

# HET Register

Vakblad van het Register Belastingadviseurs

REGISTER ■

BELASTING ■

februari 2018 | nummer 1

ADVISEURS ■



## Nieuwjaarsbijeenkomst 2018: van blockchain tot bitcoin

Letselschade en de fiscus: uitkering wel of niet belast?

Advocaat-belastingkundige Ludwijn Jaeger:

'Fiscus moet medeplichtige adviseur vaker beboeten'

Herinvesteringsreserve en onttrekkingswinst: Hoge Raad is om

# Fiscaal Alert

BESTEL NU FISCAAL ALERT 2018



Fiscaal Alert brengt overzicht in de doolhof van talloze fiscale bepalingen, tarieven en cijfers. Dankzij de overzichtelijke presentatie vindt u pijsnel de gewenste informatie. Alle cijfermatige veranderingen zijn verwerkt naar de stand van zaken per 1 januari 2018. U krijgt gedetailleerde informatie over de volle breedte van het belastingrecht en aanverwante gebieden.

**Inclusief gratis toegang tot de website waar praktische rekentools en checklists zijn opgenomen.**

Bestel direct via [www.sdu.nl/fiscaalalert](http://www.sdu.nl/fiscaalalert)

**Sdu**

oprecht  
de beste  
keuze



## Colofon

Het Register is een uitgave van het Register Belastingadviseurs (RB), Brenkmanweg 6  
4105 DH Culemborg,  
telefoon (0345) 54 70 00

Het Register verschijnt zes keer per jaar en vormt een belangrijke informatiebron voor de leden van het Register Belastingadviseurs. Leden en relaties van het RB ontvangen Het Register uit hoofde van hun lidmaatschap/betrokkenheid bij het RB. Informatie over (het lidmaatschap van) het RB vindt u op [www.rb.nl](http://www.rb.nl); informatie over het opzeggen van het lidmaatschap vindt u op [www.rb.nl/lidmaatschap-opzeggen](http://www.rb.nl/lidmaatschap-opzeggen).

Redactieraad  
Mr. S.F.J.J. (Sylvester) Schenk RB (hoofd-redacteur)  
Prof. mr. dr. G.J.M.E. (Guido) de Bont  
Mr. E.E.J.C. (Eli) Hendriks RB  
Mr. dr. M.J. (Mascha) Hoogeveen  
Mr. W.J.M. (Wil) Vennix RB

Eindredactie  
Kamminga Publicaties, Ton Kamminga  
E-mail: [ton@kammingapublicaties.nl](mailto:ton@kammingapublicaties.nl)

Uitgever  
Register Belastingadviseurs  
E-mail: [communicatie@rb.nl](mailto:communicatie@rb.nl)

Rubriek Jurisprudentie en Wetgeving  
Fiscaal up to Date, Eindhoven

Advertenties  
Saskia van Baal  
Tel.: (0345) 54 70 00  
E-mail: [svanbaal@rb.nl](mailto:svanbaal@rb.nl)

Negende jaargang, oplage 7500

Vormgeving  
Twinmedia BV, Joke Boer

© Register Belastingadviseurs  
Niets uit deze uitgave mag worden gereproduceerd door middel van boekdruk, foto-offset, fotokopie, microfilm of welke andere methode dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van het Register Belastingadviseurs.

'Het Register' bevat informatie die met de meeste zorgvuldigheid is samengesteld. Het Register Belastingadviseurs en de bij deze uitgave betrokken redactie en medewerkers aanvaarden geen aansprakelijkheid voor mogelijke gevolgen die zouden kunnen voortvloeien uit het gebruik van de in deze uitgave opgenomen informatie.

Citeertitel: Het Register 2018/nr.

REGISTER ■  
BELASTING ■  
ADVISEURS ■



[www.rb.nl/het-register](http://www.rb.nl/het-register)

# DE Inhoud



**8** Van blockchain tot bitcoin  
Verslag nieuwjaarsbijeenkomst

**18** 'Fiscus moet medepllichtige adviseur vaker beboeten'  
Interview met mr. B.J.G.L. Jaeger

**De redactie - Opruimen** ■ 4  
Mr. S.F.J.J. Schenk RB

**Kort & bondig** ■ 5

**Open of besloten?** ■ 13  
Column - Mr. drs. J. Knuist

**Letselschade en de fiscus: uitkering wel of niet belast?** ■ 14  
Mr. R.H.J. Wildenburg

**Jurisprudentie en wetgeving** ■ 23

**Herinvesteringsreserve en onttrekkingswinst: Hoge Raad is om** ■ 28  
Mr. B. Opmeer

**Wie de jeugd heeft, had de toekomst** ■ 32  
Verslag rondetafelgesprek

**Btw-actualiteiten** ■ 36  
Mr. drs. T. Bijlard RB

**Team Vervoort: petje op, petje af** ■ 41  
Het kantoor

**Het Verenigingsnieuws** ■ 45



# Opruimen

Ik ben begonnen in de fiscale praktijk bij Zeven en Timmers aan de Groninger Ossenmarkt. Via wat tussenstapjes werd men uiteindelijk *opgevroten* door EY. Toch jammer. Keurig kantoor, prachtig pand en aardige collega's. De bureaus waren de Commissaris van de Koningin Vonhoff en de bisschop van Groningen Möller. Maar dat was in 1987, en dat geeft te denken als elders in dit nummer de geboortejaren van de voorzitter, respectievelijk vicevoorzitter van Jong RB worden onthuld: 1986 en 1988. Vonhoff en Möller zijn inmiddels overleden. Schenk, je hoort bij de oudjes, is dan een niet vrolijk stemmende, maar wel realistische gedachte. De bekende pocket belastingwetten van Kluwer over dat jaar 1987 heb ik helaas niet meer, maar die van 1988 (en latere jaren) nog wel. Ze zijn inmiddels verkleurd, ruiken muff en nemen veel ruimte in de boekenkast in. Dat komt ook doordat ik, gewoon voor de heb, van sommige jaren zowel een gebonden als een paperback editie bezit. Dat alles dan weer tot grote ergernis van mijn echtgenote, die met enige regelmaat probeert om 'die hele troep' met het oud papier mee te geven.

De pocket 1988 telde, inclusief de inleiding van ons latere erelid professor Geppaart en een viertalige woordenlijst, 671 pagina's. Minus de ballast van registers en aanhangige wetsvoorstellen paste alles ruimschoots op 600 pagina's. De deelnemingsvrijstelling vond u in zijn geheel terug in art. 13 Wet Vpb 1969, de bedrijfsfusie en de fiscale eenheid in art. 14 en 15 van diezelfde wet. Samen goed voor drie-en-een-halve pagina tekst. Kom daar nu nog eens om: de RB-editie 2017 van diezelfde Kluwer-pocket telde, zonder voornoemde woordenlijst, maar liefst 2302 pagina's! Bovendien bevatten de pagina's meer tekst: ze zijn groter geworden en de letters zijn gekrompen. Eerdergenoemde bepalingen nemen inmiddels 34 pagina's in beslag, al is dat wel inclusief een nieuwe afdeling 2.7 (splitsing, juridische fusie en bestuurlijke herindeling of herschikking). Het is dat we worden gered door het gebruik van bijbelpapier, anders was ons vak – letterlijk – ondraaglijk geworden.

Ik betwijfel inmiddels steeds meer of vereenvoudiging van fiscale wetgeving echt mogelijk is. Antimisbruikbepalingen woekeren als kanker en hebben de grenzen van het menselijk bevattingvermogen inmiddels gevaarlijk dicht genaderd. En dat betreft niet alleen de bepalingen die naar hun aard slechts geschikt zijn voor specialisten; ook wetgeving voor gewone mensen – denk aan de eigenwoningregeling – is een specialisme voor Schriftgeleerden geworden. Zonder principiële keuzes – forfaitaire heffingen, afschaffen van iedere vorm van kostenaftrek, lumpsum heffingen – blijft reparatie *kurieren am Symptom*. Maar ook principiële keuzes zijn gevaarlijk. De recente uitspraken rond de vermogensrendementsheffing ('individual excessive burden') zouden tot nadenken moeten stemmen. Blijkbaar verdragen eenvoud en rechtvaardigheid elkaar slecht.

Voorlopig moeten we ons dan maar beperken tot het opruimen van klein grut als commissarissenbeloning, contantgeldvrijstelling en stakingsaftrek. Het gaat nergens over, dus overboord ermee: 'een, twee, drie, in godsnaam'. En verder moeten we voorzichtig zijn met nieuwe belastingen als vliegtax, verpakkingenbelasting of een gastax ten bate van gedupeerden uit Groningen. Mochten die nieuwe wetten er toch komen, dan valt alleen maar te hopen dat ze de Tijdelijke Heffingswet Industrielawaai achterna zullen gaan. Die vindt u terug op pagina 540 van de pocket uit 1988. Nooit weggooien dus. Want wie wat bewaart, die heeft wat. <<<

**Mr. S.F.J. (Sylvester) Schenk RB**

hoofdredacteur Het Register en directeur fiscale zaken van het RB



# Kort & Bondig

## Helft startende ondernemers jonger dan 35 jaar

Bijna de helft van alle ondernemers die een bedrijf beginnen is jonger dan 35 jaar. Tien jaar geleden was dat nog 40 procent. Vooral het aandeel starters tot 25 jaar is gestegen. Dat meldt het CBS na een analyse van nieuwe cijfers. Startende ondernemers met een niet-westerse migratieachtergrond starten het vaakst een bedrijf in de groothandel, de markthandel of een eet- en drinkgelegenheden. Ondernemers met een westerse migratieachtergrond zijn juist relatief sterk vertegenwoordigd in de bouw en de zakelijke dienstverlening. Daarentegen beginnen de ondernemers met een Nederlandse achtergrond relatief vaak een paramedische praktijk of een organisatieadviesbureau. Opvallend is ten slotte dat er, ongeacht de herkomst van de startende ondernemer, veel webwinkels worden opgericht.

■ Centraal Bureau voor de Statistiek, 15 december 2017



## Kabinet maakt werk van aanpak belastingontwijking

Het kabinet heeft een wetsvoorstel naar de Tweede Kamer gestuurd ter goedkeuring van een multilateraal verdrag tegen internationale belastingontwijking. Met dit verdrag kan Nederland in één keer met ruim veertig landen antimisbruikbepalingen opnemen in belastingverdragen. De verwachting is dat de komende jaren nog meer verdragen kunnen worden aangepast. Dit hangt er vanaf hoeveel andere landen het multilateraal verdrag zullen ratificeren. Het multilateraal verdrag is een van de uitkomsten van het zogeheten BEPS-project tegen belastingontwijking. Het project is gestart door de OESO/G20, maar er doen ook veel landen mee die geen lid zijn van de OESO. Het project is namelijk ook gunstig voor bijvoorbeeld ontwikkelingslanden, omdat zij daarmee instrumenten krijgen om belastingontwijking aan te pakken. Voordat het multilateraal verdrag doorwerkt in de belastingverdragen die Nederland heeft gesloten, moet het parlement er nog mee instemmen. Ook moeten de landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten, instemmen met de aanpassingen van dat verdrag.

■ Ministerie van Financiën, 20 december 2017

## Oververhitting arbeidsmarkt fiscalisten dreigt

De arbeidsmarkt voor fiscalisten vertoont tekenen van oververhitting; organisaties moeten steeds meer moeite doen om aan fiscalisten te komen. Vooral fiscalisten met ervaring zijn lastig te vinden, wat onder meer te wijten is aan de lage arbeidsmobiliteit. De werkdruk is toegenomen en zal waarschijnlijk verder stijgen, mede gezien de verwachte verdere toename van de schaarste aan geschikte mensen. Een en ander blijkt uit het jaarlijkse onderzoek 'Werken in de Fiscaliteit' van Berenschot, in samenwerking met Sdu. Gezien de lage arbeidsmobiliteit van de fiscalist en de toenemende vraag naar mensen richten meer organisaties de pijlen op de student fiscaal. Daarbij worden instrumenten als evenementen, referral recruitment en tentamen trainingen steeds intensiever ingezet. Daarnaast worden, mede met het oog op de voortgaande digitalisering en robotisering van het fiscale vak, ook mensen geworven met een zogenoemd 'STEM-profiel': science, technology, engineering, mathematics. De Belastingdienst is voor fiscalisten nog steeds de populairste werkgever.

■ Berenschot/Sdu, 7 december 2017





## Hoekstra: provisieverbod is effectief

Het provisieverbod heeft een einde gemaakt aan situaties waarbij financieel adviseurs hun klant richting een product of aanbieder stuurden waar ze zelf de hoogste provisie kregen. Het belang van de klant staat nu meer voorop. Het provisieverbod voor complexe producten is daarmee effectief te noemen. Dat schrijft minister Hoekstra van Financiën in een begeleidende brief aan de Tweede Kamer bij twee onderzoeken waarin het provisieverbod wordt geëvalueerd. Andere conclusies uit het onderzoek zijn onder meer dat consumenten de kosten van advies lijken te onderschatten. Ze zijn wel bereid te betalen als de adviseur kan uitleggen wat zijn toegevoegde waarde is. Consumenten baseren zich bij het kiezen van een dienstverlener vaak op informatie van internet of tips van familie en bekenden. Ze vergelijken de verschillende vormen van dienstverlening en dienstverleners nauwelijks. Het dienstverleningsdocument speelt een beperkte rol.

■ *Ministerie van Financiën, 23 januari 2018*

## Directie moet in gesprek met OR over topbeloningen

Werknemers krijgen meer te vertellen over topbeloningen. Vanaf volgend jaar moet de directie van ondernemingen met meer dan 100 werknemers verplicht in gesprek met de ondernemingsraad over de beloningen van de topbestuurders. Dat staat in het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de Ondernemingsraden, dat op 23 januari 2018 door de Tweede Kamer is aangenomen.

■ *Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, 24 januari 2018*

## Europese Commissie wil meerdere lage btw-tarieven

De Europese Commissie wil de lidstaten meer vrijheid geven om meer lage btw-tarieven voor goederen en diensten in te voeren. Brussel wil af van de 'complexe lijst' producten die nu worden uitgezonderd van het algemene tarief. EU-commissaris Moscovici stelt voor die lijst te schrappen en te vervangen door een lijst producten die in alle EU-landen onder hun algemene tarief dienen te vallen. Genoemd worden onder meer wapens, tabak, benzine, alcoholische drank, smartphones, huishoudelijke apparaten, consumentenelektronica en financiële diensten. Daarnaast moeten de landen de keuze krijgen voor de invoering van twee verschillende, lage tarieven tussen de 5 procent en het algemene btw-tarief. Ook een btw-tarief tussen 0 en die lage tarieven moet mogelijk worden. Een nultarief kan blijven bestaan. Daarnaast stelt Brussel voor de btw-ontheffing op verkopen van kleine bedrijven uit te breiden.

■ *Europa-nu.nl, 18 januari 2018*

## Loondoorbetaling grootste knelpunt bij zieke werknemers

De kosten van loondoorbetaling staan met stip op één als grootste knelpunt voor ondernemers als het gaat om zieke werknemers. Dat blijkt uit een poll van MKB-Nederland eind vorig jaar. Re-integratie en administratieve lasten komt op de tweede plaats, op de voet gevolgd door het vinden van vervanging. Een zeer kleine minderheid gaf aan geen knelpunten te ervaren.

Het nieuwe kabinet gaat de loondoorbetalingsplicht bij ziekte voor werkgevers met minder dan 25 werknemers verkorten van twee naar één jaar. Het tweede jaar moeten deze werkgevers verplicht collectief verzekeren bij het UWV. Het UWV gaat ook een aantal re-integratieverplichtingen overnemen van ondernemers.

■ *MKB-Nederland, 8 december 2017*





## Bijna een op de tien zzp'ers loopt risico op armoede



Van alle werkenden in de leeftijd van 15 tot 75 jaar lopen zzp'ers het grootste risico op armoede. Van hen maakte 9,4 procent in 2016 deel uit van een huishouden met een inkomen onder de lageinkomensgrens. De groep zzp'ers is overigens zeer divers. Vooral de in deeltijd werkende zzp'ers liepen risico op armoede. Van de zelfstandigen met personeel (zmp) had 5,2 procent een laag inkomen, bij werknemers was dat 1,7 procent. In totaal liep bijna 3 procent van de krap 7,3 miljoen werkenden tussen de 15 en 75 jaar risico op armoede. Dit meldt het CBS in het rapport Armoede en sociale uitsluiting 2018.

■ Centraal Bureau voor de Statistiek, 17 januari 2018

## Ondernemers switchen nauwelijks van rechtsvorm

Ondernemers veranderen zelden van rechtsvorm. Alleen ondernemers met hogere winstinkomens stappen soms over naar een vennootschap. Zo voorkomen ze dat de belastingdruk omhoog gaat. Toch lijken verschillen in belastingdruk niet doorslaggevend voor de keuze van rechtsvorm. Daarnaast is de belastingdruk van dga's sterk afhankelijk van de mate waarin winst wordt uitgekeerd aan hen zelf. De voorgenomen tariefsverhoging in box 2 kan ertoe leiden dat ze in mindere mate kiezen voor het uitkeren van winst. Dit valt te lezen in 'Fiscaliteit en de rechtsvorm van ondernemingen' van het Centraal Planbureau.

■ Centraal Planbureau, 19 december 2017

## Gedragscode Kleinzakelijke Financiering versterkt positie ondernemer

De gezamenlijke Nederlandse banken hebben onlangs de Gedragscode Kleinzakelijke Financiering opgesteld. Met deze code willen banken zorgen voor een duidelijke en evenwichtige presentatie van alle aspecten van zo'n lening tijdens de hele 'customer journey'. Hierbij valt te denken aan heldere informatievoorziening over wat er gebeurt bij tussentijdse veranderingen, een eventuele renteherziening en mogelijkheden om vervroegd af te lossen. Ook geven banken uitleg over een eventuele afwijzing van een aanvraag voor krediet.

Kleinere mkb'ers – met een omzet tot vijf miljoen euro – hebben

een andere positie dan grotere bedrijven of consumenten. Enerzijds missen ze vaak de kennis en ervaring van grotere bedrijven, maar anderzijds hebben ze niet de sterk gereguleerde bescherming die consumenten doorgaans genieten. Aan de code is ruim een jaar gewerkt. Hij treedt op 1 juli a.s. in werking en geldt voor financieringen (geldleningen en kredietfaciliteiten) die vanaf dat moment worden aangevraagd. De code wordt in 2021 geëvalueerd.

■ Nederlandse Vereniging van Banken, 18 januari 2018

## Trendrapport Aon: cyberrisicomanagement in 2018 op de schop

Het belang van cyberrisicomanagement neemt in 2018 verder toe door de groeiende afhankelijkheid van technologie, strengere eisen aan de bescherming van consumentengegevens en de stijgende waarde van niet-fysieke activa. In reactie daarop ontwikkelen verzekeraars steeds meer specialistische, op maat gemaakte cyberverzekeringen. Deze vervangen cyber-gerelateerde onderdelen in algemene verzekeringen. Dat stelt risico- en verzekeringsadviseur Aon in zijn Cybersecurity Predictions Report 2018, een internationaal trendrapport waarin Aon de belangrijkste cybertrends en -risico's voor 2018 uitlicht.

Bedrijfsonderdelen die veel werken met 'Internet of Things'-toepassingen (IoT) worden in 2018 vaker doelwit van gerichte cyberaanvallen, zo verwacht Aon. Slecht beveiligde apparaten bieden kwaadwillenden een makkelijke ingang tot grotere, centrale netwerken. Dit zorgt voor een gespannen relatie tussen aanbieders van aan het IoT gekoppelde producten en organisaties die daar gebruik van maken.

■ Aon, 23 januari 2018





# Nieuwjaarsbijeenkomst 2018: van blockchain tot bitcoin

Op vrijdag 19 januari jl. vond de nieuwjaarsbijeenkomst van het Register Belastingadviseurs plaats in het NBC in Nieuwegein. Ook dit jaar veel aanwezig, zowel tijdens het formele ochtendgedeelte als bij het informele middagedeelte. In de ochtend werd onder andere de begroting voor 2018 behandeld, waarna de middag in het teken stond van het thema 'Taxtech: van blockchain tot bitcoin'. Naast RB-leden waren er ook flink wat genodigden die het RB een warm hart toedragen. Zo waren er medewerkers van de Belastingdienst en ook personen die in de Tweede Kamer werken.

**Verslag: mr. A.T. Pahladsingh RB | foto's: Raphaël Drent**

In zijn jaarrede op de Buitengewone Algemene ledenvergadering van die ochtend blikte RB-voorzitter Wil Vennix terug op 2017, waarbij hij constateerde dat het op zijn minst een 'bewogen jaar' voor de vereniging was geweest, met bijeenkomsten over het voorgestelde pakket 'Kiezen voor de toekomst, werken aan kwaliteit', en de concrete uitvoering daarvan. Ook kwam in dat jaar het nieuwe organisatie-model tot stand: een tweehoofdige directie, die met het aantreden van Therèse van 't Westende per 1 december 2017 compleet is. Specifieke aandacht was er nog voor de volgende vier thema's:

1. *opleidingen en PE*. Specifiek voor de RB Academy, de eerste fiscale beroepsopleiding voor het mkb, cruciaal om te voorzien in de vraag naar jonge fiscalisten;
2. *profilering en belangenbehartiging*. Inmiddels hebben ruim 600 kantoren een aanvraag gedaan om te worden aangemerkt als 'Erkend RB-kantoor'. Speciaal voor hen de campagne 'Een RB, daar begint elk fiscaal antwoord mee', ter positionering van het RB als dé belastingadviseur voor mkb-ondernemers. Ook specifieke woorden voor de becommentariëring van wetsvoorstellen en dergelijke, waarvoor de Commissie Wetsvoorstellen en het Bureau Vaktechniek mooie producten afleveren;
3. *het jongerenbeleid*. In aanvulling op de RB Academy werd het tweede RB Jongerencongres genoemd, waar een flinke groep studenten aanwezig was. Maar ook de campagne 'RB worden' bleef niet onbelicht;
4. *financiën is in control*. Tijdens de junivergadering waren de leden kritisch over de financiële vertaling van het

pakket 'Toekomstbestendig beroep'; ze stemden toen ook niet in met de begroting. Dat moest uiteraard worden opgepakt, en dat is ook gebeurd, wat heeft geleid tot een sluitende en taakstellende begroting 2018.

Belangrijk om te melden is dat er per juni 2018 plaats is voor twee nieuwe bestuursleden. Dit mogen zeker ook jongeren zijn! De vacatures staan inmiddels op RB-plaza.

## **Begroting aangenomen, let's have lunch**

Het woord was vervolgens aan de penningmeester, die zoals gezegd een nieuwe, sluitende en taakstellende begroting 2018 presenteerde. Deze viel duidelijk in goede aarde, afgaande op de weinige vragen en het klaterende applaus waarmee dit onderdeel werd afgesloten. Goed nieuws, want nu kunnen bestuur, directie en medewerkers verder bouwen aan de toekomst. De zeer snelle afhandeling van de begroting had tevens tot gevolg dat de leden, alvorens aan het middagedeelte te beginnen, een uur extra pauze hadden. Gelukkig smaakten de broodjes goed.

## **Jong RB en de Jongerencommissie**

Na de pauze trapte Wil Vennix nogmaals af met een korte toespraak, waarna hij de aandacht opnieuw vestigde op de campagne 'RB worden'. Het belang van deze campagne werd onderstreept met een heus magazine met dezelfde naam. Het eerste exemplaar werd uitgereikt aan voorzitter Ralph Rijnders van de Jongerencommissie. Rijnders gaf in vogelvlucht een overzicht van Jong RB in 2017. Er waren flink wat activiteiten, waaronder een aantal bijeenkomsten die alle zeer goed werden gewaardeerd, getuige de hoge evaluatiecijfers voor de twee





workshops, de masterclass en de training. Ook vond in 2017 het tweede RB Jongerencongres plaats. Voor dit jaar ligt de focus in ieder geval ook op het betrokken en zichtbaar zijn en op de vaardigheden en persoonlijke ontwikkeling, waarin uiteraard de fiscale inhoud niet mag ontbreken. En verder ligt de focus op de 'nieuwe generatie'. Natuurlijk wordt er ook weer een jongerencongres georganiseerd en wordt er daarnaast hard gewerkt aan een visiestuk voor een Belastingstelsel 2020. Rijnders riep de aanwezigen op om hun jonge collega's aan te sporen om deel te nemen aan de bijeenkomsten van Jong RB, en de aanwezige werkgevers om hen daar ook toe in de gelegenheid te stellen.

### Humor en inhoud met Sylvester Schenk

Sylvester Schenk, dagvoorzitter voor het middagedeelte en immer welbespraakt, lichtte het thema van de dag nogmaals toe, te weten de nieuwe economie. Daarvoor waren twee algemene, gezamenlijke sessies en vervolgens vier aparte workshops ingeruimd. Daarmee had hij zich van een van zijn twee opdrachten gekweten, maar toen hij zijn papiertje nog eens raadpleegde, ontdekte hij dat hij intussen zijn eerste opdracht had overgeslagen: het bedanken van de vorige sprekers. Dat deed hij, onder enige hilariteit, uiteraard alsnog.

### Bitcoin/Blockchain: een introductie

De eerste gezamenlijke sessie werd verzorgd door Lykle de Vries, zelfbenoemd bitcoin-evangelist, die ter introductie wees op een filmpje van hem en zijn collega over de werking van de bitcoin, dat al ruim 1 miljoen views



Penningmeester Annemarie Spa loodste de begroting 2018 vakkundig door de vergadering



RB-voorzitter Wil Vennix overhandigt het eerste exemplaar van het RB Worden magazine aan voorzitter Ralph Rijnders van de RB Jongerencommissie



*Sylvester Schenk: 'Oh ja, op dit papiertje staat ook nog dat ik de vorige sprekers moet bedanken'*



*Lykle de Vries: 'Gecentraliseerd vertrouwen doet het over het algemeen niet goed, zeker niet buiten de landsgrenzen'*



*Fons Overwater: 'Blockchain is dichterbij dan je denkt. Zaak dus voor RB-leden om zich te verdiepen in deze ontwikkelingen'*

had. De Vries begon erg enthousiast en prikkelde de aanwezigen door te stellen dat blockchain zeker een hype, maar feitelijk heel oude technologie is. Hij refereerde aan de oude Egyptenaren en Middeleeuws Europa. Daar vandaan werd eenvoudig een stap gezet naar bijna elke hedendaagse organisatie, waar we ook vaak te maken hebben met een top-down structuur.

In de presentatie ging het om de vraag hoe we op een duurzame, veilige en schaalbare manier onderling vertrouwen in onze samenleving kunnen organiseren.

Deze volgende generatie van het internet, waar vertrouwen is ingebed, staat al volop in de steigers en maakt een betere samenleving en slimmere economie mogelijk.

Juist voor Nederland biedt dit groei- en exportkansen, in een wereldwijd opkomende markt. De behoefte aan vertrouwen is namelijk oneindig! Bij blockchain is het belangrijk te beseffen dat de manier waarop we vertrouwen organiseren, fundamenteel verschuift. Dit vereist een nieuwe aanpak en mindset. Een beperkte groeps-

grootte is essentieel. Opnieuw een kanttekening: gecentraliseerd vertrouwen doet het over het algemeen niet goed, zeker niet buiten de landsgrenzen. In een steeds meer internationaal georiënteerde wereld helpen computers wel bij het creëren van vertrouwen.

Een bekende vorm van blockchain is bitcoin. Ook hier zijn een beperkte groeps-grootte en computers essentieel. Omdat de bitcoin-blockchain feitelijk beperkt is, zijn er verschillende alternatieven in ontwikkeling. Een advies: pas wel op, want bitcoin-blockchain is jonge software, waarbij nog veel kan misgaan. Het is een risicovolle investering. Aanwezigen kregen huiswerk mee: bekijk je eigen organisatie eens heel goed in het kader van blockchain.

### De belastingadviseur voor het 'block' gezet

Waar belastingadviseurs mee te maken gaan krijgen, kwam tijdens de tweede voordracht aan de orde. Volgens Fons Overwater is blockchain actueel en kan er heel veel mee. Sla de krant open en je ziet al gauw iets over blockchain. Ook op het gebied van de zakelijke dienstverlening staat er op dat gebied het nodige te gebeuren. Nu al is er aandacht voor blockchain in relatie tot banken, notarissen en advocaten. 'Trusted third parties' gaan veel werk kwijtraken en vaste processen komen straks in 'smart contracts'. Dat betekent dat adviseurs ook taken moeten gaan verrichten als blockchainontwerper en -manager. Voor belastingadviseurs betekent dit dat veel vaste ketenwerkzaamheden zullen opgaan in blockchain, maar ook dat veel advieswerk in programmacodes zal worden gevangen. De verwachting is dat de loonaangifte en de btw als eerste worden aangepakt door het ministerie van Financiën en de Belastingdienst. Het is dichterbij dan je denkt. Zaak dus voor RB-leden om zich te verdiepen in deze ontwikkelingen.

### Workshop: slapend rijk door Airbnb-verhuur van een kamer

Jan van de Streek startte zijn workshop 'belastingheffing deeleconomie: Airbnb' met een filmpje waaruit bleek hoeveel onzin er over Airbnb en fiscaliteit wordt uitge-



kraamd. Vooral door niet-fiscalisten. Aan de hand van de 'B&B-uitspraak' van Hof Den Bosch van 13 oktober 2016 schetste hij de techniek van de belastingheffing in gevallen waarin 'slechts' een of enkele kamers in de woning via Airbnb worden verhuurd. Hij maakte daarbij onderscheid tussen ondernemen en beleggen.

In de B&B-uitspraak was sprake van kortstondige verhuur van kamers in de eigen woning, min of meer gedurende het hele jaar. De inkomsten uit Airbnb waren winst uit onderneming en de kamers waren privévermogen. Volgens de inspecteur en de rechtbank was sprake van een onzelfstandige werkruimte en konden geen kosten in aftrek worden gebracht. Maar volgens het hof golden de regels voor werkruimten niet, omdat de afsluitbare kamers waren bestemd voor de verhuur en niet voor eigen gebruik van de ondernemer. De waarde van de kamers viel dus – inclusief de eventuele corresponderende schuld voor de woning – in box 3 én de ondernemer mocht op grond van art. 3.17 Wet IB 2001 een fictieve gebruiksvergoeding in aftrek brengen. Daarbij was van belang dat volgens het hof de kamers niet langer tot de eigen woning behoorden, omdat ze voor de verhuur waren bestemd. Wat nu als er sprake was geweest van beleggen? Dan zou de waarde van de kamers met bijbehorende schuld in box 3 vallen. De huuropbrengsten zijn vervolgens forfaitair belast in box 3. Volgens Van de Streek is deze uitspraak dus ook van belang in beleggingssituaties, en wel om de verhuurde kamers 'los te maken' van de eigenwoningregeling en door te schuiven naar box 3. De belastingdruk is dus al laag, maar daarnaast biedt de deeleconomie mogelijkheden voor belastingontduiking. Verschillende landen houden dan ook al in hun belastingheffing rekening met de deeleconomie. Zo heft Italië een bronheffing van 21% bij Airbnb. Ook Nederland zal vast en zeker nog met nadere regelgeving komen.

#### **Workshop: toekomst van en met digitaal vertrouwen**

In vervolg op de algemene sessie ging Lykle de Vries opnieuw in op wat blockchain nu echt is en hoe dit wordt toegepast. Het is belangrijk om vertrouwd te raken met dit fenomeen, drukte hij iedereen op het hart, dus laat je goed informeren. Blockchain is een nieuwe manier om vertrouwen te organiseren. Is blockchain veilig of zijn er digitale gevaren waarvoor men moet waken? Dat hangt vooral af van de blockchain die je neemt. Een probleem dat opdoemt, is dat een blockchain wel kan vertellen of een transactie heeft plaatsgevonden en of die aan de voorwaarden voldoet, maar dat niet duidelijk is wie de blockchain vertelt of aan de voorwaarden is voldaan. De aanwezigen waren erg geïnteresseerd in de vraag in welke cryptovaluta je kunt beleggen, waar je bestaande blockchains vindt en hoelang het vak van belastingadviseur nog toekomst heeft. Uiteindelijk gaf De Vries de aanwezigen de boodschap mee dat je alleen moet beleggen in cryptovaluta met geld dat je kunt missen.

#### **Workshop: u kijkt voor een keer mee bij de overheid**

Meteen al bij aanvang van zijn workshop 'Blockchainpiloten binnen de overheid – achter de schermen' waar-

schuwde Koen Hartog dat hij dit onderwerp nooit volledig in de hem toegemeten tijd kon uitdiepen. Blockchain wordt steeds belangrijker en is er niet alleen voor bijvoorbeeld banken, maar voor alle werk. Ook voor alle overheden is blockchain belangrijk, en de aanwezigen kregen een kijkje in de keuken van de overheid. Blockchain is een middel om logistieke processen te verbeteren. Hierdoor krijgt de overheid een andere rol. Hoewel niet direct zichtbaar, heeft blockchain zeker de aandacht van de overheid. Voorbeelden genoeg: zo kunnen RB-leden te maken krijgen met de Belastingdienst die de loonaangifteketen aanpakt. Daarbinnen wordt momenteel op verschillende plaatsen vrijwel dezelfde administratie bijgehouden, zijn verschillende databases niet continu gesynchroniseerd en worden geld en gegevens rondgepompt. Dat moet beter door over te stappen op 'de gebruiker centraal'. Rotterdam pakt de toeristenbelasting aan via blockchain: ze wil uitzoeken in hoeverre een cryptovaluta kan bijdragen aan decentraal georganiseerde inning van toeristenbelasting. Inmiddels zijn er al hotels waar met bitcoins kan worden betaald. Belangrijk daarbij



*Jan van de Streek: 'Over Airbnb en fiscaliteit wordt heel veel onzin uitgekraamd, vooral door niet-fiscalisten'*



*Koen Hartog: 'Blockchain wordt steeds belangrijker, en niet alleen voor banken, maar ook voor alle overheden'*





Men liet het zich goed smaken



Proost!



Het RB Worden magazine was in trek

is dat er goede afspraken worden gemaakt tussen de verschillende partijen, en dat vereist veel vertrouwen in elkaar. Een mooi ander voorbeeld waar blockchain goed van pas komt, is het Centraal Justitieel Incasso Bureau (CJIB), omdat de overheid een van de grootste veroorzakers is van oplopende schulden. Al met al is de conclusie dat de overheid nog veel moet doen, maar dat er inmiddels al wel diverse initiatieven worden ontplooid.

#### Workshop: Virtueel geld: doen of niet?

Ongeveer 1% van de Nederlanders heeft virtuele valuta's. Centrale vraag die Sylvester Schenk bij deze workshop opwierp, was dan ook: virtueel geld, doen of niet? Hij liet tien breinkrakers de revue passeren.

- Pudder's law houdt in dat alles wat goed start, slecht eindigt, dat alles wat slecht begint, slechter eindigt, maar dat het omgekeerde niet geldt. De link met de bitcoin werd snel gelegd.
- Voor de inkomstenbelasting werd ingegaan op transacties met virtueel geld en mogelijk ondernemerschap. De normale bronvereisten gelden gewoon. Hoe moet je in box 3 omgaan met cryptovaluta?
- Bitcoins en loonbelasting? Het zal niet de eerste gedachte van een werkgever zijn om loon in bitcoins uit te betalen. Maar denk aan een kerstpakket of een relatiegeschenk. Hoe hiermee om te gaan?
- Bitcoins en omzetbelasting? Is de vrijstelling van toepassing die geldt voor wisselingen van geld in niet-traditionele valuta's die louter als betaalmiddel worden gebruikt?

- Schenking en vererving van bitcoins? De Belastingdienst gaat bij effecten uit van de waarde van de slotkoers op de werkdag voor overlijden of schenken. Bij bitcoins kan dat een groot waardeverschil met zich meebrengen.
- Hoe om te gaan met bitcoins bij een belastingcontrole? De bezitter van cryptocurrency is anoniem, maar let op, de Belastingdienst heeft laten weten hier scherp op te letten. Beware: het internet is van ons allen, dus u bent echt niet veilig. Een ding is duidelijk: het niet aangeven van bitcoins is en blijft strafbaar.
- De Wwft verplicht 'instellingen' om ongebruikelijke transacties te melden. Een handelsplatform is dat niet, maar een fiscaal adviseur wel. Let dus goed op!
- Is de bitcoin een wettig betaalmiddel, is het geld? Volgens Rechtbank Overijssel niet, en ook in de Tweede Kamer is hetzelfde aangegeven.
- Bitcoins en strafrecht: op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl) veel hits op witwassen, drugshandel of wietteelt. Maar de klanten van RB-adviseurs houden zich hier uiteraard niet mee bezig.
- Betteridge's law bepaalt dat, wanneer de kop van een artikel (of lezing) eindigt met een vraagteken, het antwoord op de gestelde vraag is: nee. Denk nu vooral terug aan de vraag waar deze workshop mee begon.

Na de workshops verzamelden de aanwezigen zich in de grote zaal – een blockchainvrije ruimte – om met elkaar te toosten op het nieuwe jaar. <<<

# Open of besloten?

**Jeroen Knuist**  
*Mr. drs. J. Knuist is directeur bij Grip Accountants en Adviseurs N.V. en tevens als redactiesecretaris verbonden aan Vakstudie Nieuws*

In de praktijk komen zogenoemde privacystructuren steeds meer in zwang. Populair gezegd gebruikt men daarbij een commanditaire vennootschap (CV) of een fonds voor gemene rekening (FGR) om de omvang van het vermogen uit het zicht van jan-en-alleman te houden. De niet-ingewijde lezer zal nu wellicht denken dat er een nieuw belastingschandaal à la de Panama Papers in de maak is. Dat is niet helemaal terecht. In tegenstelling tot de BV hoeven de CV en het FGR hun jaarcijfers namelijk niet te deponeren bij de Kamer van Koophandel. Zolang deze regelgeving niet wijzigt en de CV en het FGR de juiste cijfers delen met de Belastingdienst, doen ze in beginsel dus niets fout. Maar ook wat fiscaal en juridisch toelaatbaar is, staat steeds vaker in de publieke en politieke schijnwerpers. Vanwege de steeds groter wordende vraag naar transparantie is de Belastingdienst begrijpelijkerwijs terughoudend met verzoeken om vooroverleg ten aanzien van privacybeschermende structuren, angstig als hij is om actief mee te werken aan een maatschappelijk ongewenste structuur. Vanwege de discretie valt bovendien geen beleid van de staatssecretaris te verwachten en zal jurisprudentie schaars zijn.

Voor een eventuele aandelenruil geeft de inspecteur wel zekerheid vooraf. Daarvoor is van belang dat sprake is van een zogenoemde 'open' CV of een 'open' FGR. Dat wil zeggen dat vrije toetreding mogelijk is (bij een CV), dan wel dat de participatiebewijzen vrij overdraagbaar zijn (bij een FGR). In de overeenkomsten moet dat dus nauwkeurig worden vastgelegd. Ook zal de inspecteur mogelijk vragen stellen over de realiteitswaarde van het open karakter van de CV of het FGR. Daarnaast zal hij het zakelijke karakter van de afspraken – zoals de winstverdeling en de vergoeding bij inbreng – beoordelen.

Ik wil nogmaals benadrukken dat het opzetten van een privacystructuur vaak geen fiscale reden heeft. De Belastingdienst komt niets tekort, zowel qua informatie als qua heffing. De structuur heeft vooral tot doel om het bezit uit het zicht te houden van kwaadwillenden, nieuwsgierige bureaus en/of de redactie van de Quote 500. Het opzetten van privacystructuren lijkt vooralsnog niet of nauwelijks te worden beperkt door de invoering van het nieuwe UBO-register. Inschrijving van het FGR in het handelsregister is namelijk (nog) niet voorzien, hetgeen betekent dat de achterliggende UBO ook na invoering van het UBO-register uit het publieke zicht blijft. Ook is geen aanpassing in het jaarrekeningenrecht voorzien. In het handelsregister is dan weliswaar te achterhalen wie er betrokken is bij een CV, maar de financiële stukken van die CV zijn dan nog altijd niet openbaar.

Een punt van aandacht bij het inrichten van een privacystructuur is de positie van de commanditaire vennoot. Wat zijn de gevolgen als de commandiet het beheersverbod overtreedt? De Belastingdienst heeft zich wel eens op het standpunt gesteld dat de CV dan civielrechtelijk niet meer bestaat. Dat standpunt lijkt me onjuist, maar bij het overtreden van het beheersverbod kan de commandiet ondernemer worden (BNB 2009/99). Fiscale (reorganisatie)faciliteiten kunnen dan in het geding komen. Voorzichtigheid is dus geboden! <<<



# Letselschade en de fiscus: uitkering wel of niet belast?

Elke dag vinden er wel ergens ongevallen met letsel plaats. Bijvoorbeeld in het verkeer, tijdens het werk of tijdens het sporten. Daardoor kan letselschade ontstaan. Als het ongeval in juridische zin aan iemand – en dat kan ook een rechtspersoon zijn – kan worden toegerekend, is die (rechts)persoon schadeplichtig. Deze moet dan de schade aan het slachtoffer vergoeden, al gebeurt dat meestal door een achterliggende verzekeraar. Interessant is vervolgens het antwoord op de vraag of de fiscus ook een graantje meepikt van de uiteindelijk door het slachtoffer van het ongeval ontvangen schadevergoeding, in de praktijk doorgaans letselschade-uitkering genoemd. De fiscale gevolgen kunnen zich voordoen in box 1 of box 3 van de inkomstenbelasting. In deze bijdrage ga ik daar nader op in.



**René Wildenburg**  
Mr. R.H.J. Wildenburg is advocaat bij Dirkzwager advocaten & notarissen N.V.

**L**etselschade kan worden onderverdeeld in materiële en immateriële schade. Bij materiële schade gaat het bijvoorbeeld om schade doordat iemand na het ongeval niet of niet meer voluit kan werken, niet meer kan klussen in en rond de woning, of niet meer zonder huishoudelijke hulp kan waar dat voordien niet nodig was. Materiële schade laat zich begroten door de extra kosten op te tellen en hetzelfde te doen met de door het ongeval verminderde inkomsten.

Naast materiële schade kan er ook immateriële schade ontstaan. Dit is de schade die als gevolg van een ongeval – populair gezegd – tussen de oren komt te zitten. Bijvoorbeeld door een ontsiering van het lichaam of doordat men door het ongeval een geliefde hobby niet meer kan uitoefenen. Immateriële schade wordt ook wel smartengeld genoemd.

## Box 3

Voor wat betreft de vermogensrendementsheffing van box 3 is het bepaald duidelijk: de letselschade-uitkering valt onder deze heffing en dient dus in de aangifte te worden meegenomen in box 3. Dit kan ik zo stellig op-

schrijven omdat over de eventuele belastbaarheid in box 3 onlangs nog Kamervragen zijn gesteld. Daarin kwam aan de orde of het wel gerechtvaardigd is dat slachtoffers op verschillende manieren worden getroffen door al dan niet gewijzigde (belasting)wetgeving. Zo werd gevraagd of het terecht is dat ontvangers van een letselschade-uitkering het recht op huur- en zorgtoeslag kunnen verliezen. Met verwijzing naar de achterliggende gedachte van de vermogenstoetsen bij deze toeslagen en het systeem van box 3 heeft de staatssecretaris van Financiën uitgelegd dat letselschade-uitkeringen vermogen vormen zolang ze niet zijn aangewend. Ze worden in de regel als een eenmalig bedrag uitgekeerd en vallen volgens hem onder de grondslag van box 3 van de Wet IB 2001. Het voor het recht op huur- en zorgtoeslag in aanmerking te nemen vermogen voor de toepassing van de vermogenstoetsen sluit hierop aan.

De staatssecretaris geeft klip-en-klaar aan dat hij niet bereid is een regeling te maken waarbij de letselschade-uitkering wordt uitgezonderd van het vermogen. Mede met het oog op de eenvoud van het belastingstelsel is er volgens hem voor gekozen om hier zo weinig mogelijk uitzonderingen op te maken; de introductie van een nieu-



we uitzondering zou ten koste gaan van de eenvoud van het systeem. Het zou er voorts toe leiden dat letselschade-uitkeringen in de toekomst lager worden vastgesteld, waardoor dit voor de ontvangers per saldo geen verschil maakt. Ten slotte verdragen uitzonderingen voor vrij besteedbaar vermogen zich naar het oordeel van de staatssecretaris niet met het draagkrachtbegrip. In de verzekeringsbranche wordt al op meerdere fronten rekening gehouden met een eventueel belastingnadeel, voegt hij eraan toe.

Ook in de rechtspraak is de tendens terug te zien dat er voor een letselschade-uitkering geen vrijstelling geldt voor de vermogensrendementsheffing. In die zin oordeelde bijvoorbeeld Hof Amsterdam nog vrij recent.<sup>1</sup> Bij een letselschade-uitkering komt een box 3-heffing dus onvermijdelijk in beeld als door die uitkering het vermogen de in die box geldende vrijstelling overstijgt. In de letselschadepraktijk wordt hier bij het bepalen van de omvang van de schadevergoeding doorgaans ook mee gerekend. Men noemt het dan de berekening van de fiscale component.

### Box 1

Voor wat betreft box 1 ligt het (heel) anders. Dat heeft te maken met het bekende bronnenstelsel dat het uitgangspunt vormt van de Wet IB 2001. Dit komt erop neer dat enkel inkomsten die worden verkregen uit een aantal in de wet opgesomde bronnen kunnen worden belast. Inkomsten die niet zijn terug te voeren op deze bronnen, dienen aldus als onbelast te worden aangemerkt. Bronnen van inkomsten zijn onder meer arbeid en vermogen. De bron arbeid ziet zowel op arbeid die wordt verricht in een dienstbetrekking als op arbeid die wordt verricht in een onderneming.<sup>2</sup> Voor wat betreft werk in loondienst wordt het inkomen belast als loon uit dienstbetrekking (art. 3.81 Wet IB 2001); bij een ondernemer worden inkomsten belast als winst uit onderneming (art. 3.2 Wet IB 2001).

Uit de rechtspraak blijkt dat smartengeld en vergoedingen voor materiële schade – denk aan extra kosten in verband met huishoudelijke hulp of werk in en rond het huis dat door de ongevalsgevolgen moet worden uitbesteed – in beginsel onbelast zijn. Immers, in de regel zijn deze posten niet terug te voeren op enige bron van inkomsten. Zo oordeelde de Hoge Raad in het zogenoemde Smeerputarrest dat smartengeld onvoldoende verband houdt met de dienstbetrekking om de vergoeding ervan te kunnen aanmerken als zijnde genoten uit die dienstbetrekking.<sup>3</sup> In latere arresten heeft de Hoge Raad deze lijn bestendigd, hetgeen echter anders is als er afspraken in de arbeidsovereenkomst of een rechtspositionele regeling zijn gemaakt waaruit de vergoeding voortvloeit. Dit laatste is naar mijn oordeel niet juist en laat ik vanwege de beperkte reikwijdte van dit aspect verder buiten beschouwing.

Voor wat betreft de letselschade-uitkering die ziet op het niet meer of deels niet meer kunnen verrichten van inkomen genererende werkzaamheden ligt de discussie – voor zover die over de materiële schade intussen über-

## De fiscus wil nog wel eens het standpunt innemen dat de vergoeding wegens verlies aan verdienvermogen is belast in box 1

haupt nog met de fiscus hoeft te worden gevoerd – regelmatig een stuk lastiger. De fiscus wil namelijk nog wel eens het standpunt innemen dat de vergoeding wegens verlies aan verdienvermogen – zoals dat in de letselschadepraktijk wordt genoemd – is belast in box 1. Voor het bepalen van de omvang van dat verlies knoopt de fiscus daartoe bij niet-zelfstandigen vaak aan bij het nettoloon kort voorafgaand aan de gebeurtenis waardoor de schade is geleden. Bij zelfstandigen laat de fiscus zich in de regel leiden door de cijfers van de onderneming waarvoor de zelfstandige werkzaamheden verricht, c.q. de vergoeding die hij daarvoor ontvangt. Vervolgens wordt voor beide groepen gekeken naar de hypothetische situatie zoals die zou hebben bestaan zonder de gebeurtenis die tot de schade heeft geleid.

Dat deze gedachtegang van de fiscus niet juist is, laat zich eenvoudig verklaren via eerdergenoemd bronnenstelsel. Het verlies aan verdienvermogen is een vergoeding voor het niet meer kunnen verrichten van werkzaamheden door de gebeurtenis waarvoor aansprakelijkheid bestaat. Het is daarmee geen compensatie voor gederfd loon, zegt ook de Hoge Raad.<sup>4</sup> En ook bij een uitkering die van de werkgever wordt ontvangen – ondanks het feit dat hij de aansprakelijkheid niet heeft aanvaard – is geen sprake van loon.<sup>5</sup> Voorts dwingt de enkele omstandigheid dat de uitoefening van de dienstbetrekking het risico in zich bergt van bepaalde schade, niet tot de gevolgtrekking dat een vergoeding van die schade zo-





## Het verlies aan verdienvermogen is geen compensatie voor gederfd loon en daarmee geen bron in de zin van de Wet IB 2001

zeer haar grond vindt in de dienstbetrekking dat ze als daaruit genoten moet worden aangemerkt.<sup>6</sup> Het gaat erom dat de verdien capaciteit is aangetast – en daar dient de vergoeding voor – maar omdat dit geen bron is in de zin van de Wet IB 2001, komt box 1 niet in beeld. Als iemand door het ongeval bijvoorbeeld een dwarslaesie oploopt waardoor hij niet meer kan werken, is het – oneerbiedig gezegd – de kapotte rug en de daaraan verbonden verloren gegane verdien capaciteit die met de letselelschade-uitkering wordt vergoed. En dat is geen bron uit het rijtje in de Wet IB 2001.

Overigens valt de gedachtegang bij de fiscus wel te begrijpen. Voor het bepalen van het verlies aan verdienvermogen wordt immers vaak teruggegrepen op het inkomen voorafgaand aan de gebeurtenis die de aansprakelijkheid schept, dan wel de resultaten uit onderneming (bij een zelfstandige) op het moment van deze gebeurtenis en in de periode daaraan voorafgaand. Mede aan de hand van deze gegevens wordt ook de hypothetische situatie zonder ongeval ingeschat. Dat de omvang

van de schadevergoeding wordt bepaald aan de hand van het voorheen verdiende inkomen, maakt echter niet dat de vergoeding dus ziet op gederfde inkomsten, zoals in de jurisprudentie meermalen is bepaald, op 31 maart 2017 nog door de Hoge Raad.

Een illustratieve uitspraak is die van Hof Leeuwarden van 22 december 1976. Een veehouder en zijn echtgenote waren bij een auto-ongeval ernstig gewond geraakt, als gevolg waarvan ze beiden voor 50% invalide waren geworden. Na langdurige en moeizame onderhandelingen kwamen ze met de verzekeraar van de veroorzaker van het ongeval bij akte van dading een schadevergoeding van f 110.000 overeen. In deze vergoeding was een bedrag van f 40.000 begrepen wegens de aan het echtpaar ontnomen mogelijkheid om in gelijke mate als voorheen door het verrichten van arbeid in hun levensonderhoud te voorzien. Het hof oordeelde vervolgens dat deze vergoeding aan beiden was toegekend in verband met een als gevolg van het ongeval verminderde arbeidskracht in algemene zin en mitsdien niet rechtstreeks kon worden toegerekend aan een bepaalde bron van inkomen, in casu het veehoudersbedrijf van belanghebbende. Daaraan deed volgens het hof niet af dat bij het bepalen van het bedrag van deze vergoeding wellicht mede gegevens zijn ontleend aan de onderneming van belanghebbende en zijn positie in die onderneming.

### Tijdelijk of blijvend arbeidsongeschikt

Een discussie die (ook) nog speelt, is de vraag of deze letselelschade-uitkering fiscaal anders moet worden beoordeeld in een situatie waarin sprake is van tijdelijke in plaats van blijvende arbeidsongeschiktheid. Een letselelschade-uitkering ter compensatie van het verlies aan

verdienvermogen wordt bij tijdelijke arbeidsongeschiktheid ook wel eens gezien als gederfd loon of gederfde winst en derhalve belast met inkomstenbelasting.<sup>7</sup> De redenering is dan dat niet de verloren gegane arbeidscapaciteit wordt gecompenseerd, maar daadwerkelijk het gederfde loon of de gederfde winst. Volgens diezelfde redenering wordt dan een schade-uitkering bij blijvende arbeidsongeschiktheid juist wél gezien als een belastingvrije vergoeding – want geen bron – wegens de verloren gegane arbeidscapaciteit.

De vraag is vervolgens op basis waarvan moet worden geoordeeld of sprake is van tijdelijke of blijvende arbeidsongeschiktheid. Uit de rechtspraak volgt dat van belang is dat het karakter van de schade-uitkering wordt onderzocht.<sup>8</sup> Om dat karakter te duiden, kan worden gekeken naar de feiten en omstandigheden en de bedoeling van partijen bij het aangaan van de vaststellingsovereenkomst. Een oordeel van het UWV of van een particuliere arbeidsongeschiktheidsverzekeraar, of wat daaromtrent blijkt uit medische stukken, kan daarbij doorslaggevend zijn.

In de literatuur bestaat kritiek op het onderscheid in fiscale behandeling van een vergoeding voor tijdelijke en blijvende arbeidsongeschiktheid.<sup>9</sup> Die kritiek is mijns inziens terecht; ten aanzien van de (on)belastbaarheid van vergoedingen voor een verlies aan verdienvermogen dient het onderscheid tussen tijdelijke en blijvende arbeidsongeschiktheid niet als doorslaggevend criterium te worden gehanteerd. Immers, ook het bronnenstelsel kent geen onderscheid tussen tijdelijk en blijvend. Bovendien wordt er steeds afgerekend naar de toekomst toe. Het gaat aldus om inschattingen, die anders kunnen uitpakken dan verwacht: blijvend blijkt soms tijdelijk te zijn en tijdelijk blijkt soms toch blijvend te zijn. Het onderscheid tijdelijk en blijvend is bovendien arbitrair, omdat onduidelijk is door wie en op welk tijdstip dient te worden vastgesteld of sprake is van tijdelijke of blijvende arbeidsongeschiktheid. Mijns inziens dient daarom ook bij tijdelijke arbeidsongeschiktheid de schade-uitkering voor tijdelijk verlies aan verdienvermogen niet te worden belast. De uitkering is en blijft immers een compensatie voor het niet meer kunnen verrichten van werkzaamheden als gevolg van de gebeurtenis waarvoor aansprakelijkheid bestaat. Er is derhalve geen sprake van compensatie voor gederfd loon of gederfde winst.

Ik onderschrijf het arrest HR 1 november 2000 dan ook niet. De vergoeding voor het verlies aan verdienvermogen vindt immers haar oorzaak niet in de uitoefening van de dienstbetrekking of de onderneming. De letselschade lijdende werknemer en/of ondernemer wordt door de schadeplichtige partij schadeloos gesteld omdat hij door het ongeval zijn beroepswerkzaamheden (tijdelijk) niet meer kan verrichten. Het ongeval staat daarmee los van de uitoefening van de dienstbetrekking of de ondernemingsactiviteiten. Met andere woorden, een beloningsvoordeel als causaal bronvereiste ontbreekt. Over deze toch wel principiële discussie met de fiscus is momenteel een procedure bij Rechtbank Zeeland-West-Brabant aanhangig (beroep na afgewezen bezwaar).

## Duurschade

Een belangrijk aspect is verder dat het bij de hiervoor toegelichte onbelastbaarheid moet gaan om een duuruitkering. Oftewel om een schadevergoeding ineens. Voor periodieke uitkeringen – denk ook aan de maandelijks uitkeringen vanuit een arbeidsongeschiktheidsverzekering – geldt dat die wel belastbaar zijn; zie art. 3.100, lid 1, onder b jo art. 3.124, lid 1, onder c Wet IB 2001. Voor het belastingvrij kunnen ontvangen van de letselschade-uitkering is het dus van belang om niet een periodieke betaling te verlangen, maar in plaats daarvan een bedrag ineens. Daar kunnen vanzelfsprekend wel voorschotbetalingen aan vooraf gaan, bijvoorbeeld wanneer de onderhandelingen langer lopen omdat partijen elkaar niet lijken te kunnen vinden of een medische eindsituatie moet worden afgewacht. Voor de onbelastbaarheid maakt dat niet uit.

## De belastinggarantie

Waar de fiscus het wat box 1 betreft zowel bij blijvende (minder vaak) als bij tijdelijke arbeidsongeschiktheid (vaker) probeert om de schade-uitkering – en dan met name die welke ziet op het aspect verlies aan verdienvermogen – in box 1 onder te brengen, doet de adviseur van het slachtoffer (de benadeelde) er goed aan om bij de afwikkeling van de schade bij de schadeplichtige partij, c.q. de achterliggende verzekeraar aan te dringen op de afgifte van een belastinggarantie. Dat niet te doen lijkt mij in beginsel zelfs een beroepsfout. In een dergelijk document verplicht de betalende partij zich om het verweer tegen een eventuele belastingaanslag uit hoofde van box 1 voor haar rekening te nemen en de eventuele belasting aan de Belastingdienst te voldoen als de rechtsmiddelen tegen die aanslag het uiteindelijk niet halen. Als voorwaarde hiervoor wordt de benadeelde dan wel verplicht om in het kader van het verweer alle medewerking te verlenen. Dat is ook logisch en daar heeft men dan zelf – tenzij men graag de kosten van het verweer en eventueel de aanslag betaalt – ook alle belang bij. <<<

## Noten

- 1 Hof Amsterdam 6 april 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:1782.
- 2 Voor de resultaatgenieter geldt hetzelfde als voor de ondernemer.
- 3 HR 29 juni 1983, BNB 1984/2.
- 4 HR 31 maart 2017, BNB 2017/135.
- 5 HR 31 maart 2017, BNB 2017/136.
- 6 HR 21 november 2000, BNB 2001/150.
- 7 Zie voor een voorbeeld HR 1 november 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7994.
- 8 HR 6 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY9498, BNB 2008/164.
- 9 Th.J.M. van Schendel, Vergoeding van inkomensschade bij een ongeval, WFR 2007/437.





Advocaat-belastingkundige Ludwijn Jaeger:

# 'Fiscus moet medepllichtige adviseur vaker beboeten'

Het gaat bij procederen niet om gelijk hebben, maar om gelijk krijgen, zegt Ludwijn Jaeger over meningsverschillen met de Belastingdienst. Hij vindt het terecht als ook de adviseur wordt beboet wanneer diens cliënt de belastinginspecteur bij horizontaal toezicht niet alles vertelt. 'Als je vindt dat de adviseur fout is, geef je hem toch ook gewoon een draai om de oren?'

Door Sylvester Schenk en Lex van Almelo | foto's Raphaël Drent

*Is de fiscale advocatuur een groeimarkt?*

'Ik ken weinig procedures waar niet ook formele problemen bij komen kijken en denk dat het al gauw zinnig is om daar een procederende fiscalist bij te betrekken. De fiscale advocatuur voert nog maar een relatief klein deel van de belastingprocedures, terwijl procederen echt een specialisme is. De formeelrechtelijke geschillen eigenen wij ons natuurlijk toe, maar de materiële worden nog vooral gedaan door adviseurs. In die zin is de fiscale advocatuur nog steeds een groeimarkt.'

*Wordt er slecht geprocedeerd?*

'Het is natuurlijk gemakkelijk om het te roepen, maar ik denk dat het antwoord ja is.'

*Zowel door de adviseur als door de Belastingdienst?*

'Ja. Ik vind dat de Belastingdienst vaak enorm gefocust is op wat volgens de dienst materieel de juiste aanslag is, terwijl het in een procedure gaat om meer dan alleen de aanslag juist berekenen. Ik zie vaak tot mijn verbijstering op zittingen dat het de inspecteur totaal ontgaat wat er aan de overkant gebeurt en waar het de rechter om gaat. In die zin leest de inspecteur het spel niet. Aan de andere kant is het ook zo dat advocaten het ingewikkeld maken. Wij zoeken de formele geschilpunten op en zijn geneigd om pijnpunten uit te vergroten, waardoor er veel formeel wordt geworsteld, terwijl je materieel toch naar de juiste oplossing wilt. Dus er wordt ook heel veel geprocedeerd over dingen waarvan je je achteraf afvraagt of dat nu echt nodig was.'

*Op de site van uw kantoor staat 'procederen is een vaardigheid, wellicht zelfs een spel'. Wat bedoelt u daar precies mee?*

'Het gaat niet om gelijk hebben, het gaat om gelijk krijgen. En om gelijk te krijgen moet je bij de rechter zijn en moet je degene die tegenover je zit overtuigen dat je gelijk hebt. In principe zul je de rechter goed moeten uitleggen hoe het zit. Veel belastingkamers zijn niet meer gevuld met fiscalisten. Daardoor kan de rechter het verhaal van de partijen niet meer altijd goed beoordelen. De inspecteur komt daar vaak beter mee weg, omdat die het in de ogen van de rechter toch vast wel beter zal weten dan de belastingplichtige...'

*Zegt u nu dat de fiscale rechter net als de bestuursrechter steeds meer toe gaat naar marginale toetsing en alleen kijkt of de inspecteur in redelijkheid tot een besluit heeft kunnen komen?*

'Nee, ik zeg alleen dat het zo ingewikkeld is dat een rechter niet meer weet wat juist is. Dat betekent dat het speelveld om iemand te beïnvloeden en te overtuigen van wat juist is, veel groter wordt.'

'Ik zie vaak op zittingen dat het de inspecteur totaal ontgaat wat er aan de overkant gebeurt en waar het de rechter om gaat'





### Mr. B.J.G.L. (Ludwijn) Jaeger

1967	geboren te Haarlem
1985	Stedelijk Gymnasium Haarlem
1986 - 1992	Nederlands recht (strafrecht) Vrije Universiteit Amsterdam
1987 - 1992	psychologie Vrije Universiteit Amsterdam
1992 - 1994	Nederlands recht (fiscaal recht) Universiteit van Amsterdam
1994 - 2000	advocaat bij o.a. Trijzelaar c.s. Advocaten Belastingadviseurs
2001 - heden	advocaat-belastingkundige bij Jaeger Advocaten-Belastingkundigen
2015 - heden	docent Nederlandse Vereniging van Advocaten-Belastingkundigen
2015 - heden	bestuurslid Sectie Formeel Belastingrecht NOB

*Zegt dat ook iets over de kwaliteit van de wetgeving?*

‘Daar begint het probleem. Elk jaar worden zo’n 800 fiscale wetten aangepast en door de Kamer heen gestemd, vaak van bedenkelijke kwaliteit. Niemand kan die veelheid van regelingen en aanpassingen eigenlijk nog bijhouden. Dus krijg je superspecialisaties en superspecialisten. En naarmate het speelveld ingewikkelder wordt,

krijgt de schijn meer ruimte en kan de innerlijke overtuiging van de rechter de doorslag geven of wat de inspecteur hem op de mouw probeert te spelden. Daardoor wordt goed procederen belangrijker, met name het selecteren van de relevante feiten en relevante jurisprudentie en het goed interpreteren daarvan.’

### Ontneming

*U staat cliënten ook bij in geval van ontneming. Is ontneming fiscaal of meer strafrechtelijk?*

‘Ontneming is puur strafrechtelijk of strafvorderlijk. Maar er is wel heel vaak een overlap met de fiscaliteit, omdat het meestal gaat om inkomen dat fiscaal niet is verantwoord. De bedoeling van een ontneming is de persoon terug te brengen in de toestand zonder dat wederrechtelijk verkregen inkomen. Als je dat inkomen ondertussen betreft in de belastingheffing, zul je moeten kijken wat je met die belastingheffing doet op het moment dat het inkomen wordt afgepakt. Een fiscalist kan vaak beter dan een strafrechtjurist berekenen welk inkomen er nou is genoten. Als je van de wiettelers na twee jaar zijn broeilampen afpakt, zegt de fiscalist dat de kosten van de lampen op dat moment aftrekbaar worden, omdat je de lampen niet meer hebt. Volgens de ontnemingswetgeving kun je de lampen echter in principe in tien jaar afschrijven, dus neemt de strafrechtjurist alleen de afschrijvingen over die twee jaar mee in de berekening. Een fiscalist fronsd dan zijn wenkbrauwen.



Het wordt helemaal eigenaardig als de fiscus vindt dat er ook nog btw moet worden geheven. Dan snapt niemand het meer.'

*Is er bij ontneming ook ruimte voor fiscaal-administratieve maatregelen?*

'Ja. In principe mogen alleen de boete- en de strafzaak niet samengaan. Ontnemen is een maatregel, geen straf. De strijd gaat over de vraag wanneer de ontneming zulke punitieve trekken krijgt dat het een straf wordt. Als de pitbull, het wapen en andere kosten niet aftrekbaar zijn, verliest de economische benadering van het inkomen terrein en begint de ontnemingsmaatregel punitieve trekken te krijgen. Maar omdat de cliënt vaak slechts 10 of 20 procent betaalt van wat de FIOD heeft berekend, ga je daar niet over procederen en werk je in overleg toe naar een praktische oplossing.'

*In de fiscaliteit wordt over boetes toch niet onderhandeld?*

'Ik denk dat over 80 procent van de kwesties wordt onderhandeld. Niet alleen voordat er wordt geprocedeerd, maar ook nog in bezwaar, in beroep en in hoger beroep. Er zijn meerdere mogelijkheden om toch aan tafel te komen en te kijken of het niet allemaal praktisch kan worden opgelost. In mijn professie moet je dan ook goed kunnen onderhandelen, of iemand in de buurt hebben die dat voor je kan.'

## Inkeer

*Op de site van het kantoor wordt ook 'inkeer' genoemd. Zijn jullie een inkeerkantoor?*

'Ik heb iedereen op kantoor verboden dat woord te gebruiken. Wij doen niet aan inkeren, maar verstrekken informatie. Wij hebben wel een aantal grote dossiers met zogenoemde buitenlandsebankrekeningproblematiek. Het is eigenaardig dat de inkeerregeling is afgeschaft omdat de fiscus volgens de staatssecretaris toch alle informatie krijgt. Voor de gevallen waarin de fiscus inderdaad de informatie krijgt, kan de Belastingdienst zeggen dat de belastingplichtige te laat is om nog in te keren. De inkeer gaat per definitie over de bankrekening waarvan de fiscus nog niet alles weet. Daarbij zou inkeer juist mogelijk moeten blijven. De aanpassing van de wetgeving is daarom volstrekt zinloos.'

*De fiscus gebruikt zelden of nooit het argument dat iemand al in de doos met fiches zat en dus niet kan inkeren*

'Dat begint nu wel een beetje te komen. De inkeerregeling was in mijn ogen vooral bedoeld voor erfenissen en daar kan toch al niet worden beboet. Degene die de onjuiste aangifte heeft gedaan, is immers overleden en degene die zegt dat-ie iets meer van zijn ouders heeft gekregen dan hij verwachtte, heeft op zichzelf niets misdaan. Langzamerhand zijn de gemakkelijk te identificeren gevallen op naam al aangepakt en gaat het vooral om minder transparante structuren, waar stichtingen tussen geschoven zijn. Mensen die hun omzet afromen en daarvan op een gegeven moment slechter slapen, mo-

gen nog wel inkeren. Ik gok dat er veel belastingontwikkelaars op tijd zijn verhuisd naar oorden waarmee de Nederlandse fiscus nog geen informatie uitwisselt.'

## 'De inkeer gaat per definitie over de bankrekening waarvan de fiscus nog niet alles weet. Daarbij zou inkeer juist mogelijk moeten blijven'

*Is er door de onbeperkte mogelijkheid om erfbelasting na te vorderen meer aan het front gekomen of zoeken belastingplichtigen via achterdeuren alsnog naar een weg?*

'Voor zover ik kan zien is dat redelijk tot rust gekomen en is de vraag vooral hoe het over tien, vijftien jaar uitpakt als je gaat procederen over dossiers waarin niet alle gegevens meer beschikbaar zijn. Je weet dat er op een gegeven moment natuurlijk bewijs kwijtraakt. Ik vind het een beetje eigenaardig dat een bankoverval na acht jaar al is verjaard, maar dit soort dingen niet.'

*Vrij naar de vader van de hoofdredacteur: het begint met een bankoverval en het eindigt met je erfbelasting niet betalen...*

'In de meeste van die dossiers mogen er nog aanslagen worden opgelegd na twaalf jaar plus de verlengde aangif-  
tetermijn van één à twee jaar. Banken hebben meestal alleen nog gegevens van de laatste tien jaar. Over die vier jaar waarvan gegevens ontbreken, is eigenlijk maar heel weinig discussie.'

*Worden de bekende gegevens dan geëxtrapoléerd?*

'Ja, we trekken die een beetje door: van de laatste tien jaar hebben we een beeld, dus zullen de jaren daarvoor wel hetzelfde zijn. Ik had over die jaren wel meer problemen verwacht met de omkering van de bewijslast. Want als ik met de stukken van één bankrekening kom aanzetten, wie zegt mij dan dat mijn cliënt er niet drie heeft? Dat zou een lastig bewijsscenario zijn, maar dat doet zich dus gelukkig niet voor.'

*Adviseurs zijn net mensen. Is het een strafverzwarende omstandigheid als sommige cliënten toch nog ergens zwart geld hebben, maar niet zijn ingekeerd?*

'Met de afschaffing van de inkeerregeling is niet alleen de boete teruggekomen, maar ook de mogelijkheid om de medepleger en medeplichtige te vervolgen. Als de belastingadviseur erbij betrokken is, betekent het inkeren van de belastingplichtige niet per se dat de belastingadviseur is ingekeerd van zijn medeplegen. De adviseur zal altijd samen met de belastingplichtige moeten inkeren. Er zijn nog niet veel medeplegersboetes uitgedeeld, maar er wordt inmiddels – gematigd – beboet. Binnen de NOB circuleerde een brief over een inspecteur die riep dat hij zou kijken of er niet alsnog boetes zouden kun-

## 'In mijn ogen moet je in een belastingprocedure elk standpunt kunnen innemen, ook als het "juridisch geen kloppend argument" is'

nen worden opgelegd als een adviseur zijn standpunt zou handhaven. Sommigen vinden dat chantage, de NOB vindt dat de adviseur het standpunt niet mocht innemen. Maar in mijn ogen moet je in een belastingprocedure elk standpunt kunnen innemen, ook als het "juridisch geen kloppend argument" is.'

### Boetes

*Bestaan er nog gewone controles of is een controle alleen een aanwijzing dat er een luchtje aan een aangifte zit?*

'Er zijn maar heel weinig echte oude boekencontroles, waarbij de fiscus bij iemand langs gaat om een duidelijker beeld te krijgen van de situatie. De controles zijn vaak ingegeven door opvallende dingen in de aangifte, informatie-uitwisseling en big-datacontroles. Maar leuke acties – zoals destijds Schuimkraag in de horecasector, Schuimbad in het relaxwezen en Goudtand in de tandartsenij – zijn er niet meer. Het lijkt erop alsof de kennis van hoe je een goed boekenonderzoek doet, verdwijnt.'

*De controle is niet meer wat die ooit was?*

'In ieder geval is de Belastingdienst er niet meer op ingericht. Als ik naar aanleiding van een rapportage vraag waarop de conclusies zijn gebaseerd, kan de inspecteur dat vaak niet uitleggen. Bij de rechtbank krijg ik dan de vraag: denkt u dan dat hij liegt? Ik antwoord dan dat

## 'Ik vind dat we er te veel van uitgaan dat het uiteindelijk de schuld is van de belastingplichtige, terwijl de adviseur boter op zijn hoofd heeft'

het daar helemaal niet om gaat, maar dat de rechtbank toch moet kunnen controleren of die aanslag juist is? Ik vind het een reële eis dat iemand in een rapportage op papier zet wat de bevindingen zijn en dat die bevindingen te verifiëren zijn. Wij controleren de controle en zetten overal waar een punt staat een vraagteken.'

*Vindt u het bij horizontaal toezicht een strafverzwarende omstandigheid als bij een controle blijkt dat er iets niet klopt, terwijl de cliënt heeft gezegd dat het deugt?*

'Ja. Een adviseur die met oog op een snelle reactie van de fiscus zegt dat hij extra zal letten op bepaalde punten en dat vervolgens niet doet, mag zwaarder worden aangepakt. Vaak zijn het de adviseurs met een HT-convenant die dat zeggen en niet zozeer de belastingplichtigen. Dan is het de vraag of je de belastingplichtige erop kunt afrekenen dat het toezicht een beetje is verschoven van de Belastingdienst naar de adviseur, de administrateur of accountant. En of je het op het bord van de belastingplichtigen moet schuiven dat de adviseur, de administrateur of accountant niet goed genoeg functioneert. Ik vind dat we er te veel van uitgaan dat het uiteindelijk de schuld is van de belastingplichtige, terwijl de adviseur boter op zijn hoofd heeft. Als die zijn cliënt niet in het gelid krijgt, moet hij afscheid nemen. In die zin juich ik de beboeting van medeplegers en medeplichtigen – met name de belastingadviseurs en administrateurs – toe. Een eerlijk gezegd vind ik het jammer dat de fiscus niet wat meer van dat middel gebruikt maakt.'

*Opmerkelijk; u zegt in feite dat de groeiemarkt niet het bijstaan van de belastingplichtige is maar het bijstaan van de belastingadviseur?*

'Ik kom soms straf dossiers tegen waarbij ik mij afvraag wie nu de grootste douw zou moeten krijgen. Het OM merkt de adviseur vaak als verdachte aan, maar neemt die aan het einde van de rit zelden mee in de strafvervolgung.'

*Zou dat met de invoering van de vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht niet anders worden?*

'De drempel om ook adviseurs op de vingers te tikken, is natuurlijk lager geworden als ik kijk naar het gemak waarmee de Belastingdienst boetes uitdeelt. Om maar te zwijgen over die enorme trits aan verzamelboetes die automatisch worden opgelegd door een computer. Er worden zo gemakkelijk boetes van 50 procent opgelegd dat ik mij afvraag waarom de adviseur dan niet ook een tik op de vingers krijgt. Als je vindt dat de adviseur fout is, geef je hem toch ook gewoon een draai om de oren? Er zijn soms administrateurs, die niet zijn aangesloten bij de NOB of het RB, die allerlei aftrekposten opvoeren die niet bestaan. Zulke kerels verdienen alleen geld omdat ze dit in de markt zetten. In hoeverre kun je de belastingplichtigen verwijten dat ze daarin meegaan? Ik zeg dan: zo'n administrateur moet je toch grijpen waar je hem grijpen kan? Ik snap de twijfel daarover niet.' <<<

# Jurisprudentie en wetgeving

## Schenk- en erfbelasting

- Navordering na 18 jaar voor schenking van Zwitserse bankrekening 23
- Schuldig erkende schenkingen belast door foute rentebetalingen 23
- Liquide middelen waren ondernemingsvermogen voor de BOR 24

## Omzetbelasting

- Niet in aftrek gebrachte btw kon niet worden herzien 24

## Strafrecht

- Suppletieaangifte btw niet bedoeld voor liquiditeitsproblemen 24

## Inkomstenbelasting

- Niet-afgetrokken lijfrentepremies niet alsnog aftrekbaar 25

- Woning stond tijdens verblijf elders niet te koop: geen eigen woning 25
- Door Zwitsers recht slechts 60% van rente op Spaanse woning aftrekbaar 25

## Vennootschapsbelasting

- Paraplufinancieringsarrest niet van toepassing op binnen groep verrekende bankstanden 25

## Formeel belastingrecht

- Horen van anonieme getuigen niet toegestaan in fiscale procedures 26
- Bezwaar en beroep mogelijk tegen brief met invorderingsrente 26
- Om belastingrente te voorkomen hoeft VA niet eerder te worden gedagtekend 26

## Schenk- en erfbelasting

### 2018/01 Navordering na 18 jaar voor schenking van Zwitserse bankrekening

Op grond van de Successiewet vangten de termijnen voor het opleggen van een aanslag schenkbelasting als volgt aan:

- als aangifte is gedaan: na het ontstaan van de belastingschuld;
- als geen aangifte is gedaan: na de dag van inschrijving van de akte van overlijden van de schenker of van de begiftigde in de registers van de burgerlijke stand.

Voor het opleggen van een navorderingsaanslag heeft de inspecteur een termijn van vijf jaar. Is er buitenlands vermogen in het spel, dan bedraagt de navorderingstermijn twaalf jaar. Met ingang van 2012 is in de Successiewet een onbeperkte navorderingsmogelijkheid van erf- en schenkbelasting opgenomen. Op 3 maart 2017 besliste de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2017:356) dat erfbelasting niet onbeperkt kan worden nagevorderd. De onbeperkte navorderingstermijn voor buitenlands vermogen in de erfbelasting geldt alleen voor nalatenschappen waarvan de navorderingstermijn op 1 januari 2012 nog niet was verstreken. Op 10 november 2017 besliste de Hoge Raad over dezelfde vraag, maar dan ten aanzien van de schenkbelasting. Volgens de Hoge Raad begint de bijzondere navorderingstermijn bij een verzwegen schenking pas te lopen bij het overlijden van de schenker. Hierdoor kon een schenking van een buitenlands vermogen die een moeder bijna 18 jaar eerder had gedaan, in 2015 nog worden nagevorderd. De moeder overleed in 2004. Zij had haar drie dochters in januari 1997 een bedrag geschonken waarover geen schenkingsrecht was geheven. In 2014 maakte een van de dochters voor een Zwitserse bankrekening gebruik van de inkeerregeling. Hierdoor werd de inspecteur voor het eerst bekend met het feit dat de dochters in 1997 naast het aangegeven bedrag ieder een derde deel van de tegoeden op een Zwitserse bankrekening (€ 419.746) van hun moeder geschonken hadden gekregen. De inspecteur legde per dochter een navorderingsaanslag schenkingsrecht van € 94.502 op. Een van hen ging in beroep en stelde dat begin 1998 aangifte was gedaan, ook al was die aangifte naar een onjuist bedrag gedaan. De navorderingsaanslag schenkbelasting, van

22 december 2015, was ruim 17 jaar later opgelegd en was volgens haar buiten de termijn. De Hoge Raad besliste dat, wanneer geen aangifte voor de schenkbelasting is gedaan, de bijzondere navorderingsregeling bepaalt dat de verlengde navorderingstermijn aanvangt na de dag van inschrijving van de akte van overlijden van de schenker of van de begiftigde in de registers van de burgerlijke stand. De verlengde navorderingstermijn gaat dus alleen later in dan het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan als van de schenking geen of niet tijdig aangifte is gedaan. Omdat de inspecteur onkundig was van de schenking, gold dat dus ook in dit geval.

■ Hoge Raad 10 november 2017, nr. 17/01037, ECLI:NL:HR:2017:2840

### 2018/02 Schuldig erkende schenkingen belast door foute rentebetalingen

Om erfbelasting te matigen kunnen ouders notarieel bedragen onder schuldigerkenning schenken aan hun kinderen. Over deze bedragen moeten ze het kind jaarlijks 6% rente betalen. Betalen ze dat niet, of niet voor het juiste bedrag, dan wordt er uiteindelijk geen erfbelasting bespaard. De kinderen worden dan geacht de schenking bij overlijden krachtens erfrecht te hebben verkregen en zijn dan alsnog erfbelasting over de schenkingen verschuldigd. Een schenking op papier die niet volgens de regels verloopt, heeft dus niet het gewenste effect. Dit bleek nogmaals in de volgende procedure. Een vader had zijn zoon in de jaren 2004 tot en met 2011 bedragen schuldig erkend. Volgens de opgemaakte notariële akten was over de hoofdsom of het restant daarvoor een jaarlijkse rente verschuldigd, te voldoen op 31 december van ieder jaar. De rente over de schuldigerkenningen over alle jaren samen moest volgens de inspecteur € 15.442 bedragen. De vader had echter op wisselende data in deze jaren in totaal slechts € 10.371 aan rente betaald, hetgeen de inspecteur ertoe bracht om de schuldig erkende bedragen niet te accepteren. Hof Arnhem-Leeuwarden besliste dat per (jaarlijkse) schuldigerkenning moet worden beoordeeld of de daarop verschuldigd geworden rente daadwerkelijk is betaald. Doordat dit voor geen enkel jaar kon worden vastgesteld, kon er geen cijfermatige



aansluiting worden gemaakt. Ook was tot op heden niet alle tot het moment van overlijden verschuldigd geworden rente daadwerkelijk betaald. Het hof was het daarom met de inspecteur eens dat de schenkingen onder schuldiggerkenning niet in mindering kwamen op de verkrijging krachtens erfrecht.

■ Hof Arnhem-Leeuwarden 14 november 2017, nr. 15/01482, ECLI:NL:GHARL:2017:9841

## 2018/03 Liquide middelen waren ondernemingsvermogen voor de BOR

De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de erfbelasting kan alleen op ondernemingsvermogen worden toegepast. De inspecteur merkt liquide middelen doorgaans aan als beleggingsvermogen waarop de faciliteit niet van toepassing is. Hof Den Haag heeft echter beslist dat de liquide middelen, wanneer ze onlosmakelijk zijn verbonden met een vermogensbestanddeel, wel als verplicht ondernemingsvermogen zijn aan te merken.

De procedure werd gevoerd door een man die na het overlijden van zijn echtgenote in 2009 een deel van de aandelen in een holding en een werkmaatschappij erfde. De bv's handelden in stoomketels en stoomkachels en verhuurden deze ook. In 2007 was de werkmaatschappij gestart met de bouw van een stoomschip. De tewaterlating vond plaats in 2012 en de officiële doop in 2015. Op de geconsolideerde balans per 30 april 2009 stond het schip geactiveerd voor € 2.476.870 en was er een positief saldo aan liquide middelen van € 3.070.244, dat werd aangehouden om de afbouw van het schip te financieren.

In zijn aangifte erfbelasting deed de man voor de aandelen van de holding-bv een beroep op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van de erfbelasting. Maar de inspecteur stelde dat het schip in aanbouw en de liquide middelen niet tot het ondernemingsvermogen van de werkmaatschappij behoorden.

Hof Den Haag oordeelde dat de man aannemelijk had gemaakt dat de werkmaatschappij steeds de bedoeling had gehad om het op de overlijdensdatum in aanbouw zijnde schip in de onderneming te gebruiken. Het schip was daarom verplicht ondernemingsvermogen. Verder was de afbouw van het schip onlosmakelijk verbonden met het casco, zodat ook de liquide middelen ondernemingsvermogen vormden. Het hof verklaarde het hoger beroep van de erfgenaam gegrond.

■ Hof Den Haag 15 november 2017, nr. 17/00428, ECLI:NL:GHDHA:2017:3353

## Omzetbelasting

### 2018/04 Niet in aftrek gebrachte btw kon niet worden herzien

Als een btw-ondernemer zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht, moet hij bij de aanschaf van investeringsgoederen een inschatting maken welk percentage voor belaste omzet wordt gebruikt. Als dat percentage later anders blijkt te zijn, moet de aftrek van de btw worden herzien. Hierdoor kan er btw verschuldigd worden, of kan juist de voorbelasting hoger worden vastgesteld. Gedurende de gehele herzieningsperiode moet de ondernemer bekijken of de verhouding tussen belast en vrijgesteld gebruik hetzelfde is als in het jaar van ingebruikneming. Als het verschil groter is dan 10%, moet een deel van de afgetrokken btw worden gecorrigeerd.

Volgens Rechtbank Gelderland moet het recht op aftrek van btw worden geëffectueerd op het moment dat wordt gefactureerd. Ze besliste dit in een procedure van een man die in 2006 tien stukken grond van een bv kocht en daarbij de btw niet aftrok. Met de bv had hij een ontwikkelingsovereenkomst gesloten, maar door de slechte markt kwam het project niet van de grond. In februari 2013 kocht de bv dan ook drie stukken grond terug voor de oorspronkelijke koopprijs. De inspecteur legde de man daarop een naheffingsaanslag btw op van € 26.470. In beroep stelde deze dat de in 2006 niet-afgetrokken voorbelasting kon worden herzien. Omdat de verschuldigde btw gelijk was aan de niet-verrekende btw op de aankoop, vond hij dat hij geen btw was verschuldigd.

Rechtbank Gelderland oordeelde evenwel dat de man de btw in aftrek had moeten brengen bij de facturering van de percelen in 2006, overeenkomstig de bestemming die de percelen op dat moment hadden. Art. 15, lid 4 Wet OB roept niet alsnog een recht op aftrek van btw in het leven als dat recht niet onmiddellijk is geëffectueerd. Verder had de man gedurende een termijn van vijf jaar een ambts-halve verzoek om teruggaaf kunnen indienen, maar dat had hij ook niet gedaan. De rechtbank verklaarde het beroep ongegrond.

■ Rechtbank Gelderland 2 november 2017, nr. 16/7677, ECLI:NL:RBGEL:2017:5621

## Strafrecht

### 2018/05 Suppletieaangifte btw niet bedoeld voor liquiditeitsproblemen

Een bv werd strafrechtelijk vervolgd omdat ze over 2013 opzettelijk onjuiste btw-aangiften had ingediend. De advocaat van de bv stelde dat de bv, gelet op de deskundigheid van de boekhouder, niet hoefde te twijfelen aan de aangiften. De strafkamer van Rechtbank Amsterdam besliste dat het niet ging om een fiscale kwestie waarin de bv ongelijk had gekregen, maar om het bewust geven van een verkeerde voorstelling van zaken. Uit de verklaring van de bestuurder van de bv bleek dat hij niet alleen was afgegaan op het advies van zijn belastingadviseur, maar dat hij wist dat telkens opzettelijk te weinig btw werd aangegeven. Een medewerker van het administratiekantoor dat de btw-aangiften voor de bv verzorgde, had bevestigd dat de aangiften btw in 2013 in opdracht van de bv structureel waren verlaagd.

Volgens de rechtbank had de bv opzettelijk onjuiste aangiften gedaan. Dat ze van plan was geweest om bij een suppletieaangifte alsnog de juiste omzet aan te geven, was daarbij niet van belang. De suppletieaangifte is volgens de strafrechter niet bedoeld voor het oplossen van liquiditeitsproblemen van ondernemers. De rechtbank besliste verder dat de bv niet alleen opzettelijk onjuiste belastingaangiften had gedaan, maar dit ook samen en in vereniging met anderen had gedaan. Wel had de bv alsnog aan haar verplichtingen voldaan, zodat ze de overheid uiteindelijk niet had benadeeld. De rechtbank vond een geldboete van € 50.000 passend en geboden. De bestuurder van de bv werd veroordeeld tot een voorwaardelijke celstraf van zes maanden met een proeftijd van twee jaar, omdat hij als bestuurder feitelijk leiding had gegeven aan het opzettelijk doen van onjuiste btw-aangiften.

■ Rechtbank Amsterdam 8 november 2017, nr. 13/993134-16, ECLI:NL:RBAMS:2017:8801 en nr. 13/845137-15, ECLI:NL:RBAMS:2017:8802

## Inkomstenbelasting

### 2018/06 Niet-afgetrokken lijfrente-premies niet alsnog aftrekbaar

Als in enig jaar premie voor een lijfrente is betaald of verrekend, moet die in beginsel in dat jaar worden afgetrokken, tenzij de reserveringsruimte wordt toegepast. Het is in ieder geval niet toegestaan om premies niet af te trekken in enig jaar, om ze vervolgens in een later jaar alsnog ineens in aftrek te brengen. Dit besliste Hof Arnhem-Leeuwarden in een procedure van een man die in zijn aangifte inkomstenbelasting 2010 voor € 2400 aan lijfrentepremies aftrok. In dat bedrag zat voor € 1800 aan niet-afgetrokken lijfrentepremies – € 600 per jaar – uit de drie voorafgaande jaren. De inspecteur stond de aftrek voor deze drie jaren niet toe, maar verleende nog wel een ambtshalve vermindering voor de jaren 2008 en 2009.

Hof Arnhem-Leeuwarden besliste dat lijfrentepremies in aftrek komen op het tijdstip waarop deze zijn betaald of verrekend, voor zover de verrekening niet leidt tot een schuldig gebleven bedrag. In 2010 was € 600 aan lijfrentepremies betaald. De inspecteur had dat bedrag in aftrek toegestaan. De in eerdere jaren betaalde premies konden niet in 2010 in aftrek worden gebracht.

■ Hof Arnhem-Leeuwarden 7 november 2017, 16/01141, ECLI:NL:GHARL:2017:9611

### 2018/07 Woning stond tijdens verblijf elders niet te koop: geen eigen woning

Een man trad in juni 2010 in het huwelijk, maar bleef voornamelijk in zijn eigen woning wonen. Begin 2013 verhuisde hij naar de woning van zijn echtgenote. In augustus 2015 ging hij weer in zijn eigen woning wonen. In zijn aangifte inkomstenbelasting 2013 bracht hij hypotheekrente voor zijn eigen woning in aftrek, maar de inspecteur weigerde die. De man ging in beroep en stelde dat de woning in 2013 te koop had gestaan, zodat deze op grond van art. 3.111, lid 2 Wet IB 2001 als eigen woning was aan te merken. Hof Arnhem-Leeuwarden stelde vast dat de woning in 2013 niet actief te koop was aangeboden. De man had de woning wel willen verkopen, maar niet voor een prijs die overeenkwam met de marktwaarde op dat moment. Hij had enige activiteiten ontplooid om de woning beter verkoopbaar te maken, maar deze activiteiten waren in 2013 zeer beperkt van omvang. Ook daarna had de man gedurende de tijd dat de woning tot halverwege 2015 leeg stond, slechts enkele verbeteringen aangebracht. Uiteindelijk was de woning ook niet actief te koop aangeboden. Volgens het hof kon dan ook niet worden gezegd dat de woning in 2013 bestemd was voor verkoop. Het verklaarde het hoger beroep echter toch nog gegrond, omdat aannemelijk werd geacht dat de man tot 13 maart 2013 (72 dagen) in de woning had gewoond. Het hof hield rekening met het eigenwoningforfait voor 72 van de 365 dagen, zodat de hypotheekrente aftrekbaar was voor 72/365e deel van het voor 2013 betaalde bedrag.

■ Hof Arnhem-Leeuwarden 5 december 2017, nr. 17/00686, ECLI:NL:GHARL:2017:10965

### 2018/08 Door Zwitsers recht slechts 60% van rente op Spaanse woning aftrekbaar

Een in Spanje wonende Nederlander was directeur-groottaandehouder van een in Nederland gevestigde bv en van een in Zwitserland gevestigde GmbH. In 2007 genoot hij € 77.606 aan inkomen van de bv en € 51.516 voor werkzaamheden voor de GmbH. In zijn aangifte inkomstenbelasting 2007 koos hij voor een behandeling als binnenlands belastingplichtige. Hij claimde aftrek van het negatieve inkomen uit de eigen woning in Spanje en stelde dat hij geen beroep hoefde te doen op de keuzeregeling. Hof Amsterdam verklaarde het hoger beroep van de man ongegrond. Naar aanleiding van diens beroep in cassatie stelde de Hoge Raad in 2015 prejudiciële vragen aan het Europese Hof van Justitie. De Hoge Raad vroeg zich af hoe in deze situatie het Schumacker-arrest moest worden toegepast, omdat de man zijn (gezins)inkomen niet (nagenoeg) geheel in één andere lidstaat verdiende; zijn Nederlandse inkomen vormde ongeveer 60% en zijn Zwitserse ongeveer 40% van zijn bruto-inkomen. Na het antwoord van het Europese Hof vernietigde de Hoge Raad op 12 mei 2017 de uitspraak van Hof Amsterdam en verwees hij de zaak naar Hof Den Haag voor een nadere berekening van de door de man over 2007 verschuldigde belasting.

Het verwijzingshof leidde uit het arrest van de Hoge Raad af dat de omvang van de door Nederland toe te kennen aftrek van de negatieve inkomsten uit eigen woning afhing van het antwoord op de vraag of de man in Zwitserland een overeenkomstig recht geldend kon maken. Alleen als dit niet zo was, was 100% van het saldo van het inkomen uit de eigen woning in Nederland aftrekbaar. Vervolgens oordeelde het hof dat uit art. 33 van het Zwitserse Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer volgde dat in Zwitserland aftrek van hypotheekrente mogelijk was tot een bedrag dat in elk geval gelijk was aan de huurwaarde van een eigen woning, vermeerderd met 50.000 Zwitserse frank. Dus moest volgens het hof – mede gelet op de waarde van de Zwitserse frank ten opzichte van de euro en de hoogte van de door de man betaalde hypotheekrente – ervan worden uitgegaan dat de man in Zwitserland een overeenkomstig recht in de zin van het verwijzingsarrest geldend kon maken. Het hof hield bij de berekening van het inkomen in box 1 rekening met 60% van het saldo van de inkomsten uit de eigen woning en verklaarde het beroep van de man gegrond.

■ Hof Den Haag 5 december 2017, nr. 17/00505, ECLI:NL:GHDHA:2017:3582

## Vennootschapsbelasting

### 2018/09 Paraplufinancieringsarrest niet van toepassing op binnen groep verrekende bankstanden

De Hoge Raad besliste in het paraplufinancieringsarrest van 1 maart 2013 (ECLI:NL:HR:2013:BW6520) dat uitgaven die hun oorsprong vinden in een garantstelling voor een aan een concern verleende kredietfaciliteit niet aftrekbaar zijn, omdat het aanvaarden van de hoofdelijke aansprakelijkheid zijn oorzaak vindt in de vennootschapsrechtelijke betrekkingen. Dit zijn dan geen zakelijke kosten. Voor de praktijk is het belangrijk om te weten welke kredietovereenkomsten wel, en welke niet onder het paraplufinancieringsarrest vallen.

ringsarrest vallen. Hof Den Bosch besliste dat een overeenkomst van 'rentecompensatie en saldooverrekeningen', waarmee feitelijk niet is beoogd om op groepsniveau vreemd vermogen aan te trekken en waaruit ook rentevoordelen kunnen vloeien, niet aan het paraplufinancieringsarrest voldoet.

De procedure werd gevoerd door twee bv's die tot een groep van bv's behoorden. De groeps-bv's hadden in totaal tien bankrekeningen bij de Rabobank. In 2007 gingen ze een rentecompensatie- en saldooverrekeningsovereenkomst met de bank aan waar een gemeenschappelijke kredietfaciliteit bij hoorde, waarvoor alle vennootschappen hoofdelijk aansprakelijk waren. Op grond van de overeenkomst mocht de totale roodstand op groepsbasis niet hoger zijn dan de creditsaldi, verminderd met overige verplichtingen. In 2008 en 2009 verkochten de bv's al hun aandelen in de groepsbv's. Op het moment van de verkoop had een aantal bv's een negatief banksaldo. Toen die dat niet aanzuiverden, deed de bank dat op grond van de overeenkomst zelf, door ten laste van hun rekeningen bedragen af te boeken. De bv's brachten deze kosten in hun aangiften vennootschapsbelasting 2009 in aftrek, maar de inspecteur weigerde dat op grond van het paraplufinancieringsarrest. Hof Den Bosch was van mening dat de zaak van de bv's anders was dan die van het paraplufinancieringsarrest. De overeenkomst met de bank was niet aan te merken als een kredietarrangement, zoals in genoemd arrest aan de orde was. De groep had met het sluiten van de overeenkomst niet de bedoeling gehad om op groepsniveau geld te lenen van de bank. In de overeenkomst was namelijk opgenomen dat de hoogte van de 'kredieten' was beperkt tot het totaalbedrag van de aan de bank verpande creditsaldi, verminderd met de door de bank voor rekening en risico van de groep aangegane verplichtingen. De overeenkomst was volgens het hof daarmee aan te merken als een overeenkomst tot verrekening van de saldi op alle bij de overeenkomst betrokken bankrekeningen. Dit was alleen afgesproken om te voorkomen dat de groep debetrente moest betalen als een individuele groeps-bv een debetstand had die werd gecompenseerd door creditsaldi op andere door de groep bij de bank aangehouden rekeningen. Het hof verklaarde het hoger beroep van de bv's gegrond.

■ Hof Den Bosch 26 oktober 2017, nr. 15/00467, ECLI:NL:GHSHE:2017:4668 en nr. 15/00468  
ECLI:NL:GHSHE:2017:4669

## Formeel belastingrecht

### 2018/10 Horen van anonieme getuigen niet toegestaan in fiscale procedures

In het strafrecht is het mogelijk om anonieme getuigen te horen (art. 226a e.v. Wetboek van Strafvordering). Niet in alle gevallen is dit toegestaan, maar alleen als met het oog op de door de getuige af te leggen verklaring moet worden gevreesd voor het leven, de gezondheid of de veiligheid, dan wel de ontwrichting van het gezinsleven of het sociaal-economische bestaan van die getuige of van een andere persoon. De Hoge Raad heeft onlangs de vraag beantwoord of het anoniem horen van getuigen in belastingzaken is toegestaan.

Volgens de Hoge Raad moeten op grond van art. 8:60, lid 3 Awb bij de uitnodiging voor de zitting de namen van de daar te horen getuigen zo veel mogelijk worden meegedeeld. De belastingrechter

kan geen getuigen horen zonder dat partijen hun naam kennen, ook niet als de getuige door het afleggen van een verklaring gevaar loopt. Op de vraag of de belastingrechter wel de vrijheid heeft om anonieme getuigen te horen, antwoordde de Hoge Raad dat het wellicht op de weg van de wetgever ligt om hierover regels te stellen. Als er in belastingzaken al een mogelijkheid zou komen om anonieme getuigen te horen, moet die volgens de Hoge Raad worden beperkt; het horen van een anonieme getuige leidt voor een partij die diens identiteit niet kent, tot een aanzienlijke beperking van de mogelijkheid om de geloofwaardigheid van die getuige ter discussie te stellen. Beginselen van behoorlijk procesrecht brengen mee dat een zodanige beperking alleen toelaatbaar is als ze strikt noodzakelijk is.

■ Hoge Raad 24 november 2017, nr. 16/04810, ECLI:NL:HR:2017:2986

### 2018/11 Bezwaar en beroep mogelijk tegen brief met invorderingsrente

Invorderingsrente moet op grond van art. 30 IW bij een voor bezwaar vatbare beschikking worden vastgesteld. Als een belastingplichtige een betaling op een aanslag doet, stuurt de ontvanger een brief waarin staat hoe die betaling is toegerekend aan de verschillende elementen die op een aanslagbiljet staan. Een ontvanger was van mening dat een brief over een afboeking op verschillende elementen niet als een voor bezwaar vatbare beschikking kon worden aangemerkt.

De Hoge Raad was dit niet met de ontvanger eens: een schriftelijke kennisgeving waarin is vermeld welk bedrag aan de invorderingsrente is toegerekend, valt aan te merken als een beschikking in de zin van art. 30 IW. Volgens de Hoge Raad moet de vraag of sprake is van een beschikking, worden beoordeeld aan de hand van de definitie daarvan in art. 1:3 Awb. Als de ontvanger na een betaling op een belastingaanslag de belanghebbende een schriftelijke kennisgeving stuurt waarin is vermeld welk bedrag van die betaling aan invorderingsrente is toegerekend, is dat een beschikking in de zin van art. 1:3 Awb en daarmee ook in de zin van art. 30, lid 1 IW. De ontvanger had de belastingplichtige in kwestie een aantal malen schriftelijke overzichten verstrekt waarmee hij had bekendgemaakt welke bedragen aan invorderingsrente waren afgeboekt op betalingen die waren gedaan. Al deze brieven waren volgens de Hoge Raad beschikkingen in de zin van art. 30 IW waartegen bezwaar en beroep openstond. Verder merkte de Hoge Raad op dat een betaling die na afloop van de betalingstermijn op de navorderingsaanslag is gedaan, eerst moet worden toegerekend aan de invorderingsrente en pas daarna aan de aanslag.

■ Hoge Raad 8 december 2017, nr. 17/00447, ECLI:NL:HR:2017:3084

### 2018/12 Om belastingrente te voorkomen hoeft VA niet eerder te worden gedagtekend

Een bv verzocht op 8 april 2014 om over 2013 een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting (VA) op te leggen naar een belastbaar bedrag van € 40.000.000. Op 25 april 2014 werd de aanslag opgelegd. Op 19 juni 2014 vroeg de bv om over 2013 een nadere VA op te





leggen naar een belastbaar bedrag van € 45.885.000. Op 28 juni 2014 kreeg ze elektronisch bericht dat de aanslag werd opgelegd, maar de aanslag volgde pas met dagtekening 5 juli 2014. Daarbij was € 15.509 aan belastingrente in rekening gebracht over de periode 1 juli 2014 tot en met 16 augustus 2014. De bv ging tegen de belastingrente in beroep, maar Rechtbank Den Haag verklaarde dat ongegrond. De bv stelde vervolgens sprongcassatie in en voerde aan dat de inspecteur op grond van het zorgvuldigheids- en/of het evenredigheidsbeginsel de in rekening gebrachte belastingrente moest kwijtschelden.

Volgens de Hoge Raad blijkt uit de wetsgeschiedenis dat aanslagbiljetten geen eerdere dagtekening hebben dan die van het tijdstip van uitreiking. Aanslagen worden in het algemeen door de centrale dienst in Apeldoorn opgemaakt en gedagtekend en vervolgens rechtstreeks naar de belastingplichtige verzonden. Gelet op het

tijdsverloop tussen opmaking, c.q. verzending van de aanslag en de ontvangst daarvan door de belastingplichtige, wordt in de praktijk de aanslag gedagtekend enige dagen na de datum waarop deze wordt verzonden. Daarbij wordt ervoor gezorgd dat aanslagen geen eerdere dagtekening hebben dan die van het tijdstip van uitreiking. Bovendien heeft de wetgever inzake aanslagen die worden opgelegd op verzoek van de belastingplichtige, wettelijke regelingen getroffen om te waarborgen dat de berekening van de belastingrente beperkt blijft tot een periode van aanvaardbare behandelingstijden. De inspecteur hoefde de aanslag ter voorkoming van belastingrente niet eerder te dagtekenen. De Hoge Raad verklaarde het beroep in cassatie van de bv ongegrond.

■ Hoge Raad 15 december 2017, nr. 16/05072, ECLI:NL:HR:2017:3126

# Wetgeving

## De stand van zaken

per 10 januari 2018

■ Wetsvoorstel +MvT TK

■ Verslag TK

■ Nota n.a.v. verslag TK

■ Eindverslag TK

■ Aangenomen TK

■ Wetsvoorstel EK

■ Voorlopig verslag EK

■ Memorie van Antwoord EK

■ Eindverslag EK

■ Aangenomen EK

■ Staatsblad

■ Datum inwerkingtreding

**BTW-constructie (on)roerende zaken 30 061**

Bij KB

**Wbm i.v.m. beperking emissies kolencentrales 31 362**

Bij KB

**Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing 34 556**

1-1-2017

**Wet terugvordering staatssteun 34 753**

Bij KB

**BTW-behandeling van vouchers 34 755**

1-1-2019

**Wet implementatie EU-richtlijn toegang belastingautoriteiten tot antiwitwasinlichtingen 34 771**

1-1-2018

**Belastingplan 2018 34 785**

1-1-2018

**Overige fiscale maatregelen 2018 34 786**

1-1-2018

**Afschaffing BTW-landbouwregeling 34 787**

1-1-2018

**Inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling 34 788**

1-1-2018

**Wijziging Wet IB 2001 tot het geleidelijk uitfaseren van de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld 34 819**

1-1-2019

# Herinvesteringsreserve en onttrekkingswinst: Hoge Raad is om

De herinvesteringsreserve blijft de gemoederen bezighouden. Eerder schreef ik in dit vakblad dat de Hoge Raad onduidelijkheid heeft geschapen rond de herinvesteringsreserve bij herstructurering, waarbij ogenschijnlijk de herstructurering zelf een functiewijziging oproept. Het bedrijfsmiddel verschiet erdoor van kleur, waardoor de herinvesteringsreserve in de door de Hoge Raad behandelde casus niet kon worden toegepast.<sup>1</sup> De inkt van dat artikel was amper droog of de Hoge Raad kwam met een tweetal nieuwe, opmerkelijke arresten over de herinvesteringsreserve. Met nog een andere uitspraak voldoende reden voor een update.



**Bas Opmeer**  
Mr. B. Opmeer is  
vennoot-belasting-  
adviseur bij FSV  
accountants +  
adviseurs B.V. te  
Zaltbommel

In genoemde twee arresten, van 16 september 2016, is de Hoge Raad teruggekomen op sedert 1970 geldende jurisprudentie over de vorming van de herinvesteringsreserve – toen nog vervangingsreserve geheten – ter zake van onttrekkingswinst bij vervreemding van bedrijfsmiddelen tegen een prijs die lager is dan de waarde in het economisch verkeer.<sup>2</sup> Dat deze arresten ook invloed kunnen hebben op de vorming van een herinvesteringsreserve bij herwaarderingswinst, is vervolgens aan de orde geweest in een uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 10 januari 2017.<sup>3</sup> Tegen deze uitspraak is cassatie aangetekend bij de Hoge Raad. Hierna bespreek ik eerst beide arresten en welke vragen ze oproepen. Een daarvan is of bij toepassing van art. 15ai Wet Vpb 1969 de daarbij ontstane herwaarderingswinst ter zake van de binnen de fiscale eenheid overgedragen bedrijfsmiddelen kan worden aangewend voor de vorming van een herinvesteringsreserve.

## De 16 september-arresten

In het arrest BNB 2016/222 gaat het om een directeur-groootaandeelhouder die alle aandelen bezat in een houdstervennootschap, die op haar beurt 100% eigenaar was van alle aandelen in een onroerendgoedvennootschap. Beide vennootschappen vormden een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Tot het vermogen van

de onroerendgoedvennootschap behoorde beleggingsvastgoed. In 2005 verkocht ze in totaal 21 verhuurde woningen aan de dga, respectievelijk aan diens kinderen. De verkoopprijs werd bepaald op basis van de huurwaardekapitalisatiemethode. Omdat het sociale huurwoningen betrof, was sprake van een relatief lage huur en daarmee, vanwege de gekozen waarderingsmethode, van een relatief lage verkoopprijs.

Nadat in eerste instantie de aanslag vennootschapsbelasting conform de ingediende aangifte was opgelegd, volgde er na een boekenonderzoek een forse navorderingsaanslag. De inspecteur was namelijk van mening dat geen sprake was van een zakelijke verkoopprijs en dat derhalve een onttrekking voor de vennootschapsbelasting en (uiteraard) een uitdeling had plaatsgevonden. In de drie instanties waarin is geprocedeerd bleef dit standpunt van de inspecteur overeind, zij het dat de hoogte van de onttrekkingswinst uiteindelijk wat lager werd vastgesteld dan bij de navorderingsaanslag.

Op basis van de tot het arrest geldende jurisprudentie zou daarmee de kous af zijn. De vennootschap had echter bij het hof en in haar cassatieberoep het standpunt ingenomen dat ze, wanneer het verschil tussen de verkoopprijs en de werkelijke waarde als onttrekking moest worden aangemerkt, de daaruit voortvloeiende winstcorrectie moest kunnen toevoegen aan de herinvesteringsreserve.

In het arrest BNB 2016/223 zijn parallellen te onderkennen met de hiervoor beschreven zaak. Hier ging het om een akkerbouwer – een IB-ondernemer – die in 2004 18 hectare van zijn 88 hectare akkerbouwgrond had verkocht en in 2005 had geleverd aan zijn zoons, tegen de waarde in verpachte staat. Deze waarde was bij gezamenlijke taxatie in een vaststellingsovereenkomst vastgelegd. In 2006 werd het perceel door de zoons verkocht voor een veelvoud van de getaxeerde waarde. Uit de casus blijkt dat die hogere waarde ten tijde van de verkoop van de vader aan diens zoons reeds bekend was. De inspecteur achtte zich daarom niet gebonden aan de vaststellingsovereenkomst en corrigeerde bij het opleggen van de aanslag IB/PVV 2005 de winst uit onderneming met het verschil tussen de waarde in het economisch verkeer vrij van pacht ten tijde van de verkoop en de daadwerkelijke verkoopprijs.

De akkerbouwer ging in beroep en kreeg in drie instanties nul op het rekest. Maar net als in de andere zaak stelde hij zich op het standpunt dat hij een herinvesteringsreserve mocht vormen voor de gehele belaste boekwinst, derhalve inclusief de winstcorrectie. Daarbij had hij zijns inziens (ruim) voldaan aan het herinvesteringsvoornemen, omdat hij in de periode 2004-2009 115 hectare akkerbouwgrond had aangekocht, in niet-verpachte staat.

### Wat vindt de Hoge Raad?

In de eerstgenoemde zaak had Hof Den Haag expliciet bepaald dat de dga bij de vervreemding van de panden de bedoeling had zijn kinderen te bevoordelen.<sup>4</sup> Het enkele feit dat er een bevoordelingsbedoeling is, sluit in zoverre uit dat er sprake is van een voornemen tot herinvestering. En omdat dit voornemen ontbrak, kon er geen herinvesteringsreserve worden gevormd. De Hoge Raad was het daar echter niet mee eens. Hij vond de uitspraak van het hof onvoldoende gemotiveerd. De aanwending van de opbrengst kan een aanwijzing zijn voor het al dan niet aanwezig zijn van een herinvesteringsvoornemen, maar bij de beoordeling daarvan is dit niet bepalend; ook wanneer de bij een vervreemding verkregen middelen niet meer beschikbaar zijn, sluit dat de aanwezigheid van een herinvesteringsvoornemen niet uit.

Vervolgens is natuurlijk wel de vraag welk bedrag aan de herinvesteringsreserve kan worden toegevoegd als wordt vastgesteld dat er een herinvesteringsvoornemen is. Met andere woorden, wat wordt bedoeld met het begrip ‘opbrengst’ in art. 3.54, lid 1 Wet IB 2001? In zijn cassatieberoep wijst de staatssecretaris op het arrest van de Hoge Raad van 18 maart 1970, op grond waarvan vaststaat dat een uitdeling niet kwalificeert als een opbrengst die bepalend is voor de toevoeging aan de vervangingsreserve (lees: herinvesteringsreserve).<sup>5</sup>

In BNB 2016/222 komt de Hoge Raad nu terug op dit arrest en zegt dat ook met zoveel woorden. Hij ziet als doel van de herinvesteringsreserve het voorkomen van het bezwaar van belastingheffing over de stille reserves, als oude bedrijfsmiddelen met een stille reserve worden vervangen door nieuwe bedrijfsmiddelen. Vanuit dat

## Ook wanneer de bij een vervreemding verkregen middelen niet meer beschikbaar zijn, sluit dat de aanwezigheid van een herinvesteringsvoornemen niet uit

doel ligt het voor de hand dat wordt uitgegaan van de hogere waarde in het economisch verkeer als opbrengst die bepalend is voor de toevoeging aan de herinvesteringsreserve. De Hoge Raad vergelijkt de situatie van een verhoging van de opbrengst met de onttrekking, gevolgd door een uitdeling van winst, met die waarin het bedrijfsmiddel voor de ‘juiste’ prijs zou zijn verkocht en er vervolgens een dividenduitkering was gedaan ter verrekening van de koopsom. In de Ruilarresten had de Hoge Raad al uitgemaakt dat de opbrengst bij onttrekking van een pand aan het ondernemingsvermogen moest worden bepaald naar de waarde in het economisch verkeer op basis van de totaalwinstgedachte.<sup>6</sup> In het kader van de ruilgedachte kon de opbrengst in mindering komen op het pand dat vanwege de verplaatsing van de onderneming als nieuw bedrijfspand was aangekocht. Niet relevant was dat het oude pand niet was vervreemd, maar was onttrokken naar privé.

Met betrekking tot genoemd terugkomen hanteert de Hoge Raad een wat cryptische formulering. Hij stelt dat als opbrengst moet worden aangemerkt het in aanmerking te nemen voordeel als gevolg van een *gedeeltelijke onttrekking* van een bedrijfsmiddel; *in zoverre* komt hij terug van het arrest BNB 1970/93. Vanwege het feit dat niet vaststaat of de vennootschap een herinvesteringsvoornemen heeft, werd de zaak verwezen naar een ander hof.

Ook in de zaak BNB 2016/223 staat het herinvesteringsvoornemen, dan wel het ontbreken daarvan ter discussie.<sup>7</sup> Hof Den Haag had, kort door de bocht, vastgesteld dat de inspecteur niet had weersproken dat de akkerbouwer een herinvesteringsvoornemen had. Het hof oordeelde vervolgens dat geïmputeerde winst, vanwege de correctie naar de waarde in het economisch verkeer, geen invloed had op het herinvesteringsvoornemen. Het feit dat het pachtrecht was voorbehouden, beïnvloedde dat voornemen evenmin.

## Met betrekking tot het terugkomen op zijn arrest uit 1970 hanteert de Hoge Raad een wat cryptische formulering





In cassatie kwam de vraag of als opbrengst moest worden gezien de totale winst, dus inclusief de geïmputeerde winst, niet meer aan de orde. Blijkbaar gingen partij en er op basis van de totaalwinstgedachte vanuit dat dit niet ter discussie stond en richtten ze hun pijlen op het al dan niet aanwezig zijn van een herinvesteringsvoornemen, en het criterium economisch dezelfde functie (conform art. 3.54, lid 4 Wet IB 2001).

De Hoge Raad vond de uitspraak van Hof Den Haag op twee punten onjuist, c.q. onvoldoende gemotiveerd:

- het hof had beslist dat grond onder alle omstandigheden eenzelfde economische functie binnen de onderneming heeft, en dat het dus niet uitmaakt of al dan niet sprake is van onder voorbehoud van pacht verkochte of 'vrije' grond;
- het hof was er ten onrechte van uitgegaan dat onweersproken vast stond dat sprake was van een herinvesteringsvoornemen.

Daarom wordt ook hier de zaak verwezen.

### Bieden de arresten volledige duidelijkheid?

Het is wel duidelijk dat de Hoge Raad 'om' is met betrekking tot het mogen vormen van een herinvesteringsreserve in geval van onttrekkingswinst, maar toch blijven we nog zitten met enkele vragen en onduidelijkheden. Allereerst moet nog duidelijk worden of belanghebbenden in beide zaken hun herinvesteringsvoornemen wel aannemelijk kunnen maken. Immers, op de balansdatum van het jaar waarin de vervreemding heeft plaatsgevonden zullen ze dat voornemen moeten hebben, waarbij het bedrag van de opbrengst een wezenlijk element zal zijn. Vraag is dan of voor de onttrekkingswinst – die

volgens de Hoge Raad dus ook tot de opbrengst behoort – ook een herinvesteringsvoornemen bestaat. Die onttrekkingswinst wordt immers achteraf vastgesteld, hetgeen de bewijslast dat er in zoverre een herinvesteringsvoornemen bestaat, bemoeilijkt. Nu is het wel zo dat de staatssecretaris in 2008 een ruime uitleg aan het herinvesteringsvoornemen lijkt te hebben gegeven.<sup>8</sup> Maar hoe verder men komt in de tijd, des te moeilijker het wordt om aannemelijk te maken dat er een herinvesteringsvoornemen is.<sup>9</sup>

Een tweede vraag die de arresten oproepen, is of met betrekking tot een onttrekking aan het ondernemingsvermogen die in feite een sfeerovergang is, de daarbij ontstane winst ook aan een herinvesteringsreserve kan worden toegevoegd. Denk aan de onttrekking van een bedrijfsmiddel aan een eenmanszaak of een personenvennootschap, of aan het onttrekken aan de ondernemingsactiviteit in situaties waarin art. 2, lid 1, letter e Wet Vpb 1969 van toepassing is. Hierbij kun je het standpunt innemen dat de onttrekking als zodanig geen vervreemding is voor de toepassing van de herinvesteringsreserve, en dat daarom niet aan de toevoeging van de bij de onttrekking ontstane winst aan de herinvesteringsreserve wordt toegekomen. Of de Hoge Raad dat daadwerkelijk zo heeft bedoeld, is niet geheel duidelijk.

Een derde vraag ziet op de aanwending van de herinvesteringsreserve in situaties van een informele kapitaalstorting, c.q. inbreng vanuit privé. Men zou uit de 16 september-arresten kunnen afleiden dat de informele kapitaalstorting bij overdracht tegen een te lage prijs leidt tot een hogere aanschaffingsprijs van het bedrijfsmiddel voor de aanwending van de herinvesteringsreserve. Bij een inbreng vanuit privé zou dan ook de waarde

in het economisch verkeer als aanschaffingsprijs in aanmerking kunnen worden genomen. Helemaal zeker is dit echter niet.<sup>10</sup>

### Ook bij herwaarderingswinsten?

Een vierde vraag ten slotte is of de herinvesteringsreserve ook van toepassing is bij herwaarderingswinsten, zoals die bijvoorbeeld bij het verbreken van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting tot uitdrukking kunnen komen door toepassing van art. 15ai Wet Vpb 1969. Deze vraag ligt inmiddels bij de Hoge Raad. Aanleiding is de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 10 januari 2017 waarin is beslist dat de herwaarderingswinst bij verbreking van de fiscale eenheid in beginsel kan worden gedoteerd aan de herinvesteringsreserve.<sup>11</sup> In deze zaak kon dat overigens niet meer omdat de herinvesteringstermijn al was verstreken.

De zaak lag als volgt. Moedermaatschappij X BV vormde sinds jaren een fiscale eenheid met haar vastgoedochter E BV. Op 10 september 2007 richtte X een nieuwe dochtervennootschap F BV op en voegde deze in de fiscale eenheid. E en F zijn aldus zustervennootschappen. Per de oprichtingsdatum droeg E een onroerende zaak die ze verhuurde aan een derde, G BV, binnen de fiscale eenheid over aan F, tegen de waarde in het economisch verkeer. In de loop van 2010, dus drie jaar later, verkocht X haar aandelen F aan huurder G. Omdat de zesjaarstermijn nog niet was verstreken, vond art. 15 ai Wet Vpb 1969 toepassing en werd het verschil tussen de waarde ten tijde van de overdracht van E naar F en de boekwaarde per 1 oktober 2010 als winst verantwoord in de aangifte vennootschapsbelasting 2010 van de fiscale eenheid. Voor dit bedrag werd vervolgens een herinvesteringsreserve gevormd, omdat X in 2011 herinvesteerde.

Het hof achtte een vervreemding in 2007 aanwezig en baseerde zijn conclusie dat de door art. 15 ai opgeroepen herwaarderingswinst mocht worden aangewend als dotatie aan een herinvesteringsreserve, op de 16 september-arresten. Omdat het hof de vervreemding in 2007 plaatste – hoewel deze binnen de fiscale eenheid had plaatsgevonden en daardoor als zodanig niet tot realisatie leidde – was de herinvestering in 2011 zoals gezegd te laat.

Zoals gezegd ligt deze zaak nu voor de Hoge Raad en moeten we afwachten wat die vindt. A-G Wattel heeft in zijn conclusie van 31 juli 2017 de Hoge Raad geadviseerd om bij verbreking van een fiscale eenheid zoals in het geval van X BV, de herwaarderingswinst *niet* te zien als een uit een vervreemding voortvloeiende opbrengst die kan worden gedoteerd aan een herinvesteringsreserve.<sup>12</sup> Hij trekt deze conclusie allereerst op basis van de tekst van art. 15ai Wet Vpb 1969. Daarin staat dat, wanneer in verband met de vervreemding van een vermogensbestanddeel waarmee binnen de fiscale eenheid is geschoven, een herinvesteringsreserve is gevormd, deze moet vrijvallen. Hetzelfde geldt als deze herinvesteringsreserve reeds is aangewend. Dan moet het vervangende bedrijfsmiddel op de waarde in het economisch verkeer te boek worden gesteld. Daarnaast oordeelt Wattel dat het

nooit de bedoeling van de wetgever is geweest om in een situatie van art. 15ai Wet Vpb 1969 de toevoeging aan de herinvesteringsreserve toe te staan.

### Conclusie

Met de 16 september-arresten heeft de Hoge Raad de deur opengezet naar een ruimere toepassing van de mogelijkheden tot dotatie aan de herinvesteringsreserve. Tot het begrip opbrengst hoort ook de onttrekkingswinst, waarbij het erop lijkt dat de Hoge Raad voor ‘opbrengst’ wil lezen: boekwinst bij vervreemding. In die zin zal de uitbreiding van het begrip opbrengst mogelijk geen effect hebben op onttrekkingen en sfeerovergangen zonder dat daar een vervreemding aan ten grondslag ligt. Dat zou ertoe kunnen leiden dat deze categorie tussen wal en schip valt, omdat noch de herinvesteringsreserve, noch de ruilarresten van toepassing zijn.<sup>13</sup> Vervolgens is het de vraag of de mogelijkheid van een herinvesteringsreserve voor onttrekkingen bij een vervreemding niet afstuit op een afwezigheid van een herinvesteringvoornemen, omdat dat voornemen in zoverre achteraf niet meer aannemelijk kan worden gemaakt. De arresten lijken een opening te bieden bij overdrachten waarbij sprake is van informeel kapitaal, dan wel inbreng van een bedrijfsmiddel uit privé. In beide gevallen dienen de overgedragen, c.q. ingebrachte bedrijfsmiddelen op de waarde in het economisch verkeer te worden gesteld en kan aldus een hogere toevoeging aan de herinvesteringsreserve plaatsvinden.

Ten slotte kijken we uit naar het arrest van de Hoge Raad waarin hij zal moeten uitmaken of een herwaarderingswinst bij het verbreken van de fiscale eenheid kan leiden tot een toevoeging aan de herinvesteringsreserve. <<<

### Noten

- 1 Het Register nr. 4, augustus 2016.
- 2 HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2080, BNB 2016/222 en HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2081, BNB 2016/223.
- 3 Hof Arnhem-Leeuwarden 10 januari 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:130, V-N 2017/11.II.
- 4 Hof Den Haag, 18 augustus 2015, nr. BK-14/00629.
- 5 HR 18 maart 1970, nr. 16.322, BNB 1970/93.
- 6 HR 15 april 1998, nr. 33.228, ECLI:NL:HR:1998:AA2491, BNB 1998/232.
- 7 Hof Den Haag, 9 september 2015, nrs. 15/0145 en 14/0146.
- 8 Zie toelichting staatssecretaris om geen cassatie in te stellen tegen Hof Leeuwarden 15 februari 2008, nr. 270/04, V-N 2008/38.18.
- 9 Zie in dit kader HR 9 november 2012, BNB 2013/21 en mijn bijdrage aan Het Register, augustus 2016, blz. 22.
- 10 Zie noot R.P.C. Cornelisse punt 4 onder BNB 2016/222.
- 11 Hof Arnhem-Leeuwarden 10 januari 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:130, V-N 2017/11.II.
- 12 HR 31 juli 2017, nr. 17/00726, Conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2017:727.
- 13 Zie in dat kader HR 23 mei 2014, nr. 12/01702, BNB 2014/176.

# Wie de jeugd heeft, had de toekomst

Visie. Zelfs met een bijbehorend visiedocument. Dat is wat Jong RB, daartoe eerder uitgedaagd door de hoogleraren Stevens en Baarsma, op dit moment in de aanbieding heeft. 'Laat maar eens zien hoe de jeugd van tegenwoordig er tegenaan kijkt en waar de oude garde steken heeft laten vallen,' aldus Stevens (1944) en Baarsma (1969) tijdens het eerste RB Jongerencongres. Die handschoen werd door Jong RB onder leiding van voorzitter Ralph Rijnders (1986) en vicevoorzitter Ingrid Schut (1988) opgeraapt en resulteerde in een visiedocument, waar u de komende tijd nog het nodige over zult gaan horen. Maar eerst maar eens een verslag van een rondetafelgesprek.

**Verslag: Sylvester Schenk | foto's: Raphaël Drent**



**I**n de Nederlandse politiek, en daarmee ook in de Nederlandse fiscaliteit, is visie een beladen begrip. Premier Mark Rutte wist in 2013 in de H.J. Schoolzing te melden dat 'visie als de olifant is die het uitzicht belemmert'. Hij bevindt zich in goed gezelschap, want de voormalige Duitse bondskanselier Helmut Schmidt wist in 2009 al te melden: 'Wer Visionen hat, soll zum Arzt gehen.' Dat was zijn geestverwant Joop den Uyl overigens niet met hem eens, want die citeerde in de regeringsverklaring van het eerste (en enige) kabinet-Den Uyl de Bijbelse woorden: 'Waar visie, waar uitzicht ontbreekt, komt het volk om.' Kortom, visie is een fijne open norm, een begrip waar je werkelijk alle kanten mee op kunt.

## Tegenstelling

Waar je wat minder alle kanten mee op kunt, maar wat wel degelijk in het verlengde ligt van hoe de jeugd van tegenwoordig er tegenaan kijkt, is de steeds meer gevoelde tegenstelling tussen de belangen van jong en oud. Natuurlijk, het in veler ogen volstrekt falende pensioenstelsel is daar met afstand het meest in het oog springende voorbeeld van. Waar een politieke partij als 50PLUS de belangen van ouderen te vuur en te zwaard verdedigt, leeft bij veel jongeren de angst om later naast een berg schulden in de kassen van de pensioenfondsen slechts lege briefjes en veel luizen en muizen aan te tref-

fen. Zoals een jonge medewerker van Bureau Vaktechniek het verwoordde: 'Ouderen hebben te weinig premie betaald, zijn te vroeg met pensioen gegaan en gaan niet op het afgesproken tijdstip dood.' Waarvan akte. Maar is het bezien in het licht van het voorgaande ook niet zo dat de fiscale wetgeving ouderen met fluwelen handschoenen aanpakt? Dat er bij fiscale veranderingen vooral oog bestaat voor bestaande belangen en dat er voor de nieuwkomers op de woning- en arbeidsmarkt 'geen plaats is in de herberg'? Gaat de fiscale bevoordeling van ouderen niet ten koste van hen? Verdient deze in financieel opzicht net zo kwetsbare groep ook geen vriendelijker fiscale behandeling?

Feit is dat ouderenarmoede wordt bestreden met een ouderenkorting, maar dat de gemiddelde Nederlander wat schaapachtig zal kijken bij een voorstel tot invoering van een jongerenkorting. Terwijl de financiële positie van menig jongere die de arbeidsmarkt betreedt, echt niet beter is dan die van de gemiddelde AOW'er zonder aanvullend pensioen. Welke jongere kan zich nog een eigen woning veroorloven die in dertig jaar tot de laatste cent moet zijn afbetaald, terwijl degenen die al een dak boven hun hoofd hadden niets hoeven af te lossen, hun kapitaalverzekering mogen uitdienen en maar liefst 30 jaar de tijd krijgen om aan de nieuwe aflosboete te wennen? Nee, fiscale faciliteiten voor jongeren zijn prima te verdedigen.





## Aan de spreekwoordelijke ronde, doch rechthoekige tafel

Kortom, over kwesties als deze gaat Jong RB graag in gesprek met vertegenwoordigers van de jongerenorganisaties van de Nederlandse politieke partijen. Bijna alle politieke partijen hebben zo'n jongerenorganisatie, die vaak geldt als kweekvijver voor politiek talent. Zo was Mark Rutte ooit voorzitter van de Jongerenorganisatie Vrijheid en Democratie (JOVD) en Jan Kees de Jager penningmeester van het Christen Democratisch Jongeren Appèl (CDJA). Maar de fiscale belangstelling bij deze jongerenorganisaties is beperkt. Men maakt zich graag, en soms terecht, boos over de CO<sub>2</sub>-uitstoot of met woekerwinst doorverkochte kaartjes voor Justin Bieber, maar voor het overige komt de fiscaliteit er bekaaid vanaf, al maken de SGP Jongeren op hun site ten minste nog melding van de aflosboete, overigens zonder met een standpunt te komen. Het bleek overigens nog niet zo gemakkelijk te zijn om op betrekkelijk korte termijn met betrokkenen aan tafel te komen. Niet omdat men niet wilde – het tegendeel was waar, en er komt beslist een vervolg op deze bijeenkomst – maar omdat men, anders dan hun partijgenoten die wel fulltime aan politiek doen, andere verplichtingen hadden of omdat de verantwoordelijk portefeuillehouder niet bereikbaar was. En ook onder politieke jongeren geldt dat je van andermans politieke portefeuille afblijft. Maar we klagen niet over de afwezigheid, we waren vooral blij met

degenen die wel in staat en bereid waren om in perscentrum Nieuwspoort acte de présence te geven. Dat waren Carola Dieudonné van Jongerenorganisatie Forum voor Democratie, Maarten van Nieuw Amerongen, politiek secretaris van de SGPJ en Peter Buiting van het CDJA. De discussie werd als voorzitter in goede banen geleid door Ingrid Schut, zodat Ralph Rijnders inhoudelijk kon meediscussieren. Laatstgenoemde maakte meteen gebruik van die mogelijkheid door een toelichting te geven op eerdergenoemd visiedocument, waarin de toekomst van met name jongeren centraal staat.

## Visie

Alvorens de fiscaalinhoudelijke discussie te starten, vroeg Schut ook de genodigden naar hun visie – jawel – op de positie van jongeren in de maatschappij. Rijnders gebruikte die voorzet om de vraag aan de orde te stellen of jongeren in de maatschappij (al dan niet fiscaal) worden benadeeld. Buiting reageerde daarop met een positief ingestoken verhaal. De CDA Jongeren waren bereid om een bijdrage te gaan leveren aan de samenleving, waarbij hij zich ervan bewust was dat jongeren in een sterk vergrijzende maatschappij al snel een minderheid zullen gaan vormen. Hij stelde verder dat het huidige politieke uitstelgedrag grote risico's met zich meebrengt. En daarbij was in zijn ogen 'verwachtingsmanagement' van groot belang. Van Nieuw Amerongen durfde de stel-



*Maarten van Nieuw Amerongen: 'Jongeren worden relatief vaak fiscaal benadeeld, maar van structurele benadeling is nog geen sprake'*

ling wel aan dat jongeren relatief vaak fiscaal werden benadeeld, maar van structurele benadeling was volgens hem nog geen sprake. Hij koppelde burgerschap aan de verplichting belasting te willen betalen, en brak dan ook de staf over brievenbusmaatschappijen. Dieudonné ging van de drie gesprekspartners het verst in deze eerste ronde. Ja, jongeren worden benadeeld. Ze hebben min-



*Carola Dieudonné: 'Jongeren hebben het zwaar; een zekere vorm van fiscale tegemoetkoming zou welkom zijn'*

der zekerheden dan ouderen, en hebben het moeilijk op de woning- en arbeidsmarkt. En ja, de fiscale druk op jongeren is in haar ogen relatief hoog.

### Vijftien stellingen

Vervolgens legde Schut het gezelschap een vijftiental stellingen voor, die overigens ook op RB-plaza staan. Wellicht waren sommige wat prikkelend en vooral bedoeld om betrokkenen uit hun tent te lokken. Want een stelling als 'Ouderen moeten gewoon meer belasting gaan betalen' (stelling 9) valt nog wel met droge ogen te verdedigen, evenals de in het verlengde hiervan liggende stelling dat er sprake is van 'Onterechte fiscale beoordeling ouderen' (stelling 5). Maar stelling 10 'Weg met al die dikke leasebakken op kosten van de fiscus. Een elektrisch autootje volstaat' zal de wenkbrauwen van menigeen wat meer doen fronsen, evenals stelling 14 dat het stuitend is om je vermogen weg te sluisen naar de kinderen, om vervolgens je hand op te houden bij de gemeenschap. De erfbelasting moet dan ook omhoog en estate planning moet worden aangepakt, aldus deze stelling. Ga er maar aan staan!

De eerste stelling luidde echter dat het jongeren makkelijker moet worden gemaakt om – al dan niet in combinatie met studie of zorgtaken – te ondernemen, met behoud van fiscale faciliteiten. Opnieuw opende Dieudonné de discussie door de stelling volledig te onderschrijven: ja, jongeren hebben het zwaar en er wordt veel van ze gevraagd. Een zekere vorm van fiscale tegemoetkoming zou welkom zijn. Van Nieuw Amerongen constateerde naar aanleiding van de stelling een vicieuze cirkel, die de student in moeilijkheden brengt als hij zijn studie wil of moet combineren met wat anders. Een wat ander geluid liet Buiting horen, die de stelling nadrukkelijk breder wenste te trekken dan enkel fiscaal. Er zijn naar zijn mening ook andere dan fiscale mogelijkheden om aan de bestaande problematiek het hoofd te bieden.

Naast de steeds groter wordende druk is er ook de voortdurend afbrokkelende zekerheid. Opnieuw vooral voor jongeren. Denk aan baan en pensioen, maar ook aan fiscaliteit. Rijnders bracht in dit verband de vraag in of het nu zo erg is dat de jeugd minder zekerheid wordt geboden. Is een van de kenmerken van de huidige maatschappij niet dat er steeds minder zekerheid en zekerheden bestaan? Voor Dieudonné reden om op te merken dat jongeren daardoor in toenemende mate belangrijke keuzes uitstellen, en gemiddeld steeds later beginnen met het stichten van een gezin.

### Studieschulden

Wat dichterbij huis bleef stelling 8, die ging over studieschulden. De tijden van gratis onderwijs zijn inmiddels wel voorbij. Veel jongeren eindigen met torenhoge studieschulden, en soms zelfs met schulden, maar zonder diploma. Ondertussen profiteert de fiscus wel mee van al dat studeren. Tijd dus om aflossing op en rentebetalingen over studieschulden fiscaal te faciliteren. Wat meer financiële ruimte voor studenten zou rust aan het front kunnen brengen en zou tevens voorkomen dat men niet meer



zou durven beginnen aan een (al dan niet tweede) masteropleiding. Dat studieschulden in de weg kunnen staan bij de aankoop van een eigen woning was iedereen wel bekend, dat in het verleden rente op studieschulden fiscaal aftrekbaar was echter niet! Dieudonné opperde in dit verband voorzichtig om de ouderenkorting onder de loep te nemen. Afschaffing kan financiële ruimte opleveren die anders en beter kan worden ingezet. Volgens Schut laten jongeren veel geld liggen. Met name een verzoek tot belastingteruggave is voor velen een brug te ver; ze missen volgens haar de voor een teruggave benodigde vaardigheden en de overheid laat dit gewoon op zijn beloop.

**Jubelton**

Ook bekend was de fameuze jubelton (stelling 4). Die smaakt bij velen naar meer, zeker door de uitwerking van stelling 2, die ziet op jongeren en eigen huis. De recente wijzigingen rond de fiscale behandeling van de eigen woning hebben nieuwe gevallen – lees: jongeren – namelijk onevenredig hard geraakt. Verplichte en daadwerkelijke aflossing in dertig jaar en het afbouwen van de loan-to-value ratio brengen een eigen huis voor jongeren verder weg dan ooit. Zou een (ruimere) jubeltonregeling daarvoor een oplossing kunnen zijn? Immers, eindelijk hebben we een faciliteit die werkt. Goed voor jongeren, goed voor de banken en goed voor de gemoedrust van veel ouderen. Waarom trekken we deze faciliteit niet ruimer? Fiscaal bevorderen van vermogensoverdracht bij leven, al dan niet in combinatie met een lifetime vrijstelling bij de jongere! De aanwezigen zagen het allemaal wel zitten. Dieudonné legde een verband met studieschulden die door veel jongeren in hoog tempo worden opgebouwd. En opnieuw bepleitte Buiting om deze problematiek niet fiscaal geïsoleerd te bekijken. Maar dat fiscale stimuli om af te lossen een goede zaak zijn, daar was iedereen het wel over eens.

**Deeconomie**

Ten slotte – in de woorden van Jacobse en Van Es – twee hete hangtaboes; de deeconomie en de pensioenen. De deeconomie is iets, zo lijkt het althans, van de jeugd. Volgens Rijnders komt dat doordat jongeren minder hechten aan bezit en meer aan gebruik. Je hoeft geen auto te hebben om erin te kunnen rijden! Verder is het huidige belastingstelsel naar zijn mening onvoldoende geëquipeerd om de nieuwe economie te belasten. De fiscale problematiek die hieruit voortvloeit, hoort volgens alle aanwezigen thuis bij de platformen die in dit verband als draaischijf dienen voor vraag en aanbod. Maar dat het huidige fiscale stelsel niet is ingericht op belastingheffing over de nieuwe deeconomie, werd door iedereen onderschreven. En wat betreft het pensioen: daar zijn in het verleden grote fouten gemaakt. De vraag is wie daarvoor moet gaan boeten: enkel de jongeren? Dat vindt men niet terecht, al is er verrassend genoeg wel begrip voor de solidariteit die in dit verband van de jongere generatie wordt gevraagd. Een goed idee leek het de aanwezigen verder dat jongeren hun inleg in de pensioenpot in ieder geval deels moeten kunnen gebruiken



*Peter Buiting: ‘Er zijn ook andere dan fiscale mogelijkheden om aan de bestaande problematiek het hoofd te bieden’*



*Ralph Rijnders: ‘Is het nu zo erg dat de jeugd minder zekerheid wordt geboden’*

voor de aankoop van een eigen huis. Er werd geopperd om nog eens na te denken over het vooral in Duitsland bekende Bausparen. Een faciliteit voor jongeren, die wat meer armslag zou opleveren voor de koop van een eigen woning, zeker als er over die eerste woning geen overdrachtsbelasting hoeft te worden betaald, zoals dat in stelling 3 wordt bepleit.

Nee, aan visie ontbrak het de aanwezigen niet. En de mate van eensgezindheid tussen de deelnemers was opvallend, al kan dat liggen aan het ontbreken van een fris links geluid. Volgende keer beter. En wat die visie betreft: daar kan Mark Rutte beslist een voorbeeld aan nemen! <<<



# Btw-actualiteiten

Op het gebied van de btw vinden voortdurend nieuwe ontwikkelingen plaats. Bijvoorbeeld door wijziging van wet- en regelgeving, maar ook als gevolg van nieuwe Nederlandse en Europese rechtspraak. In dit artikel bespreek ik enkele actuele zaken, overigens zonder daarmee volledig of uitputtend te willen zijn; ik beperk me tot die ontwikkelingen waarvan ik denk dat ze belangrijk zijn voor de btw-praktijk.



**Thijs Bijlard**

*Mr. drs. T. Bijlard  
RB is manager BTW  
bij Van Oers  
Accountancy en  
Advies te Breda*

## Oninbare debiteuren en openstaande crediteuren

Op 1 januari 2017 is art. 29 Wet OB 1968 ingrijpend gewijzigd. Deze wetswijziging was meer dan welkom, zowel voor de belastingplichtigen als voor de Belastingdienst. Tot en met 2016 bepaalde genoemd artikel namelijk dat een ondernemer met een oninbare vordering de hierin begrepen btw kon terugvragen 'voor zover de vergoeding niet is en niet zal worden ontvangen'. De teruggaaf diende te worden geclaimd via een separaat schriftelijk verzoek aan de Belastingdienst.

De praktische problemen die zich bij dergelijke verzoeken voordeden, laten zich wel raden. De ondernemer moest natuurlijk aannemelijk maken dat de vergoeding niet is en niet zal worden ontvangen. En dat viel niet altijd mee. In situaties waarin de debiteur niet failliet was, kon doorgaans worden volstaan met het meesturen van berichten van een incassobureau of correspondentie met de debiteur, mits daaruit bleek dat de vordering niet zou gaan worden betaald. Maar wanneer de debiteur in faillissement verkeerde, was de Belastingdienst een stuk terughoudender met het verlenen van btw-teruggaaf. Dit laat zich verklaren door het simpele feit dat, wanneer de Belastingdienst de verzochte teruggaaf had verleend en er alsnog een (gedeeltelijke) betaling plaatsvond, er geen wettelijke heffingsmogelijkheid meer was om de in het betaalde bedrag begrepen btw te heffen. Het gevolg was dat de Belastingdienst teruggaven uitsluitend verleende wanneer er onomstotelijk bewijs van de definitieve on-

inbaarheid van de vordering was verstrekt. Bijvoorbeeld in de vorm van een schriftelijke mededeling van de curator. Deze handelwijze kon in er sommige gevallen toeleiden dat de ondernemer jarenlang moest wachten voordat hij de btw in zijn oninbare vordering terugkreeg.

In de nieuwe redactie van art. 29 is opgenomen dat het recht op teruggaaf ontstaat uiterlijk één jaar nadat de vergoeding opeisbaar is geworden. Mocht er na het verstrijken van deze eenjaartermijn alsnog worden betaald, dan moet de ondernemer de in de betaling begrepen btw weer afdragen. Ondernemers hoeven dus niet meer jarenlang te wachten voordat ze de btw op hun oninbare vorderingen kunnen terugvragen. Daar komt bij dat de teruggaaf voortaan via de btw-aangifte mag lopen: in een nieuwsbericht op zijn website heeft de Belastingdienst laten weten dat de teruggaaf moet worden geclaimd door de oninbare vordering in de btw-aangifte te verwerken als negatieve omzet. Als gevolg van overgangsrecht vangt genoemde termijn van één jaar niet eerder aan dan op 1 januari 2017. Deze termijn loopt derhalve op zijn vroegst af op 1 januari 2018. In hun eerste btw-aangifte over 2018 kunnen veel ondernemers dus de btw op hun oninbare vorderingen uit 2016 en eerder terugvragen.

## Kanttekeningen

In zoverre lijkt het nieuwe art. 29 een duidelijke verbetering. Er zijn echter ook enkele kanttekeningen bij te plaatsen. Door de verwerking van de oninbare vorderingen als negatieve omzet in de btw-aangifte raakt de aansluiting tussen de omzet volgens de administratie en de omzet volgens de btw-aangifte verloren. Daar komt bij dat het veel belangrijker dan voorheen is geworden om goed vast te leggen van welke vorderingen de btw al is teruggevorderd. Het is immers goed mogelijk dat btw moet worden teruggevorderd vanwege het verstrijken van de eenjaartermijn, terwijl helemaal geen sprake is van een oninbare vordering en er in de administratie dus nog geen voorziening voor oninbare

In hun eerste btw-aangifte over 2018 kunnen veel ondernemers de btw op hun oninbare vorderingen uit 2016 en eerder terugvragen

debiteuren wordt getroffen. Dit lijken mij niettemin geen onoverkomelijke problemen.

Onhandiger lijkt mij de situatie waarin partijen, nadat de factuur opeisbaar is geworden, overeenkomen dat deze in termijnen zal worden betaald en de deelbetalingen grotendeels pas plaatsvinden na het verstrijken van de eenjaartermijn. De ondernemer moet dan namelijk in het tijdvak waarin de eenjaartermijn verstrijkt, de btw in het op dat moment nog niet betaalde gedeelte van de vordering terugclaimen. Bij elke deelbetaling die daarna volgt, moet de ondernemer weer naar rato btw afdragen. Voor de afnemer geldt hetzelfde, maar dan uiteraard in spiegelbeeld. Bij het verstrijken van de eenjaartermijn zal hij de afgetrokken btw weer moeten terugbetalen aan de Belastingdienst. Krijgen we dan straks procedures over de vraag of het maken van nadere afspraken over betaaltermijnen invloed heeft op het moment waarop de vergoeding opeisbaar wordt?

### Verlaagd btw-tarief geneesmiddelen

De voorwaarden voor toepassing van het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen in de Wet OB 1968 zijn met ingang van 1 januari 2018 aangescherpt. Dat tarief is voortaan alleen nog maar van toepassing op geneesmiddelen waarvoor een handelsvergunning is verleend als bedoeld in de Geneesmiddelenwet, of waarvoor een expliciete vrijstelling geldt voor het hebben van zo'n handelsvergunning.

De aanleiding voor deze wetswijziging is een arrest van de Hoge Raad van 11 november 2016. Dit arrest had duidelijk gemaakt dat de tot eind 2017 geldende wettekst

## Tandpasta's en zonnebrandcrèmes kunnen niet meer kwalificeren als geneesmiddelen

van de Wet OB 1968 leidde tot een niet-beoogde verruiming van de reikwijdte van het verlaagde btw-tarief. Als gevolg van genoemd arrest konden de meeste tandpasta's en zonnebrandcrèmes kwalificeren als geneesmiddelen. Dit is nu dus niet meer mogelijk.

### Aanpassing nultarief zeeschepen

Per 1 januari 2018 is het nultarief voor zeeschepen aangepast. Het gaat daarbij niet alleen om de levering van zeeschepen, maar ook om de bevoorrading, en diensten als verhuur, onderhoud, reparatie en bevrachting. Om het nultarief te kunnen toepassen is thans in beginsel vereist dat het zeeschip daadwerkelijk wordt gebruikt voor de vaart op volle zee. De ondernemer die het nultarief wil toepassen, moet aannemelijk kunnen maken dat het schip voor 70% of meer wordt gebruikt voor de vaart op volle zee, dus buiten de 12-mijlszone van een land. Of het percentage van 70 wordt gehaald, mag worden berekend aan de hand van de afgelegde afstanden op volle zee naar rato van de totaal afgelegde afstanden van het schip gedurende een jaar. Voor reeds in gebruik





## De praktijk is nog verdeeld over de vraag of een btw-herziening ook kan plaatsvinden op gebruiksvee, zoals melkvee

genomen schepen vindt de staatssecretaris dat ook mag worden uitgegaan van de verhouding tussen het aantal gemaakte reizen op volle zee en het totaal aantal gemaakte reizen. Mij ontgaat waarom dit alleen 'voor reeds in gebruik genomen schepen' zou mogen gelden.

### Afschaffing landbouwregeling

Per 1 januari 2018 is de landbouwregeling afgeschaft. Als gevolg hiervan moeten de agrarische ondernemers die onder de landbouwregeling vielen, met ingang van genoemde datum volledig meedoen met de btw-regels voor alle andere ondernemers, zoals factureren, aangiften indienen, etc. Daarnaast zijn ook enkele verlaagde tarieven geschrapt. Het gaat om goederen en diensten die (nagenoeg) uitsluitend worden gebruikt door agrarische ondernemers. Nu die met ingang van 1 januari 2018 allemaal

btw-plichtig zijn, hebben ze ook aftrekrecht. Het bestaansrecht van deze verlaagde tarieven is dan eigenlijk compleet weggevallen. Het gaat om de levering van broedeieren, de levering en het transport van gas en minerale olie voor verwarming van kassen en, last but not least, diverse diensten aan agrarische ondernemers. Hieronder vallen ook de diensten van loonwerkers en boekhoud- en belastingadviesbureaus. Zij moeten op hun diensten die ze na 1 januari 2018 verrichten aan agrarische ondernemers dus 21% btw in rekening brengen. Landbouwregelaars die sinds 1 januari 2018 btw-plichtig zijn, mogen de btw op investeringsgoederen die nog in een herzieningstermijn zit en de btw op aangeschafte, maar nog niet verbruikte goederen terugvragen. Dit is logisch, omdat deze uitgaven deels of volledig worden gebruikt voor btw-belaste prestaties. Opmerkelijk maar





praktisch is de overgangsregeling waarin is bepaald dat deze herziening ineens mag plaatsvinden in een btw-aangifte in 2018.

Een discussiepunt dat de praktijk nog verdeeld houdt, is de vraag of een btw-herziening ook kan plaatsvinden op gebruiksvee, zoals melkvee. De btw op kosten die door landbouwregelaars zijn gemaakt voor de opfok van verbruiksvee, komt gewoon voor herziening in aanmerking als de verkoop van het vee na 1 januari 2018 plaatsvindt. Volgens de Belastingdienst en Hof Den Bosch is herziening echter niet mogelijk op de kosten voor het opfokken van melkvee die vóór 1 januari 2018 zijn gemaakt, omdat deze diensten reeds zouden zijn verbruikt.<sup>1</sup> Het is opmerkelijk dat btw-herziening niet kan plaatsvinden als de melkveestapel wordt gebruikt voor het produceren en leveren van melk na 1 januari 2018. De vraag of dit onderscheid tussen verbruiks- en gebruiksvee mag worden gemaakt, ligt thans bij de Hoge Raad.

### Herziening op kostbare diensten

De btw-wetgeving kent een herzieningstermijn voor roerende en onroerende zaken waarop de ondernemer voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting af-

schrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven als hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen. Deze herzieningstermijn start na het jaar van ingebruikname en duurt vier jaar voor roerende en negen jaar voor onroerende zaken. Tijdens deze herzieningstermijn moet worden nagegaan of de mate waarin het gebruik van de desbetreffende zaken recht geeft op aftrek van voorbelasting is gewijzigd ten opzichte van het jaar van ingebruikname. Eventuele verschillen in aftrekrecht kunnen leiden tot aanvullende btw-teruggaaf of btw-afdracht.

Er bestaat nog geen herzieningsregeling voor diensten die gedurende meerdere jaren binnen een onderneming worden gebruikt. Hier werd in de praktijk soms dankbaar gebruik van gemaakt. Bijvoorbeeld door een bestaande onroerende zaak te verbouwen – zonder dat dit leidt tot de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak – tot appartementen die eerst in de met 6% btw belaste short stay-verhuur worden gezet, om vervolgens deze verhuur kort na afloop van het jaar van ingebruikname te beëindigen en de appartementen te verkopen. Resultaat: volledige btw-aftrek op de verbouwingskosten en slechts 2% overdrachtsbelasting bij verkoop van de woonappartementen.

Om dit soort structuren te bestrijden is op 18 mei 2017 een internetconsultatie voor een herzieningsregeling van btw op kostbare diensten gepubliceerd. De voorgestelde wijziging van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 zou meebrengen dat voortaan ook een herzieningstermijn van vier, respectievelijk negen jaar geldt voor 'kostbare diensten'. Dit zijn diensten waarop de ondernemer voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven als hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen. Door middel van deze wijziging van de uitvoeringsbeschikking wordt herziening van btw op verbouwingsdiensten mogelijk.

De voorgestelde wijziging is echter niet op 1 januari 2018 in werking getreden. Mogelijk gebeurt dit op 1 januari 2019 alsnog. Een belangrijk aandachtspunt bij de inwerkingtreding is de (afwezigheid van een) overgangsregeling. Bij de internetconsultatie was er immers geen overgangsregeling voorgesteld. Als die er inderdaad niet komt, moeten alle ondernemers ten aanzien van hun investeringen in onroerende zaken van de afgelopen negen jaar gaan beoordelen of nog btw-herziening moet plaatsvinden. Dit lijkt mij in sommige gevallen een behoorlijke klus. Ook kan de afwezigheid van een overgangsregeling leiden tot onevenwichtige uitkomsten.

### Splitsen van prestaties

De Belastingdienst en de exploitant van de Amsterdam Arena zijn al jarenlang aan het steggelen over de tariefstoeppassing op de rondleidingen door het stadion, die worden afgesloten met een bezoek aan het museum van Ajax. De bezoekers betalen hier namelijk één toegangsprijs voor. De vraag is dan welk tarief op deze toegangsprijs moet worden toegepast: 6% (museumbezoek), 21% (rondleiding door een gebouw), of moet de vergoeding

## Voor diensten die gedurende meerdere jaren binnen een onderneming worden gebruikt, bestaat nog geen herzieningsregeling

worden gesplitst? Daarbij moet eerst worden beoordeeld of sprake is van één of van meerdere prestaties.

De afgelopen jaren hebben diverse gerechtshoven zich al over dit vraagstuk gebogen. Steeds komen ze tot de conclusie dat sprake is van één prestatie. Over het toepasselijke tarief zijn de meningen echter verdeeld. In augustus 2016 heeft de Hoge Raad daarom prejudiciële vragen gesteld aan het Europese Hof van Justitie: hij wil graag weten of sprake kan zijn van één prestatie waarop meerdere btw-tarieven moeten worden toegepast. Dit lijkt mij geen eenvoudige vraag om te beantwoorden. Stel dat het Hof de vraag bevestigend beantwoordt: waarom moeten we dan eerst vaststellen of sprake is van één of van meer prestaties, als vervolgens (opnieuw) moet worden beoordeeld of er meerdere btw-tarieven van toepassing zijn? Deze hele gang van zaken roept veel vragen op. Ik ben dan ook erg benieuwd naar het arrest van het Hof, ook gezien de ontwikkelingen in de rechtspraak die ik hierna toelicht.

Over het splitsen van prestaties heeft Hof Arnhem-Leeuwarden in augustus 2017 inzake de P&R-locaties rond Utrecht geoordeeld dat sprake is van twee afzonderlijke prestaties: het geven van parkeergelegenheid en het vervoer per openbaar vervoer naar de plaats van bestemming. De vergoeding van de P&R-combikaart moet dus worden gesplitst.

In november 2017 heeft hetzelfde hof ten aanzien van een *obstacle run* geoordeeld dat sprake is van één prestatie die geheel belast is tegen het tarief van 6%. Een *obstacle run* is een sportevenement waarbij hardlopen wordt gecombineerd met het overwinnen van diverse obstakels. Inschrijving geeft na betaling recht op deelname aan de *obstacle run*, verzorging tijdens de *obstacle run*, een wedstrijdshirt en een munt die tegen een drankje kan worden ingewisseld. Het hof stelt eerst vast dat sprake is van één prestatie. Vervolgens leidt het uit de beschikking Purple Parking af dat op één prestatie slechts één tarief van toepassing kan zijn.<sup>2</sup> Omdat het overheersende element in de *obstacle run* het sportevenement is, delen het wedstrijdshirt en het eventuele drankje mee in het verlaagde btw-tarief. Dit arrest lijkt te botsen met de prejudiciële vragen van de Hoge Raad inzake de Amsterdam Arena. Immers, als Hof Arnhem-Leeuwarden in dit arrest de juiste afwegingen heeft gemaakt, heeft de Hoge Raad in de zaak Amsterdam Arena naar mijn mening naar de bekende weg gevraagd. Het afgelopen jaar is er ook de nodige reuring geweest rond de tarief-toepassing op het geven van parkeergelegenheid bij attractie-, dieren- en natuurparken. In al

deze situaties konden bezoekers van het desbetreffende park tegen betaling hun auto parkeren nabij de ingang van het park. De toegang tot het park is belast tegen het verlaagde btw-tarief. De vraag die speelt is of de parkeergelden kunnen delen in dat verlaagde tarief. Rechtbank Gelderland heeft geoordeeld dat Attractiepark Slagharen het algemene btw-tarief moet toepassen. Rechtbank Den Haag oordeelt daarentegen dat Diergaarde Blijdorp het verlaagde tarief mag hanteren, en Rechtbank Zeeland-West-Brabant vindt weer dat de Efteling het algemene tarief moet toepassen. Sinds 2015 speelt dezelfde discussie inzake Nationaal Park De Hoge Veluwe. Die zaak ligt thans voor bij de Hoge Raad. Laten we hopen dat die binnenkort duidelijkheid verschaft.

### Ontwikkelingen rond btw en sport

Op het gebied van btw en sport is er behoorlijk veel beweging. Per 1 januari 2017 was de btw-sportvrijstelling voor watersportverenigingen al aangepast. Daar ga ik hier niet verder op in. De meest recente ontwikkelingen zijn het arrest *The English Bridge Union*<sup>3</sup> en de daaropvolgende aanpassing van het besluit Toelichting Tabel I.<sup>4</sup> In genoemd arrest oordeelt het Europese Hof dat wedstrijdbridge voor de toepassing van de btw-sportvrijstelling geen sport is, omdat daarbij sprake is van een verwaarloosbare lichamelijke component. Denksporten als bridge, schaken en dammen zijn dus geen sport. Vermoedelijk geldt voor toepassing van het verlaagde btw-tarief hetzelfde begrip 'sport' als voor de btw-vrijstelling. Vanuit die optiek is het begrijpelijk dat de staatssecretaris in het recente besluit Toelichting Tabel I aangeeft zijn standpunt dat denksporten onder het verlaagde tarief kunnen vallen, te heroverwegen. Maar zolang dit besluit vermeldt dat denksporten voor de toepassing van het verlaagde tarief als sport kwalificeren, kan de praktijk hier natuurlijk wel een beroep op doen. Een laatste actuele ontwikkeling met potentieel veel impact voor de sportwereld, is de aankondiging van minister Hoekstra van Financiën dat hij met ingang van 2019 de sportvrijstelling wil uitbreiden. Die zal dan vermoedelijk ook van toepassing worden op prestaties door niet-winstbeogende sportorganisaties aan niet-leden. Hiermee komen alle bestaande structuren waarbij sportaccommodaties door een gemeente of vanuit een stichting met 6% btw aan sportverenigingen ter beschikking worden gesteld, op losse schroeven te staan. Dergelijke stichtingen en gemeenten doen er verstandig aan om deze ontwikkelingen goed in de gaten te houden. <<<

#### Noten

- 1 Hof Den Bosch 19 oktober 2017, nr. 16/00275, ECLI:NL:GHSHE:2017:4577.
- 2 HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11 (*Purple Parking*).
- 3 HvJ EU 26 oktober 2017, nr. C-90/16 (*The English Bridge Union*).
- 4 Besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288.

A portrait of Marijke Vervoort, a woman with grey hair and glasses, wearing a blue jacket and a blue scarf. She is resting her chin on her hand.

In gesprek met Marijke Vervoort

# Team Vervoort: petje op, petje af

Of ze de petitie (<https://wnl.tv/2017/12/27/klm-piloten-pet-moet-blijven>) al heeft getekend, luidt de eerste vraag. Nee, dat nog niet: maar ook Marijke Vervoort van Team Vervoort uit Haarlem vindt het jammer dat KLM-piloten vanaf januari 2018 zonder blauwe pet door het leven moeten gaan. En nee: of pakken met gouden strepen op de mouw en kekke blauwe kokerrokken met bijbehorende pumps nu werkkleding vormen, daarover heeft ze nog nooit geprocedeerd.

Door Sylvester Schenk | foto's: Raphaël Drent

**M**aar verder vormt Vervoort met haar team de fiscale steun en toeverlaat van inmiddels een behoorlijk vliegtuig vol piloten. Verkeersvliegers voor alle duidelijkheid, niet de jongens en meisjes in een F16 of JSF. Dat zijn – hoe stoer verder ook – brave militaire ambtenaren, fiscaal geen lol aan. Maar de wereld van de burgerluchtvaart vormt een fiscale niche met wel heel bijzondere vraagstukken, zoveel is al snel duidelijk.

Wonderlijk toch, hoeveel emoties zo'n pet kan oproepen. Petities voor petbehoud, geknakte jongensdromen: 'Veel piloten wilden als kind al vlieger worden mede door het plaatje, en daar hoorde de pet ook bij', aldus pilotenvakbond VNV. En, dixit Elsevier: 'Beschonken passagiers die zich richting stewardessen misdragen'. Maar dan! 'Ze roepen de gezagvoerder. En ja hoor, daar komt de man met de pet gezag inboezemen. Woestelingen komen tot bedaren. Ineens beseffen ze dat er hogere mach-





ten zijn dan zichzelf.' En uit wetenschappelijk onderzoek – wat daar dan ook onder mag worden verstaan – zou blijken dat een piloot met pet de passagiers maar liefst 25% meer vertrouwen geeft in een goede afloop van de vlucht. Kortom, de slag om de pilotenpet is beslist nog niet gestreden!

### Hoe?

Maar ter zake. Hoe raakt een fiscalist verzeild in de wonder wereld van de verkeersvliegers? Nou, zegt Vervoort, heel eenvoudig. De buurman bij mijn kantoor is een KLM-piloot, die een vriend had die vloog bij Lufthansa. Zowel Duitsland als Nederland belaste diens inkomen. Dubbele heffing dus; het oude belastingverdrag met Duitsland week namelijk op dit punt af van het modelverdrag. De inspecteur vond daarom dat hij gelijk had, en we belandden bij de rechter. Uiteindelijk hebben we die zaak bij Hof Amsterdam gewonnen. En omdat er in de cockpit altijd veel tijd is om te praten – bijna alles gaat immers, letterlijk, op de automatische piloot – kwam onze naam vaak bovendrijven. Inmiddels hebben we gemerkt dat zelfs de fiscus onze naam noemt als piloten zich met fiscale vragen bij hen melden. Dat beschouw ik als een compliment. Fiscale bijstand in deze gevallen is vaak noodzakelijk, zeker nu steeds meer jonge mensen hun jeugddroom om piloot te zijn achterna gaan. Dat doen ze door heel Europa, waar een groot aantal *low cost carriers* voortdurend op zoek is naar personeel. En het gevaar van dubbele belastingheffing, zoals in die Lufthansazaak, ligt daarbij voortdurend op de loer.

### Problematiek

Wat maakt nu de problematiek van het grensoverschrijdend luchtvervoer zo bijzonder? Zelfs op de site van de Belastingdienst is er bijzondere aandacht voor belastingplichtigen die werken aan boord van een schip of luchtvaartuig in het internationale verkeer. Vaak gaat het dan over piloten, maar het fiscaal relevante criterium is cabinepersoneel. Ook stewards, stewardessen en pursers vallen hier dus onder. Voor degenen die dagelijks pendelen tussen Schiphol en Groningen Airport Eelde of het Zuid-Limburgse Vliegveld Beek – pardon: dat heet tegenwoordig tamelijk megalomaan Maastricht Aachen Airport – gelden derhalve de normale Nederlandse fiscale bepalingen. Maar voor wie internationaal vliegt, gelden bijzondere regels.

### Wijze van vervoer

We praten ondertussen wel voortdurend over luchtvaartpersoneel, maar doet deze problematiek zich niet veel breder voor? Denk aan vrachtwagenchauffeurs, treinpersoneel en opvarenden van een schip. Met andere woorden: maakt de manier van vervoer fiscaal nog wat uit? In dit verband is voor de verdragstoepassing het fiscaal relevante criterium dat van 'internationaal verkeer', aldus Vervoort. Opmerkelijk is dat de vrachtauto daarbij ontbreekt; daarvoor moet worden teruggevallen op het gewone arbeidsartikel. In verdragen van vóór 1977 ontbreekt doorgaans een afzonderlijke bepaling

voor internationaal verkeer. Dan is de vraag relevant naar de statische, respectievelijk dynamische uitleg van het verdrag. Moet, met andere woorden, rekening worden gehouden met ontwikkelingen na de totstandkoming van het verdrag? Vooralsnog lijkt de rechter daar niet zo veel voor te voelen. Er is dus hier en daar nog wel wat achterstallig verdragsonderhoud.

## Verdrag

Het Nederlandse beleid bij verdragsonderhandelingen is erop gericht belastingheffing over inkomsten uit grensoverschrijdend (lucht)vervoer toe te delen aan de woonstaat van de werknemer. Het bekende OESO-modelverdrag deelt deze bevoegdheid echter toe aan het land van de werkelijke leiding van de luchtvaartmaatschappij.

Dat is dus telkens even opletten, omdat de uitgangspunten niet noodzakelijkerwijs iedere keer dezelfde zijn. Er kunnen ook nog andere relevante verschillen bestaan. Zo kunnen verdragen op het punt van grensoverschrijdend vervoer verouderd zijn of hier zelfs geen afzonderlijke bepaling voor bevatten. Een en ander is met name van belang voor een situatie waarbij drie landen zijn betrokken. Denk aan een piloot die in Nederland woonachtig is, werkt bij een maatschappij die als plaats van werkelijke leiding het Verenigd Koninkrijk heeft en wiens standplaats in Frankrijk of Italië is gelegen.

Als de piloot in de hiervoor geschetste situatie Frankrijk als standplaats heeft, is het pilotenartikel wel van toepassing, aangezien in het verdrag met Frankrijk de definitie van internationaal verkeer ontbreekt. De term 'internationaal verkeer' wordt dan grammaticaal uitgelegd. In het verdrag met Italië daarentegen is het pilotenartikel niet van toepassing, aangezien de werkelijke leiding van de werkgever in het Verenigd Koninkrijk zit en je in het verdrag tussen Nederland en Italië dient na te gaan of het om een luchtvaartmaatschappij gaat waarvan de werkelijke leiding in Nederland of in Italië ligt. Alsdan is het arbeidsartikel van toepassing.

Probleem is dan wel weer de vraag waar fysiek de arbeid wordt verricht. Uitvoeringsbeleid daarbij is dat bij heen en weer vliegen op één dag – oftewel: je komt elke avond terug op de standplaats – de arbeid geacht wordt te hebben plaatsgevonden in het land waar de vertrekplaats is gelegen. Als dat de Aeroporto di Milano Malpensa is, wordt de arbeid geacht te hebben plaatsgevonden in Italië, tenzij er wordt voldaan aan de drie cumulatieve vereisten van lid 2 van het arbeidsartikel. Met alle problemen van dien.

Overigens heeft de OESO voor een dergelijke drielandensituatie in 2017 een nieuw voorstel gedaan dat te zijner tijd in het nieuwe modelverdrag zal worden verwerkt. In dit voorstel wordt ook een duidelijker onderscheid gemaakt tussen enerzijds zuiver binnenlandse vluchten en anderzijds internationale vluchten. Alsof het allemaal al niet moeilijk genoeg is, moet je er verdraaid goed op letten dat het in de belastingverdragen enkel gaat over belastingheffing, aldus Vervoort. De sociale zekerheid wordt geregeld in de relevante EG-verordening. Voor cabinepersoneel is er een specifieke bepaling: verzekerd in het land van de standplaats. Het kan

dus zo zijn dat je verzekerd bent in het Verenigd Koninkrijk, maar belasting betaalt in Nederland.

## Woonplaats en werkgever?

Hoe gecompliceerd de fiscale problematiek ook is, het gaat zoals altijd in het fiscale recht om de feiten. En daarbij draait het vaak om twee vragen: woonplaats en werkgever. Volgens Vervoort gaat het allereerst om de woonplaats. Als je niet in Nederland woont, is er verdragstechnisch gezien uiteraard geen enkel aanknopingspunt. Het maakt dus nogal wat uit of we praten over een wat ouder iemand, met gezin en een woning in Nederland, of over, vaak jonge, vliegende nomaden, die zich jobhoppend door Europa bewegen. In dit verband is ook de inschrijving bij de gemeente een dingetje; haar rol in dezen moet niet worden onderschat! Ook de vraag naar de werkgever en diens vestigingsplaats is van groot belang. Het gaat daarbij om de daadwerkelijke werkgever. Door zoiets als een pilotenuitzendbureau kijkt de Nederlandse fiscus voor de verdragstoepassing dwars heen. En ook bij rechtsfiguren als bemiddelen en detacheren is het enkel de materiële werkgever die verdragstechnisch van belang is.

## Procederen

Fiscale dienstverlening aan piloten brengt naast aangifteverplichtingen – en daarbij gaat het volgens Vervoort bepaald niet om VIA's – en advieswerkzaamheden – die vaak het downsizen van in de cockpit vertelde fiscale indianenverhalen met bijbehorende irreële verwachtingen betreffen – ook het voeren van tamelijk veel fiscale procedures met zich mee. De Lufthansa-procedure werd al genoemd, maar het gaat daarbij ook om vragen rond statische en dynamische interpretatie, het fiscale belang van het grondgebied waarover wordt gevlogen, en het verschil tussen een carrier die slechts een vaste inrichting is, dan wel als werkgever zou kunnen worden aangemerkt. Omdat de procedures vaak gaan over principiële zaken – denk alleen al aan de statische, dan wel dynamische interpretatie – is hoger beroep door de in het ongelijk gestelde partij eerder regel dan uitzondering en komt er in eerste of tweede aanleg niet zelden een andere uitkomst uit de bus. Daarnaast zijn er natuurlijk nog de nodige procedures waarin het gaat om de woon- of vestigingsplaats van de werknemer, c.q. werkgever. Ook belangrijk, maar sterk feitelijk bepaald.

## Ten slotte

Om toch maar weer met die pet te eindigen: de KLM heeft haar verkeersvliegers gevraagd hun pet te doneren aan de Stichting Hoogvliegers. Een gift in natura dus aan een stichting die zieke kinderen opfleurt door ze een dagje piloot te laten spelen. De stichting ([www.stichtinghoogvliegers.nl](http://www.stichtinghoogvliegers.nl)) is CBF-gecertificeerd en sinds 2008 een heuse anbi. Petje af dus bij de piloot, maar mocht het allemaal doorgaan, dan is het petje op voor zieke of gehandicapte kinderen. Dezerzijds warm aanbevolen. Al hopen we natuurlijk wel dat die pet gewoon deel van het uniform blijft uitmaken. <<<



## Onlangs ontdekten we samen met u de wereld van bitcoins en blockchains

Bedankt voor uw komst naar onze Nieuwjaarsbijeenkomst!

## De belastingadviseur voor het 'block' gezet?

De omgeving en de inhoud van de belastingadviseur zal het komend decennium grondig veranderen. Wat betekent dit voor de toekomst? Hoe kunnen we onderling vertrouwen in onze samenleving organiseren op een duurzame, veilige en schaalbare manier? Al deze vragen en meer kwamen aan de orde tijdens onze Nieuwjaarsbijeenkomst. Mede dankzij uw komst was deze een groot succes.

Graag tot ziens op de RB-dag op 8 juni.



## Bestuurszaken

## De RB in 2018

Op de Buitengewone Algemene ledenvergadering (BALV) van 19 januari 2018 heeft het bestuur een heldere toelichting gegeven op de plannen en de begroting RB 2018. Aanleiding was de door de leden afgekeurde conceptbegroting 2018 op de ALV van 16 juni 2017. Zowel voorzitter Wil Vennix als penningmeester Annemarie Spa wisten de aanwezigen mee te nemen in de plannen van het RB voor 2018. Ambitieuze plannen, die voortkomen uit het pakket maatregelen rond een toekomstbestendig beroep.

## Een greep uit de plannen

Als RB heeft u met elkaar een appèl op ons gedaan om het beroep van belastingadviseur toekomstbestendig te maken. Met deze opdracht zijn we in 2017 gaan bouwen aan al onze pijlers: onze opleidingen, de permanente educatie en de profilering van de RB en het RB. Hoe trots bent u op uw titel? Vertelt u uw klanten dat u RB bent? En dat u bent aangesloten bij het RB? Legt u uit wat u allemaal doet om uw kennis up-to-date te houden, om hiermee uw klant zo volledig mogelijk te kunnen adviseren? Zodat deze kan doen wat hij het liefste doet, namelijk ondernemen!

## Groot netwerk, meer bereik

We hebben vastgesteld wat er nodig is om de positie van de RB steviger in de markt te zetten. Zo is het belangrijk dat het mkb u als RB weet te vinden en dat studenten willen kiezen voor het beroep. In 2018 intensiveren we de twee profileringscampagnes om beide doelgroepen te bereiken. Ook u kunt hieraan bijdragen, door Erkend

RB-kantoor te worden. Hoe meer kantoren namelijk deelnemen aan de profileringscampagne, des te groter het bereik, de naamsbekendheid en het effect van de campagne. *De RB, daar begint elk fiscaal antwoord mee.* Zie ook in deze uitgave de lancering van de RB Toolkit.

## Verhoging kwaliteit van de RB

In 2018 maken we de vervolgstap in het verbeteren van de kwaliteit van onze permanente educatie. Vorig jaar introduceerden wij onder andere masterclasses, be-

doeld voor ervaren fiscalisten die hun kennisniveau nog verder willen opkrikken. In het nieuwe jaar kijken we kritisch naar ons totale aanbod. Welke kennis en vaardigheden heeft u nodig? In welke vorm kunnen wij dit het beste aanbieden? En hoe bewaken we de kwaliteit van de leden die nodig is voor het uitoefenen van het beroep? Met al deze vragen gaan we samen met u aan de slag.

## RB Academy

In september 2018 start de nieuwe beroepsopleiding tot Register Belastingadviseur, de RB Academy. Een opleiding van twee à drie jaar voor (aankomende) belastingadviseurs in het mkb. Centraal in deze opleiding staat de ontwikkeling van de theoretisch geschoolde fiscalist naar de praktisch werkende belastingadviseur in het mkb. *Een RB maakt meer mee.*

De leden waren unaniem en gaven middels een groot applaus hun akkoord op de begroting 2018 en de onderliggende plannen.

Een toekomstbestendig RB  
De zeven bouwstenenPaul Cramer afgetreden,  
nieuwe bestuursleden gezocht

Op de BALV van 19 januari 2018 is het aftreden van Paul Cramer RB als bestuurslid bekendgemaakt. Paul heeft ruim vier jaar deel uitgemaakt van het bestuur waarvan het merendeel als vicevoorzitter. Wij bedanken Paul voor al zijn inzet en wensen hem alle goeds voor de toekomst.

## Nieuwe bestuursleden gezocht

Het bestuur gaat op zoek naar twee nieuwe bestuursleden. Het is de bedoeling dat ze op de ALV van vrijdag 8 juni 2018 kunnen worden voorgesteld. Via RB-plaza is de vacature inmiddels opengesteld. Heeft u belangstelling om het bestuur te versterken en voldoet u aan het profiel? Dan zien wij uw reactie graag uiterlijk 28 februari 2018 tegemoet.

Toekomstbestendig beroep

## NIEUW! RB Toolkit voor Erkend RB-kantoren

Hoe zetten we, met elkaar, dé RB stevig in de markt? Draagt u bij aan het verbreden van de naamsbekendheid van de RB? Het RB start dit jaar met een uitgebreide voorlichtingscampagne met de boodschap: 'De RB daar begint elk fiscaal antwoord mee'.

Via de erkenningsregeling Erkend RB-kantoor kunt u snel en eenvoudig aanhaken op de campagne door gebruik te maken van specifiek voor dit doel ontwikkelde communicatiemiddelen.

### RB Toolkit

In de RB Toolkit vindt u verschillende promotiemiddelen die u helpen om uw Erkend RB-kantoor herkenbaar en professioneel in de markt te zetten. U kunt producten downloaden (gratis) of bestellen, met de mogelijkheid tot personalisatie. Op RB-plaza is een nieuwe pagina ontwikkeld waar alle leden kunnen zien wat de mogelijkheden zijn. Toegang tot de unieke bestelportal is echter exclusief voorbehouden aan de Erkend RB-kantoren.



### Meer weten?

Meer informatie over de campagne en het Erkend RB-kantoor vindt u op RB-plaza/Ledeninformatie. Benieuwd wat u in de RB Toolkit kunt vinden? U vindt de button 'RB Toolkit' zowel in de rode menubalk als onder 'Opties' op RB-plaza.



## Ook Nieuw! Het RB Worden magazine

In de campagne RB Worden 'Een RB maakt meer mee' legt het RB uit wat het beroep van een Register Belastingadviseur inhoudt, en hoe leuk het is om te werken in de mkb-adviespraktijk. Op deze manier willen wij een gezonde aanwas bewerkstelligen van belastingadviseurs voor het mkb. Wij richten ons hiervoor op de studenten op hogescholen en universiteiten en op jonge fiscalisten. Doel is om hen te interesseren voor het mkb en aan ons te binden. Hiervoor ontwikkelen we diverse communicatiemiddelen.

### RB Worden magazine gelanceerd op Nieuwjaarsbijeenkomst

Met gepaste trots is op de Nieuwjaarsbijeenkomst het nieuwe RB Worden magazine gepresenteerd. RB-voorzitter Wil Vennix overhandigde daarbij het allereerste exemplaar aan voorzitter Ralph Rijnders van de Jongerencommissie (die het voorwoord op zijn naam heeft staan). In het magazine staat de wereld van de Register Belastingadviseurs in de mkb-adviespraktijk centraal: wat maakt dit beroep nou zo leuk en wat gaat men precies doen? Elk RB-lid krijgt een exemplaar toegestuurd. Het magazine komt jaarlijks uit. Heeft u ideeën of suggesties, of wilt u meewerken? Dan horen we dat graag! Stuur een mailtje naar [communicatie@rb.nl](mailto:communicatie@rb.nl). Doe dit ook als u een aantal exemplaren wilt ontvangen voor op kantoor.

# Nieuwe opleidingen: werk in aanbouw

In september 2018 gaan de nieuwe opleidingen van het RB van start: RB College en de RB Academy. Momenteel wordt er hard gewerkt aan de verdere invulling van de opleidingen en de modernisering van het onderwijsaanbod. Flexibiliteit, interactie en tijd- en plaatsafhankelijk studeren met een duidelijke link naar de mkb-praktijk worden de pijlers onder de nieuwe opleidingen.

## Enthousiaste, betrokken en gerenommeerde docenten

Bij de vernieuwing van onze opleidingen is een enthousiaste groep gerenommeerde wo- en hbo-docenten betrokken. Na een aantal trainingen hebben zij een vliegende start gemaakt met het vervaardigen van content voor de nieuwe digitale leeromgeving. Zowel een externe als een interne redactie controleert deze content op actualiteit en de aansluiting op het mkb, de exameneisen en de nieuw ontworpen leerdoelen.

De online opdrachten volgen de laatste digitale, onderwijskundige inzichten en weerspiegelen de theorie die studenten tot zich nemen alvorens zij naar de bijeenkomst gaan. Door *flipping the classroom* in te zetten bereiden studenten thuis de theorie voor aan de hand van opdrachten. Tijdens de werkcolleges wordt ingegaan op knelpunten en praktijksituaties.

## Eigentijdse tools in de e-learningomgeving

De leeromgeving kenmerkt zich door interactieve en eigentijdse tools waarmee de student de werkcolleges optimaal kan voorbereiden. Studenten ontvangen daarnaast microlesjes. Dat zijn kleine lesjes, opdrachten of herinneringen die op ieder apparaat te openen en te maken zijn, altijd en overal. Uit onderzoek blijkt dat microlessen werken om de gegeven informatie beter te onthouden. Door slechts vijf minuten te investeren, kunnen studenten informatie tot zich nemen, een vraag beantwoorden of krijgen ze een korte introductie of herhaling van een onderwerp.

De activiteiten in de leeromgeving worden via een dashboard gemonitord, waardoor zowel de student als de docent de knelpunten tijdens de studie kan zien en hiermee aan de slag kan gaan.



## Studielast

De nieuwe opleidingen van het RB zijn kwalitatief van een hoog niveau. Daar staat dan wel tegenover dat van de student een flink commitment mag worden verwacht, vooral in het RB College en het eerste jaar van de RB Academy: per week zo'n 20 uur zelfstudie (inclusief college). Maar dankzij de moderne studiemethodes valt werken en studeren gelukkig veel beter te combineren. Het is daarbij wel zaak om de studielast niet te onderschatten en de voorbereidingsopdrachten voor de werkcolleges maken.

In de RB Academy ligt de studielast lager: 10 à 15 uur per week inclusief college.

## Voor RBc-leden: studeer door!

Ontwikkelt u zich graag tot een 'toekomstbestendige' belastingadviseur? Wilt u uw klanten kundig en 'op maat' adviseren? Met een RB-titel op zak profileert u zich herkenbaar naar uw (potentiële) klanten. Meerdere RBc-leden zijn de afgelopen periode de uitdaging al aangegaan om door te studeren tot RB. Ook u kunt vanaf september 2018 starten met dit exclusief voor (aspirant) RBc-leden ontwikkelde RB-doorstroomprogramma. Niet alleen ontvangt u maar liefst 25% korting op de college- en examenkosten, ook profiteert u van een verkorte studieduur van drie jaar in plaats van vijf jaar. Na succesvolle afronding van dit programma krijgt u de titel RB. Een titel die staat voor kennis, actualiteit en kwaliteit.

Let op: om aan het RB-doorstroomprogramma te kunnen deelnemen, moet u zich voor 1 juli 2018 inschrijven. Dit is mogelijk vanaf 1 maart. Kijk op RB-plaza onder het dossier RB-doorstroomprogramma voor de specifieke aanmeldvoorwaarden.

# RBc»RB



## Vragen op RB-plaza

## VRAAG

**De tweetrapsschenking en de bedrijfsopvolgingsregeling**

Onlangs kreeg Bureau Vaktechniek de vraag voorgelegd hoe de bedrijfsopvolgingsregeling uitwerkt bij een tweetrapsschenking. Het antwoord daarop is niet eenvoudig. Een tweetrapsschenking is een schenking onder ontbindende voorwaarde, gevolgd door een schenking onder opschortende voorwaarde.<sup>1</sup> Zo'n schenking kan als volgt zijn vormgegeven: vader schenkt aan dochter zijn aanmerkelijk belang onder de bepaling dat, wanneer dochter zonder achterlating van kinderen komt te overlijden, aan zoon toekomt hetgeen dochter niet heeft verteerd. In dit voorbeeld is de dochter aan te merken als bezwaarde en de zoon als verwachter. Hoe verloopt nu de heffing van de inkomstenbelasting?

## ANTWOORD

**Schenking aan de bezwaarde**

De schenking van de aandelen aan de dochter is een vervreemding van een aanmerkelijk belang.<sup>2</sup> De schenking wordt op verzoek niet als vervreemding aangemerkt, mits aan de voorwaarden van art. 4.17c Wet IB 2001 wordt voldaan. In dit kader zijn de belangrijkste voorwaarden dat de vennootschap een onderneming drijft en dat de dochter daar al 36 maanden bij in dienst is. We gaan er vanuit dat ten tijde van de schenking aan deze voorwaarden wordt voldaan. In dat geval schuift de verkrijgingsprijs van de aandelen van vader door naar de dochter.<sup>3</sup>

Overlijdt vervolgens de dochter zonder achterlating van kinderen, dan verkrijgt de zoon de aandelen. De ontbindende voorwaarde heeft tot gevolg dat de zoon de aandelen niet verkrijgt van zijn zus, maar van zijn vader.

**Gevolgen voor de bezwaarde**

De ontbindende voorwaarde heeft tot gevolg dat de dochter haar aanmerkelijk belang om niet vervreemdt aan haar vader. Aan de voorwaarden van art. 4.17c Wet IB 2001 zal niet worden voldaan, omdat vader niet in dienstbetrekking zal zijn bij de vennootschap.

Omdat een tegenprestatie ontbreekt, wordt de overdrachtsprijs gesteld op de waarde in het economisch verkeer.<sup>4</sup> En omdat deze waarde doorgaans hoger is dan de doorgeschoven historische kostprijs van vader, is sprake van een belastbaar vervreemdingsvoordeel.

Het is de vraag of deze uitwerking redelijk is. De dochter realiseert het voordeel immers niet. Is dit dan wellicht zo on-

aanvaardbaar dat een redelijke wetstoepassing meebrengt dat de dochter geen vervreemdingswinst in aanmerking hoeft te nemen?<sup>5</sup> Zo ja, dan schuift de oorspronkelijke verkrijgingsprijs weer naar vader. Dit zal door de Hoge Raad moeten worden beslecht.

**Gevolgen voor de schenker**

Door het overlijden van de dochter krijgt vader op een ondeelbaar moment weer een aanmerkelijk belang. Is hij al overleden, dan krijgen zijn erfgenamen een aanmerkelijk belang, dat vervolgens weer direct wordt geschonken aan de zoon.

Heeft de dochter haar aanmerkelijkbelangclaim niet kunnen doorschuiven, dan zal de verkrijgingsprijs van vader gelijk zijn aan de waarde in het economisch verkeer van de aandelen. In dat geval leidt de schenking aan de zoon niet tot een vervreemdingsvoordeel bij vader. Is de aanmerkelijkbelangclaim wel doorgeschoven naar vader, dan kan art. 4.17c Wet IB 2001 worden toegepast op de schenking aan de zoon. Daarvoor moet de vennootschap ten tijde van het overlijden van de dochter een onderneming drijven en moet de zoon ten minste 36 maanden in dienst zijn bij de vennootschap. Anders is alsnog sprake van een belaste vervreemdingswinst.

1. Art. 7:180 en 181 BW.

2. Art. 4.16, lid 1, sub e Wet IB 2001.

3. Art. 4.39c Wet IB 2001.

4. Art. 4.22 Wet IB 2001.

5. Analoog aan HR 12 september 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4376, BNB 1991/251.

*In deze rubriek worden veelgestelde vragen op RB-plaza behandeld. Als RB-lid kunt u op RB-plaza discussiëren met andere leden over uw fiscale praktijk. Leden helpen leden. U bereikt RB-plaza door in te loggen op uw account. Daarnaast is er de helpdesk van Bureau Vaktechniek. Onze fiscalisten helpen u met name door collegiaal te overleggen, te 'klankborden' en eventueel door te verwijzen naar specialisten.*



**drs. M.A.B. Bögemann RB**  
Bureau Vaktechniek

## De geheimhoudingsplicht van de belastingadviseur

# Tuchtrechtspraak bij het RB

In zijn beroepsregels heeft het RB de verplichting opgenomen tot geheimhouding van alles wat in de uitoefening van het beroep aan kennis wordt verkregen. Duidelijk zal zijn dat deze regel heel breed moet worden uitgelegd en dat wij, leden van het RB, er op alle mogelijke manieren mee worden geconfronteerd. In een tijdsgewricht waarin internet en mobiliteit tot in alle vezels van onze samenleving zijn doorgedrongen – met platforms als facebook, twitter en instagram – is geheimhouding klaarblijkelijk het kind van de rekening. Legio zijn de voorbeelden van onthullingen met een niet zo fris smaakje. Vaak grijpen ze diep in op iemands persoonlijke levenssfeer.

In de uitoefening van ons beroep krijgen ook wij op alle mogelijke manieren informatie toegespeeld. Daarbij is het aan ons om te bepalen in hoeverre deze informatie onder artikel 4 van onze beroepsregels valt. Zelfs het publiceren van de uitspraken van de Raad van Tucht en van een eventueel daaropvolgende uitspraak van de Raad van Beroep raakt aan onze geheimhoudingsplicht. Maar die publicaties dienen nu eenmaal een hoger doel, namelijk duidelijk helpen maken hoe we ons als lid van deze vereniging hebben te gedragen.

### Nieuwe Europese regels

Dit jaar wordt er op informatiegebied weer een grote inspanning van ons verwacht. Op 25 mei 2018 verdwijnt namelijk de Nederlandse Wet bescherming persoonsgegevens (Wpb) en krijgen we te maken met de Europese Algemene

Verordening Gegevensbescherming (AVG). Deze verordening treedt direct in werking en wordt niet in de nationale wetgeving vastgelegd; het wordt één

***Ook wij zullen onze relaties ervan moeten zien te overtuigen dat hun gegevens bij ons veilig zijn, en dus geheim blijven***

Europese regelgeving, in plaats van de bestaande 28. Wat hiervan de gevolgen voor onze leden zullen zijn, valt nog niet helemaal in te schatten. Wel is al duidelijk geworden dat softwareleveranciers bezig zijn met het opstellen van protocollen voor veilig datagebruik. Ook wij zullen onze relaties ervan moeten zien te overtuigen dat hun gegevens bij ons veilig zijn, en dus geheim blijven.

In ons beroep is geheimhouding immers een voorname factor, die zich zeker niet beperkt tot mondelinge of schriftelijke uitlatingen. We zullen ons ervan bewust moeten zijn dat we alle denkbare informatielekken moeten zien te voorkomen. Al gaat het slechts om het simpelweg verliezen van datamiddelen of dossiers; een verloren usb-stick is al genoeg om de geheimhoudingsplicht te schenden.

### Niet geschonden

Gelukkig doet onze vereniging het op dit gebied zo gek nog niet. Per jaar krijgt de Raad van Tucht een twaalfstal zaken te behandelen. Hiervan gaan er gemiddeld zes door naar de Raad van Beroep,

waarbij moet worden aangetekend dat ook het bestuur van het RB in beroep kan gaan. De laatste vier jaar zijn er echter geen zaken geweest die primair zijn ontstaan door schending van de geheimhoudingsplicht door een lid van het RB. Laten we dat vooral zo houden, want: spreken is zilver, maar zwijgen is goud!



## Beroepsregels RB

*In het Reglement Beroepsuitoefening van het RB staan diverse beroepsregels, waaraan RB-leden zich moeten houden. In het Verenigingsnieuws belichten we telkens één van deze beroepsregels. Ook komt daarbij aan bod hoe de Raad van Tucht en (eventueel) de Raad van Beroep deze regel uitleggen. De tuchtrechtspraak van het RB heeft als doel het weren en beteugelen van (1) misdrijven van leden in de uitoefening van hun beroep, (2) inbreuken op de statuten, reglementen en besluiten van het RB en (3) aantasting van de eer en de waardigheid van het beroep (artikel 22, lid 3 van de statuten van het RB).*

## Vakinformatie

## Even voorstellen: de specialistengroep formeel belastingrecht

De specialistengroep formeel belastingrecht komt sinds 2015 drie keer per jaar bijeen om actuele onderwerpen op het gebied van het formele belastingrecht te bespreken. Op dit moment bestaat de groep uit 10 deelnemers. Alle deelnemers zijn specialist: hun werk heeft grotendeels te maken met formeel belastingrecht. De meesten zijn werkzaam als zelfstandige of als advocaat.

Tijdens de bijeenkomsten wordt ingegaan op casusposities, jurisprudentie, besluiten en wetten op het gebied van het formele belastingrecht. Veelal gaat het om kwesties die zich afspelen op het terrein van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, Algemene wet bestuursrecht en de Invorderingswet. Ook aanverwante rechtsgebieden, zoals (fiscaal) strafrecht, faillissementsrecht en tuchtrecht, komen aan bod. Daarom is er ook aandacht voor de beroepsuitoefening in de ruimste zin van het woord.

### Specialisme noodzakelijk

De laatste tijd is het formele belastingrecht regelmatig in het nieuws geweest. Zo waren er de Panama Papers, LuxLeaks, Paradise Papers, et cetera. In internationaal verband heeft dat onder meer geleid tot de vierde antiwitwasrichtlijn en de 'mandatory disclosure'. Nationaal zijn er ook maatregelen getroffen en is de inkeerregeling al diverse keren aangepast. Daarnaast heeft de staatssecretaris van Financiën maatregelen aangekondigd die invloed zullen hebben op de beroepsuitoefening van onder meer de belastingadviseur. Genoemd zijn daarbij onder meer het openbaar maken van vergrijpboeten aan deelnemers en constructiebestrijding in de invordering. Al deze veranderingen vragen specialistische kennis. Binnen de specialistengroep formeel belastingrecht zijn dan ook de volgende specifieke aandachtsgebieden te onderscheiden: fiscaal strafrecht, fiscaal procesrecht en invorderingsrecht.

### De specialistengroep is er voor alle RB-leden

Het vergaren van kennis, kennisuitwisseling en verdieping zijn voor de specialistengroep essentiële elementen om tot een hoog werk- en denkniveau te komen. De groep wil haar kennis verspreiden en delen met de andere RB-leden. Ze levert regelmatig input voor onder meer commentaren op wetsvoorstellen. Zo heeft

ze recent een actieve bijdrage geleverd aan de reactie van het RB op het wetsvoorstel Implementatiewet vierde antiwitwasrichtlijn.

### Neem vrijblijvend contact op

Voor eenvoudige vragen kunt u terecht op RB-plaza. Daar zijn ook verschillende leden van de specialistengroep formeel belastingrecht actief. Voor meer specifieke vragen kunt u het beste contact opnemen met een van de leden van de groep. Aan een vraag die eenvoudig telefonisch is te beantwoorden, zijn meestal geen kosten verbonden. Maar wel als er meer werk mee is gemoeid. Bespreek dit vooraf goed met de specialist, dat voorkomt misverstanden. De contactgegevens van de deelnemers aan de specialistengroep staan op RB-plaza.

### Toekomst

Het formele belastingrecht zal de komende jaren nog volop in de fiscale schijnwerpers blijven. Zeker gezien het regeerakkoord, de hoeveelheid jurisprudentie op het gebied van het formele belastingrecht, alsmede de maatregelen die de staatssecretaris van Financiën begin 2017 heeft aangekondigd. De specialistengroep wil ten minste een keer per jaar een bijeenkomst organiseren met inspecteurs (een inspecteursmiddag) en/of ontvangers (een ontvangersmiddag). Daarnaast wil ze meer naamsbekendheid onder de RB-leden verwerven door publicaties op RB-plaza en in *Het Register*.

## Belastingwetten en Fiscaal Memo

RB-leden en aspirant-leden hebben inmiddels de RB-uitgaven 'Belastingwetten 2018' en 'Fiscaal Memo 2018' ontvangen. Beide uitgaven zijn onmisbaar voor uw dagelijkse praktijk als belastingadviseur.

## Fiscaal Memo app

Ook dit jaar heeft u weer de mogelijkheid om gebruik te maken van de Fiscaal Memo app en de web-app Belastingwetten. U vindt de toegangscodes voorin bij beide uitgaven. Zo heeft u alle feiten en cijfers die onmisbaar zijn in uw werk, altijd binnen handbereik.



## Vooruitblik Jong RB voorjaar 2018

In 2017 heeft Jong RB stevig van zich laten horen, en ook 2018 wordt een jaar waarin weer diverse activiteiten en bijeenkomsten zullen plaatsvinden. De Jongerencommissie heeft daarbij de volgende kernbegrippen geformuleerd:

- hoge waardering kwaliteit en fiscale inhoud;
- vaardigheden en persoonlijke ontwikkeling;
- betrokken en zichtbaar;
- klankbord RB.

In 2018 staan vooralsnog de volgende activiteiten gepland:

- medio april: een Jong RB-bijeenkomst over internationaal belastingrecht;
- medio juni: een Jong RB-bijeenkomst over bezwaar & procederen;
- telkens na afloop van een Jong RB-bijeenkomst: een netwerkborrel;
- een workshop op de RB-dag;
- overig: visiedocument Belastingstelsel 2020, diverse samenwerkingen met jongerenplatforms en bedrijven.

### Behoeftepeiling

Het najaar is nog niet ingevuld. Dit gaan we op een andere manier doen. Begin 2018 doen we een behoeftepeiling onder Jong RB en de kantoren. Kommen de doelstellingen overeen met de wensen vanuit Jong RB en de kantoren? Op deze manier willen we het Jong RB-programma nog beter laten aansluiten op wat er onder de jongeren leeft. Doe dus vooral mee aan dit onderzoek!

## Nieuwe commissieleden voor de RB Jongerencommissie

Zoals jullie wellicht allemaal weten behartigt de Jongerencommissie de belangen van de Jong RB-leden (leden tot en met 35 jaar). Jong RB biedt een platform waar jongeren hun mening kunnen geven, brengt jonge leden bijeen om met en van elkaar te leren, levert een positieve bijdrage aan de toekomst van het beroep en vervult tevens een adviesfunctie richting het RB-bestuur.

De afgelopen tijd hebben we wat verschuivingen gehad binnen de Jongerencommissie. Maaike Pot en Laura Geerlings zijn afgetreden omdat hun termijn erop zit. Wij bedanken beiden van harte voor alle geleverde inspanningen in de afgelopen jaren. Ze waren er vanaf het begin bij en mede door hen heeft Jong RB vorm gekregen.

Om de commissie weer op sterkte te krijgen, is er onder Jong RB-leden gezocht naar opvolging. En die is gevonden in Nienke Zomer en Thomas van Houten. Naast genoemde nieuwe leden bestaat het team uit Ralph Rijnders (voorzitter), Ingrid Schut (vicevoorzitter), Remco Siegers, Jurriaan van Steen. Er is overigens nog plaats voor een zevende commissielid!



## Even voorstellen: Nienke Zomer en Thomas van Houten



Wij, Nienke Zomer en Thomas van Houten, willen ons graag aan jullie voorstellen:

- mijn naam is Nienke Zomer, ik ben 28 jaar en heb gestudeerd in Groningen. Na mijn studie ben ik in dienst getreden bij Alfa Accountants. Daar werk ik met veel plezier;
- mijn naam is Thomas van Houten, ik ben 27 jaar, heb gestudeerd in Leiden en ben werkzaam bij Zirkzee accountants en belastingadviseurs in Oegstgeest. Naast mijn werk ben ik veel bezig met roeien.

Onlangs zijn we allebei toegetreden tot de RB Jongerencommissie, waarin we een bijdrage hopen te kunnen leveren aan de voorbereiding en organisatie van de bijeenkomsten van Jong RB en aan alle overige activiteiten voor de young professionals van het RB. In 2018 staat opnieuw een aantal bijeenkomsten gepland die jullie vast niet willen missen; gaat dat dus zien! Het is beslist de moeite waard en ook zeer uitdagend om deel uit te maken van de Jongerencommissie; je vergroot er niet alleen je kennis, netwerk en ambitie mee, maar leert ook wat er allemaal komt kijken bij het organiseren van bijeenkomsten en overige activiteiten. Mocht je ook geïnteresseerd zijn in Jong RB, meld je dan aan als commissielid – er is immers nog een plekje vrij – of kom in elk geval naar een Jong RB-bijeenkomst.

## De collectieve arbeidsovereenkomst: over gebondenheid in het algemeen en bij overnames in het bijzonder



Het RB heeft samen met Bol Juristen een databank met juridische modelovereenkomsten ontwikkeld, toegespitst op het privaatrecht. RB-leden kunnen de juridische modellen gebruiken in de fiscale adviespraktijk. In elk nummer van Het Register lichten we een model voor u toe of behandelen we een actualiteit of een voor uw adviespraktijk interessant aspect uit een model.

Bij het opstellen van arbeidsovereenkomsten en de administratieve verwerking van salarissen moet u rekening houden met toepasselijke wetgeving, zoals het Burgerlijk Wetboek, de Wet minimumloon en minimum vakantietoeslag en de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs. Tevens is het belangrijk na te gaan of op de arbeidsverhouding een collectieve arbeidsovereenkomst (cao) van toepassing is.

### Gebondenheid

Een werkgever kan op drie manieren verplicht zijn tot toepassing van een cao:

1. in de arbeidsovereenkomst met een werknemer is een zogenoemd incorporatiebeding opgenomen. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen een 'dynamisch' en een 'statisch' incorporatiebeding.<sup>1</sup> Een statisch beding verwijst naar één bepaalde cao, een dynamisch beding ziet ook op toekomstige cao's;
2. de werkgever is lid van een werkgeversorganisatie die partij is bij de totstandkoming van de cao (cao-partij). In dat geval is de werkgever verplicht de cao toe te passen op de arbeidsovereenkomsten die hij aangaat met werknemers.<sup>2</sup>
3. ten slotte kan een cao algemeen verbindend worden verklaard. Gedurende de periode dat dit het geval is, geldt de cao voor alle werkgevers die onder de werkingssfeer vallen. De cao geldt ook voor werkgevers die geen lid zijn van een cao-partij. En ook voor werkgevers die de cao niet hebben geïncorporeerd in de arbeidsovereenkomsten.

### Cao en overgang van onderneming

Als een werkgever (verkoper) zijn onderneming verkoopt en levert aan een derde (koper), gaan de arbeidsvoorwaarden, ook die uit de cao, zoals die op dat moment gelden voor de betrokken werknemers, van rechtswege over op de koper.<sup>3</sup> In de wet is vastgelegd dat arbeidsvoorwaarden uit de cao van de verkoper na overgang blijven gelden.<sup>4</sup>

- tot het moment waarop de oude cao of de termijn van algemeenverbindendverklaring afloopt, of
- tot het moment waarop de koper zelf na de overgang wordt gebonden aan een cao of aan algemeen verbindend verklaarde cao-bepalingen.

De plicht voor de koper tot toepassing van de cao van de verkoper wordt als het ware 'bevroren'.

Maakt het dan nog verschil of in de arbeidsovereenkomsten van de bij een overgang betrokken werknemers een dynamisch incorporatiebeding is opgenomen? Tot voor kort werd algemeen aangenomen dat een dynamisch beding na een overgang werd gewijzigd in een statisch beding. De koper werd dus niet gebonden aan toekomstige cao's. Maar in april 2017 deed het Europese Hof van Justitie in de zaak 'Asklepios' een opmerkelijke uitspraak.<sup>5</sup> Het Hof stelde dat een dynamisch incorporatiebeding een individueel overeengekomen arbeidsvoorwaarde is en ook na een overgang dynamisch blijft. Het stelde hierbij de voorwaarde dat het nationale recht voorziet in de mogelijkheid voor een werkgever om arbeidsvoorwaarden te wijzigen. Onze nationale wetgeving voorziet weliswaar in mogelijkheden om arbeidsvoorwaarden eenzijdig of met wederzijdse instemming te wijzigen, maar het is de vraag of deze wetgeving in de lijn ligt van 'Asklepios'. Het is uiteindelijk aan de Nederlandse rechter om hierover meer duidelijkheid te verschaffen.

Voor de praktijk is het van belang dat een koper van een onderneming zich realiseert dat hij mogelijk voor onbepaalde tijd de cao van de verkoper moet toepassen op de werknemers die mee over zijn gegaan, tenzij hij erin slaagt met de werknemers gewijzigde arbeidsvoorwaarden overeen te komen. Vanzelfsprekend is dit uitsluitend van toepassing als de koper geen of een andere cao hanteert dan de verkoper. Zijn beiden werkzaam in dezelfde branche, dan is er geen probleem.

Door: **Mr. Renate Baken**, Bol Juristen

1. Voorbeeld: Op onderhavige arbeidsovereenkomst is van toepassing de Collectieve Arbeidsovereenkomst voor [bedrijf], hierna te noemen: 'CAO', zoals deze van tijd tot tijd zal gelden en voorts alle CAO's waaraan werkgever in de toekomst gebonden wordt.  
2. Tenzij in de cao een bepaalde groep werknemers wordt uitgezonderd.  
3. Overgang van de onderneming zoals bedoeld in art. 7:662 BW.  
4. Art. 14a Wet op de Collectieve Arbeidsovereenkomst.  
5. HvJ EU 27 april 2017, C-680/15, C-681/15; ECLI:EU:C:2017:317 (Asklepios).

*U vindt de juridische modellenbank op RB-plaza. Bij korte vragen over het gebruik van of de behoefte aan uitleg over de juridische modellen kunt u gratis gebruikmaken van de Juridische Helpdesk van Bol Juristen. Zij zijn bereikbaar per e-mail via [juristen@boljuristen.nl](mailto:juristen@boljuristen.nl) of telefonisch op 088-1211211.*

### Terugblik op masterclasses

Afgelopen najaar werd het cursusaanbod nader gedifferentieerd. Naast differentiatie naar interesse, kennisniveau, specialisme en werkomgeving werd ook de doelgroep nog specifiek aangegeven:

**Basiscursussen:** toegankelijk voor RBC-leden

**Verdiepingscursussen:** toegankelijk voor RB-leden en RBC-leden met ruime ervaring

**Masterclasses:** uitsluitend toegankelijk voor RB

De masterclasses van afgelopen najaar werden goed bezocht. Ook was er in het algemeen een positieve beoordeling van de diverse cursussen. Per cursus volgen hierna enkele reacties van deelnemers.

#### Fusies en splitsingen

- Zeer relevant voor de praktijk, voorzien van de gewenste diepgang
- Kwaliteit en niveau van de cursus zijn goed
- Docent was erg goed op de hoogte en had veel vak kennis
- Hoog tempo, maar wel een goede interactie

#### De liquidatieverliesregeling in de deelnemingsvrijstelling – masterclass

- Prettige cursus, vakkundig gegeven
- Docent staat boven de materie, gaat goed op vragen in en heeft een goede interactie
- Goede voorbereiding door docent, veel kennis van zaken

#### Btw en subsidies

- Prima masterclass
- Nuttig met een goede diepgang
- Inhoudelijk verhaal met goede uitleg

#### Aangaan en verbreken van een fiscale eenheid

- Goede cursus met voldoende diepgang
- Te weinig diepgang voor een masterclass
- Deskundige docent, staat ver boven de stof, geeft ruimte voor discussie

**Ook dit voorjaar staan er weer diverse masterclasses op het programma. Van de deelnemers wordt voldoende basiskennis verondersteld. Kijk op RB-plaza voor het totale cursusaanbod.**

## Themacursus

Heeft u er soms ook behoefte aan om in korte tijd volledig op de hoogte te worden gebracht van alle fiscale aspecten rond een bepaald onderwerp? RB Opleidingen organiseert ook dit voorjaar meerdere Themacursussen. Een Themacursus is (meestal) een tweedaagse cursus die bestaat uit 3 of 4 dagdelen. Tijdens deze cursus praten diverse docenten u vanuit diverse invalshoeken bij over een bepaald thema. In korte tijd bent u dus weer volledig op de hoogte. Wel zo handig en efficiënt!

### Schrijf u nu online in

U kunt nu al inschrijven op de cursus van uw voorkeur. Wees er op tijd bij, sommige cursussen zijn snel vol!

### PE-tip

Doe uzelf niet tekort! Afgelopen najaar hebben diverse leden zich pas op het laatste moment aangemeld voor diverse PE-cursussen om aan hun PE-verplichting te kunnen voldoen. Helaas kwam het daarbij vaak voor dat de gewenste cursussen al vol zaten. Het zou zonde zijn om 'dan maar' aan te schuiven bij een cursus die u minder interessant vindt. Reserveer daarom tijdig de cursus(sen) van uw voorkeur, dan heeft u de meeste kans op beschikbaarheid.

## LSB-perikelen

De Landelijke Studiebijeenkomsten worden nog steeds druk bezocht en het is ook een ideale gelegenheid om met elkaar te netwerken. In de evaluaties zien wij echter steeds vaker de opmerking dat men zich enorm stoort aan het voortijdig verlaten van de zaal. Uit respect voor de docent en uw collega-leden willen wij u vragen hier rekening mee te houden. Als u niettemin op voorhand weet dat u eerder weg moet, meldt dit dan bij een van de medewerkers van RB Opleidingen. Zij helpen u dan de zaal zo geruisloos mogelijk te verlaten. Let op: ook bij eerder weggaan wordt uw ledenpas gescand en ontvangt u alleen de PE-punten voor de tijd dat u heeft deelgenomen.

### Niet aangemeld voor een bijeenkomst?

Heeft u zich niet van tevoren aangemeld voor een bijeenkomst maar wilt u toch graag deelnemen en PE-punten verdienen? Schrijft u zich dan alsnog in via de website. Wanneer u niet ingeschreven staat voor een LSB – en dus geen bevestiging van uw inschrijving heeft ontvangen – kunnen wij u ter plekke niet registreren en uw ledenpas scannen; u krijgt dan ook geen PE-punten.

### Staat u op de reservelijst?

Wanneer er een plek vrij komt, ontvangt u op RB-plaza de volgende melding: *U staat op een of meer reservelijsten voor ons cursusaanbod waarbij plaatsen zijn vrijgekomen.* Wilt u deelnemen, dan moet u zich alsnog inschrijven via de website. Ook hier geldt wanneer u niet ingeschreven staat voor een LSB – u heeft geen bevestiging van uw inschrijving ontvangen – dat wij u ter plekke niet kunnen registreren en uw ledenpas scannen; u ontvangt geen PE-punten. Is er op de dag van de bijeenkomst geen plaats beschikbaar? Dan vragen wij u niet naar de locatie af te reizen. De bijeenkomst is vol.

Staat u ingeschreven maar bent u op het laatste moment verhinderd? Annuleer uw bijeenkomst via uw Orderhistorie. Op deze manier heeft een ander RB-lid nog de mogelijkheid om deel te nemen.



## Boeken

## De jacht op buitenlands vermogen (Fiscaal Actueel)

**Auteur:** mr. A.A. Feenstra,  
mr. A.J.C. Perdaems  
**Uitgever:** Wolters Kluwer  
**ISBN:** 9789013146370  
**Prijs:** € 45,00

<b>Praktisch nut</b>	8
<b>Wetenschappelijk niveau</b>	9
<b>Actualiteit</b>	9
<b>Leesbaarheid</b>	8
<b>Presentatie</b>	9
<b>Prijs-kwaliteitverhouding</b>	8
<b>Bedoeld voor</b>	generalist



In *Het Register* nr. 5 van 2017 schreven we over het feit dat de afgelopen jaren geen ander onderwerp dan de onzakelijke leningen zo vaak heeft gediend als inzet van fiscale procedures. De jacht van de fiscus op buitenlands vermogen en de daaraan gekoppelde inkeerregeling, met het Rekeningenproject over de KB Lux-zaken voorop, is echter een goede tweede. Meer dan terecht om aan dit kat-en-muis-spelletje tussen de fiscus en vermogenden een boek te wijden.

Boeken over formeel belastingrecht zijn doorgaans droge kost en niet om door te komen. De uitdaging van dit boek was daarom ook om dat te voorkomen. En we kunnen zeggen dat de auteurs daarin op fraaie wijze zijn geslaagd. Het boek zuigt de lezer met een uit het leven gegrepen casus het boek in. Een fiscaal boek zal niet snel een pageturner worden, maar verder lezen is echt geen straf. En toch behandelt het boek ruim voldoende formeelrechtelijke inhoud.

Na de boeiende casus en een overzicht van de projecten van de overheid komen alle relevante zaken aan bod. Hoe lopen belastingheffing en beboeting, en hoe werkt de inkeerregeling? Daarna komen internationale aspecten aan de orde (inclusief het UBO-register), om af te sluiten met het strafrecht. Telkens als het boek te theoretisch dreigt te worden, wordt weer overgeschakeld op praktische zaken, waardoor het geheel leesbaar blijft.

Ergens bekruipt de brave burger altijd het gevoel dat verzwijgers van (buitenlands) vermogen terecht worden aangepakt en moeten boeten. Dat moet echter wel volgens de spelregels gebeuren. De schrijvers stellen die links en rechts ter discussie en daarmee komt wel bovendien dat zij werkzaam zijn bij een kantoor dat veelvuldig zwartsparenders bijstaat. Als we dan toch een minpuntje moeten noemen, is dat hierbij de objectiviteit enigszins lijkt te ontbreken.

Eindoordeel: ■ ■ ■ ■ ■

Door: mr. Berrie van der Velden AA RB en  
mr. Sebastian van Wijk RB

## De wereld van economie 4.0

**Auteur:** Willem Vermeend  
**Uitgever:** Wolters Kluwer  
**ISBN:** 978-9013145717  
**Prijs:** € 27,50

<b>Praktisch nut</b>	5
<b>Wetenschappelijk niveau</b>	5
<b>Actualiteit</b>	7
<b>Leesbaarheid</b>	6
<b>Presentatie</b>	6
<b>Prijs-kwaliteitverhouding</b>	6
<b>Bedoeld voor</b>	iedereen



Een traditioneel papieren boekje, dat claimt een quick scan te zijn van de economie 4.0. Dat had al een teken aan de wand moeten zijn. Maar de ondertitel 'voor juristen, economen, accountants en fiscalisten' heeft ons toch over de streep getrokken om dit boekje (113 pag.) te lezen. Bitcoins, blockchain, bigdata en robotica zijn hot. De ontwikkelingen gaan snel en zijn complex. Zelfs de Nieuwjaarsbijeenkomst van het RB stond in het teken van de nieuwe digitale revolutie. Maar dan valt het toch een beetje tegen dat over genoemde beroepen niets inhoudelijks wordt opgemerkt. Wat verandert er dan specifiek voor deze beroepen en hoe gaan we daarmee om, en hoe moeten we zorgen dat we die boot niet missen?

Het boekje is een beschrijving van de algemene ontwikkeling van de technologie waar iedereen mee te maken zal krijgen. Misschien nog niet de boot gemist, maar wel een gemiste kans. Graag hadden we gelezen of kunstmatige intelligentie daadwerkelijk fiscale adviezen kan gaan geven. Hoe gebruikt de Belastingdienst bigdata? En zo zijn er ongetwijfeld meer toepassingen die ons beroep gaan treffen.

Is er dan geen enkele aanleiding om dit boek te lezen? Toch wel. Zoals we allemaal weten heeft de schrijver iets met boxen. In plaats van drie heeft hij er in dit boek 30 opgenomen. In deze

kleine stukjes tekst wordt een begrijpelijke toelichting gegeven op de verschillende termen en technieken. Maar eigenlijk niet genoeg om naar de (online) winkel te hollen.

Eindoordeel: ■ ■ ■

Door: mr. Marco Dijkstra RB en  
mr. Marcel van Galen RB

In de boekenrubriek geven ervaren vakmensen op persoonlijke titel hun mening over recent verschenen (fiscale) boeken:

- Twee beoordelaars recenseren een boek.
- Zij kennen cijfers toe voor bijvoorbeeld leesbaarheid, actualiteit en niveau.

### De recensenten geven een eindoordeel:

Aanrader	■ ■ ■ ■ ■
Goed	■ ■ ■ ■ ■
Redelijk	■ ■ ■ ■ ■
Matig	■ ■ ■ ■ ■
Afrader	■ ■ ■ ■ ■

## Ongekend efficiënt de administratie op orde

Xtra Accountant  
40 administraties  
57,- per maand

### Wil jij ook?

- ✓ Een bijtijds 100% cloud boekhoudpakket voor finance professionals
- ✓ Bereikbare en deskundige customer support
- ✓ Een ervaren partner die sinds 1983 luistert en meedenkt
- ✓ Naadloze maatwerk samenwerking tussen ondernemer en accountant
- ✓ Van ZZP tot Productiebedrijf: klanten kunnen in Minox doorgroeien
- ✓ Koppelingen met banken, ERP, salaris- en rapportagepakketten, kassa's en webshops
- ✓ Scherpe prijzen en geen verassingen achteraf

Bel ons gerust voor meer uitleg of een gratis proef: 085 0643060

### Xtra Accountant 57,- per maand

- Inclusief 40 administraties
- Boeken
- Scan & Herken en UBL
- Factureren
- Bankenkoppelingen: ABN Amro, ING, Rabobank, Deutsche Bank en bunq (realtime!)
- Bizcuit app: inkoopfacturen scannen, goedkeuren, betalen
- Vaste Activa
- Import
- Kostensoorten en -plaatsen
- Budgettering
- Vaste journaalposten
- AuditFile
- Vreemde valuta
- Dashboard, overzichten en rapporten

**Pro Accountant: Gebruiken jouw klanten zelf Minox (vanaf 7,50 per maand)?  
Dan werk jij gratis met Minox!**

Minder  
letters

Meer  
toekomst

RBC»RB

**Word RB. Sneller en voordeliger.** De wereld verandert en ons vak ook. Uw klanten zullen steeds vaker online tools gebruiken. Maar de behoefte aan advies zal blijven. Nu is hét moment om ons doorstroomprogramma voor (aspirant) RBC-leden te starten. Word RB en werk aan uw toekomst.

■ **Studietijd 3 jaar in plaats van 5 jaar** ■ **25% korting**

Volg een op maat gemaakt programma dat bestaat uit klassikaal onderwijs en e-learning onderdelen. Belangrijk: voor het verkorte programma is het nodig dat u als RBC-lid **voor 1 juli 2018** inschrijft. Kijk voor meer info op RB-plaza in het dossier RB-doorstroomprogramma of bel (0345) 547030.

**De RB**  
**Daar begint**  
**elk fiscaal**  
**antwoord**  
**mee**