HET Register

Vakblad van het Register Belastingadviseurs

REGISTER BELASTING ADVISEURS

april 2019 | nummer 2

Een nieuwe concernregeling voor de vennootschapsbelasting

Jurgen de Vries: 'Parlement biedt wonderlijk weinig weerwerk'

Nog veel onduidelijkheid rond mandatory disclosure

Hoge Raad verduidelijkt aftrekbeperking aan- en verkoopkosten

Nextens

“MIJN ZAAK DRAAIT GOED, MAAR HOE BENUT IK ALLE FISCALE KANSEN?”

Bart Ridder, Slagerij Ridder

Een ondernemer is een vakman. Hij weet alles van zijn producten of diensten. Maar ondernemen wordt ook steeds complexer. Met ingewikkelde regelingen, onverwachte heffingen en allerlei vrijstellingen. Of juist met onbekende aftrekposten. Al die zaken hangen samen. Financieel en fiscaal.

Als fiscaal professional kent u alle aspecten van uw klant. Met uw ondersteuning kan de ondernemer zich richten op zijn zaak. Want met Nextens heeft u - naast de elementaire belastingprogramma’s - vakkennis, data-analyses en adviessignalen om uw adviespositie in te vullen. Dat is goed voor de ondernemer, dat is prettig werken voor u.

ALLES KOMT SAMEN IN NEXTENS

NEXTENS,
AANDACHT VOOR ADVIES

Kijk voor meer informatie op

Nextens.nl

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; informatie over het opzeggen van het lidmaatschap vindt u op www.rb.nl/lidmaatschap-opzeggen.

Redactieraad
Mr. S.F.J.J. (Sylvester) Schenk RB (hoofdredacteur)
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

Uitgever
Register Belastingadviseurs
E-mail: 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

Negende jaargang, oplage 7500

Vormgeving
Twinmedia BV, Joke Boer

© Register Belastingadviseurs
Niets uit deze uitgave mag worden gereproduceerd door middel van boekdruk, fotooffset, 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.

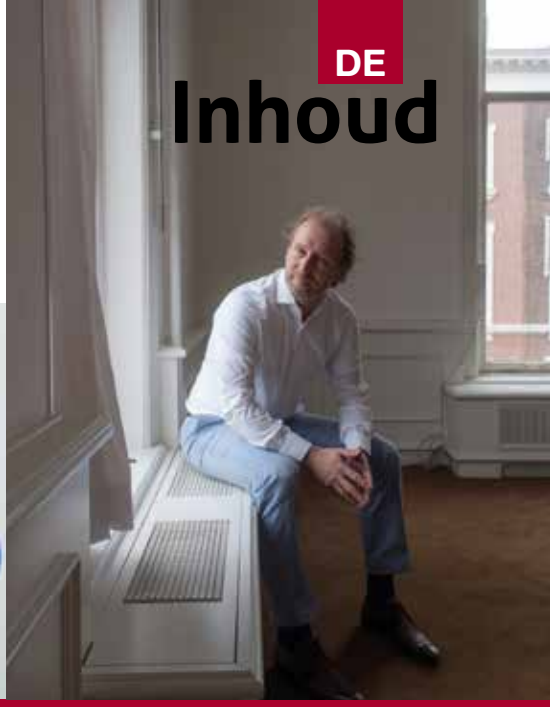
Citeertitel: Het Register 2019/nr.

REGISTER
BELASTING
ADVISEURS

MIX
Papier van verantwoorde herkomst
FSC® C116331

www.rb.nl/het-register

DE Inhoud



12 **Een nieuwe concernregeling voor de vennootschapsbelasting**
Drs. F.M.A.M. van Merrienboer RB en mr. A.T. Pahladsingh RB

18 **'Parlement biedt wonderlijk weinig weerwerk'**
Interview met drs. Jurgen de Vries

De redactie - Mantelzorgelijk wonen ■ 4
Mr. dr. M.J. Hoogeveen

Kort & bondig ■ 5

De werkkostenregeling: een update ■ 8
J.H.P.M. Raaijmakers RB

Lenen, lenen, betalen, betalen ■ 17
Column - R.C. de Smit Msc

Jurisprudentie en wetgeving ■ 23

Nog veel onduidelijkheid rond mandatory disclosure ■ 28
Mr. A.T.P. Nefkens RB

Hoge Raad verduidelijkt aftrekbeperking aan- en verkoopkosten ■ 32
L.M.A. Bekkers LL.M en S.Y. Au Yeung Msc

Buitenlandse werknemers in Nederland en de 12-maandstermijn ■ 36
Drs. M.A.H.G.M. Ooms RB

Customs Knowledge: 'Heeft u iets aan te geven?' ■ 39
Het kantoor

Het Verenigingsnieuws ■ 43

Mantelzorgelijk wonen

Denkt u erover om uw (schoon)vader en/of (schoon)moeder in huis te nemen? Met steeds minder plekken in verzorgingshuizen en de beleidskoers van Den Haag dat ouderen steeds langer op zichzelf moeten blijven wonen, kunt u zich zomaar voor deze vraag gesteld zien. Of u het echt gaat doen, is helemaal aan u. Sommigen van u zullen er niet aan moeten denken, omdat de relatie met uw (schoon)ouder niet van dien aard is dat u hem of haar dagelijks over de vloer wilt hebben. Af en toe op bezoek gaan voelt dan een stuk comfortabeler. Maar zelfs als de relatie wel goed is en u het ook wel gezellig vindt, is het in huis nemen van de ouder wellicht toch wat te veel van het goede. Omgekeerd zal ook niet iedere ouder zijn zelfstandigheid zomaar willen opgeven. In dat geval is een mantelzorgwoning of kangoeroewoning wellicht iets voor u. Dat kan een win-winsituatie opleveren: opa en oma worden verzorgd, en andersom kunnen ze bijvoorbeeld tijdens kantooruren op de kleinkinderen passen. Elkaar helpen werkt dan twee kanten op.

De keuze om de ouder in huis te nemen, past in de gedachte van de participatiemaatschappij. De aanbouw of een verbouwing van een garage of schuur tot mantelzorgwoning is vergunningvrij, waarbij uiteraard de regels van het Besluit omgevingsrecht in acht moeten worden genomen. Zolang de verbouwde garage of schuur als mantelzorgwoning in gebruik is, mogen een keuken en badkamer worden geplaatst. Uw ouders hoeven dus niet mee te eten of bij u te komen douchen. Maar precies daar doemt een probleem op: maakt de mantelzorgwoning dan nog wel deel uit van de eigen woning? Dat is wel het geval als opa en oma tot uw huishouden behoren, maar dat is hier dus niet het geval. Zouden opa en oma wel bij u badderen en mee-eten, dan zijn dat indicaties dat zij wel tot uw huishouden behoren en behoort de mantelzorgwoning in ieder geval tot de eigen woning als beide woningen bouwkundig met elkaar zijn verbonden, zoals Hof Den Haag op 15 januari 2013 oordeelde ten aanzien van een inwonende oma (ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ1361). Is dit laatste niet het geval, dan zou de uitkomst zomaar kunnen zijn dat voor dat deel waar opa en oma wonen geen sprake meer is van een eigen woning en dat u dus de daarop betrekking hebbende renteaftrek verliest, zoals Hof Amsterdam op 26 april 2018 besliste in een situatie waarin minderjarige kinderen sliepen en studeerden in het naastgelegen appartement (ECLI:NL:GHAMS:2018:1420).
Dit laatste oordeel is naar mijn mening niet in overeenstemming met de mantelzorgpolitiek van de regering. Die zou er dan ook goed aan doen om de eigenwoningregeling te voorzien van een zogenoemde mantelzorgfictie. Eigenlijk kan en mag die in het huidige tijdsgewricht niet ontbreken. Zolang dat nog wel het geval is, kunt u het verlies aan aftrekbare rente als argument aanvoeren om uw (schoon)familie buiten de deur te houden. Dat dan weer wel.

Mr. dr. M.J. (Mascha) Hoogeveen
verbonden aan Tilburg University en lid van de redactieraad van Het Register

Kort & Bondig

Fiscaal overgangsrecht in geval van no deal Brexit

Er komt tijdelijk fiscaal overgangsrecht voor burgers en bedrijven. Dit komt erop neer dat in het geval van een no deal Brexit voor de belastingen wordt gedaan alsof het Verenigd Koninkrijk de Europese Unie nog niet heeft verlaten. Het overgangsrecht geldt in beginsel voor de rest van het jaar. Dit schrijft staatssecretaris Snel van Financiën in een brief aan de Tweede Kamer.
Bij een no deal Brexit worden personen en bedrijven direct geconfronteerd met een andere fiscale behandeling dan voorheen. Burgers die in het Verenigd Koninkrijk wonen en in Nederland belasting betalen, verliezen dan bijvoorbeeld het recht op heffingskortingen en het recht op een aftrekpost als de hypotheekrente. Met het tijdelijke overgangsrecht kunnen burgers en bedrijven zich langer op deze nieuwe situatie voorbereiden.

■ *Ministerie van Financiën, 4 februari 2019*

Consultatie wetsvoorstel excessief lenen bij eigen bv

Directeuren-grootaandeelhouders die bovenmatig geld lenen bij hun eigen vennootschap moeten vanaf 2022 belasting betalen over leningen die uitstijgen boven 500.000 euro, eigenwoningschulden uitgezonderd. Over dit wetsvoorstel (Wet excessief lenen bij eigen vennootschap), dat in september vorig jaar al is aangekondigd, heeft het ministerie van Financiën kortgeleden een internetconsultatie gehouden.
De maatregel is gericht op dga's die flinke bedragen van hun vennootschap lenen waarmee ze belastingheffing (langdurig) kunnen uitstellen. In sommige gevallen leidt dit uitstel zelfs tot afstel, omdat door het uitstel soms onvoldoende geld overblijft om de lening terug te betalen. Het kabinet wil deze vorm van belastingontwijking tegengaan. De maatregel betekent bovendien een verlichting voor de toezichtswerkzaamheden van de Belastingdienst. De wetgeving wordt nu verder uitgewerkt en ter advies voorgelegd aan de Raad van State. Naar verwachting wordt het wetsvoorstel komende zomer ingediend bij de Tweede Kamer, zodat de maatregelen per 1 januari 2022 in werking kunnen treden.

■ *Ministerie van Financiën, 4 maart 2019*

Een op de twaalf werknemers verlaat bedrijf na automatisering

Er zijn relatief weinig werknemers die worden geraakt door automatisering: na vijf jaar verlaat ongeveer acht procent het bedrijf als gevolg daarvan. Ongeveer negen procent van de werknemers werkt in een bedrijf dat flink investeert in automatisering, zoals robots. Dit blijkt uit het onderzoek 'Automatic Reaction: What Happens to Workers at Firms that Automate?' van het Centraal Planbureau (CPB), de Universiteit Utrecht en Boston University.
Werknemers die hun baan verliezen door automatisering, ervaren een verlies in inkomen van ongeveer de helft van één brutojaarloon over een periode van vijf jaar. Vaak vinden ze wel een andere baan tegen hetzelfde loon, maar door een periode van werkloosheid hebben ze minder inkomen. Dat werknemers uiteindelijk weer werk vinden, komt doordat automatisering leidt tot een groei van banen elders. Het is dus niet zo dat automatisering per saldo tot baanvernietiging leidt, zoals vaak wordt gedacht.

■ *Centraal Planbureau, 14 februari 2019*

Resultaten toezichtsplan zzp'ers Belastingdienst

De Belastingdienst heeft de resultaten bekendgemaakt van het toezichtsplan arbeidsrelaties tussen zelfstandig ondernemers en opdrachtgevers. Dit plan richtte zich op het uitvoeren van bedrijfsbezoeken bij 104 opdrachtgevers. Resultaat is onder andere dat bij 12 bedrijven vervolgonderzoek wordt ingesteld en het vermoeden van kwaadwillendheid wordt onderzocht. Dit heeft staatssecretaris Snel aan de Tweede Kamer geschreven. Onder de 104 bezochte opdrachtgevers waren er 45 met voldoende kennis en ervaring met de huidige zzp-wetgeving en wordt bij hen de wet ook op de juiste manier toegepast. Bij de overige 47 bedrijven is sprake van in meer of mindere mate onjuist handelen. Hier zijn dan bijvoorbeeld aanwijzingen dat zzp'ers hetzelfde werk op dezelfde manier doen als werknemers. Of er is sprake van een gezagsverhouding. De resultaten van de bedrijfsbezoeken worden voor de zomer verwerkt in een nieuwe toezicht- en handhavingsstrategie.

■ *Ministerie van Financiën, 5 maart 2019*

Kifid-loket Rentederivaten MKB open tot 1 januari 2020

Op verzoek van de Nederlandse Vereniging van Banken (NVB) en in goed overleg met MKB-Nederland is besloten om het loket Rentederivaten MKB bij Kifid een jaar langer open te houden. De termijn om een klacht bij het tijdelijk loket in te dienen wordt verlengd tot en met 31 december 2019. Dat is aangepast in het desbetreffende reglement van de Geschillencommissie. De minister van Financiën heeft geen bezwaar tegen de verlenging.
Het tijdelijk loket behandelt alleen klachten over rentederivaten van kleinzakelijke ondernemers: bedrijven met maximaal 50 werknemers en een omzet/balanstotaal van minder dan 10 miljoen euro. De klacht moet betrekking hebben op een rentederivaat afgesloten in het kader van zakelijke kredietverlening bij ABN Amro, Deutsche Bank, ING, Rabobank, SNS Reaal of Van Lanschot. De looptijd van het rentederivaat mocht op 1 april 2011 nog niet zijn geëindigd.

■ *Kifid, 29 januari 2019*

Schenkingen vooral van ouders aan vermogende kinderen

Tussen 2007 en 2015 deden Nederlandse huishoudens gemiddeld ruim 80 duizend schenkingen per jaar met gemiddeld een totale waarde van bijna 4,5 miljard euro per jaar. 80 procent van de schenkers en bijna de helft van de ontvangers behoorden tot de 20 procent huishoudens met het meeste vermogen. Dat meldt het CBS op basis van onderzoek naar schenkingen op verzoek van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Bij schenkingen waarop de reguliere vrijstelling van toepassing is, is de schenker in meer dan driekwart van de gevallen 65 jaar of ouder en in meer dan de helft van de gevallen 75 jaar of ouder. De ontvanger van een schenking volgens de reguliere vrijstelling is meestal ouder dan 40 jaar.

■ *Centraal Bureau voor de Statistiek, 11 maart 2019*

Waterschapsheffingen in vier jaar 9 procent gestegen

De afgelopen vier jaar zijn de opbrengsten van waterschappen uit heffingen ruim 9 procent gestegen. De verwachte opbrengst voor 2019 is 2,9 miljard euro. De waterschappen voorzien voor de komende vier jaar 5,8 miljard euro aan investeringen. Aan het begin van de vorige bestuursperiode was dat 5 miljard. Dit meldt het CBS op basis van de jaarlijkse analyse van heffingen en investeringen van de waterschappen.
De tarieven van waterschapsheffingen verschillen aanzienlijk tussen de waterschappen. De hoogte van de heffingen hangt samen met de specifieke kenmerken van het waterbeheer. Bepalend zijn de hoeveelheid water, ligging aan de kust of aan grote rivieren, bodemsoort, verstedelijking en ligging ten opzichte van de zeespiegel.

■ *Centraal Bureau voor de Statistiek, 18 maart 2019*

Scherpere controle waardebepaling bij parallelimport

Bij geïmporteerde tweedehands auto's is de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) afhankelijk van de waarde van de auto. Dit zorgt voor problemen, omdat er altijd discussie mogelijk is over hoeveel een auto waard is. En volgens Snel zijn er taxateurs en belastingadviseurs die de regels doelbewust manipuleren om minder belasting te hoeven betalen, bijvoorbeeld door schade aan een geïmporteerd voertuig uit te vergroten of fictief op te geven. Om dat tegen te gaan, wordt in de toekomst de waarde van de auto door de RDW gecontroleerd voordat aangifte BPM kan worden gedaan, schrijft Snel aan de Tweede Kamer.
Het voorstel heeft de nodige gevolgen voor de uitvoering. De komende periode wordt het daarom verder uitgewerkt samen met de Belastingdienst, RDW, taxateursverenigingen en andere marktpartijen. Ook voeren de Belastingdienst en de RDW nog een uitvoeringstoets uit. In de tweede helft van dit jaar zal de Kamer hierover verder worden geïnformeerd.

■ *Ministerie van Financiën, 31 januari 2019*

KvK stopt met Adressenbestand Online

Op aandringen van de Autoriteit Persoonsgegevens (AP) stopt de Kamer van Koophandel (KvK) per 1 juli 2019 met het product Adressenbestand Online. Dat product wordt door bedrijven afgenomen om daarmee agressieve telefonische verkoop te bedrijven, en daar hebben met name de vele zzp'ers flink last van. Het blijft echter mogelijk om de data van het Handelsregister te raadplegen, bijvoorbeeld voor markt- en concurrentieanalyses en het vinden van potentiële leveranciers- en zakenpartners.
De KvK gaat voorts al haar andere producten nader toetsen op privacyaspecten. Bekeken wordt of in bepaalde producten gegevens kunnen worden weggelaten, zonder dat de KvK daarmee de huidige Handelsregisterwet overtreedt, die juist verplicht om alle gegevens aan partijen openbaar te maken en ter beschikking te stellen.

■ *Kamer van Koophandel, 12 maart 2019*

Wijziging Besluit bijstandverlening zelfstandigen

Op internet is het wijzigingsvoorstel Besluit bijstandverlening zelfstandigen 2004 (Bbz) ter consultatie voorgelegd. Genoemd besluit is een re-integratie-instrument voor starters en een sociaal vangnet voor startende en gevestigde zelfstandigen. Kern van het Bbz is dat het bedrijf of zelfstandig beroep van de startende of gevestigde zelfstandige (potentieel) levensvatbaar is, zodat na enige tijd bijstandsverlening niet meer nodig is. Voorstel is het Bbz op onderdelen te wijzigen om de regeling te vereenvoudigen en meer in lijn met het beoogde doel te brengen. De consultatietermijn is inmiddels verstreken.

■ *Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, 27 februari 2019*

De werkkostenregeling: een update

De werkkostenregeling bestaat inmiddels al meer dan acht jaar. Daarbij dient wel te worden aangetekend dat inhoudingsplichtigen in de jaren 2011 tot en met 2014 konden kiezen: de werkkostenregeling toepassen of de wetgeving voor vergoedingen en verstrekkingen zoals die gold per 31 december 2010. Vanaf 1 januari 2015 is de WKR verplicht; er is geen keuze meer. Het is dan ook tijd om te zien wat er de afgelopen jaren is gebeurd en wat ons nog te wachten staat. Gelet op de omvangrijkheid van het onderwerp heb ik een selectie gemaakt van de aspecten die ik de revue wil laten passeren.

Jacques Raaijmakers
J.H.P.M. Raaijmakers RB is eigenaar van Raaijmakers Belastingadvies en Educatie, voorzitter Specialistengroep loonheffingen RB, lid Specialistengroep Formeel Belastingrecht RB en lid Commissie wetsvoorstellen RB

Werknemers krijgen voor verrichte werkzaamheden loon. Naast het overeengekomen brutoloon kan een werkgever andere vormen van betalingen aan werknemers doen. Zoals een vergoeding voor gemaakte onkosten, of voor studiekosten. Met de invoering van de Wet IB 2001 – en daarmee de afschaffing van de aftrekbare kosten – werd ook de Wet LB aangepast: per 1 januari 2001 werden in die wet de zogeheten vrije vergoedingen geïntroduceerd. Die vergoedingen behoorden niet tot het loon; hieronder moesten volgens art. 15 Wet LB (oud) worden verstaan: 'vergoedingen voor zover zij geacht worden te strekken tot bestrijding van kosten, lasten en afschrijvingen voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, alsmede andere vergoedingen, voor zover zij naar maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren.' Een en ander werd opgenomen in art. 15a en 15b Wet LB (oud).
In de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 was nadere uitvoering gegeven aan het begrip vrije vergoedingen: ten aanzien van een groot aantal vergoedingen werden (zeer) gedetailleerde regels gegeven. Werkgevers klaagden steen en been. Met de invoering van het wetsvoorstel 'Paarse Krokodil' in 2007 werden die regels weer vereenvoudigd, wat werkgevers een eerste administratievelastenverlichting opleverde. Maar de roep om verdere vereenvoudiging bleef en uiteindelijk ging het hele systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen op de schop. Daarvoor in de plaats kwam per 1 januari 2011 dus de werkkostenregeling.

Uiteindelijk ging het hele systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen op de schop

Moeizame start

Al in 2011, dus kort na invoering, vond op verzoek van de Kamer een tussenevaluatie van de WKR plaats. Daaruit kwam naar voren dat:

- slechts 10% van de werkgevers in 2011 was overgestapt op de WKR;
- sprake was van een versoepeling van de registratie eigen bijdrage van werknemers, aangezien dit niet meer op persoonsniveau hoefde plaats te vinden;
- de forfaitaire (vrije) ruimte (1,4%) als te klein werd ervaren.

In 2012 vond een volledige evaluatie plaats, overigens ook al eerder dan oorspronkelijk de bedoeling was. Daaruit kwam naar voren dat de WKR nog steeds slechts op beperkte schaal werd toegepast (30%). Dat beperkte gebruik was te wijten aan de onbekendheid van de regeling, onvoldoende administratievelastenverlichting en het ontbreken van de noodzaak om over te stappen op de WKR. Naar aanleiding van die uitkomsten werden verschillende maatregelen aangekondigd, zoals het beter laten aansluiten van de wetgeving op de praktijk, een meer algemene definitie van 'de werkplek', de mogelijkheid tot introductie van het noodzakelijkheidscriterium en onderzoek naar de mogelijkheid tot invoering van een concernregeling. Uiteindelijk heeft dit geleid tot een aantal wijzigingen per 1 januari 2015, zoals de verplichte toepassing van de WKR, invoering van het noodzakelijk-

heidscriterium, de regeling product eigen bedrijf en de concernregeling. Daar stond dan tegenover dat de vrije ruimte werd verlaagd van 1,4 naar 1,2%.

Systematiek

Art. 10 Wet LB bepaalt: 'Loon is al hetgeen uit tegenwoordige of vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking'. Loon is dus in feite ieder voordeel dat een werknemer ontvangt in verband met zijn dienstbetrekking. Met ingang van 1 januari 2011, de datum van inwerkingtreding van de WKR, is aan het aangehaalde citaat toegevoegd: 'daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking'.
De werkgever kan loonbestanddelen al dan niet aanwijzen als eindheffingsloon. Worden loonbestanddelen niet als eindheffingsloon aangewezen, dan betekent dit dat ze worden belast via het loonstrookje van de werknemer én dat geen beroep kan worden gedaan op de gerichte vrijstelling van art. 31a, lid 2 Wet LB. De systematiek van de wet is dus zodanig dat in beginsel alle vormen van loon, inclusief vergoedingen en verstrekkingen, belast zijn. Daarnaast wijst de wet enkele betalingen aan die niet als loon worden beschouwd en waarover dus geen loonheffingen hoeven te worden betaald:

- art. 11 Wet LB bepaalt dat bepaalde betalingen van werkgevers niet als loon worden beschouwd. Over die betalingen hoeft daarom geen loonheffing te worden ingehouden en afgedragen;
- art. 31, lid 4, onderdeel a tot en met i Wet LB geeft aan welke loonbestanddelen niet onder de WKR kunnen worden gebracht;
- art. 31a, lid 2, onderdelen a tot en met i Wet LB geeft een overzicht van de gerichte vrijstellingen;
- art. 31a, lid 3 Wet LB gaat over de vaste kostenvergoedingen.

Intermediaire kosten

Intermediaire kosten vallen niet onder het ruime loonbegrip. Het gaat hier om uitgaven die de werknemer in opdracht en voor rekening van de werkgever maakt. Daarmee lijkt een vergoeding voor intermediaire kosten op een gewone kostenvergoeding. Het verschil zit hem in het feit dat het bij intermediaire kosten gaat om uitgaven van de werknemer in de vorm van voorgeschoten kosten, gemaakt op initiatief van de werkgever, die de werkgever vervolgens terugbetaalt aan de werknemer. Vergoedingen voor intermediaire kosten hoeven niet te worden getoetst aan art. 10 Wet LB. Het belang van het onderscheid tussen intermediaire kosten en gewone kostenvergoedingen is door de komst van de WKR sterk toegenomen. Immers, onder de WKR vormen de intermediaire kosten geen loon en tasten ze dus ook niet de algemene forfaitaire ruimte van 1,2% (2019) aan.
De regering achtte het, net als indertijd bij de invoering van de zogeheten Oort-wetgeving, niet nodig om met een definitie van intermediaire kosten te komen. Immers, doorgaans zal direct duidelijk zijn dat de werknemer de kosten niet namens zichzelf heeft gemaakt, maar namens de werkgever optreedt. Met betrekking tot de intermediaire kosten en wat daar nu precies onder moet worden verstaan, is in de parlementaire geschiedenis van de WKR niet veel meer naar voren gekomen dan wat er tijdens de behandeling van de Oort-wetgeving over is gezegd. Van belang is nog wel dat bij de Oort-wetgeving is opgemerkt dat geen sprake is van intermediaire kosten als de werkgever besluit om bepaalde kosten niet te vergoeden. Als voorbeeld werd genoemd de situatie dat een werkgever ter zake van een ter beschikking gestelde auto niets te maken wil hebben met de kosten, verbonden aan het – door hem overigens wel toegestane – gebruik voor vakantiedoeleinden, zoals kosten van brandstof, onderhoud, aanvullende verzekering, het rijden op tolwegen en het overzetten met veerboten. De werknemer die zulke kosten maakt, functioneert dan in zoverre uiteraard niet als intermediair. Wat destijds ook werd onderkend, is dat een wijziging in de fiscale regelgeving leidt tot aanpassing van het gedrag van werknemer en werkgever.

Evaluatie

In 2017 is de WKR wederom geëvalueerd. Het rapport verscheen op 16 februari 2018 en roept vragen op als:

- waarom is geen rekening gehouden met de uitspraak van Hof Amsterdam?[1]
- is het wel juist om voor de beoordeling of sprake is van overschrijding van de vrije ruimte uitsluitend af te gaan op de gedane loonaangiften?
- waarom is geen onderzoek gedaan naar de gebruikelijkheidstoets?

Kort samengevat leverde de evaluatie het volgende op:

- *vrije ruimte en tarief*: werkgevers vragen om vergroting van de vrije ruimte en verlaging van het tarief van de eindheffing;
- *administratieve lasten*: werkgevers hebben moeite met de complexiteit van de regeling en de onverminderd hoge administratieve lasten;
- *werkplekcriterium*: werkgevers vinden het onderscheid in behandeling tussen bijvoorbeeld parkeerplaatsen op en buiten de werkplek onlogisch.

Met name intermediairs en medewerkers van de Belastingdienst noemden ook enkele verbeterpunten, te weten:

- verhogen van het percentage voor de vrije ruimte;
- verlagen van het tarief van de eindheffing;
- schrappen, dan wel uitbreiden van het werkplekcriterium;
- meer kosten gericht vrijstellen (bijvoorbeeld de Verklaring Omtrent het Gedrag, bestuurdersaansprakelijkheidsverzekeringen, kosten personeelsfonds);
- wijzigen van de maaltijdregeling, gericht op het vereenvoudigen van de uitvoering;
- introductie van de mogelijkheid om onbenutte vrije ruimte over te boeken naar volgende jaren;
- het aanwijzen van vergoedingen voor het toepassen van gerichte vrijstellingen;
- een normrente voor personeelsleningen.

De reactie van het kabinet beperkte zich tot voorstellen om de WKR op enkele kleine punten aan te passen en dan alleen gericht op het verminderen van de administratieve lasten.[2] De conclusie van het kabinet dat de vrije ruimte voldoende is, heeft in mijn ogen een wankele basis. Immers, uit het onderzoek blijkt dat meer dan de helft van de werkgevers niet weet of ze wel of niet binnen de vrije ruimte blijven. Daarnaast blijkt dat slechts een klein deel van de werkgevers de eindheffing wegens overschrijding van de vrije ruimte betaalt. Deze ogenschijnlijke discrepantie is en wordt niet nader onderzocht.

Bij de lastenverlichting wordt gedacht aan de mogelijkheid om het niet langer verplicht te stellen dat vergoedingen en verstrekkingen die gericht zijn vrijgesteld, worden aangewezen. En om toe te staan dat het voordeel uit verstrekte maaltijden via een steekproef wordt vastgesteld – dit gebeurt in de praktijk allang – en het invoeren van een normrente voor het bepalen van het voordeel uit een personeelslening. Vooralsnog zijn die gedachten van het kabinet niet omgezet in concrete voorstellen.

Gebruikelijkheidstoets

Vergoedingen en verstrekkingen die worden aangewezen voor toepassing in de vrije ruimte, moeten worden getoetst aan het zogenoemde gebruikelijkheidscriterium. Tot 2016 werden vergoedingen en verstrekkingen als gebruikelijk gezien, voor zover deze niet in belangrijke mate hoger waren dan in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk was. Vanaf 1 januari 2016 is het criterium omschreven als 'voor zover de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate groter is dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden in de regel worden aangewezen'. De wetgever heeft in de toelichting gesteld dat er sprake is van een verduidelijking. In de parlementaire toelichting is aangegeven dat daarbij de volgende elementen een rol (kunnen) spelen:

- de aard van het loonbestanddeel;
- de omvang van het voordeel;
- de omvang van het voordeel per werknemer per jaar;
- het oogmerk van de verstrekking;
- vergelijking met eigen werknemers, met werknemers in dezelfde functiegroep;
- vergelijking met hetgeen andere werkgevers doen;
- de redelijkheid.

Doelmatigheidsgrens

De Belastingdienst hanteert een doelmatigheidsgrens: maximaal € 2400 per werknemer per kalenderjaar wordt in ieder geval als gebruikelijk aangemerkt en kan in de vrije ruimte worden ondergebracht. Binnen de vrije ruimte mag dat ook een bonus zijn.

Jurisprudentie

In het kader van de WKR is een uitspraak van Hof Amsterdam van belang.[3] In deze zaak ging het om een bedrijf dat aan een aantal managers aandelen *om niet* had toegekend en deze toekenning in de vrije ruimte van de WKR had ondergebracht. Van belang is hierbij nog dat in de jaren vóór 2012 – onder meer het jaar waarover de procedure ging – ook bonusaandelen waren toegekend

die bij de desbetreffende werknemers individueel waren verloond en daarbij waren gebruteerd.
Centrale vraag was of de toegekende bonusaandelen aan een beperkte groep werknemers (7) al dan niet konden worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel (lees: onder de WKR konden worden gebracht). Daarbij was de vraag of een dergelijke aanwijzing gebruikelijk is. In eerste aanleg had Rechtbank Noord-Holland de Belastingdienst in het ongelijk gesteld.[4] Op het door de inspecteur ingestelde hoger beroep oordeelde het hof daarentegen geheel anders.
Van belang is allereerst om vast te stellen dat het gebruikelijkheidscriterium per 1 januari 2016 is aangescherpt. In de jaren waar het in deze zaak om draait, 2012 en 2013, luidde de bepaling zoals gezegd nog als volgt: 'voor zover zij niet in belangrijke mate hoger zijn dan in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is.' Het hof was van oordeel dat bij toepassing van de WKR de volgende uitganspunten hebben te gelden:

- De WKR wijkt in de basis niet af van het oude systeem;
- De WKR is niet bedoeld als verruiming voor de oude vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen;
- De WKR geldt niet voor vergoedingen en verstrekkingen die geen zuiver zakelijk karakter of een gemengd karakter hebben.

Op grond hiervan én omdat sprake was van een aanzienlijk beloningsbestanddeel op individueel niveau en bovendien van een zuiver beloningsloon, kwam het hof tot het oordeel dat het verstrekken van de gratis bonusaandelen niet gebruikelijk was.

Kritiek

Uit het feit dat vóór de invoering van de WKR ook al gratis aandelen waren verstrekt en de werkgever die voor zijn rekening had genomen, kan worden afgeleid dat het, in ieder geval voor deze werkgever, gebruikelijk was om de verschuldigde belasting ter zake van de verstrekking van aandelen voor zijn rekening te nemen. Met betrekking tot de motivering van het hof om toch tot ongebruikelijkheid te oordelen en daarmee de eindheffingsroute te blokkeren, is in de literatuur al opgemerkt dat daar het nodige op valt aan te merken.[5] Ik ben het volledig eens met deze kritiek. Hoewel er nog weinig boekenonderzoeken loonheffingen zijn waarbij de controlerende ambtenaren hun aandacht richten op de WKR, heb ik de indruk dat de Belastingdienst de hofuitspraak te pas en te onpas gebruikt om werkgevers 'ervan te overtuigen' akkoord te gaan met voorgestelde correcties op het punt van de gebruikelijkheid. Naar mijn mening moet daar niet voetstoots in worden meegegaan! Ik verwacht nog de nodige procedures voordat echt duidelijkheid omtrent het gebruikelijkheidscriterium ontstaat.

Toekomst

Als een donderslag bij heldere hemel is bij brief van 1 februari 2019 niet minder dan € 100 mln lastenverlichting voor het mkb voorgesteld per 2020. Onderdeel van die lastenverlichting zijn twee wijzigingen in de WKR, te weten:

- verhoging van de vrije ruimte voor de eerste € 400.000 loonsom;
- gerichte vrijstelling voor de Verklaring Omtrent het Gedrag (VOG).

De verhoging van de vrije ruimte wordt gebracht als groot nieuws; de verruiming is 42%![6] Het percentage van de vrije ruimte gaat namelijk van 1,2 naar 1,7, maar alleen over de eerste € 400.000 aan loonsom; voor het meerdere blijft het 1,2. In euro's ziet het er stukken minder spectaculair uit, namelijk € 1000 bij een loonsom van € 200.000 en € 2000 bij een loonsom van € 400.000.
Wat opvalt, is dat in de kabinetsreactie op het evaluatierapport nog werd gesteld dat de vrije ruimte voldoende is. In de brief van 1 februari 2019, nog geen jaar later, heet het dat de vrije ruimte 'als knellend' wordt ervaren; onvoldoende dus! Daarbij rijst de vraag waarom dit zo lang na de evaluatie van de WKR wordt aangekondigd. Bovendien is met de andere gesignaleerde knelpunten niets gedaan. Met name het wegnemen van de onduidelijkheid rond het aanwijzen, zeker wat betreft de gerichte vrijstelling, zou meer zoden aan de dijk hebben gezet. Daarbij komt dat dit niet eens extra geld kost. Kortom, in mijn optiek te laat en te weinig, oftewel: teleurstellend!

Ten slotte

Het is afwachten wat de advocaat-generaal voor advies geeft naar aanleiding van de uitspraak van Hof Amsterdam en wat de Hoge Raad uiteindelijk beslist. Ik mag hopen dat de oordelen niet worden beïnvloed door een eventuele financiële tegenslag voor de overheid. Met het arrest staat of valt de WKR. Voorlopig zal het nog wel even aanmodderen zijn voordat er echt duidelijkheid komt over de verschillende aspecten van de WKR. Belangrijk is wel dat er direct deskundige hulp wordt ingeschakeld en men zich niet zonder meer conformeert aan stellingen van de inspecteur. Veel succes! <<<

Noten

1 Hof Amsterdam 25 januari 2018, nr. 16/000421 en 16/000422, ECLI:NL:GHAMS:2018:169. Waarschijnlijk te laat om nog in het rapport te worden verwerkt (het rapport is gedateerd 16 februari 2018).
2 Kamerstukken II, vergaderjaar 2017-2018, 34 578, nr. 80 (brief van 23 maart 2018).
3 Hof Amsterdam 25 januari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:169. Tegen deze zaak is beroep in cassatie ingesteld en eerdaags wordt de conclusie van de A-G verwacht.
4 Rb. Noord-Holland 14 september 2016, ECLI:NL:RBNHO:2016:7585.
5 Zie onder meer El Ouardi in het commentaar op de uitspraak van Hof Amsterdam, NTFR 2018-650 en Frank Werger in zijn commentaar in NLFiscaal 2018/0371.
6 Bij een loonsom van € 800.000 is de stijging 21% en bij een loonsom van € 4 mln slechts 4%.

Een nieuwe concern-regeling voor de vennootschapsbelasting

Het fiscale hart van menig belastingadviseur begint sneller te kloppen bij het horen van bekende namen van arresten als Avoir fiscal, Bachmann, Leur Bloem, Marks & Spencer en Cadbury Schweppes.[1] Sinds 22 februari 2018 kan daar een naam aan worden toegevoegd, want met de uitspraak van het Europese Hof van Justitie in de gevoegde zaken X bv en X nv is vast komen te staan dat het Nederlandse regime inzake de fiscale eenheid strijdig is met het EU-recht.[2] Weliswaar niet geheel onverwacht, maar het oordeel is uiteindelijk geveld. Het maakte een spoedreparatie nodig voor de korte termijn, maar de staatssecretaris heeft tegelijkertijd aangekondigd ook met een nieuwe concernregeling te zullen komen.

Frank van Merrienboer en Adjay Pahladsingh
Drs. F.M.A.M. van Merrienboer RB is bestuurslid van het RB en werkzaam bij ESJ Financial Engineering te Breda; mr. A.T. Pahladsingh RB is werkzaam bij Bureau Vaktechniek van het RB

In dit artikel lichten we met name de achtergrond van de discussie over het fiscale-eenheidsregime toe en geven we aan welke aspecten voor het mkb van belang zijn bij de keuze voor een nieuwe concernregeling.

Huidig systeem niet EU-proof

In 2015 schreef Heithuis de column 'Het einde van de fiscale eenheid in zicht?'[3] Daarop reageerde De Vries met zijn column 'Fiscalisten, "hun speeltjes" en het einde van de fiscale eenheid vennootschapsbelasting is nog lang niet in zicht.'[4] Heithuis en De Vries anticipeerden hiermee op de discussie over een nieuwe concernregeling. Voor de staatssecretaris van Financiën lijkt het einde van de fiscale eenheid inmiddels in zicht. Toen op 25 oktober 2017 de conclusie van de A-G van het Europese Hof van Justitie inzake de per-elementbenadering werd gepubliceerd, kondigde hij een spoedreparatie aan van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) en de Wet op de dividendbelasting 1965, voor het geval het Hof de conclusie van de A-G zou volgen.[5] De reparatiemaatregelen hielden verband met de fiscale eenheid en zouden terugwerken tot 25 oktober 2017, 11.00 uur. Daarbij gaf hij aan dat de spoedmaatregelen binnen afzienbare tijd zouden worden gevolgd door een concernregeling die – uitvoeringstechnisch en juridisch – toekomstbestendig is.

De uitkomst van het arrest van 22 februari 2018 was duidelijk: de Nederlandse fiscale eenheid vennootschapsbelasting is op onderdelen niet EU-proof. Door het aangaan van een fiscale eenheid was het namelijk mogelijk om de renteaftrekbeperking van art. 10a Wet Vpb in binnenlandse situaties te voorkomen, terwijl dat niet mogelijk was in buitenlandse situaties. Aanpassing, met terugwerkende kracht, van deze bepaling – en ook van andere bepalingen, zoals art. 13, lid 9 t/m 15 en de artikelen 17, 13l en 20a Wet Vpb – was nodig, in die zin dat ze alle zouden moeten worden toegepast alsof er geen fiscale eenheid was.

Na dit arrest ging de staatssecretaris nog een stap verder. In zijn brief van 22 februari merkte hij het volgende op: 'Het kabinet betreurt het dat met de aanvaarding van de per-elementbenadering door het HvJ EU een einde komt aan het unieke element van de Nederlandse fiscale eenheid, de consolidatiegedachte. Bij een toekomstige concernregeling lijkt dat unieke consolidatie-element dan ook niet terug te kunnen komen.'[6] Het einde van de fiscale eenheid lijkt hiermee in zicht.

Op 19 oktober 2018 aanvaardde de Hoge Raad uiteindelijk de per-elementbenadering definitief.[7] Dit arrest vormde voor de staatssecretaris de bevestiging dat hij met de spoedreparatie de juiste richting had gekozen. Het wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid is in februari jl. door de Tweede Kamer aanvaard.

Spoedreparatie

De staatssecretaris was van mening dat door de per-elementbenadering het *level playing field* tussen binnenlandse en internationaal opererende bedrijven verstoord zou raken ten koste van eerstgenoemde bedrijven. Dit was voor hem aanleiding om spoedmaatregelen aan te kondigen. De nadelige consequenties daarvan voor een aantal puur binnenlandse bedrijven – en dan met name het mkb – moesten voor lief worden genomen, omdat hij het voorkomen van onbedoelde voordelen door internationaal opererende bedrijven met structuren die op tax planning zijn gericht, belangrijker vond.
Het creëren van een level playing field tussen internationaal opererende ondernemingen en binnenlandse bedrijven is een nobel streven, maar niet als dit wordt bereikt door strenger te worden voor binnenlandse bedrijven. Wij hadden dan ook bezwaren tegen het accepteren van het nadeel voor puur binnenlandse bedrijven.[8] Het leek ons beter om genoemd doel te realiseren door in art. 10a Wet Vpb, net zoals dat is gedaan in art. 13l Wet Vpb, een drempelbedrag in te voeren dat voor binnenlandse fiscale eenheden én voor internationaal opererende ondernemingen zou gelden. Dit zou leiden tot een vereenvoudiging voor zowel de Belastingdienst als de belastingadviespraktijk.
Met name de spoedreparatie van art. 10a Wet Vpb zal gevolgen hebben voor het mkb.[9] Dit artikel heeft betrekking op de renteaftrek van concernleningen die verband kunnen houden met een drietal rechtshandelingen: kapitaalstorting, dividenduitkering of verwerving van een deelneming. De renteaftrek zal worden beperkt als er geen sprake is van een compenserende heffing, en dat is ook het geval als de crediteur op het moment van het verstrekken van de concernlening over compensabele verliezen beschikt. Bij het verstrekken van nieuwe concernleningen kan rekening worden gehouden met deze fiscale gevolgen. Gelukkig is er een overgangsregeling gekomen waarbij voor art. 10a Wet Vpb – onder voorwaarden – voor het jaar 2018 een drempel van € 100.000 is ingevoerd.

Toekomstige concernregeling: belangrijke thema's

Behalve een oplossing voor de korte termijn is het ook nodig om na te denken over de lange termijn. Allereerst komt dan de vraag op in hoeverre een concernregeling nuttig en noodzakelijk is.

Nut en noodzaak van een concernregeling

In de praktijk plegen ondernemingen die vanuit economisch oogpunt één geheel vormen, bijvoorbeeld om bedrijfseconomische, organisatorische of juridische redenen te worden gesplitst in meerdere rechtspersonen.
Een concernregeling als de huidige fiscale eenheid biedt deze civielrechtelijk zelfstandige rechtspersonen de mogelijkheid om voor de toepassing van de Wet Vpb als één belastingplichtige te worden behandeld. Voor dit fiscale doel worden ze dan geconsolideerd beschouwd. Deze fiscale behandeling sluit aan bij de economische realiteit.
De fiscale eenheid leidt tot verschillende voordelen. De belangrijkste voor de (huidige) mkb-praktijk zijn de horizontale verliesverrekening en de geruisloze overdracht van vermogensbestanddelen. Hierna duiden we deze voordelen aan als de verliesfaciliteit en de reorganisatiefaciliteit. Daarnaast zijn er nog enkele andere voordelen.

> De belangrijkste voordelen van de huidige fiscale eenheid zijn de horizontale verliesverrekening en de geruisloze overdracht van vermogensbestanddelen

Verliesfaciliteit

Een groot voordeel voor de mkb-praktijk is de mogelijkheid van horizontale verliesverrekening bij de maatschappijen die tot de fiscale eenheid behoren. Deze verrekening houdt in dat een verlies dat de ene maatschappij in enig jaar lijdt, binnen datzelfde jaar verrekenbaar is met de winsten van andere tot de fiscale eenheid behorende maatschappijen. Hierdoor wordt niet meer winst belast dan het concern als geheel heeft behaald. Dit verlaagt de belastingdruk van het concern, wat in voorkomende gevallen tot een lagere financieringsnoodzaak kan leiden. Dat uitgangspunt sluit aan bij de concernbenadering.

Reorganisatiefaciliteit

Een ander belangrijk (fiscaal en praktisch) voordeel van de huidige fiscale eenheid is dat op transacties die plaatsvinden tussen maatschappijen van de fiscale eenheid, geen winst hoeft te worden genomen. Het gaat fiscaal gezien immers om interne transacties van één onderneming, waarmee de onderneming als geheel nog geen winst behaalt. De geruisloze overdracht van vermogensbestanddelen kan betrekking hebben op de overdracht van een onderneming, een zelfstandig onderdeel van een onderneming of een zelfstandig vermogensbestanddeel. Door de onderlinge transacties bij de huidige fiscale eenheid te negeren, wordt de geruisloze overdracht van bedrijfsmiddelen binnen de fiscale eenheid gemakkelijker en zijn onder voorwaarden herstructureringen binnen de fiscale eenheid mogelijk zonder heffing van vennootschapsbelasting.
Een hiermee samenhangend en zeker zo belangrijk aspect is dat de regels voor *transfer pricing* niet van toepas-

sing zijn op interne transacties. Mkb-ondernemers krijgen daardoor niet te maken met de verplichting om omvangrijke transfer pricing-documentatie op te stellen en bij te houden, wat administratieve lasten voorkomt.

Bedrijfsopvolging

Bovengenoemde voordelen zijn van belang bij de bedrijfsopvolging in het mkb. Bedrijfsopvolging vindt meestal plaats op basis van een holdingstructuur. Daarbij draagt de holding van de overdrager doorgaans een werkmaatschappij over aan de holding van de opvolger. De werkmaatschappij vormt dan de actieve onderneming. De overdrager kan voorafgaande aan de bedrijfsopvolging profiteren van de reorganisatiefaciliteit, waardoor op eenvoudige wijze een holdingstructuur kan worden gecreëerd. En de overnemer kan na de overname profiteren van de verliesfaciliteit. De holding van de opvolger zal vaak worden geconfronteerd met rentelasten ter zake van de financiering van de aankoop. Als de overnemende houdstermaatschappij een fiscale eenheid aangaat met de overgenomen werkmaatschappij, worden deze rentelasten de facto in mindering gebracht op de winsten van de werkmaatschappij.[10] Dit verlaagt de belastingdruk van de onderneming en maakt de financiering van de overname eenvoudiger.

Andere voordelen

Het huidige systeem van de fiscale eenheid kent nog enkele andere voordelen. Het systeem van 'volledige consolidatie' zoals Nederland dat kent, is binnen Europa uniek in zijn soort. Die specifieke vormgeving kan Nederland fiscaal aantrekkelijker maken ten opzichte van andere (Europese) landen en daardoor een voordeel geven in de concurrentie. Voordelen zijn er ook voor de uitvoering. Voor de entiteiten van de fiscale eenheid wordt slechts één aangifte vennootschapsbelasting ingediend (door de moedermaatschappij). Al eerder heeft de staatssecretaris gemeld dat er 200.000 dochtermaatschappijen zijn gevoegd in fiscale eenheden.[11] Dat betekent dus dat bij afschaffing van het regime van de fiscale eenheid, in geval van zelfstandige belastingplicht van de desbetreffende dochtermaatschappijen, 200.000 extra aangiften vennootschapsbelasting moeten worden ingediend en beoordeeld. Dat alleen al zou zowel voor de praktijk als voor de Belastingdienst een grote uitvoeringslast betekenen.

De huidige fiscale eenheid heeft ten slotte nog een voordeel in het kader van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. Die regeling is namelijk niet van toepassing als een bedrijfsmiddel bestemd is om, direct of indirect, hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan derden (art. 3.45, lid 2, onderdeel a Wet IB 2001). Binnen een fiscale eenheid is echter geen sprake van ter beschikking stellen aan 'derden', waardoor de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek dus gewoon doorgang kan vinden. Ook is de innovatiebox toepasbaar als de intellectuele eigendom en het economisch belang door verschillende vennootschappen binnen de fiscale eenheid worden gehouden.

Thema's die het RB van belang acht voor de toekomst

Op 14 februari 2019 heeft het ministerie van Financiën de aftrap gegeven voor de discussie over een toekomstige concernregeling. Die dag vond er namelijk een startbijeenkomst plaats in de Schouwburg in Den Haag. Het verzoek was om tijdens de bijeenkomst een pitch te geven, die kon worden gebaseerd op een vooraf in te dienen position paper. Ook het RB nam deel aan deze bijeenkomst en maakte van de gelegenheid gebruik om – mede namens Hans Biesheuvel van Ondernemend Nederland (ONL) – het belang van een concernregeling voor het mkb te benadrukken. Andere participanten waren Michiel Spanjers, Henk Vording, Jan van de Streek, Ruud van den Dool (SRA), Jeroen Lammers (VNO-NCW/MKB-NL), Sjoerd Douma en Reinout Kok (NOB).

Het RB heeft tijdens deze startbijeenkomst het volgende onder de aandacht gebracht. Uitgangspunt bij een nieuwe concernregeling moet naar onze mening zeker zijn dat ernaar zal worden gestreefd om belangrijke voordelen van het huidige fiscale-eenheidsregime, waar mogelijk, te behouden.[12] Dat betekent dan ook dat een toekomstige concernregeling de volgende kenmerken zou moeten bevatten:

- de mogelijkheid om verliezen en winsten tussen tot het concern behorende rechtspersonen onderling te verrekenen;
- geen winstneming op onderlinge transacties;
- een toegankelijke regeling voor belastingplichtigen in het mkb. De regeling moet ook zekerheid en flexibiliteit bieden. Eenvoud en praktische uitvoerbaarheid van een toekomstige concernregeling zijn essentieel, zowel voor belastingplichtigen als voor de Belastingdienst;
- geen verplicht toe te passen regeling als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, maar een keuzemogelijkheid om de toekomstige concernregeling toe te passen. Daarmee samenhangend menen wij dat er geen 'meetrekregeling' moet komen die andere entiteiten automatisch meetrekt als voor bepaalde entiteiten wordt verzocht om toepassing van de concernregeling.

Open blik naar de toekomst

Op 25 oktober 2017 kondigde de staatssecretaris enerzijds een spoedreparatie aan van de EU-risico's rond de per-elementbenadering en anderzijds de toekomstige introductie van een nieuwe concernregeling. In feite heeft hij hiermee gekozen voor een tweesporenbeleid: zowel maatregelen invoeren op grond van de spoedreparatie (spoor 1) als een nieuwe concernregeling introduceren (spoor 2).

Wij vragen ons af of het wel nodig is om spoor 2 te bewandelen als het fiscale-eenheidsregime door de spoedreparatie weer op orde is. In eerdergenoemde brief van 22 februari 2018 heeft de staatssecretaris aangegeven dat een toekomstige concernregeling waarschijnlijk geen consolidatiegedachte zal bevatten.[13] In deze brief missen wij helaas enige onderbouwing voor deze gedachte. Bouwman merkte recentelijk ook al op dat de staatssecretaris een voorschot heeft genomen op de dis-

cussie over de toekomstige concernregeling door te stellen dat er een eind komt aan de consolidatiegedachte van de fiscale eenheid.[14] Wij zijn dan ook van mening dat, voordat voorstellen worden gedaan voor een volledig nieuwe concernregeling, moet worden onderzocht of de consolidatiegedachte van het huidige fiscale-eenheidsregime kan worden gehandhaafd. Pas als dat niet mogelijk blijkt, dient alsnog een stap te worden gezet naar een nieuwe concernregeling.

Behoud fiscale eenheid

In de startbijeenkomst van 14 februari jl. stelde Douma dat naar zijn mening de EU-risico's van het fiscale-eenheidsregime na de spoedreparatie zeer beperkt zijn. Dat is voor hem aanleiding om te kiezen voor handhaving van het huidige regime. Bouwman gaf aan dat de vele voordelen die aan consolidatie zijn verbonden, zo belangrijk zijn dat de consolidatiegedachte van de fiscale eenheid niet overboord moet worden gezet. Voor de staatssecretaris zou een en ander aanleiding moeten zijn voor een heroverweging. Kortom, de consolidatiegedachte hoeft niet overboord omdat het fiscale-eenheidsregime strijdig zou zijn met het EU-recht.
In dat geval komt de vraag op of wordt gekozen voor de grensoverschrijdende fiscale eenheid, zoals voorgesteld door Kok en De Vries,[15] of dat de spoedreparatie wordt gehandhaafd. Volgens de staatssecretaris is de grensoverschrijdende fiscale eenheid in ieder geval geen reële optie.[16] Zou dus het fiscale-eenheidsregime worden gehandhaafd, dan zal dat met toepassing van de spoedreparatie zijn. Mocht de staatssecretaris van mening blijven dat het fiscale-eenheidsregime niet kan worden gehandhaafd, dan zal de introductie van de nieuwe concernregeling worden voortgezet. En dan komt de vraag aan de orde hoe zo'n regeling eruit zou kunnen zien.

Nieuwe concernregeling

Als het tot een nieuwe concernregeling komt, gaat onze voorkeur uit naar een regeling die nog steeds een reorganisatie- en een verliesfaciliteit bevat.[17] Deze faciliteiten kunnen worden vormgegeven in afzonderlijke regelingen, waarbij voor verschillende deelnemingspercentages kan worden gekozen. Voor inspiratie kan worden gekeken naar buitenlandse rechtssystemen. Wij merken op dat geen van de EU-lidstaten een systeem van volledige consolidatie als bij de Nederlandse fiscale eenheid kent, maar dat er wel systemen bestaan die de reorganisatie- en de verliesfaciliteit bevatten.

De reorganisatiefaciliteit

De aanleiding voor de discussie over het huidige fiscale-eenheidsregime is de per-elementbenadering. De procedures inzake de per-elementbenadering zagen niet op de geruisloze overdracht van vermogensbestanddelen. Er is dus geen aanleiding om de reorganisatiefaciliteit overboord te zetten omdat hierbij sprake zou kunnen zijn van

Als het tot een nieuwe concernregeling komt, gaat onze voorkeur uit naar een regeling die nog steeds een reorganisatie- en een verliesfaciliteit bevat

strijdigheid met het EU-recht. Handhaving van de huidige reorganisatiefaciliteit is dan ook mogelijk en aan te raden, waarbij ook het deelnemingspercentage van 95 kan worden gehandhaafd. Een lager deelnemingspercentage zal vermoedelijk tot problemen leiden in de uitvoering.

De verliesfaciliteit
Conform het rapport van de Vereniging van Belastingwetenschap inzake de belastingheffing van concerns – de commissie-Bavinck – kan bij de verliesfaciliteit worden gekozen voor een lager deelnemingspercentage, bijvoorbeeld meer dan 50%.[18] Na de publicatie van de onzakelijkeleningarresten eind 2011 is een degelijke uitbreiding ook bepleit.[19] Het leerstuk van de onzakelijke lening heeft veel ondernemers in problemen gebracht.[20] Deze problemen kunnen worden verzacht door een regeling van horizontale verliescompensatie in te voeren voor deelnemingen van meer dan 50%.

Alternatief: behoud fiscale eenheid plus uitbreiding verliesfaciliteit
De discussie over het nieuwe concernregime gaat vaak over de vraag of het fiscale-eenheidsregime kan worden gehandhaafd. Tegenstanders stellen dan een concernregime voor dat alleen een verliesfaciliteit bevat, zoals het Britse *group relief*. Zelf zouden wij beide elementen van voor- en tegenstanders willen verenigen. Een gedachte kan dan zijn om het fiscale-eenheidsregime met de spoedreparatie te handhaven en daarbij tevens een nieuwe concernfaciliteit te introduceren, zodat horizontale verliescompensatie binnen een concern mogelijk is voor deelnemingen van meer dan 50%. Dit regime werd reeds voorgesteld door de commissie-Bavinck.

Tijdpad nieuwe concernregeling

In zijn brief van 22 februari 2018 schrijft de staatssecretaris dat hij, mede met het oog op een goed ondernemingsklimaat, overleg wil voeren met bedrijfsleven, belangenorganisaties en wetenschap over de vormgeving en het moment van invoering van een nieuwe concernregeling. Dit initiatief is zonder meer positief te noemen. Elders presenteert hij daarvoor het volgende tijdpad:[21]

- in de eerste helft van 2019 wordt een keuzedocument opgesteld dat onderwerp zal zijn van een internetconsultatie;
- medio 2019 wordt een hoofdlijnenbrief over de nieuwe concernregeling toegezonden aan de Tweede Kamer;
- medio 2020 wordt een conceptwetsvoorstel gepubliceerd, waarover een internetconsultatie zal plaatsvinden;
- uiteindelijk is het de bedoeling dat het definitieve wetsvoorstel in het eerste kwartaal van 2021 aan de Tweede Kamer wordt aangeboden. Dat lijkt lang, maar gezien de omvang van deze exercitie is er nog heel wat werk te verzetten.

Ten slotte

De aanvaarding van de per-elementbenadering door de belastingrechter was voor de staatssecretaris van Financiën aanleiding om zowel de spoedreparatie fiscale eenheid in gang te zetten als een nieuwe concernregeling aan te kondigen. Omdat de EU-risico's van het huidige fiscale-eenheidsregime inmiddels door de spoedreparatie beperkt lijken, kan dit regime wellicht beter met de nodige aanpassingen worden gehandhaafd. Mocht het fiscale-eenheidsregime niet worden gehandhaafd, dan zal een nieuwe concernregeling worden geïntroduceerd. Voor het mkb is van belang dat zowel de reorganisatiefaciliteit als de verliesfaciliteit in stand blijft. Voor de toepassing van de verliesfaciliteit zou de definitie van het concernbegrip kunnen worden uitgebreid, zodat deelnemingen van meer dan 50% tot het concern behoren. <<<

Noten

1 Respectievelijk HvJ EU, 28 januari 1986, zaak 270/83, HvJ EU, 28 januari 1992, zaak C-204/90, HvJ EU, 17 juli 1997, zaak 28/95, HvJ EU, 13 december 2005, zaak C-446/03 en HvJ EU, 12 september 2006, zaak C-196/04.
2 HvJ EU, 22 februari 2018, zaak C-398/16 en C-399/16, ECLI:EU:C:2018:110.
3 E.J.W. Heithuis, Het einde van de fiscale eenheid Vpb in zicht?, WFR 2015/1136-1137.
4 R.J. de Vries, Fiscalisten, 'hun speeltjes' en het einde van de fiscale eenheid vennootschapsbelasting is nog lang niet in zicht, WFR 2015/1344-1347.
5 Brief van 25 oktober 2017, kenmerk 2017-0000204271.
6 Brief van 22 februari 2018, kenmerk 2018-0000023737.
7 HR 19 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1968.
8 Brief van het Register Belastingadviseurs d.d. 17 januari 2018 aan de Vaste Commissie van Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, te raadplegen op www.rb.nl.
9 Zie F.M.A.M. van Merrienboer, Spoedreparatie fiscale eenheid Wet Vpb 1969, Tijdschrift Familiebedrijven, 2019/1, blz. 37-43.
10 Op de rente voor de financiering is art. 15ad Wet Vpb van toepassing. Voor het mkb is de drempel van € 1.000.000 in de meeste gevallen voldoende.
11 Kamerstukken II, 2017-2018, 34 323, nr. 21.
12 Al eerder had de staatssecretaris zich in soortgelijke bewoordingen uitgelaten, Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 3, blz. 26.
13 Brief van 22 februari 2018, kenmerk nr. 2018-0000023737.
14 J. Bouwman, Geen afschaffing van de consolidatie In de fiscale eenheid (VPB), NDFR 2018, 41/2292.
15 Q.W.J.C.H. Kok en R.J. de Vries, Blauwdruk voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, WFR 2018/7227, p. 240-268.
16 Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 7, blz. 8.
17 Conform position paper RB, Een concernregeling voor de vennootschapsbelasting.
18 Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 199, Rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens art. 15 Wet VPB 1969, blz. 125.
19 F.M.A.M. van Merrienboer, Onzakelijke leningen in concernverband, WFR 2012/6956, blz. 739-746.
20 W. Vennix, Nieuw besluit aanmerkelijk belang: geen abc'tje!, Het Register nr. 5, 2018, blz. 17. Hij kwalificeerde het leerstuk van de onzakelijke lening onlangs als een 'draak van een leerstuk'.
21 Kamerstukken II 2018/19, 34959, nr. 7, blz. 26.

COL
UMN

Lenen, lenen, betalen, betalen

Ruud de Smit
R.C. de Smit Msc is fiscaal specialist bij de Algemene Rekenkamer; hij schreef deze column op persoonlijke titel

Gedurende de start van mijn fiscale carrière bij een van de Big Four kantoren op de internationale fiscale adviespraktijk ging mijn belangstelling al snel uit naar ingewikkelde internationale leningstructuren. Hoewel de wettelijke renteaftrekbeperkingen en bronheffingen in de gaten moesten worden gehouden, leken de fiscale mogelijkheden onbeperkt voor multinationale ondernemingen. Het waren de hoogtijdagen van 'dip with no pick-up'-structuren: een internationale mismatch met hybride leningen of hybride entiteiten was in een handomdraai geregeld. Anno 2019 is dat fiscale landschap vanwege de ophef over en strijd tegen internationale belastingontwijking compleet veranderd. We gaan naar een wereld toe waarin multinationals de focus leggen op het voorkomen van dubbele belasting bij financieringsstructuren in plaats van het bewerkstelligen van twee keer géén vennootschapsbelasting betalen.

In de nationale fiscale praktijk zien we een soortgelijke beweging. Daar waar lange tijd de onbeperkte financieringsvrijheid als onbetwist ijkpunt gold voor de fiscale behandeling van eigen en vreemd vermogen, is ook in binnenlandse verhoudingen deze vrijheid om gebruik te maken van de verschillende fiscale behandeling tussen beide financieringsvormen, in de loop der jaren drastisch ingeperkt. Dat heb ik van nabij meegemaakt in mijn tijd bij het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad. Hoewel de financieringsvrijheid nog steeds het uitgangspunt is in de jurisprudentie van de Hoge Raad, kan – gezien de ontwikkeling van het leerstuk van de onzakelijke lening – met recht worden gesteld dat deze zeker niet meer onbegrensd is. Ook de ontwikkelingen op het wetgevende vlak staan niet stil. De laatste ontwikkeling betreft de aankondiging van de Wet excessief lenen bij de eigen vennootschap. Op grond van de zogenoemde rekening-courant-maatregel die in 2022 moet ingaan, wordt het bovenmatig lenen door de aanmerkelijkbelanghouder aan banden gelegd. Al hetgeen boven de 500.000 euro wordt geleend van de bv, wordt beschouwd als een uitdeling en daarmee direct als (fictief) regulier voordeel belast in box 2. Afgaande op het consultatiedocument kan dit, als de belastingplichtige even niet oppast, leiden tot dubbele belastingheffing.

Voor bestaande en nieuwe eigenwoningschulden bestaat overgangsrecht. De vraag is evenwel of dit overgangsrecht voor eigenwoningleningen nog lang zo relevant blijft als het nu is. De aantrekkelijkheid van de hypotheekrenteaftrek neemt immers naarstig af. De rentekosten zijn dit jaar nog aftrekbaar tegen 49% voor de eigenwoningbezitters die in de hoogste inkomstenbelastingschijf zitten. De komende jaren gaat de aftrekbaarheid voor deze categorie belastingplichtigen jaarlijks met drie procentpunt omlaag, totdat deze het niveau bereikt van ruim 37% voor alle particuliere woningbezitters. De gecombineerde belastingdruk van vennootschapsbelasting en aanmerkelijkbelangheffing over de rentebaten als de lening wordt verstrekt vanuit de bv, is daarmee duidelijk hoger dan het percentage waartegen de rente kan worden afgetrokken in box 1. Door de beperking van de aftrekbaarheid in box 1 wordt de fiscale eigenwoningregeling ook voor andere belastingplichtigen de komende jaren minder attractief. Daarnaast kan de bijleenregeling, met name bij partners, (onverwachts) bijzonder ingewikkeld of zelfs onrechtvaardig uitpakken.

Het beeld van de fiscale behandeling van leningen is daarmee dat over de hele linie de eventuele fiscale voordelen zijn versoberd, en ook dat de regelingen buitengewoon gecompliceerd zijn geworden, waardoor een fiscaal mijnenveld is ontstaan waarin dubbele of hogere heffing op de loer ligt. Hoewel de marktrente sterk is gedaald, heeft Youp van 't Heks 'lenen, lenen, betalen, betalen' anno 2019 nog steeds niet aan zeggingskracht ingeboet. <<<

Voorzitter Jurgen de Vries van de Bond voor Belastingbetalers:

‘Parlement biedt wonderlijk weinig weerwerk’

De Bond voor Belastingbetalers heeft zichzelf op de kaart gezet met de massaalbezwaarprocedures tegen de box 3-heffing. De bond pleit niet alleen voor eerlijke belastingheffing, maar ook voor goede besteding van het belastinggeld. ‘Als je het hebt over de belastingvoedselketen, dan sta je als belastingbetaler toch echt onderaan,’ zegt bondsvoorzitter Jurgen de Vries.

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

Even kennismaken. In 1991 is een Nederlandse Vereniging van Belastingbetalers opgericht, die in 1998 opging in de Nederlandse Vereniging voor Personal Finance. Hebben jullie daar iets mee te maken?
‘Nee. Van die verenigingen heb ik nog nooit gehoord. In 2012 was ik een van de drie oprichters van de Bond voor Belastingbetalers. Het is een uit de hand gelopen hobby.’

Wat was de aanleiding om de bond op te richten?
‘De kredietcrisis. Wij waren verbaasd over het gemak waarmee het parlement instemde met het kabinetsbesluit om private banken te redden met belastinggeld. De uitzonderingen daargelaten bieden volksvertegenwoordigers in onze ogen verdraaid weinig weerwerk en weerstand op zo’n belangrijk onderwerp. In Duitsland was de *Bund der Steuerzahler* een proces begonnen tegen de Duitse staat over de vraag of meedoen aan de Europese steunprogramma’s wel in overeenstemming was met de grondwet. Ik had nog nooit van die *Bund* gehoord, maar constateerde wel dat de belangen van de belastingbetaler in de politieke besluitvorming nogal te wensen over laten. Wanneer je als belastingbetaler in Den Haag niet aan tafel zit, weet je zeker dat je op het menu staat.’

Zulke staatssteun is toch zeldzaam?
‘De kredietcrisis lijkt een incident, maar hetzelfde patroon zie je bij de behandeling van het Belastingplan. Vanaf Prinsjesdag tot aan het Kerstreces worden elk jaar ongelooflijk snel allerlei besluiten genomen over belastingmaatregelen, zonder dat het parlement de tijd heeft om er normaal over te debatteren, laat staan na te denken. Dit kan nooit de bedoeling zijn. In mijn beleving zijn belastingen het belangrijkste onderwerp van het parlement. In elke democratie begint en eindigt het met het heffen en uitgeven van belastinggeld. En dan is het wonderlijk om te zien dat het parlement daar zo lichtvaardig – of ogenschijnlijk lichtvaardig – mee omspringt.’

Beseft het parlement onvoldoende dat het ons geld is?
‘Dat kan ik zo niet zeggen. Ik weet in ieder geval wel dat er meer aandacht voor zou mogen zijn.’

U zegt niet: ‘Wij zijn tegen belastingen’?
‘Nee zeker niet, ik ben een groot voorstander van belastingen. Dat is ook het grote onderscheid tussen ons en de Britse *Tax Payers Alliance*.’

Want die is tegen?
‘Nou, die heeft iets meer dat rechts-nationalistische *Tea Party*-vleugje en pleit voor belastingverlaging. *The National Tax Payers Union* in de Verenigde Staten beloont iedereen die plechtig belooft nooit voor belastingverhoging te stemmen. Die past heel goed in de Amerikaanse samenleving, maar zou hier in Nederland volstrekt detoneren. Wij zullen altijd zeggen dat wij voor belastingen zijn, omdat die gewoon de basis vormen voor onze samenleving. De *Bund der Steuerzahler* zegt dat ook. Die bond is in 1949 opgericht en is een vereniging met 400.000 leden. De *Bund* behartigt niet alleen de belangen van particulieren, maar ook van ondernemers. Die bond is een instituut in Duitsland en is gewoon ge-

Drs. Jurgen de Vries

1971	geboren te Rotterdam
1989	vwo Rijksscholengemeenschap Gouda
1995	School of Public & Environmental Affairs Indiana University
1997	doctoraal Bestuurskunde Erasmus Universiteit Rotterdam
1998 - 2000	adviseur Bikker
1999 - 2001	consultant Pauw Sanders Zijlstra Van Spaendonck
2001 - 2009	director Public Affairs Weber Shandwick
2010 - 2016	partner Smeets Stuger & De Vries
2012 - heden	voorzitter Bond voor Belastingbetalers
2017 - heden	partner PBLCO

sprekspartner van het ministerie van Financiën op federaal en Länder-niveau als het gaat over fiscale aangelegenheden. Die is voor ons echt een voorbeeld. Maar we moeten misschien nog wel vijftig jaar doorgaan voordat we op hetzelfde niveau kunnen acteren.'

Worden jullie ook een vereniging met leden?
'Dat zou kunnen. Wij zijn een stichting met donateurs. En een Raad van Advies, waarin Jaap Zwemmer, Hans Gribnau en Marleen Janssen Groesbeek zitting hebben. Zij behoeden ons voor hele grote fouten. We hebben voor een stichting gekozen omdat een vereniging arbeidsintensiever is om te onderhouden. In de loop van de tijd zal wel duidelijker worden wat de beste manier is om de belangen van de belastingbetaler te behartigen. En als dat een vereniging is met leden, prima.'

Geen Belastingplan

Streeft de Bond dus vooral zorgvuldige besluitvorming over belastingen na?
'We zeggen altijd dat je zuinig, zorgvuldig en zinnig moet omgaan met het heffen en uitgeven van belastinggeld. Naar de uitgavenkant kijkt natuurlijk de Algemene Rekenkamer, die fantastisch werk doet en scherpe kritiek heeft op het uitgavenpatroon van de Rijksoverheid. Zo heeft ze 200 fiscale maatregelen en faciliteiten geevalueerd en daarbij vastgesteld dat van een groot deel totaal onbekend is wat het effect is. Maar ik constateer dat die rapporten met het grootste gemak verdwijnen in de onderste bureaula en dat het parlement vervolgens overgaat tot de orde van de dag.'

Dat het parlement onder druk moet besluiten over het hele pakket maatregelen in het Belastingplan is vermoedelijk niet bevorderlijk voor de kwaliteit?
'De Tweede Kamer kan het nog amenderen, maar de Eerste Kamer moet het plan in zijn totaliteit goed- of afkeu-

ren. Dat laatste is bij mijn weten nooit gebeurd. Het is volstrekt niet nodig om een belastingplan in te dienen en er staat nergens dat dat moet.'

Pleit u dan voor een gespreide behandeling door het jaar heen?
'Ja, daarbij zijn allerlei varianten denkbaar. Je moet natuurlijk niet halverwege het belastingjaar de tarieven verhogen, maar je hebt geen belastingplan nodig om een wijziging in het tarief door te voeren.'

Gaat zonder plan de onderlinge samenhang van de maatregelen niet verloren?
'Je kunt verschillende maatregelen nog steeds op elkaar afstemmen, maar dat wil niet zeggen dat je dat allemaal in één wet moet bundelen. Als je het gespreid in de tijd behandelt, heb je meer kans om notie te nemen van alle commentaren die bijvoorbeeld belastingadviseurs leveren. De besluitvorming wordt zorgvuldiger, de belangen worden beter afgewogen en je voorkomt veel fouten.'

Kuil graven

Jullie belangrijkste activiteiten zijn de proefprocedures over de fictieve rendementsheffing in box 3...
'Ja. Ik begrijp dat dit gesprek bedoeld is voor de serie interviews met fiscale iconen. Ik ben dat absoluut niet, maar Cor Overduin, die ons belangeloos bijstaat in de procedures, is voor mij echt een fiscaal icoon.[1] Wij zijn nu druk bezig met de proefprocedure over 2017: 50.000 mensen hebben bezwaar gemaakt. Helaas moeten de mensen nu individueel bezwaar maken. We hebben ook geprobeerd om de verschillende fiscale jaren te koppelen, zodat iedereen die voor 2017 bezwaar heeft gemaakt, automatisch meedoet voor 2018. Maar daar wil Financiën helaas niet aan meewerken. Het hele circus zou ook volstrekt overbodig zijn als de fiscus zou zeggen: "Jurgen, wij procederen vier of vijf verschillende zaken uit en die zijn dan maatgevend voor alles en iedereen. Win jij – wat wij niet geloven en ook niet hopen, maar wat wel zou kunnen – dan krijgt iedereen gewoon zijn centen terug." Dat zou ik een faire benadering vinden.'

Dus jullie kunnen geen afspraken maken over die procedures?
'Jawel, de rest gaat in goed overleg. Ik moet eerlijk zeggen dat de mensen bij de Belastingdienst die ik ken allemaal goede professionals zijn, die precies weten waarover het gaat. Met hen kunnen wij uitstekend samenwerken, ook al zijn er in dit geval tegengestelde belangen. Wat ze wel lastig vinden, is dat wij van begin af aan hebben bedongen dat de zittingen openbaar zijn. Dat betekent dat er journalisten aanwezig zijn bij bijna elke zitting van de rechtbank, het gerechtshof en zelfs de Hoge Raad. Voor ons is dat perfect, omdat we door de publiciteit de juridische procedure en de politieke behandeling bij elkaar kunnen brengen.'

1 Zie ook *Het Register*, december 2017, p. 16-22.

'De staatssecretaris lijkt zichzelf in een steeds diepere kuil te willen ingraven'

Heeft staatssecretaris Snel niet in een van jullie procedures gezegd dat beleggen in vastgoed en AEX-aandelen volstrekt risicoloos is?
'Ja. Dankzij de openbaarheid wordt duidelijk dat er bij de rechter soms andere dingen worden gezegd dan de staatssecretaris vertelt in het parlement. Daarover zijn Kamervragen gesteld. De staatssecretaris lijkt zichzelf in een steeds diepere kuil te willen ingraven.'

Hoe mooi kun je het hebben?
'Het is niet mooi, want uiteindelijk is het een soort patstelling aan het worden en dat draagt niet bij aan een oplossing voor box 3. We liggen nu in loopgraven tegenover elkaar, terwijl het juist de bedoeling is om een beter alternatief te vinden voor de belastingbetaler.'

Aangiftecheck

Wat doet de Bond nog meer?
'Wij hebben in 2016 onderzoek gedaan naar het gebruik van toeslagen, vanuit de gedachte dat de inkomensondersteuning de mensen moet bereiken die dit het hardst nodig hebben. Voor dit onderzoek hebben wij 5000 mensen opnieuw hun aangifte inkomstenbelasting laten doen. Wat bleek: naarmate mensen een grotere behoefte hebben aan inkomensondersteuning, maken zij

'Je moet natuurlijk niet halverwege het jaar de tarieven verhogen, maar je hebt geen belastingplan nodig om een wijziging in het tarief door te voeren'

minder gebruik van de toeslagen. Zoiets is volgens mij heel gemakkelijk op te lossen. De Belastingdienst kan zien wat iemands inkomen is en krijgt alle loonheffingen op maandbasis binnen. Met behulp van technologie zou je de toeslagen zo kunnen afstemmen dat er nooit sprake kan zijn van over- of ondergebruik.'

Hoe erg is over- of ondergebruik?
'Ondergebruik van toeslagen is zonde en overgebruik leidt vaak tot schrijnende situaties. Wij horen van grotere werkgevers dat zij worden geconfronteerd met een loonbeslag als een van hun werknemers niet in staat is om te veel ontvangen toeslagen tijdig terug te betalen. Dit soort maatregelen verhoogt niet alleen het arbeidsverzuim onder werknemers, maar levert de werkgever

ook een enorme rompslomp op. De kosten die gepaard gaan met dwanginvordering zijn hoog en komen in geval van loonbeslag bij de werkgever terecht. In mijn onschuld dacht ik heel lang dat dit nauwelijks voorkomt, maar dat is niet zo. Grote organisaties, met tussen de 1000 en 2000 werknemers, hebben archiefkasten vol multomappen. Als goed werkgever zou je die werknemers kunnen helpen bij het managen van hun toeslagen. Even los van het feit of dat mag, want het is natuurlijk privacygevoelig. Wij zouden graag een pilot doen met een paar partijen om te kijken of je het gebruik van toeslagen beter kunt managen.'

U heeft 5000 mensen opnieuw aangifte laten doen. Was dat met de Aangiftecheck?
'Nee, met een voorloper daarvan. Met de Aangiftecheck bieden wij particulieren een service, die inhoudt dat mensen eerst gewoon aangifte doen bij de Belastingdienst. De definitieve aangifte kunnen ze dan door een gratis softwareprogramma heen halen, dat fiscalisten en ict'ers ooit hebben ontwikkeld. Daaronder zit de hele krachtige motor van een aangifteprogramma voor de particuliere markt. Als Bond voor Belastingbetalers zijn wij het uithangbord.'

Wat laat de Aangiftecheck zien?
'In 2018 hebben 750 mensen het programma getest. Daaruit blijkt dat een op de zeven mensen ongeveer 55 euro laat liggen. Bijvoorbeeld door het vermogen in box 3 niet optimaal te verdelen tussen beide partners. Of door geen toeslagen aan te vragen. Het zijn geen gigantische bedragen, maar toch. Als er iets raars zit in de aangifte wat de computer niet kan verklaren, geeft het programma de tip om contact op te nemen met de Belastingtelefoon of met een belastingadviseur. We hebben het programma getest en het werkt. Nu moeten zo veel mogelijk belastingplichtigen er gebruik van maken.'

Het zou leuk zijn als je de Aangiftecheck op een doelgroep zou kunnen loslaten, zoals gepensioneerden, studenten of kleine ondernemers.
'Ja. Na het invullen krijgen zij dan per e-mail een rapportje met tips en de ontwikkelingen voor volgend jaar.'

'Van de drie landen Duitsland, Engeland en Nederland heeft uitgerekend het kapitalistische Verenigd Koninkrijk het meest Rijnlandse systeem voor zzp'ers'

Pensioen

Wat doet de bond voor zzp'ers?
'In 2018 hebben wij in samenwerking met studenten fiscaal recht van de Universiteit van Amsterdam een rechtsvergelijkend onderzoek uitgevoerd naar de fiscale positie van zzp'ers in Duitsland, Engeland en Nederland. Wat mij opvalt, is dat van de drie landen het kapitalistische Verenigd Koninkrijk het meest Rijnlandse systeem heeft voor zzp'ers, terwijl de Duitsers, die toch wat meer het Rijnlandse model aanhouden, het meest kapitalistische zzp-stelsel hebben. In Duitsland ben je ondernemer of niet; er zit niets tussenin. De Engelsen hebben een vangnet voor pensioenen en voor arbeidsongeschiktheid. Dat zijn opt-ins die je zelf als zzp'er kunt aanvinken en waar je in zekere zin naartoe wordt geduwd. Je kunt er tegen heel lage kosten pensioen opbouwen. Ik had dat niet verwacht in een land als Engeland, waar het zzp-probleem nog grotere proporties aanneemt dan in Nederland, dat zo'n beetje het midden houdt tussen het Verenigd Koninkrijk en Duitsland.'

Daar kan Nederland dus een voorbeeld aan nemen?
'Ja. Het wonderlijke is dat er heel veel politieke aandacht bestaat voor mensen die veel schulden hebben. Maar voor de grote groep mensen die nog net niet door het ijs zijn gezakt – en die groep is misschien wel veel groter – ontbreekt de aandacht. Terwijl je zou zeggen dat het beter is om problemen te voorkomen door ze gewoon inkomensondersteuning te geven. Dat brengt me op een ander belangrijk punt: er zijn in Nederland ongeveer 3 miljoen pensioengerechtigden en evenveel box 3-betalers. Als het gaat over de pensioenproblematiek is de wereld te klein en wordt terecht gevraagd om dat op te lossen. Maar als we het hebben over box 3, dan hebben we het ook over heel veel mensen die gewoon sparen voor een eigen pensioen. Ondernemers die een heel spaarzaam leven hebben geleid en uiteindelijk een appeltje voor de dorst hebben overgehouden. Die moeten niet worden weggezet als miljonair. Maar ja, wij zijn als bond een stampende muis en nog lang niet zo goed georganiseerd als de vertegenwoordigers van alle pensioengerechtigden. We worden nog niet gevraagd om aan te schuiven aan de vergadertafels. Als Bond voor Belastingbetalers moeten we helaas juridische procedures beginnen om aandacht te vragen voor het onderwerp. Procederen is geen hobby van me en specialisten inhuren kost geld.'

Hebben jullie dat geld wel?
'Er zijn wel specialisten die het voor een gereduceerd tarief willen doen en dat is sympathiek. En we hebben ook wel wat donateurs. Maar we hebben er eigenlijk meer nodig, want ik kan moeilijk voor subsidie aankloppen bij het ministerie van Financiën. Dat creëert een afhankelijkheidsrelatie die wij niet willen. Wij zijn een anbi, dus donaties zijn fiscaal aftrekbaar.' <<<

Jurisprudentie en wetgeving

Inkomstenbelasting
- Geen saldoverklaring voor bewust niet afgetrokken lijfrentepremies 23
- Verdeling ab-inkomen na bezwaartermijn nog ambtshalve te wijzigen 23
- Landbouwmaatschappen met bejaarde ouders geen schijnhandeling 24

Invordering
- BV aansprakelijk voor vennootschapsbelasting leeggetrokken dochter 24

Vennootschapsbelasting
- Beschikking geeft geen onvoorwaardelijk recht op verliesverrekening 25
- Pensioen in eigen beheer niet prijsgegeven door stilzitten dga 25

Schenk- en erfbelasting
- Schenkbelasting volledig verrekenen bij 180-dagenregel 26
- Fictieve verkrijging door terminale ziekte toerekenen aan moment van overlijden 26

Sociale verzekeringen
- WW voor dochter die moeder tijdens ziekte verzorgde 27

Inkomstenbelasting

2019/11 Geen saldoverklaring voor bewust niet afgetrokken lijfrentepremies

Als een lijfrentepolis wordt afgekocht, is de uitkering in beginsel belast. Op verzoek geeft de inspecteur een saldoverklaring af waarbij rekening wordt gehouden met niet in aftrek gebrachte premies. Hof Amsterdam heeft beslist dat opzettelijk niet afgetrokken premies niet mogen worden meegenomen in de saldoverklaring. De procedure werd gevoerd door een man die in 2013 uitkeringen uit een lijfrentepolis ontving, maar die niet had aangegeven in zijn aangifte inkomstenbelasting. Toen de inspecteur dit corrigeerde, ging de man in beroep en stelde dat hij de premies die hij in de jaren 1995 tot en met 2000 had betaald, niet had afgetrokken, omdat dit hem toen geen fiscaal voordeel opleverde.
Hof Amsterdam stelt voorop dat periodieke uitkeringen en verstrekkingen uit lijfrenteverzekeringen als inkomsten uit vermogen zijn belast voor zover de uitkeringen de tegenprestatie (de betaalde premies) overtreffen (de saldomethode). In een resolutie van 29 juni 1990 (nr. DB 90/3579) is goedgekeurd om met toepassing van de regels van ambtshalve vermindering alsnog aftrek van premies toe te staan in de jaren waarin die premies zijn betaald, maar de man had niet aangetoond dat hij de premies niet in aftrek had gebracht. Maar ook als hij dit wel had aangetoond, komt hij volgens het hof niet in aanmerking voor toepassing van het goedkeurend beleid. Hij had op de zitting namelijk bevestigd dat hij de premies niet had afgetrokken omdat hij ervan was uitgegaan dat dan de uitkeringen ook onbelast zouden blijven. Het niet aftrekken van de premies in de jaren 1995-2000 is volgens het hof dus een bewuste keuze geweest. Dat betekent dat art. 25, lid 1, onderdeel g Wet IB 1964 van toepassing is, zodat de inspecteur terecht de volledige termijn uit de lijfrentepolis tot het box 1-inkomen had gerekend.

■ *Hof Amsterdam 1 november 2018, nr. 17/00375, ECLI:NL:GHAMS:2018:4916*

2019/12 Verdeling ab-inkomen na bezwaartermijn nog ambtshalve te wijzigen

Fiscale partners kunnen bepaalde aftrekposten of bepaald inkomen zodanig onderling verdelen dat dit fiscaal het voordeligst uitpakt. Voor aanmerkelijkbelangwinst geldt een vast belastingtarief van 25%. De eerste gedachte kan zijn dat het niet uitmaakt bij wie van de twee partners een regulier voordeel uit aanmerkelijk belang wordt belast. Voor de heffingskortingen kan de toerekening echter wel uitmaken. Als voor een onvoordelige verdeling is gekozen, kan dit nog worden gewijzigd zolang de aanslagen nog niet onherroepelijk vaststaan. Als daarna wordt verzocht om de aftrekposten of het inkomen anders te verdelen, is sprake van een ambtshalve wijziging en ook daaraan moet de inspecteur in beginsel tegemoet komen. Dit blijkt uit een procedure van een echtpaar van wie de definitieve aanslagen inkomstenbelasting 2016 op 6 mei 2017 conform de aangiften waren opgelegd. Daarbij was het inkomen uit aanmerkelijk belang geheel aan de man toegerekend. Toen het echtpaar erachter kwam dat zij hierdoor € 1195 aan heffingskorting waren misgelopen, dienden ze op 6 maart 2018 nieuwe aangiften in met een gewijzigde verdeling van het inkomen uit aanmerkelijk belang. De inspecteur merkte deze aangiften aan als bezwaar, en verklaarde het bezwaar vervolgens wegens termijnoverschrijding niet-ontvankelijk. Hij behandelde de aanvullende aangiften als een verzoek om ambtshalve vermindering, maar wees dit af omdat de aanslagen onherroepelijk vaststonden. Daarop ging de man in beroep.
Rechtbank Gelderland was het met de inspecteur eens dat het bezwaar niet tijdig was ingediend en dat het niet bekend zijn met de verzilveringsmogelijkheden van de heffingskortingen niet met zich brengt dat de termijnoverschrijding gerechtvaardigd is. De inspecteur heeft het bezwaar terecht niet-ontvankelijk verklaard. Vervolgens oordeelde de rechtbank echter dat ze wel inhoudelijk kan beslissen over het afgewezen verzoek om ambtshalve vermindering. De aanslagen van het echtpaar stonden niet onherroepelijk vast door de bezwaar- en beroepsmogelijkheid van art. 9.6 Wet IB 2001. De wijziging van de verdeling van het ab-inkomen is volgens

de rechtbank nog wel mogelijk in gevallen waarin ambtshalve vermindering mogelijk is. De in art. 45aa Uitv.reg. IB 2001 genoemde vijf gevallen waarin vermindering niet mogelijk is, doen zich hier niet voor. De rechtbank besliste dat de verdeling van het ab-inkomen nog wel kon worden gewijzigd in de tweede aangiften. Het beroep tegen de afwijzing van het verzoek om ambtshalve vermindering was daarom gegrond.

■ *Rechtbank Gelderland 25-1-2019, nr. 18/4265, ECLI:NL:RBGEL:2019:268*

2019/13 Landbouwmaatschappen met bejaarde ouders geen schijnhandeling

In de volgende zaken is de problematiek aan de orde waarbij een vermogende ouder zijn in privé gehouden onroerende zaken verhuurt of verpacht aan een of meer van zijn kinderen en/of hun echtgenoten. Daarbij zijn de onroerende zaken afkomstig uit de eerder gedreven (agrarische) onderneming van de ouder. Deze ouder brengt zijn onroerende zaken in een maatschap in, die hij aangaat met zijn kind(eren). De activiteiten van de maatschap kwalificeren fiscaal als onderneming, zodat de winst hieruit kwalificeert als winst uit onderneming en de (bejaarde) ouder recht heeft op de ondernemersfaciliteiten. De inspecteur stelde in de volgende twee zaken dat sprake was van een schijnhandeling.

Maatschapsovereenkomst van 92-jarige moeder met haar drie kinderen
Een in 1918 geboren moeder had twee zonen en een dochter. Sinds 1975 verpachtte ze landbouwgrond en bedrijfsgebouwen aan een van haar zonen, die in een eenmanszaak een akkerbouwbedrijf exploiteerde. De pachtovereenkomst werd per 1 mei 2010 ontbonden en per die datum gingen de moeder en haar drie kinderen een maatschap aan op grond waarvan zij het akkerbouwbedrijf voor gezamenlijke rekening en risico exploiteerden. De moeder bracht het gebruik en genot van de landerijen en de bedrijfsgebouwen in de maatschap in. De inspecteur vond het aangaan van de maatschap een schijnhandeling en stelde dat de toetreding van de moeder tot de maatschap moest worden genegeerd, waardoor de onroerende zaken tot haar box 3-vermogen moesten worden gerekend en niet tot haar ondernemingsvermogen. De moeder en de zoon die het akkerbouwbedrijf exploiteerde, gingen in beroep tegen de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting over 2011 en 2012.

Maatschapsovereenkomst van 80-jarige vader met dochter en schoonzoon
Een vader exploiteerde samen met zijn dochter en schoonzoon in maatschapsverband een akkerbouwbedrijf. De dochter en schoonzoon pachtten daarvoor de bedrijfsopstallen en landerijen waarmee de vader zijn eind 2000 gestaakte akkerbouwbedrijf had uitgeoefend. Op 1 juli 2012 sloten de inmiddels 80-jarige vader, zijn dochter en zijn schoonzoon een maatschapscontract en gingen het akkerbouwbedrijf voor gezamenlijke rekening en risico uitoefenen. Het winstaandeel voor zowel de vader als zijn dochter was 35%, en dat van de schoonzoon 30%. De vader werkte dagelijks op het akkerbouwbedrijf en was ook betrokken bij investerings- en aankoopbeslissingen van de maatschap. Verder hadden vader, dochter en schoonzoon onder meer een kredietovereenkomst met de bank gesloten en landerijen aangekocht. De inspecteur stelde dat de maatschapsovereenkomst een schijnhandeling was en weigerde in de aangifte IB 2013 van de vader het ondernemerschap. Hij vond het hoogst opmerkelijk dat een man op 80-jarige leeftijd was toegetreden tot de maatschap, terwijl hij op 69-jarige leeftijd zijn onderneming had gestaakt en vervolgens 14 jaar aan vermogensbeheer had gedaan.

Rechtbank Noord-Nederland stelde in beide zaken voorop dat de maatschap civielrechtelijk tot stand is gekomen, met alle daaraan verbonden rechten en verplichtingen voor de maten. Het is niet aannemelijk dat deze rechtshandelingen – waaronder het aangaan van de maatschap en de inbreng van het gebruik en het genot van de onroerende zaken – niet overeenkomen met de werkelijke bedoeling van de maten. Die is juist gericht op het aangaan van de maatschap met alle (fiscale) gevolgen van dien. De maten zijn geen andere rechtshandelingen aangegaan dan ze volgens de maatschapsovereenkomst hebben gepresenteerd. Dat ze in de toekomst mogelijk gebruik zullen maken van bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de schenk- en/of erfbelasting betekent niet dat de wil van de maten (uitsluitend) is gericht op het behalen van (incidenteel) fiscaal voordeel. Deze faciliteiten zijn namelijk onlosmakelijk verbonden met het fiscaal ondernemerschap voor de inkomstenbelasting. Verder zijn de gevolgen van de rechtshandelingen permanent, en niet slechts incidenteel. Het aangaan van de maatschap is volgens de rechtbank dan ook geen schijnhandeling die moet worden genegeerd. Ze verklaarde de beroepen van de bejaarde ondernemers gegrond.

■ *Rechtbank Noord-Nederland 29 januari 2019, nr. 17/1334, ECLI:NL:RBNNE:2019:421, en 24 januari 2019, nr. 16/390, ECLI:NL:RBNNE:2019:422*

Invordering

2019/14 BV aansprakelijk voor vennootschapsbelasting leeggetrokken dochter

Art. 40 IW moet ontmoedigen dat er wordt gehandeld in lege vennootschappen met fiscale claims. Gebeurt dit toch, dan is de vervreemder van de aandelen aansprakelijk voor de vennootschapsbelastingschulden. Met ingang van 20 september 2015 is expliciet in de wet opgenomen dat ook een verkopende vennootschap, eventueel gezamenlijk met verbonden vennootschappen, aansprakelijk kan worden gesteld voor de verschuldigde belasting van de vennootschap die ze heeft verkocht. Daarnaast is per die datum de disculpatieregeling van art. 40, lid 6 IW aangescherpt. Een holding die haar dochtermaatschappij had leeggetrokken, was daarom volgens Hof Arnhem-Leeuwarden terecht aansprakelijk gesteld voor de vennootschapsbelastingschuld.
Een holding bezat 100% van de aandelen van een dochter. Deze dochter verkocht in de loop van 2008 haar pand en behaalde daarmee een winst van ruim € 7,5 mln. Later dat jaar verkocht de holding de aandelen van de dochter-bv voor ruim € 7,3 mln. De dochter had op dat moment een vordering in rekening-courant op de holding van ruim € 8 mln. De koopsom werd voldaan door overname van de schuld van de holding aan de dochter. De holding stortte het verschil tussen de koopprijs en de hoogte van de vordering (€ 727.620) op een derdenrekening van een notaris. Op dezelfde dag verkocht de koper de aandelen van de dochter-bv aan

een derde. De inspecteur legde de dochter op 31 mei 2010 een aanslag vennootschapsbelasting 2008 op van € 494.875. In juni 2011 werd de dochter ontbonden. Op 18 mei 2013 legde de inspecteur een navorderingsaanslag vennootschapsbelasting 2008 op van € 1.416.850. Toen de dochter deze aanslag niet betaalde, stelde de inspecteur de holding op 6 juni 2013 op grond van art. 40 IW aansprakelijk voor de vennootschapsbelasting van € 1.911.725 van de dochter. De holding ging in beroep en stelde dat de dochter op het moment van de aansprakelijkstelling niet in gebreke was met de betaling van de navorderingsaanslag, omdat de betalingstermijn ten tijde van het opleggen van de beschikking nog niet was verlopen. Er was volgens de holding niet voldaan aan de voorwaarden van art. 49 IW.
Hof Arnhem-Leeuwarden beslist dat de vordering op de holding ruim voorafgaand aan de aansprakelijkstelling waardeloos was geworden, namelijk op 23 juni 2011, toen was vastgesteld dat de dochter geen baten meer had. Bij afwezigheid van nagekomen baten hoeft de ontvanger er niet op te rekenen dat de dochter de belastingaanslagen zal betwisten of betalen. Het hof oordeelde dat de vordering van de dochter op de holding (na de schuldovername) onzakelijk was. Verder had de holding niet genoeg gedaan om ervoor te zorgen dat de vennootschapsbelastingschuld van de dochter zou worden voldaan. De holding had tegen betaling van € 727.620 een vennootschapsbelastinglatentie van ruim € 1,9 mln afgekocht, terwijl ze via een lening de geboekte vermogenswinst aan de dochter heeft onttrokken. De holding had zich bewust moeten zijn van de aantrekkelijkheid van een op deze manier leeggetrokken dochter voor gebruik van fiscale structuren. Een fiscale structuur is op zich niet illegaal, maar wel als deze is gebaseerd op fraude en misbruik van recht. Door geen onderzoek te doen, door klakkeloos af te gaan op de niet-onderbouwde mededelingen van de koper en door genoegen te nemen met achteraf waardeloos gebleken garanties, heeft de holding het risico op de koop toe genomen dat het vermogen van de dochter door een andere dan normale bedrijfsvoering – namelijk een op fraude of misbruik van recht gebaseerde fiscale structuur – zou verminderen. De ontvanger had de holding terecht aansprakelijk gesteld voor de belastingaanslagen die de dochter niet heeft betaald.

■ *Hof Arnhem-Leeuwarden 11 december 2018, nr. 18/00023, ECLI:NL:GHARL:2018:10443*

Vennootschapsbelasting

2019/15 Beschikking geeft geen onvoorwaardelijk recht op verliesverrekening

Een bv ging in beroep tegen aanslagen vennootschapsbelasting 2015 en 2016 en stelde dat de inspecteur rekening had moeten houden met de nog niet verrekende verliezen over 2005 en voorgaande jaren. Ze ging ervan uit dat na afgifte van de verliesvaststellingsbeschikkingen over de jaren 2005 en eerder, de vastgestelde verliezen compensabel zouden blijven.
Rechtbank Noord-Nederland wijst op een arrest van de Hoge Raad van 13 april 2018 (nr. 16/04786, ECLI:NL:HR:2018:589), waarin is beslist dat burgers er in het algemeen niet in redelijkheid op kunnen vertrouwen dat de belastingwet ongewijzigd blijft. Belastingplichtigen mochten er na de invoering van de onbeperkte voorwaartse verliesverrekening, met ingang van 1 januari 1995, dan ook niet op rekenen dat die regeling altijd zou worden gehandhaafd. Daarnaast heeft de Hoge Raad in dit arrest beslist dat beschikkingen waarbij ondernemingsverliezen zijn vastgesteld, alleen zijn bedoeld om de omvang van het verlies van het desbetreffende jaar vast te stellen. Een verliesvaststellingsbeschikking geeft dus geen onvoorwaardelijk recht op verrekening van de vastgestelde verliezen. Hoewel het arrest betrekking heeft op te verrekenen ondernemingsverliezen bij de heffing van inkomstenbelasting, oordeelde de rechtbank dat het arrest ook geldt voor de vennootschapsbelasting. Ze verklaarde het beroep van de bv ongegrond.

■ *Rechtbank Noord-Nederland 13 december 2018, nr. 18/1021, ECLI:NL:RBNNE:2018:4856*

2019/16 Pensioen in eigen beheer niet prijsgegeven door stilzitten dga

In art. 19b, lid 1, onderdeel c Wet LB was tot en met 2017 het prijsgeven van pensioenaanspraken opgenomen. Met de uitfasering van het pensioen in eigen beheer met ingang van 1 april 2017 is dit artikelonderdeel vervallen. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat geen sprake is van 'prijsgeven' als er dwingende maatschappelijke redenen zijn om af te zien van pensioen, zoals het geval kan zijn bij faillissement, surseance van betaling en schuldsanering. Door de niet-limitatieve bewoording in de wetsgeschiedenis is het nog altijd niet duidelijk waar de grenzen van prijsgeven nu exact liggen. De Hoge Raad had de mogelijkheid om die duidelijkheid in het volgende arrest te geven, maar heeft die kans helaas niet gegrepen.
Een bv had voor haar directeur-grootaandeelhouder een pensioen in eigen beheer gevormd. In de pensioenbrief stond dat de bv zich het recht voorbehield om de pensioenrechten te beëindigen als de financiële resultaten de verplichtingen niet meer toelieten. Op 1 januari 2013 bestonden de activa van de bv bijna alleen uit een vordering op de dga van € 531.164 voor een hypotheek op zijn privéwoning en een rekening-courantschuld. Op 1 mei 2013 bereikte de dga de pensioenleeftijd en vanaf dat moment had hij recht op een jaarlijks pensioen van € 57.327, gebaseerd op een pensioenvoorziening van € 846.544.
De bv keerde in 2013 echter geen pensioen uit. De inspecteur verhoogde daarop het inkomen van de dga met € 38.218, het bedrag dat de bv vanaf mei tot en met december 2013 aan pensioen had moeten uitkeren. De dga ging in beroep en stelde dat de uitkering onbelast was omdat de pensioenrechten niet voor verwezenlijking vatbaar waren. Hof Den Haag stelde dat van prijsgeven sprake is als wordt afgezien van (een deel van) het pensioen zonder dat daar een tegenprestatie tegenover staat. Daarbij kan de pensioengerechtigde zowel actief aan het prijsgeven meewerken door een rechtshandeling te verrichten, als passief blijven ('stilzitten'). Dit is niet anders als de pensioenbrief de werkgever de mogelijkheid biedt om onder bepaalde omstandigheden eenzijdig het pensioen te korten. De dga ging in cassatie.
De Hoge Raad besliste dat het hof heeft miskend dat het enkele stilzitten van de dga onvoldoende is om aan te nemen dat hij de aanspraak op het pensioen heeft prijsgegeven. Dat kan echter niet tot cassatie leiden, omdat het hof had geoordeeld dat de over 2013

verschuldigde pensioentermijnen in dat jaar vorderbaar en inbaar waren. Die termijnen zijn daarom terecht in dat jaar in de inkomstenbelasting belast. Daaraan doet niet af dat de bv de pensioenaanspraak eenzijdig kan verlagen, ook omdat uit de stukken niets anders kan worden afgeleid dan dat een dergelijke verlaging zich in 2013 niet heeft voorgedaan. De Hoge Raad verklaarde het cassatieberoep van de dga ongegrond.

■ *Hoge Raad 8 februari 2019 nr. 17/03827, ECLI:NL:HR:2019:189*

Schenk- en erfbelasting

2019/17 Schenkbelasting volledig verrekenen bij 180-dagenregel

Schenkingen binnen 180 dagen voor het overlijden van een erflater worden voor de erfbelasting tot de nalatenschap gerekend. Om dubbele heffing te voorkomen mag de over de schenking betaalde schenkbelasting worden verrekend met de erfbelasting. In de volgende zaak komt de vraag aan de orde in welke mate bij de 180-dagenregeling rekening moet worden gehouden met de eerder geheven schenkbelasting. De inspecteur bepleitte een evenredige verrekening en de erfgenaam verdedigde een volledige verrekening.
Een man kreeg in 2015 van zijn moeder twee schenkingen: € 5000 op 31 maart en € 80.000 op 23 december. Hij deed voor deze schenkingen aangifte schenkbelasting. Na toepassing van de vrijstelling van € 5277 kwam de verschuldigde schenkbelasting uit op € 7972. Toen zijn moeder op 20 april 2016 overleed, verkreeg de zoon uit haar nalatenschap € 25.358. Bij het vaststellen van de aanslag erfbelasting verhoogde de inspecteur de verkrijging met de schenking van € 80.000, omdat er daarna nog geen 180 dagen waren verstreken. De totale verkrijging kwam daardoor op € 105.358, waarover de man na aftrek van de vrijstelling van € 20.148 aan erfbelasting € 8521 verschuldigd was. De inspecteur verminderde de aanslag in verband met de fictieve erfrechtelijke verkrijging met (80.000/105.358) x 8521 = € 6470. De zoon vond echter dat het volledige bedrag aan betaalde schenkbelasting in aftrek moest worden gebracht, in plaats van een evenredig deel zoals de inspecteur verdedigde. De aanslag zou daardoor uitkomen op € 549 in plaats van € 2051.
Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelde op het hoger beroep van de erfgenaam dat de tekst van art. 7, lid 2 SW niet voor twijfel vatbaar is. Die tekst luidt: 'De overdrachtsbelasting en de schenkbelasting strekken in mindering van de belasting die is verschuldigd'. Met deze laatstgenoemde 'belasting' is volgens het hof de erfbelasting bedoeld. Hoewel de schenkbelasting door een verschil in toepasselijke vrijstellingen niet steeds zal overeenkomen met de erfbelasting, vindt het hof daarin geen reden voor een evenredige vermindering van de erfbelasting. Vermindering met het hele bedrag aan schenkbelasting komt volgens het hof ook niet in strijd met doel en strekking van art. 12 SW, te weten het voorkomen van het ontgaan van erfbelasting door schenkingen kort voor overlijden. Als in een concreet geval de vrijstelling voor de erfbelasting immers hoger is dan voor de schenkbelasting, komt ook in dat geval de heffing van erfbelasting volledig tot zijn recht. De vermindering kan namelijk niet meer zijn dan de verschuldigde erfbelasting, zoals de Hoge Raad heeft beslist in zijn arrest van 13 oktober 1993.
Het hof is het echter niet eens met de vermindering die de zoon heeft berekend, omdat die ook betrekking heeft op een schenking waarvoor ze niet geldt, namelijk de schenking van € 5000. De schenkbelasting over die schenking moet daarom buiten beschouwing blijven. Het hof berekent de vermindering op grond van art. 7, lid 2 SW als volgt: 80.000/85.000 x 7972 = € 7503, en verklaart overigens het hoger beroep van de zoon gegrond.

■ *Hof Arnhem-Leeuwarden 8 januari 2019, nr. 18/00027, ECLI:NL:GHARL:2019:21*

2019/18 Fictieve verkrijging door terminale ziekte toerekenen aan moment van overlijden

Door invoering van art. 13a SW worden aandelen in een vennootschap die in waarde zijn gestegen door het overlijden van de erflater en die worden gehouden door een ander dan de erflater, geacht door de houder krachtens erfrecht te zijn verkregen, waarbij de aandelen voor het bedrag van deze waardestijging in aanmerking worden genomen. De Hoge Raad besliste op 15 februari 2019 op de vraag of een terminale ziekte bij de toekomstige erflater, een fictieve verkrijging bij de erfgenaam voorkomt.
Op de balans van de bv van een zoon stond per 1 januari 2015 een voorziening voor een lijfrenteverplichting voor zijn moeder. Op 31 juli 2015 overleed zijn moeder, nadat ze in mei 2015 ongeneeslijk ziek was geworden. De inspecteur belastte de vrijval van de lijfrentevoorziening en de daardoor veroorzaakte waardestijging van de aandelen in de bv. De zoon ging in beroep en stelde dat geen sprake was van een fictieve verkrijging in de zin van art. 13a SW omdat er geen verband was tussen het overlijden van zijn moeder en de waardestijging van de aandelen. In mei 2015 was haar spoedige overlijden te voorzien. Dit vooruitzicht, en niet het daadwerkelijke overlijden op 31 juli 2015, had volgens de zoon geleid tot een stijging van de waarde van de aandelen.
De Hoge Raad stelde voorop dat art. 13a SW is ingevoerd om een einde te maken aan constructies waarbij oudedagsvoorzieningen van een erflater werden ondergebracht in een vennootschap waarvan de aandelen werden gehouden door een ander dan die erflater, waardoor een waardestijging van die aandelen door het overlijden onbelast zou blijven. De wetgever heeft zo veel mogelijk een gelijke behandeling tot stand willen brengen van enerzijds gevallen waarin de aandelen in handen zijn van de erflater zelf en anderzijds gevallen waarin ze in handen zijn van een ander. Op grond van art. 21, lid 1 SW wordt het verkregene in aanmerking genomen naar de waarde die daaraan op het tijdstip van de verkrijging in het economische verkeer kan worden toegekend. Op dat tijdstip moeten de waarde van de aandelen en het bedrag van hun waardestijging als gevolg van het overlijden worden bepaald. De moeder was overleden als gevolg van een in 2015 geconstateerde ongeneeslijke ziekte en de lijfrentevoorziening was door haar overlijden gedaald naar nihil. Aan de bedoeling van de wetgever wordt dan volgens de Hoge Raad recht gedaan door voor de op grond van art. 13a SW te belasten waardestijging van de aandelen ook rekening te houden met een eventuele eerdere afwaardering van die voorziening in verband met verminderd langlevenrisico van de verzekerde. De

uitspraak van het hof was daarom volgens de Hoge Raad juist. In feite besliste de Hoge Raad dat de 'knip' in de waardedaling van de lijfrentevoorziening geheel aan het moment van overlijden van de moeder moet worden toegerekend.

■ *Hoge Raad 15 februari 2019, nr. 18/01139, ECLI:NL:HR:2019:235*

Sociale verzekeringen

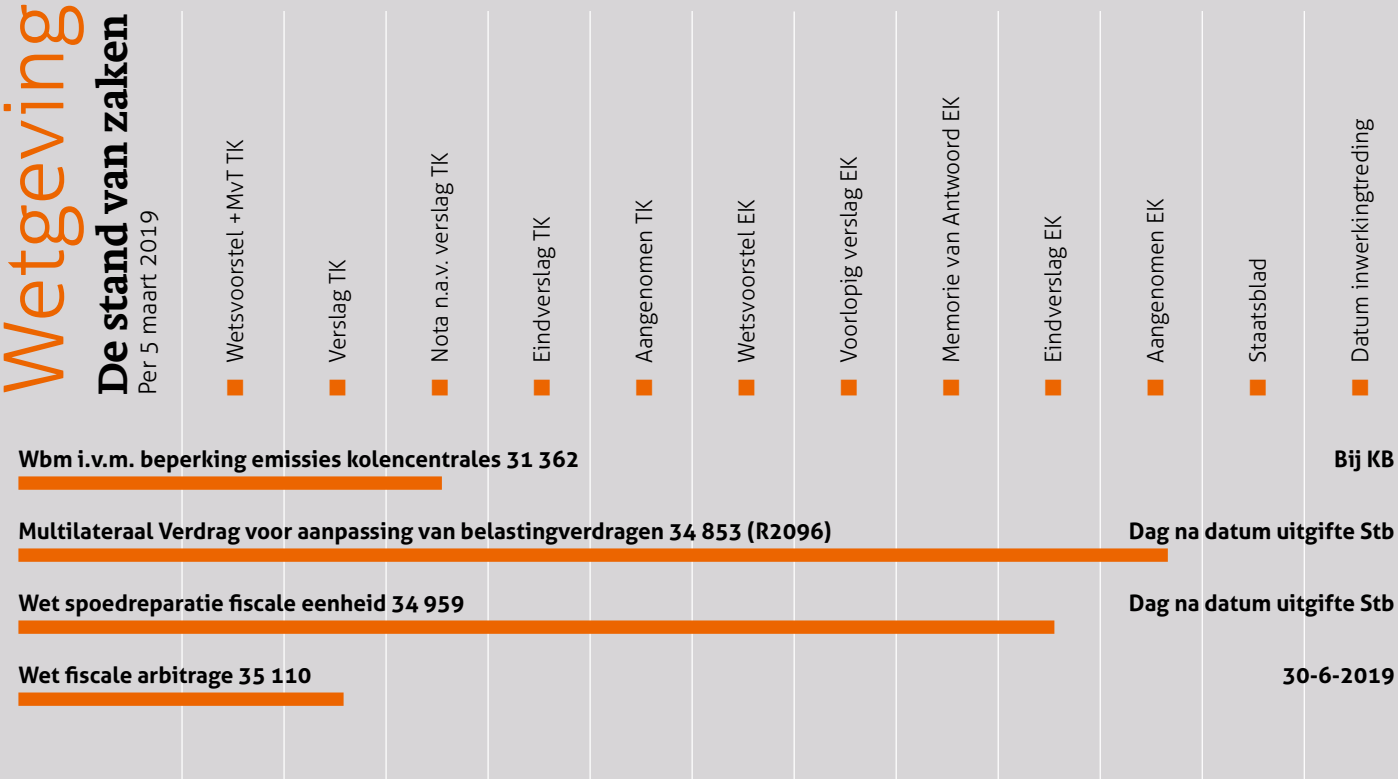
2019/19 WW voor dochter die moeder tijdens ziekte verzorgde

Tot eind 2015 werd ervan uitgegaan dat de arbeidsrelaties tussen ouders en kinderen door het ontbreken van een gezagsverhouding geen dienstbetrekking konden zijn. Alleen in zeer bijzondere omstandigheden werd werkgeversgezag aangenomen. De Centrale Raad van Beroep (CRvB) besliste op 14 oktober 2015 (nr. 13/5495, ECLI:NL:CRVB:2015:3634) echter dat er in het algemeen niet meer van kan worden uitgegaan dat geen sprake kan zijn van een gezagsverhouding tussen een ouder en een kind. Wel zal net als in 'normale' arbeidsverhoudingen moeten worden beoordeeld of degene die de arbeid verricht, is onderworpen aan een zeker gezag van de wederpartij, en of laatstgenoemde bevoegd is om opdrachten en instructies te geven en controle uit te oefenen op de voortgang en resultaten van het werk.
Een professionele zorgverleenster verleende vanaf 1 september 2014 zorg aan haar zieke moeder. Die zorg stopte toen de moeder op 9 maart 2015 overleed. Zowel voor als na de periode waarin zij haar moeder verzorgde, oefende de vrouw haar beroep uit via verschillende opdrachtgevers. Na het overlijden van haar moeder vroeg zij WW aan bij het UWV. Die wees dat af omdat de arbeidsrelatie tussen haar en haar moeder werd overheerst door de familierelatie, zodat geen sprake was van een privaatrechtelijke dienstbetrekking.
De CRvB oordeelde echter dat het erom gaat of sprake is van een gezagsverhouding tussen de dochter en haar moeder. De moeder gaf als werkgever aanwijzingen aan haar dochter met betrekking tot de momenten waarop ze verzorgd wilde worden en hoe dit moest worden gedaan. Ook besprak de moeder met haar dochter hoe het dagprogramma er moest uitzien. Tot op het laatst was de moeder goed in staat geweest haar wensen kenbaar te maken en aanwijzingen met betrekking tot haar verzorging te geven. De dochter deed haar werkzaamheden volgens deze aanwijzingen en instructies. Ze hield de uren bij en haar moeder tekende die af. Dat gold ook voor de rapportages die ze maakte voor de oncoloog en de aantekeningen in de zorgmap van de thuiszorg.
Volgens de CRvB was er voor de dochter geen verschil tussen de zorg voor haar moeder en de zorg die ze in het verleden aan andere cliënten had verleend, en werkte ze onder omstandigheden waaronder ook een vergelijkbare buitenstaander werkzaam zou zijn geweest. De CRvB concludeerde dat er een gezagsverhouding was en dat de dochter haar werk als zorgverlener voor haar moeder in een privaatrechtelijke dienstbetrekking had verricht. Het UWV had haar moeten aanmerken als werknemer en WW moeten toekennen.

■ *Centrale Raad van Beroep 24 januari 2019, nr. 17/4132, ECLI:NL:CRVB:2019:252*

Wetgeving

De stand van zaken
Per 5 maart 2019



Nog veel onduidelijkheid rond mandatory disclosure

Op 25 mei 2018 heeft de Raad van de Europese Unie de richtlijn over 'mandatory disclosure' aangenomen.[1] Deze richtlijn verplicht tot automatische uitwisseling van gegevens en inlichtingen over zogenoemde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Van 19 december 2018 tot 1 februari 2019 heeft een conceptwetsvoorstel ter consulatie op internet gestaan die genoemde richtlijn in nationale wetgeving moet omzetten.[2] Als dat gebeurt, wordt het verplicht om spontaan inlichtingen aan de Belastingdienst te verstrekken over grensoverschrijdende constructies die naar belastingontwijking of -misbruik rieken. Deze meldplicht gaat in per 1 juli 2020, maar werkt terug tot 25 juni 2018. Hierdoor is de richtlijn nu al van invloed op de belastingadvieswereld! Tijd dus om in te zoomen op dit wetsvoorstel en stil te staan bij de gevolgen voor de belastingadviseur.

Toon Nefkens
Mr. A.T.P. Nefkens RB is fiscaal advocaat bij benn; advocaten te Nijmegen. Daarnaast is hij lid van de Commissie-wetsvoorstellen van het RB en voorzitter van de RB-specialistengroep Formeel Belastingrecht

De afgelopen jaren heeft de Europese Unie verschillende maatregelen genomen om de automatische gegevensuitwisseling tussen de belastingautoriteiten in de lidstaten te bevorderen. Het verbeteren van fiscale transparantie staat hierbij centraal. Basis van deze maatregelen is de richtlijn inzake administratieve samenwerking op het gebied van belastingen.[3] Deze wordt ook wel de bijstandsrichtlijn genoemd en is sinds 2014 vijf keer gewijzigd. De eerste wijziging betrof het op automatische basis uitwisselen van financiële rekeninggegevens tussen de lidstaten op basis van de zogenoemde Common Reporting Standard.[4] De tweede wijziging betrof de automatische uitwisseling van gegevens en inlichtingen over grensoverschrijdende rulings.[5] De derde zag op automatische uitwisseling van zogenoemde landenrapporten van multinationale groepen en wordt de country-by-country Reporting genoemd.[6] De vierde wijziging ziet op de toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten.[7]

De vijfde en laatste wijziging breidt de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen tussen de lidstaten uit met gegevens en inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Het gaat hierbij om grensoverschrijdende constructies die kenmerken in zich hebben die een aanwijzing vormen voor belastingontwijking of -misbruik. Deze laatste wijziging van de bijstandsrichtlijn wordt ook wel *mandatory disclosure* genoemd en is dus het onderwerp van deze bijdrage. De beoogde inwerkingtreding is 1 januari 2020. De meldplicht vindt voor het eerst toepassing met ingang van 1 juli 2020 met betrekking tot adviezen die zien op grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is gedaan in de periode 25 juni 2018 tot en met 30 juni 2020.

Inmiddels zijn de automatische informatiestromen op gang gekomen. De vraag is of de belastingautoriteiten van de lidstaten wel in staat zijn om die enorme stroom te verwerken. Wanneer daar straks ook nog de informatie op basis van de meldplicht grensoverschrijdende constructies bij komt, wordt die vraag nog urgenter: zijn ze daar wel voldoende op ingericht? De informatie over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies dient weliswaar te worden uitgewisseld via een door de Europese Commissie opgezet, gemeenschappelijk communicatienetwerk, maar over dit netwerk is nog weinig bekend, net zomin als over de wijze waarop dit gaat functioneren.

Implementatie in de nationale wetgeving

De implementatie van de bepalingen uit de mandatory disclosure richtlijn vindt in ons land plaats in de Wet op de internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen (WIB) en in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). In de WIB wordt voorgeschreven welke gegevens en inlichtingen ter zake van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies moeten worden verstrekt en door wie. Verder komt er een bepaling in op grond waarvan Nederland op automatische basis de hiervoor genoemde gegevens en inlichtingen zal verstrekken. Tevens wordt de sanctiebepaling in de WIB van toepassing op het niet nakomen van de verplichtingen.

Navordering

In het conceptwetsvoorstel staat een nieuw zevende lid bij art. 16 AWR. Deze bepaling strekt ertoe de door de intermediair en betrokken belastingplichtige verstrekte gegevens en inlichtingen uit te zonderen van de reguliere navorderingsregels als bedoeld in art. 16, eerste lid AWR. Dit roept vragen op. De automatische gegevensuitwisseling stelt de landen van de Europese Unie in staat om constructies adequaat te bestrijden. Met de verkregen informatie kan de Belastingdienst onderzoek doen naar de fiscale aanvaardbaarheid van de gebruikte constructies. Hiertoe heeft hij ook de tijd: een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie moet in beginsel binnen 30 dagen na de eerste stap van implementatie worden gemeld, terwijl de Belastingdienst tot drie jaar na afloop van het boekjaar de tijd heeft om een belastingaanslag op te leggen. Onbevredigend is daarom de voorgestelde uitbreiding van art. 16 AWR met een bepaling dat informatie uit deze gegevensuitwisseling te allen tijde een nieuw feit vormt. Temeer omdat de achtergrond van de richtlijn is dat informatie sneller beschikbaar komt, zodat de Belastingdienst tijdig adequate maatregelen kan nemen.

Wanneer melden?

In het conceptwetsvoorstel staan de begrippen 'constructie', 'grensoverschrijdend' en 'meldingsplichtig' centraal. Hiermee wordt bedoeld dat het onder meer van belang is dat de constructie hetzij meer dan één lidstaat, dan wel een lidstaat en een derde land betreft. Genoemde begrippen zijn bewust niet gedefinieerd in het conceptwetsvoorstel. In de toelichting wordt hierover opgemerkt dat dit niet nodig is. Het is evenmin wenselijk door onder meer de complexiteit en doordat een constructie vele vormen kan hebben en uit verschillende elementen kan bestaan, waaronder een transactie, actie, handeling, overeenkomst, lening, afspraak, verbintenis of een combinatie daarvan.

In plaats van een definitie van constructie is vanuit doelmatigheidsoverwegingen een lijst opgenomen van wezenskenmerken die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen. Een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste een van die wezenskenmerken bezit. Er zijn in totaal vijf categorieën wezenskenmerken waarin concrete constructies zijn omschreven. Voor sommige wezenskenmerken is de zogenoemde *main benefit test* van belang.[8] Deze test houdt in dat een van de belangrijkste voordelen die redelijkerwijs van een constructie te verwachten valt, het verkrijgen van een belastingvoordeel is. Pas wanneer hieraan wordt voldaan, is sprake van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

Categorie A

Deze wezenskenmerken zien op de vorm van de constructie waarbij:

- een geheimhoudingsclausule is opgenomen;
- vergoedingen zijn afgesproken die afhankelijk zijn van het resultaat; of
- gebruik wordt gemaakt van gestandaardiseerde documenten of een standaardstructuur zonder dat er voor implementatie wezenlijke aanpassingen nodig zijn.

Categorie B

Deze wezenskenmerken zien op:

- constructies met handel in verliesvennootschappen over de grens heen;
- constructies met het omzetten van inkomsten in vermogen, schenkingen of andere lager belaste inkomstencategorieën; en
- constructies waarbij geld wordt rondgepompt.

Categorie C

Deze wezenskenmerken zien op grensoverschrijdende transacties en bestaan uit vier onderdelen. Het eerste onderdeel ziet op aftrekbare grensoverschrijdende betalingen tussen twee of meer verbonden ondernemingen. Van een meldingsplichtige constructie is sprake als aan een van de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- de ontvanger is nergens fiscaal gevestigd;
- de ontvanger is gevestigd in een rechtsgebied dat geen vennootschapsbelasting heft, c.q. heft naar een tarief van nul of bijna nul, of dat op de zwarte lijst staat;
- de betaling is vrijgesteld of profiteert van een fiscaal gunstregime waar de ontvanger fiscaal inwoner is.

Tevens zien de wezenskenmerken op een aanspraak op afschrijving of voorkoming van dubbele belasting in meer dan één rechtsgebied ten aanzien van hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel. Tot slot ziet het op een constructie met overdrachten van activa waarbij een wezenlijk verschil bestaat tussen het bedrag dat in de betrokken rechtsgebieden wordt aangemerkt als de voor die activa te betalen vergoeding.

Categorie D

Deze wezenskenmerken zien op constructies die de automatische uitwisseling van gegevens over financiële inlichtingen of het vaststellen van het uiteindelijke belang proberen te omzeilen. Tevens zien ze op constructies die voorkomen dat zichtbaar wordt wie de uiteindelijk belanghebbende is.

Het is niet de bedoeling om alle fiscale adviezen en structuren onder de richtlijn te scharen, maar enkel constructies die (mogelijk) op belastingontwijking duiden

Categorie E
Deze wezenskenmerken zien op constructies met betrekking tot transfer pricing, zoals het gebruik maken van unilaterale *safe harbour* regels, het overdragen van moeilijk te waarderen immateriële activa of een constructie waarbij binnen een groep functies, risico's of activa worden overgedragen die in drie jaar na deze overdracht minder dan 50% gaan bijdragen in de geraamde jaarlijkse winst vóór interest en belastingen van de overdrager(s).

Let op! Het doel van de mandatory disclosure richtlijn is om informatie te krijgen over mogelijke agressieve fiscale grensoverschrijdende planningsconstructies. Het is niet de bedoeling om alle fiscale adviezen en structuren onder de reikwijdte van deze richtlijn te laten vallen. Het gaat enkel om constructies die (mogelijk) op belastingontwijking duiden!

Wie moet melden?

De intermediair
De meldingsplicht voor grensoverschrijdende constructies geldt primair voor de intermediair. Hieronder wordt verstaan een ieder die doorgaans betrokken is bij het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of het beheren van de implementatie van een of meer grensoverschrijdende constructies. De meldplicht rust ook op diegenen die bijstand of advies verlenen aan de intermediair. Wanneer dus meerdere intermediairs bij de grensoverschrijdende constructie zijn betrokken, moet in beginsel iedere intermediair melding doen. Om een dubbele of meervoudige meldplicht te voorkomen wordt een intermediair ontheven van zijn meldingsplicht als hij aannemelijk maakt dat de desbetreffende inlichtingen reeds door een andere intermediair zijn verstrekt. Om voor deze ontheffing in aanmerking te komen moet een intermediair zich ervan vergewissen dat een andere betrokken intermediair aan de meldingsplicht voldoet. De intermediair is ook vrijgesteld als hij aannemelijk maakt dat de inlichtingen al in een andere lidstaat zijn verstrekt.

De belastingplichtige
De meldingsplicht verschuift naar de betrokken belastingplichtige als door een intermediair een beroep wordt gedaan op het wettelijke verschoningsrecht. Dit geldt ook in de situatie dat er geen intermediair is, bijvoorbeeld wanneer de intermediair van buiten de Europese Unie komt. De desbetreffende belastingplichtige is slechts vrijgesteld van zijn meldingsplicht als hij aannemelijk maakt dat dezelfde inlichtingen al door een andere betrokken belastingplichtige zijn gemeld. Onder betrokken belastingplichtige wordt overigens verstaan elke persoon voor wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is gemaakt.

Verschoningsrecht
Uit het conceptwetsvoorstel volgt dat het wettelijke verschoningsrecht zoals dat toekomt aan advocaten, notarissen, artsen en apothekers, wordt gerespecteerd. Voor hen geldt de meldingsplicht niet. Deze verschuift in dat geval naar een andere intermediair of de relevante belastingplichtige. Voor belastingadviseurs geldt het informele verschoningsrecht op basis van het zogenoemde *fair play* beginsel. In de toelichting op het conceptwetsvoorstel staat evenwel dat een beroep op het informele, niet wettelijk vastgestelde verschoningsrecht niet wordt gehonoreerd. Een toelichting op dit uitgangspunt ontbreekt echter. Evenmin is duidelijk of het zogenoemde afgeleide verschoningsrecht dat een belastingadviseur kan toekomen, onder de uitzonderingsmogelijkheid op de meldingsplicht valt. Voor de praktijk is het echter wel wenselijk dat op deze punten verduidelijking komt.

Wat melden?

Zodra sprake is van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, is het van belang te weten welke gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt, hoe en waar dat dient te gebeuren en welke termijn hierbij geldt.

Te melden gegevens en inlichtingen
De intermediair dient in ieder geval de naam, fiscale woonplaats en het fiscale identificatienummer van de

intermediair(s), relevante belastingplichtigen en van alle verbonden ondernemingen te verstrekken. Wanneer het een natuurlijk persoon betreft, moet de intermediair of relevante belastingplichtige ook de geboortedatum en de geboorteplaats van die persoon verstrekken.
Daarnaast moet de intermediair duidelijk maken waarom de grensoverschrijdende constructie is gemeld. Hij doet dat door:

- te verwijzen naar de desbetreffende wezenskenmerken;
- het opstellen van een samenvatting van de inhoud van de constructie;
- de datum te noemen waarop de eerste stap voor de implementatie van de constructie is of zal worden gezet;
- nadere bijzonderheden te melden die aan de constructie ten grondslag liggen;
- de waarde van de constructie zelf te noemen;
- het noemen van andere lidstaten waarop de constructie invloed kan hebben; en
- het verstrekken van identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat op wie de constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn. Hoe dit laatste punt moet worden ingevuld, wordt in de toelichting niet gemotiveerd.

Hoe en waar

Het conceptwetsvoorstel merkt niets op over de wijze waarop de gegevens en inlichtingen aan de Belastingdienst dienen te worden verstrekt. Wel is er een delegatiebepaling opgenomen op grond waarvan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur hieromtrent regels worden gesteld. Duidelijk is echter wel dat alle te verstrekken gegevens moeten worden opgenomen in een databank. De verwachting is dat er een standaardformulier komt dat via een digitale portal aan de Belastingdienst moet worden gemeld. Hopelijk komt er in het definitieve wetsvoorstel meer duidelijk op dit punt.

Termijn

Uit het conceptwetsvoorstel volgt dat bij een constructie op maat rapportage moet plaatsvinden binnen dertig kalenderdagen vanaf de dag nadat de meldingsplichtige constructie 'gereed is voor implementatie' of vanaf het ogenblik dat 'de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige constructie is ondernomen'. Op dat moment moet in één keer de desbetreffende informatie worden verstrekt. Voor marktklare constructies geldt als aanvullende eis dat een intermediair per drie maanden een verslag moet opstellen met de nog ontbrekende informatie.

Sanctie bij niet melden

Uit het conceptwetsvoorstel volgt dat, wanneer het aan opzet, dan wel grove schuld van de intermediair of de betrokken belastingplichtige is te wijten dat de verplichtingen niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist zijn of worden nagekomen, dit een vergrijp vormt waarvoor de minister van Financiën een bestuurlijke boete kan opleggen tot maximaal het bedrag van de zesde categorie (per 1 januari 2019: € 830.000). Niet wordt gemotiveerd waarom is gekozen voor een boete van deze categorie.
Het lijkt erop dat is aangesloten bij de bestuurlijke boeten voor het niet voldoen aan de verplichtingen met betrekking tot de country-by-country reporting.[9]
Uit de richtlijn zelf volgt dat de sancties doeltreffend, evenredig en afschrikkend moeten zijn. Van de hoogte van de bestuurlijke boete in het conceptwetsvoorstel gaat weliswaar een afschrikkende werking uit, maar van evenredigheid en doeltreffendheid is mijns inziens geen sprake. Allereerst volgt uit het conceptwetsvoorstel dat het een doorlopende verplichting betreft. Hierdoor bestaat er in theorie een constante dreiging van een bestuurlijke boete. Daarnaast moet goed voor ogen worden gehouden dat ook natuurlijke personen onder de reikwijdte van de meldingsplicht vallen. Een bestuurlijke boete van een dergelijke omvang komt mij dan ook bijzonder hoog voor. Dit ook omdat in de fiscale vergrijpboete bepalingen (art. 67cc t/m 67f AWR) en de strafrechtelijke bepalingen (art. 68 t/m 71 AWR) geen beboetbare, respectievelijk strafbare gedragingen voorkomen die met een dergelijk hoge boete kunnen worden bestraft. Hopelijk wordt de hoogte van de sanctie in het definitieve wetsvoorstel aangepast of wordt, op zijn minst, een toelichting verstrekt waarom is gekozen voor een boete van de zesde categorie.

Conclusie

De belastingadvieswereld zal door de mandatory disclosure veranderen. Hoewel het melden strikt genomen niet verkeerd is, dient de gang van zaken wel voor iedereen duidelijk te zijn. Op dit moment leidt het conceptwetsvoorstel nog tot veel vragen en onduidelijkheid. Dit kan en mag de bedoeling niet zijn, omdat al met terugwerkende kracht vanaf 25 juni 2018 van de belastingadviseur wordt verwacht dat hij bijhoudt wat er moet worden gemeld. Dat het hier enkel gaat om constructies die (mogelijk) op belastingontwijking duiden, doet hier niet aan af. Het is daarom te hopen dat het ministerie van Financiën snel duidelijkheid schept. <<<

Noten

1 Richtlijn (EU) 2018/822.
2 https://www.internetconsultatie.nl.
3 Richtlijn 2011/16/EU.
4 Richtlijn 2014/107/EU, geïmplementeerd in de Nederlandse wet met ingang van 1 januari 2016.
5 Richtlijn (EU) 2015/2376, geïmplementeerd in de Nederlandse wet met ingang van 1 januari 2017.
6 Richtlijn (EU) 2016/881, geïmplementeerd in de Nederlandse wet met ingang van 5 juni 2017.
7 Richtlijn (EU) 2016/2258. geïmplementeerd in de Nederlandse wet met ingang van 1 januari 2018.
8 Wezenskenmerken A en B en wezenskenmerk C, onderdeel I, onder b, onderdeel i, en onder c en d, mogen uitsluitend in aanmerking worden genomen indien ze aan de main benefit test voldoen.
9 Art. 29h Wet Vpb 1969.

Hoge Raad verduidelijkt aftrekbeperking aan- en verkoopkosten

Op grond van art. 13, lid 1 Wet Vpb 1969 zijn kosten die verband houden met de aan- of verkoop van een deelneming niet aftrekbaar. Lange tijd bestond er onduidelijkheid over de reikwijdte van deze aftrekbeperking. Op 7 december 2018 heeft de Hoge Raad meer duidelijkheid verschaft over de vraag wanneer genoemde kosten onder de deelnemingsvrijstelling vallen en dus niet langer aftrekbaar zijn. Het arrest geeft een aantal richtlijnen aan de hand waarvan kan worden bepaald of er sprake is van kosten die onder de aftrekbeperking vallen. Hoewel het arrest op een aantal punten meer zekerheid voor belastingplichtigen zal bieden, zijn er naar onze mening nog steeds aspecten die tot discussies kunnen leiden.

Lex Bekkers en Shie Au Yeung
L.M.A. Bekkers LL.M en S.Y. Au Yeung Msc zijn beiden werkzaam als fiscalist bij STP Tax Lawyers

In deze bijdrage gaan we allereerst in op de behandeling van aan- en verkoopkosten voorafgaand aan het arrest van 7 december 2018. Vervolgens bespreken we het arrest, waarbij we tevens ingaan op de vraag hoe de kosten gedurende het aan- of verkooptraject boekhoudkundig moeten worden verwerkt. Tot slot volgen enkele aspecten waar de Hoge Raad geen (volledige) invulling aan heeft gegeven.

Reikwijdte aftrekbeperking voorafgaand aan het arrest

Vóór de uitspraak van de Hoge Raad werd in de praktijk veelal teruggegrepen op subjectieve maatstaven om te beoordelen of kosten als aan- of verkoopkosten moesten worden aangemerkt. Door zich te beroepen op het Boorput-arrest werd door belastingplichtigen veelal het standpunt ingenomen dat pas sprake kan zijn van niet-aftrekbare kosten als de aan- of verkoop 'nagenoeg zeker' is.[1] In de praktijk en in fiscale literatuur werd de stelling ingenomen dat sprake kan zijn van een fase waarin nog niet nagenoeg zeker is dat de transactie zal plaatsvinden en dat daarom kosten die samenhangen met deze 'voorfase' niet onder de aftrekbeperking zouden moeten vallen. Als omslagpunt van het tijdstip waarop aan- of verkoopkosten niet langer aftrekbaar zouden zijn, werden bijvoorbeeld het moment van ondertekening van de intentieovereenkomst of het starten van exclusieve onderhandelingen genoemd.
In de literatuur is zelfs het standpunt ingenomen dat ook na ondertekening van de intentieovereenkomst onduidelijkheid kan blijven bestaan over het doorgaan van de transactie. Dit zou zich bijvoorbeeld kunnen voordoen als er nog aan specifieke voorwaarden moet worden voldaan met betrekking tot het verkrijgen van financiering, het verkrijging van goedkeuring van een autoriteit, of als gevolg van de resultaten uit een due diligence. In dergelijke situaties werd in de praktijk en in literatuur veelal beargumenteerd dat nog geen sprake was van niet-aftrekbare kosten, omdat de aan- of verkoop nog niet nagenoeg zeker is.
De Belastingdienst daarentegen stelde zich met een beroep op het Filmscript-arrest op het standpunt dat al sprake is van niet-aftrekbare kosten zodra er 'een redelijke verwachting' van een aan- of verkoop is.[2] Op 26 april 2016 zijn bovendien in het kader van de Wet openbaarheid van bestuur (Wob) documenten openbaar gemaakt die betrekking hebben op standpuntbepalingen van de Belastingdienst over de fiscale behandeling van aan- en

verkoopkosten van deelnemingen. Uit deze documenten blijkt dat de Belastingdienst voor de uitleg van het criterium 'redelijke verwachting' aansluiting zocht bij een van de volgende momenten:

- vanaf het moment dat opdracht wordt gegeven tot een due diligence onderzoek;
- vanaf het moment van een intentieverklaring tot overname;
- vanaf het moment dat er bezien vanuit de koper een concrete deelneming is en redelijkerwijs vaststaat dat de acquisitie doorgang vindt; of
- vanaf het moment dat er een concrete (zoek)opdracht ligt.

Arrest Hoge Raad

In het arrest van 7 december 2018 ging het om de volgende situatie.[3] De belanghebbende in kwestie was een moedervennootschap die (nagenoeg) volledig werd gehouden door een natuurlijk persoon. De moedervennootschap op haar beurt hield deelnemingen in een aantal vennootschappen, waaronder de targetvennootschap. In verband met het naderende pensioen van de uiteindelijke aandeelhouder en het feit dat er geen opvolging binnen de familie zou plaatsvinden, was besloten dat de moedervennootschap haar 46% deelneming in de targetvennootschap zou verkopen. Hiervoor werd een strategisch adviseur ingeschakeld om de mogelijkheden daartoe te onderzoeken. Medio 2007 bracht deze adviseur een advies uit met betrekking tot de targetvennootschap.

In de periode tot 30 juni 2008 kwamen verschillende scenario's voorbij. Allereerst is de optie besproken van een management buy-out. Na enige tijd bleek deze optie niet haalbaar, en werd een verkooptraject met een externe partij opgestart. In augustus 2008 begon een due diligence-onderzoek bij de targetvennootschap en in de daaropvolgende maanden vonden verschillende presentaties en gesprekken met geïnteresseerde partijen plaats. Uiteindelijk werd op 6 april 2009 een koopovereenkomst getekend met de externe koper en was de moedervennootschap daarmee af van haar 46% deelneming in de targetvennootschap.

In het kader van deze verkoop zijn kosten gemaakt die (deels) zijn doorbelast aan de moedervennootschap, en wel voor een bedrag van € 470.281. Ze hadden betrekking op de volgende diensten:

- strategisch advies, het identificeren van potentiële kopers en het begeleiden van de voorgenomen verkoop in algemene zin;
- consultancy ten behoeve van de verkoop;
- vendor due diligence onderzoek en rapport;
- juridisch advies en het opstellen van een koopovereenkomst; en
- het inrichten van een digitale dataroom.

De vraag die voorlag was of de moedervennootschap (een deel van) de gemaakte kosten van haar winst kon aftrekken, of dat deze kosten onder de aftrekbeperking van art. 13, lid 1 Wet Vpb vielen. Hierna bespreken we de belangrijkste conclusies die uit het arrest van de Hoge Raad kunnen worden getrokken. We gaan daarbij ook in op enkele specifieke situaties waar ook na dit arrest van de Hoge Raad nog geen (volledige) duidelijkheid over bestaat.

Gelijke behandeling aan- en verkoopkosten

Uit het arrest kan worden afgeleid dat aan- en verkoopkosten zo veel mogelijk gelijk worden behandeld.[4] Overigens volgt uit art. 13, lid 1 Wet Vpb ook dat aan- en verkoopkosten in principe niet anders worden behandeld.[5]

Rechtstreeks verband met de transactie

Uit het arrest volgt de hoofdregel dat kosten onder de aftrekbeperking vallen als er een rechtstreeks oorzakelijk verband is tussen de kosten en de aan- of verkoop van de deelneming. Volgens de Hoge Raad is sprake van aan- of verkoopkosten als ze zonder de verwerving of vervreemding niet zouden zijn gemaakt. Hiermee maakt hij duidelijk dat sprake moet zijn van een oorzakelijk verband dat naar objectieve maatstaven moet worden beoordeeld.

Zoals gezegd is zowel in de fiscale literatuur als door de Belastingdienst een zeker omslagpunt aangegeven ten aanzien van het tijdstip waarop kosten als niet-aftrekbare aan- of verkoopkosten moeten worden beschouwd. Over het exacte tijdstip daarvan bestond weliswaar discussie, maar in ieder geval leek vast te staan dat er sprake was van een zeker omslagpunt. Op basis van het arrest lijkt nu echter de conclusie te moeten worden getrokken dat *geen* omslagpunt dient te worden onderkend. Immers, ook in de 'voorfase' – als de aan- of verkoop 'nog niet nagenoeg zeker is', dan wel wanneer er nog geen 'redelijke verwachting' is dat de aan- of verkoop doorgaat – kunnen kosten al een oorzakelijk verband hebben met een latere aan- of verkoop. Dergelijke kosten zouden niet zijn gemaakt als er geen sprake was van een aan- of verkoop, en op basis van het oordeel van de Hoge Raad vallen dergelijke kosten dan onder de aftrekbeperking.

> Volgens ons kan nog steeds discussie ontstaan over de vraag wanneer kosten, objectief bezien, in verband staan met de aan- of verkoop van een deelneming

De richtlijnen die de Hoge Raad in het arrest heeft gegeven, lijken op het eerste gezicht redelijk duidelijk. Wij verwachten echter dat in de praktijk nog steeds discussie kan ontstaan met betrekking tot de vraag wanneer kosten nu – objectief bezien – in verband staan met de aan- of verkoop van een deelneming. Voor bepaalde typen kosten zal het duidelijk zijn dat deze een rechtstreeks oorzakelijk verband hebben met de transactie. Dit geldt bijvoorbeeld in het geval van 'succes fees' of

Samenloop van een onbelaste schadevergoeding en aftrekbare kosten zou zich niet moeten voordoen, omdat moet worden uitgegaan van daadwerkelijk drukkende kosten

notariskosten die worden gemaakt voor de overdracht van de aandelen.
Voor andere typen kosten is naar onze mening een minder sterk verband aanwezig, waardoor discussie rond de aftrekbaarheid mogelijk blijft. Een voorbeeld hiervan vormen due diligence kosten, die zowel voor de transactie als ten behoeve van het aantrekken van financiering worden gemaakt. Bij de aankoop van een vennootschap wordt veelal financiering voor de koopsom gezocht, bijvoorbeeld van een bank. Voordat deze tot financiering overgaat zal ze vaak om een due diligence rapport verzoeken. Anders dan aan- of verkoopkosten zijn financieringskosten in beginsel wel aftrekbaar. Wat ons betreft dient daarom in situaties waarin een due diligence onderzoek heeft plaatsgevonden, een onderscheid te worden gemaakt in niet-aftrekbare aan- en verkoopkosten enerzijds en aftrekbare financieringskosten anderzijds. Hoe een dergelijk onderscheid dient te worden gemaakt, blijkt niet uit het arrest.

Afgeketste transactie

Uit het arrest volgt dat geen sprake is van niet-aftrekbare aan- of verkoopkosten als de transactie uiteindelijk geen doorgang blijkt te vinden. In dat geval zullen de kosten in beginsel aftrekbaar zijn, tenzij de deelneming in een volgende fase alsnog aan een andere partij wordt vervreemd. In dat geval dient te worden beoordeeld in hoeverre de verkoopkosten die in de eerste fase zijn gemaakt, ook zouden zijn gemaakt als die eerste fase niet had plaatsgevonden. Slechts dit deel van de gemaakte kosten is dan niet-aftrekbaar.[6]
Een praktisch probleem kan zich voordoen in de situatie waarin kosten worden gemaakt voor de aan- of verkoop van een gehele divisie. Als uiteindelijk slechts één entiteit uit de divisie wordt aangekocht of verkocht, kan het in de praktijk lastig zijn om te bepalen welk deel van de gemaakte kosten toerekenbaar is aan de daadwerkelijk aangekochte of verkochte deelneming (niet-aftrekbaar) en welk gedeelte aan de afgeketste transacties (wel aftrekbaar).
In de literatuur is de vraag opgekomen hoe de recente uitspraak van de Hoge Raad zich verhoudt tot het zogenoemde schadevergoedingsarrest.[7] In dat arrest heeft de Hoge Raad beslist dat schadevergoedingen gedurende de contractuele fase onder de deelnemingsvrijstelling vallen.[8] In het arrest van 7 december 2018 besliste hij evenwel dat de kosten aftrekbaar zijn als de transactie geen doorgang vindt. Bobeldijk vraagt zich af of een combinatie van deze arresten tot een situatie kan leiden waarbij de ontvangen schadevergoedingen onder de deelnemingsvrijstelling vallen, terwijl de kosten in verband

met de afgeketste transactie aftrekbaar zouden zijn. Wij zijn het met Bobeldijk eens dat een samenloop van een onbelaste schadevergoeding en aftrekbare kosten zich niet zou moeten voordoen, omdat moet worden uitgegaan van daadwerkelijk drukkende kosten. Dit betekent dat slechts het saldo van de gemaakte kosten en de ontvangen schadevergoeding onder de deelnemingsvrijstelling hoort te vallen, dan wel als aftrekbare kosten in aanmerking moet worden genomen.[9]

Interne kosten

Een andere belangrijke vraag die de Hoge Raad heeft beantwoord, is in hoeverre interne kosten onder de aftrekbeperking vallen. Voor de toepassing van het aftrekverbod moet geen onderscheid worden gemaakt tussen interne en externe kosten. Hiermee is het nu duidelijk dat ook interne kosten onder de reikwijdte van de aftrekbeperking kunnen vallen.[10] Ondanks het feit dat de Hoge Raad hier niet verder op ingaat, lijken reguliere salariskosten er niet onder te vallen. Deze kosten zouden immers ook zijn gemaakt als de transactie niet had plaatsgevonden. Slechts de op de transactie betrekking hebbende kosten voor overwerk en bonussen zouden dan onder de aftrekbeperking kunnen vallen.
De vraag is echter of deze redenering ook geldt voor (reguliere) salariskosten van een M&A-afdeling binnen een organisatie.[11] Ten aanzien van deze kosten kan immers worden betoogd dat ze ook zouden zijn gemaakt als er geen transactie had plaatsgevonden. Daarentegen zou ook kunnen worden gesteld dat er ten aanzien van dergelijke kosten een rechtstreeks verband bestaat met de aan- of verkoop van een deelneming. Gelet op het arrest is het naar onze mening aannemelijk dat dergelijke kosten ook zouden moeten kwalificeren als niet-aftrekbare kosten, aangezien ze rechtstreeks dienstbaar zijn aan de transactie. In de praktijk kan het vaststellen van het deel dat dienstbaar is aan de transactie nog tot lastige discussies met de Belastingdienst leiden, zeker als de werknemers hun tijdsbesteding niet administreren.

Transitorische actiefpost

De Hoge Raad geeft in het arrest tevens aan hoe moet worden omgegaan met de aan- of verkoopkosten gedurende het aan- of verkooptraject. Zolang er onduidelijkheid bestaat over het al of niet doorgaan van de transactie, dienen de kosten te worden geactiveerd op de balans als een 'transitorische post'. Die kan dan worden afgeboekt op het moment dat duidelijk is dat de transactie daadwerkelijk doorgang zal vinden. Op dat moment moet worden vastgesteld in hoeverre de afgeboekte actiefpost onder de deelnemingsvrijstelling valt en dus als niet-aftrekbare kosten moet worden aangemerkt.[12]
Ook al kunnen we ons vinden in de door de Hoge Raad geformuleerde methodiek, we vragen ons wel af of deze strookt met goedkoopmansgebruik. Op basis van het voorzichtigheidsbeginsel zouden kosten immers al direct mogen worden genomen op het moment dat ze zijn gemaakt. De in dit arrest geformuleerde regels lijken dit beginsel te doorbreken, aangezien kosten die al zijn gemaakt niet mogen worden genomen, maar in een transitorische actiefpost moeten worden opgenomen.

Aan- of verkoopkosten van een optie

Een volgende vraag is of aan- of verkoopkosten van een optie op een deelneming ook onder de aftrekbeperking kunnen vallen. In de literatuur wordt het standpunt ingenomen dat de kosten van een optie op een deelneming aftrekbaar zouden moeten zijn, omdat zo'n optie niet kan worden aangemerkt als een deelneming. De kosten in verband met de optie op een deelneming zouden dan op grond van het arrest van de Hoge Raad gewoon aftrekbaar moeten zijn.[13] Anderzijds valt te betogen dat de kosten van een optie wel onder de aftrekbeperking zouden moeten vallen, aangezien bij uitoefening van de optie alsnog een deelneming ontstaat. Er lijkt dan dus wel een oorzakelijk verband te zijn met de aan- of verkoop van een deelneming.

Ten slotte

Tot het arrest van 7 december 2018 van de Hoge Raad bestond veel onduidelijkheid over de vraag wanneer aan- of verkoopkosten onder de deelnemingsvrijstelling vallen. In de fiscale praktijk werd voordien vaak betoogd dat de in een voortraject van een transactie gemaakte kosten veelal aftrekbaar waren, omdat op dat moment de aan- of verkoop van de deelneming nog niet 'nagenoeg zeker' was. Op basis van de in dit arrest door de Hoge Raad geformuleerde regels lijkt er nu eindelijk duidelijkheid te zijn wanneer aan- of verkoopkosten onder de deelnemingsvrijstelling vallen. Dat is het geval als er een rechtstreeks oorzakelijk verband is tussen deze kosten en de aan- of verkoop van de deelneming. Op enkele punten roept het arrest echter toch ook weer nieuwe vragen op. <<<

Noten)

1 Hoge Raad 12 april 1995, 29.866, ECLI:NL:HR:1995:AA1554.
2 Hoge Raad 23 juni 1999, 33.580, ECLI:NL:HR:1999:AA2800.
3 Hoge Raad 7 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2264.
4 Zie V-N 2018/66.6.
5 Zie dr. W. Bruins Slot, De aan en verkoopkosten van een deelneming, NTFR, 31 januari 2019.
6 r.o. 2.5.4 van het arrest van 7 december.
7 Zie A. Bobeldijk, Regels over kosten ter zake van de vervreemding van een deelneming, NL Fiscaal, 2018/2663.
8 Hoge Raad 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2124.
9 Als de schadevergoeding de kosten overstijgt, kan dit overschot onder de deelnemingsvrijstelling worden gebracht. Omgekeerd zal er sprake zijn van aftrekbare kosten.
10 r.o. 2.5.2 van het arrest van 7 december.
11 Zie V-N 2018/66.6.
12 r.o. 2.5.5 van het arrest van 7 december.
13 Zie in dit kader tevens V-N 2018/66.6. De afwezigheid van een deelneming bij een optierecht wordt in de literatuur ontleend aan het besluit van 13 februari 2019, nr. 2019-0000012049, Stcrt. 2019, 9603.

Buitenlandse werknemers in Nederland en de 12-maandstermijn

In dit artikel ga ik in op de situatie dat een buitenlandse werkgever zijn buitenlandse werknemers naar Nederland stuurt om hier werkzaamheden te gaan verrichten. De vraag is onder welke omstandigheden hier geen heffing van loonbelasting plaatsvindt. Daartoe ga ik eerst in op het arbeidsartikel in de belastingverdragen en vervolgens op de vraag wanneer sprake is van een vaste inrichting. Daarbij zal blijken dat bepaalde werkzaamheden geen vaste inrichting vormen als ze twaalf maanden of korter duren. Daarna bespreek ik de specifieke omstandigheden waaraan deze werkzaamheden dienen te voldoen en hoe dat kan worden getoetst.

Marco Ooms
Drs. M.A.H.G.M. Ooms RB is verbonden aan Ooms & Partners accountants en belastingadviseurs

Een termijn van twaalf maanden geeft aanleiding tot oneigenlijk gebruik, c.q. misbruik en de vraag is hoe daartegen kan worden opgetreden. Daarbij speelt ook de vraag hoe met onderbrekingen van de werkzaamheden moet worden omgegaan. Zijn er omstandigheden denkbaar die de 12-maandstermijn opschorten? Van belang is ook de bepaling in de goedkeuringswet Multilateraal Instrument die het opsplitsen van contracten om genoemde termijn te voorkomen, teniet doet. Als uiteindelijk wordt vastgesteld dat de 12-maandstermijn niet is overschreden, is de conclusie dat geen sprake is van een vaste inrichting. Aangezien in dit soort omstandigheden zo'n vaste inrichting noodzakelijk is om aan heffing van loonbelasting toe te komen, is die heffing bij het ontbreken daarvan dus niet aan de orde.

Uitgangssituatie

Als buitenlandse werknemers naar Nederland komen om hier werkzaamheden te verrichten, bepaalt het arbeidsartikel in het belastingverdrag met het desbetreffende land wanneer Nederland belasting mag heffen. Daarbij zal veelal sprake zijn van een verdrag conform het OESO-modelverdrag. Als de beloning van de buitenlandse werknemer ten laste van een vaste inrichting van de buitenlandse werkgever in Nederland komt, is Nederland op grond van lid 2 van het arbeidsartikel vanaf dag één bevoegd om belasting te heffen over de beloning van deze werknemer ter zake van zijn werkzaamheden in Nederland. Van een vaste inrichting is sprake als de buitenlandse werkgever in Nederland beschikt over een vaste bedrijfsinrichting, door middel waarvan de werkzaamheden van zijn onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.

Bouwwerk, constructie- of installatiewerkzaamheden

In geval van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden is pas sprake van een vaste inrichting als de werkzaamheden meer dan twaalf maanden duren. In sommige verdragen geldt echter een kortere termijn, en wel een van zes maanden. Deze laatste termijn sluit voor de buitenlandse werkgever mooi aan op de termijn van 183 dagen voor zijn buitenlandse werknemers uit het arbeidsartikel. Dit betekent dus dat de buitenlandse werkgever bij de uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden die langer duren dan zes maanden, (Nederlandse) loonbelasting moet inhouden op het loon van zijn buitenlandse werknemers, terwijl die werknemers zelf, als ze door dit project meer dan 183 dagen in Nederland werken, ook inkomstenbelastingplichtig worden.

Nog duidelijker is het onderscheid tussen de (loon)belastingplicht van de buitenlandse werkgever en de (inkomsten)belastingplicht van de buitenlandse werknemer als het werk korter dan zes maanden duurt. Voor de buitenlandse werkgever is er dan geen inhoudingsplicht voor de loonbelasting, terwijl de buitenlandse werknemer bij werkzaamheden voor bijvoorbeeld meerdere (buitenlandse) werkgevers, wel meer dan 183 dagen werkzaam kan zijn in Nederland en daarmee inkomstenbelastingplichtig wordt. In deze situatie zal de buitenlandse werknemer de Nederlandse inkomstenbelasting op aangifte moeten betalen.
Terug naar de meer gebruikelijke 12-maandstermijn. Als sprake is van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden die korter duren dan twaalf maanden, is geen sprake van een vaste inrichting, ook al bevindt zich op het terrein een kantoor of een werkplaats in de zin van het tweede lid van art. 5 Wet Vpb (vaste inrichting).[1] Dit kan evenwel anders zijn als dat kantoor of die werkplaats door de buitenlandse belastingplichtige wordt gebruikt voor verschillende bouwprojecten, aldus update 2003 van het OESO-commentaar. Een dergelijk kantoor of werkplaats vormt een vaste inrichting als wordt voldaan aan de (algemene) voorwaarden van art. 5, zelfs wanneer geen van de bouwprojecten langer dan twaalf maanden duurt.

Misbruik/oneigenlijk gebruik

De termijn van twaalf maanden heeft aanleiding gegeven tot misbruik, c.q. oneigenlijk gebruik. Te denken valt aan de situatie waarin buitenlandse aannemers het contract opdelen in verschillende delen die elk korter dan twaalf maanden duren, en waarbij elk deel aan een andere groepsmaatschappij wordt toebedeeld. Dergelijk misbruik kan onder de toepassing van nationale, wettelijke of door de rechter ontwikkelde anti-ontgaansregels vallen.

Multilateraal Instrument

Op 5 maart 2019 is de goedkeuringswet Multilateraal Instrument (MLI) aangenomen door de Eerste Kamer. Dit MLI bevat diverse bepalingen die het kunstmatig voorkomen van een vaste inrichting bestrijden. Art. 14 is gericht tegen het splitsen van contracten om zodoende onder de 12-maandstermijn uit te komen. Op grond van dit artikel worden met de uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden verband houdende activiteiten ter plekke die elk meer dan 30 dagen omvatten, en worden uitgeoefend door een of meer ondernemingen die nauw verbonden zijn, voor genoemde termijn bij elkaar opgeteld.

Afbakening

Vanwege de consequenties die zijn verbonden aan het voldoen aan de 12-maandstermijn, is er veel aandacht voor de afbakening van de begrippen bouwplaats, bouwproject en welke werkzaamheden meetellen bij de toets aan deze termijn. Daar ga ik hierna op in.

De toets of aan de vereiste periode van twaalf maanden wordt voldaan, dient per individuele bouwplaats of bouwproject plaats te vinden

Toets per individuele bouwplaats of bouwproject

De toets of aan de vereiste periode van twaalf maanden wordt voldaan, dient per individuele bouwplaats of bouwproject plaats te vinden. Bij het bepalen van de duur van een bouwplaats of project mag geen rekening worden gehouden met de tijd die de betrokken buitenlandse aannemer eerder heeft gewerkt op andere plaatsen of aan andere projecten die niet met eerstgenoemde bouwplaats of bouwproject samenhangen.

Eén commercieel en geografisch geheel

Een bouwplaats moet als één geheel worden gezien, zelfs wanneer deze is gebaseerd op verschillende contracten, als deze daarbij één commercieel en geografisch geheel vormen (Spatial Delimination Approach). Op basis hiervan kan een bouwplaats ook een eenheid (enkele plaats) vormen als de orders zijn geplaatst door verschillende personen, bijvoorbeeld voor een rij huizen. De 12-maandentoets dient dan op basis van de rij huizen gezamenlijk plaats te vinden, en niet per huis. Van een commercieel en geografisch geheel is geen sprake als een werk op basis van één contract op verschillende locaties wordt uitgevoerd, tenzij die werken weer met elkaar in verband of in verbinding staan.

Onderbrekingen

Een bouwplaats of project houdt niet op te bestaan als het werk tijdelijk wordt onderbroken. Seizoens- en andere tijdelijke onderbrekingen moeten worden meegeteld bij het bepalen van de duur van een plaats of project. Onder seizoensonderbrekingen vallen ook onderbrekingen door slecht weer. Andere tijdelijke onderbrekingen kunnen worden veroorzaakt door tekorten aan materiaal en arbeidsconflicten.
De vraag is dan ook of er omstandigheden denkbaar zijn waarbij tijdelijke onderbrekingen niet meetellen voor de 12-maandstermijn. Het lijkt erop dat dit geldt voor onderbrekingen waarbij de locatie niet meer ter beschikking staat (limited inclusion theory).[2] Er is ook (Duitse) jurisprudentie waarin dit standpunt is bevestigd. Ook wanneer een bouwwerk of constructie- of installatiewerkzaamheden door een buitenlandse aannemer worden uitgevoerd, maar op verzoek van de opdrachtgever door een andere buitenlandse aannemer worden afgerond, kan sprake zijn van een situatie waarin geen van beide aannemers afzonderlijk de 12-maandstermijn overschrijdt. Als daarbij tussen de

werkzaamheden van de ene en die van de andere aannemer de locatie niet ter beschikking staat (bouwvakantie), kunnen de termijnen van beide aannemers niet worden samengeteld.

Inhoudingsplicht

Volgens de Nederlandse Wet op de loonbelasting is sprake van inhoudingsplicht in geval van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland of, onder omstandigheden, wanneer de buitenlandse werkgever zich heeft gemeld als inhoudingsplichtige. Een vaste inrichting wordt aangenomen bij werkzaamheden op het continentaal plat en bij buitenlandse uitzendbureaus.

Over de vraag of een vaste inrichting voor het verdrag ook een vaste inrichting voor de loonbelasting oplevert, is de rechtspraak nog onduidelijk. Eenvoudshalve veronderstel ik dat een vaste inrichting voor het verdrag ook een vaste inrichting voor de loonbelasting oplevert. Hiervan uitgaande kan worden geconcludeerd dat een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden ook voor de loonbelasting geen vaste inrichting is als de werkzaamheden twaalf maanden of korter duren.

Ten slotte

Als de buitenlandse werkgever geen vaste inrichting in Nederland heeft, kan er geen loonbelasting worden geheven. Gezien de termijn van deze werkzaamheden zal voor de premieheffing sociale verzekeringen, op grond van de detacheringsbepaling, meestal worden gekozen voor heffing in de woonstaat van de werknemers.[3] Ook voor de inkomstenbelasting kan worden geconcludeerd dat er geen sprake is van belastingheffing, tenzij de buitenlandse werknemer 183 dagen of langer in Nederland werkzaamheden verricht. In dat geval zal hij aangifte moeten doen voor de inkomstenbelasting. <<<

Noten

1 Aantekening 4.1 op art. 5 in de Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, OESO-modelverdrag 1992.

2 H. Pijl, Interruptions in Building Site Permanent Establishments To Be Interpreted under the Limited Inclusion Theory, Bulletin for International Taxation, juli 2013, p. 336-341.

3 Art. 12 Verordening (EG) Nr. 883/2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels, als de buitenlandse werkgever in de Europese Unie is gevestigd. Ook de bilaterale overeenkomsten met landen buiten de EU kennen meestal een detacheringsbepaling.

advertenties

In gesprek met mr. Bart Boersma RB

Customs Knowledge: ‘Heeft u iets aan te geven?’

De rechten bij invoer – zoals invoerrechten, omzetbelasting bij invoer en antidumpingrechten – vormen voor nagenoeg alle fiscalisten ‘terra incognita’: totaal onbekend terrein dus. Hooguit heeft men met deze wonderlijke fiscale wereld te maken als er bij Alibaba of Amazon in het verre buitenland een pakketje is besteld en er onverwacht een bedragje aan invoerrechten moet worden bijbetaald. Dat gebrek aan douanekennis is trouwens niet zo vreemd, want in de meeste, zo niet alle fiscale opleidingen worden genoemde heffingen ronduit stiefmoederlijk bedeeld.

Door Sylvester Schenk | foto’s: Raphaël Drent

De meeste kennis op dit gebied lijkt nog bij de Douane – onderdeel van de Belastingdienst – zelf te zitten, en wellicht ook in de wereld van de expediteurs. Maar verder is deze kennis bepaald niet wijd verbreid. Een nichekantoor op dit terrein is het Heerenveense Customs Knowledge. Oprichter en directeur is Bart Boersma. Hoe een, naar eigen zeggen ‘Limburgse Rotterdammer’ met vrouw en drie kinderen in Fryslân terecht kwam, is een lang verhaal, maar sinds 2005 timmert Boersma succesvol met zijn eigen advies- en procespraktijk aan de weg. Samen met zijn medewerkers adviseert en procedeert hij als advocaat voor cliënten op het gebied van douanerecht en product- en voedselveiligheid. Ook opleiden behoort tot

de corebusiness; er is een eigen Academy en men is trots op het jaarlijkse Nationaal Douanecongres (www.douanecongres.nl). Overigens: in het uitgebreide PE-programma van het RB is er ruimte voor van alles, en dus ook voor douanerechten. Docent? Wie anders dan Boersma himself.

Via Rotterdam en Leiden naar Fryslân

Hoe raakt een mens in de wonderlijke wereld van het douanerecht verzeild? Voor Boersma liep de weg daar naartoe via een studie Logistiek & Technische Vervoerskunde aan de Hogeschool Rotterdam, gevolgd door een rechtenstudie (fiscale advocatuur) aan de Rijksuniversiteit Leiden. Daarna begon hij bij de Nederlandse Douane, waar hij werd opgeleid tot risicoanalist bij het Nationale Douane Informatiecentrum. Zoals te doen gebruikelijk bij de Belastingdienst moest er veel worden gecoördineerd: Boersma was opleidingscoördinator en coördinator niet-fiscale douanetaken en nam in dat kader – weinig RB's zullen hem dat kunnen nazeggen – deel aan de landelijke kennisgroep. Op enig moment werd de overstap van de douane naar de Rotterdamse advocatuur gemaakt, waarna de reis, voorlopig althans, in Friesland eindigde.

Bijzonder wereldje

De wereld van 'gewone' fiscalisten is vaak al betrekkelijk klein, maar die van douanespecialisten is nog veel kleiner. Douanekennis zit exclusief bij medewerkers en bij oud-medewerkers van de douane, aldus Boersma. En wellicht zijn ook die oud-medewerkers diep in hun hart nog steeds douaniers. Maar wat doet de gemiddelde douanedeskundige zoal de hele dag? Voor het antwoord neemt Boersma zijn gast mee naar de gang van zijn kantoorpand. Daar staat een kast met tal van uiteenlopende voorwerpen. Speelgoed, telefoonhoesjes, portefeuilles, voedsel. Het zijn allemaal herinneringen aan eerder gevoerde procedures. 'Het gaat erom', zegt Boersma, 'om al die producten voor douanedoeleinden te classificeren'. Productkwalificatie dus. En dat is dan meteen ook het hoofdbestanddeel van zijn werkzaamheden.
Bijzonder trots is hij op een klein plastic zakje met daarin een onsmakelijke en wat drabbig uitziende vloeistof. 'Sondevoeding', verklaart Boersma. Maar is dat nu een drankje (categorie andere alcoholvrije dranken) of een geneesmiddel? In het laatste geval rusten er geen invoerrechten op, in het eerste geval bestaat er een tarief in de buurt van de zes procent. En omdat het bij dit soort producten om vele miljoenen zakjes gaat ,is die vraag van het grootste belang. Na verloren procedures bij rechtbank en hof vroeg de Hoge Raad aan het Europese Hof van Justitie: zijn onder het begrip 'geneesmiddel' mede voedingspreparaten als de onderhavige producten begrepen? Dat bleek uiteindelijk zo te zijn. En die vraag kun je bij bijna ieder product stellen, aldus Boersma. Hij wijst op ons beider telefoonhoesjes. In de zijne zitten gleuven waarin cards kunnen worden opgeborgen. In de mijne niet. Ander product en dus een mogelijk andere indeling, zegt Boersma.

De 'Bijbel' bij dit alles is de 'Gecombineerde Nomenclatuur'. Dat is een systematische naamlijst van goederen die is gebaseerd op het Geharmoniseerd Systeem van de Wereld Douane Organisatie. De codes van het Geharmoniseerd Systeem bestaan uit zes cijfers en in de Gecombineerde Nomenclatuur zijn deze zes cijfers aangevuld met een extra code van twee cijfers. Op de site van de Belastingdienst kunt u een voorbeeld vinden van de indeling van varkens. Alleen al voor een ogenschijnlijk eenduidig product als varkens bestaan talloze categorieën. Het gewicht is hierbij van belang, alsook de vraag of er is gebigd. Varkens kunnen ook als huisdier (!) worden ingedeeld. Makkelijk is het lang niet altijd en de vraag of de werkzaamheden op het gebied van productkwalificatie een grote technische component vereisen, wordt door Boersma zonder voorbehoud met een ja beantwoord. Daar komt nog bij dat de bedoelde indeling op dagelijkse basis wordt aangepast. Niet voor alle producten gelukkig, maar een van de medewerkers van Customs Knowledge heeft er de handen vol aan om alle wijzigingen in kaart te brengen en de collega's hierover te informeren.

Oorsprong

Waar komt een product vandaan? Naast productkwalificatie is dat een tweede vraag die zich dagelijks aandient. Want het land van herkomst bepaalt in de regel het van toepassing zijnde tarief. Komt iets uit de EU – of een land wat daar in dit verband ook toe gerekend wordt, zoals Turkije – dan worden er geen invoerrechten geheven. Voor producten uit een aantal andere landen kan een beroep worden gedaan op de zogeheten preferentiële oorsprong. Dat betekent in de regel dat een lager tarief van toepassing is, maar altijd op basis van wederkerigheid. Denk aan producten uit de EVA- en de EER-ruimte, maar ook aan de MAGHREB- en de MASHRAK-landen. En zoals altijd mag Zwitserland gewoon meedoen zonder lid te hoeven zijn van de EU. Daarnaast zijn er nog bijzondere, doorgaans niet-wederkerige afspraken met ontwikkelingslanden. Voor wie geen beroep op een bijzondere afspraak kan doen, geldt in de regel het hoge tarief. Sterker nog: als sprake is van staatssteun, kunnen voor bepaalde producten uit 'verdachte' landen extra hoge rechten worden ingevoerd: antidumpingmaat regelen dus.

Als een hoog tarief van toepassing is, kan het lonen om producten elders te gaan maken of samen te stellen. Maar wanneer is er in de zin van deze bepaling sprake van vervaardiging en wanneer van simpelweg omkatten? Boersma geeft het voorbeeld van een handvol uit China afkomstige fietsonderdelen, die in Thailand worden geassembleerd tot een derailleur: afkomstig uit China of toch uit Thailand? Het kan voor het van toepassing zijnde tarief een wereld van verschil maken. Maar het kan ook veel simpeler, maar dan wel illegaal. Boersma verhaalt van een situatie waarbij in Pakistan een complete fake productielijn voor textiel was opgezet. Het zag er allemaal reuze betrouwbaar uit, maar uiteindelijk bleek dat alle producten uit die fabriek gewoon uit China kwamen. En dan heeft de importeur wel een probleem, want hij is de belastingplichtige voor de verschuldigde invoerrechten.

Formaliteitenwetgeving

Dit droevige verhaal brengt Boersma bij een ander aspect van de douanewetgeving: het belang van formaliteiten. Er is in deze tak van sport nauwelijks ruimte voor een beroep op het vertrouwensbeginsel of op andere beginselen van behoorlijk bestuur of voor een beroep op de redelijkheid en billijkheid. Ontbreekt een stempel op de benodigde formulieren? Jammer dan, want dan mist de vrijstelling toepassing, ondanks het feit dat ook de wederpartij ervan overtuigd is dat aan alle vereisten is voldaan. Komt dat overeen met de factuurvoorschriften in de omzetbelasting? Niet in de verste verte, zegt Boersma. De omzetbelasting kent op dit gebied oneindig veel meer souplesse dan de douanewetgeving. Dat betekent ook dat een verweer in zulke zaken vaak minder materieel en veel meer formeel zal zijn. Zoals: was de desbetreffende ambtenaar wel bevoegd om te doen wat hij deed? Was hij gemandateerd en mag ik daarvoor het desbetreffende register inzien? Er wordt dan ook veel geprocedeerd, waarbij de Douane dergelijke formele verweren meestal maar matig op prijs stelt.

Formeel kader

In de pocket Belastingwetten die het RB ieder jaar aan haar leden verstrekt, is de Algemene douanewet opgenomen. Maar daar blijft het wel bij. Veel belangrijker is het Douanewetboek van de Unie, met de bijbehorende Gedelegeerde Verordening en de Uitvoeringsverordening. Met nationale wetgeving hebben ze bij Customs Knowledge maar weinig te maken. Of het zouden de Douanekamers van Rechtbank Haarlem, respectievelijk Hof Amsterdam moeten zijn, die exclusief douanezaken behandelen. Maar verder is het allemaal Europese wetgeving pur sang. Van belang hierbij is natuurlijk het Verdrag van Lissabon uit 2016, waarin zaken aangaande de douane-unie tot een exclusieve bevoegdheid van de unie zelf werden gemaakt.

Brexit

Tot slot – het kan ook haast niet anders – de brexit. Het is echter lastig om over dit onderwerp te schrijven, want in de paar weken die zitten tussen het vraaggesprek en de publicatie van deze uitgave kan de wereld er op dit gebied totaal anders uitzien. Enerzijds verwelkomt Boersma de brexit – opeens is het Verenigd Koninkrijk een derde land en dat heeft ontegenzeglijk gevolgen – maar anderzijds betreurt hij het vertrek uit de Unie. Een goed punt ziet hij wel aan de brexit: het maakt ondernemers en consumenten bewust van het belang van de Unie. Geen invoerrechten meer is voor de meesten van ons een vanzelfsprekendheid. Maar dat is het, zo leert ons de brexit, beslist niet. Om ondernemers te helpen in hun voorbereiding op de brexit heeft Boersma de Brexit Impact Scan laten ontwikkelen. Hij vertelt u er graag meer over! <<<

REGISTER
BELASTING
ADVISEURS

Kom naar de RB-dag en Algemene Ledenvergadering

Vrijdag 21 juni 2019
NBC Nieuwegein

Vrijdag 21 juni is de RB-dag 2019. Bent u erbij? In de ochtend starten we met onze Algemene Ledenvergadering en in de middag volgt een interessant congresprogramma. Het thema van de RB-dag 2019? De Belastingdienst! Dat het een dag wordt die u niet wilt missen, dat staat vast. Het programma ontvangt u van ons via mail en vindt u ook terug op RB-plaza. Zorg dat u erbij bent en meld u vast aan!

Bestuurszaken

De wereld verandert... en ons vak dus ook

De ontwikkelingen in de wereld om ons heen zorgen ervoor dat onze rol als vereniging fundamenteel verandert. Fiscale, sociaal-maatschappelijke en technologische ontwikkelingen brengen allemaal de nodige dilemma's met zich mee die van invloed zijn op onze kerntaken: belangenbehartiging, kwaliteitsontwikkeling en individuele dienstverlening. Deze ontwikkelingen hebben vanzelfsprekend ook impact op onze leden. Het nieuw op te stellen strategisch plan 2019-2022 geeft de richting aan op welke manier wij onze leden ondersteunen met de dilemma's waar zij in hun dagelijkse werk mee te maken krijgen.

Fons Overwater:
"Niet voor niets werd de koers van de vereniging eind 2016 al door het toenmalige bestuur bijgesteld"

Hoe vaak neemt u de tijd om eens stil te staan bij de toekomst? Uw eigen toekomst of die van uw (al dan niet eigen) bedrijf? Dat dit voor de meesten van u geen dagelijkse bezigheid is, begrijpen we bij het RB maar al te goed. Maar toch willen we u graag bewustmaken van een aantal ontwikkelingen die wij zich zien voltrekken om ons heen. Omdat we het belangrijk vinden dat u goed voorbereid bent op de toekomst. Om die reden hebben wij u recentelijk verschillende stellingen voorgelegd in een online onderzoek en op RB-plaza. Want uw input helpt ons om de koers van de vereniging voor de komende jaren uit te zetten. Hoe die koers er mogelijk uit gaat zien? We hebben voorzitter Fons Overwater en algemeen directeur Therèse van 't Westende een aantal vragen gesteld om alvast een tipje van de sluier op te lichten.

Dialoog – verbinden – samen

Is er bewust gekozen voor een geheel andere opzet voor het strategisch plan 2019-2022 in vergelijking met het oude plan 2015-2018?
Fons: "Bij het verschijnen van het oude plan in 2015 hadden we net een langdurige economische crisis achter de rug. Als gevolg van het economisch herstel dat toen plaatsvond, begonnen ontwikkelingen die eerder vanwege problemen en kosten niet werden geïmplementeerd, zich nu versneld te voltrekken. Hier was geen rekening mee gehouden in de opzet van het plan. Niet voor niets werd de koers van de vereniging eind 2016 al door het toenmalige bestuur bijgesteld. Er werden maatregelen voor een toekomstbestendig beroep genomen, waar we vandaag de dag nog altijd met elkaar aan werken." Therèse vult aan: "De eerdere strategische plannen waren vooral een productie van het bestuur. Nu heeft het bestuur er juist voor gekozen om dit plan een verenigingsplan te laten zijn. Dat wil zeggen dat de richting van het plan getoetst wordt bij de leden, dat leden input kunnen aandragen en dat ze daarmee de basis leggen voor het toekomstig beleid van de vereniging. Een duidelijke blik naar buiten dus, waarbij we drie kernwoorden centraal hebben gezet bij de totstandkoming van het strategisch plan: dialoog – verbinden – samen."

Concept strategisch plan

Wat is er al gedaan om tot het huidige concept strategisch plan te komen?
Therèse: "Om een grondige analyse te kunnen maken van de toekomstverwachting, hebben we de inventarisatie van de externe ontwikkelingen belegd bij twee onafhankelijke adviseurs; een heeft zich gericht op de marktanalyse en de ander juist op verenigingsmanagement. Het bureau heeft samen met het bestuur de eerste analyse verwerkt. Dit heeft geresulteerd in

Therèse van 't Westende:
"De eerdere strategische plannen waren vooral een productie van het bestuur'

Bestuurszaken

een 'praatplaat' (procestekening strategisch plan) en natuurlijk ons concept strategisch plan."

Volgen en voortouw

Op welke manier veranderen de kerntaken (belangenbehartiging, kwaliteitsontwikkeling en individuele dienstverlening) voor het RB?
Fons: "Het staat vast dat deze kerntaken zullen blijven, maar inderdaad aan verandering onderhevig zullen zijn. We volgen meer en meer de ontwikkelingen die bij de individuele adviseur spelen.
Als bijvoorbeeld de adviesdienstverlening deels geautomatiseerd of zelfs gerobotiseerd gaat worden, spelen we daar als vereniging tijdig op in met onze opleidingen en permanente educatie. Maar los van het feit dat we ontwikkelingen volgen, willen we ook vaker het voortouw gaan nemen in de verandering. Op het gebied van belastingwetgeving bijvoorbeeld. In samenwerking met andere stakeholders, denk aan politiek, journalistiek, wetenschappers en beroeps- en belangenorganisaties, kunnen we denk ik best een eind komen. Een andere ambitie is het profileren van het RB als fiscaal kenniscentrum van Nederland. De plek waar kennis en ervaring samen komt én ter beschikking wordt gesteld aan leden, studenten en andere stakeholders om onze doelen te bereiken. Ik denk dat dit haalbaar is als we ons efficiënt organiseren en meer van onze leden weten te mobiliseren."

We willen ons als RB steviger positioneren in de fiscale wereld

Stevige positie in de fiscale wereld

Kun je in twee zinnen de belangrijkste ambitie van het RB voor de toekomst aangeven?
Fons: "We willen ons als RB steviger positioneren in de fiscale wereld. We moeten naar een status groeien waarbij men bij vragen of problemen over fiscale zaken als eerste aan dé RB en hét RB denkt."

Strategisch plan en visiegroepen

Wat is het doel van de verschillende visiegroepen en welke zijn/komen er?
Therèse: "In de opzet van het strategisch plan is meegenomen om als vereniging te gaan werken met verschillende visiegroepen. Die gaan volgens een vooraf gedefinieerde opdracht gericht met een bepaald thema aan de slag. Op deze manier kunnen thema's verder worden verkend en uitgewerkt en wordt daarnaast het draagvlak verbreed. Drie van deze groepen starten nog dit voorjaar, vanwege de actualiteit of omdat zij een basis leggen voor de opdracht van een volgende visiegroep. De eerste bevindingen worden gepresenteerd tijdens de ALV in juni. Hieronder een overzicht van de geplande visiegroepen.

Visiegroep Vereniging 3.0
Richt zich op verenigingsmanagement in de breedste zin van het woord: van bestuur tot bureau, van de rol van de ALV tot de inzet van *communities* en de *'what's in it for me'* vraag van leden. Deze groep wordt geïnitieerd vanuit bestuur en directie, maar gedurende het proces worden er ook leden bij betrokken.

Visiegroep RB 2030
Leden en ondernemers nemen de verwachte impact van tax technology en de houdbaarheid van het huidige verdienmodel onder de loep.

Visiegroep Vernieuwing belastingstelsel
Leden en wetenschappers gaan aan de slag met specifieke zaken die het mkb raken en komen met een voorstel voor belastingherziening.

Visiegroep Innovatie
Deze groep start naar verwachting in 2020.

Visiegroep Arbeidsmarkt en kennisontwikkeling
Deze groep start naar verwachting in 2020.

Tip voor de toekomst

In de volgende uitgave van *Het Register* gaan we dieper in op de betekenis van Vereniging 3.0 en de visiegroepen die al van start zijn gegaan. Waar het gaat om uw toekomst als belastingadviseur, geeft Fons Overwater u tot slot nog graag een tip mee: "Pure vaktechniek is weliswaar uw belangrijkste waarde, maar kijk vooral regelmatig wat breder om uw waarde ook in de toekomst relevant te laten blijven."

Wilt u meer weten van het concept strategisch plan 2019-2022? Neem dan een kijkje op RB-plaza/Ledeninformatie/Strategie. Hier vindt u alle relevante informatie.

MDR: gestold wantrouwen

U bent niet te vertrouwen. Dat vindt althans de politiek. Misschien niet als mens, maar zeker niet als belastingadviseur. Want dankzij die adviseur slagen bedrijven als Apple, Starbucks en Alphabet (beter bekend als Google) er in de ogen van veel politici en hun stemmers in om geen of nauwelijks belasting te betalen. En da's niet eerlijk. Het gevolg is duidelijk en werd onlangs nog helder in de NRC verwoord: 'Belastingadviseurs hebben een imagoprobleem, vooral de dure'. Wat er van dat alles ook moge wezen en hoeveel boter diezelfde politiek wellicht ook op het hoofd heeft, het is er wel de reden van geweest dat het Europees Parlement in actie is gekomen en een richtlijn heeft afgedwongen: de Mandatory Disclosure Rule (MDR); zie voor meer informatie daarover de bijdrage van Toon Nefkens elders in dit nummer.

Kwalificerende structuur

De hamvraag bij dit alles is natuurlijk of hier sprake is van een kwalificerende ('agressieve') structuur. Het antwoord is afhankelijk van het al dan niet voldoen aan bepaalde *hallmarks*, keurmerken in goed Nederlands. Een systeem dat we onder meer kennen bij de Wwft. Er zal gemeld moeten worden bij de Nederlandse fiscus, die uw melding Europees doorspeelt. De melding is in de eerste plaats bedoeld om de fiscale autoriteiten van de diverse lidstaten in staat te stellen gepaste actie te ondernemen en zo nodig hun wetgeving aan te passen, maar concreet actie ondernemen in een casus naar aanleiding van een MDR-melding behoort beslist ook tot de mogelijkheden. Het Register Belastingadviseurs is zeer actief op MDR-gebied. Want in tegenstelling tot wat u wellicht denkt is de MDR voor de bij onze vereniging aangesloten leden beslist geen ver-van-mijn-bed-show. Het bereik van de MDR is beslist niet beperkt tot de Zuidas, waar 'fiscale trapezewerkers' – de woorden zijn van oud-staatssecretaris Van der Ploeg – met de regelmaat van de klok fiscale hoogstandjes afleveren. Ook de adviseur met cliënten (net) over de grens valt gewoon onder de werking van de MDR. En misschien woont uw klant dan nog wel in Winterwijk of Nispen, maar als er vererving plaatsvindt naar de kinderen aan de andere kant van de grens, kan de MDR wel degelijk weer in beeld komen.
De richtlijn ziet namelijk ook op de fiscale huis-tuin-en-keukenpraktijk. De MDR kent evenmin een drempel in die zin dat adviezen inzake een belang van laten we zeggen minder dan € 10.000 niet voor melding zouden kwalificeren. Een drempel staat de richtlijn niet toe, zo werd ons inmiddels vanwege het ministerie van Financiën verzekerd. Het is maar dat u het weet.

Symposium

De Europese koepel van organisaties van belastingadviseurs CFE – waar het RB bij is aangesloten – organiseerde enige tijd geleden een symposium over dit onderwerp. Ervaringen van landen waar al langer een MDR-systeem bestond, werden gedeeld. Dezerzijds bestond er na afloop van dit symposium angst voor 'gold-plating'. Hiermee wordt volgens Wikipedia het volgende bedoeld: *'Gold-plating is pejorative term to characterise the process where an EU directive is given additional powers when being transposed into the national laws of member states'*. U weet dat wij daar in Nederland, als braafste jongetje van de Europese klas, best goed in zijn. Vooral bestond de vrees dat de meldingsplicht van overeenkomstige toepassing zou worden verklaard op zuiver nationale situaties. Daarvan zal echter, zo verzekerde voornoemd ministerie ons, geen sprake zijn. Maar wat niet is kan nog komen.

Voor de bij onze vereniging aangesloten leden is de MDR geen ver-van-mijn-bed-show

Het RB heeft inmiddels zijn bijdrage geleverd in de consultatieronde. U kunt deze terugvinden op onze site. Waardering bestond er bij Financiën vooral voor het feit dat we het aandurfden de uitvoeringsproblematiek te kwantificeren. Hoezeer dan bij benadering ook. Want als 10% van onze leden zich bezighoudt met internationale werkzaamheden, en hieruit per lid één melding per week volgt – geen heel onwaarschijnlijke aantallen – dan praten we bij 40 werkweken op jaarbasis over 700 x 40 = 28.000 adviezen. Jaarlijks! Geen getal waar men vrolijk van wordt en dat is begrijpelijk. Wordt zonder enige twijfel vervolgd.

Vragen aan Bureau Vaktechniek

VRAAG

Wat is er nieuw in de Wwft?

U heeft een belastingadvieskantoor met een omvangrijke en gevarieerde cliëntenportefeuille die u adviseert over allerhande fiscale en juridische zaken. Voor uw eigen kantoor en het beleid van uw kantoor vraagt u wat de belangrijkste wijzigingen zijn van de Wwft.

ANTWOORD

De Wwft is op 25 juli 2018 gewijzigd. Onder de nieuwe Wwft moeten Wwft-plichtige instellingen meer aandacht besteden aan de eigen risicoanalyse en risicobeoordeling. Dat betekent dat u nog zorgvuldiger dan voorheen de risico's op witwassen en financiering van terrorisme moet inschatten. Belangrijke wijzigingen zijn:

- *wijziging van de definitie van de PEP (Politically Exposed Person):* vroeger woonde de PEP altijd in het buitenland. Nu kunnen ook in Nederland wonende personen onder het begrip PEP vallen;
- *wijziging van de definitie van de UBO (uiteindelijk belanghebbende):* in het verleden was het mogelijk dat geen UBO aanwezig was, maar onder de nieuwe wetgeving kan dat niet. Als na onderzoek geen UBO kan worden aangewezen, worden de personen die behoren tot het hoger leidinggevend personeel gezien als UBO. Er is nu dus altijd een UBO;
- *invoering compliancefunctie en auditfunctie:* voor zover passend bij de aard en omvang van uw bedrijf moet er een onafhankelijke en effectieve compliancefunctie zijn, die is gericht op het controleren van de naleving van de wettelijke regels en de door de instelling opgestelde interne regels. Eventueel moet een auditfunctie worden uitgeoefend, die de naleving door een instelling van de Wwft-regels controleert. Ook controleert deze de uitoefening van de compliancefunctie. Het Bureau Financieel Toezicht gaat ervan uit dat er in ieder geval een verplichting bestaat om een compliance- en auditfunctie in te stellen als er een personeelsbestand is van minimaal 50 werknemers op jaarbasis;
- *vervallen vrijstelling voor cliëntenonderzoek voor 'eenvoudige IB-aangiften':* had u cliënten voor wie u 'eenvoudige IB-aangiften' indiende, dan mocht het cliëntenonderzoek achterwege blijven. Het ging dan om aangiften IB zonder belastbare winst uit onderneming, belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, aanmerkelijk belang en voordeel uit sparen en beleggen. Voor deze cliënten – inclusief bestaande cliënten – moet nu dus wel cliëntenonderzoek worden uitgevoerd;
- *vervallen vrijstelling voor cliëntenonderzoek voor aangiften Successiewet 1956:* voor aangiften schenk- en erfbelasting hoefde geen cliëntenonderzoek te worden uitgevoerd. Doordat de vrijstelling is vervallen, moet dat nu dus wél gebeuren;
- *invoering VOG:* als beleidsbepaler van de onderneming moet u kunnen beschikken over een Verklaring Omtrent het Gedrag. Als de toezichthouder (Bureau Financieel Toezicht) hierom verzoekt, moet de onderneming VOG's van de (mede)beleidsbepalers verstrekken. Is dat niet mogelijk, dan moet de onderneming de noodzakelijke maatregelen nemen om te voorkomen dat deze personen een (mede)beleidsbepalende functie binnen de instelling bekleden.

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.

Mr. A.T. Pahladsingh
Bureau Vaktechniek

Reikwijdte dienstverlening bij beëindiging opdracht

Tuchtrechtspraak bij het RB

In Het Register 2019/nr. 1 is ingegaan op een uitspraak van de Raad van Beroep die onder meer betrekking had op art. 10, vijfde lid van het Reglement Beroepsuitoefening (RBU) van het Register Belastingadviseurs. In deze uitspraak heeft klaagster de RB tevens verweten in strijd te hebben gehandeld met de artikelen 10, tweede lid en 11, tweede lid RBU doordat de gevraagde stukken niet desgevraagd zijn verstrekt. Wat is de reikwijdte van deze artikelen?

Uit de toelichting op art. 10, tweede lid RBU volgt dat, wanneer een opdracht wordt beëindigd, een RB desgevraagd loyaal dient mee te werken aan de overdracht van het dossier. Hij dient alle relevante informatie te verstrekken die noodzakelijk is voor een goede behartiging van de belangen van de ex-klant door de nieuwe adviseur. De RB mag daarbij geen relevante stukken of inlichtingen achterhouden, ook niet als daar niet expliciet om is verzocht. Uit art. 11, tweede lid volgt dat een RB alle redelijke maatregelen ter voorkoming van schade voor de ex-klant heeft te nemen. Bijvoorbeeld: een RB beëindigt zijn opdracht, maar de termijn voor het indienen van een bezwaar- of beroepschrift dreigt te verstrijken voordat de ex-klant een nieuwe adviseur heeft gevonden. In die situatie dient de RB ter voorkoming van schade een pro forma bezwaar- of beroepschrift in te dienen. Als de termijn voor het indienen van de motivering dreigt te verstrijken, dient een RB voor de ex-klant uitstel te vragen vanwege het feit dat de opdracht is neergelegd.

Ongeacht van wie

De Raad van Tucht wijst er allereerst op dat art. 10, tweede lid RBU van toepassing is op iedere beëindiging van de werkzaamheden, ongeacht of het initiatief daartoe van de RB of van de ex-klant is uitgegaan. De RB voert onder meer aan dat het door klaagster gedane verzoek om stukken te weinig specifiek was en dat ze er bovendien zelf ook over beschikte of had beschikt. De Raad maakt hier korte metten mee. Uit art. 10, tweede lid RBU volgt dat het op de weg van de RB ligt om bij klaagster nader te informeren naar de precieze inhoud van het verzoek. Dat klaagster wellicht zelf nog de beschikking over de stukken heeft of heeft gehad, doet aan de verplichting tot informatieverschaffing evenmin iets af. Verder heeft klaagster gemotiveerd aangevoerd welk belang zij heeft bij de gevraagde bescheiden en (afschriften van) correspondentie: bij het ontbreken daarvan lijdt ze mogelijk schade doordat ze wellicht niet aan haar fiscale verplichtingen kan voldoen. De Raad oordeelt dat het voorkomen van dergelijke schade zonder meer onder het toepassingsbereik van art. 11, tweede lid RBU valt. Op grond van het bovenstaande oordeelt de Raad het handelen van de RB in strijd met de artikelen 10, tweede lid en 11, tweede lid RBU. Mede op grond hiervan legt de Raad de RB de maatregel van *waarschuwing* op. Op 22 oktober 2018 heeft de Raad van Beroep de uitspraak van de Raad van Tucht bevestigd.

Een RB heeft alle redelijke maatregelen ter voorkoming van schade voor de ex-klant te nemen

Door: mr. A.T.P. Nefkens RB

Bron: Raad van Beroep 22 oktober 2018, nr. B613-2016, www.rb.nl/over-rb/tucht-en-beroep

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) misslagen 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 | Model onder de aandacht

De aandeelhoudersovereenkomst

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.

Een moeilijke overeenkomst in de databank van de modelovereenkomsten is de aandeelhoudersovereenkomst. Deze overeenkomst wil de rechten en plichten van samenwerkende aandeelhouders in een (meestal besloten) vennootschap regelen. Ze is erop gericht de onderlinge rechten en plichten van aandeelhouders nader in te vullen.

Actief versus passief

In de praktijk blijkt dat het goed redigeren van de onderlinge rechten en plichten best lastig is en ook de nodige creativiteit vergt. Eigenlijk leent de aandeelhoudersovereenkomst zich niet voor gebruik als standaardmodel. De inhoud van deze overeenkomst is namelijk maatwerk en vergt een goede kennis van de wensen van de klant. Grofweg kan een onderscheid worden gemaakt tussen actieve aandeelhouders – die dus meestal ook een bestuursrol vervullen – en passieve aandeelhouders – die vaak alleen de rol van financier hebben. Beide soorten aandeelhouders hebben dus verschillende rollen binnen de vennootschap. Dat moet ook in de aandeelhoudersovereenkomst tot uitdrukking komen, bijvoorbeeld bij de bepaling over de aanbiedingsplicht. Deze bepaling regelt situaties waarin een aandeelhouder zijn aandelen – tegen zijn wil – aan de andere aandeelhouders moet aanbieden. Standaard is opgenomen een verplichting tot aanbieden bij ziekte, overlijden en het niet langer zijn van enig aandeelhouder van de participerende vennootschap (de personal holding).

Standaard niet altijd wenselijk

Dat het opnemen van een standaard aanbiedingsplicht niet altijd wenselijk is, toont het volgende voorbeeld van een aandeelhouder in een groter samenwerkingsverband. De adviseur van dit samenwerkingsverband had voor alle aandeelhouders dezelfde aanbiedingsverplichtingen opgesteld. De betreffende aandeelhouder was echter 'slechts' medefinancier en had mede gezien zijn leeftijd geen rol (meer) binnen de vennootschap. Hij wenste dan ook geen aanbiedingsplicht, maar wilde vrij zijn de aandelen aan zijn kinderen over te dragen. Zuiver statistisch bezien had hij nog maar kort te leven en dan was een aanbiedingsplicht wegens overlijden al helemaal onwenselijk. Ook de standaard opgenomen aanbieding wegens arbeidsongeschiktheid was buitengewoon misplaatst; onze aandeelhouder was allang gepensioneerd.

Eigenlijk leent de aandeelhoudersovereenkomst zich niet voor gebruik als standaardmodel

Over de aanbiedingsplicht valt nog veel meer te vertellen, maar daarvoor ontbreekt hier de ruimte. Laat staan voor wat er bij een aandeelhoudersovereenkomst allemaal nog meer komt kijken.

Door:
Mr. Maarten-Joost Swenker
Bol Juristen

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 of telefonisch op 088-1211211.

RB Zomer-PE 2019

Een begrip in het jaarlijkse PE-programma van het RB: de RB Zomer-PE. In een aangename omgeving frist u in twee dagen uw kennis op. Samen met uw collega-adviseurs gaat u aan de slag met diverse fiscaliteiten rond 'Thema's in de btw'. Dit zijn de cursusonderdelen en sprekers die op het programma staan:

- Btw in zeven stappen – Herman van Kesteren
- Internationale aspecten – Marja van den Oetelaar
- Samenwerkingsverbanden – Lucas Blom
- Btw-heffing – Henk-Jan Steller
- Bijzondere regelingen – Carola van Vilsteren

Het volgen van de Zomer-PE heeft veel voordelen, namelijk:

- actuele fiscale onderwerpen worden praktijkgericht behandeld;
- het is altijd een afwisselend programma met ervaren en inspirerende docenten;
- er is voldoende ruimte om te netwerken en van gedachten te wisselen met zowel docenten als collega's;
- daarnaast behaalt u in één keer ook nog eens 20,5 fiscale PE-punten, en dat terwijl u dan pas halverwege het jaar zit;
- u zit twee dagen op een prachtige locatie op de Veluwe.

Redenen genoeg dus om u aan te melden!
Ga snel naar RB-plaza en reserveer uw plek.

Masterclasses voorjaar 2019

Een populair onderdeel in ons cursusaanbod zijn de masterclasses, speciaal georganiseerd voor de RB. Wat deze zo populair maakt? Er is veel ruimte om u goed in een onderwerp te verdiepen, de groepen zijn klein en de cursussen hebben een interactieve opzet. Klinkt goed toch? Dit voorjaar staat op de planning:

- 17 april 2019 – Gevolgen implementatie ATAD voor de Vpb
- 3 juni 2019 – Aangaan en verbreken van de fiscale eenheid
- 13 juni 2019 – De dga en het huwelijksvermogensrecht
- 17 juni 2019 – Btw: verschillen in de EU
- 20 juni 2019 – Fonds voor gemene rekening

Schrijf u nu online in
Kijk op RB-plaza voor welke masterclass u zich wilt inschrijven. En wees er op tijd bij, want vol = vol!

PE-tip: wacht niet te lang met reserveren!

Doe uzelf niet tekort! Aan het eind van elk jaar is er vaak een lichte paniek rond het boeken van cursussen. Er moeten nog PE-punten worden behaald, maar veel cursussen zijn al volgeboekt. Het zou zonde zijn om 'dan maar aan te schuiven' bij een cursus waar nog wel plek is, maar waar uw interesse eigenlijk helemaal niet ligt. Heeft u nu al ruimte in uw agenda? Neem dan een moment om te kijken of u dit voorjaar al cursussen kunt volgen. Normaal gesproken zijn er dan meer plekken beschikbaar en daarnaast bieden we nu ook extra locaties aan, namelijk Van der Valk Hotels Apeldoorn, Assen, Heerlen, Tilburg en Venlo. Meer mogelijkheden dus om de cursus van uw voorkeur te volgen.
Kijk op RB-plaza voor het totale cursusaanbod.

Jong RB is een professioneel netwerk voor jonge leden (tot en met 35 jaar) van het RB. Er worden jaarlijks diverse bijeenkomsten georganiseerd waarbij het accent ligt op de fiscale actualiteit en persoonlijke ontwikkeling. Ook is er volop gelegenheid om te netwerken met andere jonge belastingadviseurs.

Jong RB-bijeenkomst over bedrijfsopvolging groot succes

door Nienke Zomer, commissielid Jong RB

De eerste Jong RB-bijeenkomst van dit jaar vond plaats op 21 februari jongstleden. Deze keer werd een fiscaalinhoudelijk onderwerp onderhanden genomen, namelijk de bedrijfsopvolging. Aan Chris Dijkstra de eer om een grote groep Jong RB's alle ins en outs te vertellen over dit onderwerp. Voor de pauze werd de overdracht van de IB-onderneming behandeld en erna die van de bv. Op een interactieve manier werden twee casussen in groepsverband uitgewerkt waarbij Jong RB's uitgebreid met elkaar konden sparren over deze fiscale vraagstukken. Er werd enthousiast meegedaan. De spreker leverde veel praktische voorbeelden die de jonge adviseurs in de praktijk kunnen toepassen.

Uit de evaluatie:

- *Waardering voor deze Jong RB-bijeenkomst: 8.1*
- *'Goede lezing waarbij deelnemers werden verzocht actief mee te doen'*
- *'Het onderwerp was erg nuttig voor de praktijk en werd duidelijk uitgelegd'*
- *'Goeie tips en tricks: -)'*
- *'Zeer interessante onderwerpen en juiste link naar de praktijk'*

De volgende bijeenkomst is de RB-dag in juni. Dat belooft weer een interessante bijeenkomst te worden, we hopen je dan ook daar te ontmoeten.

HET Verenigingsnieuws

Boeken

Loonheffingen Editie 2019

Auteur: mr. H.C. Verploegh, Th.J.M. van Schendel en mr. drs. J.P.E. de Kock
Uitgever: Wolters Kluwer
ISBN: 978 90 13 14961 6
Prijs: € 95,95

Praktisch nut	**7**
Wetenschappelijk niveau	**8**
Actualiteit	**8**
Leesbaarheid	**8**
Presentatie	**7**
Prijs-kwaliteitverhouding	**8**
Bedoeld voor	**onderwijs op universitair en hbo-niveau, praktijkfiscalisten, loonadministrateurs en personeelsfunctionarissen**

Het gaat hier om een studieboek over de loonheffingen, waarbij het boek inleidend begint en vervolgens steeds dieper in de materie duikt. Een nieuwe versie van het boek (13e druk!) was ook zeker niet overbodig, nu hierin ook premieheffingen en de Zorgverzekeringswet aan bod komen.

Het boek begint met een zeer uitgebreide inhoudsopgave, wat direct de meerwaarde oplevert voor de praktijkfiscalisten. Specifieke onderwerpen kunnen zo makkelijk worden teruggevonden, terwijl het boek nog wel zeer leesbaar blijft. Jurisprudentie en voorbeelden worden behandeld binnen kaders, wat de leesbaarheid eveneens ten goede komt. Het praktische nut van het boek wordt wel een beetje onderuitgehaald doordat elk onderwerp met een lange inleiding begint. Dit maakt het voor een praktijkfiscalist lastiger zoeken naar waar hij de verdieping kan vinden; voor hem is de basiskennis onnodige ballast.

Niet alleen de opbouw, maar ook de woordkeuze maakt duidelijk dat het boek in eerste instantie is bedoeld als studieboek. Het wetenschappelijk niveau blijft overeind, zonder dat dit ten koste gaat van de leesbaarheid. Tevens geeft het boek een compleet beeld, nu alle vier loonheffingen worden behandeld.

Dit boek is zeker een goede investering, niet alleen voor studenten, maar ook voor praktijkfiscalisten die (weer) kennis willen nemen van de huidige stand van zaken rond de loonheffingen. Het is een compleet overzicht en kan ook prima dienen als naslagwerk bij specifieke onderwerpen.

Eindoordeel: ■ ■ ■ ■

Door: mr. Sebastian van Wijk RB en mr. Susanne Willems RB

Pensioen en de belangrijkste toekomstvoorzieningen

Auteurs: prof. dr. A.H.H. Bollen-Vandenboorn (red.)
Uitgever: Sdu
ISBN: 978 90 12 40342 9
Prijs: € 81,25

Praktisch nut	**8**
Wetenschappelijk niveau	**7**
Actualiteit	**9**
Leesbaarheid	**8**
Presentatie	**8**
Prijs-kwaliteitverhouding	**8**
Geschikt voor:	**generalist**

In de inleiding van hoofdstuk 1 staat een fictief gesprekje over pensioen op een verjaardagsfeestje. Jan vraagt zich af wanneer hij met pensioen mag, Piet denkt dat zijn pensioen al kan ingaan voor de AOW-leeftijd en Klaas heeft een pensioen bij een verzekeraar en zegt dat ze het allebei beter hadden moeten regelen. Wat is eigenlijk pensioen, is de vraag die voorligt. In dit boek worden de drie pijlers van de toekomstvoorzieningen behandeld. AOW, werknemerspensioen, dga-pensioen en lijfrenten komen allemaal aan de orde. Daarnaast is er nog aandacht voor pensioenverevening, partnerpensioen, vut en pensioen in grensoverschrijdende situaties.

Het kabinet is in gesprek met vakbonden en werkgevers over een pensioenakkoord. Bestaande pensioenen staan financieel onder druk. Indexering van pensioen is al een aantal jaren niet aan de orde. Pensioenwetgeving is thans (nodeloos?) ingewikkeld. Hervorming van het pensioenstelsel is hoogst noodzakelijk. Tijdens een recent debat over de pensioenhervorming werden er door Kamerleden termen als 'onzin', 'pure diefstal' en 'ammehoela' gebruikt. Kortom, pensioen is een hot topic en dit boek gaat uitgebreid in op alle aspecten van deze materie. De auteurs plaatsen waar nodig kritische kanttekeningen en doen suggesties voor toekomstige ontwikkelingen. Dat maakt dit boek meer dan een studie- of naslagwerk. Het is verder prettig leesbaar en zeer compleet. In het hoofdstuk over de AOW wordt zelfs de vrijwillige verzekering uitgebreid toegelicht. Toch wel een boek dat in de kast van iedere belastingadviseur thuishoort.

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	■

“Ik geef fiscaal advies aan ondernemers die willen groeien.”

fiscaal en meer

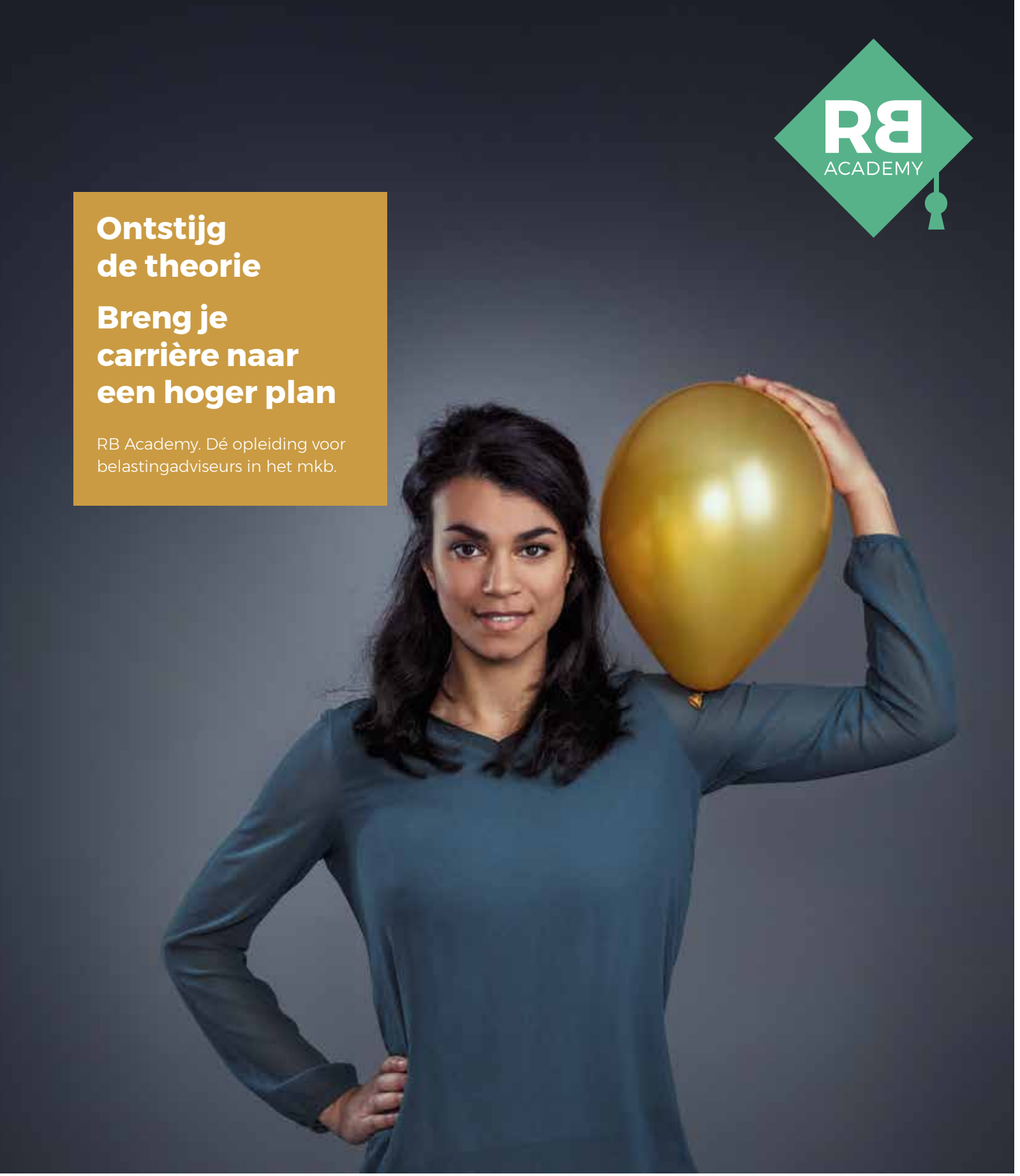
Deskundig en toepasbaar advies op een presenteerblaadje

U zoekt snelle antwoorden van hoge kwaliteit. Een enorme uitdaging waar *Fiscaal en meer* de oplossing voor is. Speciaal afgestemd op de behoeften van adviseurs en medewerkers. Heldere hulpmiddelen en adviezen die u gemakkelijk kunt inzetten in uw 1-op-1 klantcommunicatie.

Vanaf dit voorjaar gaat het vernieuwde *Fiscaal en meer* live!

Blijf op de hoogte van onze ontwikkelingen en meld u nu alvast aan voor de nieuwsbrief via www.sdu.nl/fiscaal-en-meer

Sdu oprecht de beste keuze



Ontstijg de theorie

Breng je carrière naar een hoger plan

RB Academy. Dé opleiding voor belastingadviseurs in het mkb.

RB Academy. Dé opleiding voor belastingadviseurs in het mkb. De RB Academy is de enige fiscale beroepsopleiding die de vertaalslag maakt van de collegebanken naar de mkb-praktijk. Als young professional beheers je de theorie goed. Maar heb je ook al voldoende vaardigheden ontwikkeld om klanten zelfstandig te adviseren? RB Academy helpt je daarbij. Ben jij (bijna) afgestudeerd van de wo-opleidingen Fiscaal Recht, Fiscale Economie óf de hbo-opleiding Fiscaal Recht en Economie? Ga dan snel naar rbacademy.nl en meld je aan.

Een RB maakt meer mee