

HET Register

Vakblad van het Register Belastingadviseurs

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■

juni 2018 | nummer 3



Wil Vennix en Fons Overwater: 'Wij moeten de RB-adviseur beter positioneren'

RB-dag 2018: De boeiende wereld van het vastgoed

Deelneming of vaste inrichting?

Belastingrente: een zegen voor de schatkist

Benieuwd hoe jouw leven als fiscalist voorgoed verandert?

Denk mee en blijf op de hoogte!

Help mee om de nieuwe fiscale workflow support tool te ontwikkelen! Schrijf je in voor onze innovatie denktank Fiscaal innoveert en bepaal mee hoe ons product eruit moet zien zodat jij optimaal ondersteund wordt in je werkproces.

Nieuwsgierig geworden?

Meld je aan voor onze nieuwsbrief via fiscaalinnoveert.sdu.nl

Sdu

oprecht
de beste
keuze



Colofon

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

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

Redactieraad

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

Eindredactie

Kamminga Publicaties, Ton Kamminga
E-mail: ton@kammingapublicaties.nl

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, foto-offset, fotokopie, microfilm of welke andere methode dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van het Register Belastingadviseurs.

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

Citeertitel: Het Register 2018/nr.

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



www.rb.nl/het-register



DE Inhoud

8 **RB-dag 2018: De boeiende wereld van het vastgoed**
verslag

20 **'Wij moeten de RB-adviseur beter positioneren'**
Interview met mr. drs. A.J.A. Overwater RB en mr. W.J.M. Vennix RB

De redactie - Wil de echte partner opstaan? ■ 4

Mr. dr. M.J. Hoogeveen

Kort & bondig ■ 5

Kansen en bedreigingen voor grensoverschrijdend mkb ■ 13

Column - Prof. dr. H.T.P.M. van den Hurk

Deelneming of vaste inrichting? ■ 14

Mr. H. Lohuis

Jurisprudentie en wetgeving ■ 25

Massaal bezwaar 2.0 gaat ten koste van belastingplichtige ■ 30

Mr. P.H.J. Furer RB

Zijn de dga en zijn bv fiscaal het haasje in het regeerakkoord? ■ 34

Mr. E.A. van Uunen RB

Marian Bruggink: 'Belastingbesparing is meestal niet het hoofddoel' ■ 37

Het kantoor

Belastingrente: een zegen voor de schatkist ■ 40

Drs. P.N.M. Goossens RB

Het Verenigingsnieuws ■ 45

Wil de echte partner opstaan?

Waarop baseren wij de keuze voor een partner? Uit onderzoek blijkt dat uiterlijk, geur, hormonen, karakter, interesses, groepsdruk en het gedrag dat we van huis uit hebben meegekregen bij deze keuze een rol spelen. Een tombola van biologische, toevallige en aangeleerde triggers waarvan de uiteindelijke uitkomst ongewis is. En als partners elkaar hebben gekozen, komt het niet zelden voor dat de keuze toch niet juist is, met alle ellende van dien. Zou het niet fijn zijn als er een soort checklist zou bestaan? Niet een zestien pagina's tellende questionnaire zoals Don Tilmann in de Rosie Project gebruikt om zijn perfecte partner te vinden, maar een kort en bondig lijstje aan criteria, net zoals die sinds 2012 bestaat voor de fiscale en toeslagpartners. Objectieve criteria leiden vanaf dat jaar tot partnerschap of niet, en hoe de vork werkelijk in de steel zit, is irrelevant. Makkelijk en uitvoerbaar.

Het op basis van objectieve criteria hebben van een fiscale of toeslagpartner, die feitelijk jouw partner niet is, leidt echter tot maatschappelijk ongewenste situaties. Vrouwen in een blijf-van-mijn-lijfhuis waar ook een minderjarig kind staat ingeschreven, werden bijvoorbeeld toeslagpartner van elkaar. Hetzelfde gold voor de stiefouder (pleegouder) en meerderjarige stiefkinderen (pleegkinderen) jonger dan 27 jaar. Ook de echtscheidingsregeling in de eigenwoningregeling werkte niet naar behoren, omdat echtgenoten die duurzaam gescheiden gaan leven, partner blijven van elkaar. De wetgever heeft al deze gevolgen van het objectieve partnerbegrip door wetswijziging weggenomen.

De omgekeerde situatie kan zich ook voordoen: mensen die feitelijk partner zijn van elkaar schudden het fiscale of toeslagpartnerschap van zich af door 'valse scheidingen' of door zich in te schrijven op een ander adres. Dit kan vooral gunstig zijn voor de toeslagen, omdat dan het inkomen van de ander niet meer meetelt voor het bepalen van de omvang van de toeslagen. Het voordeel kan aardig in de papieren lopen; een nettovoordeel van € 1000 per maand is mogelijk.¹ Voor de inkomstenbelasting wordt de drempel voor de ziektekosten lager, ontstaat recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting en kunnen de terbeschikkingstellingsregeling en de aanmerkelijkbelangregeling worden ontlopen. Het komt overigens ook voor dat een toeslaggerechtigde wordt geconfronteerd met het intrekken van zijn toeslagen, omdat iemand zich heeft laten inschrijven op zijn adres. Deze zogenoemde spookbewoner vormt een financiële nachtmerrie voor de toeslaggerechtigde.

Het risico op straf is overigens te verwaarlozen. Er is immers geen sprake van toeslagfraude of van een onjuiste aangifte voor de inkomstenbelasting; men is geen partner van elkaar, omdat men nu eenmaal niet op hetzelfde adres staat ingeschreven. Wel is vanwege de foute inschrijving in de Basisregistratie Personen sprake van adresfraude, maar daarop staat slechts een straf van maximaal € 325.

Het voor de toeslagen en de belastingheffing aansluiten bij het objectieve en eenvoudig te manipuleren inschrijvingscriterium is te kwetsbaar en het alleen stellen van objectieve criteria doet de werkelijkheid geweld aan. Er moet daarom ook een materieel criterium gaan gelden. Alleen met een vangnetbepaling die bepaalt dat personen die een gemeenschappelijke huishouding voeren partner zijn en zij die dat niet doen geen partner zijn, wordt recht gedaan aan het rechtsgevoel. Bulgaarse praktijken met de toeslagen blijven dan uit. En degene die naast jou op de bank zit te zappen, is dan voor alles jouw partner. Of je nou wilt of niet. <<<

Mr. dr. M.J. (Mascha) Hoogeveen

verbonden aan Tilburg University en lid van de redactieraad van Het Register



¹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 februari 2017, nr. 2017-000024929.

Aangifteperiode succesvol verlopen

De Belastingdienst heeft in de aangifteperiode voor de inkomstenbelasting 2017 tussen 1 maart en 1 mei jl. zo'n 9,2 miljoen aangiften binnen gekregen. Dat is meer dan in de afgelopen jaren. Op de laatste dag ontving de Belastingdienst ruim 300 duizend aangiften. Van de aangiften kwam 99% online binnen. Bij de Belastingtelefoon kwamen in genoemde periode zo'n 790 duizend telefoontjes binnen, minder dan vorig jaar, toen de teller pas ophield bij 850 duizend. Ook via Twitter en Facebook kwamen minder berichten binnen: bij elkaar 4500, tegen 5500 in 2017.

■ *Ministerie van Financiën, 1 mei 2018*



Kabinet bereidt nieuwe franchisewetgeving voor

Het kabinet bereidt een wettelijke regeling voor de franchisesector voor. Daarmee geeft het invulling aan het voornemen in het regeerakkoord om de positie van franchisenemers te versterken. De nieuwe wettelijke regeling zal gefocust zijn op vier deelgebieden: de precontractuele uitwisseling van informatie, de tussentijdse wijziging van een lopende franchiseovereenkomst, het overleg tussen de franchisegever en zijn franchisenemers en de beëindiging van de franchisesamenwerking. In Nederland zijn circa 750 franchiseformules actief. Franchising vinden we vooral in de detailhandel, dienstverlening en zorg.

■ *Ministerie van Economische Zaken en Klimaat, 23 mei 2018*

Fiscale regeling voor buitenlandse werknemers verkort naar vijf jaar

Het kabinet is van plan om de 30%-regeling, een fiscale regeling voor buitenlandse werknemers, per 1 januari 2019 te verkorten van acht naar vijf jaar. Hiermee heeft de ministerraad op voorstel van staatssecretaris Snel van Financiën ingestemd. De verkorting gaat gelden voor zowel nieuwe als bestaande gevallen. Hiermee volgt het kabinet een aanbeveling op uit een evaluatie van de 30%-regeling. Daaruit bleek dat circa 80% van de werknemers de regeling niet langer dan vijf jaar gebruikt. En van de circa 20% die de regeling wel tot acht jaar gebruikt, vestigt een substantieel deel zich niet tijdelijk, maar langdurig in Nederland. Voorts geldt in bijna alle andere landen waar de regeling bestaat ook een termijn van vijf jaar. Bij onder meer werkgeversorganisaties en universiteiten valt de verkorting echter niet in goede aarde, en al helemaal niet dat deze ook voor bestaande gevallen gaat gelden. Over dat laatste breekt ook Leo Stevens de staf, vooral omdat het opnieuw getuigt van een onbetrouwbare overheid.

■ *Ministerie van Financiën, 20 april 2018*



Beheerste vernieuwing Belastingdienst

De vernieuwingsopgave voor de Belastingdienst is nog altijd groot, schrijft staatssecretaris Snel van Financiën in een brief aan de Tweede Kamer. Het gaat om het verbeteren van de digitale dienstverlening, het opvangen van de effecten van de vertrekregeling en het verbeteren van de interne beheersing. De vernieuwing van de Belastingdienst blijft nodig, bevestigt zowel de Commissie Onderzoek Belastingdienst als een externe second opinion. In lijn met de aanbevelingen gaat de aanpak van de veranderingen gefaseerd en stapsgewijs gebeuren. Voorop staat namelijk dat iedereen zijn belastingen kan blijven betalen en zijn toeslagen kan ontvangen. Volgens Snel is het zaak om een goede balans te vinden tussen de vernieuwing enerzijds en de beheersbaarheid anderzijds. Andere aandachtspunten voor de Belastingdienst blijven de uitstroom van medewerkers en verouderde ICT-systemen. De uitvoerbaarheid van de vernieuwingen heeft dan ook de speciale aandacht van de staatssecretaris. Los van de bestaande projecten zal in 2018 worden gestart met vijf nieuwe projecten op de processen bezwaar, inning en auto.

■ *Ministerie van Financiën, 26 april 2018*



Mkb-bedrijven worstelen met maatregelen AVG

Meer dan zeven op de tien mkb-bedrijven waren begin mei jl. nog niet klaar met de maatregelen voor de nieuwe Europese privacywetgeving waaraan ze inmiddels moeten voldoen. Dat bleek uit een peiling van MKB Service-desk onder 2800 bedrijven. Opvallend is dat ruim driekwart van de ondervraagde ondernemers de voorlichting door de overheid slecht tot heel slecht noemde. Vanaf 25 mei aanstaande vervangt de Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG) de huidige Wet bescherming persoonsgegevens. In alle Europese lidstaten gaat dan dezelfde privacywetgeving gelden. Deze wet geldt voor alle organisaties, van zpp tot multinational en sportvereniging. Ook het mkb zal dus maatregelen moeten nemen. Qua bedrijfsomvang viel verder op dat de AVG bij vier op de tien kleinere mkb-bedrijven – met een tot vijf werknemers – nog onbekend is.

■ MKB-Nederland, 2 mei 2018

Nederland EU-koploper vast en mobiel internet

Nederland is opnieuw de Europese nummer 1 als het gaat om de beschikbaarheid én snelheid van zowel vaste als mobiele netwerken voor internet, tv en telefoon. Dat blijkt uit de jaarlijkse Digital Economy and Society Index (DESI) van de Europese Unie, die de digitale economie in kaart brengt. Behalve de digitale infrastructuur meet de DESI nog vier andere pijlers: het gebruik van deze toepassingen door consumenten, digitale vaardigheden van de inwoners, de mate en wijze waarop het bedrijfsleven digitaal actief is en de online dienstverlening door de overheid zelf. Op deze totale ranglijst over de digitale economie noteert Nederland net als in 2017 een vierde plaats. Het Nederlandse bedrijfsleven behoort met online diensten en producten nog niet tot de top. Binnen het mkb ligt zowel online verkoop als de daaruit behaalde omzet onder het EU-gemiddelde.

■ Ministerie van Economische Zaken en Klimaat, 18 mei 2018



‘Loonkloof’ toegenomen

Het verschil in loon tussen de top en de doorsnee werknemers van de duizend grootste bedrijven in Nederland is iets toegenomen. Het brutojaarsalaris van de vijf topverdieners per bedrijf was vorig jaar 6,2 keer zo hoog als de doorsnee voltijdlonen bij deze bedrijven. In 2010 was de loonkloof nog 5,5. Dat meldt het CBS in de publicatie De arbeidsmarkt in cijfers 2017. Netto zijn de verschillen kleiner: dan is de gemiddelde loonkloof bij genoemde bedrijven ongeveer 4,6.

De loonkloof is het grootst in de bedrijfstak informatie en communicatie; de top verdient hier gemiddeld 12,7 keer zo veel als de gewone werknemers bij hetzelfde bedrijf. Tot en met 2016 was de loonkloof het hoogst in de financiële dienstverlening. In deze bedrijfstak is de loonkloof nu gedaald van 12,5 in 2016 naar 9,6 in 2017.

■ Centraal Bureau voor de Statistiek, 1 mei 2018

1,5 miljard euro uitgegeven bij Europese webwinkels

Volgens het CBS hebben Nederlandse consumenten in het vierde kwartaal van 2017 voor ongeveer 400 miljoen euro uitgegeven aan producten bij buitenlandse webwinkels in de

Europese Unie; over heel 2017 was dat ongeveer 1,5 miljard euro. Het gaat hier om online aankopen van goederen door Nederlandse consumenten bij bedrijven die binnen de Europese Unie, maar niet in Nederland zijn gevestigd. Buitenlandse webwinkels die per jaar meer dan 100 duizend euro verkopen aan Nederlandse consumenten, zijn verplicht om btw-aangifte te doen. Deze aangiften heeft het CBS gebruikt als bron. De cijfers zijn berekend op basis van een nieuwe methode die nog in ontwikkeling is, en zijn dus voorlopig. De foutmarge op de omzet is ongeveer vijf procent.

■ Centraal Bureau voor de Statistiek, 24 mei 2018



Minder zzp'ers verzekerd tegen arbeidsongeschiktheid

In 2016 was slechts 19% van de 895 duizend zelfstandigen zonder personeel met een hoofdkomen uit ondernemerschap verzekerd tegen arbeidsongeschiktheid. Dit aandeel daalt al jaren; in 2011 was het nog ruim 23%, zo blijkt uit nieuwe cijfers van het CBS. Zelfstandigen met personeel (zmp'ers) verzekeren zich vaker tegen arbeidsongeschiktheid: in 2016 was 32,4% van hen daartegen verzekerd. Beide groepen droegen overigens evenveel van hun bruto-ondernemersinkomen af aan aov-premie (6,7%). Verder wordt ook steeds minder vaak een lijfrentepremie gestort: in 2016 betaalde 10% van de zzp'ers een lijfrentepremie, tegen 16,5% van de zmp'ers. In 2011 was dit nog 13,3 versus 20,6%. Het beslag op het ondernemersinkomen was respectievelijk 4,0 en 3,5%. Zzp'ers in de bouw verzekeren zich het vaakst tegen arbeidsongeschiktheid (32%), gevolgd door zzp'ers in de financiële dienstverlening en landbouw, bosbouw en visserij. Het zijn vaak ook de hogere inkomens die zich hiertegen verzekeren.

■ Centraal Bureau voor de Statistiek, 25 mei 2018



Circulaire economie is hot

Burgers en bedrijven vinden het legitiem dat de overheid beleid voert om tot een meer circulaire economie te komen. Het draagvlak voor circulaire maatregelen neemt echter af als deze groepen zelf de pijn ervan voelen. Inzicht in het gedrag van burgers en bedrijven, en vooral in de beweegredenen achter concrete gedragingen, helpt om effectief circulair-economisch beleid vorm te geven. Dit zijn enkele conclusies uit de 'Verkenning Brede Welvaart 2018 - Circulaire economie, gedrag en beleid', een coproductie van het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL), Centraal Planbureau (CPB) en het Sociaal en Cultureel Planbureau (SCP). Korte tijd later kwam de Sociaal-Economische Raad (SER) met een 'Verkenning Financiële instrumenten voor een circulaire economie'. Volgens deze verkenning kan de inzet van financiële overheidsinstrumenten – zoals belastingen, subsidies en overheidsinkopen – bijdragen aan een versnelling van de transitie naar een circulaire economie. Door deze financiële instrumenten slim in te zetten ontstaan economische kansen, terwijl milieuschade en onzekerheid over de grondstoffenvoorziening afnemen.

■ PBL, CPB en SCP, 16 mei 2018 en SER, 25 mei 2018

Europese Commissie geeft Nederland tik op de vingers over belasting

Nederland zet 'positieve stappen' om belastingontwijking te bestrijden, maar de Europese Commissie ziet nog altijd regels die het ondernemingen mogelijk maken aan 'agressieve belastingplanning' te doen. Vooral belastingregels rond dividenden, rente- en royaltybetalingen zinnen Brussel niet. Dat blijkt uit de halfjaarlijkse analyse over het economische beleid in de EU-lidstaten en de aanbevelingen om de landen op het rechte spoor te houden. Volgens EU-commissaris Moscovici zijn er in de EU zeven landen die belastingontwijking faciliteren.

In Nederland constateert de commissie 'een groot aantal' buitenlandse investeerders die in speciale juridische structuren zijn ondergebracht. Brussel vreest dat die nergens belasting afdragen. Het gebrek aan regels tegen misbruik maakt belastingontwijking ook mogelijk, meent Brussel.

■ europa-nu.nl, 23 mei 2018



De boeiende wereld van het vastgoed

En opnieuw was het vrijdag 8 juni jl. volle bak in het NBC Congrescentrum in Nieuwegein, waar leden en genodigden van het Register Belastingadviseurs zich te goed konden doen aan een keur aan fiscale lekkernijen, ditmaal met vastgoed als centraal thema. Met de overdracht van de voorzittershamer als voorafje en een toespraak van staatssecretaris Menno Snel als toetje kon er op de afsluitende borrel nauwelijks meer iets bij. Voor wie nog nooit op zo'n RB-dag is geweest: probeer het een keer, u zult er geen spijt van krijgen.

Verslag: Ton Kamminga | foto's Herman Stöver

Op een dag als deze komt het woord natuurlijk als eerste toe aan de kersverse voorzitter van het RB, Fons Overwater. Hij heet iedereen welkom, onder wie een gevarieerd gezelschap aan genodigden, afkomstig uit kringen van onder meer Financiën, de Belastingdienst, de rechterlijke macht, de advocatuur, wetenschap en onderwijs, de journalistiek en niet te vergeten een aantal studieverenigingen. Nadat hij enkele hoofdpunten uit de ochtendvergadering heeft gememoreerd – actualisering statuten, goedkeuring van alle jaarstukken en het verlenen van het erlidmaatschap aan zijn voorganger Wil Vennix – stelt hij zichzelf kort voor aan het publiek. Overwater ziet het als zijn taak om het ingezette beleid en de daarbij geformuleerde doelstellingen onverkort voort te zetten. Opkomen voor het mkb zit het RB in de genen; het is zaak te voorkomen dat generieke maatregelen om belastingontwijking tegen te gaan, voor het mkb onterecht nadelig uitpakken. Voordat het eigenlijke programma van start gaat, is het eerst nog de beurt aan voorzitter Ralph Rijnders van Jong RB. Hij krijgt vijf minuten om de aandacht te vestigen op

de activiteiten van zijn Jongerencommissie en het belang daarvan. Klapstuk is natuurlijk het visiedocument TaxY van Jong RB, dat is aangeboden aan Financiën en aan de Tweede Kamer, maar ook overigens de nodige media-aandacht kreeg; daarover verderop meer.

Wat is een woning?

Na een korte inleiding van dagvoorzitter Sylvester Schenk is de eerste voordracht voor rekening van Aad Rozendal, adviseur bij RSM Belastingadviseurs en FBN Juristen, en daarnaast docent fiscaal recht aan de Universiteit van Amsterdam. Centraal staat de vraag: wordt het 2 of 6%, en dan gaat het natuurlijk over de overdrachtsbelasting. De 2 is voor woningen en de 6 voor niet-woningen, en dus draait het om de vraag wat een woning is en wat niet. In doorsnee situaties zal daar geen twijfel over bestaan, maar in de praktijk speelt deze vraag vooral bij transformaties; denk aan de ombouw van een kantoor, kerk of fabriek naar wooneenheden. En daarbij is vervolgens ook de vraag van belang *wanneer* iets een woning is. Dat hangt af van het moment van aankoop,

doceert Rozendal, en daarover komt nog steeds allerlei jurisprudentie los.

Van groot belang zijn vier arresten uit begin 2017, waarin de Hoge Raad een aantal stappen aangeeft. De eerste twee zijn van bouwkundige aard: hoe is de woning oorspronkelijk ontworpen en gebouwd en zijn de bouwkundige ingrepen zodanig dat je nog wel, of niet meer terug kunt naar die oorspronkelijke staat? Is op het moment van aankoop onomkeerbaar sprake van een woning, dan geldt uiteraard een overdrachtsbelasting van 2%. Mocht er na de twee bouwkundige toetsen nog steeds onzekerheid bestaan, dan moet volgens de Hoge Raad een derde toets plaatsvinden, en dat is een publiekrechtelijke: hoe staat het object planologisch te boek bij de gemeente?

Aandelen

Een ander probleem in de overdrachtsbelasting is de vraag of de voor een splitsing geldende vrijstelling ook van toepassing is op de verkrijging van aandelen. Daarvoor bestaat een goedkeuring voor zover het uiteindelijk belang bij het onroerend goed niet wijzigt. Rozendal noemt dat een overbodige goedkeuring, want volgens hem hoort die vrijstelling altijd te gelden.

Problematischer wordt het bij het voorbeeld van een stichting die haar onroerend goed eerst laat uitzakken in een bv, waarna het via splitsing in een volgende bv terecht komt. De Belastingdienst weigerde de splitsingsfaciliteit toe te passen, met als argument dat de constructie niet in overwegende mate op belastingbesparing mag zijn gericht. Maar volgens de rechtbank hadden zakelijke overwegingen de doorslag gegeven en moest de faciliteit dus wel worden toegekend. Deze zaak loopt nog, weet Rozendal.

Ondernemer of belegger?

Een evergreen in de vastgoedwereld is de vraag wat onder normaal vermogensbeheer moet worden verstaan. De volgende inleider, Tom Berkhout, hoogleraar onroerend goed aan Nyenrode en voorzitter van het kenniscentrum onroerend goed van de Belastingdienst, presenteert daartoe de casus van Truus, die 18 kamers in twee panden verhuurt en daar ook wat schoonmaak en onderhoud pleegt. Is zij nu een vastgoedondernemer, een box 3-belegger of valt er geen peil op te trekken? Het antwoord op die vraag doet er nogal toe: de ene exploitant wil graag ondernemer zijn om zo de bedrijfsopvolgingsregeling deelachtig te worden, de andere wil juist belegger zijn vanwege de lage heffing in box 3. Als het aan de zaal ligt, is Truus duidelijk een belegger, maar Berkhout zal uitleggen dat dit geen uitgemaakte zaak is.

Tot op de dag van vandaag is een passage uit een arrest van de Hoge Raad, BNB 1994/319, leidend: 'In een geval als het onderhavige is van normaal vermogensbeheer geen sprake, indien het rendabel maken van de onroerende zaken mede geschiedt door middel van arbeid welke de eigenaar van de onroerende zaken verricht en deze arbeid naar haar aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van voordelen uit de onroerende zaken, welke het bij normaal vermogensbeheer opkomende rende-



ment te boven gaan.' Nou, ga er maar aan staan, meent Berkhout, die vervolgens negen 'rode draden' signaleert bij de beoordeling onderneming of niet. Ze komen er zo goed als allemaal op neer dat er geen peil op te trekken valt, om het even over welk criterium het gaat: meer dan normale arbeid of meer dan normaal rendement? Wie het weet mag het zeggen. Omvang van het pakket: idem dito. Alleen over projectontwikkeling lijkt eenstemmigheid te bestaan: die komt in aanmerking voor de BOR.

Activeren, tenzij

Voor puur onderhoud is 100% aftrek mogelijk, maar 'al het andere is verbetering', claimt Berkhout. En dat moet worden geactiveerd. Hij somt een aantal van dat andere op, waaronder gebruiksklaar maken, sloop-nieuwbouw, een ingrijpende verbouwing of algehele vernieuwing. Voor bodemplaten en moderniseren is gedeeltelijke aftrek mogelijk, namelijk voor zover het normaal onderhoud betreft; het meerdere moet worden geactiveerd.

*Fons Overwater:
'Het mkb mag
niet het kind van
de rekening
worden'*



*Aad Rozendal:
'Wanneer iets
een woning is,
hangt af van het
moment van
aankoop'*



Tom Berkhout:
‘Om welk criterium het ook gaat bij de beoordeling onderneming of niet, er valt geen peil op te trekken’

staat eruit dat een pand enorm is opgetuigd met luxe zaken en vervolgens tegen een veel lagere waarde wordt ingebracht in een dochter-bv. De moeder-bv wil het verschil tussen de totale investering en de inbrengwaarde als verlies opvoeren. De inspecteur, en daarna de rechter, staken daar in deze casus een stokje voor: het gebouw heeft hoe dan ook een marktwaarde die in de buurt komt van de totale investering, punt uit. De les: te duur bouwen kan verkeerd uitpakken.

Welles nietes

Om de problematiek van vermogensbeheer versus onderneming nogmaals handen en voeten te geven, voeren Rozendal en Berkhout een twistgesprek op, met als uitgangspunt de niet in cassatie gebrachte uitspraak van Hof Den Haag van 19 juli 2017, in een zaak waarin de belanghebbenden in aanmerking wensten te komen voor de BOR (ECLI:NL:GHDHA:2017:2429). Daarbij kropen Rozendal en Berkhout in elkaars rol, door respectievelijk de inspecteur en de belastingplichtige/adviseur te spelen. Al meteen geeft Rozendal toe dat projectontwikkeling en bouw onder de BOR kunnen vallen, wat door Berkhout minzaam wordt binnengehaald. Daarna begint het echte gekibbel over de verhuuractiviteiten, business

Maurice de Clercq en Harjit Singh:
‘Een tweede woning in het buitenland kan voordeliger zijn dan eentje in Nederland’



centers, bedrijfsverzamelgebouwen en standalone-units. Berkhout: ‘We zijn de godganse dag bezig met die verhuur volgens de totaal concept formule, inclusief verjaardagscadeautjes voor onze huurders. Bovendien dienen deze activiteiten ook als onderpand voor onze projectontwikkeling en bouw.’ Rozendal betwijfelt desondanks zeer dat hier sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer en wil graag exact weten hoeveel uren men eraan kwijt is. Maar wat hij ook tegenwerpt, Berkhout geeft geen krimp. En het hof geeft hem gelijk. Dat oordeelt dat voor elke afzonderlijke activiteit sprake is van een onderneming en dat dit ook geldt voor het geheel. Berkhout met een zucht: ‘Ook dit is dus mogelijk.’

Een elftal workshops

Na dit plenaire deel verdelen de aanwezigen zich in twee sessies over elf workshops, waarvan de meeste in de vastgoedsfeer. We vertellen kort wat daar is besproken.

De vele kanten van de WOZ

Jennifer Lanser is gespecialiseerd in gemeentelijke heffingen en kan boeiend vertellen over wat er allemaal rond de WOZ speelt. Eerst een paar cijfers: er zijn in ons land 8,8 miljoen objecten, er zijn jaarlijks 104.000 bezwaren tegen de WOZ-beschikking; daarvan wordt ongeveer de helft gehonoreerd en komen zo’n vierduizend stuks bij de rechter.

Van belang zijn twee vrijstellingen. Dat is allereerst de werktuigenvrijstelling voor werktuigen die zonder beschadiging kunnen worden verwijderd. En de tweede is de vrijstelling bij waterverdedigingswerken: de grond, behalve die onder de woning, is dan vrijgesteld. Met name dijkwoningen kunnen hiervan profiteren; het arrest van 4 maart 2016, nr. 15/00518, maakt hiervoor de weg vrij. In deze zaak scheelde het de eigenaar maar liefst drie ton aan WOZ-waarde!

Vermeldenswaard is ten slotte het bestaan van NCNP’s: no cure no pay. Dergelijke bedrijfjes maken namens burgers massaal bezwaar tegen de WOZ-beschikking. Voorbeeld: de klager ‘verdient’ € 19,58, maar de NCNP wordt aan kostenvergoeding maar liefst € 1700 rijker.

De NSW-status nader bezien

Duidelijkheid over de fiscale aspecten van de NSW-status, dat wil Patrick de Groot zijn toehoorders verschaffen. NSW staat voor Natuurschoonwet 1928, een ouwetje dus, met een baaiert aan vrijstellingen voor onroerende zaken met die NSW-status, te vinden in zowel de IB, Vpb, SW, de overdrachtsbelasting als de OZB. Enkele jaren geleden heeft onderzoeksinstituut Ecorys een beleidsevaluatie over de NSW opgesteld, waarin onder andere een aantal belastingfaciliteiten onder de loep is genomen. Dat rapport moet binnenkort leiden tot een reactie van overheidszijde. Daar kunnen wetswijzigingen uit voortvloeien, met 2020 als mogelijke ingangsdatum. Momenteel leidt de toepassing van de diverse vrijstellingen tot definitieproblemen: wat is nu wat? Denk aan zonnepanelen op grond of opstal. Wellicht brengt de aanpassing van de NSW beperkingen met zich mee,



Staatssecretaris Menno Snel: 'Ons belastingstelsel is niet meer uit te leggen, geen land waar het fiscaal instrumentalisme zo wijdverbreid is'

baar feit en het object- en verkrijgingsvereiste. Hij licht het verschil in formaliteiten toe tussen de juridische en economische eigendomsverrijking. Diverse aandachtspunten bij inbreng en terugkeer komen aan bod, zoals de bv als vennoot in relatie tot art. 4 WBR en de inbreng van passief onroerend goed in een vastgoedfonds.

De boer en zijn vastgoed

Het zal niemand verbazen dat Arne de Beer zijn workshop begint met de landbouwwijziging. En dan vooral het herwaarderen om deze wijziging voortijdig te benutten, vanwege angst voor afschaffing daarvan zonder overgangsrecht. Aan de hand van enkele casusposities geeft hij tekst en uitleg over wat wel en niet kan. De stelselwijzigingsmethode kan in elk geval niet, zegt de Hoge Raad. Wat wel werkt, is de herwaarderingsmethode met een personenvennootschap. Overige onderwerpen zijn onder meer de fiscale aspecten van zonnepanelen en of het zin heeft om landbouwgronden over te hevelen naar box 3; nee, fiscaal weinig aantrekkelijk, zegt De Beer.

Jongleren voor Jong RB

Een ietwat vreemde eend in de bijt: Huub Cooijmans probeert met jongleren duidelijk te maken dat je met

Ralph Rijnders van RB Jong overhandigt een exemplaar van TaxY aan Menno Snel



meerdere ballen tegelijk in de lucht niet alles even goed kunt doen. Hij gebruikt het begrip jongleren als metafoor voor zaken als loslaten, verandering, focus, doorbreken van barrières, richting geven, vertrouwen, alle ballen in de lucht houden.

De studentenworkshop

Op de valreep is er nog een workshop bij gekomen, voor studenten die willen weten wat het werk van de RB en diens vereniging inhoudt. Ze krijgen een uitleg over de RB Academy en over de beroeps- en gedragsregels van een RB. Aan de hand van enkele stellingen wordt voorts de casus van een mkb-ondernemer behandeld.

Volgend jaar in de Dikke Van Dale: complexiteitsreductie

En dan is daar staatssecretaris Menno Snel van Financiën in hoogst eigen persoon! Fons Overwater heet hem welkom met de opmerking dat de belastingadviseurs in het mkb een cruciale bijdrage leveren aan de belastingheffing; zonder het RB zou daar niets van terecht komen. Weet wel meneer Snel, zegt hij met een grijns, dat het mkb goed is voor 200 miljard aan nationaal inkomen, met een gekapitaliseerde waarde van zo'n vier biljoen. U mag onze mensen dus wel een keertje bedanken.

Welnu, tot twee keer toe deelt Snel inderdaad een welgemeend compliment uit aan het RB, zoals overigens Wil Vennix in zijn jaarrede al had 'voorspeld'. In dat verband refereert Snel ook aan de recente inspanning van het RB om bij de gerezen renteaftrekproblematiek het mkb te ontzien middels een drempel van een ton. En passant wil hij nog kwijt dat het mkb er in de kabinetsplannen wel degelijk op vooruitgaat. Om vervolgens over te stappen op zijn thema voor deze middag, complexiteitsreductie. In gewoon Nederlands: vereenvoudiging. Hard nodig, meent Snel, daarbij verwijzend naar het citaat waarmee het visiedocument TaxY begint: 'If you can't explain it to a six year old, then you don't understand it yourself.'

Ons belastingstelsel is niet meer uit te leggen, vervolgt hij. Er is geen land waar het fiscaal instrumentalisme zo wijdverbreid is als hier. Komt volgens hem door de vele knappe koppen die we hier hebben. Snel noemt de bijleenregeling als voorbeeld van hoe het uit de hand kan lopen. Daarentegen hadden we met box 3 nu juist een hele fraaie vereenvoudiging. Was de rente niet zo omhoog gegaan, dan was er waarschijnlijk nog tevredenheid alom over geweest. Maar nu dus niet meer.

Conclusie van Snel is dat de Belastingdienst zich in een kwetsbare fase bevindt. De politiek moet ervan worden doordrongen dat complexiteitsreductie dringend noodzakelijk is en de Belastingdienst moet in het vervolg de poot stijf houden als er uitvoeringsproblemen dreigen. Intussen blijft Snel openstaan voor ervaringen van het RB; hij vindt ze zelfs van onschatbare waarde. Zijn uitsmijter: overweegt u ook eens een ambtelijke carrière! Waarna ten slotte Ralph Rijnders zijn kans schoon ziet om ook de staatssecretaris nog even persoonlijk het TaxY-rapport te overhandigen. <<<

Kansen en bedreigingen voor grensoverschrijdend mkb

Hans van den Hurk
Prof. dr. H.T.P.M. van den Hurk is hoogleraar Europees en internationaal belastingrecht en (mede-)oprichter Cygnus Tax BV, Apertas BV en Herreveld-vandenhurk BV

Veel kleinere bedrijven weten tegenwoordig hun weg richting het buitenland te vinden. Ze vestigen verkoopkantoren in Duitsland en Frankrijk, een fabriekje in Polen of China en al snel is het kleine familiebedrijf verworpen tot een kleine multinational. Dat ondernemen in het buitenland geeft wat extra besognes, maar de kansen en vooruitzichten maken dat meer dan goed. Het zijn juist elementen als het ouderwetse ondernemen en het snel kunnen handelen waarin familiebedrijven zich onderscheiden van de grotere multinationals. Ze zijn groot genoeg om zelfs in het buitenland kansen te spotten, maar ook weer niet zo groot dat ze niet in staat zijn flexibel en snel te reageren op dergelijke kansen.

Waar we het hebben over kansen, liggen er ook altijd bedreigingen op de loer. Een hele belangrijke is die met betrekking tot de vraag waar een vennootschap fiscaal is gevestigd. Als een Nederlands familiebedrijf bijvoorbeeld een hoofdkantoor vestigt in Santiago de Chile om van daaruit met een groot team de Latijns-Amerikaanse markt te bewerken, zullen de Chileense belastingautoriteiten geen moeite hebben deze activiteiten te belasten. Maar wat nu als dat hoofdkantoor is gevestigd in een land met een laag belastingtarief? En het team uitermate beperkt is? Dan nog zal dat vestigingsland graag heffen. Maar in die situatie kan Nederland menen dat die vennootschap hier is gevestigd. Want de dga is het hart van de onderneming en waar die gevestigd is, wordt onder meer bepaald door de vraag van waaruit de dga zijn zaken doet. En aangezien hij die zaken veelal reizende over de wereld via zijn telefoon regelt en die telefoon nu eenmaal toebehoort aan iemand die in Nederland woonachtig is, is al vaker gesteld dat die buitenlandse vennootschap in Nederland is gevestigd.

En dit is maar één voorbeeld van mogelijke beren die de kleinere multinational op zijn weg naar verdere internationalisering vindt. Er zijn genoeg familiebedrijven die een prachtig internationaal profiel kennen, maar qua omzet onder de wettelijk geregelde grens van € 50 miljoen zitten. Dan hoeven ze dus geen zogenoemd landenrapport te maken met een masterfile en een local file, en dat scheelt weer een hele hoop werk. Maar helaas klopt dit niet helemaal; op basis van art. 8b Wet Vpb moet er tussen gelieerde vennootschappen namelijk nog steeds zakelijk worden gehandeld. Dat betekent dat ze in ieder geval moeten aangeven hoe bijvoorbeeld kosten die in Nederland ten behoeve van de buitenlanden worden gemaakt, worden doorberekend. En zullen die verrekenprijzen ook moeten worden onderbouwd. In dat opzicht is het nieuwe besluit verrekenprijzen – gepubliceerd op 11 mei jongstleden – verplichte kost voor de adviseur van familiebedrijven.

Maar er is meer. De landen waarin uw cliënt actief is, hebben hier geen boodschap aan een ondergrens en zullen nog steeds een onderbouwing van de verrekenprijzen vragen. En dat betekent dus dat er betrouwbare documentatie nodig is. Heeft de cliënt deze niet, dan zullen verrekenprijzen al snel worden verworpen. Daarnaast leidt in veel landen gebrek aan documentatie tot een administratieve sanctie en een boete die soms een percentage van de omzet bedraagt. Voldoende uitdagingen voor de Register Belastingadviseur met klanten die internationaal actief zijn. En dat zijn er steeds meer! <<<



Voorbeeld

BV A heeft machines met een fiscale boekwaarde van € 10 miljoen en een werkelijke waarde van € 30 miljoen. De machines worden vanaf 2017 definitief bestemd voor gebruik in een Duitse vaste inrichting van BV A en daarom toegerekend aan het vermogen van de vaste inrichting. De machines worden in 2018 verkocht voor een prijs van € 35 miljoen.

Uitwerking

De overgang van de machines naar het vermogen van de vaste inrichting leidt niet tot enige winstrealisatie en voor het bepalen van de bijdragewinst blijft de fiscale boekwaarde dan ook € 10 miljoen. Bij verkoop van de machines voor € 35 miljoen in 2018 leidt dit tot een bijdragewinst van € 25 miljoen.

Voor de aftrekwinst wordt de boekwaarde echter gesteld op de waarde in het economische verkeer ten tijde van de overbrenging, dus op € 30 miljoen. De aftrekwinst bij de latere verkoop is dan ook € 5 miljoen. Per saldo leidt dit tot een in Nederland te belasten winst van € 20 miljoen, gelijk aan de stille reserve in de machines op het moment van de overbrenging.

In de jaren na overbrenging en tot vervreemding zal overigens al een gedeeltelijke belastingheffing over de stille reserve plaatsvinden, en wel door een lagere afschrijving over de boekwaarde voor berekening van de bijdragewinst (leidend tot een hogere bijdragewinst) en een hogere afschrijving over de hogere boekwaarde voor berekening van de aftrekwinst (leidend tot een lagere aftrekwinst).

Bij de overgang van een vermogensbestanddeel van een buitenlandse vaste inrichting naar een Nederlands hoofdhuis doet zich een vergelijkbaar effect voor. In de staat van de vaste inrichting zal er in het algemeen sprake zijn van winstrealisatie. Immers, die staat ziet een vermogensbestanddeel met een mogelijke stille reserve de heffings sfeer verlaten. Heffing op het moment vlak voor die overgang ligt dan voor de hand. Bij deze veronderstelde winstrealisatie door de vaste inrichting past ook dat Nederland deze winst vrijstelt. Voor de bijdragewinst is echter geen sprake van een zichtbare transactie tussen hoofdhuis en vaste inrichting. Dit alles resulteert in:

- veronderstelde belastingheffing over de stille reserve in de staat van de vaste inrichting;
- geen bijdragewinst in Nederland; en
- wel een vrij te stellen winst in Nederland ter grootte van de stille reserve.

Per saldo betekent dit dat Nederland een voorlopige tegemoetkoming geeft voor de belastingheffing in het buitenland. Deze wordt door het in aanmerking nemen van een aftrekwinst – zonder constatering van een bijdragewinst – geneutraliseerd. Pas bij latere vervreemding van het vermogensbestanddeel aan een derde zal daadwerkelijke belastingheffing in Nederland plaatsvinden: dan is namelijk de winst bij vervreemding wel in Nederland belast zonder enige verdere vrijstelling; deze is immers al verleend.

Bij interne overdrachten van vermogensbestanddelen volgt belastingheffing, ook wanneer de groep als zodanig nog geen winst realiseert



Valutakoersresultaten en inflatie

In deelnemingsverhoudingen wordt de winst op een buitenlandse deelneming – de situatie van het gebruik van functionele valuta buiten beschouwing gelaten – in euro's berekend. Voor dit in euro's berekende bedrag wordt een vrijstelling verleend. Of er in de staat van vestiging van de dochtervennootschap sprake is geweest van inflatoire winst, van deflatoir verlies of van valutakoersresultaten is in zoverre irrelevant; de winst in euro's is bepalend. Hierdoor kan de situatie ontstaan dat in euro's berekend geen sprake is van enige winst die in de Nederlandse grondslag wordt begrepen en wordt vrijgesteld, terwijl er in lokale valuta berekend wel degelijk sprake is geweest van belaste winst waarover in het buitenland belasting is betaald. Dit doet zich voor bij lokale inflatoire winst en bij daling van de waarde van de buitenlandse valuta ten opzichte van de euro. Er is geen directe relatie tussen de winst naar buitenlandse maatstaven in lokale valuta die in het buitenland lokaal zal worden belast en de winst die in Nederland wordt vrijgesteld.

De winst op een buitenlandse deelneming wordt in euro's berekend, en voor dit bedrag wordt een vrijstelling verleend

Voorbeeld

Er wordt € 10 miljoen geïnvesteerd in een Argentijnse dochtermaatschappij. In Argentijnse peso's (AR\$) is deze investering op het moment van de storting AR\$ 100 miljoen waard (koers: 10:1). De dochtervennootschap onderneemt hiermee op de lokale markt en maakt in Argentijnse peso's een winst. Het eigen vermogen stijgt hierdoor naar AR\$ 150 miljoen en over de winst van AR\$ 50 miljoen wordt lokaal vennootschapsbelasting betaald. Door een koersdaling van de Argentijnse peso ten opzichte van de euro – de koers wordt 15:1 – is de waarde van de aandelen in de dochtervennootschap echter ongewijzigd € 100 miljoen.

Uitwerking

In euro's beschouwd is er door de belastingplichtige geen winst behaald. Het voordeel uit deelneming zal dan ook nihil bedragen en dientengevolge is er ook geen vrijgesteld deelnemingsvoordeel. Wel is er lokaal over een winst van AR\$ 50 miljoen belasting betaald.

De belastingplichtige zal zich in deze situatie geconfronteerd zien met een geconsolideerde winst in euro's die nihil bedraagt doordat de waarde van de Argentijnse peso in waarde is gedaald ten opzichte van de euro. Zo een valutakoersresultaat valt onder de deelnemingsvrijstelling en is daardoor niet aftrekbaar. Het feit dat er in

Argentinië in lokale munt wel sprake is van een belaste winst van AR\$ 50 miljoen, is in het systeem van de deelnemingsvrijstelling irrelevant.

Bij vaste inrichtingen is dit anders. Vanzelfsprekend wordt de bijdragewinst van de vaste inrichting in euro's bepaald en tot de winst van de belastingplichtige gerekend. Voor het bepalen van de aftrek- of vrijstellingswinst dient de berekening echter plaats te vinden in de lokale valuta van de staat waar zich de vaste inrichting bevindt, zoals blijkt uit de Rupiah-arresten.³ De zo bepaalde winst wordt dan tegen de gemiddelde koers omgerekend in euro's en vormt het vrij te stellen bedrag. Als in lokale valuta winst wordt gemaakt, wordt deze vrijgesteld. Het is daarvoor irrelevant of deze winst in euro's berekend in dezelfde omvang bestaat.

Voorbeeld

Hetzelfde voorbeeld als hiervoor, maar in plaats van in een Argentijnse dochtermaatschappij wordt nu geïnvesteerd in een Argentijnse vaste inrichting.

Uitwerking

In euro's berekend is het eindvermogen van de vaste inrichting door de daling van de waarde van de Argentijnse peso gelijk aan het beginvermogen. Er is door de belastingplichtige dus geen winst behaald. De bijdragewinst is dan ook nihil. In lokale valuta berekend is de winst echter AR\$ 50 miljoen, waarover lokaal ook belasting is betaald. Voor dit bedrag, omgerekend in euro's, wordt dan ook vrijstelling verleend. Omrekening tegen de gemiddelde koers (12,5:1) levert een vrij te stellen winst van € 4 miljoen op.⁴ Omdat er geen sprake is van een bijdragewinst, maar wel van een aftrekwinst, levert dit per saldo een aftrekpost van € 4 miljoen op die ten laste van de overige binnenlandse winst kan worden gebracht.

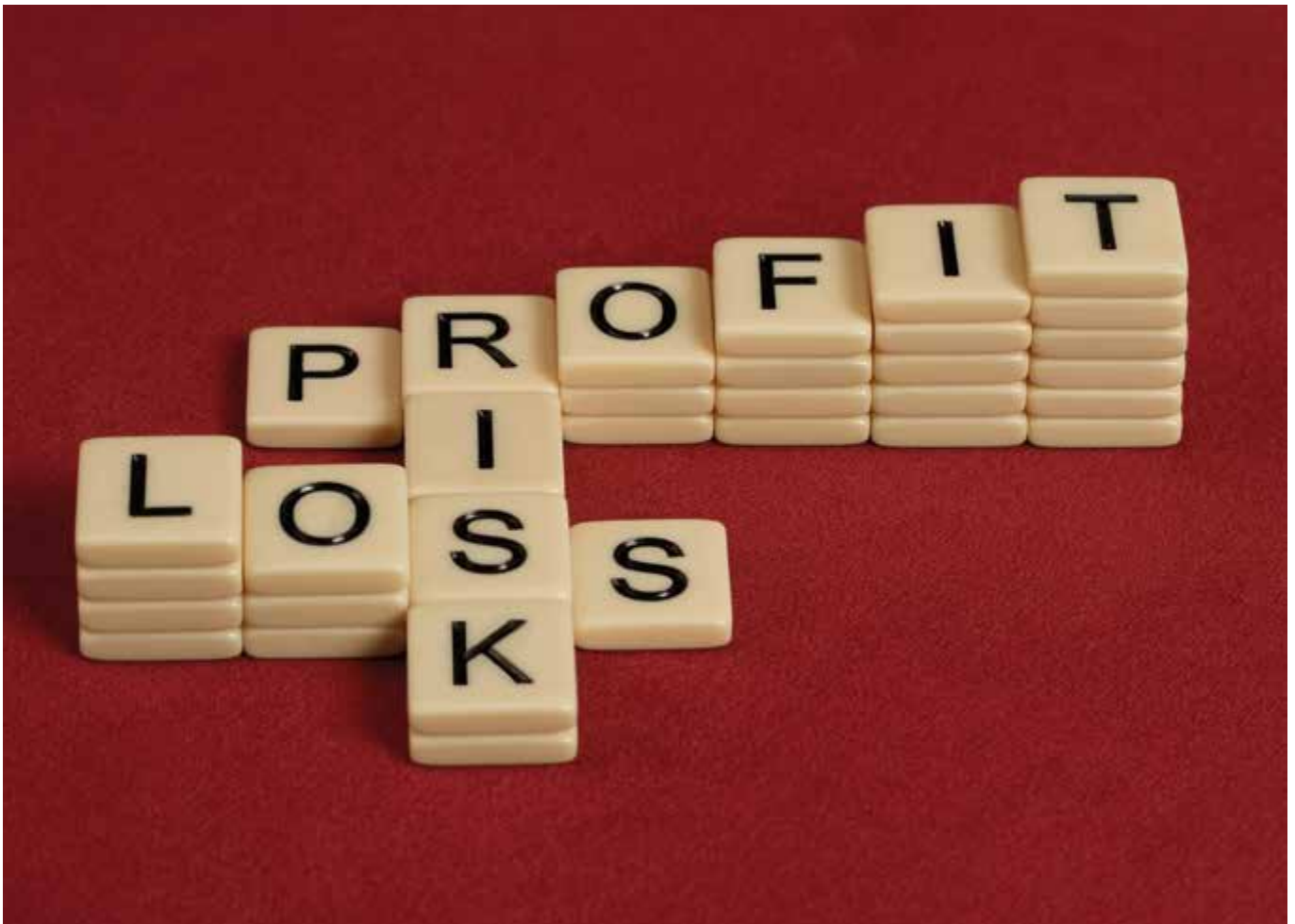
De objectvrijstelling voor vaste inrichtingen sluit hiermee beter aan bij de belastingheffing die in het buitenland plaatsvindt.

Verliesneming op deelnemingen en vaste inrichtingen

Als hoofdregel zijn verliezen op een deelneming en een vaste inrichting beide van aftrek uitgesloten. Voor beide gelden echter ook uitzonderingen. Voor de deelneming is dat de liquidatieverliesregeling en voor de vaste inrichting de stakingsverliesregeling. Zowel de voorwaarden voor verliesneming als de omvang van het in aanmerking te nemen verlies verschillen. De belangrijkste verschillen worden hieronder nader belicht.

De omvang van het in aanmerking te nemen verlies

Onder de liquidatieverliesregeling wordt het verlies bepaald door een vergelijking te maken tussen het opgeofferde bedrag voor de deelneming en de liquidatieuitkering(en). Het verschil vormt het verlies dat in aftrek kan worden gebracht. Het opgeofferde bedrag bestaat in het algemeen uit de koopsom voor de aandelen,



Als hoofdregel zijn verliezen op een deelneming en een vaste inrichting beide van aftrek uitgesloten. Voor beide gelden echter ook uitzonderingen

vermeerderd met stortingen en verminderd met terugbetalingen en uitkering(en) van meegekocht dividend. De liquidatie-uitkering bestaat uit hetgeen de dochtervennootschap bij liquidatie uitkeert aan de aandeelhouder, vermeerderd met bepaalde dividenduitkeringen in de jaren voorafgaand aan de liquidatie. Hoe groot de naar Nederlandse maatstaven bepaalde winst van de dochtervennootschap zelf is geweest in de jaren voorafgaand aan de liquidatie, is irrelevant. Het in aanmerking te nemen liquidatieverlies kan door deze rekenregels afwijken van het verlies dat bij de dochtervennootschap is geleden.

In de stakingsverliesregeling wordt aangesloten bij de naar Nederlandse maatstaven bepaalde resultaten van de vaste inrichting. Jaarlijks wordt het resultaat van de vaste inrichting (de vrijstellingswinst) naar Nederlandse maatstaven bepaald. Bij die winstbepaling moeten de regels van goedkoopmansgebruik worden toegepast, maar ook totaalwinstbepalende regelingen, zoals renteaftrek-

beperkingen en de deelnemingsvrijstelling. Als het saldo van de zo bepaalde vrij te stellen winsten en verliezen van de vaste inrichting tot een negatief bedrag leidt, is het dit bedrag dat in aftrek kan worden gebracht. Zijn de winstbepalingsregels in het buitenland gelijk aan de Nederlandse, dan is onder deze techniek het verlies dat in aftrek wordt gebracht gelijk aan het aldaar geleden verlies. Deze basisregel wordt uiteraard door grondslagafwijkingen doorkruist.

Liquidatie en vereffening versus 'staking'

Vanuit Nederlands perspectief zijn verliezen gebonden aan een rechtspersoon en verdwijnen ze bij het einde van het bestaan van die rechtspersoon. De mogelijkheid om verliezen bij een dochtervennootschap te benutten is bij liquidatie daarvan verdwenen. Dat rechtvaardigt dat verliezen vervolgens bij de moedervennootschap kunnen worden afgetrokken. Om die reden geldt voor de liquidatieverliesregeling de eis dat de dochterven-

Het staken van een vaste inrichting terwijl daar nog wel een onroerende zaak wordt aangehouden, verhindert het in aanmerking nemen van een stakingsverlies

nootschap is geliquideerd en dat de vereffening is voltooid.

Bij de vaste inrichting kan deze eis niet worden gesteld, omdat ze in het algemeen geen zelfstandige juridische entiteit zal zijn. Bij een vaste inrichting wordt de eis van 'staking' gesteld. Daarvan is sprake als de belastingplichtige 'ophoudt winst uit een andere staat te genieten'. Dit kan zowel een staking in de traditionele zin zijn – het ophouden met de activiteiten in die staat – als een verkoop van de activiteiten. Ook dan houdt de belastingplichtige op winst uit die staat te genieten. De achtergrond van de eis is vergelijkbaar met de eis van liquidatie en vereffening in de liquidatieverliesregeling: verliezen in de staat van de vaste inrichting zullen niet meer bruikbaar zijn. Er worden immers geen winsten meer behaald. Vanuit die gedachte kan ook worden verklaard dat *alle* activiteiten van de belastingplichtige in de desbetreffende staat moeten worden gestaakt. Het staken van een vaste inrichting terwijl een onroerende zaak in de staat van die vaste inrichting wordt aangehouden, staat aan het in aanmerking nemen van een stakingsverlies in de weg, omdat de verliezen lokaal nog kunnen worden benut.⁵ Het verlies kan daarom in dit voorbeeld pas in aftrek worden gebracht als ook de onroerende zaak wordt verkocht.

Beperkingen bij voortzetting activiteiten dochtervennootschap of vaste inrichting

Zowel in de liquidatieverliesregeling als in de stakingsverliesregeling is een beperking van toepassing als activiteiten worden voortgezet. In de liquidatieverliesregeling is de voortzetting van activiteiten van de geliquideerde dochtervennootschap door de belasting-

plichtige of een verbonden lichaam een belemmering voor het in aanmerking nemen van een liquidatieverlies.⁶ Ook voortzetting in een andere staat dan de staat van de geliquideerde dochtervennootschap is schadelijk. Het laten voortbestaan van andere activiteiten of het opstarten van nieuwe activiteiten in de staat van de geliquideerde dochtermaatschappij is dat echter niet. Bij een voortzetting kan een liquidatieverlies op een later moment in aanmerking worden genomen. Dit is op het moment van staking van de activiteiten door de belastingplichtige – als deze de activiteiten voortzette – of, als ze door een dochtervennootschap (verbonden lichaam) werden voortgezet, bij liquidatie van deze dochtervennootschap.

De stakingsverliesregeling is in bepaalde opzichten minder stringent. Allereerst is alleen een voortzetting in de staat van de vaste inrichting een belemmering. Een voortzetting in een andere staat is, anders dan bij de liquidatieverliesregeling, onschadelijk. Verder wordt pas bij een voortzetting 'in belangrijke mate' door een verbonden lichaam het in aanmerking nemen van een stakingsverlies geblokkeerd. Gedeeltelijke voortzetting in dezelfde staat door de belastingplichtige zelf is uiteraard onmogelijk, gezien de basisvoorwaarde dat hij geheel moet zijn opgehouden om in die staat winst te genieten. Net als bij de liquidatieverliesregeling is voorzien in een 'doorschuif' van het niet-aftrekbare verlies. Het verliessaldo schuift als het ware door naar het voortzettende lichaam en kan bij latere staking door dat lichaam alsnog worden benut, mits er dan nog sprake is van een verlies en mits het voortzettende lichaam in Nederland belastingplichtig is. Als wordt voortgezet door een verbonden buitenlands lichaam waarin een deelneming wordt gehouden, kan dit lichaam in Nederland geen stakingsverlies in aftrek brengen; het is immers niet aan de Nederlandse heffing onderworpen. Wel voorziet de liquidatieverliesregeling in de mogelijkheid om het stakingsverlies bij latere liquidatie van het buitenlandse lichaam als liquidatieverlies in aanmerking te nemen. Ten slotte wordt geen voortzetting aanwezig geacht als het voortzettende verbonden lichaam de activiteiten binnen drie jaren alsnog staakt. Zonder deze uitzondering zou een aftrekbaar stakingsverlies eenvoudig binnen een groep kunnen worden verplaatst naar een lichaam dat het stakingsverlies beter kan benutten. Het verlies wordt in een dergelijk geval alsnog toegerekend aan de belastingplichtige die de activiteiten voorheen had en kan bij hem in aftrek worden gebracht.

Reeds benutte of nog te benutten verliezen

De verliezen van de geliquideerde dochtervennootschap mogen na vereffening niet meer beschikbaar zijn voor verrekening bij de belastingplichtige of een met hem verbonden lichaam. Als de onderneming van de geliquideerde dochtervennootschap door een derde wordt voortgezet, mag ook deze derde de verliezen niet meer kunnen benutten. Deze voorwaarde moet zijn vervuld ten tijde van de vereffening; anders gaat het liquidatieverlies definitief verloren. Anders dan bij de niet-voort-

De stakingsverliesregeling is minder stringent. Zo is een voortzetting in een andere staat onschadelijk

zettingseis wordt het liquidatieverlies niet alsnog in aanmerking genomen als op een later moment aan de voorwaarden wordt voldaan.

Ook de stakingsverliesregeling kent een voorwaarde ter zake van nog te benutten verliezen. Bij die voorwaarde vormt het geen belemmering dat de verliezen nog beschikbaar zijn bij de belastingplichtige zelf of bij verbonden lichamen. Wel schadelijk is beschikbaarheid van verliezen bij een ander dan de belastingplichtige of een verbonden lichaam. Deze omschrijving is bedoeld voor gevallen waarin verliezen van een vaste inrichting mee overgaan op een overnemer van de activiteiten. Dit zou dan bijvoorbeeld moeten gaan om verliezen die het object (de onderneming/de activiteiten) volgen en niet subjectgebonden zijn.

Met betrekking tot verliezen kent de stakingsverliesregeling een additionele voorwaarde. Deze ziet op verliesverrekening die in het verleden, dus vóór de staking, al heeft plaatsgevonden. Te denken valt aan de situatie dat verliezen van een vaste inrichting in de buitenlandse staat kunnen worden afgezet tegen winsten van dochtervennootschappen in diezelfde staat. Het Verenigd Koninkrijk kent een dergelijk systeem, genaamd 'group relief'. Voor zover verliezen van de vaste inrichting op die wijze al zijn benut onder een buitenlands systeem, mag het stakingsverlies in Nederland niet worden afgetrokken.⁷

Het opnieuw opstarten van activiteiten

Onder de liquidatieverliesregeling geldt er geen beperking als er in de staat van de geliquideerde dochtervennootschap binnen een bepaalde termijn na liquidatie nieuwe activiteiten worden opgestart. Dit is irrelevant, zolang het maar geen materiële voortzetting van de desbetreffende activiteiten betreft.

In de stakingsverliesregeling bestaat wel een beperking. Als de belastingplichtige zelf binnen een termijn van drie jaren na het tijdstip waarop het stakingsverlies is afgetrokken wederom winst uit de desbetreffende staat gaat genieten, zullen fiscale verliezen in die staat vaak nog beschikbaar zijn en dan alsnog kunnen worden benut door verrekening met winsten uit de nieuwe activiteiten. Het eerder afgetrokken stakingsverlies moet dan worden teruggenomen in het jaar waarin de nieuwe activiteiten worden opgestart: een bedrag ter grootte van het stakingsverlies wordt tot de winst gerekend en belast. Tegelijkertijd wordt dit bedrag aangemerkt als verlies uit de nieuwe activiteit, waardoor het bij een toekomstige staking alsnog in aftrek kan worden gebracht, na saldering met de resultaten uit de nieuwe activiteit.

Als de onderneming van de geliquideerde dochtervennootschap door een derde wordt voortgezet, mag ook deze derde de verliezen niet meer kunnen benutten

Conclusie

De verschillen tussen ondernemen in de vorm van een vaste inrichting en die in de vorm van een deelneming zijn weliswaar kleiner geworden, maar er zijn nog steeds relevante verschillen te onderkennen:

- bij het bepalen van de omvang van de vrij te stellen voordelen, met name bij valutakoersresultaten, inflatoire resultaten en interne transacties;
- de voorwaarden voor verliesneming zijn vergelijkbaar, maar op essentiële onderdelen toch echt verschillend.

Met name bij investeringen in een staat met een volatiele wisselkoers of inflatie en bij risicovolle investeringen waarbij potentiële verliesneming van belang is, zullen de Nederlandse fiscale gevolgen van ondernemen in de vorm van een vaste inrichting of een deelneming derhalve uiteenlopen. Het is zeker in die gevallen van belang alle alternatieven al bij de vormgeving van de investering te overwegen. <<<

Noten

- 1 Waar in deze bijdrage wordt gerefereerd aan vaste inrichting, wordt daaronder mede begrepen een onroerende zaak, tenzij uitdrukkelijk anders vermeld.
- 2 De Hoge Raad besliste al in HR 8 mei 1957, nr. 12 931, BNB 1957/208 dat bij onderlinge transacties tussen moeder- en dochtervennootschap uitstel van fiscale winstneming niet is toegestaan.
- 3 HR 4 mei 1960, nr. 14 218, BNB 1960/163 en HR 29 april 1959, nr. 13 892, BNB 1960/164.
- 4 Zie o.a. het Cruzeiro-arrest, HR 5 december 2004, nr. 37 743, BNB 2004/139.
- 5 Deze logica gaat niet altijd op, bijvoorbeeld wanneer in Nederland een fiscale eenheid bestaat tussen twee belastingplichtigen die beide een vaste inrichting hebben in een bepaalde staat, terwijl die staat de Nederlandse fiscale eenheid niet erkent en twee belastingplichtigen ziet.
- 6 Met uitzondering van een minimale voortzetting van minder dan 5%, zie Besluit van 20 januari 2017, nr. BLKB2016/803M, Stcrt. 2017, nr. 5003, onderdeel 5.10.2.2.
- 7 Voor de liquidatieverliesregeling neemt Financiën overigens in het besluit over de deelnemingsvrijstelling, Besluit van 20 januari 2017, nr. BLKB2016/803M, Stcrt. 2017, nr. 5003, ook het standpunt in dat eerder overgeheveld verliezen in de weg staan aan het in aanmerking nemen van een liquidatieverlies.



Fons Overwater en Wil Vennix,
de komende en gaande voorzitter:

'Wij moeten de RB-adviseur beter positioneren'

De profilering en positionering van het RB en de RB-adviseur behoeven de komende jaren meer aandacht, zeggen Wil Vennix en Fons Overwater, gaand respectievelijk inkomend RB-voorzitter. Onder de nieuwe voorzitter zullen de maatregelen voor een toekomstbestendig beroep 'met volle kracht worden voortgezet en uitgevoerd'. Waar nodig zullen de beroepsregels worden aangescherpt en het tuchtrecht worden geprofessionaliseerd, zodat de overheid geen reden heeft om het beroep wettelijk te reguleren. Een delicaat punt: 'De RB-adviseur moet niet worden meegetrokken in de regelmolen van de accountants.'

Door **Eli Hendriks en Lex van Almelo** | foto's **Raphaël Drent**

Wil Vennix, toen je begon als voorzitter had je ambities op het gebied van kwaliteitsbevordering, onderwijs en ondersteuning. In hoeverre zijn die gerealiseerd?

'Als je het hebt over kwaliteit en onderwijs: de maatregelen voor het toekomstbestendig beroep, die eind 2016 zijn aangekondigd, zijn nu in uitvoering. Dat is eigenlijk meer dan ik vier jaar geleden had durven denken. Neem bijvoorbeeld de RB Academy – dat paradepaardje staat er nu. Maar onze vereniging, het beroep en de titel Register Belastingadviseur zijn nog steeds te onbekend. Met het erkend RB-kantoor hebben we wel belangrijke stappen gezet, maar hier moet nog veel gebeuren. Toch zijn er denk ik veel meer en concretere resultaten behaald dan ik vier jaar geleden had durven denken en hopen.'

Je bent maar één bestuurstermijn voorzitter geweest, terwijl jouw voorgangers dat vaak twee termijnen waren. Waarom?

'Ik was daarvoor natuurlijk al acht jaar bestuurslid en ging er eigenlijk vanuit dat ik na die tijd bestuurslid af zou zijn. Maar toen kwam de vraag: wie wil Sylvester Schenk opvolgen als voorzitter? Op dat moment liep net mijn lidmaatschap van de gemeenteraad in Hilvarenbeek ten einde. Ik had acht jaar naast Sylvester in het bestuur gezeten, maar heb onderschat hoezeer het zijn van voorzitter verschilt van het zijn van bestuurslid.'

In welk opzicht verschilt dat dan?

'Je bent het uithangbord van de vereniging en je hebt contact met allerlei mensen, zowel mensen in de fiscale wereld als leden. Op bijeenkomsten probeerde ik zo veel mogelijk mensen te spreken. De leden stellen het op prijs dat je benaderbaar bent. Als voorzitter ben ik ook een bloemetje gaan brengen aan het eerste erkende RB-kantoor, in Leeuwarden. Dat zijn toch leuke dingen.'

Wat was het lastigste de afgelopen vier jaar?

'Zonder twijfel de besluitvorming ten aanzien van onze RBC-leden. Voorheen kon je lid worden van de vereniging als je de consulentenopleiding had gevolgd. Nu kan dat pas als je de RB Academy hebt afgerond, onze eigen driejarige op het mkb gerichte opleiding. Je wordt toegelaten tot de academie als je de tweejarige vooropleiding

Vennix: 'Er zijn denk ik veel meer en concretere resultaten behaald dan ik vier jaar geleden had durven denken en hopen'



Mr. drs. A.J.A. (Fons) Overwater RB

1959	geboren te Amsterdam
1989	doctoraal fiscaal recht Universiteit van Amsterdam
1987 - heden	(senior) belastingadviseur Flynth Aalsmeer
1993	doctoraal economie Vrije Universiteit
1995 - 2002	docent fiscale economie en docent postdoctoraal onderwijs voor het notariaat aan de VU
1995 - 2007	Treasurer International Hortifair
2000 - 2011	lid Raad van Overleg Solidaire Pensioenen Interpolis
2002 - 2015	algemeen directeur/lid raad van bestuur/directeur fiscale zaken bij Flynth
2017 - 2018	bestuurslid Register Belastingadviseurs
2018	voorzitter Register Belastingadviseurs

Mr. W.J.M. (Wil) Vennix RB

1966	geboren te Tilburg
1989	doctoraal Fiscaal Recht Katholieke Universiteit Brabant
1992 - 1999	belastingadviseur Van Oers
1994 - heden	lid gemeenteraad Hilvarenbeek (behalve van 2014-2018)
1999 - heden	belastingadviseur/partner De Beer Tilburg
2005 - heden	redactielid Weekblad Fiscaal Recht
2006 - 2010	bestuurslid Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs
2010 - heden	(hoofd)redacteur <i>Het Register</i>
2008 - 2014	bestuurslid Register Belastingadviseurs
2014 - 2018	voorzitter Register Belastingadviseurs

van het RB College of een fiscale hbo- of wo-studie hebt afgerond. Het bestuur wilde aanvankelijk de RBc-titel na een overgangperiode afschaffen. Tijdens de rondgang van het bestuur langs de regio's zijn er zware en soms persoonlijke verwijten gevallen en heeft men de bedoelingen van het bestuur in twijfel getrokken. Ik heb me dat persoonlijk aangetrokken, maar wel duidelijk gemaakt dat wij die voorstellen deden in het belang van de leden en de vereniging en nergens anders voor. Uiteindelijk was onze conclusie, op basis van de input van zowel RBc's als RB's, dat het niet redelijk was om RBc's hun titel af te nemen. Wel worden onze RBc-leden gestimuleerd en gefaciliteerd om aan het RB-doorstroomprogramma deel te nemen.'

Profileren

Als de leden de voordracht van Fons Overwater hebben goedgekeurd, zal hij na de fusie de derde voorzitter zijn uit de FB-bloedgroep. Verwachten jullie daarmee nog problemen?
Vennix: 'In het verleden was het gebruikelijk dat een vertrekkend bestuurslid een opvolger zocht in zijn regio. Dat was niet altijd optimaal. Nu stellen wij als bestuur een profiel op bij een vacature en is er een commissie

vanuit het bestuur die met kandidaten spreekt en met een voordracht komt. Daar spreekt het bestuur dan weer eerst mee, voordat de kandidaat wordt voorgedragen op de ledenvergadering. De commissie heeft gekeken naar wie er het beste past in het profiel, blijkbaar waren er geen kandidaten uit de voormalige CB-hoek of zijn ze in elk geval op basis van de profielen niet geselecteerd door de commissie. Ik heb overigens zelf niet in de commissie gezeten, omdat ik het niet gepast vind om me met mijn opvolging te bemoeien. Of er nog herkenbare CB- en FB-lijnen zijn, vraag ik mij af. In ieder geval heeft dit in het bestuur eigenlijk al direct vanaf de fusie geen rol meer gespeeld. En de afgelopen acht jaar is de nieuwe aanwas gewoon RB-lid geworden.'

Fons Overwater, heb je doelen die je de komende periode wilt realiseren?

'Om te beginnen onderschrijf ik alle initiatieven voor de toekomst volledig. Ik zal proberen die tot een goed einde te brengen of anders continu onder de aandacht te houden. De profilering en positionering van het RB binnen het mkb hebben mijn speciale belangstelling. Daar zijn we een jaar geleden mee begonnen en dat werpt nu al zijn vruchten af. Je leest nu soms in een krantenartikel iets over het RB in combinatie met het mkb. Dat is mooi, maar je zou dat nog veel meer moeten uitbouwen in samenwerking met belangenorganisaties en het mkb. Ik wil proberen om de vereniging en de leden nog dichter te laten aansluiten bij het mkb en de ondernemers die daarin actief zijn.'

Wil je het RB zo ook profileren tegenover de politiek?

Overwater: 'Ja.'

Vennix: 'Fons heeft het mkb-profiel scherper neergezet, onder meer met zijn vaste voorbeeld: "Mijn klant heeft een koffiezaak op Schiphol en betaalt gewoon belasting, maar zijn directe concurrent Starbucks doet dat niet. Dat deugt van geen kant." Het RB doet niet aan platte belangenbehartiging, we zeggen bijvoorbeeld niet simpel dat ondernemers minder belasting moeten betalen. Wel komen we op voor het mkb waar dat in de knel komt. De multinationals hebben op elk ministerie een directe ingang, maar het mkb komt er vaak erg bekaaid vanaf, daar wil het RB voor opkomen. Als grote bedrijven 30 miljard de wereld over sturen, in Nederland 6 miljard rente aftrekken en daarom de fiscale eenheid wordt ingeperkt, dan heeft het mkb daar last van. Wij zijn gaan praten met het ministerie van Financiën en mede daardoor komt er een drempel van 100.000 euro. Die drempel betekent dat het mkb in het gros van de gevallen niet wordt geraakt door de inperking.'

Venten jullie dit succes wel genoeg uit bij het mkb? Weten die bedrijven wel dat jullie voor hen in de bres springen?

Vennix: 'Nee, dat is wel een aandachtspunt.'

Overwater: 'Dat is ook profilering en positionering.'

Vennix: 'Profilering van het RB is natuurlijk ook profilering van de RB-adviseur, want daar gaat het uiteindelijk om.'

Overwater: 'Talloze branches zullen baat hebben bij goede afspraken en goede werkprocessen met de fiscus. Het RB kan daarbij helpen'

Het RB zit al aan tafel met ondernemend Nederland. Zou je dat bijvoorbeeld ook kunnen overwegen met

brancheorganisaties als de BOVAG of Horeca Nederland?

Overwater: 'Zeker. Er zijn volgens mij 120 hoofdbranches in Nederland. Die zitten allemaal bij VNO-NCW en MKB-Nederland in de Malietoren in Den Haag, dan wel bij ONL. Ik denk dat we daar met open armen zouden worden ontvangen. Talloze branches zullen baat hebben bij goede afspraken en goede werkprocessen met de fiscus, zoals de BOVAG al heeft. Het RB kan daarbij helpen. Ik kan mij ook voorstellen dat je in een pilot tien branches uitkiest en elke maand in hun clubblad een relevant fiscaal riedeltje schrijft in de vorm van bijvoorbeeld een blog. En dan afsluit met de boodschap: zoek vooral een RB-adviseur om uw belangen te behartigen. Neem de horeca. Er is elke week wel een leuke uitspraak of arrest over een horeca-casus. Hoeveel biertjes komen er uit een tap? Is de woning boven het café privévermogen of zakelijk vermogen? Daar kun je natuurlijk ontzettend veel mee scoren.'

RB vs NOB

Zou het beroep belastingadviseur wettelijk geregeld moeten worden?

Overwater: 'Dat die discussie gaat komen, staat voor mij redelijk vast, dus daarover moeten we wel een standpunt innemen. Tot op zekere hoogte sta ik niet afwijzend tegenover een lichte vorm van regulering. Bijvoorbeeld een verplichte vergunning voor een Becon-nummer om op hele elementaire wijze het kaf van het koren te kunnen scheiden. Daar zou ik niet op tegen zijn.'

Maar Wil, jij was toch een verklaard tegenstander van wettelijke regulering?

'Zeker. Leden denken vaak dat ze daar beter van worden,

Vennix: 'De overheid zal het beroep alleen wettelijk regelen om de sector meer in haar greep te krijgen. Wij kunnen het prima zelf doen'

dat ze beschermd worden als er een wettelijke regeling komt. Maar de overheid zal het beroep alleen wettelijk regelen om de sector meer in haar greep te krijgen. Wij kunnen het prima zelf doen, met serieuze beroepsregels voor kwaliteit en integriteit en met tuchtrecht. Als wij kunnen laten zien dat we het goed doen, kan de overheid alleen maar zeggen: jullie hebben het als vereniging al prima geregeld.'

Is het een optie om het tuchtrecht samen met de NOB te organiseren?

Vennix: 'Daarvan zien wij de meerwaarde niet echt. Wij gaan sowieso zelf stappen zetten om het tuchtrecht verder te professionaliseren. Bovendien zijn onze beroepsregels grotendeels gelijk aan die van de NOB, maar wijken ze op onderdelen ook bewust af. In de NOB-regels staat bijvoorbeeld dat de accountants geen kennis mogen kunnen nemen van fiscale dossiers. Dat leggen wij onze leden niet op. Veel leden zijn zelf ook accountant of werken daar intensief mee samen, dus dan loopt het meer door elkaar. Voor onze leden is zo'n regel dus niet mogelijk.'

Overwater: 'Je ziet ook dat NOB-leden adviseren langs de randen van de bedoeling van de wet. Daarin is het tussen het RB en de NOB toch wel een beetje uit elkaar gaan lopen. In het blad van de NOB lees je vaak pleidooien om niet verder te gaan dan de wettelijke verplichtingen en dat men maling heeft aan de bedoeling daarvan.'

Het RB is ethischer?

Overwater: 'Dat is een kwestie van definitie, maar ik kan me voorstellen dat de tuchtraad van de NOB anders kan oordelen over een ethisch dilemma dan de tuchtraad van het RB.'

Kan dat veranderen? De maatschappelijke normen verschuiven toch?

Vennix: 'Het mkb is natuurlijk anders dan de klanten van the big four. Als we het bijvoorbeeld hebben over de Panama Papers: voor de meeste van onze klanten zou het, gelet op de mogelijke besparing, niet eens rendabel zijn om al die ingewikkelde en dure structuren op te zetten. Onze leden zijn er gewoon niet mee bezig.'

Overwater: 'De gemiddelde NOB'er is 80 tot 90% van zijn tijd werkzaam als adviseur, terwijl de gemiddelde

RB-adviseur over de hele linie de helft van de tijd bezig is om aangiftestromen, btw-afrachten etcetera goed te laten verlopen. De maatschappelijke ontwikkelingen spelen mee. Het RB is tot de conclusie gekomen dat wij nu niet meer doen wat tien jaar geleden misschien nog wel kon. Bij de accountants wordt het opgelegd. Ik schat dat ongeveer de helft van onze leden samenwerkt met accountants en die accountants worden steeds meer geacht het algemeen maatschappelijk belang te dienen. En dat terwijl de RB primair het individueel belang van de ondernemer dient. Dat is koordansen of schuren. De belastingadviseur wordt meegetrokken in de regelmolen van de accountants en ik voorzie dat dit de komende jaren steeds erger wordt. Administratiekantoren splitsen zich al steeds vaker af van accountantskantoren en onze leden overwegen soms zelf een administratiekantoor op te zetten. Misschien moeten RB-leden in de toekomst organisatorisch gescheiden worden van de accountantskantoren. Het is natuurlijk een delicaat punt, maar in overleg met de accountancywereld moet er toch wel iets aan te doen zijn.'

Toekomst en jeugd

Adviseurs worden steeds schaarser. Gaat er in de toekomst een strijd om de jongeren ontstaan?

Vennix: 'De afgelopen jaren hebben we ons al gericht op de jongeren en het bestuur gaat nu kijken of het de groep RB-jongeren groter en actiever kan maken. Wij organiseren goede bijeenkomsten voor de jonge professionals, maar daarop komen nog te weinig jongeren af.'

Gaat het RB zich profileren op hbo-instellingen en universiteiten?

Vennix: 'Daar hebben we al veel aan gedaan, maar vooral bij de universiteiten moeten wij veel meer *in the picture* komen. Studenten en kantoren moeten gewoon van ons gehoord hebben. We doen er al veel aan, maar gaan nog veel meer doen. Het is ook van levensbelang voor de continuïteit van de vereniging op lange termijn.'

Overwater: 'We zullen onze RB-opleiding daar beter moeten positioneren.'

Wil, hoe ziet de toekomst er voor jou uit? Blijf je betrokken bij het RB?

'Jazeker, als actief lid natuurlijk en als redactielid van *Het Register*. Ik blijf belastingadviseur bij De Beer en ik zit weer in de gemeenteraad van Hilvarenbeek. Ik wil nog zeggen dat ik heel fijn heb samengewerkt met iedereen. Er zijn best heftige periodes geweest, maar in het bestuur hebben we alles in harmonie en met consensus kunnen doen en is het nooit nodig geweest om te stemmen. Daar kijk ik met heel veel voldoening op terug.'

Dan hopen we dat Fons daar over acht jaar ook zo over denkt in zijn afscheidsinterview. Heb je nog een advies voor hem, Wil?

'Ja: geniet ervan. Je hebt allerlei verantwoordelijkheden, maar het is ook gewoon heel erg leuk.' <<<<

Overwater: 'De belastingadviseur wordt meegetrokken in de regelmolen van de accountants en ik voorzie dat dit de komende jaren steeds erger wordt'

Jurisprudentie en wetgeving

Formeel belastingrecht

- In buitenland gestalde omzet niet 12 jaar na te vorderen 25
- Fout in VIA, maar geen proceskostenvergoeding 25

Inkomstenbelasting

- Geen aftrek van energie- en schoonmaakkosten voor onderneming in eigen woning 26
- Diplomatenwoning door verblijf van neef geen box 1-woning meer 26
- Beperking carry forward toegestaan 26

Invordering

- Notaris alleen aansprakelijk voor in akte vermelde overdrachtsbelasting 27
- Bestuurder niet altijd aansprakelijk na verplaatsing bv 27

Loonbelasting

- Naheffing van crisisheffing vernietigd door liquidatie van inhoudingsplichtige bv 27
- Geen fictief loon voor bestuurder Stichting Administratiekantoor 28
- Gebruikelijk loon voor besturen van bv € 10.000 28

Omzetbelasting

- Forfaitaire teruggaaf btw voor in dak geïntegreerde energieopwekkende dakpannen 28

Erf- en schenkbelasting

- Schenkbelasting komt volledig in mindering op erfbelasting na 180-dagenregel 29
- In 2000 geërfd Zwitsers vermogen kon in 2016 nog worden nagevorderd 29

Formeel belastingrecht

2018/25 In buitenland gestalde omzet niet 12 jaar na te vorderen

De inspecteur kan uiterlijk vijf jaar na het ontstaan van de belasting-schuld een navorderingsaanslag opleggen. Voor buitensituaties bedraagt die termijn 12 jaar als er te weinig belasting is geheven over een bestanddeel dat in het buitenland wordt gehouden of aldaar is opgekomen. Regelmatig is in procedures de vraag aan de orde of deze verlengde navorderingstermijn van toepassing is op winst uit onderneming die in Nederland contant is ontvangen en vervolgens is gestort op een buitenlandse bankrekening. Wanneer is nu sprake van een inkomensbestanddeel dat 'in het buitenland is opgekomen'? Deze vraag kwam aan de orde in twee procedures van twee ondernemers die in juni 2014 gebruikmaakten van de inkeerregeling. Een van hen meldde drie buitenlandse bankrekeningen die hij niet eerder had aangegeven. Op twee rekeningen had hij in het verleden bedragen van € 90.000 en € 70.000 in contanten gestort, die afkomstig waren uit afgeroomde omzet van zijn Nederlandse autobedrijf. De andere man gaf twee buitenlandse bankrekeningen aan waarop hij in de loop der tijd stortingen had gedaan die afkomstig waren uit contant ontvangen inkomsten uit zijn kippenhandel. De inspecteur legde hen navorderingsaanslagen inkomstenbelasting op. De correcties vonden zowel plaats op het aangegeven box 1-inkomen als op het box 3-inkomen. De mannen gingen akkoord met de correcties over het box 3-inkomen, maar gingen in beroep tegen de navorderingen over de omzetcorrecties in box 1 en stelden dat de verlengde navorderingstermijn niet van toepassing was, omdat het niet ging om een inkomensbestanddeel dat in het buitenland was opgekomen. Rechtbank Zeeland-West-Brabant stelde vast dat art. 16, lid 4 AWR ziet op inkomsten die in het buitenland zijn verkregen of op in Nederland verkregen inkomsten die naar een rekening in het buitenland zijn overgeboekt. Daaronder valt ook de situatie waarin inkomsten die in Nederland zijn gegenereerd, rechtstreeks door de Nederlandse afnemer naar een buitenlandse bankrekening worden overgemaakt, waardoor deze inkomsten aan het zicht van de Nederlandse Belastingdienst worden onttrokken. Met deze situatie

kan op één lijn worden gesteld de situatie waarin niet in de administratie opgenomen, in Nederland ontvangen contante betalingen op een buitenlandse bankrekening worden gestort. De inspecteur had volgens de rechtbank niet aannemelijk gemaakt dat in de jaren 2006 en 2008 sprake was van genoten inkomen dat in het buitenland was opgekomen. De ene man had gesteld dat de in deze jaren gestorte bedragen niet afkomstig waren uit omzet in die jaren, maar waren ontvangen in een periode van tientallen jaren vóór 2004. Hij had de verzwegen omzet thuis in een kluis bewaard. De rechtbank besliste dat de omzetcorrecties bij hem volledig moesten vervallen.

Bij de andere ondernemer kon de inspecteur volgens de rechtbank niet navorderen over de jaren 2001 tot en met 2003, omdat er over die jaren geen stortingen waren. Die waren er wel over de jaren 2004 tot en met 2007. Deze contante stortingen waren afkomstig van omzet die buiten de administratie was gehouden. Volgens de rechtbank was daarbij sprake van een situatie die op één lijn kon worden gesteld met die waarin inkomsten die in Nederland zijn behaald, rechtstreeks door de Nederlandse afnemer naar een buitenlandse bankrekening worden overgemaakt, waardoor deze inkomsten aan het zicht van de Nederlandse fiscus worden onttrokken. Dat maakte navordering mogelijk.

- *Rechtbank Zeeland-West-Brabant 3 november 2017, nr. 16/4353, ECLI:NL:RBZWB:2017:7178 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 25 oktober 2017, nr. 17/493, ECLI:NL:RBZWB:2017:7180*

2018/26 Fout in VIA, maar geen proceskostenvergoeding

De Belastingdienst vult bij de voorgevulde aangifte inkomstenbelasting steeds meer gegevens in. Daarbij wordt ook informatie vermeld die in het vorige jaar is ingevuld, zoals het toerekenen van betaalde hypotheekrente aan de partners. De Belastingdienst waarschuwt om de reeds ingevulde gegevens goed te controleren en eventueel aan te vullen, omdat de Belastingdienst nu eenmaal niet alles weet. Een vooraf ingevulde aangifte kan dus niet volledig en/of onjuist zijn. De aangifte blijft volgens de Belastingdienst altijd de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige zelf.

De Belastingdienst deelde in de vooraf ingevulde aangifte inkomstenbelasting 2014 van een man diens eigen woning ten onrechte in box 3 in, waardoor deze de eigenwoningaftrek misliep. De inspecteur kwam tegemoet aan het bezwaar, maar de proceskosten voor de bezwaarfase vergoedde hij niet, omdat een kostenvergoeding alleen op zijn plaats is als de aanslag is herroepen door een onrechtmatigheid die de inspecteur is aan te rekenen. De man ging in beroep en stelde dat hij recht had op een proceskostenvergoeding, omdat de inspecteur onzorgvuldig had gehandeld door de aangifte te volgen, terwijl het hem meteen duidelijk had moeten zijn dat hij was vergeten de hypotheekrente af te trekken.

Hof Amsterdam besliste dat de inspecteur bij de aanslagregeling niet al over de juiste gegevens beschikte om de aanslag te kunnen vaststellen. In zoverre viel de inspecteur niets te verwijten. De inspecteur hoefde ook niet te twifelen aan de juistheid van de ingediende aangifte. Het enkele feit dat de man over 2014 een aangifte had ingediend zonder aftrekbare eigenwoningrente, terwijl hij jaarlijks – ook in 2014 – in verband met eigenwoningrente voorlopige teruggaven ontving, was daarvoor onvoldoende. De situatie met betrekking tot de eigen woning kon immers aan het begin of in de loop van het jaar zijn gewijzigd en de inspecteur hoefde daarover geen vragen te stellen. Het was namelijk mogelijk – en dat was niet op voorhand onwaarschijnlijk – dat de ingediende aangifte wel juist was. Het hof verklaarde het hoger beroep van de man ongegrond.

■ Hof Amsterdam 22 februari 2018, nr. 17/00081, ECLI:NL:GHAMS:2018:548

Inkomstenbelasting

2018/27 Geen aftrek van energie- en schoonmaakkosten voor onderneming in eigen woning

Menig ondernemer in de inkomstenbelasting drijft zijn onderneming vanuit een of meer kamers van zijn privéwoning. Als de woning keuzevermogen is, kan worden gekozen om de woning als ondernemingsvermogen aan te merken. Dat kan niet als de woning verplicht privévermogen is, wat in veel situaties het geval is. Ook dan zal de ondernemer huisvestingskosten maken voor de onderneming. Daarbij kan in ieder geval worden gedacht aan kosten van verwarming en elektriciteit en mogelijk ook kosten van een werkster of een glazenwasser. Hof Arnhem-Leeuwarden heeft beslist dat dergelijke kosten niet ten laste van het ondernemingsresultaat kunnen worden gebracht. Het hof besliste dit in een zaak van een ondernemer die in 2011 en 2012 € 5335 aan huisvestingskosten aftrok van zijn als privévermogen geëtiketteerde woning. Volgens het hof was de woning keuzevermogen en was deze tot het privévermogen gerekend, een keuze waarop de ondernemer niet kon terugkomen. En omdat de woning privévermogen was, konden kosten, lasten en afschrijvingen die verband hielden met deze woning in beginsel niet in aftrek worden gebracht op het resultaat. Volgens het hof vielen de energie- en schoonmaakkosten van de tot het privévermogen behorende woning in de privésfeer en konden ze daarom niet in aftrek komen op de ondernemingswinst. Het hof verklaarde het hoger beroep van de ondernemer ongegrond.

■ Hof Arnhem-Leeuwarden 13 februari 2018, nr. 16/01389, ECLI:NL:GHARL:2018:1460

2018/28 Diplomatenwoning door verblijf van neef geen box 1-woning meer

Op grond van de uitzendregeling van art. 3.III, lid 6 Wet IB 2001 kan een woning die een belastingplichtige (tijdelijk) niet meer als hoofdverblijf ter beschikking staat, toch als eigen woning in box 1 worden aangemerkt. Als de belastingplichtige (tijdelijk) elders verblijft, kan tijdens de periode van leegstand van die eigen woning de hypotheekrente in box 1 worden afgetrokken en hoeft de woning niet te worden aangegeven in box 3. Dat is alleen mogelijk als de woning niet wordt verhuurd en de eigenaar ook niet gedoogt dat derden de woning gebruiken. Een ieder die niet behoort tot het huishouden van de belastingplichtige wordt op grond van een arrest van de Hoge Raad van 21 december 2012 (nr. 11/04685, ECLI:NL:HR:2012:BX9090) aangemerkt als derde.

Hof Den Bosch besliste dat de woning van een diplomaat door meer dan incidenteel verblijf van zijn studerende neef in de woning geen eigen woning meer was. De diplomaat werd in november 2009 gestationeerd op een Nederlandse ambassade in het buitenland. Zijn echtgenote ging mee, maar hun twee dochters bleven in de eigen woning in Nederland wonen. Sinds 26 augustus 2009 stond ook een neef van de diplomaat in verband met zijn studie ingeschreven op het adres van deze woning. De inspecteur stelde dat de woning voor de jaren 2010, 2011 en 2012 geen eigen woning in box 1 meer was. Het hof was het daarmee eens, omdat de neef niet tot het huishouden van de diplomaat behoorde en daardoor als een derde moest worden aangemerkt.

De neef logeerde in de woning als hij colleges moest volgen. Dit was een familiegunst, waarvoor geen huur werd gevraagd. Er was geen sprake van een situatie waarin de neef tot het huishouden van de diplomaat was gaan behoren. Wel was sprake van meer dan incidenteel logeren, omdat de aanwezigheid van de neef voor zijn studie een regelmatig en structureel karakter had. Er was daardoor sprake van het ter beschikking stellen van de woning aan een derde.

■ Hof Den Bosch 16 februari 2018, nr. 16/00436, ECLI:NL:GHSHE:2018:680

2018/29 Beperking carry forward toegestaan

Met de Wet werken aan winst werden de perioden van voorwaartse en achterwaartse verliesverrekening verkort. Verrekening van de verliezen die waren geleden in het jaar 2002 of eerder was niet meer mogelijk. Deze wijziging trad onmiddellijk in werking. Een ondernemer werd op 15 februari 2002 onteigend en zijn tuincentrum werd gesloopt. Ultimo 2002 had hij nog te verrekenen ondernemingsverliezen van € 135.524. De tuinder kon daardoor na het einde van zijn onderneming de stand van de voorwaarts te verrekenen verliezen en daarmee de verwachte teruggave van belasting niet effectueren. Hij ging in beroep tegen de aanslag inkomstenbelasting 2012.

De Hoge Raad verklaarde het beroep in cassatie van de tuinder ongegrond. Belastingplichtigen mochten er volgens de Hoge Raad na de invoering van de onbeperkte voorwaartse verliesverrekening met ingang van 1 januari 1995 niet op rekenen dat die regeling altijd zou worden gehandhaafd. Door met ingang van 2007 een termijn te stellen voor de tot dan toe in de tijd onbeperkte voorwaartse verliesverrekening en daarbij een overgangsregeling te treffen, was de wetgever volgens de Hoge Raad niet buiten zijn ruime beoordelingsmarge

getreden. De beschikkingen waarbij de ondernemingsverliezen zijn vastgesteld, zijn alleen bedoeld om de omvang van het verlies van het desbetreffende jaar vast te stellen en niet om een onvoorwaardelijk recht op verrekening van de verliezen te geven.

■ *Hoge Raad 13 april 2018, nr. 16/04786, ECLI:NL:HR:2018:589*

Invordering

2018/30 Notaris alleen aansprakelijk voor in akte vermelde overdrachtsbelasting

Als in een akte van levering geen verschuldigde overdrachtsbelasting is opgenomen en uit de inhoud van die akte ook niet blijkt dat er overdrachtsbelasting is verschuldigd, kan de notaris niet hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld als aan de verkrijger een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting wordt opgelegd die de verkrijger vervolgens niet voldoet. Dit geldt zelfs als de notaris van de onjuistheden en onvolledigheden in de akte van levering op de hoogte is. Dit besliste Hof Arnhem-Leeuwarden in een door een notaris gevoerde procedure. In een door hem op 23 december 2003 gepasseerde akte voor de overdracht van een woning van zijn cliënt was een bedrag van € 87.000 aan overdrachtsbelasting opgenomen. Op 31 oktober 2008 leverde de koper de woning aan de verkoper terug. De notaris meldde in een voetverklaring in de akte dat geen overdrachtsbelasting was verschuldigd wegens verkrijging van de woning door de verkrijgende partij. De koopprijs was gelijk aan die in 2003. Na de teruglevering werd een tweede en derde hypotheek op de woning gevestigd. De bank werd over de levering in 2008 niet geïnformeerd. De hypotheek was niet doorgehaald op die dag. De oorspronkelijke koper vroeg de inspecteur vervolgens om een teruggaaf van de in 2003 door hem voldane overdrachtsbelasting van € 87.000. De inspecteur weigerde die. In 2009 legde de inspecteur de oorspronkelijke verkoper een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting van € 87.000 op. Toen die in 2013 failliet werd verklaard, stelde de ontvanger de notaris aansprakelijk op grond van art. 42, lid 1 IW. Volgens de inspecteur was de notaris betrokken geweest bij zowel de verkoop in 2003 als de teruglevering in 2008.

Hof Arnhem-Leeuwarden besliste dat de notaris wel had gehandeld in strijd met de op hem rustende zorgplicht, maar dit kon niet leiden tot aansprakelijkstelling op grond van art. 42, lid 1 IW, omdat de wetgever de toepassing van dit artikel heeft beperkt tot de overdrachtsbelasting waarvan de verschuldigdheid uit de inhoud van de notariële akte blijkt. Uit de akte van 31 oktober 2008 bleek niet dat overdrachtsbelasting was verschuldigd, zodat de notaris ten onrechte aansprakelijk was gesteld.

■ *Hof Arnhem-Leeuwarden 6 maart 2018, nr. 17/00735, ECLI:NL:GHARL:2018:2187*

2018/31 Bestuurder niet altijd aansprakelijk na verplaatsing bv

Art. 41 IW bepaalt dat ieder van de met de verplaatsing van een lichaam belaste personen aansprakelijk is. Hiermee worden bedoeld degenen die verantwoordelijk zijn voor de verplaatsing van de feitelijke werkzaamheden.

De Hoge Raad heeft op 20 april 2018 duidelijkheid verschaft over de vraag of bestuurders van een lichaam moeten worden aangemerkt als met de verplaatsing belaste personen. Art. 41, lid 1 IW bepaalt volgens de Hoge Raad niet dat iedere bestuurder van een lichaam waarvan de zetel wordt verplaatst aansprakelijk is.

De procedures werden gevoerd door drie mannen die betrokken waren geweest bij de verplaatsing van de zetel, in 2002, van een houdster- en financierings-bv die deelnemingen hield in de hotelbranche. Een Limited in Israël bezat alle aandelen van de bv. De bv betaalde de aanslagen vennootschapsbelasting voor 1999 tot en met 2002 niet. In totaal stond ruim € 5,5 mln open. In maart 2013 stelde de ontvanger de drie (voormalige) bestuurders van de bv aansprakelijk op grond van art. 41 IW. Het waren de in Israël wonende en voor de Limited werkzame A, de in België wonende B en de bij een trustkantoor werkzame en in Nederland wonende C. De Hoge Raad besliste dat de aansprakelijkheid van art. 41 IW niet zover gaat dat iedere bestuurder van een lichaam waarvan de zetel wordt verplaatst, onder alle omstandigheden aansprakelijk is. De bestuurder die op grond van de taakverdeling binnen het bestuur in feite geen taak heeft bij de verplaatsing van de zetel of het toezicht daarop, is niet aan te merken als een met die verplaatsing belaste persoon in de zin van art. 41, lid 1 IW. Het is echter ook weer niet zo dat alleen de persoon die de drijvende kracht achter de verplaatsing is, of die het initiatief voor de verplaatsing heeft genomen en daaraan uitvoering heeft gegeven of laten geven, aansprakelijk is. De heren A en B waren aan te merken als een met de zetelverplaatsing belast persoon. Maar C had in feite geen taak gehad bij de zetelverplaatsing of het toezicht daarop, en was niet aan te merken als een met de zetelverplaatsing belaste persoon.

■ *Hoge Raad 20 april 2018, nr. 16/03039, ECLI:NL:HR:2018:506, nr. 16/03040, ECLI:NL:HR:2018:640 en nr. 16/03041, ECLI:NL:PHR:2017:200*

Loonbelasting

2018/32 Naheffing van crisisheffing vernietigd door liquidatie van inhoudingsplichtige bv

De Hoge Raad oordeelde op 29 januari 2016 dat de per 1 januari 2013 ingevoerde en per 2015 afgeschafte pseudo-eindheffing hoge lonen rechtvaardig was. Hof Den Bosch heeft vervolgens beslist dat een naheffingsaanslag crisisheffing niet kon worden opgelegd aan een tandartspraktijk die in het tijdvak waarover deze naheffingsaanslag werd opgelegd, niet meer bestond omdat de bv op dat moment al was geliquideerd.

Een tandarts was in loondienst bij een tandartsenpraktijk-bv, waarvan hij via zijn holding alle aandelen had. In december 2013 werd de tandartsenpraktijk-bv geliquideerd. In juli 2014 werd aan deze bv een naheffingsaanslag crisisheffing over maart 2014 opgelegd, omdat de tandarts in 2013 een loon had genoten van meer dan € 150.000. De holding ging namens de opgeheven bv in beroep tegen de naheffingsaanslag en stelde dat de bv op het heffingsmoment 31 maart 2014 geen inhoudingsplichtige meer was. Hof Den Bosch besliste dat de besluitgever in art. 10f Uitvoeringsbesluit loonbelasting nadere invulling had gegeven aan het begrip '(gewezen) inhoudingsplichtige'. De tandartsenpraktijk-bv kon niet als

gewezen inhoudingsplichtige worden aangemerkt omdat die term zag op een persoon die op het heffingsmoment ten aanzien van de gewezen werknemer als bedoeld in art. 10f Uitv.besl. LB weliswaar geen inhoudingsplichtige meer was, maar op dat moment nog wel bestond. Omdat de tandartsenpraktijk-bv op het heffingsmoment niet meer bestond, kon ze niet worden aangemerkt als een dergelijke gewezen inhoudingsplichtige. Het hof verklaarde het hoger beroep van de holding gegrond en vernietigde de naheffingsaanslag loonbelasting.

■ Hof Den Bosch 15 maart 2018, nr. 16/03558, ECLI:NL:GHSHE:2018:1134

2018/33 Geen fictief loon voor bestuurder Stichting Administratiekantoor

Het bestuur van een stichting administratiekantoor (STAK) werd gevormd door een echtpaar. De STAK bezat de aandelen van een beheer-bv. Het echtpaar was samen met hun vier kinderen de enige aandeelhouders in het kapitaal van de beheer-bv, waarbij ieder van hen een gelijk aantal aandelen bezat. De inspecteur stelde dat het echtpaar een aanmerkelijk belang had en een gebruikelijk loon had moeten nemen. Hij legde naheffingsaanslagen loonbelasting op aan de bv, die daartegen in beroep ging. De bv stelde dat haar aandelen niet waren gecertificeerd, zodat de bestuurders niet als houder van de certificaten en daarmee ook niet als economisch eigenaar konden worden aangemerkt.

Rechtbank Noord-Nederland besliste dat de inspecteur niet had aangetoond dat de aandelen waren gecertificeerd. De notaris die de overdracht aan de STAK had begeleid, had bevestigd dat de aandelen na de overdracht niet door middel van een akte waren gecertificeerd. Het feit dat in de notulen van de Algemene Vergadering van Aandeelhouders van de bv de suggestie werd gewekt dat de aandelen zouden zijn gecertificeerd, was onvoldoende. Er kon echter ook een aanmerkelijk belang zijn als de juridisch eigenaar de aandelen voor rekening en risico van een ander hield of als de aandelen eigendom waren van een rechtspersoon, terwijl een ander feitelijk kon beschikken over het vermogen van die rechtspersoon. De bestuurders konden het vermogen van de STAK echter niet naar believen besteden. Zo was de bestemming van het liquidatiesaldo beperkt tot rechtspersonen die min of meer dezelfde doelstellingen hadden als de STAK. Tot die doelstellingen behoorde niet het doen van uitkeringen aan het echtpaar of hun kinderen. Ook stond in de doelomschrijving van de STAK niet dat de opbrengsten van de aandelen in de bv ten goede kwamen aan het echtpaar of aan hun privéprojecten. Ook op grond van het rechtspersonenrecht kon het vermogen van de STAK niet vrij worden besteed. Het economische belang bij de aandelen in de bv lag daarvoor niet bij het echtpaar. Zij hadden geen aanmerkelijk belang in de bv en een gebruikelijk loon was niet aan de orde.

■ Rechtbank Noord-Nederland 5 april 2018, nr. 16/2656, ECLI:NL:RBNNE:2018:1197

2018/34 Gebruikelijk loon voor besturen van bv € 10.000

Een bv keerde van 2011 en 2014 geen loon uit aan haar directeur en enig aandeelhouder. De inspecteur stelde dat de gebruikelijkloon-

regeling van toepassing was en legde de bv naheffingsaanslagen loonbelasting op. De bv ging in beroep.

Rechtbank Noord-Nederland besliste dat de dga aannemelijk had gemaakt dat ze in het vierde kwartaal van 2011 niet of nauwelijks had gewerkt. Verder had ze aannemelijk gemaakt dat de aard van haar operationele activiteiten beperkt was. De rechtbank besliste dat het echter ook algemeen bekend is dat het besturen van een vennootschap altijd werkzaamheden van enige omvang met zich brengt. Een loon van € 10.000 per jaar is daarom wel gebruikelijk. Voor de jaren 2012 tot en met 2014 paste de rechtbank een deeltijdfactor van 0,2 toe, omdat de dga aannemelijk had gemaakt dat ze maar 1 dag per week had gewerkt voor de bv. De naheffingsaanslag 2011 stelde de rechtbank vast op € 2500, omdat de dga in dat jaar alleen in het laatste kwartaal bestuurswerkzaamheden had verricht. Voor de jaren 2012 tot en met 2014 verminderde de rechtbank de naheffingsaanslagen naar respectievelijk € 18.400, € 18.600 en € 18.800. Dit was € 10.000 vermeerderd met 20% van het gebruikelijk jaarloon.

■ Rechtbank Noord-Nederland 15 maart 2018, nr. 16/2267, ECLI:NL:RBNNE:2018:889

Omzetbelasting

2018/35 Forfaitaire teruggaaf btw voor in dak geïntegreerde energie-opwekkende dakpannen

Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft onlangs beslist op de vraag of energieopwekkende dakpannen bestanddelen zijn van de woning en hoe de aftrekbare voorbelasting moet worden berekend. Een dakpan is geen zonnepaneel, omdat een dakpan in het dak wordt geïntegreerd.

De procedure werd gevoerd door een woningeigenaar die op zijn nieuwbouwwoning energieopwekkende dakpannen (geïntegreerde zonnepanelen) had laten installeren. De dakpannen werden voor twee derde deel gebruikt voor de btw-belaste levering van energie aan het energiebedrijf en voor een derde deel voor privédoeleinden. Door de levering aan het energiebedrijf was de woningeigenaar ondernemer geworden voor de btw. Hij vroeg in het vierde kwartaal 2015 de gehele voorbelasting over de dakpannen terug, maar de inspecteur stond slechts een aftrek toe op basis van de forfaitaire regeling van 7 november 2013 (deze regeling is gepubliceerd naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad van 15 december 2017, 15/05937, ECLI:NL:HR:2017:3127).

Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste dat de energieopwekkende dakpannen na de installatie deel zijn gaan uitmaken van de woning, omdat ze na installatie hun fysieke en economische eigenschappen hebben verloren en hebben geleid tot een duurzame waardevermeerdering van de woning. De energieopwekkende dakpannen zijn volgens de rechtbank geen roerende zaken. De aftrek over uitgaven in verband met een onroerende zaak moet worden berekend op basis van het werkelijke gebruik van die onroerende zaak (art. 11, lid 4 Uitv.besch. OB en art. 15, lid 1, laatste alinea Wet OB). Verder besliste de rechtbank dat geïntegreerde en niet-geïntegreerde zonnepanelen geen gelijke gevallen zijn. Ze verklaarde het beroep van de woningeigenaar ongegrond.

■ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 1 februari 2018, nr. 17/789, ECLI:NL:RBZWB:2018:933



Erf- en schenkbelasting

2018/36 Schenkbelasting komt volledig in mindering op erfbelasting na 180-dagenregel

Een zoon ontving op 28 december 2012 een schenking van zijn vader van € 120.738. Hij moest hierover € 11.570 schenkbelasting betalen. De vader overleed in februari 2013, dus binnen 180 dagen na de schenking. Uit de nalatenschap verkreeg de zoon € 3.926.165. De inspecteur merkte de schenking op grond van de 180-dagenregeling aan als fictieve verkrijging krachtens erfrecht. Rekening houdend met de bedrijfsopvolgingsfaciliteit en de gewone vrijstelling bedroeg de belaste verkrijging € 606.319 en de erfbelasting € 109.438. Hierop verleende de inspecteur een aftrek van slechts € 3113 voor de schenkbelasting in plaats van eerdergenoemde € 11.570. De zoon ging in beroep en stelde dat het bedrag van de schenkbelasting volledig in mindering moest komen op de erfbelasting. Omdat de schenkbelasting geen ondernemingsvermogen betrof en tot de nalatenschap wel ondernemingsvermogen behoorde, kon het vrijgestelde ondernemingsvermogen volgens hem niet worden toegerekend aan het eerder geschonken vermogen.

Rechtbank Noord-Holland was het niet met de inspecteur eens dat schenkbelasting in mindering komt op de erfbelasting voor zover de erfbelasting ziet op de fictieve verkrijging, omdat deze stelling geen steun vindt in de tekst van de Successiewet. Als de wetgever deze omslagmethode zou hebben gewild, had het voor de hand gelegen dat dit in de Successiewet was opgenomen. Art. 7, lid 2 SW houdt volgens de rechtbank in dat de schenkbelasting in mindering komt op de erfbelasting. Omdat de schenkbelasting geen voorheffing is van de erfbelasting, kan ze alleen tot maximaal het bedrag van de uiteindelijk verschuldigde erfbelasting in mindering

worden gebracht, zoals de Hoge Raad heeft beslist in zijn arrest van 13 oktober 1993. Verder zijn er geen beperkingen gesteld aan de hoogte van de vermindering. Het bedrag van de schenkbelasting kon daarom volledig in mindering komen op de erfbelasting.

■ *Rechtbank Noord-Holland 15 maart 2018, nr. 16/2710, ECLI:NL:RBNHO:2018:1997*

2018/37 In 2000 geërfd Zwitsers vermogen kon in 2016 nog worden nagevorderd

Een vrouw maakte voor haar Duitse bankrekening die ze in 2000 van haar vader had geërfd, gebruik van de inkeerregeling van de inkomstenbelasting. Ze dacht dat de navorderingstermijn van het successierecht in 2012 was verstreken (twaalfjaarstermijn). De inspecteur legde op 19 januari 2016 echter toch een navorderingsaanslag successierecht op, waartegen de vrouw in beroep ging. Rechtbank Gelderland was het met de inspecteur eens dat de navorderingstermijn voor het successierecht over de buitenlandse vermogensbestanddelen niet was vervallen, omdat art. 66, lid 3 SW op 1 januari 2012 onmiddellijk in werking was getreden en de navorderingsaanslag op 19 januari 2016 was opgelegd. Op het moment dat genoemde bepaling werd ingevoerd, was de navorderingstermijn van art. 16, lid 4 AWR nog niet verstreken; die zou pas in de loop van 2012 verstrijken. De vrouw had op 1 januari 2012 dan ook niet die rechtszekerheid die ze zou hebben gehad als genoemde termijn wel was verstreken. Het onmiddellijk in werking getreden art. 66, lid 3 SW kon die rechtszekerheid niet hebben aangetast. Van een herleven van de bevoegdheid tot navordering was dan ook geen sprake. De rechtbank verklaarde het beroep van de dochter ongegrond.

■ *Rechtbank Gelderland 30 januari 2018, nr. 16/7881, ECLI:NL:RBGEL:2018:376*

Wetgeving

De stand van zaken

per 16 mei 2018

■ Wetsvoorstel + MvT TK

■ Verslag TK

■ Nota n.a.v. verslag TK

■ Eindverslag TK

■ Aangenomen TK

■ Wetsvoorstel EK

■ Voorlopig verslag EK

■ Memorie van Antwoord EK

■ Eindverslag EK

■ Aangenomen EK

■ Staatsblad

■ Datum inwerkingtreding

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

Bij KB

Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing 34 556

1-1-2017

Wet terugvordering staatssteun 34 753

Bij KB

BTW-behandeling van vouchers 34 755

1-1-2019

Massaal bezwaar 2.0 gaat ten koste van belastingplichtige

Op 1 april 2003 is de mogelijkheid tot het aanwijzen van procedures als massaal bezwaar wettelijk verankerd. Van die mogelijkheid is echter maar zeer sporadisch gebruik gemaakt: tussen 1 april 2003 en 1 januari 2016 zijn alleen de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet en de houdbaarheid van de vermogensrendementsheffing onderwerp van een massaalbezwaarprocedure geweest. Sinds 1 januari 2016 geldt een gewijzigde wettelijke regeling. Daarbij is het accent nog meer komen te liggen op de efficiency en beperking van de lasten voor de overheid. Keerzijde is dat belastingplichtigen daardoor worden beperkt in hun rechten. De eerste massaalbezwaarprocedure nieuwe stijl is daar een schoolvoorbeeld van.



Peter Furer
Mr. P.H.J. Furer RB
is verbonden aan
Bureau Vaktechniek
van het Register Be-
lastingadviseurs

Na een uiteenzetting van de regeling en het ontstaan daarvan, ga ik nader in op de eerste aanwijzing als massaal bezwaar onder het nieuwe regime, te weten de bezwaarprocedure inzake btw privégebruik auto.

Massaal procedure 1.0

De massaalbezwaarprocedure is met ingang van 1 april 2003 wettelijk geregeld. Voordien was al vaker gebruik gemaakt van een vorm van massaal bezwaar. Denk aan onder meer het massale bezwaar ter zake van de toenmalige Nedeco-regeling (onderscheid tussen publiekrechtelijke en privaatrechtelijke werknemers), de toenmalige autokostenfictie (24%-bijtelling naast de 20%-bijtelling) en belastingheffing over vakantiegeld (slechts lagere waardering in geval van vakantiebonnen). In dat laatste geval ging het om zo'n 1,4 miljoen bezwaarschriften.¹

In al die gevallen kreeg de Belastingdienst – zoals verwacht – gelijk van de rechter. Om een zware uitvoeringslast van een individuele afdoening van bezwaren tegen te gaan, werden de bezwaren volgens een praktische beleidslijn afgedaan. Bij de vakantiegeldprocedures werd zelfs volstaan met een mededeling in dagbladen

dat en waarom de bezwaren niet individueel werden afgedaan. De Belastingdienst liep daarbij wel aan tegen de wettelijke voorwaarde dat op een bezwaarschrift een schriftelijke uitspraak moet volgen. Daarom werd in 2003 in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) een nieuw art. 25a geïntroduceerd waarin de mogelijkheid voor het afdoen van massaal bezwaar was opgenomen.

De regeling in het kort

De massaalbezwaarprocedure is dus in het leven geroepen met het oog op situaties waarin grote aantallen bezwaarschriften worden ingediend over dezelfde rechtsvraag. Verwachtte de Belastingdienst door dat grote aantal bezwaren een zeer grote werklast en was hij op goede gronden van oordeel dat de bezwaren op grond van het geldende recht moesten worden afgewezen en de rechter niet anders zou oordelen? Dan kon de staatssecretaris van Financiën op voordracht van de Belastingdienst het bezwaar als massaal bezwaar aanmerken. Daarbij wees hij ook een inspecteur aan die te zijner tijd een collectieve uitspraak op alle bezwaren zou doen. Voorts werd bepaald dat de aanwijzing als massaal bezwaar moest worden gepubliceerd in de Staatscourant

en op andere daarvoor geschikte manieren moest worden bekendgemaakt.

De aanwijzing als massaal bezwaar was beperkt tot al ingediende en nog in te dienen bezwaarschriften die alleen betrekking hadden op de bedoelde rechtsvraag en eventuele accessoire (bijkomende) kwesties. Bezwaarschriften die niet alleen op de desbetreffende rechtsvraag, maar ook op andere geschilpunten betrekking hadden, konden dus niet meeliften. Voor die laatste categorie waren er twee mogelijkheden. De ene was dat de inspecteur het bezwaarschrift aanhield totdat vaststond hoe op de rechtsvraag moest worden beslist. Bij de andere mogelijkheid deed de inspecteur wel binnen de gebruikelijke termijn uitspraak, waarbij hij negatief besliste op de rechtsvraag. Zou de massaalbezwaarprocedure dan in het nadeel van de fiscus eindigen, dan moest hij alsnog op het punt van de rechtsvraag aan het bezwaar tegemoetkomen; de belastingplichtige hoefde daarvoor dus niet naar de rechter te stappen.

Belangrijk in dit kader is dat de staatssecretaris in zijn nota naar aanleiding van het verslag aan de Tweede Kamer heeft laten weten dat tot de accessoire kwesties die wel in de massaalbezwaarprocedures konden worden meegenomen, punten behoorden die geen rechtsvraag en evenmin een feitelijke kwestie betreffen.² In de memorie van toelichting werd als voorbeeld genoemd een verzoek om vergoeding van de kosten van de bezwaarprocedure.³

De als massaal bezwaar aangewezen bezwaren werden aangehouden in afwachting van een uitspraak van de rechter op een geschil inzake de rechtsvraag. Die uitspraak, naar verwachting in hoogste ressort, kon:

1. geheel of gedeeltelijk in het nadeel van de fiscus, of
2. geheel in het voordeel van de fiscus uitpakken.

In de eerste situatie verloren de aangehouden bezwaren de status van massaal bezwaar en moesten ze alsnog individueel worden afgedaan. Was echter de tweede situatie van toepassing, dan kon de aangewezen inspecteur in een collectieve uitspraak alle als massaal bezwaar aangewezen bezwaren gezamenlijk afwijzen. De uitspraak moest zo spoedig mogelijk in daarvoor voor de hand liggende dagbladen of op andere gepaste manieren worden bekendgemaakt; aan belanghebbenden werd geen individueel bericht gestuurd. Maar daarmee was de kous nog niet af. Een belastingplichtige kon immers de eigen inspecteur verzoeken om de collectieve uitspraak te vervangen door een individuele uitspraak en vervolgens tegen die laatste uitspraak alsnog in beroep gaan. Het was dan echter niet mogelijk om bij de rechter nog andere kwesties dan de desbetreffende rechtsvraag in geding te brengen.

Belastingplichtigen hoefden overigens niet in alle gevallen een bezwaarschrift in te dienen om mee te kunnen liften met de massaalbezwaarprocedure. Volgens lid 13 van art. 25a AWR moest namelijk een ambtshalve herziening plaatsvinden in situaties waarin men op het moment van aanwijzing als massaal bezwaar nog tijdig bezwaar had kunnen maken.

Massaal bezwaar 2.0

Sinds 1 januari 2016 geldt een sterk aangepaste regeling.⁴ Volgens de wetgever moest een aantal knelpunten worden opgelost zodat de regeling eenvoudiger en doeltreffender werd en dus vaker kon en zou worden benut. De massaalbezwaarprocedure wordt nu geregeld in de artikelen 25c t/m 25f AWR. Het oude art. 25a AWR is komen te vervallen, maar blijft wel van toepassing op bezwaren die ingevolge dat artikel al vóór 1 januari 2016 zijn aangewezen als massaal bezwaar. Dat geldt dus voor de nu nog lopende massaalbezwaarprocedure in het kader van box 3.⁵ Een aantal belangrijke wijzigingen ten opzichte van de oude regeling:

- Onder de oude regeling moest het voornemen tot aanwijzing als massaal bezwaar worden voorgelegd aan de Tweede Kamer. Ter voorkoming van de vertraging is die eis geschrapt en is geregeld dat de Tweede Kamer een afschrift van de aanwijzing massaal bezwaar krijgt (art. 25c, lid 2 AWR).
- Onder de oude regeling hoefden belastingplichtigen op grond van art. 25a, lid 13 AWR niet per se bezwaar te maken, als ze ten tijde van het aanwijzen als massaal bezwaar maar de mogelijkheid hadden om tijdig bezwaar te maken. Onder de nieuwe regeling moeten ze op grond van art. 25c, lid 3 AWR wel tijdig bezwaar maken, willen ze kunnen meeliften. Zijn ze te laat, dan wordt het bezwaar bij individuele uitspraak niet-ontvankelijk verklaard.
- Sinds 1 januari 2016 is het ook mogelijk om bezwaarschriften mee te nemen die naast de rechtsvraag nog andere geschilpunten betreffen. In dat geval worden de bezwaarschriften als het ware gesplitst. Het deel dat ziet op de rechtsvraag valt onder de massaalbezwaarprocedure en wordt collectief afgedaan. Ter zake van het andere deel beslist de inspecteur op grond van art. 25f AWR bij individuele uitspraak.
- Onder de nieuwe regeling doet de inspecteur in alle gevallen collectief uitspraak binnen zes weken nadat op de rechtsvraag onherroepelijk is beslist. Dat geldt ook als de beantwoording van de rechtsvraag geheel of gedeeltelijk in het voordeel van belanghebbende(n) luidt. In dat laatste geval moet de inspecteur voor iedere belastingplichtige binnen zes maanden na de kennisgeving van de collectieve uitspraak een cijfermatig uitwerking geven aan de uitspraak. Tegen de collectieve uitspraak staat net als voorheen geen beroep open.
- Groot verschil met de oude regeling is ook dat de belastingplichtige niet meer om een individuele uitspraak kan vragen. Die beperking geldt natuurlijk alleen voor zover het de rechtsvraag en de accessoire kwesties betreft. Zoals gezegd moet een bezwaarschrift worden gesplitst in een collectief deel en een individueel deel als het naast de rechtsvraag ook andere geschilpunten bevat. Voor het individueel deel moet de inspecteur individueel uitspraak doen, waartegen vervolgens wel 'gewoon' beroep open staat.

Sinds 1 januari 2016 is in navolging van het civiele recht ook in het belastingrecht de mogelijkheid voor de rechtbank geïntroduceerd om tijdens een beroepsprocedure



prejudiciële vragen te stellen aan de Hoge Raad. De zaak wordt dan geschorst totdat rechtbank of hof een afschrift van de beslissing van de Hoge Raad ontvangt. Is sprake van een massaalbezwaarprocedure, dan kan de inspecteur al collectief uitspraak doen binnen zes weken nadat de bestuursrechter met inachtneming van die prejudiciële beslissing over de rechtsvraag heeft beslist. Door de combinatie van de massaalbezwaarprocedure en de fiscale prejudiciële procedure kan dan ook een aanzienlijke tijdswinst worden behaald.

Beperking rechten belastingplichtigen

De aanpassingen per 1 januari 2016 zijn met name gericht op de efficiency en beperking van de lasten voor de overheid. Maar dat gaat wel ten koste van de rechtsbescherming van de belastingplichtigen. Er is geen Tweede Kamer meer die vooraf toetst en tegen een aanwijzing als massaal bezwaar staat geen rechtsgang open. Je hebt het als belastingplichtige maar te slikken. Anders dan in het verleden kun je niet meer alsnog vragen om een individuele uitspraak. Sterker nog, ook wanneer de inspecteur geheel of gedeeltelijk in het ongelijk wordt gesteld, staat geen rechtsgang meer open. Terwijl dat in het verleden wel het geval was, omdat de inspecteur verplicht was om individueel uitspraak te doen, waartegen vervolgens beroep open stond. Waar kan de belastingplichtige nu nog aankloppen als hij het niet eens is met de cijfermatige uitvoering van de collectieve uitspraak in zijn individuele geval?

De nadelen van de nieuwe wetgeving zijn eenvoudig te illustreren aan de hand van de eerste – en tot nu toe enige –

massaalbezwaarprocedure nieuwe stijl, die inzake de correctie btw privégebruik auto.

Correctie btw privégebruik auto, schoolvoorbeeld van hoe het niet moet

Over de jaren 2011 tot en met 2016 zijn naar schatting zo'n twee miljoen bezwaarschriften ingediend tegen de correctie btw privégebruik auto. Deze werden conform afspraak tussen Belastingdienst en fiscale dienstverleners aangehouden totdat daarover in een aantal proefprocedures zou zijn beslist. Ondanks het grote aantal bezwaarschriften werd niet gekozen voor een massaalbezwaarprocedure, hetgeen naar mijn mening ook volstrekt begrijpelijk is omdat er niet alleen sprake was van rechtsvragen. Toch werd de procedure op 29 maart 2017 alsnog als massaal bezwaar aangewezen.⁶ Op dat moment lagen de proefprocedures al bij de Hoge Raad te wachten op het definitieve oordeel. In mijn artikel in het Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht heb ik mijn verbazing uitgesproken over deze gang van zaken.⁷ Nog geen maand nadat de procedure werd aangewezen als massaal bezwaar, namelijk op 21 april 2017, deed de Hoge Raad uitspraak in de proefprocedures. Daarbij kreeg de Belastingdienst op alle onderdelen gelijk, op één punt na.⁸ Twee zaken werden verwezen naar Hof Den Bosch om de omvang van het privégebruik van de auto nader te onderzoeken. Daarbij merkte de Hoge Raad op dat, wanneer het privégebruik onvoldoende volgt uit de (kilometer)administratie van een ondernemer, de omvang van dat privégebruik in redelijkheid moet worden bepaald, met inachtneming van alle om-

standigheden van het geval. Daarbij is ook een beroep op statistische gegevens mogelijk, maar dan moet wel aan de hand van de omstandigheden aannemelijk worden gemaakt dat die gegevens ook in het desbetreffende geval bruikbaar zijn. Enigszins teleurstellend voor de praktijk zijn beide verwezen procedures ingetrokken.

Op 31 mei 2017 heeft de inspecteur vervolgens, geheel in overeenstemming met art. 25e, lid 4 AWR, collectief uitspraak op massaal bezwaar gedaan en deze bekendgemaakt op de site van de Belastingdienst en in de Staatscourant.⁹ Aangezien de Belastingdienst gedeeltelijk in het ongelijk was gesteld, moesten de aanslagen binnen zes maanden na de datum van kennisgeving van de collectieve uitspraak, uiterlijk op 30 november dus, worden verminderd. Daarvoor moesten belastingplichtigen vóór 15 juli 2017 de benodigde gegevens aanleveren. Het RB heeft, samen met andere Becon-organisaties, nog verzocht om die termijn op te rekken, maar het mocht niet baten. Uit een naar aanleiding van een wob-verzoek vrijgegeven memo blijkt dat er van al die bezwaarschriften slechts 1874 cijfermatig zijn onderbouwd.¹⁰ Uit recente berichtgeving maak ik op dat uiteindelijk alle bezwaren zijn afgewezen.¹¹

De dupe

Belastingplichtigen zijn nu de dupe geworden van het na 1 januari 2016 aanmelden als massaal bezwaar volgens de nieuwe wetgeving. Allereerst had naar mijn mening de procedure, gezien het feitelijke karakter, nooit mogen worden aangewezen als massaalbezwaarprocedure. Zowel onder de oude als onder de nieuwe regeling moet de aanwijzing tot massaal bezwaar immers beperkt blijven tot *de te beantwoorden rechtsvraag, al dan niet met accessoire kwesties*.

Volgens de wetsgeschiedenis moet het begrip rechtsvraag in dit kader worden opgevat met inbegrip van aspecten van feitelijke aard die onverbreeklijk met de rechtsvraag zijn verbonden. Zo moet voor de rechtsvraag of het gelijkheidsbeginsel van toepassing is, een feitelijke beoordeling plaatsvinden of, en zo ja, in hoeverre situaties gelijk zijn.¹² Van een soortgelijke verbondenheid tussen de rechtsvraag en de resterende in te vullen feitelijke vraag is in de procedures over de correctie btw privégebruik auto naar mijn mening geen sprake. En ook niet van een accessoire kwestie; daarbij gaat het om 'kwesties' die zich lenen voor collectieve afdoening en geen rechtsvraag of een feitelijke kwestie betreffen.¹³ Kortom, naar mijn mening leende de procedure zich niet voor een massaal bezwaar.

Daar komt dan nog bij dat bij aanwijzing vóór 1 januari 2016 als massaal bezwaar de 'oude' regeling nog zou gelden. En dat zou tot gevolg hebben dat, nu de inspecteur gedeeltelijk in het ongelijk is gesteld, alle bezwaarschriften binnen een jaar individueel zouden moeten worden afgehandeld. Ook zou de rechtsgang voor alle bezwaarmakers volledig open zijn gebleven.¹⁴ Nu is de collectieve uitspraak op bezwaar echter definitief en volgt er geen individuele uitspraak op bezwaar meer. Daarmee heeft de Belastingdienst carte blanche gekregen om al

dan niet akkoord te gaan met de door bezwaarmakers aangeleverde onderbouwing.

Conclusie

Natuurlijk is het de vraag of een regeling die in dertien jaar nog maar twee keer is toegepast, wel efficiënt genoeg is. En natuurlijk moet regelgeving niet onnodig gecompliceerd zijn. Mij bekruipt echter het gevoel dat bij de wijziging van de regels rond de massaalbezwaarprocedure te veel naar de belangen van de overheid is gekeken en onvoldoende rekening is gehouden met die van de belastingplichtigen. Uit de procedure inzake de correctie btw privégebruik auto blijkt naar mijn mening dat de huidige regeling wederom aanpassing behoeft. Of het moet nog duidelijker worden dat procedures als deze zich niet lenen voor collectieve afdoening via de massaalbezwaarprocedure. Of er moet, net zoals dat onder de 'oude' regeling het geval was, een rechtsgang openstaan als de rechtsvraag deels ten nadele van de Belastingdienst is beantwoord.

De wijzigingen zijn ten koste gegaan van de rechtsbescherming van belastingplichtigen. En ten koste van hun vertrouwen. Dat kan toch niet de bedoeling zijn. <<<

Noten

- 1 Memorie van toelichting, Kamerstukken II 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 1.
- 2 Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2002/03, 28 349, nr. 5, p. 7.
- 3 Memorie van toelichting, Kamerstukken II 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 4.
- 4 Wet van 23 december 2015 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016), Stb. 2015, 540.
- 5 Zie de brief van de staatssecretaris van Financiën van 31 mei 2018, kenmerk 2018-0000079437 voor bezwaren tegen de aanslagen IB 2017.
- 6 Besluit van 29 maart 2017, nr. 2017/36822, Stcrt. 3 april 2017, nr. 19046, NTFR 2017/1518.
- 7 Mr. P.H.J. Furer RB, Massaal bezwaarprocedure, what's in it for me?, TFB 2017/8.
- 8 HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:711, ECLI:NL:HR:2017:712, ECLI:NL:HR:2017:713 en ECLI:NL:HR:2017:714, NTFR 2017/1035 t/m 1038.
- 9 Collectieve uitspraak van 31 mei 2017, Stcrt. 1 juni 2017, nr. 30976, NTFR 2017/1556.
- 10 <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2018/02/17/besluit-op-wob-verzoek-opgaaf-aanvullende-gegevens-privégebruik-auto-btw>. Zie ook V-N 2018/16.9.
- 11 <https://nos.nl/artikel/2232038-bezwaren-vanwege-weinig-privégebruik-bedrijfsauto-allesmaal-afgewezen.html>.
- 12 Memorie van toelichting, Kamerstukken II 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 4-5.
- 13 Memorie van toelichting, Kamerstukken II 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 2 en nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2002/03, 28 349, nr. 5, p. 7.
- 14 Art. 25a, lid II AWR (oud).

Zijn de dga en zijn bv fiscaal het haasje in het regeerakkoord?

Op 10 oktober 2017 verscheen het regeerakkoord van het kabinet-Rutte III voor de jaren 2017-2021, 'Vertrouwen in de toekomst'. Snel daarna ontstond onder vakbroeders tumult over de vraag of een dga er door dit akkoord bekaaid afkomt, althans in vergelijking met zijn collega IB-ondernemer. Zo schreven NOB, NOAB, RB en SRA op 14 maart 2018 een brandbrief waarin zij de bewindslieden van Financiën haarfijn wezen op de consequenties van de fiscale maatregelen uit het regeerakkoord voor het mkb, ook ten aanzien van de gecombineerde heffing voor Vpb-ondernemer/dga.



Eric van Uunen

Mr. E.A. van Uunen
RB is als belastingadviseur en vennoot verbonden aan Marree & Van Uunen Belastingadviseurs te Oisterwijk

In hun brief stellen de vier beroepsorganisaties dat het ab-tarief niet zou mogen worden verhoogd, omdat anders de dga ten opzichte van zijn collega, maar dan IB-ondernemer, niet profiteert van de belastingverlaging. Het kabinet reageert echter koel en staat niet open voor bijstelling van zijn plannen. Kennelijk staan het regeerakkoord en de daarin aangekondigde fiscale maatregelen in beton gegoten.

In een eerder artikel in Het Register gaf ik al eens een analyse van de verschillen in fiscale behandeling tussen een IB-ondernemer en een dga.¹ Het regeerakkoord van Rutte III en genoemde brandbrief dagen mij uit om die analyse nog een keer uit te voeren. Wordt de bv als rechtsvorm door het regeerakkoord nu wel of niet minder aantrekkelijk ten opzichte van een IB-onderneming? Een belangrijke analyse, want dat kan ondernemers er nu alsnog van weerhouden om hun eenmanszaak om te zetten naar een bv, of juist uit de bv terug te keren naar de IB-winstsfeer. Althans, als de fiscaliteit leidend is in deze beslissing over de rechtsvorm.

Wat gaat er veranderen?

Uit de tekst van het regeerakkoord valt een aantal wijzigingen te destilleren die relevant zijn voor de rechtsvormkeuze. Belangrijke wijzigingen zijn de volgende.

1. We krijgen in de inkomstenbelasting in box 1 nog maar twee tariefschijven:

bij een belastbaar inkomen uit werk-woning van			
meer dan	maar niet meer dan	bedraagt de belasting	plus over het meerdere
€ -	€ 68.600	€ -	36,93%
€ 68.600	€ -	€ 25.334	49,50%

2. Veel aftrekposten worden uiteindelijk aftrekbaar tegen het basistarief. Uit de 'Beantwoording Kamervragen Startnota' blijkt dat dit onder andere geldt voor de zelfstandigenaftrek, de aftrek speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaftrek, de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid, de stakingsaftrek, de 14% MKB-winstvrijstelling en de 12% terbeschikkingstellingsvrijstelling. De aftrek zou vanaf 2020 in vier jaar tijd worden afgebouwd met 3%-punt per jaar tot 36,93%.²
3. Het box 2-tarief in de inkomstenbelasting gaat daarentegen gefaseerd omhoog van 25% in 2019 naar 27,3% in 2020 en uiteindelijk 28,5% in 2021 en verder.
4. De aangekondigde gefaseerde verhoging van de 20%-schijf in de vennootschapsbelasting van € 200.000 tot uiteindelijk € 350.000 vanaf 2020, is komen te vervallen.
5. De tarieven in de vennootschapsbelasting van thans 20 en 25% gaan omlaag naar 16, respectievelijk 21%:

jaar	basistarief	toptarief
t/m 2018	20,0%	25,0%
2019	19,0%	24,0%
2020	17,5%	22,5%
vanaf 2021	16,0%	21,0%

De IB-ondernemer

Een slimme rekenaar vermoedt dan dat de werking van de MKB-winstvrijstelling het uiteindelijke IB-tarief voor ondernemers de facto twee schijven gaat krijgen:

- een basistarief van 36,93% minus 14% MKB-winstvrijstelling maakt 31,76%;
- een toptarief van 49,5% minus 14% MKB-winstvrijstelling maakt 42,57%.

Maar wie doordenkt, beseft dat dit niet helemaal juist is: de MKB-winstvrijstelling van een ondernemer wiens winst in het toptarief valt, is desondanks slechts aftrekbaar tegen het basistarief, ofwel:

- een basistarief van 36,93% minus 14% MKB-winstvrijstelling maakt nog steeds 31,76%;
- een toptarief van 49,5% minus 14% MKB-winstvrijstelling over 36,93% maakt 44,33%.

Makkelijker kunnen we het niet maken...

Ook de zelfstandigenaftrek van € 7280 zal tot een maximaal voordeel leiden van 36,93%, ofwel € 2689. Ook al wordt de winst belast tegen het toptarief van 49,5%. Maar toch, de IB-ondernemer deelt al met al heerlijk mee in de fiscale feestvreugde van de aangekondigde verlaging van de belastingtarieven.

De eigen bv

En de dga dan? Ook die profiteert van de verlaging van het IB-tarief in box 1, omdat zijn salaris minder zwaar wordt belast. Maar de winst die na aftrek van zijn ondernemersloon in de bv resteert, blijft per saldo nagenoeg even zwaar belast. In de tijd bezien luidt het integrale belastingtarief als het gaat om het basistarief in de Vpb:

jaar	Vpb	IB box 2	integraal
t/m 2018	20,0%	25,0%	40,00%
2019	19,0%	25,0%	39,25%
2020	17,5%	27,3%	40,02%
vanaf 2021	16,0%	28,5%	39,94%

En uitgaande van het hoge Vpb-tarief is het integrale belastingtarief komende jaren:

Jaar	Vpb	IB box 2	Integraal
t/m 2018	25,0%	25,0%	43,75%
2019	24,0%	25,0%	43,00%
2020	22,5%	27,3%	43,66%
vanaf 2021	21,0%	28,5%	43,52%

Dat is opvallend. Daar waar de effectieve belastingdruk voor IB-ondernemers daalt, blijft de belastingheffing over winst die in de eigen bv verschuldigd wordt, gelijk of nagenoeg gelijk: 40% bij het lage en 43,75% bij het hoge Vpb-tarief. De bv zelf deelt dus niet mee in eerder-

genoemde fiscale feestvreugde. Voor winst die is behaald in 2018 en belast tegen 20% Vpb, maar pas in 2021 als dividend wordt uitgekeerd, bedraagt het integrale belastingtarief zelfs 42,80%. Oftewel, voor de dga wordt het eerder een lastenverzwaring dan een lastenverlichting! De zuinige dga die zijn nettowinsten in de bv niet als dividend uitkeert, maar herinvesteert in zijn bv, wordt voor deze zuinigheid gestraft met een zwaardere belastingdruk. Compartimentering zou een oplossing zijn, maar leidt tot allerhande praktische uitvoeringsproblemen. En nieuwe praktische uitvoeringsproblemen passen niet in de voorgestelde strategie van vereenvoudiging van belastingwetgeving.

De gedachte om in 2019 nog snel even dividend uit te keren om gebruik te maken van het lage box 2-tarief, is voor veel dga's illusoir. Vaak ontbreken bij bv en dga de liquide middelen om de box 2-heffing te kunnen betalen. Dit, afgezien van eventuele andere bezwaren, zoals de uitkeringstest van art. 2:216 BW en de vrees voor het standpunt van de fiscus dat het onttrekken van vermogen aan de bv kan leiden tot een fictieve afkoop van oudedagsvoorzieningen. Menig dga zal daardoor onafwendbaar fiscaal worden gestraft door het in het verleden financieren van de (groei van de) onderneming in de bv via ingehouden winsten.

Rechtsvormkeuze anno 2021

Maar goed, abstraherend van allerhande dga-pijntjes uit het verleden door inhouding van winsten, wat is de invloed van Rutte III op de rechtsvormkeuze? Wordt een bv vanuit fiscaal perspectief nu aantrekkelijker dan een IB-onderneming of juist niet? Bij de beantwoording van deze vraag beperk ik mij inderdaad tot de fiscaliteit. Dat een aannemer die is gespecialiseerd in balkons in Maastricht, winkelcentra in Almere of parkeergarages in Eindhoven om juridische redenen beter een bv dan een eenmanszaak als rechtsvorm kan hebben, is evident. Ik verwijs daarvoor naar mijn eerdere artikel uit 2014. Neen, nu alleen de fiscaliteit.

Ik beperk me bovendien tot de eenvoudige keuze tussen een eenmanszaak en een bv, daarbij tevens abstraherend van een meewerkende partner. De stelling dat de belastingdruk van een ondernemer met meewerkende partner aanzienlijk lager is die van een ondernemer zonder meewerkende partner, behoeft geen onderbouwing. Omdat in dit artikel vooral het verschil in fiscale behandeling tussen IB-ondernemer en dga centraal staat, is het verder differentiëren in rechtsvormen met meewerkende partners minder relevant.

Rechtsvormvergelijking in 2018

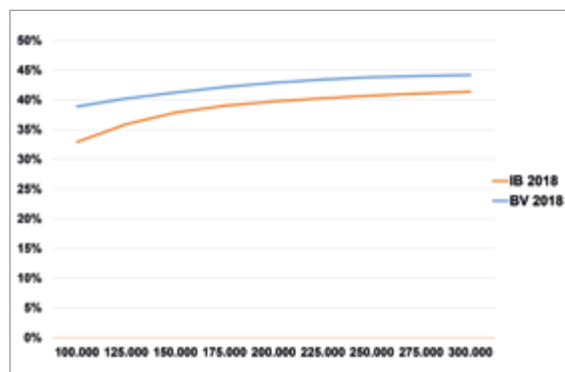
Interessant is om te bezien in hoeverre een bv vanuit fiscaal perspectief meer of minder interessant wordt ten opzichte van de IB-ondernemer. Dat wil ik benaderen aan de hand van de volgende casus:

- het betreft een mkb-ondernemer zonder meewerkende partner;
- de ondernemer voldoet aan het urencriterium en krijgt in de IB-winstsfeer dan ook toegang tot de zelfstandigenaftrek en opbouw fiscale oudedagsreserve;

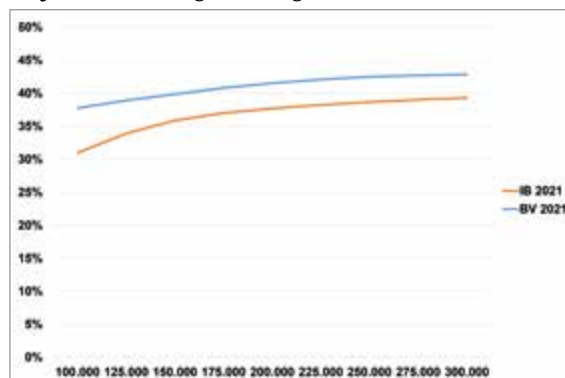
- bij een bv als rechtsvorm ontvangt de dga in beginsel 50% van de winst als salaris;
- de latente IB over de dotatie aan de oudedagsreserve stel ik op 30% en de latente ab-heffing bij een bv op het nominale box 2-tarief van 28,5%;
- en verder abstraherend van allerhande andere inkomsten en aftrekposten, zoals de eigenwoningrenteaftrek, privé betaalde AOV-premies, e.d.

Uitgaande van die gegevens heb ik de belastingdruk (inclusief inkomensafhankelijke bijdrage Zvw-premie) berekend voor een IB-ondernemer en een dga met zijn bv in het jaar 2018, voor een winst van € 100.000, oplopend tot € 300.000. In grafiek 1 toon ik de situatie volgens de huidige fiscale wet- en regelgeving, en in grafiek 2 die wanneer de kabinetsplannen werkelijkheid worden.³

Grafiek 1. Huidige belastingdruk



Grafiek 2. Toekomstige belastingdruk

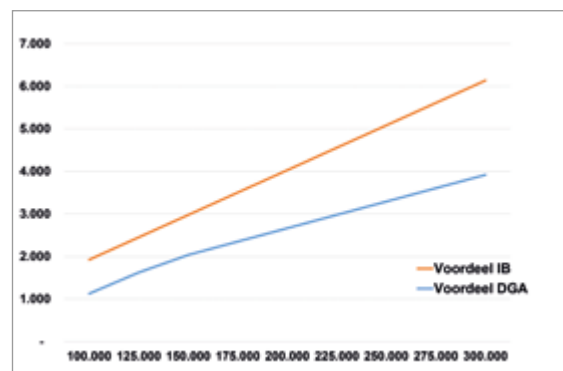


Uit deze grafieken blijkt dat zowel de IB-ondernemer als de dga beter wordt van de door Rutte III aangekondigde maatregelen. Maar hoeveel beter wordt een IB-ondernemer er nu van, en hoeveel beter een dga? Welnu, een IB-ondernemer met een winst van € 100.000 gaat er € 1922 op vooruit. En met een winst van € 300.000 is dat € 6135. Maar de dga gaat er in exact dezelfde situatie, op de rechtsvorm na, slechts € 1124, respectievelijk € 3917 op vooruit. Een IB-ondernemer blijkt dus relatief meer van de fiscale toekomstplannen te profiteren dan een dga. De verklaring hiervoor is eenvoudig: de winstcomponent die de bv als salaris aan de dga uitkeert, profiteert mee van de verlaging van de box 1-tarieven, maar de winst die hij in de bv laat zitten, kent geen belastingverlaging. Zoals gezegd blijft het integrale belastingtarief voor winsten

in een bv steken rond de 40% (basis), respectievelijk 43,75% (top). En dat komt doordat de verlaging van de Vpb-tarieven geheel en al teniet wordt gedaan door de verhoging van het ab-tarief. Grafiek 3 laat per winstbedrag het verschil zien.

Al met al is dit een belangrijke signaal voor de adviespraktijk; de fiscale transparantie tussen de IB-onderneming en de bv raakt hierdoor nog verder van huis. Zo is het fiscale voordeel van een IB-ondernemer ten opzichte van een bv bij een winst van € 100.000 nu al € 5966, en dat stijgt door de maatregelen tot € 6798, een extra verschil dus van € 798 op jaarbasis.

Grafiek 3. Verschil in voordeel IB-ondernemer versus dga



Conclusie

Een bv wordt vanaf 2021 fiscaal gezien relatief (nog) duurder dan een eenmanszaak. Dat wordt veroorzaakt doordat de belastingdruk van winsten in de eigen bv – na aftrek van de salariskosten van de dga – gelijk blijft, terwijl de winsten van een IB-ondernemer relatief wel minder zwaar worden belast. De dga profiteert alleen maar van de lagere box 1-heffing in de IB, doordat zijn salaris uit die bv minder zwaar zal worden belast.

Als gevolg hiervan zal een aantal ondernemers blijven kiezen voor de lagere belastingdruk bij de IB-onderneming in plaats van voor de bv, daar waar andere argumenten juist wel een bv als rechtsvorm zouden rechtvaardigen. En dat is maatschappelijk ongewenst. De vraag is bovendien of dit ook voor bestaande dga's een argument vormt om de bv de rug toe te keren en weer IB-ondernemer wordt, terwijl ze uit vooral juridische motieven toch in bv-sferen zouden moeten blijven verkeren. Dat zou maatschappelijk minstens zo ongewenst zijn. Toch tijd voor het kabinet om de belastingplannen uit het beton te blikken en het ab-tarief niet te verhogen? <<<

Noten

- 1 E.A. van Uunen RB, Fiscale neutraliteit tussen rechtsvormen ver te zoeken, Register juni 2014, nr. 3, blz. 39 ev.
- 2 Zie vraag 8 in de Nota over de toestand van 's Rijks Financiën, TK 34775, nr. 79.
- 3 Voor een onderbouwing van beide grafieken verwijs ik naar de spreadsheets R-0007 en R-0007B uit de NDFR-modellendatabank die ik aan RB-leden via RB-plaza beschikbaar stel.



In gesprek met Marian Bruggink

'Belastingbesparing is meestal niet het hoofddoel'

'Belastingbesparing is meestal niet het hoofddoel van estate planning', aldus Marian Bruggink, als 'name partner' verbonden aan Schut & Bruggink Estate Planners te Haarlem. 'Klanten willen veel vaker dat hun geld uiteindelijk bij de juiste personen terecht komt'. In de regel zullen dat uiteraard de kinderen zijn, al vormt de partner doorgaans een belangrijk tussenstation bij de geplande vermogensovergang.

Door Sylvester Schenk | foto's: Herman Stöver

Kinderen zijn echter niet altijd voorhanden om een vermogen aan na te laten. Zo zijn de samenwonende broers en zussen nog lang niet uitgestorven. Het worden er wel steeds minder, en er bestaan natuurlijk ook nog andere 'meerrelaties'. Steeds vaker ook komen alleenstaanden voorbij met vragen op estate planningsgebied. De andere kant van het spectrum wordt in dit opzicht natuurlijk gevormd door samengestelde gezinnen. De wens 'alles naar de kinderen' zal in dit soort gevallen meestal nader gedefinieerd moeten worden, omdat die wens nog wel eens voor meerderlei uitleg vatbaar kan zijn.

Fiscaal en notarieel

Marian Bruggink werkt sinds 1 januari 2009 met haar compagnon Paul Schut onder de naam 'Schut & Bruggink Estate Planners' samen. Eerder was ze werkzaam in de algemene fiscale praktijk. Binnen het Register Belastingadviseurs vervult ze een zeer actieve rol; ze is voorzitter van de specialistengroep estate planning en maakt deel uit van de Commissie Wetsvoorstellen. Het kan geen kwaad oppert ze, om die specialistengroepen met elkaar te laten overleggen. Met de eveneens in Haarlem werkzame kersverse voorzitter van de specialistengroep internationaal belastingrecht



'Door gewoon met enkele spreadsheets te werken kunnen cliënten vaak snel overtuigd worden'

Marijke Vervoort staat er al een kennismakingsgesprek gepland.

'Ik heb een fiscale en een notariële achtergrond', zegt Bruggink, 'en het viel me al snel op – uiteraard met een zakjapanner binnen handbereik – hoe verschrikkelijk veel geld ik soms voor cliënten kon besparen door ze tijdig hun huwelijkse voorwaarden te laten wijzigen. Dan hadden ouders ooit hun dochter die met een jonge ondernemer ging trouwen, naar de notaris gestuurd, om haar na haar huwelijk tegen de schuldeisers van manlief

te beschermen. Maar dat was alweer lang geleden, en de ondernemer was inmiddels zowel een man op leeftijd als een man in bonus geworden. Verder was de kans op echtscheiding – gelet op de leeftijd van de beide echtgenoten – niet zo heel groot. Al weet je dat nooit helemaal zeker natuurlijk. Een wijziging van de huwelijkse voorwaarden kan in zo'n geval voordelig uitpakken. Door gewoon met enkele spreadsheets te werken – waarin de voorhanden zijnde scenario's worden doorgerekend – kunnen cliënten vaak snel overtuigd worden. Ook de minder gunstige mogelijkheden van zo'n wijziging moeten uiteraard besproken worden. Als de minst vermogende partner als eerste komt te overlijden, pakt dat aanvankelijk nu eenmaal fiscaal onvoordelig uit; het fiscale voordeel ontstaat pas na het overlijden van de langstlevende. Maar cliënten kunnen doorgaans prima omgaan met zulke vragen', aldus Bruggink. 'En die echtscheiding?', vraag ik. 'Kwestie van ervaring en fingerspitzengefühl', luidt het antwoord. 'Je weet vaak heel goed wanneer je er wel en wanneer je er vooral niet over moet beginnen.'

Estate planning

Op de site van haar organisatie worden de wezenlijke vragen gesteld: 'waarom estate planning' en 'wanneer estate planning'. Maar misschien moeten we nog een trede afdalen richting het begin. Daarom de vraag: 'wat is estate planning?' Volgens Bruggink verstaan we daaronder 'de overgang van vermogen naar de volgende generatie, op fiscaal vriendelijke wijze'. Een advies op dit gebied begint meestal met een inventarisatie van de inkomenspositie en van de structurering van het aanwezige vermogen. Persoonlijke financiële planning is naar mijn mening een vakgebied in opkomst', aldus Bruggink. 'Vanuit die inventarisatie begint het estate planningstraject.'

Standaard of niet?

Bij estate planning zijn twee situaties te onderscheiden: die waarbij de gebruikelijke adviseur (fiscalist, accountant) er met een standaardoplossing, zoals een flexibel keuzetestament, wel uit komt, en de meer ingewikkelde gevallen waarbij maatwerk nodig is. 'Kijk', zegt Bruggink, 'als het aanwezige vermogen nodig is om in de eigen behoeften op latere leeftijd te voorzien en/of als dit nodig is voor het verzorgd achterlaten van de langstlevende, ben je als estate planner vrij snel klaar. Dat is anders bij de ingewikkelde gevallen. Daarvan is sprake bij een wat groter vermogen en bij bijzondere situaties. Wat hier onder een 'wat groter vermogen' moet worden verstaan, is natuurlijk een vraag die makkelijker gesteld dan beantwoord is. Bruggink zet in op een vermogen van anderhalf miljoen euro. Dat is dan inclusief woonhuis, dus niet enkel het vrij belegbare vermogen. Bij de bijzondere situaties valt te denken aan tweede (of verdere) huwelijken en het hiervoor al genoemde samengestelde gezin. Maar ook kinderen met een lichamelijke of geestelijke beperking kunnen bijzondere aandacht vereisen, evenals kinderen met een verslaving aan drank of drugs.

Instrumenten

Welke instrumenten zitten er zoal in het operatiekoffertje van de estate planner? Dat blijkt een overzichtelijk geheel te wezen. Om te beginnen het huwelijksgoederenrecht. Door ooit (of nooit) gesloten huwelijkse voorwaarden weer up-to-date te maken en aan te passen aan de realiteit en/of de gewenste uitkomst, kan vaak al de eerste besparing worden bereikt. Daarna is het tijd om te kijken naar de mogelijkheden die het erf- en schenkingsrecht uit het Burgerlijk Wetboek in combinatie met de Successiewet en de inkomstenbelastingwet biedt. Belangrijk aandachtspunt bij de advisering is bij wie de zeggenschap over het vermogen moet komen. Het tarief in de schenk- en erfbelasting mag dan gelijk zijn, dat is bepaald niet het geval met de vrijstellingen. En door tijdig af te romen via schenkingen kan er natuurlijk ook worden bespaard.

De bekende bedrijfsopvolgingsfaciliteit – ook een bijzonder stukje gereedschap – blijkt tot verbazing van de interviewer volgens Bruggink voor veel belastingadviseurs een tamelijk onbekend terrein te zijn. Dat lijkt jammer, maar heel vaak wordt na het overlijden van de erflater de onderneming nu eenmaal niet voortgezet. Met de vent gaat ook de tent het graf in, omdat ondernemer en onderneming synoniem waren. Enkel persoonlijke goodwill, zo kun je het ook definiëren.

Ook emigratie behoorde in het recente verleden tot het instrumentarium van de estate planner. Die tijden zijn voorbij. Met het dichten van het buitenlandleek in de aanmerkelijkbelangwetgeving – voor degenen die wat kort van memorie zijn: het betreft de per 15 september 2015, 15.15 uur in werking getreden gewijzigde regeling waarbij een conserverende aanslag ter zake van winst uit aanmerkelijk belang niet langer door enkel tijdverloop verdwijnt – is de fiscale lol van emigreren er voor velen wel af. Bovendien, aldus Bruggink, mogen Brasschaat, Poppel of Lanaken voor de adviseur in de grensstreek reële opties zijn, voor vermogende particulieren in de omgeving van Haarlem is België toch echt te ver weg.

Erven

Dat erven is wel een dingetje, meent Bruggink. In zijn algemeenheid kun je zeggen dat het voor een kind voordelig uitpakt als het van 'twee kanten' zijn erfdeel krijgt; een erfenis van pa en een erfenis van ma dus.

Een ander fiscaal 'instrument' zijn de kleinkinderen. Natuurlijk, iedereen kan jaarlijks aan ieder kleinkind het vrijgestelde bedrag voor de schenkbelasting doen toekomen. En wat verder ook veel gebeurt, is dat ieder kleinkind het vrijgestelde bedrag van € 20.371 (2018) krijgt gelegateerd. Maar wat dan volgens Bruggink vaak wordt vergeten, is te bespreken of die verkrijgingen in mindering komen op de nalatenschap of op de verkrijging van het desbetreffende kind, zijnde de vader of moeder van het bevoordeelde kleinkind. Zolang alle kinderen eenzelfde aantal (klein)kinderen hebben is er niets aan de hand. Maar heeft zoon Jan vier kinderen en dochter Monique er slechts één, dan betaalt de laatste

'Het verdient aanbeveling om ieder testament eens in de vijf jaar tegen het licht te houden'

mee aan de legaten voor de kinderen van Jan. Als dat de bedoeling is, geeft het niet, maar anders krijg je al snel scheve ogen.

BOF

De BOF kwam hiervoor al even ter sprake. Specialistenwerk, maar wel een regeling met grote mogelijkheden. Toch zitten er nog wel een paar scherpe randjes aan de regeling. Een daarvan is de bekende 180-dagenregeling, die bij de BOF verkeerd uitpakt. Komt de schenker kort na de bedrijfsoverdracht te overlijden, dan is voor de schenking namelijk sprake van een fictieve erfrechtelijke verkrijging. En op deze verkrijging kan de BOF niet worden toegepast, want op het overlijdensmoment was erflater immers geen ondernemer meer! Dat kan onmogelijk de bedoeling van de wetgever zijn geweest, maar het staat er wel. Moeten we met de specialistengroep estate planning misschien toch eens wat aan doen!

Valkuilen

Valkuilen rond estate planning zijn er ook. Estate planning lijkt een toegankelijk vak, en de neiging om dingen zelf te doen is voor veel adviseurs dan ook groot. Daar schuilt een risico in. 'Als ik de vragen op dit gebied op RB-plaza voorbij zie komen, schrik ik wel eens.' Het vakgebied wordt nogal eens onderschat: er is werk aan de winkel! Gevraagd naar enkele zwakke punten op het gebied van estate planning die in de praktijk met grote regelmaat fout gaan, noemt Bruggink de verouderde testaments, in het bijzonder de niet-flexibele testaments waarin de renteclausule ontbreekt en testaments waarin te pas en te onpas tweetrapsmakingen zijn opgenomen. Het verdient aanbeveling om ieder testament eens in de vijf jaar tegen het licht te houden. Want ook al is er misschien niets veranderd bij de erflater, ook wijzigingen bij de verkrijgenden kunnen een aanpassing dringend gewenst maken.

Tot slot

Tot slot nog een hartenkreet. Volgens Bruggink verschijnt er zoveel informatie op RB-plaza dat je soms door de bomen het bos niet meer ziet. Je kunt ook verzuipen in informatie. Misschien moet eens gedacht worden over een systeem waarbij we het belang van een geplaatst bericht met sterren gaan weergeven. Dan kun je je in eerste instantie beperken tot kennisname van de vijfsterrenberichten. Het is een idee: Bureau Vaktechniek sterren laten uitdelen. We zullen er eens over gaan denken! <<<

Belastingrente: een zegen voor de schatkist

Op 1 januari 2013 werd de heffingsrente afgeschaft en de belastingrente geïntroduceerd. Tevens werd het systeem van de invorderingsrente aangepast. Deze wijzigingen moesten het zogenaamde sparen bij de Belastingdienst ontmoedigen. De beoogde opbrengst van deze ontmoediging werd geschat op structureel € 400 miljoen. Inmiddels is duidelijk dat deze besparing daadwerkelijk is gehaald; de uitgaven van de rijksoverheid aan belasting- en invorderingsrente zijn gedaald van € 588 miljoen in 2011 tot € 193 miljoen in 2015. Tijd om de regeling nog eens kritisch te beschouwen.



Peter Goossens
Drs. P.N.M. Goossens RB is werkzaam bij Bureau Vaktechniek van het Register Belastingadviseurs

De oude heffingsrenteregeling was redelijk beperkt in omvang. Ze omvatte zes artikelen, waarin tevens de revisierente was begrepen (zie de artikelen 30f t/m 30k AWR oud). De belastingrenteregeling is daarentegen maar liefst dertien artikelen groot en veel gedetailleerder. Eenzelfde beeld zien we bij de bepalingen over de invorderingsrente (artikelen 27quater e.v. IW 1990). De berekening van de verschuldigde belastingrente kent een fors aantal wijzigingen ten opzichte van de heffingsrente. De belangrijkste betreft de start van de periode waarover belastingrente wordt betaald; deze is aanzienlijk aangepast. Bij de heffingsrente nam genoemde periode een aanvang op 1 januari na afloop van het kalenderjaar. Bij de belastingrente start de periode pas op 1 juli na afloop van het kalenderjaar. De periode waarover belastingrente wordt berekend, eindigde bij de heffingsrente op de dagtekening van de desbetreffende aanslag. Bij de belastingrente wordt echter ook rekening gehouden met de betalingstermijn, waardoor de periode waarover de rente wordt berekend, met vier, respectievelijk zes weken wordt verlengd.

Een tweede belangrijke wijziging is gelegen in het feit dat de regeling voor het vergoeden van belastingrente door de Belastingdienst anders is vormgegeven dan die voor het in rekening brengen van belastingrente. Met andere woorden, bij een belastingteruggave wordt de belastingrente anders berekend dan wanneer er belasting op een aanslag moet worden betaald. Daarbij wordt ook nog een andere berekening toegepast als er reeds eerder aanslagen zijn opgelegd, naar een positief of negatief bedrag.

Een verdere aanpassing is doorgevoerd, waardoor de belastingrente anders wordt berekend bij aangiftebelastingen als loon- en omzetbelasting en bij aanslagbelastingen als inkomsten-, vennootschaps- en erfbelasting. Opvallend is ook dat de berekening van belastingrente afhankelijk is van de voortvarendheid waarmee de Belastingdienst aanslagen of wijzigingen daarvan oplegt. Het hanteren van twee verschillende percentages voor de belastingrente mag natuurlijk evenmin onvermeld blijven. Bij de vennootschapsbelasting wordt gerekend met 8%, bij de overige belastingmiddelen en de invorderingsrente met 4%. Ten slotte is een aanzienlijke wijziging doorgevoerd in de berekening van de invorderingsrente, die met name van belang is bij het aanvragen van uitstel van betaling bij bezwaar en beroep.

De berekening van de verschuldigde belastingrente kent een fors aantal wijzigingen ten opzichte van de heffingsrente

De belastingrente bij aanslagbelastingen

De hoofdregels voor de berekening van belastingrente bij aanslagen inkomsten- en vennootschapsbelasting zijn terug te vinden in de artikelen 30f en 30fa t/m 30fe AWR.

Voorlopige aanslag na aangifte of verzoek

Art. 30f, lid 1 AWR bepaalt dat bij een voorlopige aanslag waarop een bedrag moet worden betaald, belastingrente wordt berekend over het tijdvak dat zes maanden na afloop van het belastingjaar begint. Meestal zal dit dus vanaf 1 juli gaan spelen. Een voorlopige aanslag over het afgelopen belastingjaar kan worden opgelegd naar aanleiding van een ingediende aangifte of een verzoek tot het opleggen van een voorlopige aanslag. De belastingrente wordt dan berekend over de periode vanaf 1 juli tot aan de uiterste betaaldatum van de voorlopige aanslag (art. 30f, lid 2 AWR). De aldus berekende belastingrente wordt echter beperkt als de Belastingdienst de ingediende aangifte of het verzoek niet tijdig afwikkelt. Op grond van art. 30f, lid 3 AWR is dat het geval wanneer een aangifte niet binnen 13 weken, c.q. een verzoek niet binnen 8 weken wordt gevolgd door een voorlopige aanslag. Gevolg hiervan is dat de verschuldigde belastingrente wordt beperkt tot de periode van 19 weken na het indienen van de aangifte, c.q. 14 weken na het indienen van het verzoek.

Een verdere beperking is te vinden in lid 4 van art. 30f, waarin is bepaald dat er nimmer belastingrente wordt berekend als een verzoek binnen vier maanden, dan wel een aangifte binnen drie maanden na afloop van het belastingjaar is ingediend. Dat betekent dus dat bij de afwikkeling van een aangifte die voor 1 april na afloop van het kalenderjaar wordt ingediend, nooit belastingrente in rekening mag worden gebracht. Is het niet mogelijk een aangifte voor deze datum in te dienen, dan kan ook worden volstaan met een verzoek tot het opleggen van een voorlopige aanslag voor 1 mei na afloop van het kalenderjaar. Ook dan mag geen belastingrente worden berekend, ongeacht het moment waarop de voorlopige aanslag door de Belastingdienst wordt opgelegd (voor of na 1 juli). Dit is met name van belang bij de vennootschapsbelasting, aangezien daarvoor de belastingrente op 8% is gesteld.

Art. 30fa AWR beschrijft de spiegelbeeldsituatie, waarbij de aangifte of het verzoek leidt tot een teruggave van belasting. De periode waarover in dat geval belastingrente wordt vergoed, is op dezelfde wijze vormgegeven. Echter met een belangrijk verschil: de periode waarover belastingrente wordt vergoed, start niet op 1 juli na afloop van het kalenderjaar, maar pas op de datum waarop de aangifte of het verzoek door de Belastingdienst wordt afgewikkeld. Wordt het verzoek binnen 8 weken gevolgd door een voorlopige aanslag, dan hoeft zelfs geen belastingrente te worden vergoed, ondanks het feit dat deze aanslag na 1 juli van genoemd jaar wordt vastgesteld. Wordt een aangifte binnen 13 weken gevolgd door een voorlopige aanslag, dan wordt evenmin belastingrente vergoed.

Hieruit blijkt het grote verschil in de berekening van belastingrente bij te betalen of terug te ontvangen belastingen. Bij te betalen bedragen wordt er altijd belastingrente in rekening gebracht als de voorlopige aanslag na 1 juli wordt opgelegd. De belastingrente wordt hooguit gematigd als de Belastingdienst traag handelt (dus niet binnen 8 of 13 weken). Bij terug te ontvangen bedragen

De belastingrente wordt beperkt als de Belastingdienst de ingediende aangifte of het verzoek niet tijdig afwikkelt

wordt echter alleen belastingrente vergoed als de Belastingdienst traag heeft gehandeld. Wordt tijdig tot afwikkeling overgegaan, dan zal nimmer belastingrente worden vergoed, ongeacht het moment waarop de aanslag wordt opgelegd.

Herziening voorlopige aanslag na aangifte of verzoek

Art. 30fb AWR bevat de regeling voor de berekening van belastingrente als een eerdere voorlopige aanslag wordt herzien naar aanleiding van een ingediende aangifte of een verzoek. Deze uitgebreide regeling is op dezelfde leest geschoeid als die bij de eerste voorlopige aanslag. Als de herziening van een voorlopige aanslag plaatsvindt na 1 juli na afloop van het belastingjaar, wordt belasting-



Bij terug te ontvangen bedragen wordt alleen belastingrente vergoed als de Belastingdienst traag heeft gehandeld



Bij een herziening die voortvloeit uit een bezwaar- of beroepsprocedure wordt nooit belastingrente vergoed

rente berekend als ze leidt tot een te betalen bedrag. Daarvan zijn verschillende situaties denkbaar. Een positief (te betalen) bedrag wordt hoger, een negatief (te ontvangen) bedrag wordt kleiner of een negatief bedrag slaat om naar een positief bedrag. In alle gevallen geldt dat belastingrente wordt berekend vanaf 1 juli tot de uiterste betaaldatum van de herziene aanslag. De grondslag voor de berekening van de belastingrente vormt dan uiteraard het verschil in te betalen belasting van beide aanslagen. Ook hier geldt weer dat de berekening van de belastingrente wordt gematigd als de Belastingdienst de herziening traag afwikkelt. Vindt de herziening zijn oorsprong in een verzoek, dan moet een en ander binnen 8 weken worden afgewikkeld; bij een ingediende aangifte is dit weer binnen 13 weken.

In hetzelfde artikel is ook de berekening opgenomen voor een herziening die leidt tot een teruggave van belasting. Dat is het geval wanneer de eerder opgelegde voor-

lopige aanslag te hoog of genoemde teruggave te laag is vastgesteld. In beide gevallen heeft de belastingplichtige recht op een teruggave van belasting. Ook hierbij geldt dat alleen belastingrente wordt vergoed over het terug te ontvangen verschil als de Belastingdienst traag handelt, dus niet binnen 8, respectievelijk 13 weken. Bijzonder is de bepaling dat bij een herziening die voortvloeit uit een bezwaar- of beroepsprocedure nooit belastingrente wordt vergoed (art. 3 ofb, lid 8 AWR).

De definitieve aanslag en de navorderingsaanslag met een te betalen bedrag

Art. 3 ofc AWR ziet op de situatie dat een definitieve aanslag of navorderingsaanslag wordt opgelegd met een te betalen bedrag. Een definitieve aanslag kan alleen op een ingediende aangifte zijn gebaseerd. Hieruit volgt dat deze bepaling met name van belang is voor situaties waarin in afwijking van de ingediende aangifte een aan-

slag wordt opgelegd. De ingediende aangifte zal zelf namelijk, voor wat betreft de berekening van de belastingrente, vallen onder de artikelen 30f, 30fa of 30fb AWR, omdat ze in eerste instantie zal worden gevolgd door een voorlopige aanslag. De definitieve aanslag zal in dat geval ook geen te betalen bedrag laten zien.

Tegenwoordig legt de Belastingdienst echter heel vaak direct een definitieve aanslag op. De berekening van de belastingrente volgt dan feitelijk de regeling zoals die geldt bij voorlopige aanslagen naar aanleiding van een ingediende aangifte. Derhalve wordt slechts rente berekend over de periode vanaf 1 juli tot uiterlijk 19 weken na het moment van indienen van de aangifte. Er wordt geen belastingrente berekend als de aangifte is ingediend voor 1 april volgend op het belastingjaar.

Een navorderingsaanslag kan voortvloeien uit een correctie van de Belastingdienst, maar kan ook plaatsvinden op verzoek. In het laatste geval wordt de berekening van de belastingrente beperkt tot de periode tussen 1 juli volgend op het belastingjaar en 12 weken na het indienen van het verzoek. Deze 12 weken wijken af van de overige bepalingen. Dit is het gevolg van het feit dat de uiterste betaling van navorderingsaanslagen op 4 weken na de dagtekening is vastgesteld, terwijl deze voor (voorlopige en definitieve) aanslagen na afloop van het kalenderjaar 6 weken bedraagt.

De definitieve aanslag met een te ontvangen bedrag

Art. 30fd AWR ziet weer op de spiegelbeeldsituatie: uit de aangifte volgt een teruggave. Ook hier wordt wederom geen belastingrente vergoed als de Belastingdienst deze definitieve aanslag oplegt binnen 13 weken na het indienen van de aangifte. Of de aanslag voor of na 1 juli na afloop van het belastingjaar wordt opgelegd, maakt dan niet uit. Slechts wanneer de afwikkeling langer duurt, wordt belastingrente vergoed over de periode die een aanvang neemt 13 weken na het indienen van de aangifte en eindigt 6 weken na de dagtekening van de aanslag. Uiteraard wordt alleen rente berekend over het bedrag van de teruggave na verrekening van de voorlopige aanslag(en).

De vermindering van een definitieve aanslag of navorderingsaanslag naar aanleiding van bezwaar of beroep

Art. 30fe AWR bevat de summierere regeling voor de berekening van de belastingrente wanneer een eerder opgelegde definitieve aanslag of navorderingsaanslag wordt verminderd naar aanleiding van een uitspraak op bezwaar of beroep. Ook de ambtshalve vermindering valt hieronder. De regeling kan zo summier zijn omdat ze slechts vaststelt dat er geen recht bestaat op vergoeding van belastingrente over de naar aanleiding van het bezwaar of beroep terug te ontvangen bedrag. Wel zal de in de eerder opgelegde voorlopige, definitieve of navorderingsaanslag begrepen belastingrente kunnen worden verminderd. Uitdrukkelijk bepaalt lid 2 dat een herziening van belastingrente in genoemde eerdere aanslagen niet geldt als de vermindering het gevolg is van een verrekening van verlies uit latere jaren.

Tegenwoordig legt de Belastingdienst heel vaak direct een definitieve aanslag op

Afwijkende periode bij aanslagen erfbelasting

In art. 30g AWR is de belastingrenteregeling voor de erfbelasting opgenomen. De aanvang van de periode waarover belastingrente wordt berekend, kan bij de erfbelasting uiteraard niet aansluiten bij het belastingjaar. In lid 2 is daarom bepaald dat belastingrente wordt berekend over de periode die een aanvang neemt 8 maanden na het overlijden. De periode eindigt wederom op het moment waarop de aanslag erfbelasting uiterlijk moet zijn betaald. De aldus bepaalde belastingrente wordt gematigd als de Belastingdienst een verzoek tot het opleggen van een aanslag of de aangifte traag afwikkelt. Ook hier zien we weer aansluiting bij de periode van 8, respectievelijk 13 weken.

De belastingrente bij aangiftebelastingen

Zoals gezegd verschilt de berekening van belastingrente bij de aangiftebelastingen. Dat is uiteraard het gevolg van hun andere karakter. Afdracht van bijvoorbeeld omzetbelasting of loonheffing moet namelijk al periodiek plaatsvinden op basis van de eigen ingediende aangiften. Ook de controle door de Belastingdienst op hoogte en juistheid van de afdracht is beperkt en zal veelal achteraf plaatsvinden. Op een later tijdstip kan dus blijken dat de oorspronkelijke afdracht te hoog, dan wel te laag is geweest. De belastingrenteregeling sluit bij dit karakter aan. Bij de aangiftebelastingen vangt de periode waarover belastingrente wordt berekend aan op 1 januari na afloop van het kalenderjaar (of boekjaar) (art. 30h, lid 2 AWR). Deze periode eindigt ook hier weer op de uiterste betaaldatum van de opgelegde naheffingsaanslag, hier gelegen op 2 weken na de dagtekening van de aanslag. De aldus berekende belastingrente wordt in specifieke gevallen gematigd. Dat is altijd het geval als de naheffingsaanslag het gevolg is van een voor 1 april na afloop

De belastingrente wordt gematigd als de naheffingsaanslag het gevolg is van een voor 1 april na afloop van het kalenderjaar ingediende suppletieaangifte

van het kalenderjaar ingediende suppletieaangifte. Ongeacht het moment waarop de naheffingsaanslag wordt opgelegd, wordt dan geen rente berekend. Wordt de suppletie op een later moment ingediend, dan wordt de belastingrente niet gematigd, ook niet wanneer de Belastingdienst dit verzoek traag afhandelt. Ook het te laat betalen van belasting (na 1 april) leidt tot het berekenen van belastingrente, maar dan tot het moment waarop de betaling uiteindelijk plaatsvindt. Uiteraard moet er dan wel zijn betaald voordat een naheffingsaanslag is opgelegd. Wordt de naheffingsaanslag later verminderd als gevolg van bezwaar of beroep, dan wordt de eerder berekende belastingrente evenredig verminderd.

Vergoeding van invorderingsrente is afhankelijk van de vraag of voor de aanslag of belastingschuld een verzoek tot uitstel van betaling is gedaan of niet

Art. 30ha AWR beschrijft de spiegelbeeldsituatie: de suppletie leidt niet tot een te betalen bedrag, maar tot een teruggave. Bij teruggaven vangt de periode van de renteberekening op zijn vroegst aan op 1 april na afloop van het kalenderjaar. Dit aanvangstijdstip verschuift naar het latere moment waarop het verzoek tot teruggave is ingediend. Belastingrente wordt echter alleen vergoed als de Belastingdienst het verzoek tot teruggave traag afwikkelt. Tijdig afwikkelen betekent ook hier binnen 8 weken. Wordt de teruggaafbeschikking na deze 8 weken vastgesteld, dan wordt belastingrente vergoed over de periode die begint 8 weken na indiening van het verzoek en eindigt 14 dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking. Belastingrente wordt ook vergoed als het verzoek om teruggave (de suppletie) in eerste instantie is geweigerd en nadien alsnog tot een teruggaafbeschikking leidt. Ook in dat geval geldt voor de berekening van rente een periode van 8 weken na indiening van het verzoek tot 14 dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

Als de Belastingdienst een standpunt heeft ingenomen ten aanzien van de reguliere (maandelijke of periodieke) inhouding en afdracht van loon- en omzetbelasting en blijkt dit standpunt achteraf gezien onjuist, dan zal ook belastingrente worden vergoed over de teruggave. Ongeacht de periode waarop de teruggave ziet, wordt dan belastingrente vergoed over de periode die een aanvang neemt op 1 april na afloop van het boekjaar en eindigt 14 dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

Invorderingsrente

Ook de regeling voor het in rekening brengen en het vergoeden van invorderingsrente is per 1 januari 2013 aangepast. Het berekenen van invorderingsrente neemt in alle gevallen een aanvang op de dag na de uiterste betaaldatum en eindigt bij de feitelijke betaling van het openstaande bedrag. Vergoeding van invorderingsrente is echter afhankelijk van de vraag of voor de desbetreffende aanslag of belastingschuld een verzoek tot uitstel van betaling is gedaan of niet. Is zo'n verzoek niet gedaan, dan moet het verschuldigde bedrag gewoon worden betaald. Zou dan bijvoorbeeld bezwaar of beroep zijn ingesteld en wordt dat gegrond verklaard, dan wordt over de daaruit voortvloeiende teruggave geen invorderingsrente vergoed.

Uiteraard kan de ontvanger ook om uitstel van betaling worden gevraagd in verband met bezwaar of beroep. Stemt de ontvanger hiermee in, dan hoeft het openstaande bedrag nog niet te worden betaald. Slaagt het bezwaar of beroep, dan wordt ook geen invorderingsrente vergoed. Wijst de ontvanger echter het verzoek om uitstel van betaling af – waardoor het openstaande bedrag toch moet worden betaald – dan zal bij een geslaagd bezwaar of beroep wel weer invorderingsrente over de teruggave worden vergoed.

Conclusie

De belastingrenteregeling is uitermate ingewikkeld en uitgebreid geworden. Belastingrente zal vaak in rekening worden gebracht omdat nu eenmaal niet alle aangiften inkomsten- en vennootschapsbelasting voor 1 april kunnen worden ingediend. Het is dan wel raadzaam voor 1 mei een verzoek tot wijziging van eventuele voorlopige aanslagen te doen. Ook dan wordt namelijk over verschuldigde bedragen geen belastingrente in rekening gebracht. Als de Belastingdienst aangiften en verzoeken tijdig afwikkelt, is er nimmer recht op een vergoeding van belastingrente over uit deze aangiften en verzoeken voortvloeiende teruggaven.

Bij de aangiftebelastingen eenzelfde beeld. Het tijdig suppleren (voor 1 april) leidt niet tot het berekenen van belastingrente. In alle andere gevallen zal gewoon belastingrente in rekening worden gebracht. Teruggaafbeschikkingen die tijdig worden afgewikkeld, leiden niet tot vergoeding van belastingrente. Slechts standpunten van de Belastingdienst die nadien moeten worden teruggedraaid, leiden bij de aangiftebelastingen nog wel tot vergoeding van belastingrente. De regeling voor de invorderingsrente is zodanig vormgegeven dat de Belastingdienst zelden nog invorderingsrente zal vergoeden. Het verbaast mij dan ook dat er over het jaar 2016 toch nog 348.000 aanslagen zijn opgelegd met vergoeding van belastingrente, tot een totaalbedrag van € 153 miljoen. Blijkbaar wordt er toch niet altijd even snel gewerkt door de Belastingdienst. <<<

Bestuurszaken

Van de portefeuillehouders: Belangenbehartiging

Binnen het bestuur van het RB hebben de bestuursleden de taken verdeeld in portefeuilles. Nadat Yvo Burkink in het vorige nummer aftrapte met een verhaal over de portefeuille Opleiding & PE, is het nu aan mij om de portefeuille Belangenbehartiging toe te lichten. Deze omvat een scala aan onderwerpen en bezigheden, variërend van het naleven van de verenigingsstatuten tot het onderhouden van contacten met de wetgever en van alles wat daartussen zit. Wat de onderwerpen bindt, is het streven naar een goede positie voor de RB binnen en buiten de vereniging. Buiten de vereniging wil niet alleen zeggen richting de Belastingdienst, maar ook richting politiek, wetgever, rechterlijke macht, onderwijs en journalistiek.

In het kader van die belangenbehartiging wordt ook deelgenomen aan enkele vaste vergadercircuits. Daar nemen steevast ook andere verenigingen aan deel, zoals de NBA, SRA, NOAB, NOVAK, KAN, NOB, Nexia en Extendum, ook wel de koepels genoemd. Laten we als voorbeeld het zogenoemde beconoverleg nemen. Wat wordt in dat overleg zoal besproken? Hier een greep uit de onderwerpen van 18 mei jongstleden:

- Een adviseur wil voor een buitenlandse cliënt – dus zonder BSN- of RSIN-nummer – een aangifteformulier overdrachtsbelasting digitaal downloaden, maar dat lukt zonder zo'n nummer niet. Hoe lossen we dat op?
- Het Financieele Dagblad had geschreven dat de Belastingdienst met betrekking tot de naleving van de AVG een enorme achterstand heeft. De Belastingdienst zegt geen achterstand te hebben. Wel kan er een capaciteitsprobleem ontstaan als veel mensen van het verruimde inzagerecht gebruik gaan maken.
- Er volgt informatie-uitwisseling annex discussie over het niet meer uitvragen van de BSN-nummers op de IB47-formulieren, vanwege de werking van de AVG. Er zal een wetsvoorstel komen waarin die BSN-uitvraag eerst wettelijk wordt geregeld.
- Er vindt informatie-uitwisseling plaats over de wijziging van de 30% regeling. In juni zullen werkgevers in twee talen (NL+ EN) worden geïnformeerd.

- Er zijn twee grote bewegingen gaande die van belang zijn voor belastingadviseurs in het mkb, te weten de doorontwikkeling HT en de ontwikkelagenda MKB. Vanuit de koepels zijn in het kader van de doorontwikkeling HT tien tot vijftien verbetervoorstellen gekomen, waaronder vernieuwing van de administratieve procedures en een beter imago.
- De doorontwikkeling HT maakt ook deel uit van de ontwikkelagenda MKB, in het kader waarvan ook overleg plaatsvindt. De workflows van de belastingadviseur zullen worden gelegd naast die van de Belastingdienst, om te bekijken in hoeverre processen efficiënter kunnen worden ingericht. Dat is in ieders belang.



- Er wordt gespeculeerd over de gevolgen van het nog te publiceren wetsvoorstel 'per element benadering' om de effecten van de recente jurisprudentie inzake de fiscale eenheid te repareren. Hoe om te gaan met de aangifte Vpb 2017?

Een mix van

Genoemde onderwerpen zijn een mix van procedurele, juridische en fiscaal inhoudelijke zaken die veel leden van het RB raken. Soms komen ook wat meer politieke of filosofische onderwerpen aan de orde, bijvoorbeeld toen een aantal maanden geleden bleek dat er nogal wat oneigenlijk gebruik werd gemaakt van het beconnummer. Toen werd hardop nagedacht over de vraag of het niet beter was om aan het verkrijgen van een beconnummer kwalitatieve eisen te verbinden. Of om een tweede *high end* beconnummer te maken, speciaal voor onbetwist fiscaal deskundigen, zoals leden van het RB, en derhalve voorzien van meer bevoegdheden en mogelijkheden dan het huidige beconnummer. Maar daar bleef het even bij.

De verslagen van sommige overlegorganen worden ook op RB-plaza gepubliceerd. Heeft u er vragen over of ideeën voor, meld ze!

Fons Overwater, voorzitter

Toekomstbestendig beroep

Ook in Europa spreekt het RB een woordje mee

Onder meer vanwege de vaak grensoverschrijdende belangen houden belastingadviseurs graag voeling met hun collega's in andere landen. Zo is het RB een van de 'founding fathers' van de in 1959 opgerichte CFE Tax Advisers Europe, kortweg CFE. Hierin zijn 30 organisaties van belastingadviseurs verenigd, afkomstig uit 24 Europese landen en goed voor meer dan 200.000 belastingadviseurs. De CFE vergadert twee keer per jaar.

De CFE kent twee afdelingen: het PAC (Professional Affairs Committee), waarin aangelegenheden rond het vak van belastingadviseur worden besproken en het Fiscal Committee, dat is onderverdeeld in directe en indirecte belastingen. Ten slotte is er nog een algemene vergadering (General Meeting), met de voor zo'n orgaan bekende bevoegdheden.

Op 20 april jl. was er weer een bijeenkomst, in Brussel deze keer, waar het RB zich vertegenwoordigd wist door bestuurslid Frank van Merrienboer, directeur fiscale zaken Sylvester Schenk en oud-bestuurslid Paul Cramer. Bij die gelegenheid werd het nieuwe Digital Tax Committee opgericht, om onderzoek te doen naar enerzijds de fiscale gevolgen van digitale transacties en anderzijds de gevolgen van de digitalisering op het beroep van belastingadviseur.

Aandacht was er verder voor de aanstaande meldplicht van grensoverschrijdende belastingbesparende structuren. Over dat onderwerp werd een lezing verzorgd door een topambtenaar van de Europese Commissie; de sheets daarvan komen binnenkort op RB-plaza te staan. En op btw-gebied was er de SME proposal, als onderdeel van het pakket om het btw-systeem te moderniseren en robuuster te maken middels het verschuiven van de btw-heffing naar het bestemmingsland. Op RB-plaza is binnenkort een volledig verslag van Paul Cramer in te zien.

Peter Ceelen met pensioen?

En alweer wordt een tijdperk afgesloten: na decennia aan Flynth – en haar rechtsvoorgangers GIBO Groep en ABTB – verbonden te zijn geweest, is Peter Ceelen onlangs met pensioen gegaan. Peters belangrijkste belangstelling lag bij de agrofiscaliteit. De belangen van die sector diende hij als boeren(schoon)zoon met hart en ziel. Met zijn mentor, de illustere Gerard Tuinte – vooral bekend van zijn FED-brochures over de landbouwwijsteling en de agrarische omzetbelasting – en zijn naaste medewerker Edwin Sloot beoefende hij de agrofiscaliteit op hoog niveau. Met name de fiscale polderproblematiek mocht zich in hun bijzondere belangstelling verheugen; denk daarbij aan de fiscale aspecten van erfpacht, windmolens en bedrijfsverplaatsing.

Verder was Peter jarenlang actief als lid van de vaksectie recht van de Vereniging van Accountants- en Belastingadviesbureaus 'VLB'. Samen met voorzitter Bert van den Kerkhof van deze vaksectie heeft hij voor de sector (heel) veel geld verdiend. Last but not least heeft Peter jarenlang als secretaris deel uitgemaakt van het bestuur van de toenmalige Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs, alsmede van de Commissie PE van de NFB. Fiscaal Nederland – en in het bijzonder het agrarische gedeelte daarvan – is Peter voor dit alles veel dank verschuldigd. Peter, het ga je goed! *Sylvester Schenk*

Lees- & kijktip: digitaal jaarverslag 2017

Het RB is volop in beweging. Zo hebben we in 2017 plannen aan de leden voorgelegd om het beroep van belastingadviseur toekomstbestendig te maken. Diens kwaliteit, zowel van de bestaande als van de beginnende adviseur, moet onverminderd hoog blijven. Want natuurlijk verdienen alle klanten een integer en pragmatisch adviseur met uitgebreide fiscale kennis en ervaring, en gevoel voor ondernemerschap.

Hoe dat vorig jaar allemaal in zijn werk ging, kunt u nog eens teruglezen in ons digitale jaarverslag over 2017. Dit verslag, te vinden op rb.nl, geeft u volop inzicht in het reilen en zeilen van uw beroepsvereniging. Welke onderverdelingen in leden zien we? Met welke instanties zijn we in gesprek op het gebied van belangenbehartiging? Hoe ziet de vernieuwing van RB Opleidingen eruit? Hoe vaak wordt er deelgenomen aan PE-cursussen? Hoe staat het met de kwaliteit van de RB? Van welke ledenvoordelen kunt u profiteren? Hoe kunt u bijdragen aan de profilering van de RB? Het is zomaar een greep uit de informatie die het jaarverslag biedt. Luister verder ook naar hoe Wil Vennix terugblijkt op het afgelopen jaar en welke plannen Fons Overwater in petto heeft voor de lange termijn. Verder is van alle bestuursleden terug te vinden voor welke portefeuilles zij zich hebben ingezet.

Lees verder op jaarverslag2017.rb.nl.



Doorstuderen tot RB? Reageer voor 1 juli 2018!

Ontwikkelt u zich tot een 'toekomstbestendig' belastingadviseur? Wilt u uw klanten kundig en 'op maat' adviseren? Met een RB-titel op zak profileert u zich herkenbaar naar uw (potentiële) klanten. Exclusief voor onze (aspirant)-RBC-leden hebben wij het RB-doorstroomprogramma ontwikkeld: een op maat gemaakt programma dat bestaat uit klassikaal onderwijs en e-learning onderdelen. In drie jaar tijd wordt u opgeleid tot RB. Dit levert u twee jaar studievoordeel op. Daarnaast ontvangt u ook nog eens een korting van maar liefst 25% op de opleidingsprijs. Meerdere RBC-leden zijn de afgelopen periode de uitdaging al aangegaan om door te studeren tot RB. Zet u ook de volgende stap? Laat het ons op tijd weten en profiteer!

Voorwaarden

Al ingeschreven als RBC-lid:

- uiterste datum van aanmelding is 1 juli 2018;
- uiterste startdatum is 1 juli 2019.

Momenteel studerend voor RBC (of hiervoor geslaagd in juni 2017 of januari 2018):

- uiterste datum van aanmelding is 1 juli 2019;
- uiterste startdatum is 30 september 2019.

Vrijstellingen opleiding & PE'

- Het is mogelijk om voor vakken binnen het RB-doorstroomprogramma een vrijstelling te verkrijgen. Dit kan o.a. als u het vak/de module hebt gevolgd via het PE-programma van het RB en deze ook succesvol hebt afgerond.
- Tijdens uw opleiding bent u vrijgesteld van uw PE-verplichting. Start u bijvoorbeeld nog in september, dan bedraagt uw vrijstelling voor 2018 7 fiscale en 7 algemene punten.

Meer weten? Kijk op RB-plaza in het dossier RB-doorstroomprogramma. Hier kunt u zich ook aanmelden voor de opleiding. Of bel (0345) 54 70 30 voor een persoonlijk opleidingsadvies.

Aftreden Wil Vennix

Tijdens de RB-dag op 8 juni is Wil Vennix afgetreden als voorzitter. Zijn bestuurstermijn zat erop. Zijn inzet is beloond met collectorsitem 'De Wil' en het erelidmaatschap.



REGISTER
BELASTING
ADVISEURS

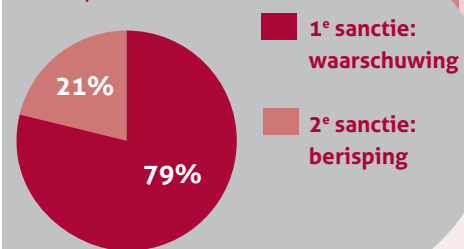
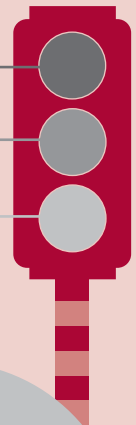
Controle PE 2017

Bijna 95% van de leden heeft voldaan aan zijn PE-verplichting



% van totaal PE-plichtige leden

0,5% geroyeerd
4,7% sanctie
94,8% voldaan



Vragen op RB-plaza

VRAAG

Verhoogde vrijstelling en 180-dagenregeling

Ik heb een vermogende cliënt die enkele kinderen heeft. Ik heb al eerder een schenkingsplan opgemaakt en in dat kader overweegt mijn cliënt tijdens leven zo veel mogelijk vermogen weg te schenken. Inmiddels heeft de verruimde schenkingsvrijstelling voor de eigen woning, die sinds 1 januari 2017 geldt, de aandacht van mijn cliënt getrokken. Hij wil € 108.000 schenken aan zijn dochter, die overigens voldoet aan de leeftijdseis en ook daadwerkelijk voornemens is een eigen woning te kopen. Aan de voorwaarden lijkt dan ook te zijn voldaan. De gezondheid van mijn cliënt gaat de laatste tijd echter flink achteruit. Hij vraagt of er fiscale gevolgen zijn als hij kort na de schenking komt te overlijden.

ANTWOORD

Kinderen kunnen de eenmalig verhoogde vrijstelling voor de eigen woning via art. 33, onder 5, c SW toepassen. Sinds 1 januari 2017 hebben ook 'derden' een eenmalig verhoogde vrijstelling voor de eigen woning (art. 33, onder 7 SW). In beide gevallen moet de begiftigde wel tussen de 18 en 40 jaar oud zijn.

De 180-dagenregeling: algemeen

In art. 12 SW is bepaald dat al wat binnen 180 dagen voorafgaand aan het overlijden is geschonken door een erflater die ten tijde van zijn overlijden in Nederland woonde, geacht wordt krachtens erfrecht te zijn verkregen. Dat heeft dus tot gevolg dat over een schenking waarover – na toepassing van een vrijstelling – schenkbelasting is geheven, daarna nog eens erfbelasting verschuldigd kan worden. Art. 12, lid 2 SW bepaalt dat art. 7, lid 2 SW van overeenkomstige toepassing is. Dit betekent dat de betaalde schenkbelasting wordt verrekend.

Overigens volgt uit jurisprudentie van de Hoge Raad dat er geen teruggaaf wordt gegeven van de betaalde schenkbelasting die de op grond van art. 12 SW verschuldigde erfbelasting overtreft (zie HR 13 oktober 1993, nrs. 28.527 en nr. 28.528).

De 180-dagenregeling bij de hoge vrijstelling

Dat zou dus geen goed nieuws zijn: als gevolg van de 180-dagenregeling zou erfbelasting verschuldigd worden over het bedrag waarover eerder dankzij eerdergenoemde vrijstelling geen schenkbelasting verschuldigd was. Maar gelukkig bepaalt art. 12, lid 3 SW in afwijking van de hoofdregel dat de 180-dagenregeling niet van toepassing is op bepaalde schenkingen, zoals die ex art. 33 onder 5 en 7 SW, uiteraard voor zover de verhoogde vrijstelling geldt. Dat betekent dus dat over de schenking toch geen erfbelasting verschuldigd is.

De conclusie is dus dat bij schenkingen van ouders aan kinderen en bij schenkingen aan derden de 180-dagenregeling aan de orde kan zijn, waardoor alsnog erfbelasting verschuldigd kan worden. Dat is echter niet het geval wanneer een beroep is gedaan op de eenmalig verhoogde vrijstelling.

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 RB
Bureau Vaktechniek

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering

Tuchtrechtspraak bij het RB

Een van de verplichtingen die het Reglement Beroepsuitoefening (RBU) aan een RB oplegt, is dat hij zich ten aanzien van zijn beroepsaansprakelijkheid adequaat heeft te verzekeren (art. 6 RBU). Het doel daarvan is het geven van een gevoel van zekerheid aan (potentiële) cliënten dat een vermogensschade, voortvloeiend uit het handelen van een RB, ook kan worden vergoed. Met deze verplichting onderscheidt de RB zich van een niet bij een beroepsvereniging aangesloten belastingadviseur. In hoeverre is hier wellicht sprake van schijnzekerheid?

Een cliënt die een onjuist advies van een RB uitvoert, zal daarvan schade ondervinden die hij op de RB zal willen verhalen. Een procedure bij de tuchtrechter kan voor hem een nuttige rol vervullen, want als tuchtrechtelijk de fout van de RB vast komt te staan, wordt het instellen van een civielrechtelijke claim voor hem een stuk eenvoudiger. Het RB geeft echter geen voorschriften omtrent het minimaal te verzekeren bedrag, zoals de accountantsorganisatie NBA bijvoorbeeld wel doet. Een adequate verzekering wil zeggen dat de RB zelf, afhankelijk van zijn cliënten en de hiermee samenhangende opdrachten, bepaalt hoe hoog de dekking minimaal zou moeten zijn. Overigens zijn over RB's die zich niet adequaat tegen beroepsaansprakelijkheid hebben verzekerd, tot op heden geen tuchtrechtelijke procedures gevoerd.

Beroepsfouten en overige handelingen

In het handelen van een RB dient een onderscheid te worden gemaakt tussen be-

roepsfouten en overige met het beroep samenhangende handelingen die schade veroorzaken enerzijds, en opzettelijk door een RB veroorzaakte schade anderzijds. Voorbeelden van dit onderscheid kunt u nalezen in twee tuchtrechtelijke uitspraken. Als eerste is dat uitspraak 710-2017 (te vinden op www.rb.nl), waarin een adviseur is tekortgeschoten in zijn onafhankelijkheid en in een zorgvuldige advisering over een bedrijfsopvolgingsregeling. Door-

dat hij deze fouten in de uitoefening van zijn beroep heeft gemaakt, kan zijn cliënt ervan uitgaan dat een (eventueel) door hem ingestelde claim door de verzekeraar zal worden gehonoreerd. Een tweede voorbeeld is uitspraak B405-2014, waarin een adviseur zijn onafhankelijkheid heeft geschonden door zowel advi-

seur te zijn van een lichaam als daarin – in de hoedanigheid van executeur-testamenteir – een bestuursfunctie te bekleden, én zich in die hoedanigheden had verrijkt ten laste van dat lichaam. Uiteraard is het voor te stellen dat ook dit lichaam, dan wel de erfgenamen/rechthebbenden – na kennis te hebben genomen van de tuchtrechtelijke veroordeling – zich zouden willen verhalen op de beroepsaansprakelijkheidsverzekering van de RB. Maar hier zal geen verhaal mogelijk blijken; verzekeraars sluiten namelijk schade uit die is ontstaan ten gevolge van opzet van de RB.

Royement

Hoewel art. 6 RBU dus een waarborg biedt voor (potentiële) cliënten van een RB dat bij gemaakte fouten de vermogensschade zal worden gecompenseerd, zal die waarborg tekortschieten bij onderverzekering

Het RB geeft geen voorschriften omtrent het minimaal te verzekeren bedrag

en zelfs helemaal niet werken bij opzettelijke misstappen van de RB. In het laatste geval zal de tuchtrechtelijke sanctie wel zwaarder zijn. Dat dit kan leiden tot de meest vergaande sanctie, te weten royement, betekent dat het verhalen van de schade door de benadeelde wellicht onmogelijk wordt.



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).

De arbeidsovereenkomst



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.

Met de invoering van de transitievergoeding doet zich de vraag voor of deze ook verschuldigd is bij opzegging van de arbeidsovereenkomst tegen de AOW-leeftijd. Deze discussie speelde in de rechtspraak en hield ook de literatuur verdeeld. Eerder waren hierover al prejudiciële vragen gesteld en weer ingetrokken. De Hoge Raad heeft onlangs echter duidelijkheid verschaft. In zijn arrest van 20 april 2018 heeft hij geoordeeld dat het uitsluiten van AOW-gerechtigden van de transitievergoeding geen verboden leeftijdsdiscriminatie oplevert.¹

Wat zegt de wet?

Normaliter dient een werkgever aan werknemers die minimaal twee jaar in dienst zijn, in geval van een gedwongen ontslag de wettelijk vastgestelde transitievergoeding te betalen. Die is dus verschuldigd als de arbeidsovereenkomst ten minste 24 maanden heeft geduurd en door de werkgever is opgezegd of op zijn verzoek is ontbonden of niet verder voortgezet. In de wet is echter bepaald dat deze transitievergoeding *niet* is verschuldigd bij een beëindiging van de arbeidsovereenkomst wegens het bereiken van de AOW-gerechtigde leeftijd van de werknemer.²

De rechtspraak

Een werknemer die hiermee werd geconfronteerd, betoogde dat sprake zou zijn van verboden leeftijdsdiscriminatie en dat hij derhalve toch recht zou hebben op een transitievergoeding. Hij vorderde daarom een bedrag van € 48.216. Zijn werkgever zou daardoor met aanzienlijk hogere ontslagkosten worden geconfronteerd. De werknemer had de zaak aanhangig gemaakt bij de kantonrechter in Utrecht, die hierover prejudiciële vragen stelde aan de Hoge Raad. Die moest dus oordelen over de vraag of sprake is van leeftijdsdiscriminatie en zo ja, of voor dit onderscheid wellicht een rechtvaardigingsgrond bestaat. De Hoge Raad verklaart allereerst dat met de uitsluiting van AOW-gerechtigden van de transitievergoeding een direct onderscheid naar leeftijd wordt gemaakt. Er is dus sprake van leeftijdsdiscriminatie. Vervolgens oordeelt hij echter dat deze leeftijdsdiscriminatie gerechtvaardigd is. De Hoge Raad komt tot dit oordeel omdat naar zijn mening sprake is van een legitiem doel, namelijk voorkomen dat personen die in de regel niet langer zijn aangewezen op het verrichten van arbeid om in hun levensonderhoud te voorzien, toch recht hebben op

een transitievergoeding. De transitievergoeding is nu eenmaal niet voor AOW-gerechtigden bedoeld. Mede in het licht van het algemene doel van de Wet werk en zekerheid – het ontslag van werknemers voor werkgevers minder kostbaar maken – moet dit doel legitiem worden geacht. De Hoge Raad oordeelt vervolgens dat de uitsluiting van een transitievergoeding voor werknemers die de AOW-leeftijd hebben bereikt, passend en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van het nagestreefde doel. De regel is namelijk niet ongeschikt voor het bereiken van het beoogde doel en gaat ook niet verder dan noodzakelijk is, aldus de Hoge Raad.

Conclusie

Een beëindiging van de arbeidsovereenkomst wegens het bereiken van de AOW-gerechtigde leeftijd is derhalve kosteloos. Wel moeten werkgevers soms nog een extra actie ondernemen. Dit is het geval wanneer in de arbeidsovereenkomst geen AOW-beding is opgenomen, luidende dat de arbeidsovereenkomst van rechtswege eindigt bij het bereiken van de AOW-gerechtigde leeftijd. In zo'n situatie dient een werkgever tijdig op te zeggen tegen de AOW-gerechtigde leeftijd. Met een beroep op de wettelijke regeling en de jurisprudentie van de Hoge Raad is dan geen transitievergoeding verschuldigd.

Aan te bevelen is om in de arbeidsovereenkomst wel een AOW-beding op te nemen. Zoals ook het geval is in de modelarbeidsovereenkomsten in de modellenbank.

Beëindiging van de arbeidsovereenkomst wegens het bereiken van de AOW-gerechtigde leeftijd is kosteloos

Door:
Mr. Bas Jeckmans
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.

1. Hoge Raad 20 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:651.

2. Zie art. 7:673, lid 7, aanhef en onder B BW.

Wil jij je inzetten voor de jongeren binnen onze vereniging?

Ben jij een organisatietalent, heb je oog voor verandering binnen de cultuur van ons beroep en wil je graag je mening uiten? Sluit je dan aan bij de RB Jongerencommissie! Taken van de commissie zijn onder andere: het organiseren van minimaal vier bijeenkomsten per jaar, het schrijven van een artikel voor ons vakblad of website en het doen van voorstellen en uitbrengen van advies aan het bestuur. De commissie komt ongeveer acht keer per jaar bij elkaar. Enkele keren voor een vergadering, andere keren om zaken praktisch voor te bereiden. Als commissielid ben je tijdens de Jong RB-bijeenkomsten aanwezig. Het is leuk om te doen, je werkt samen met een groep mensen aan hetzelfde doel, het is leerzaam en je krijgt waardering voor je werk!

Wat bieden wij je?

De Jongerencommissie is een commissie van het RB die zich ten doel stelt jezelf verder te ontwikkelen. Sterker te staan als persoonlijkheid, je actief in te zetten voor de vereniging en een profijtelijk relatienetwerk te ontwikkelen. Daarnaast kom je dichterbij de 'beslissers' te staan en krijg je een goede vergoeding voor je inzet. Heb je belangstelling om in deze commissie zitting te nemen, stuur dan je motivatie naar jongrb@rb.nl.

Geen commissiewerk, maar wel meedenken?

Wil je liever geen commissiewerk verrichten, maar heb je wel goede ideeën die je graag wilt delen? Uiteraard zijn jouw suggesties van harte welkom. Ook hiervoor kun je gebruikmaken van bovengenoemde contactgegevens.

Kom jij ons helpen?



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

Noteer alvast in je agenda: RB Jongerencongres 2018

Na de succesvolle edities 2016 en 2017 van het RB Jongerencongres kan die van 2018 daar uiteraard niet voor onder doen. Op donderdag 15 november vindt de derde editie plaats in Tilburg! We hebben weer een mooie open locatie, namelijk EVE naast het Centraal Station. Ook dit jaar wordt er een thema onderhanden genomen, onder de titel 'Shift happens, let's grow!' We leven in een sterk veranderende samenleving. Ook het speelveld van bedrijven en organisaties is snel en fundamenteel aan het veranderen. Deze ontwikkelingen bieden enorme kansen, maar kunnen ook even grote bedreigingen met zich meebrengen. Verander jij mee? Wij zijn druk bezig met het programma, en het belooft weer een interessante middag met inspirerende (fiscale) sprekers te worden. Een uitgelezen kans om je kennis te vergroten en waardevolle contacten op te doen. Deelname is bovendien gratis!

Heb je interesse? Vanwege het beperkte aantal plaatsen werken we met voorinschrijving. Stuur een mail naar jongrb@rb.nl.

Voor kantoren: op zoek naar talent?

Dit jaar wordt het RB Jongerencongres net als vorig jaar voorafgegaan door een werkgeverslunch, die is bedoeld om kantoren en studenten met elkaar in contact te brengen. Voor uw kantoor een mooie gelegenheid om zich te presenteren aan veelbelovende studenten. Meer weten? Neem dan contact op met Jasmijn Schipper: jschipper@rb.nl.

Jong RB

Jong RB deelt jongerenvisie met politiek

Ons huidige belastingstelsel is zo complex, dat het al zijn kracht heeft verloren. Vooral jongeren zijn daar de dupe van. Jong RB heeft om die reden een helder visiedocument opgesteld met praktische aanbevelingen. Dit document, onder de naam TaxY: voor & door generatie Y, is op 17 mei 2018 aangeboden aan politiek Den Haag. Op de RB-dag werd het 'TaxY-koffertje' ook nog eens overhandigd aan de Staatssecretaris van Financiën, Menno Snel.



De roep om belastinghervorming klinkt in Nederland veelvuldig. Naleving van de veelheid aan fiscale regels, waarvan het effect onduidelijk is, staat onder druk. Het huidige belastingstelsel heeft zijn kracht verloren en heeft geleid tot maatschappelijk ongewenste scheefgroei en onbegrijpelijkheid. In tegenstelling tot verworven rechten van veel ouderen, klinkt het geluid van de jongere generatie onvoldoende door in politiek Den Haag. Medio 2017 bood Jong RB al een korte uitgangspuntennotitie aan voor een toekomstig belas-

tingstelsel. Met de heldere aanbevelingen in het visiedocument kan de politiek nu haar voordeel doen. De overheid moet namelijk terdege rekening houden met de belangrijke jongerengroep die binnenkort de backbone van onze samenleving is.

Oplossingsrichtingen thema's mkb-belastingadviespraktijk

'Jongeren, de generatie Y, staan beduidend anders in het leven. Zij hebben een andere kijk op werk, ondernemen, bezit, ouder worden enzovoort. Daarbij leven zij ook in een andere wereld. En in een wereld die verandert, moeten de belastingregels mee veranderen. We kunnen de wereld van morgen namelijk niet vormgeven met de regels van gisteren', zegt voorzitter Ralph Rijnders RB van de RB Jongerencommissie. 'In het visiedocument behandelen we dertien actuele thema's. Denk aan de arbeidsmarkt, wonen, pensioen, ondernemen, duurzaamheid en de economie. We hopen dat we hiermee het gesprek kunnen aangaan. Maar mocht de politiek nu niets

voelen voor al onze aanbevelingen, dan ontvangen wij graag een ruime jongerenkorting, zoals ouderen die wel krijgen, om het spitsuur van ons leven te overbruggen', zegt Ralph met een knipoog.

Nieuwe generatie belastingadviseurs

Jong RB voelt zich verantwoordelijk om richting te geven aan een belastingstelsel dat niet alleen voldoet aan de tijd waarin wij nu leven, maar juist ook de (technische) toekomst kan blijven dragen. Samen met een grote groep leden en stakeholders hebben de initiatiefnemers een aantal belangrijke punten geformuleerd die aandacht verdienen bij het vormgeven van een nieuw belastingstelsel. Er is daarbij constructief overleg gevoerd met de jongerenorganisaties van de wetgevende, uitvoerende en rechtsprekende macht.

Alle aanbevelingen zijn terug te vinden op www.rb.nl/taxy.



PE-programma najaar 2018

Het PE-programma najaar 2018 staat weer online op RB-plaza. Naast de vertrouwde cursussen treft u ook twintig nieuwe aan, samengesteld door diverse professionals uit het werkveld en mede op basis van ideeën die u bij het RB heeft aangedragen.

Vaardigheden

Beroepsvaardigheden en kennis omtrent beroepsuitoefening worden steeds belangrijker in uw dagelijkse praktijk. Ook dit najaar staan er weer diverse onderwerpen op het programma die bijdragen aan uw beroepsvaardigheid. Hoe wordt u een topadviseur? Of heeft u altijd al willen weten hoe u Outlook slim gebruikt? Kijk wat ons uitgebreide cursusaanbod u dit najaar kan brengen.

Masterclasses

De organisatie van masterclasses is succesvol gebleken. Daarom staan er ook nu weer diverse op het programma! Ze zijn uitsluitend toegankelijk voor de RB. Dit zijn ze:

- fiscale aspecten van bedrijfsopvolging
- onzakelijke lening
- aanmerkelijk belang en nieuwe mogelijkheden ondernemingsrecht
- fusies en splitsingen
- de liquidatieverliesregeling in de deelnemingsvrijstelling
- vastgoed (btw, overdrachtsbelasting, IB en Vpb)

Schrijf u nu online in

U kunt op RB-plaza nu al inschrijven op de cursus van uw voorkeur. Wacht daar niet te lang mee, want sommige cursussen zijn snel vol! In uw 'orderhistorie' kunt u uw aanmeldingen inzien en beheren. Uiteraard informeren we u altijd via de RB-nieuwsflits zodra er nieuwe cursussen gepland zijn!

Theorie-opleiding Financiële planning

Dit voorjaar moesten we op zoek naar een nieuwe leverancier voor het studiemateriaal van de theorie-opleiding Financiële Planning. Na een selectieronde hebben we gekozen voor Dukers & Baelemans. Hun belangrijkste pluspunt was het uitgebreide (digitale) studiemateriaal en de online leeromgeving.

Dit voorjaar konden wij daarom weer van start met twee nieuwe groepen. De docenten hebben de deelnemers de verschillende disciplines van financiële planning bijgebracht, zodat ze die kunnen toepassen in de adviespraktijk. Na deze succesvolle bijeenkomsten en een uitgebreide, positieve evaluatie blijft het RB ook voor het najaar werken met het studiemateriaal van Dukers & Baelemans.

Wilt u ook meer kennis vergaren van of juist bijspijkeren over financiële planning? Kijk dan op RB-plaza voor de data en beschikbaarheid van de najaarsgroepen.

Uw winkelwagen op RB-plaza

Velen van u bestellen op RB-plaza PE-cursussen en andere bijeenkomsten. Vaak blijkt dat het bestelproces niet volledig is doorlopen en dat uw bestellingen nog steeds in uw winkelwagen staan. De cursussen zijn dan nog niet daadwerkelijk besteld en afgerekend, waardoor het RB uw plaatsing bij een cursus niet kan bevestigen. U herkent dit op RB-plaza aan een getal boven uw winkelwagen ('1' of bij meer bestellingen '2' etc.). Alleen voor bestellingen die volledig zijn afgewikkeld, kunnen wij uw aanwezigheid op een cursus of bijeenkomst verwerken en bevestigen. Bovendien kunt u ook alleen dan PE-punten verwerven.

De volledige bestelprocedure is als volgt:

Aanmelden PE-cursussen/ bijeenkomsten:

- Zoek op cursus
- Doorloop het bestelproces (selecteer eerst locatie/datum/tijd)
- Klik op: Direct bestellen en afrekenen
- Klik op: Afrekenen
- Klik op: Plaats bestelling
- Vink bij 'betalen' het vakje 'Akkoord met de algemene voorwaarden RB Opleidingen BV' aan
- Klik nogmaals op Afrekenen
- Bestelproces succesvol afgerond? U krijgt een bedankpagina op het scherm te zien.
- Uw inschrijving is zichtbaar in de Orderhistorie (helemaal bovenaan de pagina)

Cursus stille maatschap (soms vof) met eigen bv was een succes!

Afgelopen najaar is in de landelijke studiebijeenkomst – Actualiteiten inkomstenbelasting met mr. dr. M.L.M. (Thil) van Kempen – kort de stille maatschap besproken. Naar aanleiding hiervan, en van vele vragen aan onze helpdesk, heeft RB Opleidingen dit voorjaar de PE-cursus 'Stille maatschap (soms VOF) met eigen bv' georganiseerd. En dat is succesvol gebleken! Ook de extra cursusdata zaten helemaal vol.

Boeken

Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden

Auteur: mr. G.Th. Ligthart
Uitgever: Wolters Kluwer
ISBN: 9789013147766
Prijs: € 52,95

Praktisch nut	7
Wetenschappelijk niveau	6
Actualiteit	7
Leesbaarheid	6
Presentatie	7
Prijs-kwaliteitsverhouding	7
Bedoeld voor	generalist



Het 'belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden' is als inkomstencategorie een soort containerbegrip waaronder allerlei voordelen in de inkomstenbelasting worden betrokken. Oorspronkelijk vielen hier inkomsten uit arbeid onder die geen belastbare winst uit onderneming of belastbaar loon genereren. Geleidelijk zijn daar andere regelingen aan toegevoegd die naar hun aard (bijna) niets met het begrip 'werkzaamheid' te maken hebben.

Het boek bestaat uit zes hoofdstukken. Na een korte inleiding schetst de auteur in hoofdstuk 2 de kenmerken van het resultaat uit overige werkzaamheden en de afbakening ten opzichte van overige inkomenscategorieën. In hoofdstuk 3 staat de wijze waarop het resultaat uit overige werkzaamheden moet worden bepaald centraal, vanaf het moment van aanvang tot staking, met onder andere mogelijkheden tot doorschuiven. Aan de hand van begrippen als 'rendabel maken', respectievelijk 'ter beschikking stellen' en de al dan niet ruime kring van verbonden personen, c.q. de gebruikelijkheidstoets, worden in hoofdstuk 4 de beide terbeschikkingstellingsregelingen (aan de ab-vennootschap en onderneming/werkzaamheid) uitgebreid beschreven. Hoofdstuk 5 gaat over zogenoemde lucratieve belangen, die vanaf 1 januari 2009 aan het resultaat uit overige werkzaamheden zijn toegevoegd. In hoofdstuk 6 sluit de auteur af met enkele internationale aspecten.

Het boek is met 130 pagina's vrij compact. Zoals de auteur zelf aangeeft, vooral beschrijvend van aard en er wordt veel, 'soms weerbarstige', jurisprudentie aangehaald. Op de een of andere manier leest het boek niet makkelijk weg en de meer ingevoerde fiscalist zal er niet veel nieuws in aantreffen. Het is wel een boek dat kan dienen als naslagwerk en als studieboek.

Eendoordeel: ■ ■ ■

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

Economische eigendom

Auteurs: mr. A.E. de Leeuw
Uitgever: Wolters Kluwer
ISBN: 9789013148015
Prijs: € 44,95

Praktisch nut	6
Wetenschappelijk niveau	8
Actualiteit	8
Leesbaarheid	7
Presentatie	8
Prijs-kwaliteitsverhouding	7
Bedoeld voor	specialist



In deze uitgave gaat de auteur op zoek naar een sluitende definitie van het begrip 'economische eigendom'. Een begrip dat sinds jaar en dag in het belastingrecht wordt gebruikt, maar dat in de jurisprudentie tot op heden nog niet heeft geleid tot een duidelijke afbakening. Het is een verzamelterm voor situaties waarbij het economisch belang bij een bepaald goed toekomt aan een ander dan de juridische eigenaar.

Aan de hand van een aantal elementen zoals het risico van tenietgaan, het genot van baten en lasten en de feitelijke macht komt de auteur tot een definitie voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting en schenk- en erfbelasting. In hoofdstuk 3 gaat de auteur nog in op twee specifieke rechtsfiguren, te weten certificering en erfpacht. In hoofdstuk 4 ten slotte wordt de economische eigendom in civielrechtelijke context besproken.

Het is boeiende materie en economische eigendom is zeker relevant voor de fiscale (MKB)praktijk. Denk bijvoorbeeld aan het 'Leasearrest', waarbij de vraag moest worden beantwoord of de lessor recht had op investeringsbijdragen.

Toch vragen wij ons af of de gemiddelde MKB-adviseur vaak tegen dergelijke problematiek aanloopt. Voor de adviseur die zich geconfronteerd ziet met vragen over economische eigendom uiteraard nuttig om aan te schaffen, voor de anderen goed te weten dat er een naslagwerk bestaat.

Eendoordeel: ■ ■ ■

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 eendoordeel:

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



**Wij bedanken
alle exposanten,
sprekers en
bezoekers voor
een succesvolle
RB-dag 2018**

Bent u er volgend jaar (weer) bij?

18 januari 2019 - Nieuwjaarsbijeenkomst | 21 juni 2019 - RB-dag

De RB-dag 2018 werd mede mogelijk gemaakt door:



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



**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. De eerstvolgende lichting start in september 2018.

**Een RB
maakt
meer mee**