

HET Register

Vakblad van het Register Belastingadviseurs

REGISTER ■

BELASTING ■

ADVISEURS ■

augustus 2018 | nummer 4



René Niessen:

'Een domme ondernemer wordt ook niet belast voor niet-gemaakte winst'

Contractuele uitsluiting of beperking van de aansprakelijkheid

Wanneer zijn samenwoners fiscale partners en wanneer juist niet?

De fiscale woonplaats van een natuurlijk persoon





PLAN NU
EEN
ADVIES-
GESPREK

DE BESTE DEELTIJD MASTER IN FISCAAL RECHT

Ben jij van plan om je fiscaal-juridische kennis te vergroten en jezelf te ontwikkelen tot bevoegde professional? Met de deeltijd Master Fiscaal Recht van Nyenrode Business Universiteit ontwikkel je jezelf in 2 jaar tijd tot een fiscaal-juridische professional op academisch niveau. Anders dan andere universiteiten krijg je college op een vaste collegedag van de beste

hoogleraren en docenten uit de praktijk. Je krijgt een unieke combinatie van theorie en praktijk en je maakt een sterke persoonlijke ontwikkeling door.

Als bevoegde professional met lef en kennis bied jij je bedrijf of organisatie straks duurzame meerwaarde.

WIL JE MEER WETEN? BEL OF MAIL ONS VOOR EEN PERSOONLIJK ADVIESGESPREK  MFR@NYENRODE.NL  +31 (0)346 295 742

NYENRODE. A REWARD FOR LIFE

 **NYENRODE**
BUSINESS UNIVERSITEIT



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, Joyce Dekker

© 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



16 'Een domme ondernemer wordt ook niet belast voor niet-gemaakte winst'

Interview met prof. dr.
mr. R.E.C.M. Niessen

26 Wanneer zijn samenwoners fiscale partners en wanneer juist niet?

Dr. D.A. Albregtse

De redactie - Passend en geboden

■ 4

Mr. W.J.M. Vennix RB

Kort & bondig

■ 5

Contractuele uitsluiting of beperking van de aansprakelijkheid

■ 6

Mr. J.H. Sligchers RB

Actualiteiten rond de loonheffingen

■ 10

R. de Groot RB

(On)recht

■ 15

Column - Mr. H.A. Elbert

Jurisprudentie en wetgeving

■ 21

De fiscale woonplaats van een natuurlijk persoon

■ 32

Mr. M.C.A. Lichtenberg RB

Privé en btw: over ondernemerschap en aftrekbaarheid

■ 36

Mr. L.L.C. Blom AA RB

Super!

■ 41

Het Kantoor

Het Verenigingsnieuws

■ 45

Passend en geboden

Alle mooie woorden over compliance en ‘wederzijds begrip, vertrouwen en transparantie’ – u weet wel: het mantra van horizontaal toezicht – ten spijt staat onze belastingwetgeving nog steeds vol met bepalingen over boetes. Geen, te laat of onjuist aangifte doen, niet of te laat betalen, verzuim of vergrijp, opzet of schuld – de belastingwetgever weet er wel raad mee en heeft voor elke situatie een passende boete. Van oudsher zijn fiscalisten ermee vertrouwd dat de boete gerelateerd is aan het bedrag van de verschuldigde belasting. Te vertrouwd, wat mij betreft. Happé bekritiseerde in zijn lezenswaardige noot onder BNB 2004/63 al de houding van sommige inspecteurs, die ‘als waren zij automaten bij de straftoemeting het BBBB volgen’. Hij sloot zijn noot af met een citaat van een inspecteur die een boete van 100% had opgelegd en ter zitting tegen de rechters zei: ‘Ik heb het BBBB toegepast. Strafvermindering laat ik aan u over.’ Onlangs tekende ik in een hofzitting een vergelijkbare uitspraak van een ervaren inspecteur op – ‘Ik leg *altijd* een vast percentage als boete op’ – die oprecht verbaasd en zelfs lichtelijk ontredder was dat deze zekerheid hem door het hof werd ontnomen. Er lijkt in veertien jaar dus niet zo veel te zijn veranderd.

Ik sluit beslist niet uit dat wij als belastingadviseurs soms te veel meegaan in het automatisme om ‘gewoon’ een percentage los te laten op het belastingbedrag en de uitkomst daarvan als boete te presenteren. Dat de wet en het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst een bepaald percentage en een maximumbedrag noemen, wil echter niet zeggen dat dit ook het recht is. Wet en besluit moeten namelijk wijken voor het hogere recht van art. 6 EVRM, want fiscaal boeterecht is strafrecht, daar is geen twijfel over. En dus moet van elke boete worden beoordeeld of deze passend en geboden is. Eerste vraag is of er enige schuld is. In geval van afwezigheid van alle schuld (avas) kan geen boete worden opgelegd. Is er ten minste enige schuld, dan moet worden bezien of de hoogte van de boete terecht is, gelet op de ernst van het gepleegde feit en alle overige relevante omstandigheden. Dus geen automatische toepassing van een vast percentage, maar altijd afwegen en beoordelen, zelfs in geval van verzuimboetes, waar de schuld dimensie meer op de achtergrond staat dan bij vergrijpboetes.

Door het denken in vaste percentages en standaardbedragen is de proportionaliteit in fiscalibus nogal eens totaal zoek. Neem de boete van € 2640 voor een te late aangifte vennootschapsbelasting. Ik roep dan steevast dat je in het commune strafrecht echt nare dingen moet doen voordat je zo’n boete krijgt opgelegd. Maar als een aangifte vennootschapsbelasting door slordigheid, miscommunicatie of gewoon laksheid te laat wordt ingestuurd, moet ineens wel een kanon in stelling worden gebracht. Gelukkig hebben tal van ondernemers en adviseurs zich niet bij deze bizarre boete neergelegd, waardoor de rechter de kans kreeg zich hierover uit te spreken. Dat leidde in veel gevallen tot een forse verlaging, soms zelfs tot € 250. Ik roep alle RB-leden op om in voorkomende gevallen in actie te komen tegen dit soort onredelijke boetes. Maak bezwaar, vraag om een hoorzitting en vraag inzage van het dossier. Wijs op de wanverhouding tussen het gepleegde feit en de opgelegde boete en breng alle relevante omstandigheden in. En ga indien nodig naar de rechter, ook als het belang van die ene zaak dat niet rechtvaardigt.

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

Redactielid Het Register en partner bij De Beer Accountants & Belastingadviseurs te Tilburg





Spoedreparatie fiscale eenheid slecht uitvoerbaar

Het RB vindt het weliswaar goed dat het wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid is gepubliceerd, omdat zo duidelijker is welke kant het ministerie van Financiën op wil. Maar het heeft twijfels bij de uitvoerbaarheid van de voorgestelde regels, die waarschijnlijk tot een forse verhoging van de administratieve lasten leiden. Ook plaatst het vraagtekens bij de terugwerkende kracht van het wetsvoorstel; die zou wel eens strijdig kunnen zijn met Europese regels. Het RB is uiteraard ingenomen met het feit dat de staatssecretaris zijn suggestie heeft overgenomen om voor de winstdrainageregeling van art. 10a Wet Vpb een drempelbedrag in te voeren. Dat de inspecteur daarbij de mogelijkheid heeft aannemelijk te maken dat zakelijke overwegingen niet aanwezig zijn, kan het ook begrijpen. Maar goedwillende belastingplichtigen moeten niet de dupe worden van zo'n ruime bevoegdheid. De praktijk zou gebaat zijn bij een toezegging dat de inspecteur zich terughoudend opstelt als er geen aanwijzingen zijn dat deze bepaling aan de orde is.

■ *Register Belastingadviseurs, 10 juli 2018*

Melding grensoverschrijdende constructies straks verplicht

Er is wetgeving in voorbereiding die intermediairs als belastingadviseurs, accountants en financiële instellingen vanaf 1 juli 2020 verplicht om grensoverschrijdende constructies die kunnen worden gebruikt om belasting te ontduiken, te melden bij de Belastingdienst. De informatie die vanaf dan moet worden geleverd gaat terug tot 25 juni 2018. Dit vloeit voort uit een Europese richtlijn die in maart dit jaar is aangenomen. Vanaf 31 oktober 2020 moet de eerste informatie tussen de belastingdiensten van de Europese lidstaten onderling worden uitgewisseld.

De komende periode wordt de richtlijn nog in wet- en regelgeving uitgewerkt, die naar verwachting in de loop van 2019 bij de Tweede Kamer wordt ingediend. Dit najaar volgt eerst nog een internetconsultatie waarmee belanghebbenden kunnen reageren op de voorgenomen wetgeving.

■ *Ministerie van Financiën, 22 juni 2018*



Geen naheffing bij verhoging btw-tarief

Bij de aangekondigde verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6 naar 9 procent zal de Belastingdienst niet gaan naheffen op in 2018 betaalde prestaties die pas in 2019 gaan plaatsvinden. Dit heeft staatssecretaris Snel van Financiën toegezegd. Het gaat hier bijvoorbeeld om concerten of sportevenementen die dit jaar al worden betaald, maar pas volgend jaar plaatsvinden. Maar in feite geldt dit voor alle goederen en diensten waarop het verlaagde tarief van toepassing is, zoals stukadoor- en verfwerkzaamheden aan huis.

Ondernemers doen er volgens Snel verstandig aan zich al wel voor te bereiden op de geplande btw-verhoging, door de administratie en prijzen aan te passen en bij de jaarovergang de facturatie en btw-aangifte aan te passen. Ook bij het opstellen van offertes voor 2019 kunnen ze er alvast rekening mee houden.

■ *Ministerie van Financiën, 8 juni 2018*

Belastingdienst mag BSN niet gebruiken voor btw-identificatie

De Belastingdienst heeft geen wettelijke basis om het burgerservicenummer (BSN) te gebruiken in het btw-identificatienummer van zelfstandigen met een eenmanszaak. Dit stelt de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De Belastingdienst moet deze handelwijze dan ook zo snel mogelijk beëindigen. Gebeurt dat niet, dan kan de AP handhavende maatregelen treffen. Burgers kunnen met hun BSN bij elk loket van de overheid terecht. Het voordeel daarvan is dat ze hun persoonsgegevens niet bij elke overheidsorganisatie steeds opnieuw hoeven aan te leveren. Dit maakt het tegelijk kwetsbaar: als het BSN in kwaadwillende handen valt, kan het leiden tot identiteitsfraude. Zelfstandigen met een eenmanszaak kunnen hun BSN echter niet beschermen; dat maakt immers deel uit van hun btw-identificatienummer.

■ *Autoriteit Persoonsgegevens, 6 juli 2018*



Contractuele uitsluiting of beperking van de aansprakelijkheid

Een oud gezegde luidt: 'Waar gehakt wordt, vallen spaanders.' Hoe goed je je werk ook wilt doen, je kunt een fout maken. Wellicht is die fout te herstellen en leidt dit niet tot schade voor je cliënt. Is de fout hersteld, dan is daarmee de zaak (meestal) afgedaan. Maar wat als die fout niet meer valt te herstellen of als je cliënt je daar niet toe in de gelegenheid stelt? Die fout kan er dan toe leiden dat je als adviseur aansprakelijk wordt gesteld voor de gevolgen. In dit artikel ga ik in op een aantal aspecten rond de civielrechtelijke (beroeps)aansprakelijkheid van de RB-adviseur als opdrachtnemer. Mogelijke strafrechtelijke aansprakelijkheden laat ik hier buiten beschouwing, evenals de gevolgen van gemaakte (beroeps)fouten voor het tuchtrecht.



Hans Sligchers
Mr. J.H. Sligchers
RB is directeur-eigenaar van Advocatenkantoor mr. Sligchers

Verzekeraar Lancyr heeft onlangs 681 rechtszaken over beroepsaansprakelijkheid onderzocht die tussen 1994 en maart 2018 op rechtspraak.nl zijn gepubliceerd.¹ Advocaten spanden daarbij de kroon: niet minder dan 199 werden aangeklaagd door cliënten die stelden dat ze door een fout schade hadden geleden. Belastingadviseurs brachten het er het beste vanaf: over die beroepsgroep waren slechts 17 uitspraken gepubliceerd. Op basis hiervan zou je kunnen concluderen dat de belastingadviseur zich niet echt zorgen hoeft te maken. Maar hoewel daarover niets is vermeld, kan de schijn bedriegen. Zaken kunnen uiteindelijk onderling geregeld zijn, al dan niet na tussenkomst van een rechter of op initiatief van de beroepsaansprakelijkheidsverzekeraar, zodat er geen rechterlijke uitspraak komt.

De overeenkomst van opdracht

De RB-adviseur gaat in het kader van zijn beroepsuitoefening met zijn cliënt een overeenkomst van opdracht

aan. De wet omschrijft deze overeenkomst als 'de overeenkomst waarbij de ene partij, de opdrachtnemer, zich jegens de andere partij, de opdrachtgever, verbindt anders dan op grond van een arbeidsovereenkomst werkzaamheden te verrichten die in iets anders bestaan dan het tot stand brengen van een werk van stoffelijke aard, het bewaren van zaken, het uitvoeren van werken of het vervoeren of doen vervoeren van personen of zaken', aldus art. 7:400 BW. In het model van de Algemene voorwaarden van het RB is deze overeenkomst beperkter omschreven: 'de overeenkomst (...), waarbij Opdrachtnemer zich jegens Opdrachtgever verbindt om bepaalde werkzaamheden tot het gebruikelijke werkterrein van de belastingadviseur te verrichten', waarna vervolgens voorbeelden worden genoemd van hetgeen als 'gebruikelijk' wordt aangemerkt.

Bij het uitvoeren van de overeengekomen werkzaamheden stelt art. 7:401 BW als eis dat de opdrachtnemer, de RB-adviseur, de zorg van een goed opdrachtnemer in acht neemt. Volgens vaste rechtspraak wordt van de

RB-adviseur verlangd dat hij handelt zoals een redelijk bekwaam en redelijk handelend vakgenoot te werk zou gaan.² Uit deze bepaling blijken in ieder geval twee belangrijke zaken:

1. een volledige uitsluiting van (alle) aansprakelijkheid is wettelijk niet mogelijk, hoewel het Nederlandse contractenrecht uitgaat van contractvrijheid. Je zou in een overeenkomst een volledige uitsluiting van aansprakelijkheid kunnen opnemen, maar bij een geschil daarover zal de civiele rechter deze bepaling uit de overeenkomst terzijde stellen;
2. de wet eist van de RB-adviseur dat hij niet alleen redelijk, maar ook bekwaam handelt. Gelet op de aard van zijn werk, met name de bijna constante veranderingen in wet- en regelgeving en rechtspraak, impliceert dit een plicht om zijn bekwaamheden in ieder geval op peil te houden.³

Wanprestatie en onrechtmatige daad

De aansprakelijkheid van een RB-adviseur kan zijn gebaseerd op wanprestatie (art. 6:74 BW) of op een onrechtmatige daad (art. 6:162 BW).⁴ Wanprestatie is de contractuele aansprakelijkheid voor de gevolgen van het maken van een (beroeps)fout. De wet spreekt dan van een toerekenbare tekortkoming in de nakoming van een verbintenis. Hierbij is van belang dat de overeenkomsten van opdracht van een RB-adviseur over het algemeen zijn aan te merken als een inspanningsverbintenis; hij zal zich optimaal dienen in te spannen om het beoogde resultaat te bereiken.⁵ Bij een geschil is het voorts van belang vast te stellen tot welke ‘nakoming’ de RB-adviseur zich heeft verplicht. In de overeenkomst dient een zo volledig mogelijke omschrijving te worden opgenomen van de werkzaamheden die hij gaat verrichten. Zoals gezegd moet hij daarbij handelen als ‘een redelijk bekwaam en redelijk handelend vakgenoot’.

Vindt de wanprestatie zijn oorzaak in de overeenkomst, de onrechtmatige daad is een zogeheten verbintenis uit de wet: ‘Hij die jegens een ander een onrechtmatige daad pleegt, welke hem kan worden toegerekend, is verplicht de schade die de ander dientengevolge lijdt, te vergoeden’, aldus het eerste lid van art. 6:162 BW. Voor een dergelijke aansprakelijkheid moet zijn voldaan aan vijf cumulatieve vereisten:

1. er is sprake van een onrechtmatige daad;
2. de daad is toerekenbaar;
3. er is schade;
4. er bestaat een causaal verband tussen de daad en de schade; en
5. er is sprake van relativiteit, oftewel de geschonden norm dient tot bescherming tegen de schade zoals de benadeelde die heeft geleden.⁶

Een voorbeeld van een civielrechtelijke aansprakelijkheid op basis van onrechtmatige daad is terug te vinden in het arrest van de Hoge Raad van 21 februari 2014.⁷ De ontvanger van de Belastingdienst spreekt een belastingadviseur aan op grond van onrechtmatige daad. Hij zou actief hebben meegewerkt aan het wegmaken van voor verhaal vatbare vermogensbestanddelen van een aantal vennoot-

Over belastingadviseurs waren tussen 1994 en 1998 slechts 17 uitspraken over beroepsaansprakelijkheid gepubliceerd

schappen. De ontvanger vordert vergoeding van de door de Belastingdienst geleden schade. Volgens hem bedraagt die ruim € 17 miljoen, zijnde de door die vennootschappen onbetaald gelaten belastingaanslagen. De Hoge Raad heeft de vordering van de ontvanger toegewezen.

Beperking van de aansprakelijkheid

Algehele uitsluiting van aansprakelijkheid mag dan niet mogelijk zijn, het blijft natuurlijk wel zaak om die aansprakelijkheid zo veel mogelijk te beperken. Hierna bespreek ik een aantal mogelijkheden daartoe, overigens zonder daarbij volledigheid te pretenderen. Dat kan ook niet; de verplichting om de zorg in acht te nemen die van een redelijk bekwaam en redelijk handelende adviseur mag worden verwacht, is een open norm. Dat betekent dat de invulling van die norm afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het geval. Als een RB-adviseur zich op een bepaald gebied specialist noemt, mag van hem meer worden verwacht dan van een generalist. Hetzelfde geldt voor het honorarium: hoe hoger het bedongen honorarium, des te strenger de eisen zijn met betrekking tot genoemde zorgplicht.

Vakbekwaamheid

Een RB-adviseur dient volgens de wet te handelen als een redelijk bekwaam vakgenoot. Voor een beperking van zijn aansprakelijkheid is het van belang dat hij zijn bekwaamheid minimaal op peil houdt. Dat klinkt misschien als een open deur, maar is in ons fiscale vakgebied geen sinecure. Desalniettemin wordt dit van de RB-adviseur verwacht. Je vakbekwaamheid is een mogelijkheid om je aansprakelijkheid te beperken, in die zin dat het fouten kan voorkomen. Een voorbeeld van een zaak waarin het mis ging is het arrest van Hof Amsterdam van 6 september 2011.⁸ In opdracht van een accountant adviseerde een belastingadviseur over de fiscale consequenties van het uittreden van die accountant als vennoot in een maatschap van accountants. Het advies luidde: een geruisloze inbreng in een besloten vennootschap.

De overeenkomsten van opdracht van een RB-adviseur zijn over het algemeen aan te merken als een inspanningsverbintenis

Het verzoek daartoe werd evenwel door de Belastingdienst afgewezen, waardoor de accountant met een hogere belastingclaim werd geconfronteerd dan verwacht. Hij sprak de belastingadviseur daarop aan; die zou een beroepsfout hebben gemaakt: hij had namelijk verzuimd te melden dat de belastingbesparing ook had kunnen worden bewerkstelligd door toepassing van de ruilarresten. Het hof oordeelde inderdaad dat sprake was van een beroepsfout. De belastingadviseur was aansprakelijk voor de door de accountant geleden schade.

Omschrijving van de overeengekomen werkzaamheden

Zeker als het gaat om het beperken van de contractuele aansprakelijkheid is het van belang dat in de opdrachtbevestiging zo nauwkeurig mogelijk wordt omschreven welke werkzaamheden de RB-adviseur gaat verrichten. Daarmee geeft hij duidelijk de grens aan van zijn contractuele verplichtingen. Als er onverhoeds zaken bij een cliënt misgaan die buiten de grens van de contractuele verplichtingen liggen, kan de RB-adviseur daar niet voor aansprakelijk worden gesteld. In het arrest van 6 april 2006 geeft de Hoge Raad een waarschuwing bij langer lopende adviesrelaties. Als je als RB-adviseur een cliënt gedurende langere tijd adviseert, bouw je kennis op over die cliënt. De vraag die de Hoge Raad moest beantwoorden was of die opgebouwde kennis ertoe moest lei-

den dat daardoor een spontane adviesplicht op de adviseur kwam te rusten. De Hoge Raad oordeelde dat daarvan in zijn algemeenheid geen sprake was; opgebouwde kennis over de cliënt levert op zichzelf geen spontane adviesplicht op. Dat kan anders zijn als een cliënt specifiek gerichte vragen aan de adviseur stelt. In zo'n geval kan volgens de Hoge Raad deze spontane adviesplicht en gebruik van kennis over de cliënt worden opgewekt. Als de adviseur dat vervolgens nalaat, kan dit leiden tot een aansprakelijkstelling.

Benoemen van risico's bij een advies

In een goed advies hoort aandacht te zijn besteed aan de risico's die het implementeren van het advies met zich mee kan brengen. Toepassing van het fiscale recht is geen exacte wetenschap. Niet altijd is vooraf duidelijk of de Belastingdienst of de belastingrechter dezelfde mening is toegedaan over de fiscale haalbaarheid van een advies. Als een cliënt voldoende op de risico's is gewezen en mogelijk ook alternatieven aangedragen heeft gekregen, zal een afwijzing van de gekozen route door de Belastingdienst of de belastingrechter niet leiden tot een aansprakelijkstelling van de RB-adviseur.

Gebruik van algemene dienstverleningsvoorwaarden

Omdat de zorgplicht van de RB-adviseur een open norm is en in het Nederlandse recht sprake is van contractvrijheid, is het gebruik van algemene dienstverleningsvoorwaarden, met daarin een aansprakelijkheidsbeperking, een adequate mogelijkheid om de aansprakelijkheid binnen de perken te houden.⁹ Dankzij zulke voorwaarden is – naast de opdrachtbevestiging – duidelijk welke rechten en plichten er over en weer gelden. Ook algemene voorwaarden, althans de toepasselijkheid daarvan in het kader van een overeenkomst van opdracht, komen tot stand door aanbod en aanvaarding. Aan de opdrachtgever dient kenbaar te worden gemaakt dat de gehanteerde algemene voorwaarden deel uitmaken van de overeenkomst van opdracht. Maak daarom bij het aangaan van een overeenkomst van opdracht duidelijk dat er algemene voorwaarden zijn en wat ze inhouden. Zorg ervoor dat deze voorwaarden ook overigens voor een ieder kenbaar zijn, bijvoorbeeld door deponering bij de Kamer van Koophandel of de rechtbank, door plaatsing van de tekst op een te downloaden bestand op de kantoorwebsite. Geef een nieuwe relatie altijd een exemplaar van de algemene voorwaarden, liefst van hand tot hand. Laat de cliënt bovendien tekenen voor ontvangst, zodat er geen enkele discussie kan ontstaan over de aanvaarding van de voorwaarden en daarmee van de daarin opgenomen aansprakelijkheidsbeperking.

Sluit een beroepsaansprakelijkheidsverzekering af

Het afsluiten van een beroepsaansprakelijkheidsverzekering – voor een RB-adviseur overigens verplicht – is ook een mogelijkheid om de gevolgen van een aan-



Volgens de Hoge Raad levert opgebouwde kennis over de cliënt op zichzelf geen spontane adviesplicht op

sprakelijkstelling te beperken. Daarnaast blijven rechtsgeldig aanvaarde dienstverleningsvoorwaarden van belang, omdat aansprakelijkheidsverzekeringen uitsluitingen, verzekerde maxima en een eigen risico kennen, en ook overigens voorwaarden en/of verplichtingen kunnen bevatten waaraan de verzekerde moet voldoen wil er sprake zijn van dekking.

Gebruik van een praktijkvennootschap

Een persoonlijke aansprakelijkheid van de RB adviseur kan worden afgeschermd door te werken met een praktijkvennootschap, die we bijvoorbeeld Praktijk-BV noemen, en die zorgt voor een aansprakelijkheidsbeperking. Immers, de cliënt gaat een verbintenis aan met de Praktijk-BV. Als er dan iets misgaat, is het de contracterende Praktijk-BV die daarvoor aansprakelijk is. Leidt de aansprakelijkstelling tot een grote claim, dan kan dat de Praktijk-BV financieel 'de kop kosten'. Een uitzondering hierop vormt de situatie waarin de adviseur persoonlijk onrechtmatig handelt, in welk geval hij zich niet kan verschuilen achter de Praktijk-BV, maar persoonlijk kan worden aangesproken.

In een arrest van 18 september 2015 heeft de Hoge Raad een voor de praktijk belangrijke nuancering aangebracht. In deze casus werden een maat die via zijn Praktijk-BV deelnam in een maatschap van advocaten, en een advocaat die in dienstbetrekking was bij die maatschap, door een opdrachtgever persoonlijk aansprakelijk gesteld op basis van een onrechtmatige daad. De cliënt had een lening van € 1 mln verstrekt aan een vennootschap. De lening was verzekerd door een hypotheek op een stuk grond. Toen de vennootschap/schuldenaar faillieerde, bleek die grond maar een zeer beperkte waarde te hebben. De cliënt verweet de advocaten te hebben nagelaten om onderzoek te doen naar de waarde van dat stuk grond. Ook hadden ze nagelaten de cliënt te adviseren de grond te laten taxeren alvorens de lening te verstrekken.

Het hof wees de vordering af. Er was immers een contractuele verhouding met de maatschap; de opdracht was niet aan de individuele advocaten verstrekt. Verder vond het hof dat niet gebleken was van feiten die een voldoende ernstig verwijt opleverden. Maar de Hoge Raad dacht daar anders over. Die vond dat het hof een onjuiste maatstaf had gehanteerd, namelijk de maatstaf die geldt bij bestuurdersaansprakelijkheid. Maar hier was sprake van een beroepsfout. De advocaten hadden moeten handelen als redelijk bekwame en redelijk handelende vakgenoten. De zorgplicht die heeft te gelden bij wanprestatie van de contractspartij – in dit geval de advocatenmaatschap – geldt ook voor degenen die feitelijk de advisering hebben gedaan, dus de individuele advocaten. Als zij deze zorgplicht schenden, plegen zij een onrechtmatige daad jegens de cliënt.

Betekent dit arrest het einde van de Praktijk-BV? Nee, die kan in een samenwerkingsverband nog steeds een mogelijkheid zijn tot beperking van de aansprakelijkheid. Natuurlijk niet voor degene die zich feitelijk met de advisering heeft bemoeid – volgens de Hoge Raad

Een persoonlijke aansprakelijkheid van de RB-adviseur kan worden afgeschermd door te werken met een praktijkvennootschap

pleegt hij een onrechtmatige daad – maar wel voor de overige deelgenoten in het samenwerkingsverband. Weliswaar kunnen zij al dan niet hoofdelijk, dan wel naar evenredigheid aansprakelijk worden gesteld in verband met de door de maatschap als contractspartij gepleegde wanprestatie, maar die claim kan bij de andere Praktijk-BV zijn Waterloo vinden. Voor de niet feitelijk adviserende advocaten is hun Praktijk-BV wel een mogelijkheid om met name de gevolgen van een aansprakelijkstelling te beperken. Als de Praktijk-BV ten onder gaat, blijven de privévermogens van de niet feitelijk adviserende advocaten buiten schot.

Conclusie

Aangezien een algehele uitsluiting van aansprakelijkheid van de RB-adviseur voor de rechter geen stand zal houden, is het van belang om die aansprakelijkheid op andere wijze te beperken. Een adequate inzet van de diverse mogelijkheden zorgt voor een deugdelijke verdedigingswal tegen (de financiële gevolgen van) aansprakelijkstellingen. <<<

Noten

- 1 Het Financieele Dagblad, 28 april 2018.
- 2 Zie onder andere HR 4 september 1998, NJ 1998/828, HR 2 februari 2001, NJ 2002/379 en HR 7 april 2006, nr. C05/039HR (ECLI:NL:HR:2006:AV1558).
- 3 De omstandigheid dat de RB-adviseur op basis van zijn beroeps- en gedragsregels verplicht is om aan zijn PE-verplichtingen te voldoen, kan ertoe bijdragen dat de civiele rechter hem het onvoldoende bekwaam handelen zwaarder aanrekent en mogelijk eerder tot aansprakelijkheid concludeert.
- 4 In een civiele procedure gaat een eiser niet zelden voor beide ankers liggen.
- 5 In het model van de Algemene voorwaarden van het RB staat hierover in art. 5.3: 'Opdrachtnemer kan evenwel niet instaan voor het bereiken van enig beoogd resultaat' en 'Opdrachtnemer zal de werkzaamheden naar beste vermogen en als een zorgvuldig handelend beroepsuitoefenaar uitvoeren'.
- 6 Zie art. 6:163 BW.
- 7 Hoge Raad 21 februari 2014, nr. 11/03900, ECLI:NL:HR:2014:397.
- 8 In het civiele procesrecht worden beslissingen van een gerechtshof arresten genoemd, dit in tegenstelling tot het fiscale procesrecht waar we spreken van uitspraken.
- 9 Die aansprakelijkheidsbeperking kan zowel betrekking hebben op de contractuele aansprakelijkheid (wanprestatie) als op de aansprakelijkheid uit de wet (onrechtmatige daad). Een goede redactie van deze bepaling is van belang.

Actualiteiten rond de loonheffingen

De regelgeving rond de loonheffingen is voortdurend in beweging. Wetgeving en jurisprudentie hebben ook dit en vorig jaar de nodige veranderingen te zien gegeven. In deze bijdrage loop ik een aantal van die wijzigingen langs. Ze gaan over de vakantiebijslag, de nieuwe arbowetgeving, de lage-inkomensvoordelen en andere loonkostenvoordelen, de Wet DBA, de regeling voor vervroegde uittreding en het belang van een correcte verlofadministratie.



René de Groot
R. de Groot RB is senior adviseur Loonheffingen en Arbeidszaken bij ESJ Financial Engineering

Vakantiebijslag verschuldigd over overwerk (meerwerk)

Tot en met 2017 was het loon over overwerk uitgezonderd van het loonbegrip in de Wet minimumloon en minimum vakantiebijslag (WMM). Maar per 1 januari 2018 is die uitzondering vervallen. Dit heeft tot gevolg, dat over het loon dat over overuren wordt betaald, vanaf die datum ook vakantiebijslag moet worden betaald. De overuren moeten derhalve voor de opbouw van de vakantiebijslag worden meegenomen. Dit geldt tevens voor overwerk dat in 2017 of eerder is verricht, maar pas op of na 1 januari 2018 wordt uitbetaald.

Naar onze mening geldt het voorgaande eveneens voor de toeslag die eventueel over een overuur wordt betaald. Als het uurloon derhalve € 20 is en er een overwerktoeslag van 25% van toepassing is, dient voor de opbouw van de vakantiebijslag € 25 te worden meegenomen. In de WMM is immers opgenomen dat de vakantiebijslag is verschuldigd over 'het ten laste van de werkgever komende loon', inclusief uitkeringen tijdens de dienstbetrekking uit de Ziektewet, Wet arbeid en Zorg en de Werkloosheidswet. Uitgezonderd van het loonbegrip in de WMM – dus niet meetellend voor het minimumloon en daarmee ook niet voor de vakantiebijslag – zijn onder andere:

- vakantiebijslagen;
- winstuitkeringen;
- uitkeringen bij bijzondere gelegenheden;
- uitkeringen ingevolge aanspraken om na verloop van tijd of onder een voorwaarde een of meer uitkeringen te ontvangen;
- vergoedingen voor zover ze geacht kunnen worden te strekken tot bestrijding van noodzakelijke kosten die de werknemer in verband met zijn dienstbetrekking heeft te maken, waaronder in ieder geval worden

begrepen kosten voor reizen, huisvesting of voeding, ook in verband met het verrichten van arbeid in een ander land dan waar de werknemer gewoonlijk arbeid verricht of verblijft;

- bijzondere vergoedingen voor kostwinners en gezinshoofden;
- eindejaarsuitkeringen.

Wanneer het door de werkgever en werknemer overeengekomen loon het drievoud van het minimumloon overschrijdt, kan ook bij schriftelijke overeenkomst worden bepaald dat de werknemer geen recht heeft op vakantiebijslag, dan wel recht heeft op een lager bedrag aan vakantiebijslag. Wees er wel op bedacht dat in sommige cao's een afwijkende regeling kan gelden ten aanzien van vakantiebijslag.

Werkgevers die niet onder een cao vallen, zouden met hun werknemers kunnen overeenkomen dat de vakantiebijslag over een overuur is begrepen in de toeslag die over dat overuur wordt betaald. Bestaande regelingen kunnen echter niet zomaar eenzijdig worden aangepast; toestemming van de ondernemingsraad, personeelsvertegenwoordiging of van de werknemers zelf is noodzakelijk. In nieuwe regelingen kan een en ander natuurlijk wel worden opgenomen.

Nieuwe arbowetgeving

Sinds 1 juli 2017 gelden de vernieuwde Arbowet en het gewijzigde Arbobesluit. De Inspectie SZW – een controleorgaan van het ministerie – gaat scherper toezien op naleving van de wetgeving. Per 1 september 2017 zijn de regels voor de oplegging van boetes aangepast aan de veranderde wetgeving. Sinds die datum geldt de aangepaste beleidsregel boeteplegging arbeidsomstandighedenwet.

Basiscontract met arbodienst of bedrijfsarts

Werkgevers moeten volgens de Arbowet beschikken over een basiscontract met een arbodienst of een bedrijfsarts. Dit basiscontract moet vóór 1 juli 2018 zijn gesloten en voldoen aan de voorwaarden. Nu de beleidsregel boeteoplegging arbeidsomstandighedenwet van kracht is, kan de Inspectie SZW direct een boete opleggen aan de werkgever die niet over een basiscontract beschikt. Een boete dreigt ook als in het basiscontract geen afspraken staan over de ondersteuning van de werkgever bij diens verzuimbeleid. Als er een of enkele taakafspraken in het contract ontbreken, krijgt de werkgever eerst een waarschuwing, vergezeld van een eis tot naleving.

Preventiemedewerker

Voor de arbodienst is er een verplichting om nauw samen te werken met de preventiemedewerker(s) in de onderneming van de werkgever die, als er een ondernemingsraad of personeelsvertegenwoordiging is, met hun instemming moet worden benoemd. Bij kleine bedrijven, dat wil zeggen tot 25 medewerkers, mag ook de werkgever als preventiemedewerker optreden. Voor zover de mogelijkheden onvoldoende zijn om de deskundige bijstand binnen het bedrijf of de inrichting te organiseren, wordt de bijstand verleend door een combinatie van deskundige werknemers en andere deskundige personen. Zijn er geen mogelijkheden om de deskundige bijstand binnen het bedrijf of de inrichting te organiseren, dan wordt de bijstand verleend door andere deskundige personen.

Bedrijfsartsen en second opinion

De werkgever moet erop toezien dat de bedrijfsarts een second opinion laat uitvoeren door een onafhankelijke bedrijfsarts, zijnde een arts die niet werkzaam is binnen de arbodienst of het bedrijf waarin de eerste bedrijfsarts werkzaam is. In het basiscontract is vastgelegd welke bedrijfsarts(en) de second opinion mogen uitvoeren.

Onaangekondigde controle van alle partijen

De Inspectie SZW kan in een bedrijf onaangekondigd een controle uitvoeren. De werkgever is verplicht aan deze controle mee te werken. De inspecteur kan de werkgever, werknemers, ondernemingsraad of personeelsvertegenwoordiging vragen stellen, de loon- en personeelsadministratie controleren en uiteraard de werkomstandigheden en het arbobeleid controleren. Overtreding van de diverse verplichtingen kan leiden tot boetes, die kunnen variëren van € 750 tot € 1500 per overtreding.

Lage-inkomensvoordeel

Het Lage-inkomensvoordeel (LIV) geldt voor een werknemer die op basis van de gegevens uit de loonaangiften van de werkgever in een kalenderjaar:

- een gemiddeld uurloon verdient van minimaal 100 en maximaal 125% van het wettelijk minimumloon;
- ten minste 1248 verlonde uren heeft;
- de AOW-gerechtigde leeftijd nog niet heeft bereikt.



Aan de werkgever die geen basiscontract heeft, kan de Inspectie SZW een boete opleggen

Bedoeld wordt hier het wettelijk minimumloon zoals dat geldt voor een werknemer van 22 jaar (2018) of ouder (WML). Het gemiddeld uurloon wordt berekend door het jaarloon te delen door het aantal verlonde uren. Werkt iemand slechts een deel van het kalenderjaar, dan geldt ook de voorwaarde van ten minste 1248 verlonde uren. Heeft een werknemer bij dezelfde werkgever meerdere dienstbetrekkingen, dan worden alle verlonde uren bij elkaar opgeteld om te beoordelen of voldaan wordt aan de eis van ten minste 1248 verlonde uren. Als aan deze eis wordt voldaan, wordt wel slechts één keer het LIV berekend.

Er geldt geen maximum voor de duur van het LIV. Zolang de werknemer per kalenderjaar aan de voorwaarden voldoet, heeft de werkgever recht op de tegemoetkoming voor die werknemer. Let op: ook voor een werknemer jonger dan 22 jaar (2018) met een gemiddeld uurloon van minimaal 100 en maximaal 125% van het WML voor een 22-jarige of ouder, komt de werkgever in aanmerking voor het LIV!

Per 1 januari 2018 is er ook een tegemoetkoming in de loonkosten van jongeren van 18 tot en met 21 jaar die het minimumjeugdloon verdienen

Hoogte van het LIV

Voor 2018 gelden de volgende bedragen (tussen haakjes de bedragen 2017):

- voor werknemers met een gemiddeld uurloon van ten minste € 9,82 (€ 9,66) en niet meer dan € 10,81 (€ 10,63) ontvangt de werkgever € 1,01 (€ 1,01) per uur, met een maximum van € 2000 per werknemer per jaar;
- voor werknemers met een gemiddeld uurloon van ten minste € 10,82 (€ 10,64) en niet meer dan € 12,29 (€ 12,08) ontvangt de werkgever € 0,51 (€ 0,51) per uur, met een maximum van € 1.000 per werknemer per jaar.

Hoe komt de werkgever in aanmerking voor het LIV?

Als voorbeeld bespreek ik hier de gang zaken voor het jaar 2017; voor de LIV 2018 schuiven de hierna genoemde data een jaar op.

De werkgever hoeft zelf geen verzoek te doen. Het UWV haalt de benodigde gegevens uit de ingediende loonaangiften over 2017 en uit de polisadministratie van de werkgever. Vóór 15 maart 2018 heeft de werkgever via het UWV een voorlopig overzicht van het LIV ontvangen van waar hij recht op heeft. Eventuele fouten kon hij tot en met 1 mei 2018 herstellen door het insturen van correcties. De hoogte van het LIV berekent het UWV aan de hand van de gegevens zoals deze op 1 mei 2018 in de polisadministratie staan. De Belastingdienst stuurt de werkgever voor 1 augustus 2018 een beschikking met het definitieve bedrag aan LIV. Uiterlijk 12 september 2018 betaalt de Belastingdienst het LIV uit. Let op: correcties die de Belastingdienst na 1 mei 2018 ontvangt, komen wel in de polisadministratie, maar blijven buiten de berekening van het LIV.

Jeugd-LIV nieuw vanaf 2018

Per 1 januari 2018 is er ook het Jeugd-LIV. Dit is een tege-

moetkoming in de loonkosten als een werkgever jongeren van 18 tot en met 21 jaar in dienst heeft die het minimumjeugdloon verdienen. Doordat de jeugdlonen vanaf 1 juli 2017 zijn aangepast, zijn werknemers van genoemde leeftijd duurder geworden. Werknemers vanaf 22 jaar vallen sindsdien zelfs onder het 'gewone' LIV.

De werkgever heeft recht op het jeugd-LIV voor elke werknemer die voldoet aan de volgende drie voorwaarden:

- de werknemer is verzekerd voor een of meer werknemersverzekeringen;
- de werknemer heeft een gemiddeld uurloon dat hoort bij het wettelijk minimumjeugdloon voor zijn leeftijd;
- de werknemer is op 31 december 2017 18,19, 20 of 21 jaar.

Het gemiddelde uurloon is het jaarloon gedeeld door het aantal verloonde uren in dat jaar. Het gaat hier om loon uit tegenwoordige arbeid van een werknemer die bij de werkgever in dienst is en verzekerd is voor een of meer werknemersverzekeringen. Uitgangspunt voor de berekening van het jaarloon is het SV-loon zoals vermeld in kolom 8 van de loonstaat.

Uitgesloten van het jaarloon zijn:

- Ziektewetuitkeringen die de werkgever als eigenrisicodragers na afloop van de dienstbetrekking betaalt aan een ex-werknemer;
- WGA-uitkeringen die de werkgever als eigenrisicodragers aan de werknemer betaalt;
- WAO-, WIA- en WW-uitkeringen die de werkgever aan de werknemer namens het UWV betaalt.

Het UWV beoordeelt aan de hand van de polisadministratie of de werkgever in aanmerking komt voor het Jeugd-LIV, voor welke werknemer en voor welk bedrag. De werkgever hoeft zelf geen verzoek te doen en er is geen doelgroepverklaring nodig. Let op: het is van groot belang dat de werkgever de uren goed invult in de loonadministratie. Kloppen de gegevens in de aangifte niet, dan loopt de werkgever daardoor het jeugd-LIV mogelijk helemaal of voor een deel mis. Als de werkgever voor een werknemer recht heeft op het jeugd-LIV, krijgt hij van de Belastingdienst een bedrag per verloond uur.

Loonkostenvoordelen

Naast het Lage-inkomensvoordeel zijn er vanaf 1 januari 2018 ook een aantal loonkostenvoordelen (LKV's) vanuit de Wet tegemoetkomingen loondomein (Wtl). Per die datum vervangen ze de premiekorting oudere werknemer en de premiekorting arbeidsgehandicapte werknemer. Net als de premiekortingen moeten de loonkostenvoordelen ervoor zorgen dat kwetsbare groepen werknemers betere kansen hebben op de arbeidsmarkt. De premiekorting jongere werknemers vervalt per 1 januari 2018 en wordt niet vervangen.

Met ingang van 1 januari 2018 zijn er aldus vier loonkostenvoordelen:

- de LKV oudere werknemer;
- de LKV arbeidsgehandicapte werknemer;

Per 1 januari 2018 zijn loonkostenvoordelen in de plaats gekomen van de premiekortingen voor oudere werknemers en arbeidsgehandicapte werknemers

- de LKV doelgroep banenafspraken en scholingsbelemmerden;
- de LKV herplaatsen arbeidsgehandicapte werknemer.

De werkgever kan voor een of meer werknemers recht hebben op een loonkostenvoordeel. De werkgever en de werknemer moeten dan aan de voorwaarden voldoen; deze verschillen per loonkostenvoordeel.

Rekenhulp

Het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid heeft een rekenhulp ontwikkeld waarmee de werkgever kan zien of hij in aanmerking komt voor LIV en/of LKV: zie <https://regelhulpenvoorbedrijven.nl/loonkostenvoordelen>

Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties

De implementatietermijn van de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (Wet DBA) is inmiddels verlengd tot 1 januari 2020. In deze periode kunnen opdrachtgevers en opdrachtnemers eventueel hun werkwijze aanpassen om met de goede overeenkomsten te kunnen werken. Tot die tijd hebben opdrachtgevers en opdrachtnemers een inspanningsverplichting. Inmiddels is uit de plannen van Rutte III bekend dat de Wet DBA zal verdwijnen. Dit zal echter wel tot 2020 duren.

Tot 1 januari 2020 houdt de Belastingdienst wel toezicht, maar worden nog geen repressieve handhavingsmaatregelen genomen. Alleen 'kwaadwillenden' worden mogelijk nu al repressief aangepakt. Daarbij gaat het om een opdrachtgever of opdrachtnemer die opzettelijk een situatie van evidente schijnzelfstandigheid laat ontstaan of voortbestaan, omdat hij weet of had kunnen weten dat er feitelijk sprake is van een dienstbetrekking, en daarmee een oneigenlijk financieel voordeel behaalt en/of het speelveld op een oneerlijke manier aantast. Vanaf 1 juli 2018 wordt er gehandhaafd op alle kwaadwillenden en niet meer alleen op 'ernstige' kwaadwillenden. De Belastingdienst zal ten minste 100 opdrachtgevers selecteren voor nader onderzoek, waarin de volgende groepen vertegenwoordigd zullen zijn:

- opdrachtgevers die tot nu toe nog niet in beeld zijn geweest bij de Belastingdienst omdat zij geen (model)overeenkomst hebben voorgelegd;
- opdrachtgevers die een (model)overeenkomst hebben ingediend, waaronder:
 - opdrachtgevers die om hen moverende reden de beoordeling hebben afgebroken;
 - opdrachtgevers waarvan de (model)overeenkomst niet is goedgekeurd;
 - opdrachtgevers die werken met een beoordeelde en goedgekeurde (model)overeenkomst.

Het blijft dus zaak om een goede overeenkomst van opdracht te maken en overeenkomstig uit te voeren. Het kabinet heeft recentelijk de Tweede Kamer over de voortgang geïnformeerd. Men is bezig met de uitwerking, maar die is niet eenvoudig. De nieuwe wet moet uitvoerbaar en handhaafbaar zijn, moet partijen zeker-

heid kunnen bieden en de administratieve lasten beperkt houden. Het kabinet gaat daartoe de volgende acties ondernemen:

- verduidelijking criterium gezag;
- mogelijkheid van een webmodule;
- overleg met Europese Commissie inzake verhouding arbeidsovereenkomst bij laag tarief met Europees recht;
- onderzoek naar tarieven en tariefopbouw, kenmerken van zelfstandigen en opdrachten;
- keuzes in beeld brengen van uitwerking criteria maatregelen en overleg met de belanghebbende partijen.

Voor meer informatie verwijst ik naar de Kamerbrief Uitwerking maatregelen 'werken als zelfstandige', brief van 22 juni 2018, nr. 2018-II2981.

Arrest Hoge Raad over RVU

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 22 juni 2018 (ECLI:NL:HR:2018:958) duidelijk aangegeven hoe moet worden bepaald of er wel of geen sprake is van een Regeling voor Vervroegde Uittreding (RVU). Bepalend is of de uitkeringen of verstrekkingen zijn bedoeld om het inkomen van de (ex-)werknemer tot diens pensioendatum aan te vullen. De beweegredenen van de werkgever om de uitkeringen te verstrekken, alsook de reden van de werknemer om deel te nemen aan een regeling, zijn niet van belang. Ook de hoogte van de beëindigingsvergoeding, evenals de feitelijke uitstroom van werknemers, zijn dat niet. Een plaatsmakersregeling is daarom niet aan te merken als een RVU.



Het blijft zaak om een goede overeenkomst van opdracht te maken en overeenkomstig uit te voeren



Belang correcte verlofadministratie

Het Burgerlijk Wetboek schrijft voor dat de werkgever zijn werknemer bij het einde van een dienstverband een overzicht van de resterende vakantiedagen dient te verstrekken. Op grond hiervan wordt ervan uitgegaan dat hij verplicht is een administratie bij te houden van de door de werknemer genoten vakantie/verlofdagen. Jurisprudentie bevestigt dit. Is de werknemer van mening dat het door de werkgever genoemde verlofsaldo niet klopt, dan zal laatstgenoemde aan de hand van de uit zijn administratie blijkende gegevens gemotiveerd moeten aangeven hoe het verlofsaldo tot stand is gekomen. Leidt dat niet tot overeenstemming tussen partijen, dan ligt bij de werknemer de bewijslast van de stelling dat hij recht heeft op afrekening van meer uren. Maar wanneer de door de werkgever bijgehouden verlofadministratie niet deugdelijk blijkt te zijn, is dat een omstandigheid die in beginsel voor diens risico komt. In recente jurisprudentie stond de uitbetaling van opgebouwde, niet-genoten verlofuren bij het einde van het dienstverband ter discussie. De werkgever had geen deugdelijke verlofadministratie bijgehouden. Werkgever en werknemer waren verdeeld over de vraag hoeveel verlofuren de werknemer gedurende zijn dienstverband heeft opgenomen; er was geen discussie over het aantal opgebouwde uren. De werknemer gaf aan dat hij beduidend minder verlofuren had opgenomen dan door de werkgever was gesteld. Hij had zijn eigen agenda en de notities in zijn werkschriftjes vergeleken met de door de werkgever opgegeven verlofdagen. Ook de schriftjes van de werknemer bleken echter niet de juiste verlofuren te vermelden. Maar omdat de verlofadministratie van de werkgever onvol-

doende was, kreeg die de rekening gepresenteerd. In deze casus kwam ook aan de orde dat de werkgever automatisch had aangenomen dat de werknemer, wanneer deze minder uren had gewerkt, verlof had opgenomen. Daardoor had de werknemer zijn verlofsaldo overschreden. Maar omdat de werkgever hierbij niet had ingegrepen, mocht diens stelling niet baten. Ook had de werkgever verzuimd om afspraken te maken over een eventuele verrekening van te veel opgenomen vakantiedagen. Dat maakte dat hij het teveel aan genoten vakantiedagen bij het einde van het dienstverband niet op de werknemer kon verhalen. Overigens voorziet de wet ook niet in de mogelijkheid om te veel genoten vakantiedagen op de werknemer te verhalen. Het is daarom van belang dit duidelijk in een arbeids-overeenkomst op te nemen.

Het blijkt voor de werkgever dus van groot belang om een goede verlofadministratie bij te houden. De zojuist besproken uitspraak laat zien dat onduidelijkheden voor rekening van de werkgever komen. Het is daarom goed als er een systeem aanwezig is waarbij de werknemer, schriftelijk of online, zijn werkgever verzoekt om verlof te mogen opnemen en dat de werkgever dat ook bevestigt. Als een werknemer zonder opgave niet werkt of niet alle uren werkt, is er geen sprake van opnemen van verlof. Als blijkt dat er geen gegronde redenen zijn voor de afwezigheid tijdens werktijd (bijvoorbeeld ziekte), zal dat als onbetaald verlof moeten worden behandeld. Daarbij geldt dan weer dat verlof alleen wordt opgebouwd over de dagen dat de werknemer loon heeft genoten. Over onbetaald verlof bouwt de werknemer derhalve, enkele uitzonderingen daargelaten, geen vakantieverlof op. <<<

(On)recht

Heleen Elbert

Mr. H.A. Elbert is directeur-eigenaar van ELBERT Fiscaal

Kent u dat gevoel? De frustratie van het weten dat je gelijk hebt, maar dan tegen een inspecteur aanlopen die daar geen enkele boodschap aan heeft? Natuurlijk vind ik zelf dat ik (bijna) altijd gelijk heb, en weet ik dat ik soms ook een proefballonnetje opgooi. Wanneer zo'n ballonnetje dan ontploft, kan ik het hebben; niet geschoten is altijd mis, nietwaar? En wanneer de inspecteur mijn standpunt afwijst omdat hij een andere uitleg aan het grijs geeft dan ik, kan ik dat ook nog wel verkroppen. Maar als ik echt, echt gelijk heb en het toch niet krijg, raak ik gefrustreerd. Het druist toch tegen mijn rechtvaardigheidsgevoel in dat een klant niet het gelijk krijgt waarop hij volgens wet of jurisprudentie recht heeft. Een veelgehoorde reactie is dan natuurlijk: waarom stap je niet naar de rechter? Als ervaren adviseur weet u het antwoord wel: tussen gelijk hebben en gelijk krijgen zit grofweg 10.000 euro aan proceskosten. Heeft de klant dat ervoor over? Heeft hij dat geld überhaupt wel? Of ga je vanwege het principe tegen een kostenvergoeding werken (no cure, no pay gaat vaak tegen de beroepsregels in)? Naast het financiële aspect telt trouwens ook het emotionele aspect. Kan de klant het aan om nog lange tijd in onzekerheid te verkeren? Kan hij de spanning van een zitting aan? Voor mij is het natuurlijk gewoon werk, maar het voelt toch heel anders als het om je eigen hachje gaat.

Gelukkig ben ik er niet de persoon naar om bij de pakken neer te zitten. Ik zie altijd wel ergens het positieve van in en weet te genieten van de momenten waarop ik toch iets voor elkaar krijg dat vooraf onmogelijk leek. Iets kan bijvoorbeeld volgens de wet niet mogelijk zijn, maar moet je je daar dan ook bij neerleggen? Als een inspecteur in dat geval mijn verzoek of bezwaar afwijst, heb ik daar natuurlijk geen enkele moeite mee; in zijn plaats had ik waarschijnlijk hetzelfde gedaan. Ieder z'n vak! Maar gaat de wet in tegen mijn rechtvaardigheidsgevoel, of heb ik het vermoeden dat men in het wetgevingsproces iets over het hoofd heeft gezien – je kunt onmogelijk alles vastleggen – dan is dat voor mij een reden om ondanks de wettekst door te zetten. Vooropgesteld dat de klant het daarmee eens is natuurlijk. Wanneer je dan uiteindelijk bij de hoogste rechter je gelijk haalt, geeft dat veel voldoening. Hetzelfde geldt wanneer je jouw ideeën voor een wetsaanpassing terugziet in het Belastingplan voor het komende jaar. Op zulke momenten ga ik helemaal uit m'n dak. Dat gevoel weegt op tegen alle eerdere frustraties en geeft ontzettend veel energie om door te gaan. Mijn credo is: leg je nooit neer bij iets onrechtvaardigs, puur omdat het nu eenmaal in de wet staat. Als inspecteur hoef je dat niet: je kunt gebruikmaken van de mogelijkheid om iets uit coulance toe te wijzen. En als adviseur hoef je dat natuurlijk ook niet: kom op voor de rechten van je klant! Onze machtspositie is dan wel een stuk minder, maar helemaal machteloos zijn we nu ook weer niet. We hebben de bekende mogelijkheden van bezwaar en beroep, maar daarnaast ook die van fiscale mediation, de Ombudsman, de publiciteit en onze beroepsorganisaties. Leven is het meer-voud van lef! <<<





René Niessen weg bij universiteit,
maar door bij Hoge Raad

'Een domme ondernemer wordt ook niet belast voor niet-gemaakte winst'

Mensenrechten spelen in het materiële belastingrecht niet zo'n grote rol. In het boeterecht is de rechter minder terughoudend, zegt René Niessen bij wijze van voorschot op de afscheidsrede die hij op 7 september houdt als hoogleraar formeel belastingrecht aan de Radboud Universiteit. Als advocaat-generaal adviseert hij de Hoge Raad over het al dan niet verwerpen van een cassatieberoep. Voor adviseurs en inspecteurs is er nog winst te behalen in het formele belastingrecht.

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

In september vertrekt u als hoogleraar Formeel belastingrecht. Laten we het hebben over uw functie als advocaat-generaal. Daar gaat u nog niet weg?

'In principe wil ik doorgaan tot mijn zeventigste. Maar het kan natuurlijk zijn dat op een gegeven moment de lol eraf is of dat ik fysiek achteruit ga.'

Is advocaat-generaal een roeping in plaats van een beroep?

'Een beetje wel, ja. Het is ook heel meeslepend en fantastisch om te doen. Ik ben vijftien jaar bezig als advocaat-generaal en nu actiever in de manier waarop ik mijn conclusies schrijf dan in het begin. Toen was ik meer gericht op het zuiver juridische, op het in beeld brengen van de wetgeving, rechtspraak en literatuur. Nu probeer ik steeds meer, waar dat mogelijk is, te laten zien wat de verschillende oplossingen zijn voor de casus. Daarbij geef ik als het kan aan wat eventuele maatschappelijke aspecten daarvan zijn. Want uiteindelijk gaat het om het vinden van het goede antwoord voor de samenleving, binnen de grenzen van de mogelijkheden.'

Wanneer bent u bijvoorbeeld verder gegaan dan wetgeving, rechtspraak en literatuur in kaart brengen?

'Er was een politieagent, die gewond raakte bij een vechtpartij of arrestatie. De dader moest van de rechter de immateriële schade vergoeden. Maar of je dat geld krijgt van een veroordeelde is vaak nog maar de vraag, hè? Daarom nam zijn werkgever de vordering op de veroordeelde over en betaalde de politieagent alvast het volle bedrag uit. Toen was de vraag of die agent in feite meer kreeg dan hij waarschijnlijk zou hebben ontvangen wanneer hij zelf had moeten innen. En of dat meerdere moest worden belast. In de wet stond dat het belastbaar kan zijn als het naar maatschappelijke opvatting een beloningsbestanddeel is. Maar wat is dan de maatschappelijke opvatting en wat vindt de samenleving van zo'n beloning?'

'Uiteindelijk gaat het om het vinden van het goede antwoord voor de samenleving, binnen de grenzen van de mogelijkheden'



Prof. dr. mr. R.E.C.M. (René) Niessen

1952	geboren te Maastricht
1976	doctoraal fiscale economie Tilburg University
1976 - 1980	belastingadviseur Meijburg & Co
1980 - 1983	wetenschappelijk medewerker Belastingrecht Leiden University
1982	doctoraal rechtsgeleerdheid Leiden University
1983 - 1986	lid wetenschappelijk bureau Hoge Raad
1986 - 2004	universitair hoofddocent, later hoogleraar Belastingrecht Maastricht University
2001 - 2004	voorzitter Belastingcommissie Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs
2003	doctoraal Fiscaal recht Leiden University
2004 - heden	advocaat-generaal bij de Hoge Raad
2007 - 2018	hoogleraar Formeel belastingrecht Radboud Universiteit

'Waar wij verstand van hebben is in de eerste plaats: hoe los ik juridische vragen op?'

Dus u ging de man in de straat om zijn mening vragen?

'Nou, nee. Je hebt tv-programma's die dat doen en ik heb vergeefs geprobeerd die te vinden. Ik moet eerlijk zijn: we hebben het antwoord niet gevonden. Wel hebben we uitgebreid kunnen documenteren hoe de samenleving aankijkt tegen dit soort geweld en in hoeverre men meeleeft met bijvoorbeeld politieagenten en andere functionarissen die daar schade van lijden. Maar of men hierin nu iets van een beloning ziet, kwam er strikt genomen niet uit naar voren.'

Sloot het standpunt van de belastinginspecteur, die vond dat hiervan een zaak moest worden gemaakt, wel aan op de maatschappelijke opvattingen?

'Dat is de keerzijde van de medaille. Daar hadden mijn medewerkers en ik natuurlijk onze persoonlijke gevoelens bij. Die hoeft je in dit geval niet helemaal weg te strepen, omdat wijzelf net zo goed leden van de samenleving zijn. De vraag is of dat soort gevoelens wordt gedeeld door de meerderheid van de bevolking. Ik heb geconcludeerd dat de meeste mensen wel zullen accepteren dat het een vorm van schade is na het oordeel van de strafrechter. En schade vergoeden is iets anders dan een beloning geven voor werk. De Raad heeft echter een andere lijn gekozen, die er overigens wel op neerkomt dat de vergoeding onbelast blijft.'

Beperkte kennis

Wij hebben elkaar een keer in de trein gesproken over de gemeentelijke werktuigenvrijstelling en ik vroeg mij af wie daar nu echt verstand van heeft. U zei toen: het is een misverstand om te denken dat je ergens verstand van moet hebben om er een conclusie over te nemen...

‘Ha ha. De vier fiscale A-G’s hebben allen een eigen portefeuille. Normaal gesproken doe ik loonbelasting en inkomstenbelasting. Dat is al heel breed. En ik ga niet doen alsof ik alles weet, zeker niet. Waar wij verstand van hebben is in de eerste plaats: hoe los ik juridische vragen op?’

Is dat een ambacht?

‘Het is gewoon een methode van werken. Rechters doen strikt genomen niet aan wetenschap. Maar het onderzoek dat vooraf gaat aan een uitspraak is eigenlijk wel wetenschappelijk, want je moet dus de elementen die nodig zijn voor het oplossen van een juridische vraag allemaal nalopen. De werktuigenvrijstelling of de onroerendezaakbelasting vormen natuurlijk een hele aparte tak van sport. Maar je kunt je inlezen en je hebt natuurlijk wel algemene kennis van de samenleving en juridische ervaring op wel honderd terreinen. Met al die tools bij de hand ben je hopelijk in staat om tot een verstandig antwoord op de rechtsvraag te komen.’

Wordt het concept opgesteld door de medewerkers en beoordeelt u dat vervolgens?

‘Ja, meestal wel. In de zaak Sopora (ECLI:NL:HR:2016:360, *red.*) hebben wij onderzoek gedaan naar de 150-km-grens in de 30%-regeling. Het Europese Hof van Justitie stond de regeling alleen toe als de onkostenvergoeding in de meerderheid van de gevallen niet hoger is dan de werkelijke kosten. De verwijzende rechter moest onderzoeken of dat het geval was. Dat was een hele grote zaak, waarmee we heel lang bezig zijn geweest. In de eerste plaats om voor onszelf scherp te krijgen wat het Hof nu eigenlijk bedoelde. Ten tweede of wij dat onderzoek wel konden doen. Ik concludeerde van wel, omdat het om generieke en niet om individuele feiten ging. Het was heel spannend om dat onderzoek te doen en heel moeilijk om enigszins fatsoenlijk te benaderen wat die kosten zijn. Onze onderzoekscapaciteit is beperkt en we moesten toch een antwoord geven.’

Kunt u onderzoek niet uitbesteden? Er zijn toch ook onderzoeksbureaus?

‘Zoveel budget hebben wij niet; en ik laat dan nog in het midden of het passend zou zijn om onderzoek uit te besteden.’

Wordt er in elke zaak een conclusie genomen?

‘Bij civiele en strafzaken vaak wel. In belastingzaken alleen in belangrijke, zware zaken, waarin nieuwe rechtspraak en maatschappelijke problemen spelen. Ik noem altijd het geval van de meneer die ook een vrijstelling van inkomstenbelasting wil, zoals de koning heeft. Je

kunt niet verwachten dat het beroep in die zaak slaagt, maar ik heb daar uitgebreid onderzoek naar gedaan.’

Waarom?

‘Ik wilde laten zien waarom de wetgever die regeling getroffen heeft. Waarom de koning die vrijstelling kan krijgen. Als je goed onderzoek doet, vind je dat er redelijke argumenten voor zijn. Punt 1 is dat de wetgever niet dwaas is. Punt 2 is dat de klager nu eenmaal niet het soort inkomsten heeft als de koning en diens positie dus verschilt. De wetgever had ook kunnen zeggen: geef de koning een gebruteerd inkomen en hef daar belasting over.’

Dat zou voor zijn belastingadviseur wel leuk zijn.

‘Maar je schiet er niks mee op. De wetgever heeft met name gezegd dat het erg lastig is om bij iemand die de functie van de koning heeft, onderscheid te maken tussen zakelijke en niet-zakelijke uitgaven en inkomsten. Dat probleem kun je ontlopen door de man of de vrouw een netto-inkomen te geven. Daar is iets voor te zeggen.’

Stapt u blanco in zo’n onderzoek en had de conclusie ook de andere kant op kunnen gaan?

‘Dat was het risico. Als ik er niet uitgekomen was en wij hadden gevonden dat er geen fatsoenlijke argumenten waren, was het lastig geweest. Alhoewel het punt van het gelijkheidsbeginsel meteen heel erg voor de hand lag. Maar het neemt niet weg dat wij het natuurlijk ook hadden opgeschreven als deze klager wel gelijk had gehad. Dan is vervolgens de vraag: wat moet je daarmee? Dat is natuurlijk een open vraag. Maar ik heb het gevoel dat het voor de A-G gemakkelijker is om aan de discussie over dergelijke zaken deel te nemen dan voor de Hoge Raad zelf en dat hij daardoor een toegevoegde waarde kan hebben.’

‘Ook de advocaat-generaal moet binnen het kader van de wet blijven en zich verre houden van het politieke’

Heeft een advocaat-generaal dan meer ruimte om voor zijn mening op te komen dan de Hoge Raad?

‘Jazeker. Je moet natuurlijk niet uitspreken wat je vindt van de wet. Hooguit een keer heel voorzichtig zeggen dat die moeilijk uitvoerbaar is. Ook de advocaat-generaal moet binnen het kader van de wet blijven en zich verre houden van het politieke. En dan kom je op het terrein van de mensenrechten, waarover ik zal spreken in mijn afscheidsrede. In dit huis wordt verschillend gedacht over de vraag wanneer en in welke mate je als rechter kunt ingrijpen op basis van de Grondwet en bepaalde verdragen. Op dit moment is de belastingkamer hierin heel terughoudend.’

Mensenrechten

Zijn de mensenrechten niet op hun retour?

‘Dat weet ik niet. De Hoge Raad heeft mijn conclusie over het gebruik van foto’s van flitspalen gevolgd. De politie heeft die flitscamera’s langs de autosnelwegen geplaatst om verkeersovertredingen op te sporen. Daar is uitgebreide ondersteunende wetgeving voor waarin alles is geregeld. Maar er is geen wettelijke grondslag om aan de hand van de beelden te controleren waar mensen rijden en of ze terecht een vrijstelling voor de bijtelling privégebruik auto hebben. Als ze allemaal privéritjes maken naar de Efteling, is er iets misschien niet helemaal in orde. Art. 8 EVRM waarborgt de privacy en dan is het de vraag of je niet te ver gaat met zo’n sleepnet. In de literatuur is allang gezegd dat dit een inbreuk is op de privacy. Er is nog veel meer over te zeggen, maar de Hoge Raad heeft dus ingegrepen op basis van het EVRM.’

Dat doet de Hoge Raad toch niet zo heel vaak?

‘Het Eerste Protocol bij het EVRM is twee keer toegepast. Eén keer in een Groningse aardbevingszaak, die ik niet heb gedaan. Een andere keer in de zaak van een meneer die een koersverlies van 100% maakte op zijn aandelen SNS Reaal, maar belasting moest betalen over een fictief rendement van 4%. Dan zeggen mensen: hij was dus stom. Dat is misschien zo, maar als je een domme ondernemer bent, word je ook niet belast voor de winst die je eigenlijk had kunnen maken. Hiervan heeft de Hoge Raad gezegd dat alleen in dit bijzondere geval een bepaalde tegemoetkoming redelijk is.’

Waarom is de belastingkamer zo voorzichtig met mensenrechten?

‘Ik denk omdat wij nog altijd geen constitutioneel toetsingsrecht hebben in Nederland. Wij mogen niet de innerlijke waarden en billijkheid van de wet beoordelen.’

Misschien verandert dat als het voorstel van de commissie-Remkes wordt overgenomen om de mogelijkheid van toetsing aan de Grondwet in te voeren?

‘Het is onzeker of dat voorstel veel kans maakt. Een vergelijkbaar initiatiefwetsvoorstel van Halsema is in de eerste ronde aanvaard, maar in de tweede ronde was er geen tweederde meerderheid voor. Er ligt ook nog een wetsvoorstel van Kamerlid Joost Taverne, die de rechterlijke toetsing aan verdragen wil afschaffen. Maar goed, de terughoudendheid tegenover mensenrechten zie je in het procesrecht en boeterecht veel minder.’

Speelt daar het budgettaire belang minder dan in het materiële belastingrecht?

‘Dat kan ik niet goed beoordelen. Er zit ook een budgettair belang in het formele recht. In mijn afscheidsrede vraag ik mij af of de rechter terecht zo terughoudend is in de sfeer van het materiële recht, waardoor dat komt en hoe we daarmee verder moeten. Daarover heb ik wel een idee, maar dat kan ik nu nog niet vertellen.’

Boetehoogte aanvechten

Is in de opleiding van belastingadviseurs niet meer aandacht nodig voor formeel belastingrecht?

‘Belastingadviseurs proberen er meestal eerst samen met de inspecteur uit te komen. Om die reden is het formele recht voor hen ook wat minder van belang dan voor een advocaat, die vaak meer een processtijger is. Dat neemt niet weg dat bepaalde aspecten van het procesrecht zeker belangrijk zijn. In mijn colleges vroeg ik altijd aan studenten waar je een zaak wint. Je bent geneigd te denken bij de Hoge Raad, maar dat is niet zo. Voor je daar komt, heb je vaak al verloren omdat je in eerste instantie en appel onvoldoende aan feiten en argumenten hebt gesteld. Het komt regelmatig voor dat mijn medewerkers en ik een zaak bekijken en zeggen: had hij maar dat en dat gesteld, dan hadden wij daarop in kunnen gaan. Dat geldt voor inspecteurs overigens ook, hoor; aan de zijde van de fiscus is de procesvoering ook niet altijd perfect. Het materiële belastingrecht is al zo ingewikkeld dat het formele belastingrecht in de opleiding soms relatief minder aandacht krijgt. Bij gelegenheid van mijn afscheid als hoogleraar verschijnt bij Sdu overigens mijn *Inleiding Formeel Belastingrecht*.’

Het boeterecht is inmiddels ook een mandarijnenwetenschap aan het worden. Hoort het eigenlijk nog wel bij onze dagelijkse werkzaamheden als eenvoudig belastingadviseur en zouden we dat niet moeten onderbrengen bij strafrechtadvocaten?

‘Nee, je moet het niet bij strafrecht onderbrengen. Daarvoor zijn er te veel verschillen. Maar er zijn natuurlijk wel specialisten die zich met boeterecht moeten bezighouden en dat gebeurt ook wel. Op dat terrein blijven er nog mogelijkheden liggen. Vaak lopen de boetes gewoon mee in de procedures over de materiële heffing, terwijl je meer kunt bereiken voor je klant als je hier scherp op inspeelt als procesgemachtigde.’

In de ogen van veel van onze leden is de boete vermoedelijk een eenvoudig afgeleide van het materiële heffingsbedrag.

‘Dat is niet zo. Het hangt af van de kwaliteit van de bewijsvoering. En Belastingdienstmedewerker Ivo Krukert laat in zijn proefschrift zien dat er genoeg zaken zijn waarin strafverminderende omstandigheden een rol spelen. Maar die moet je dan wel naar voren zien te brengen. Zowel voor adviseur als inspecteur is er nog winst te behalen in het boeterecht en in het formele belastingrecht in het algemeen.’ <<<

‘Het komt regelmatig voor dat mijn medewerkers en ik een zaak bekijken en zeggen: had hij maar dat en dat gesteld, dan hadden wij daarop in kunnen gaan’

Jurisprudentie en wetgeving

Inkomstenbelasting

- Huuropbrengst tuinhuis bij eigen woning onbelast 21
- Boekwinst op kledingzaak door te schuiven naar onderneming van verhuurde studio's 21
- Bosbouwvrijstelling voor winst taxussnoeiwerk 22
- Paprikadraaier met maar één opdrachtgever is ondernemer 22

Verhuurderheffing

- Verhuurderheffing bij mede-eigendom discriminerend 22

Vennootschapsbelasting

- Aan dochter-bv meegegeven verliezen niet terug te draaien 22

Formeel belastingrecht

- Accountant die aangifte doet moet ook zorgtoeslagen aanvragen 23

- Hof verhoogde aan notaris opgelegde medeplegersboete 23
- Zelf belasting verrekenen is geen betaling van verschuldigde btw 23
- Onterecht toegekende combinatiekorting is ambtelijk verzuim en niet na te vorderen 24

Omzetbelasting

- Prejudiciële vraag over btw-ondernemerschap van commissaris 24

Sociale verzekeringen

- Geen socialeverzekeringplicht voor tv-chef-kok 25

Inkomstenbelasting

2018/38 Huuropbrengst tuinhuis bij eigen woning onbelast

Rechtbank Noord-Holland heeft beslist dat de opbrengst van tijdelijke verhuur van een bij een eigen woning behorende ruimte onbelast is. De procedure werd gevoerd door een vrouw die een voormalige bedrijfsruimte bij haar woning liet verbouwen tot tuinhuis. In 2015 richtte ze het tuinhuis in en ging ze het verhuren aan toeristen. In 2015 verhuurde ze het 21 dagen en ontving ze € 3564 aan huuropbrengsten. De inspecteur stelde dat de huuropbrengsten belast waren op grond van art. 3.113 Wet IB 2001. De vrouw ging in beroep en stelde dat dit artikel alleen betrekking had op de tijdelijke verhuur van de gehele eigen woning. In haar geval was maar een deel van de eigen woning verhuurd.

Rechtbank Noord-Holland stelde voorop dat het tuinhuis een aanheerigheid was van de eigen woning. Vervolgens besliste ze dat de tekst van art. 3.113 Wet IB 2001 uitgaat van de tijdelijke verhuur van de gehele woning. Ook het zevende lid van dat artikel ziet op het ter beschikking stellen aan derden van een woning in zijn geheel en niet op een deel ervan. In lid 7 is bepaald dat het tijdelijk ter beschikking stellen van een woning aan derden, aan die woning niet het karakter van hoofdverblijf ontnemt, zodat deze nog steeds kwalificeert als eigen woning. Verder blijkt volgens de rechtbank uit de parlementaire toelichting dat de wetgever ervan is uitgegaan dat art. 3.113 Wet IB 2001 alleen betrekking heeft op tijdelijke verhuur van de gehele eigen woning. Ze was het ook niet eens met de inspecteur dat het tuinhuis in aanmerking kon worden genomen bij de heffingsgrondslag voor het inkomen uit sparen en beleggen, omdat de woning inclusief het tuinhuis als eigen woning in aanmerking was genomen in box 1. De rechtbank verklaarde het beroep van de vrouw gegrond. De inspecteur is overigens in hoger beroep gegaan.

■ *Rechtbank Noord-Holland 30 mei 2018, nr. 17/4535, ECLI:NL:RBNHO:2018:4343*

2018/39 Boekwinst op kledingzaak door te schuiven naar onderneming van verhuurde studio's

Een ondernemer exploiteerde een kledingzaak. In 2011 staakte hij zijn onderneming en verkocht hij zijn winkelpand, waarmee hij in september 2011 een boekwinst behaalde van € 891.807. Hierop paste hij de doorschuiffaciliteit bij staking van art. 3.64 Wet IB 2001 toe. Op 1 augustus 2011 kocht hij een pand met acht studio's, die hij grotendeels zelf opknapte en inrichtte. In 2012 schakelde hij twee bemiddelingsbureaus in die de studio's voor hem kortstondig gingen verhuren. De inspecteur weigerde de doorschuiffaciliteit omdat de exploitatie van de studio's volgens hem geen onderneming was; de activiteiten zouden actief normaal vermogensbeheer niet te boven gaan. Hij belaste daarom de boekwinst op het winkelpand.

Hof Amsterdam stelde dat de ondernemer voldeed aan de in art. 3.64 Wet IB 2001 opgenomen voorwaarde dat sprake was van een investering binnen 12 maanden na staking van de oude onderneming in een (nieuwe) onderneming. Genoemde termijn had volgens het hof betrekking op de periode waarin de vereiste herinvestering moest plaatsvinden. Dit was het jaar 2011, maar feiten en omstandigheden uit latere jaren konden ook licht werpen op de vraag of in 2011 sprake was van een onderneming. Het hof vond het aannemelijk dat het voor de start van de verhuur noodzakelijk was dat de man gebruik maakte van verhuurbemiddelaars. Dat die aanvullende diensten hadden verricht, betekende niet dat de werkzaamheden die de man zelf verrichtte, normaal vermogensbeheer niet te boven konden gaan. De man had het pand zelf geschikt gemaakt en substantiële werkzaamheden verricht op het gebied van dienstverlening aan de gasten en had voorts het pand en het terrein onderhouden. Hij woonde dichtbij het pand en was meestal aanwezig bij de sleuteloverdracht aan nieuwe huurders, voerde de supervisie uit, maakte de studio's schoon, haalde de bedden af en maakte ze weer op. Verder had hij substantiële investeringen gedaan. Volgens het hof was vanaf de aanvang van de exploitatie van de studio's sprake van een duurzame

me organisatie van kapitaal en arbeid, die in 2011 nog in de aanvangsfase verkeerde.

■ Hof Amsterdam 27 maart 2018, nr. 16/00526, ECLI:NL:GHAMS:2018:1596

2018/40 Bosbouwvrijstelling voor winst taxussnoei

Een bv hield zich onder meer bezig met het jaarlijks snoeien van de jonge twijgjes van de *Taxus Baccata* (venijnboom) tot op het hout van het vorige jaar. Het snoeien verkocht ze aan de farmaceutische industrie. In haar aangiften vennootschapsbelasting claimde ze vervolgens de bosbouwvrijstelling voor de winst die daarmee was behaald. De inspecteur weigerde evenwel de vrijstelling, omdat planten die door de jaarlijkse snoei niet hoger werden dan 80 of 90 cm, volgens hem niet als bos waren aan te merken.

Rechtbank Den Haag was dit niet met de inspecteur eens. Uit de wetsgeschiedenis en de rechtspraak blijkt dat het begrip bos ruim moet worden uitgelegd. Het feit dat de planten door snoei kort worden gehouden, is geen reden om de bosbouwvrijstelling niet te kunnen toepassen. De rechtbank verwierp ook de stelling van de inspecteur dat niet was voldaan aan de instandhoudingseis. Hieraan wordt voldaan als de plaats die het bos als bedrijfsmiddel inneemt in het ondernemingsvermogen, meebrengt dat het bos intact wordt gelaten. De planten werden 30 tot 50 jaar gebruikt en bij uitval van planten werden er weer nieuwe geplant. Daarmee was volgens de rechtbank aan de instandhoudingseis voldaan. Ze verklaarde het beroep van de bv gegrond.

■ Rechtbank Den Haag 14 maart 2018, nr. 17/7386, ECLI:NL:RBDHA:2018:3145

2018/41 Paprikadraaier met maar één opdrachtgever is ondernemer

In het algemeen is sprake van een zelfstandig uitgeoefend beroep als de belastingplichtige voldoende zelfstandig is ten opzichte van zijn opdrachtgevers, niet alleen incidenteel opdrachten aanneemt maar streeft naar continuïteit door het verkrijgen van verschillende opdrachten en daarbij ondernemersrisico loopt. Als continuïteit of ondernemersrisico ontbreekt, is meestal sprake van resultaat uit overige werkzaamheden. Als er geen zelfstandigheid is, kan er ook sprake zijn van loon uit dienstbetrekking. Een paprikadraaier lukte het om aan te tonen dat hij ondernemer was, hoewel hij niet aan de standaardvereisten voor het ondernemerschap voldeed. Hij hield zich als zzp'er bezig met het draaien en toppen in de paprikateelt en gaf zijn inkomsten aan als winst uit onderneming. In de jaren 2012 tot en met 2014 had hij tarieven van € 13,50 tot en met € 18 per uur afgesproken met zijn opdrachtgevers. De inspecteur merkte de inkomsten in 2014 aan als resultaat uit overige werkzaamheden en schrapte de zelfstandigen- en startersaftrek en de mkb-winstvrijstelling.

Hof Den Haag besliste echter dat de paprikadraaier ten opzichte van de opdrachtgever voldoende zelfstandig was. Hij nam niet alleen incidenteel opdrachten aan, maar streefde naar continuïteit door het verkrijgen van verschillende (opeenvolgende) opdrachten. Hij behaalde een substantiële omzet waarmee hij in zijn levensonderhoud kon voorzien. De tarieven kwamen in onderling

overleg tot stand, de paprikadraaier bepaalde zelf wanneer en hoe vaak hij werkte en was niet verplicht om opdrachten te aanvaarden. Verder kon hij zijn werk naar eigen inzicht en zonder toezicht uitvoeren. Hij liep ook ondernemersrisico, ook al had dit risico zich in 2014 niet daadwerkelijk voorgedaan. Hij was in geval van schade en/of wanprestatie verplicht de schade te vergoeden of te herstellen. Verder liep hij risico's bij het aannemen van een opdracht tegen een totaalbedrag omdat weersomstandigheden erg bepalend waren voor het groeien van de planten. Ook had hij geïnvesteerd in een mobiele telefoon en computer en al het noodzakelijke gereedschap en hulpmiddelen aangeschaft om zijn werkzaamheden te kunnen doen. Dat hij geen reclame had gemaakt, betekende niet dat hij geen ondernemer was, omdat in de specialistische branche waarin hij werkte het vinden van nieuwe opdrachtgevers niet via reclame liep. Het hof merkte de paprikadraaier aan als ondernemer.

■ Hof Den Haag 8 mei 2018, nr. 17/00560, ECLI:NL:GHDHA:2018:1184

Verhuurderheffing

2018/42 Verhuurderheffing bij mede-eigendom discriminerend

Verhuurders die meer dan 50 huurwoningen bezitten, betalen een verhuurderheffing over de WOZ-waarde van de huurwoningen. Belastingplichtig voor de verhuurderheffing is de persoon die de beschikking van de WOZ-waarde ontvangt. Bij mede-eigendom ontvangt maar één persoon die beschikking van de gemeente. Hierdoor wordt die persoon belastingplichtig voor de verhuurderheffing; de andere (mede-)eigenaren zijn dat dus niet. De Hoge Raad heeft echter op 8 juni 2016 beslist dat door de toerekeningssystematiek bij mede-eigendom bij toepassing van de verhuurderheffing een verschil in behandeling ontstaat tussen rechten en feitelijk vergelijkbare gevallen, te weten het geval van de medegeothebende van huurwoningen die een WOZ-beschikking met betrekking tot die woning ontvangt, en het geval van de medegeothebende bij wie dat niet het geval is. De mate waarin deze ongelijke behandeling zich voordoet, is onder meer afhankelijk van het beleid dat een gemeente voert ten aanzien van de bekendmaking van WOZ-beschikkingen. Ook met de ruime beoordelingsmarge die de fiscale wetgever heeft, is er volgens de Hoge Raad geen rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling. Het aansluiten bij de basisregistratie WOZ leidt tot uitkomsten die ten aanzien van overigens in dezelfde positie verkerende goethebenden willekeurig is. Dat het hierdoor praktisch uitvoerbaar is, is onvoldoende. De Hoge Raad meent dat er verschillende mogelijkheden zijn om de discriminatie op te heffen, maar vindt dat het aan de wetgever is om een keuze te maken.

■ Hoge Raad 8 juni 2018, nr. 16/04098, ECLI:NL:HR:2018:846 en nr. 16/04100, ECLI:NL:HR:2018:847

Vennootschapsbelasting

2018/43 Aan dochter-bv meegegeven verliezen niet terug te draaien

Een moeder-bv vormde een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting met haar dochter-bv. Met het oog op de verkoop van de aandelen van de dochter verzocht de moeder om de fiscale eenheid per 1 januari 2015 te verbreken. In de verkoopakte van de aandelen van de dochter was opgenomen dat de koper bovenop de verkoopprijs € 8000 aan de moeder zou betalen als de inspecteur € 162.337 aan compensabele verliezen zou toewijzen aan de dochter. De moeder verzocht in haar in juni 2015 ingediende aangifte vennootschapsbelasting 2014 om de verliezen mee te geven aan de dochter. De inspecteur verleende op 13 oktober 2016 de beschikking en stelde de mee te geven verliezen met toepassing van art. 15af Wet Vpb vast. De moeder diende hiertegen op 21 november 2016 een bezwaarschrift in, dat de inspecteur ongegrond verklaarde. De moeder ging in beroep en stelde dat de aangifte waarbij het verzoek tot het meegeven van de verliezen was gedaan, was ingediend nadat de bestuurder van de dochter het bestuur over die bv had neergelegd en dat het verzoek alleen door hem was ondertekend. Volgens de moeder was het in de aangifte gedane verzoek niet rechtsgeldig en had de inspecteur het moeten afwijzen.

Rechtbank Den Haag was dit niet met de moeder eens. Behalve dat het verzoek door moeder en dochter moet worden gedaan, zijn er voor het meegeven van verliezen geen wettelijke vormvereisten. Als een dergelijk verzoek feitelijk door de bestuurder van de moeder wordt ondertekend en ingediend, wordt ervan uitgegaan dat dit verzoek ook door de dochter is ingediend, als duidelijk is dat met de indiening de wil van beide maatschappijen kenbaar wordt gemaakt. Uit de verkoopakte van de aandelen bleek duidelijk dat de bv's de wil hadden om de verliezen aan de dochter mee te geven. De rechtbank ging er daarom vanuit dat de bv's gezamenlijk hadden verzocht om de verliezen mee te geven aan de dochter.

■ *Rechtbank Den Haag 17 april 2018, nr. 17/5823, ECLI:NL:RBDHA:2018:4795*

Formeel belastingrecht

2018/44 Accountant die aangifte doet moet ook zorgtoeslagen aanvragen

Een accountant die de jaarrekening én de aangiften inkomstenbelasting verzorgt, moet volgens de Accountantskamer ook zorgtoeslagen aanvragen. Dit blijkt uit een uitspraak van de Accountantskamer. De cliënt van de accountant had een aantal fouten geconstateerd in de conceptjaarrekening en later ook in de definitieve jaarrekening. Hij besloot daarna niet langer gebruik te maken van de diensten van de accountant en diende een klacht in bij de Accountantskamer over de onjuiste jaarrekening, de aangiften inkomstenbelasting en het niet aanvragen van zorgtoeslag. De Accountantskamer was het met de cliënt eens dat de accountant zorgtoeslag had moeten aanvragen, hoewel hij daarvoor formeel geen opdracht had gegeven. Ze verklaarde de klacht gegrond, maar

legde geen maatregel op omdat in de specifieke omstandigheden van dit geval sprake was van een geringe (tuchtrechtelijke) verwijtbaarheid. De Accountantskamer nam hierbij in aanmerking dat het bedrag dat aan zorgtoeslag was misgelopen, relatief gering was.

■ *Accountantskamer 18 mei 2018, nr. 17/2423 Wtra AK*

2018/45 Hof verhoogde aan notaris opgelegde medeplegersboete

Art. 5:1 Awb maakt het de Belastingdienst sinds 1 juli 2009 mogelijk om een boete op te leggen aan de adviseur als medepleger. Van medeplegen is sprake als er een bewuste samenwerking en gezamenlijke uitvoering is met het oog op het verrichten van een strafbare gedraging. Zo ook in de volgende procedure.

Een notaris had akten opgesteld inclusief een akte 'aanvullend recht van wederinkoop' met betrekking tot de levering van onroerende zaken door een aannemers-bv. Op het moment dat de wederinkoop plaatsvond, verzocht de notaris om een teruggaaf van overdrachtsbelasting. De teruggaaf werd verleend, ten onrechte naar later uit een derdenonderzoek bleek. De inspecteur legde de bv een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting van € 72.000 op, met een vergrijpboete van 50%. De notaris legde hij een vergrijpboete op van € 72.000 (100%) in verband met het medeplegen van het opzettelijk niet-voldoen van de overdrachtsbelasting die de bv was verschuldigd. De notaris ging in beroep. Rechtbank Gelderland besliste vervolgens dat de medeplegersboete terecht was opgelegd, maar matigde deze tot € 36.000 omdat de verleende teruggaaf overdrachtsbelasting niet aan de notaris persoonlijk ten goede was gekomen, en met nog eens 15% tot € 30.600 omdat sprake was van een overschrijding van de redelijke termijn met ruim anderhalf jaar. De notaris ging in hoger beroep en de inspecteur stelde incidenteel hoger beroep in.

Hof Arnhem-Leeuwarden verwierp de stelling van de notaris dat geen medeplegersboete kon worden opgelegd omdat het verzoek om teruggaaf vóór de inwerkingtreding van art. 5:1 Awb zou hebben plaatsgevonden. De overtreding was begaan op het moment dat het verzoek om teruggaaf van overdrachtsbelasting was gedaan. De notaris had dat verzoek volgens het hof op 15 januari 2010 ingediend, zodat sprake was van een overtreding in de zin van art. 5:1 Awb. De inspecteur had volgens het hof aannemelijk gemaakt dat er een nauwe en bewuste samenwerking was tussen de bv (de pleger) en de notaris, waardoor sprake was van medeplegen. Het besliste dat de boete in beginsel passend en geboden was, maar vond in het feit dat de notaris buiten zijn gage geen financieel voordeel had behaald reden om de boete te verminderen tot € 60.000, en deze eveneens te verminderen vanwege overschrijding van de redelijke termijn, hier met 10%, waardoor de boete uiteindelijk uitkwam op € 55.000.

■ *Hof Arnhem-Leeuwarden 23 mei 2018, nr. 17/00598, ECLI:NL:GHARL:2018:4680*

2018/46 Zelf belasting verrekenen is geen betaling van verschuldigde btw

Een bv gaf in haar btw-aangifte over september 2013 een teruggaaf aan van € 1525. In oktober 2015 gaf ze een te betalen bedrag aan

btw aan van € 1924. De bv meldde in november 2015 aan de ontvanger dat ze het te betalen bedrag van € 1924 zou verrekenen met het openstaande, nog terug te ontvangen bedrag aan btw, verhoogd met kosten en rente en de kosten van het niet-tijdig terugbetalen van griffierecht uit een eerdere procedure, en stelde dat ze daarmee had betaald. Per saldo betaalde de bv € 21 op de aangifte van oktober 2015. De inspecteur legde over dat tijdvak een naheffingsaanslag btw op van € 1903 met een betaalverzuimboete van € 57.

Hof Arnhem-Leeuwarden verwierp het beroep van de bv op art. 19, lid 2 AWR. Op grond van die bepaling kan een belastingplichtige een verzoek indienen om uitstel van betaling in afwachting van verrekening met een belastingteruggaaf. De bv had in haar brief van november 2015 geen verzoek om uitstel van betaling gedaan, maar had meegedeeld dat ze diverse bedragen met elkaar had verrekend en dat ze daarmee had betaald. Bij die verrekening had ze niet alleen een nog niet geformaliseerde belastingteruggaaf betrokken, maar ook bedragen waarvoor art. 19, lid 2 AWR niet was bedoeld, zoals griffierechten en zelf berekende rente en kosten voor aanmaningen en late betaling. Dit was geen pleitbaar standpunt en leverde ook geen afwezigheid van alle schuld op. De bv kon als ervaren ondernemer en belastingplichtige weten dat ze op deze manier niet aan haar betalingsverplichtingen tegenover de Belastingdienst kon voldoen. Het hof vond de verzuimboete passend en geboden en verklaarde het hoger beroep van de bv ongegrond.

■ Hof Arnhem-Leeuwarden 8 mei 2018, nr. 17/00102, ECLI:NL:GHARL:2018:4167

2018/47 Onterecht toegekende combinatiekorting is ambtelijk verzuim en niet na te vorderen

Een man claimde in zijn aangifte inkomstenbelasting 2010 de zelfstandigen- en startersaftrek en de mkb-winstvrijstelling. Het aangifteprogramma van de Belastingdienst kende daarop automatisch ook de inkomensafhankelijke combinatiekorting (iack) toe. Bij het regelen van de aanslag weigerde de inspecteur de zelfstandigen- en startersaftrek, waardoor ook geen recht meer bestond op de iack. Door een programmeerfout in de software van de Belastingdienst gebeurde dit echter niet automatisch en ontving de man de iack toch. Nadat de programmeerfout bij de Belastingdienst was ontdekt, legde de inspecteur een navorderingsaanslag inkomstenbelasting op. Hof Arnhem-Leeuwarden besliste dat het toekennen van de iack een beoordelingsfout van de inspecteur was, die niet met navordering op grond van art. 16, lid 2, onderdeel c AWR kon worden hersteld. De staatssecretaris ging in cassatie, maar zonder succes.

De Hoge Raad leidde uit de wetsgeschiedenis af dat het woord 'fout' in art. 16, lid 2, onderdeel c AWR neutraal en ruim is bedoeld. Daaronder moet worden verstaan elke misslag van de Belastingdienst in verband met de aanslagregeling, zoals schrijf-, reken-, overname- en intoetsfouten, maar ook andere als 'fouten ten gevolge van de geautomatiseerde verwerking van aangiften', als het gevolg daarvan is dat de belastingschuld op een te laag bedrag is vastgesteld. Volgens de Hoge Raad heeft de wetgever met de invoering van deze regeling niet willen breken met de voorheen ontwikkelde rechtspraak over beoordelingsfouten van de inspecteur.

Die rechtspraak houdt in dat herstel door middel van navordering niet mogelijk is als een aanslag te laag is vastgesteld door een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten die bepalend zijn voor de (omvang van de) belastingplicht of van een onjuist inzicht van de inspecteur in het recht. Zo'n beoordelingsfout kan niet worden hersteld op basis van art. 16, lid 2, onderdeel c AWR, ook niet als ze voor de belastingplichtige kenbaar was. De inspecteur had al bij de aanslagregeling een melding gekregen die hem aanleiding had moeten geven voor onderzoek naar wat in de aangifte was vermeld en van belang was voor het al dan niet toekennen van de ondernemersfaciliteiten. Bij een behoorlijke taakvervulling had dat onderzoek niet beperkt mogen zijn tot de vraag of er recht bestond op de zelfstandigen- of de startersaftrek, maar had de inspecteur ook moeten vaststellen of de met de toekenning van die zelfstandigenaftrek rechtstreeks verband houdende iack terecht was verleend. Het niet-doen van dat onderzoek was een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur dat niet met toepassing van art. 16, lid 2, onderdeel c AWR kon worden hersteld.

■ Hoge Raad 15 juni 2018, nr. 17/01894, ECLI:NL:HR:2018:797

Omzetbelasting

2018/48 Prejudiciële vraag over btw-ondernemerschap van commissaris

Een commissaris werd tot 1 januari 2013 niet aangemerkt als ondernemer voor de btw op grond van een tot 1 juli 2012 van kracht zijnd besluit van 5 oktober 2006 (nr. CPP2006/2138M). Dat besluit hield in dat commissarissen die maximaal vier commissariaten vervulden, geen ondernemer voor de btw waren. In een besluit van 27 juni 2012 (nr. BLKB2012/477M) werd deze goedkeuring ingetrokken, met een overgangsregeling tot 1 januari 2013. De goedkeuring werd ingetrokken naar aanleiding van een verzoek van de Europese Commissie. Die vond dat het werk van een commissaris, ook al is het maar voor één raad van commissarissen, moet worden beschouwd als een economische activiteit voor de btw. Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste naar aanleiding daarvan dat een commissaris met maar één commissariaat ondernemer was voor de btw, maar Hof Den Bosch twijfelde daaraan en besloot hierover een prejudiciële vraag voor te leggen aan het Europese Hof van Justitie.

De procedure werd gevoerd door een gemeenteambtenaar die daarnaast lid was van de raad van commissarissen (rvc) van een woningcorporatie. Voor deze functie ontving hij een brutovergoeding van € 14.912 per jaar, waarop loonheffing werd ingehouden. De inspecteur stelde dat de man ondernemer was voor de btw. De commissaris was het hier niet mee eens en ging in beroep. Hof Den Bosch besliste dat de commissaris als lid van de rvc duurzaam deelnam aan het economische verkeer en dus een economische activiteit verrichtte. Aan de ene kant verkeerde hij ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden in een ondergeschikte positie ten opzichte van de rvc. In dat geval was er een ondergeschiktheid ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever als bedoeld in art. 10 Btw-richtlijn. Aan de andere kant verkeerde hij alleen ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden in een ondergeschik-



te positie ten opzichte van de rvc, maar overigens niet. Dan was sprake van het zelfstandig verrichten van economische activiteiten. Het hof twijfelde over de vraag of de commissaris voor zijn werkzaamheden als ondernemer voor de btw moest worden aangemerkt en besloot daarom het Europese Hof een prejudiciële vraag te stellen. Hof Den Bosch is voorlopig geneigd te beslissen dat een lid van de rvc van een stichting zijn economische activiteiten niet zelfstandig verricht en dus geen ondernemer voor de btw is.

■ Hof Den Bosch 21 juni 2018, nr. 16/03573, ECLI:NL:GHSHE:2018:2685

Sociale verzekeringen

2018/49 Geen socialeverzekeringsplicht voor tv-chef-kok

Een bekend mediabedrijf stelde beroep in tegen de socialeverzekeringplicht van een bekende tv-chef-kok met wie het – middels de bv van de kok – een overeenkomst voor het maken van tv-programma's had gesloten. De chef-kok verrichtte voor zijn eigen bv ook commerciële activiteiten, zoals het onder zijn merknaam verkopen van kookgerei via (web)winkels, het publiceren van culinaire boeken, het verhuren van cateringcontainers voor partijen en het bereiden van stoofvleesrecepturen. De omzet van zijn bv in 2016 voor zijn werkzaamheden voor het mediabedrijf bedroeg 26% van haar totale omzet. De bv ging op 1 januari 2017 voor drie jaar een overeenkomst van opdracht voor bepaalde tijd aan met het mediabedrijf, vertegenwoordigd door de chef-kok als opdrachtnemer. In de overeenkomst was opgenomen dat partijen uitdrukkelijk geen arbeidsovereenkomst in de zin van art. 7:610

BW beoogden. Verder was opgenomen dat de opdrachtgever wel aanwijzingen en instructies kon geven over het resultaat van de opdracht. Dit instructierecht was niet aanwezig ten aanzien van de wijze waarop de chef-kok zou optreden in de programma's en zijn deskundigheid, ervaring en expertise op culinair terrein en op het terrein van leiding geven aan horecagelegenheden. Tussen partijen was er volgens de overeenkomst geen gezagsverhouding. De chef-kok mocht niet zonder goedkeuring van het mediabedrijf werkzaamheden of opdrachten in beeld verrichten als presentator, chef-kok of culinair deskundige voor andere audiovisuele mediadiensten. Tegen alle overige off-screenactiviteiten bestond geen bezwaar. De inspecteur stelde dat sprake was van een privaatrechtelijke dienstbetrekking en dat de chef-kok verzekerd was voor de werknemersverzekeringen.

Rechtbank Gelderland stelde vast dat de inspecteur niet aanmerkelijk had gemaakt dat sprake was van een gezagsverhouding. Het ging er niet om of de chef-kok in de verhouding tot een productiemaatschappij in een gezagsrelatie werkzaam was, maar of hij, nadat het format door het mediabedrijf was goedgekeurd en het voortraject was afgesloten, de werkzaamheden in een gezagsverhouding verrichtte. Ze oordeelde dat de chef-kok de werkzaamheden had uitgevoerd op grond van zijn specifieke expertise, ervaring en vaardigheden op culinair terrein en op het gebied van het managen van horecaondernemingen en dat hij deze werkzaamheden – op een aantal organisatorische zaken na – zelfstandig en naar eigen professioneel inzicht kon uitoefenen. Het concurrentiebeding gold alleen voor het verrichten van werkzaamheden voor andere audiovisuele mediadiensten. De rechtbank besliste dat geen sprake was van een privaatrechtelijke dienstbetrekking en dat de chef-kok niet verplicht verzekerd was voor de werknemersverzekeringen.

■ Rechtbank Gelderland 19 juni 2018, nr. 18/2164, ECLI:NL:RBGEL:2018:2779

Wetgeving

De stand van zaken

Per 2 juli 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

Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing 34 556

Wet spoedreparatie fiscale eenheid 34 959

Bij KB

Bij KB

Dag na datum uitgifte Stb

- a. ze zijn beiden meerderjarig;
- b. ze staan op hetzelfde woonadres ingeschreven;
- c. ze hebben ingevolge een notarieel samenlevingscontract een wederzijdse zorgverplichting. Zo'n verplichting geldt overigens niet voor ongehuwd samenwonenden die tot het tijdstip van overlijden ten minste vijf jaren staan ingeschreven op hetzelfde woonadres. Voor hen is dus het hebben van een notarieel samenlevingscontract als bedoeld in art. 5a AWR voldoende;
- d. ze zijn geen bloedverwanten in de rechte lijn;
- e. ze voldoen niet met een ander aan de bovengenoemde voorwaarden.

De lengte van de periode waarover ze aan bovengenoemde voorwaarden moeten voldoen om als partners te kunnen worden beschouwd, is afhankelijk van de vraag of het gaat om de erfbelasting, dan wel de schenkbelasting. Bij de erfbelasting is dat zes maanden voorafgaande aan het desbetreffende overlijden en bij de schenkbelasting twee jaar voorafgaande aan de schenking.

Een tussenbeoordeling

Het zijn van fiscale partner voor de inkomstenbelasting en de schenk- of erfbelasting is veelal aantrekkelijk voor de belastingplichtigen. Voor de inkomstenbelasting is de vrije toedeling van de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en de toekenning van de gecombineerde heffingskorting aan de niet of weinig verdienende partner voordelig. De samentelling van de drempel voor de aftrek van zorguitgaven is een voorbeeld van een mogelijk nadeel. Voor de Successiewet vormen met name het kunnen profiteren van de partnervrijstelling in geval van erfbelasting en het te behalen tariefvoordeel in geval van zowel de erf- als schenkbelasting aantrekkelijke punten. Vanwege de in de Successiewet opgenomen fictie- en samentelbepalingen kan het fiscale partnerschap nadelig uitwerken.

Dat doet het veelal ook voor de Awir. Immers, in dat geval worden de inkomsten en vermogens van de partners bij elkaar geteld, hetgeen voor het recht op bijvoorbeeld toeslagen en de hoogte daarvan negatieve gevolgen heeft. Overigens kent de Awir naast het partnerbegrip ook nog het begrip 'medebewoner'. Wanneer de ongehuwd samenwonenden niet als elkaars partners worden aangemerkt, is mogelijk sprake van medebewonerschap, waardoor eveneens de draagkracht van de leefeenheid omhoog gaat en het recht op toeslagen minder wordt.

Uit voorgaand overzicht van partnerbegrippen blijkt voorts een groot verschil in voorwaarden voor het fiscale partnerschap te bestaan tussen enerzijds de inkomstenbelasting en de Awir en anderzijds het successierecht. Dat houdt onder meer verband met het verschil in karakter tussen de eerste twee wetten en de Successiewet. De erf- en schenkbelasting zijn tijdstipbelastingen. De inkomstenbelasting en de Awir hebben betrekking op tijdvakken. Een belangrijk verschil is voorts dat de afwijkingen ten opzichte van het uniform partnerbegrip van art. 5a AWR in de inkomstenbelasting en de Awir vooral betrekking hebben op uitbreiding van dat uniform partnerbegrip, terwijl de afwijkingen in de Successiewet dat begrip vooral beperken.

Bijzondere partnersituaties

Sommige situaties vragen om bijzondere aandacht waar het het fiscale partnerschap betreft. Hierna zet ik er een aantal op een rij.

Partnerschap gedurende een deel van het kalenderjaar

Degenen die voor een deel van een kalenderjaar als elkaars partner worden aangemerkt, worden ook over andere perioden van dat kalenderjaar als zodanig beschouwd, voor zover ze ook dan op hetzelfde woonadres staan ingeschreven. Voor ongehuwd samenwonenden betekent dit dat de situatie, nadat ze niet meer voldoen aan de overige voorwaarden voor het fiscale partnerschap, wordt gecontinueerd. Overigens geldt dit ook voor de periode in het kalenderjaar waarin ongehuwd samenwonenden nog niet voldoen aan de voorwaarden voor het fiscale partnerschap.

Voorbeeld

Jack en Laura wonen op 1 januari 2017 samen op hetzelfde woonadres, maar voldoen nog niet aan de voorwaarden voor het partnerschap voor de IB en de Awir. Op 15 mei 2017 wordt uit hun relatie een kind geboren, waardoor ze vanaf die datum wel als fiscale partners worden aangemerkt. Dit heeft tot gevolg dat ze ook in de periode 1 januari tot 15 mei 2017 als fiscale partners worden aangemerkt.

Bij ontbinding van een huwelijk of geregistreerd partnerschap kan dat anders zijn. Dan geldt immers niet de voorwaarde dat de partners op hetzelfde woonadres ingeschreven moeten staan. Voor zover ze tijdens hun huwelijk of geregistreerd partnerschap niet op hetzelfde woonadres stonden ingeschreven, zullen ze na beëindiging daarvan er alsnog voor moeten zorgen dat ze op hetzelfde woonadres worden ingeschreven als ze in de andere perioden van het kalenderjaar nog van de voordelen van het fiscale partnerschap willen profiteren. Overigens zal deze situatie zich in de praktijk zelden voordoen, gelet op het veelal sterk emotionele karakter van een (echt)scheiding.

Zowel in de inkomstenbelasting als in de Awir is een bepaling opgenomen op grond waarvan partnerschap ge-

Tussen de inkomstenbelasting en de Awir enerzijds en de Successiewet anderzijds bestaat een groot verschil in voorwaarden voor het fiscale partnerschap

twee van hen een notarieel samenlevingscontract hebben gesloten, deze twee toch als elkaars partner kunnen worden aangemerkt.⁶

Opname in een verpleeg- of verzorgingstehuis van een van de partners

Opname van een van de partners in een verpleeg- of verzorgingstehuis om medische redenen of vanwege ouderdom betekent niet dat het fiscale partnerschap wordt verbroken, ook niet wanneer inschrijving van beide – ongehuwd samenwonende – partners op hetzelfde woonadres niet langer mogelijk is. Het fiscale partnerschap blijft bestaan zolang na het einde van de inschrijving op hetzelfde woonadres ten aanzien van geen van beiden een derde persoon als partner wordt aangemerkt. Is er geen derde, dan eindigt het fiscaal partnerschap ook als een van de partners de inspecteur schriftelijk laat weten niet langer als partners te willen worden aangemerkt.

Het zou voor de hand hebben gelegen om als voorwaarde te stellen dat beide partners daartoe een verzoek moeten doen. Omdat het echter vaak voorkomt dat de opgenomen partner aan dementie lijdt, is ervoor gekozen om slechts een van beiden het verzoek te laten doen. De hiertoe strekkende bepaling is opgenomen in art. 5a, lid 7 AWR en is overgenomen in art. 1a, lid 5 SW 1956, art. 1.2, lid 5 Wet IB 2001 en art. 3, lid 6 Awir.

Partnerschap en gemengde gezinnen

Van een gemengd gezin is sprake als twee gehuwd, dan wel ongehuwd samenwonenden ieder eigen kinderen

zoals voordelen met betrekking tot kindgerelateerde toeslagen.

Per 1 januari 2012 is die ongelijkheid voor een groot deel opgelost door de introductie van de voorwaarde in art. 1.2, lid 1, onderdeel e Wet IB 2001. De ongelijkheid is echter niet helemaal opgelost, omdat in het geval van gemengde gezinnen een tegenbewijsregeling is opgenomen voor onderverhuursituaties; traditionele gezinnen hebben die optie niet.

In art. 1.2, lid 7 Wet IB 2001 is voorts een bepaling opgenomen op grond waarvan degene die uitsluitend op grond van art. 1.2, lid 1, onderdeel e Wet IB 2001 partner is en woont in een zogenoemde opvangwoning als bedoeld in art. 1.1.1 Wet maatschappelijke opvang, niet als fiscale partner kan worden aangemerkt. De Awir kent soortgelijke bepalingen, te weten art. 3, lid 2, onderdeel e Awir en art. 3, lid 7 Awir.

Partnerschap, (stief)ouders en (stief)kinderen

Een bloed- of aanverwant in de eerste graad van de belastingplichtige kan geen fiscaal partner zijn, tenzij zowel de belastingplichtige zelf als de bloed- of aanverwant bij aanvang van het kalenderjaar 27 jaar of ouder is. Dit geldt voor zowel de inkomstenbelasting als de Awir. Voor eigen kinderen (bloedverwanten) van de belastingplichtige geldt dit zonder nadere voorwaarden. Een stiefkind, dat bijvoorbeeld na het overlijden van zijn wettelijke ouder bij diens (nieuwe) partner is blijven wonen, wordt als aanverwant van de stiefouder aangemerkt. Iemand wordt echter voor de partnerregeling uitsluitend als aanverwant aangemerkt als hij samen met de belastingplichtige in enig jaar een gezamenlijk verzoek bij de inspecteur heeft ingediend om niet als partners te worden aangemerkt. Dat verzoek hoeft niet jaarlijks te worden gedaan; in een later jaar kan er ook niet op worden teruggekomen.

Per 1 januari 2018 is voorts zowel in de inkomstenbelasting als in de Awir vastgelegd dat een soortgelijke regeling geldt voor de relatie ouders-pleegkinderen. Het gaat daarbij om pleegkinderen voor wie de pleegouder in enig jaar een pleegvergoeding op grond van de Wet op de Jeugdzorg, dan wel kinderbijslag heeft ontvangen. Zolang het pleegkind jonger is dan 27 jaar, kan een gezamenlijk verzoek worden ingediend om niet als partners te worden aangemerkt. Op basis van een eerder besluit was de regeling ook al in 2017 van toepassing.

Op grond van art. 1a, lid 1, onderdeel d SW 1956 kunnen bloedverwanten in de rechte lijn geen fiscale partners zijn. Tot 2015 gold hierop een uitzondering voor bloedverwanten in de rechte lijn die mantelzorger waren. Per 1 januari 2015 verviel echter het zogenoemde mantelzorgcompliment. Met ingang van 1 januari 2016 is ook de partnervrijstelling voor mantelzorgers vervallen.⁷

Ook de Successiewet kent een bepaling op grond waarvan bloed- en aanverwanten aan elkaar worden gelijkgesteld, te weten in art. 19. Hierdoor wordt eveneens een meer gelijke behandeling gerealiseerd van traditio-

Ook de Successiewet kent een bepaling op grond waarvan bloed- en aanverwanten aan elkaar worden gelijkgesteld

uit een vorige relatie hebben die bij hen inwonen. Met name bij ongehuwd samenwonenden gaf dit problemen. Op grond van een wetswijziging per 1 januari 2011 werden ze niet langer als fiscale partner aangemerkt zolang ze hun kinderen niet wederzijds erkennen. Dit leidde ertoe dat er ongelijkheid ontstond tussen traditionele gezinnen – gezinnen met alleen eigen kinderen – en gemengde gezinnen. Enerzijds konden gemengde gezinnen niet profiteren van de voordelen van het fiscale partnerschap – waaronder de vrije toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen – en anderzijds profiteerden gemengde gezinnen van voordelen die traditionele gezinnen niet hadden –

nele gezinnen enerzijds en gezinnen met pleegkinderen en gemengde gezinnen anderzijds.

Partnerschap met niet-inwoner van Nederland

Op grond van art. 1.2, lid 4, onderdeel c Wet IB 2001 kunnen niet-inwoners van Nederland geen fiscaal partner zijn van een belastingplichtige. Dit is slechts anders wanneer de niet-inwoner kan worden aangemerkt als een zogenoemde kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in de zin van art. 7.8 Wet IB 2001. Dat is een buitenlandse belastingplichtige die onder bepaalde voorwaarden volgens de regels voor binnenlandse belastingplichtigen wordt belast.

Alleen inwoners van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte – dat zijn de lidstaten van de Europese Unie plus IJsland, Noorwegen en Liechtenstein – en van Zwitserland en de BES-eilanden (Bonaire, Sint-Eustatius en Saba) kunnen worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Verder is dat alleen het geval als diens inkomen, eventueel samen met dat van zijn partner, voor 90% of meer in Nederland onderworpen is aan loon- of inkomstenbelasting. Om als fiscale partner te kunnen worden aangemerkt moet aan dezelfde voorwaarden worden voldaan als die welke gelden voor inwoners van Nederland. Overigens kent de Awir een dergelijke bepaling niet.

Medebewoner

Met name voor de Awir is naast het partnerbegrip ook het begrip ‘medebewoner’ van belang. Dat is iemand die als ingezetene op hetzelfde woonadres als de gerechtigde tot de uitkering staat ingeschreven. Niet als medebewoner worden echter aangemerkt:

- a. de partner;
- b. iemand die op grond van een schriftelijke overeenkomst met de gerechtigde een deel van de woning huurt, niet zijnde een bloed- en aanverwant in de eerste graad van de gerechtigde of diens partner; denk aan kostgangers;
- c. personen die tot zijn huishouden behoren.

Het inkomen en vermogen van een medebewoner heeft mogelijk invloed op de hoogte van de uitkering van de toeslaggerechtigde. Of dat zo is, hangt af van de specifieke in het geding zijnde inkomensafhankelijke regeling. Voor een inwonend eigen kind, stiefkind of pleegkind vanaf 23 jaar geldt voor 2018 in ieder geval een vrijlatingsbedrag van € 4.827.

Partner in het voorgaande kalenderjaar, dan ook in het lopende kalenderjaar

Ongehuwden die in een bepaald kalenderjaar als elkaars partner zijn aangemerkt omdat ze voldoen aan de daarvoor geldende voorwaarden, worden ook in het daaropvolgende kalenderjaar voor zowel de inkomstenbelasting als de Awir als elkaars partner aangemerkt, ook al voldoen ze in dat kalenderjaar niet meer aan deze voorwaarden. Wel is van belang dat beiden op hetzelfde woonadres ingeschreven blijven staan.

Voorbeeld

Karel en Moniek wonen in 2017 ongehuwd samen en worden als elkaars partner beschouwd, omdat ze beiden in een eigen woning wonen. Ze zijn echter per 1 januari 2018 verhuisd naar een huurwoning en er is geen formele grond meer om hen als fiscale partners aan te merken. Toch behouden ze in 2018 nog de status van fiscale partners.

Voor de Awir is naast het partnerbegrip ook het begrip ‘medebewoner’ van belang

Of die situatie ook in 2019 en latere jaren blijft bestaan, is onduidelijk. De letterlijke tekst leidt daar wel toe, als men maar op hetzelfde woonadres ingeschreven blijft staan. Men kan zo blijven profiteren van de fiscale voordelen van het fiscale partnerschap. Overigens kan dat ook nadelen opleveren, met name voor het recht op toeslagen. Ontsnappen aan het fiscale partnerschap lijkt op grond van deze bepaling niet mogelijk, zodat de nadelen zullen moeten worden geaccepteerd, tenzij zij niet meer op hetzelfde woonadres staan ingeschreven. <<<

Noten

- 1 Hierna wordt dit steeds afgekort aangegeven door te volstaan met: op hetzelfde woonadres zijn/staan ingeschreven.
- 2 Zie hierover uitgebreider Y. van Buul, D.F.C. Ferket en G.M. de Vries, Nieuwe uitzondering voor stiefouders en -kinderen in het partnerbegrip van de IB en Awir, WFR 2018/50.
- 3 De in de Wet IB 2001 en de Awir opgenomen bepalingen zijn gebaseerd op art. 5a, lid 2 AWR.
- 4 Op grond van art. 1a, lid 6 SW 1956 is art. 5a, lid 2 AWR dan ook niet van toepassing verklaard. Wel is in het Besluit van 5 juli 2010, DGB2010/872M, Stcrt. 2010, 10.783 een aantal tegemoetkomende regelingen afgekondigd, waardoor bepaalde tarieffaciliteiten onder nadere voorwaarden ook ten goede kunnen komen aan de aanstaande en de ex-partner. Hiervoor moet een beroep worden gedaan op de hardheidsclausule.
- 5 Art. 5a, lid 5 AWR.
- 6 Zie Brief van 6 juni 2011, nr. DB2011/138 U, V-N 2011/31.25. Daarin is aangegeven dat een beleidsbesluit zal volgen, waarin de goedkeuring zou worden vervat. Dat besluit is echter nog steeds niet verschenen. Er kan echter worden aangenomen dat de goedkeuring nog steeds geldt.
- 7 Formeel geldt art. 1a, lid 4 SW 1956, die daarop inspeelt, nog steeds.

De fiscale woonplaats van een natuurlijk persoon

Voor de heffing van belasting is de woonplaats van een belastingplichtige van groot belang. Een inwoner van Nederland is belastingplichtig voor zijn volledige wereldinkomen, terwijl een niet-inwoner alleen voor zijn inkomen uit Nederlandse bronnen wordt belast. In dit artikel laat ik de belangrijkste criteria voor het bepalen van de fiscale woonplaats de revue passeren en sta ik stil bij het belang van een eenduidige vaststelling van waar iemand woont, met name op het gebied van de uitwisseling van gegevens in het kader van de Common Reporting Standards (CRS).



Marc Lichtenberg
Mr. M.C.A. Lichtenberg RB is werkzaam bij HLB Van Daal Adviseurs & Accountants te Waalwijk

Zoals elke belastingadviseur in Nederland ooit heeft geleerd, is de plaats waar iemand woont afhankelijk van de omstandigheden (art. 4 AWR). Als gevolg van de globalisering en de hiermee gepaard gaande migraties en internationale tewerkstellingen is het tegenwoordig echter niet zo eenvoudig om te bepalen waar iemand nu precies woont.

Woonplaats naar omstandigheden bepaald

Art. 4 AWR bepaalt zoals gezegd dat de plaats waar een natuurlijk persoon woont, naar de omstandigheden wordt beoordeeld. Of er sprake is van belastingplicht, hangt af van de vraag of er een voldoende duurzame band met Nederland is. Dit wordt afgeleid uit de uiterlijk waarneembare, feitelijke gedragingen. Factoren die bij de beoordeling van de vraag naar de duurzaamheid van de band met Nederland van belang zijn, zijn onder meer:

- het beschikken over duurzame woonruimte;
- de woonplaats van het gezin;
- de plaats van de werkzaamheden;
- het aanhouden van bankrekeningen en beleggingen;
- internet- en telefoonabonnement;
- de plaats waar verzekeringen zijn afgesloten;
- de plaats waar men artsen consulteert;
- de plaats waar men boodschappen doet (bestedingspatroon);

- de plaats waar de auto geregistreerd is en waar getankt wordt;
- de wil van de natuurlijk persoon om langere tijd te blijven;
- ingeschreven zijn in het bevolkingsregister;
- het hebben van de Nederlandse nationaliteit.

Inschrijving op grond van de Wet Basisregistratie Personen (WBP) is niet doorslaggevend bij het bepalen van de fiscale woonplaats van een natuurlijk persoon, al is het voor de Belastingdienst vaak wel de aanleiding om iemand uit te nodigen voor het doen van aangifte.¹ Uit HR 12 april 2013, nr. 12/02980 volgt dat de duurzame band niet sterker hoeft te zijn dan die met een ander land, zodat het voor het hebben van een woonplaats niet noodzakelijk is dat het *middelpunt* van iemands maatschappelijke leven zich in die plaats bevindt. Voldoende is dus al dat sprake is van een duurzame band van persoonlijke aard.² Bij de beoordeling van de relevante omstandigheden wordt geen rubricering of rangorde aangebracht; de rechter beziet de omstandigheden in hun onderlinge verband. Het is niet altijd concreet te bepalen op welk moment precies een verlegging van de woonplaats heeft plaatsgevonden. Voor het hebben van een *duurzame* band speelt ook de duur van het verblijf een rol. Dit is meestal slechts achteraf te bepalen. Dat dit grote gevolgen kan hebben, moge duidelijk zijn. De duurzame band kwam bijvoorbeeld aan de orde in de zaak van een bekende Nederland-



se voetbaltrainer.³ De rechtbank kwam tot de conclusie dat de trainer in de periode van 31 oktober tot en met 31 december 2002 nog geen inwoner van Nederland was, aangezien hij nog zoekende was naar passende woonruimte en aanvankelijk mogelijk de intentie had om daadwerkelijk in België te gaan wonen, terwijl voor het jaar 2003 uit de gedragingen van de trainer is gebleken dat die intentie er niet (meer) was. De in 2002 genoten Zuid-Koreaanse inkomsten waren derhalve niet in Nederland belastbaar, maar de in 2003 genoten inkomsten wel.

Woonplaatsficties

Naast de omstandigheden van feitelijke aard kunnen wettelijke ficties ertoe leiden dat een belastingplichtige voor de belastingheffing juist wel of juist niet als onbeperkt belastingplichtige wordt aangemerkt:

- als iemand Nederland verlaat en binnen een jaar weer in Nederland gaat wonen zonder elders te hebben gewoond, wordt hij geacht inwoner van Nederland te zijn gebleven (art. 2.2, lid 1 Wet IB 2001);
- feitelijk niet-inwoners als diplomatiek personeel en militairen en hun gezinsleden worden ondanks een woonplaats buiten Nederland toch in Nederland belast voor hun wereldinkomen (art. 2.2, lid 2 Wet IB 2001);
- schepen en luchtvaartuigen die in Nederland hun thuishaven hebben, worden ten opzichte van de bemanning als deel van Nederland beschouwd (art. 4, lid 2 AWR);
- voor de erf- en schenkbelasting is, naast de Nederlandse nationaliteit van de erflater, c.q. schenker, ook van belang of deze minder dan 10 jaar geleden is opgehouden om inwoner van Nederland te zijn geweest;⁴

Voor het hebben van een woonplaats niet noodzakelijk is dat het middelpunt van iemands maatschappelijke leven zich daar bevindt

- voor extraterritoriale werknemers die in Nederland komen wonen geldt daarentegen dat zij op verzoek als fictief *buitenlands* belastingplichtige worden aangemerkt als zij gebruikmaken van de 30%-regeling (art. 2.6 Wet IB 2001).

Dubbele woonplaats

Het is mogelijk dat een belastingplichtige op basis van de wetgeving van een ander land ook inwoner van dat land is.⁵ Anders dan Nederland hanteren veel landen duidelijke, concrete criteria op grond waarvan men inwoner is. Voorbeelden hiervan zijn:

- inschrijving in het bevolkingsregister leidt tot een wettelijk vermoeden van inwonerschap (België);
- het hebben van de nationaliteit of een werkvergunning (Verenigde Staten);⁶
- verblijf gedurende een langere periode, bezien over een aantal jaren (Verenigde Staten);⁷
- het hebben van woongelegenheid (Duitsland);
- een verblijf van meer dan 183 dagen (Spanje).



Het is duidelijk dat op basis van de uiteenlopende criteria die landen stellen, er gemakkelijk sprake kan zijn van een dubbele woonplaats. Hierin schuilt het gevaar van dubbele heffing. Om dit te voorkomen hebben de meeste landen een ‘tiebreakerbepaling’ opgenomen. Die houdt in dat, alleen voor de toepassing van het desbetreffende belastingverdrag, één land als woonland wordt aangewezen. Wanneer landen een tiebreakerbepaling hanteren die is gebaseerd op art. 4 van het OESO-modelverdrag, gebeurt dat in deze volgorde:

1. iemand wordt geacht uitsluitend inwoner te zijn van de staat waar hij een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft;
2. als iemand in beide staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht uitsluitend inwoner te zijn van de staat waarmee zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn (middelpunt van de levensbelangen);
3. als niet kan worden bepaald in welke staat iemand het middelpunt van zijn levensbelangen heeft, of wanneer hij in geen van de staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht uitsluitend inwoner te zijn van de staat waar hij gewoonlijk verblijft;
4. als iemand in beide staten of in geen van beide staten gewoonlijk verblijft, wordt hij geacht uitsluitend inwoner te zijn van de staat waarvan hij onderdaan is;
5. als iemand onderdaan is van beide staten of van geen van beide, regelen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming.

Internationaal is er in de regel overeenstemming over het feit dat het bronbeginsel meestal sterker is dan het woonplaatsbeginsel

Heffing naar draagkracht

De plaats waar iemand woont is belangrijk, omdat het een land de mogelijkheid biedt te heffen over het inkomen dat een natuurlijk persoon wereldwijd geniet. Dit is de tegenprestatie van de natuurlijk persoon die baat heeft bij de voorzieningen en omstandigheden die deze staat heeft gecreëerd om het inkomen te behalen. Daar staat tegenover dat de woonstaat rekening moet houden met omstandigheden die de draagkracht van de belastingplichtige verminderen, zoals betaalde hypotheekrente en andere persoonlijke uitgaven. Het is de keuze van de staat zelf of het dit doet door middel van het toekennen van specifieke aftrekposten of een en ander verdisconteert in het belastingtarief. Uiteindelijk draagt de belastingplichtige op enigerlei wijze naar draagkracht bij aan de collectieve voorzieningen.

Naast het woonlandbeginsel wordt ook internationaal aanvaard dat het land dat de verwerving van inkomen mogelijk maakt, heft over het inkomen uit een in dat land aanwezige bron. Dit manifesteert zich in een (bron) heffing over het in die staat verworven inkomen uit bijvoorbeeld dienstbetrekking, aandelen, banktegoeden en intellectuele eigendom.

Internationaal is er in de regel overeenstemming over het feit dat het bronbeginsel meestal sterker is dan het woonplaatsbeginsel, zodat uiteindelijk het bronland effectief belasting heft over deze lokaal verworven inkomsten, vaak naar een vast tarief. Het woonland houdt vervolgens rekening met persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige. Maar wat nu als er in het woonland niet of nauwelijks belasting verschuldigd is? Met draagkrachtverminderende factoren kan dan zonder nadere regelgeving geen rekening worden gehouden.⁸

Omdat een natuurlijk persoon mogelijk slechter af is als hij in een ander EU-land gaat werken, kan dit voor hem een belemmering zijn om zich in een ander land te gaan vestigen of daar te gaan werken. Hierop heeft zich binnen Europa rechtspraak ontwikkeld die het bronland verplicht om in de belastingheffing rekening te houden met draagkrachtverminderende omstandigheden van een niet-inwoner.⁹ Momenteel wordt in Nederland nieuwe wetgeving op dit gebied verwacht, nu de regeling van het opteren voor binnenlandse belastingplicht en die van de kwalificerende binnenlandse belastingplicht niet EU-proof zijn gebleken.

Common Reporting Standards (CRS)

Behalve op diverse overheidsinstanties rust er sinds enige tijd ook op de banken de verplichting om de fiscale woonplaats van hun klanten vast te stellen. Dit gebeurt in het kader van de op hen rustende verplichtingen in het kader van de Common Reporting Standards (CRS). Op de site van de Belastingdienst, onderdeel Internationaal – zakelijk, wordt uitgelegd wat dit is en welke verplichtingen hierbij horen. Op deze site valt het volgende te lezen:

Een natuurlijk persoon is fiscaal inwoner van Nederland als hij zijn permanente woon- of verblijfplaats in Neder-

land heeft. Daarbij wordt gekeken of onder meer de volgende omstandigheden voor u gelden:

- u brengt de meeste tijd door op een adres in Nederland
- uw partner en uw gezin wonen in Nederland
- u werkt in Nederland
- u bent verzekerd in Nederland
- u hebt een huisarts in Nederland
- u bent lid van een of meer Nederlandse verenigingen
- uw kinderen volgen een opleiding in Nederland

Mocht er sprake zijn van inwonerschap in meer dan één land, dan adviseert de Belastingdienst om advies te vragen aan een intermediair.

Op de website van de OESO (Engels: OECD) hebben de deelnemende CRS-landen aangegeven wanneer er op basis van hun wetgeving sprake is van inwonerschap van een natuurlijk persoon. Het is aan de bank om op grond van de gegeven criteria te beoordelen of de cliënt in het buitenland woont en in welk land. In de praktijk lijkt dit een grote verantwoordelijkheid met mogelijk verstrekende consequenties. Het is de vraag of iedereen zich daar bij het invullen van de door de bank opgestelde formulieren bewust van is. De wijze waarop het belastbare inkomen van een natuurlijk persoon wordt bepaald, verschilt van land tot land. Voor de inkomsten uit vermogen hanteren de meeste landen veelal het belastingen van de reëel behaalde rente- en dividendinkomsten, terwijl voor Nederland enkel het saldo van de bankrekening aan het begin van het jaar van belang is.

Verder ontbreekt een tijds- en continuïteitsaspect. Het is dus mogelijk dat de omstandigheden zich allang weer hebben gewijzigd en/of dat bijvoorbeeld rente is genoten op een dag waarop de woonplaats inmiddels is verlegd. Het is te hopen dat de systemen van de betrokken belastingdiensten up-to-date zijn, zodat dit niet hoeft te leiden tot ongemakkelijke situaties bij de paspoortcontrole. Op zijn site geeft de Belastingdienst aan dat het onderzoek door de financiële instelling niet automatisch door de Belastingdienst wordt gevolgd. Dat lijkt mij ook terecht, maar hierdoor ontstaat wel een flinke rechtsonzekerheid.

De rol van de adviseur

Door de grote verschillen in de belastingstelsels van de diverse landen, zelfs binnen Europa, loont het voor de belastingplichtige om op zoek te gaan naar het land waar het belastingtarief het laagste is. Consequentie is wel dat hij, om het buitenlandse regime deelachtig te worden, moet verhuizen. Er is waarschijnlijk geen enkele RB-adviseur die zijn cliënt niet op het hart drukt dat ook feitelijk moet worden verhuisd en dat een verhuizing op papier niet tot het gewenste resultaat leidt. Hierbij blijft het naar mijn mening niet. Een goede adviseur beschikt over professional judgement en kan inschatten of zijn cliënt daadwerkelijk de stap wil zetten of niet. Daarbij spelen ook andere dan fiscale omstandigheden een rol.

Het gebeurt maar al te vaak dat de gevolgen van een verhuizing naar een ander land, ook al is het slechts het

Het gebeurt maar al te vaak dat de gevolgen van een verhuizing naar een ander land, ook al is het slechts het buurland, schromelijk worden onderschat

buurland, schromelijk worden onderschat. Zo waren er recentelijk nog rechtszaken van klanten tegen hun belastingadviseurs die een dj, respectievelijk een interieurbedrijf/vennootschap, hadden geadviseerd om naar Cyprus te verhuizen. Berucht zijn de verhalen over ‘groene weduwen’ die verpieteren achter de rododendrons van de Belgische villa en de wereldwijd actieve dj’s die merken dat Cyprus en Malta toch maar weinig rechtstreekse vliegverbindingen met de wereldwijde hotspots hebben. Taal- en cultuurverschillen doen de rest.

Als vervolgens de fiscus de belastingplichtige het vuur aan de schenen legt, zo blijkt regelmatig, wijst deze al snel naar de adviseur. Een goede RB-adviseur past hiervoor op. <<<

Noten

- 1 Op grond van de WBP is inschrijving binnen vijf dagen vereist als men naar redelijke verwachting gedurende een half jaar ten minste twee derde van de tijd in Nederland verblijf zal houden.
- 2 In casu ging het om een geschil tussen de SVB en belanghebbende over een besluit tot weigering van kinderbijslag. Belanghebbende beschikte over een duurzame woning en stond in Nederland ingeschreven, maar betaalde tegelijkertijd de huur voor zijn echtgenote en dochter in Marokko, alwaar hij 40 weken per jaar verbleef.
- 3 Rechtbank Den Bosch 27 februari 2007, ECLI:NL:RBSHE:2007:AZ932I.
- 4 Art. 3 SW 1956 bepaalt dat een Nederlander die in Nederland heeft gewoond en binnen tien jaren nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten, is overleden of een schenking heeft gedaan, wordt geacht ten tijde van zijn overlijden of van het doen van de schenking in Nederland te hebben gewoond.
- 5 De informatie in dit deel is ontleend aan Woonplaats en de Wet inkomstenbelasting 2001, door mr. M.W.F.G. Vervoort RB in: Over de Grens.
- 6 Zie voor een voorbeeld van de complicaties hiervan de brief van de staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2018, kenmerk 2018Z01658.
- 7 Hierbij telt ook de dag mee waarop reeds boven Amerikaans grondgebied wordt gevlogen.
- 8 In: Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach (november 2006) houdt prof. dr. Eric Kemmeren een pleidooi voor een belastingstelsel met een belangrijkere rol voor het bronbeginsel.
- 9 Een baanbrekend arrest op dit gebied was HvJ EU 14 februari 1995, nr. C-279/93 (Schumacker), nader uitgewerkt in HvJ EU 9 februari 2017, nr. C-283/15 (X), V-N 2017/9.12.

Privé en btw: over ondernemerschap en aftrekbaarheid

Ook voor de btw is het van belang of iemand met een privéhandeltje bezig is of als ondernemer handelt. Een btw-ondernemer heeft onder voorwaarden recht op aftrek van betaalde btw, en dat kan bijvoorbeeld voor een uit de kluiten gewassen hobby interessant zijn. Daarbij moet overigens wel sprake zijn van een regelmatig handelen waarmee opbrengsten worden beoogd. In deze bijdrage ga ik in op de btw-aspecten die spelen op het snijvlak tussen privé- en ondernemershandelen.



Lucas Blom

Mr. L.L.C. Blom AA RB is werkzaam als btw-adviseur bij Lentink De Jonge Accountants & Belastingadviseurs en daarnaast als docent verbonden aan de Universiteit Leiden

Als eerste behandel ik de vraag van het btw-ondernemerschap in het schemergebied tussen particulier optreden en ondernemersoptreden. Vervolgens bespreek ik welke aftrekbeperkingen bestaan voor een btw-ondernemer als hij goederen en/of diensten aankoopt en die mede gebruikt voor privédoeleinden.

Ondernemerschap

Voor de vraag of iemand btw-ondernemer is, is niet van belang of deze persoon winst beoogt. Een verliesgevend activiteit is dan ook niet uitgesloten van het btw-ondernemerschap. Dat kan interessant zijn als een hobby in de papieren loopt. Want als btw-ondernemer die belaste prestaties verricht heeft zo iemand recht op aftrek van btw. Die aftrek kan extra interessant zijn als de opstartkosten vrij hoog zijn, waardoor in het eerste jaar recht op teruggave bestaat. En in de daaropvolgende jaren kan men bij geringe opbrengsten dan een beroep doen op de vermindering volgens de kleine-ondernemersregeling.

Voorwaarde voor btw-ondernemerschap is dat men beoogt om regelmatig economische activiteiten te verrichten. Wanneer sprake is van regelmatig handelen, is een erg feitelijke vraag. Het begrip economische activiteit omvat alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. De exploitatie van een lichamelijke zaak om duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, merkt de btw-richtlijn ook aan als een economische activiteit. Noodzakelijk bij een economi-

sche activiteit is dat een activiteit tegen vergoeding wordt verricht. Van btw-ondernemerschap is dan ook sprake als men beoogt regelmatig opbrengsten te realiseren.

Wie privébezit heeft en als zodanig gebruikt, kan de kosten daarvan beperken door dit bezit geheel of gedeeltelijk tegen vergoeding te delen met derden. Denk aan vakantiewoningen, maar ook aan nieuwe vormen als Airbnb, Snappcar en Uber. Het is hierbij de vraag of dit delen leidt tot de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Om dit te kunnen beoordelen geeft het Europese Hof van Justitie de volgende richtlijnen:¹

- de omstandigheid dat een zaak uitsluitend voor economische exploitatie geschikt is, volstaat in de regel om te kunnen aannemen dat de eigenaar ze ten behoeve van zijn economische activiteiten exploiteert en dus om duurzaam opbrengsten te verkrijgen;
- als men een zaak naar haar aard zowel voor economische als voor privédoeleinden kan gebruiken, moet men alle exploitatieomstandigheden onderzoeken om te kunnen beoordelen of de persoon het goed werkelijk gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Bij deze omstandigheden valt te denken aan:
 - het vergelijken van de omstandigheden waarin de betrokkene de zaak daadwerkelijk exploiteert, met die waarin de overeenkomstige economische activiteit in de regel wordt verricht;
 - de werkelijke duur van de verhuur van de zaak, de duur van de overeenkomst, de omvang van de cliëntèle en het bedrag van de opbrengsten.

De reden waarom iemand een activiteit verricht, is volgens het Hof van Justitie dan ook niet van belang. Dit blijkt uit onder andere het arrest Rêdlihs.² Niet relevant was dat iemand uit zijn privébos hout verkocht ter compensatie van de door een storm veroorzaakte schade. Het gaat er volgens het Hof om of de activiteit – hout verkopen – erop is gericht om duurzaam opbrengst uit de bossen te verkrijgen.

Bij andere arresten stelt het Hof van Justitie als voorwaarde voor ondernemerschap dat de desbetreffende persoon toetreedt tot een markt en deelneemt aan de handel op deze markt.³ De arresten waarin deze voorwaarde naar voren komt, gaan met name over situaties waarin publiekrechtelijke lichamen activiteiten verrichten. Uit het arrest Fuchs blijkt niet dat het Hof deze voorwaarde ook bij natuurlijke personen hanteert.⁴ Personen die elektriciteit leveren aan de energiemaatschappij omdat ze die niet kunnen opslaan en op een later tijdstip elektriciteit kopen van deze maatschappij vanwege de op dat moment bij hen bestaande behoefte, nemen wat mij betreft niet deel aan de handel op een markt. In de zaak Fuchs gaat het Hof echter niet in op deze voorwaarde van marktdeelname. Ze lijkt dan ook voornamelijk te gelden voor publiekrechtelijke lichamen.

Vermogensbeheer

Regelmatig verkopen particulieren hun privébezit. Hierbij kunnen arbeidsinspanningen noodzakelijk zijn om de verkoop mogelijk te maken. Het is de vraag of deze inspanningen leiden tot btw-ondernemerschap. Soms is dat aantrekkelijk, bijvoorbeeld wanneer levering zonder overdrachtsbelasting gewenst is; de koper is dan een btw-ondernemer die recht heeft op aftrek voor voorbelasting en voor wie de overdrachtsbelasting dus een kostenpost is. Een oplossing voor het creëren van btw-ondernemerschap is dat de (potentiële) koper de onroerende zaak eerst gaat verhuren. Is dit niet mogelijk of gewenst, dan kan btw-ondernemerschap toch aan de orde zijn als de inspanningen van de (potentiële) verkoper verder gaan dan het beheer van zijn vermogen. Hiervan is sprake als de (potentiële) verkoper actief stappen onderneemt door middelen in te zetten die te vergelijken zijn met die welke een fabrikant, handelaar of dienstverrichter aanwendt.⁵ In dergelijke situaties oefent de eigenaar niet louter zijn eigendomsrecht uit. Dit is bijvoorbeeld het geval als de verkoper de gronden bouwrijp maakt of beproefde verkooptechnieken gebruikt. Niet doorslaggevend is de vraag of de verkoper de gronden heeft verkaveld, net zomin als de duur van de periode tussen aan- en verkoop of de omvang van de verkoopopbrengst. De grens tussen particulier optreden en ondernemersoptreden is het moment waarop een persoon actief stappen onderneemt door middelen in te zetten die te vergelijken zijn met het handelen van een 'normale' btw-ondernemer. Deze grens geldt ook voor bijvoorbeeld de holdingvennootschap die naast zijn beheersactiviteiten ook beleggingsactiviteiten ontplooit. Gaan deze activiteiten niet verder dan het beheer van het vermogen, dan vallen ze buiten het bereik van de btw. Een

De voorwaarde van marktdeelname lijkt voornamelijk te gelden voor publiekrechtelijke lichamen

voorbeeld hiervan is het arrest dat ging over een bv (btw-ondernemer) die een jacht verkocht, maar daarbij niet meer deed dan het beheren van vermogen.⁶

Nevenactiviteiten

Een ondernemer die incidentele bedrijfspvreemde activiteiten verricht, kan ook over de opbrengst van deze activiteiten btw verschuldigd zijn. Van belang is dat hij in de hoedanigheid van ondernemer handelt. Een belastingadviseur die gezelschapsspellen verkoopt op Marktplaats, handelt in de privé sfeer en niet in de hoedanigheid van btw-ondernemer. Bij de beoordeling of iemand in de hoedanigheid van btw-ondernemer handelt, kan van belang zijn of deze persoon eerdergenoemde actieve stappen heeft ondernomen die verder gaan dan louter vermogensbeheer. Handelingen die zien op arbeidsinspanningen (diensten), zullen eerder onder het bereik van de btw vallen dan de verkoop van bezit (leveringen).⁷

Werkkamer

Dga's die een nieuwbouwwoning kopen, wensen graag een deel van de btw die drukt op de bouwkosten, in aftrek te brengen. Voor deze aftrek is het noodzakelijk dat de dga btw-ondernemer is. Sinds het arrest Van der Steen is een dga die krachtens een arbeidsovereenkomst een vergoeding van zijn vennootschap ontvangt, echter geen btw-ondernemer meer.⁸ Om die status toch te verkrijgen, is verhuur van de werkkamer een optie. Deze verhuur dient de dga dan wel buiten de arbeidsverhouding om tegen vergoeding aan zijn vennootschap ter beschikking te stellen. De Hoge Raad heeft namelijk geoordeeld dat het gebruik door een (meerderheids) aandeelhouder van gedeelten van een aan hem toebehorende woning ten behoeve van de vervulling van de dienstbetrekking, geen zelfstandige betekenis heeft.⁹ Een oplossing is dat de dga samen met zijn partner de werkkamer tegen vergoeding ter beschikking stelt. In dat geval is sprake van een samenwerkingsverband en valt deze terbeschikkingstelling buiten de arbeidsverhouding met de dga. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat

Een belastingadviseur die gezelschapsspellen verkoopt op Marktplaats, handelt in de privé sfeer en niet in de hoedanigheid van btw-ondernemer

een dergelijke terbeschikkingstelling leidt tot btw-ondernemerschap van het samenwerkingsverband.¹⁰ Deze methode heeft tevens als voordeel dat men niet aanloopt tegen beperking van btw-af trek bij mede-eigendom. De door een ondernemer in aftrek te brengen btw is namelijk niet hoger dan diens aandeel in de mede-eigendom van het aangeschafte goed.¹¹

In sommige situaties wordt het samenwerkingsverband vormgegeven middels een maatschap. De vraag is of civielrechtelijk wel wordt voldaan aan de voorwaarden van de maatschap. In ieder geval dient men erop te letten dat de werkkamer wordt ingebracht in de maatschap. In een recente uitspraak van Rechtbank Gelderland kon de maatschap de in rekening gebrachte btw op de bouw van de woning niet in aftrek brengen omdat geen inbreng van de werkkamer had plaatsgevonden.¹²

Op het snijvlak tussen privé- en ondernemershandelen is met name het finaliteitscriterium van belang

Beperkingen in het aftrekrecht

Btw die andere btw-ondernemers in rekening brengen voor geleverde goederen of verrichtte diensten, zijn aftrekbaar, mits deze goederen en diensten voor btw-belaste prestaties worden gebruikt. Dit betekent dat voor aftrek het finaliteitscriterium geldt; de kosten moet de ondernemer maken met het oog op de uitgaande belastbare handelingen. In de praktijk blijkt dat de Belastingdienst kritisch is op btw-aftrek ter zake van kosten die een privé-karakter in zich lijken te hebben. Zo weigerde hij de aftrek van btw die drukte op de aanschaf van een catamaran. Die had de holding aangeschaft om daarmee klanten te werven via het meedoen aan zeilraces. De dga van de holding was een watersportliefhebber en nam

deel aan wedstrijden. Rechtbank Gelderland oordeelde dat de holding de catamaran in haar hoedanigheid van belastingplichtige had aangeschaft, omdat aannemelijk was dat de holding van begin af aan van plan was de catamaran te gebruiken om klanten te werven. Hiermee was de btw op de aanschaf aftrekbaar.¹³ Voor de praktijk is dan ook van belang om voldoende bewijsmiddelen te verzamelen voor het verband tussen de kosten en de uitgaande belastbare handelingen, als deze kosten de sfeer van een privé-karakter hebben. De uitspraak van Rechtbank Gelderland is een steun in de rug voor ondernemers met dergelijke kosten.

Andere criteria voor aftrek van btw zijn het verdisconterings- en het causaliteitscriterium. Het verdisconteringscriterium houdt in dat de kosten van de ingekochte goederen en diensten moeten zijn opgenomen in de prijzen van uitgaande belastbare handelingen. Het causaliteitscriterium houdt in dat de kosten van de ingekochte goederen en diensten voortvloeien uit de uitgaande handelingen. Op het snijvlak tussen privé- en ondernemershandelen is echter met name eerdergenoemd finaliteitscriterium van belang.

Etiketteren

Goederen die een btw-ondernemer aanschaf en voor zowel zakelijke als privédoeleinden gebruikt, dient de btw-ondernemer te etiketteren. Hierbij is niet van belang welke keuze de btw-ondernemer voor de inkomstenbelasting maakt. In tabel 1 staan de drie keuzes die de btw-ondernemer heeft.

In de praktijk komt het regelmatig voor dat een ondernemer die zijn onderneming uitoefent in een eenmanszaak, zijn auto voor zowel de inkomsten- als omzetbelasting privé etiketteert. Voor de inkomstenbelasting brengt hij € 0,19 per zakelijk gereden kilometer in aftrek. Tabel 1 laat zien dat deze ondernemer ook nog recht heeft op aftrek van btw op de gebruikskosten (benzine, onderhoud etc.). Voor deze aftrek is het noodzakelijk dat hij de bonnen van deze gebruikskosten bewaart. Voor de praktijk zou het wenselijk zijn als de staatssecretaris een goedkeuring afgeeft dat men in plaats van al die bonnen mag

Tabel 1. Etiketteringskeuzes btw-ondernemer

keuze etiketteren	gevolgen voor			
	btw op aanschaf goed*	privégebruik	btw op gebruikskosten	verkoop
100% zakelijk	btw 100% aftrekbaar	fictieve dienst. In het jaar van aanschaf** en de daaropvolgende vier jaren*** dient btw te worden afgedragen volgens de formule: kosten (verwerving/vervaardiging) / 5 x % privégebruik	aftrekbaar naar rato zakelijk gebruik	volledig belast
gedeeltelijk zakelijk	btw aftrekbaar voor het zakelijk gedeelte	fictieve dienst voor zover het zakelijke gedeelte privé wordt gebruikt	aftrekbaar naar rato zakelijk gebruik	voor zakelijk geëtiketteerd deel is btw verschuldigd
100% privé	btw niet aftrekbaar	n.v.t.	aftrekbaar naar rato zakelijk gebruik	n.v.t.

* Ervan uitgaande dat de btw-ondernemer het goed gebruikt voor btw-belaste handelingen.

** In het jaar van aanschaf dient de maatstaf van heffing tijdsevenredig te worden vastgesteld.

*** Voor onroerende zaken negen jaren.

uitgaan van een vast aftrekbedrag per zakelijk verreden kilometer (bijvoorbeeld € 0,03). De ondernemer moet voor de inkomstenbelasting immers ook zijn zakelijke kilometers bijhouden en aantonen. Voor het mkb levert dit een administratievelastenverlichting op. Het vaste bedrag kan desgewenst differentiëren met het soort brandstofgebruik.

Auto

De btw die drukt op de aanschaf en gebruikskosten zoals ik die zojuist heb beschreven, is administratief bewerkelijk. Ter verlichting heeft de staatssecretaris een goedkeuring afgegeven. Die bestaat eruit dat de ondernemer de btw op de aanschaf en gebruikskosten voor 100% in aftrek mag brengen, maar voor het privégebruik dan wel jaarlijks 2,7% van de cataloguswaarde dient af te dragen. Dit geldt voor de situatie waarin de ondernemer niet beschikt over een kilometeradministratie. Het percentage van 2,7 mag de btw-ondernemer verlagen naar 1,5:

- als bij de aanschaf van de auto geen btw in rekening is gebracht; of
- na het vijfde jaar dat de btw-ondernemer de auto in bezit heeft.

Onroerend goed

Vanaf 1 januari 2011 geldt een aftrekbeperking voor de aanschaf van onroerende zaken. Sindsdien is de btw slechts aftrekbaar die toerekenbaar is aan het gebruik voor btw-belaste prestaties. Als het zakelijk en privégebruik wijzigt, dient de btw-ondernemer de aftrek te corrigeren op dezelfde wijze als de herziening is vormgegeven.

Ander gebruik

De ondernemer die een goed (deels) zakelijk etiketteert, is btw verschuldigd als hij dit goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden, bijvoorbeeld privé, bestemt. In dergelijke gevallen is sprake van een fictieve levering. Hier van is ook sprake bij het einde van het btw-ondernemerschap. Voorwaarde van een fictieve levering is dat de btw-ondernemer (deels) recht op btw-aftrek heeft genoten. Voorbeeld van een fictieve levering is dat van een btw-ondernemer die een goed dat hij zakelijk heeft geëtiketteerd, alleen maar voor privédoeleinden gaat gebruiken. Hiermee beoogt de wetgever het consumptief gebruik bij sfeerovergang van zakelijk naar privé te belasten. Dit is in overeenstemming met het doel van de btw-wetgeving.

In de omgekeerde sfeerovergang heeft de btw-ondernemer bij bestemming voor zakelijk gebruik geen recht op aftrek van btw. Dit is naar mijn mening ongewenst. Dit klemte te meer als deze sfeerovergang het gevolg is van handelen van de btw-ondernemer. Degene die actief stappen onderneemt door middelen in te zetten die te vergelijken zijn met die welke een fabrikant, handelaar of dienstverrichter aanwendt, handelt namelijk als ondernemer en niet meer in het kader van het beheer van zijn privévermogen. Daardoor is hij over de verkoopopbrengst btw verschuldigd, maar heeft hij in de huidige situatie geen recht op aftrek van in het verleden betaalde btw.



Ten slotte

In deze bijdrage ben ik op hoofdlijnen ingegaan op de btw-aspecten die spelen op het snijvlak tussen privé en ondernemerschap. Leidend voor alle btw-adviesvraagstukken bij dit snijvlak is het aftrekrecht. Ter verkrijging van dat recht is het startpunt om het btw-ondernemerschap te verkrijgen. In het eerste deel van mijn bijdrage ben ik hierop ingegaan. Met de groei van de deeleconomie staat het btw-ondernemerschap nadrukkelijk in de belangstelling.¹⁴ <<<

Noten

- 1 HvJ EU 26 september 1996, nr. C-230/94 (Enkler), ECLI:EU:C:1996:352.
- 2 HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-263/11 (Ainārs Rēdlihs), ECLI:EU:C:2012:497.
- 3 Zie onder andere HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (Gemeente Borsele), ECLI:EU:C:2016:334.
- 4 HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12 (Thomas Fuchs), ECLI:EU:C:2013:413.
- 5 HvJ EU 15 september 2011. Nr. C-180/10 (Słaby Kuć), ECLI:EU:C:2011:589 en HvJ EU 9 juli 2015, nr. C-331/14 (Petar Kezić), ECLI:EU:C:2015:456.
- 6 Hof Arnhem-Leeuwarden, 8 maart 2016, nr. 14/01196, ECLI:NL:GHARL:2016:1760.
- 7 Zie in deze zin HvJ EU 13 juni 2013, C62/12 (Galina Kostov), ECLI:EU:C:2013:391.
- 8 HvJ EU 18 oktober 2007, nr. C-355/06 (Van der Steen); ECLI:EU:C:2007:615.
- 9 Hoge Raad 23 december 2016, 15/01370, ECLI:NL:HR:2016:2898.
- 10 Hoge Raad 6 april 2014, 13/00982, ECLI:NL:HR:2014:1320.
- 11 HvJ EU 21 april 2005, C25/03 (HE), ECLI:EU:C:2005:241.
- 12 Rechtbank Gelderland, 20 april 2018, AWB 16/5849, ECLI:NL:RBGEL:2018:1838.
- 13 Rechtbank Gelderland, 20 november 2017, AWB - 16 - 3106, ECLI:NL:RBGEL:2017:5948.
- 14 Voor meer informatie over btw en deeleconomie verwijs ik graag naar M. Chin-Oldenziel en B. Matthijssen, Heffing van btw in de deeleconomie, WFR 2018/100.

Doe mee aan het onderzoek

Werken in de fiscaliteit



Geen zorgen Enigszins zorgen Veel zorgen



Bedrijfsniveau	Stijging 2014	Verwacht stijging
Bedrijfsadviseur	4,6%	3,0%
Belastingadvieskantoor		
Senior belastingadviseur	1,7%	2,2%
Belastingadviseur	3,4%	3,5%
Junior belastingadviseur	3,7%	3,2%
Aangifte medewerker	2,3%	1,9%
Belastingdienst		
Belastinginspecteur	0,0%	3,9%



Maak kans op een reischeque t.w.v. € 250,-

Hoe kijkt u aan tegen uw positie binnen de fiscaliteit? Hoe ziet u de toekomst? Waar wilt u bij voorkeur werken? Geef uw mening en doe mee aan het jaarlijkse onafhankelijke onderzoek 'Werken in de Fiscaliteit' van Sdu en Berenschot!

Meedoen? www.ndfr.nl/werkenindefiscaliteit



Partner

Berenschot



Super!

Het kan haast geen toeval zijn: daags na het gesprek met Ton van Loon, algemeen directeur van de te Houten gevestigde financieel retailspecialist Marshoek, staat in de krant het overlijdensbericht van voormalig topondernemer – de benaming grootgrutter zou hem geen recht doen – Eric Albada Jelgersma, bijgenaamd Wilde Eric. Veel van de in verband met zijn overlijden in de krant genoemde namen – zoals Schuitema, Unigro en Laurus en vanzelfsprekend Ahold en Jumbo – waren de dag daarvoor al de revue gepasseerd.

Door Sylvester Schenk | foto's Raphaël Drent

Kruideniers mogen dan in Nederland misschien een wat stoffig imago hebben, de wereld van de (vaak beursgenoteerde) supermarkten is dat allerminst. Ook de aanwezigheid van private equity duidt daarop, evenals de in de werkkamer van Van Loon aanwezige en met enige

trots getoonde *tombstones*. Deze ook onder de naam *deal toys* bekende (plexi)glazen voorwerpen, waarvan de vorm inderdaad een beetje aan een grafsteen doet denken, bevatten de logo's en gegevens van een belangrijke overname of andere transactie, en worden na afloop van zo'n geslaagde operatie uitgereikt aan de direct betrokkenen.



Ook het 'portemonnee-aandeel' komt inmiddels voor meer dan de helft in de kassa's van de supermarkten terecht

Auto-ongeluk

Maar die tijd ligt al weer enige tijd achter me, zegt Van Loon. Na een lange en intensieve loopbaan in de wonderwereld van de supermarkten, die werd voorafgegaan door een loopbaan in de accountancy, sloot hij zijn laatste overname- en integratieproject af bij (Hallo) Jumbo. Hoewel hij gewoon had kunnen blijven doorgaan – de supermarktwereld lijkt immers nooit klaar te zijn met fuseren, integreren en reorganiseren – nam hij na een ernstig auto-ongeluk waar hij met zijn gezin bij betrokken was en dat voor hetzelfde of nog minder geld verkeer had kunnen aflopen, een sabbatical. In die periode overdacht hij eens rustig hoe hij zijn verdere leven wilde

vormgeven. Hij stelde voor zichzelf een boodschappenlijstje op met sterke en zwakke punten, met wensen en verlangens en met *do's en don'ts*.

En toen kwam de eigenaar van Marshoek voorbij. Dit Marshoek – waar een respectabel aantal leden van onze vereniging werkzaam is – betitelt zichzelf als 'partner voor administratie, salarisadministratie, bedrijfseconomisch of strategisch advies, fiscaliteit, managementtools en benchmark'. Daarover later meer. Men zocht een algemeen directeur, en toen was het niet moeilijk meer. Marshoek kende Van Loon immers al uit zijn vorige leven, en met zijn cijfermatige achtergrond en een inmiddels aan het EFMI behaalde master in foodmanagement op zak was sprake van een *'match made in heaven'*.

Die goeie ouwe tijd

Voordat we het hebben over de fiscale wereld rondom de supermarkten – en andere vormen van retail waar Marshoek zich mee bezighoudt, zoals apothekers – ontkomen we niet aan een algemeen beeld van de ontwikkelingen in deze inderdaad wondere wereld, waarin wordt gestuurd en geleund op cijfers, marges, derving en jeugdige oproepkrachten. Dat de supermarktwereld in beweging is, werd al genoemd. Wie kent nog de supermarkten uit de jeugd van de babyboomers, zoals de V&Gé, de Centra en de ViVo? Inmiddels allemaal verdwenen of opgegaan in een groter geheel. En waar tot voor kort de consument centraal stond, behalen supermarkten inmiddels steeds meer omzet bij mkb-ondernemers, kantines, sportverenigingen en kinderdagverblijven. We consumeren blijkbaar minder aan de eigen eet- of keukentafel, en steeds meer buiten de deur. Dat is in lijn met de door Van Loon gesignaleerde trend van 'to make' naar 'to take' naar 'to eat'. Daar waar moeder de vrouw – sinds de Boekenweek een omstreden thema – vroeger zelf met tomaten, uien en champignons de pastasaus bereidde, werd dat steeds vaker een pot kant-en-klare saus en ten slotte een pastamaaltijd met gehakt-bolognese-saus die alleen nog maar hoeft te worden opgewarmd. En ja, in deze keten van waardetoevoeging is sprake van een almaar groeiende marge, ook voor de winkelier. Waar u verder waarschijnlijk ook nog nooit van had gehoord – maar in de wereld van de supermarkten is het zo'n beetje de heilige graal – is het maagaandeel en het portemonnee-aandeel. Maagaandeel staat daarbij voor het percentage van de uitgaven aan eten en drinken dat in een bepaald kanaal – in dit geval de supermarkten – wordt uitgegeven. De supermarkten zijn daarbij aan de winnende hand, onder meer ten koste van de foodservice en de speciaalzaken. Ook het portemonnee-aandeel – het deel van het inkomen dat opgaat aan eten en drinken – komt inmiddels voor meer dan de helft in de kassa's van de supermarkten terecht. Verder zijn zaken als vestigingsniveau, gebonden vestigingspunten, eigen productie en cross-selling van groot belang; Van Loon praat er moeiteloos en met passie de hele middag over vol.

Hiervoor kwam al de rol van Marshoek als 'partner voor administratie, salarisadministratie, bedrijfseconomisch

of strategisch advies, fiscaliteit, managementtools en benchmark' aan de orde. In het kader van dat *partnership* tussen ondernemer en adviseur – in de supermarktwereld gaat nu eenmaal veel in het Engels – stelt Van Loon de vraag aan de orde of het nu de ondernemer is die de passant is en de winkel de constante factor, of dat het juist de ondernemer is die de constante factor vormt waarbij de winkel de rol van passant vervult. Van Loon gaat voor de levenscyclus van de ondernemer. En daar hoort bijvoorbeeld ook zijn staking en zijn oude dag bij.

Branche-eigen fiscale vragen

Terug naar de aandachtsgebieden van Marshoek. Een strategisch advies bij een vestigingsplaatskeuze; daar kunnen we ons wat bij voorstellen. Advies bij de keuze overnemen of overdragen: idem dito. Maar wat is er in fiscaal opzicht nu zo bijzonder aan supermarkten? Voor supermarktondernemers spelen natuurlijk ook gewoon de problemen zoals die zich bij andere ondernemers aandienen. Maar de branche kent ook zo zijn eigen fiscale vragen. Denk aan de loonbelastingproblematiek van het iedere week enkele uurtjes vakvullende, zonder uitzondering jeugdige personeel. Bij de altijd al belangrijke vraag naar de rechtsvormkeuze speelt een rol dat veel supermarkten door franchise-ondernemers worden gedreven. Daarnaast zijn er veel winkels die zelf eigendom van de formule zijn.

Verder zijn er ook de bijzondere zaken met fiscale gevolgen waar andere branches helemaal niet of veel minder mee te maken hebben. Denk aan derving wegens overschrijding van de uiterste houdbaarheidsdatum, breuk en diefstal, afprijzing – de bekende 35%-sticker die inmiddels de meeste supermarkten kennen – en vragen rond emballage. En ten slotte wordt de ontwikkeling in de sector sterk bepaald door nieuwe ontwikkelingen, zoals e-commerce en de steeds slimmer wordende kassa's. Jaren geleden hebben we in *Het Register* al eens in een interview met twee Belastingdienstmedewerkers aandacht besteed aan de gecertificeerde kassa van de Stichting Betrouwbare Afrekensystemen, met het bijbehorende keurmerk.¹ Bij deze stichting is ook de Belastingdienst betrokken. Juist in de supermarktbranche, waar toch nog steeds veel geld in omgaat, is een betrouwbare kassa van groot belang.

Zelfpersersvrijstelling

Een andere, onlangs ruim in de publiciteit gekomen zaak die specifiek betrekking heeft op supermarkten, is die van het door de klant zelf geperste sinaasappelsap. Zoals de regelmatige bezoeker van een supermarkt wel zal weten, bestaat bij bijna alle wat grotere supermarkten inmiddels voor de klant de mogelijkheid om met behulp van een blinkende en vooral ook ingewikkeld uitzierende machine zelf een plastic flesje met vers sinaasappelsap vol te persen. Marshoek heeft voor een cliënt een proefprocedure gevoerd, waarbij de eerste slag bij Rechtbank Gelderland verloren is gegaan.² Maar inmid-

De ontwikkeling in de sector wordt sterk bepaald door nieuwe ontwikkelingen, zoals e-commerce en de steeds slimmer wordende kassa's

dels loopt het hoger beroep en is men vol goede moed. Waar het hier om gaat, is dat zich door de vervaardiging van dit sap een belastbaar feit voordoet. De 'Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten' belast namelijk de vervaardiging van onder meer vruchten- en groentesap. Die belasting moet worden betaald door degene die het drankje vervaardigt. Maar is in het beschreven geval nu de klant of de supermarkt degene die het sap vervaardigt? Bij een pak sap is dat nog wel duidelijk, maar wat als er zelf wordt geperst? Niet onbelangrijk daarbij is verder dat de belasting een forse vrijstelling aan de voet kent, beter bekend als de *zelfpersersvrijstelling*. Die was vooral bedoeld om kroegbazen die voor hun gasten een sapje persen, niet lastig te vallen met weer een nieuwe belasting. Maar ook degene die perst voor eigen gebruik zou er een beroep op kunnen doen. Centrale vraag in deze proefprocedure is dus wie er in de geschetste omstandigheden nu eigenlijk vervaardigt: de winkelier of de klant? Marshoek betoogde dat laatste, maar de rechter ging in dat betoog niet mee. Het was de supermarkt die de persmachine had aangeschaft en in haar winkel had geplaatst, zij was het die dagelijks de lege flesjes, alsmede de sinaasappels, beschikbaar stelde en daarom was zij degene die het sap vervaardigde. Wie de saptax wil besparen moet dus niet in de winkel aan het persen slaan, maar gewoon in de winkel een netje citrusvruchten kopen en thuis zelf aan het persen slaan.

Reputatie

We sluiten het gesprek af met enkele woorden over de grote fiscale problemen waarin enkele supermarkten verkeren die de zaak beduvelde hebben. De zaak is uitgebreid in de publiciteit geweest en was destijds ook aanleiding voor eerdergenoemd interview met de twee Belastingdienstmedewerkers. Ondernemers roomden de inhoud van de kassa af door negatieve bedragen aan te slaan. Het verschil verdween uiteraard in eigen zak. Daarmee werd behalve de fiscus ook de franchisegever te kort gedaan. Een kwalijke zaak, aldus Van Loon. Want in zijn branche is naam en reputatie alles. <<<

Noten

- 1 Belastingdienst richt vizier op frauderende middenstander, interview met Belastingdienstmedewerkers Theo Klarenbeek en Henk Huttinga, *Het Register* nr. 3, 2013.
- 2 Onder meer gepubliceerd in FutD 2018-0566.

Ongekend efficiënt administraties verwerken

Xtra Accountant
40 administraties
€57,- per maand

Wil jij ook?

- ✓ Naadloze maatwerk samenwerking tussen ondernemer en accountant
- ✓ Van ZZP tot productiebedrijf: klanten kunnen in Minox doorgroeien
- ✓ Koppelingen met banken, ERP, salaris- en rapportagepakketten, kassa's en webshops
- ✓ Scherpe en transparante prijzen zonder verrassingen achteraf
- ✓ Een innovatief 100% cloud boekhoudpakket voor finance professionals
- ✓ Een deskundige customer support; telefonisch direct bereikbaar
- ✓ Aansluiten bij 500+ accountants- en administratiekantoren
- ✓ Een ervaren partner die sinds 1983 luistert en meedenkt

Nieuwsgierig: 085 0643060

Xtra Accountant



- Bankenkoppelingen: ABN Amro, ING, Rabobank, Deutsche Bank en bunq (realtime!)
- Bizcuit app: facturen scannen en betalen met je vingerafdruk
- Scan & Herken en UBL
- Uitgebreid factureren
- Vaste activa
- Vreemde valuta
- Budgettering
- Uitgebreide financiële rapportage
- Cumulatief herrekende BTW-aangifte
- Automatische saldering in de beginbalans (BTW, kapitaalrekeningen)

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

Bestuurszaken

Van de portefeuillehouder: Zonder verbinding geen resultaat!

Sinds 8 juni jl. ben ik bestuurslid van het RB. Om met de deur in huis te vallen: het waren mijn tekortkomingen die mij ertoe hebben gebracht om belastingadviseur te worden. Omdat het de enige studierichting was zonder vreemde taal of boeken in het Engels, koos ik er namelijk voor om de toenmalige studierichting HEAO belastingen te gaan doen. Maar al meteen raakte ik enthousiast over de veelzijdigheid van ons beroep. Dat was in 1987, het begin van mijn loopbaan als belastingadviseur.

Na de HEAO heb ik mijn akte van bekwaamheid als belastingadviseur behaald en de studie Fiscaal Recht aan de Universiteit van Tilburg afgerond. Ik begon als jongste bediende bij Ypenburg & Co (nu Baker Tilly Berk), daarna bij ABAB en EY, om in 2008 te beginnen als partner bij mijn huidige kantoor, Van Herwijnen Kreston te Tiel.

***Als je niet verbindt,
is er geen begin
en/of einde***

Ik ben altijd woonachtig geweest in een van de buurgemeenten van Tiel. Geboren en getogen ben ik in de gemeente Neder-Betuwe en daar hebben mijn vrouw Heidi en ik ook vier kinderen gekregen. Ik woon in het kerkdorp Echteld en ben kerkelijk verbonden in Ochten.

Bruggen bouwen

Bruggen bouwen en verbinden zijn zaken waar ik me veelvuldig mee bezighoud. Mijn motto is dan ook: 'Zonder verbinding geen resultaat'. Immers, als je niet verbindt, is er geen begin en/of geen einde. Verbinding probeer ik maatschappelijk in te vullen door betrokkenheid met waar ik leef en woon (ik zit namens het CDA in de

gemeenteraad), via internationale aansluiting (ik ben voorzitter van Kreston Nederland) en binnen onze beroepsgroep (nu dus als bestuurslid van het RB).

Grote uitdagingen

Onze beroepsgroep staat voor grote uitdagingen. Uiteraard staan digitalisering en internationalisering hoog op de prioriteitenlijst. Belangrijk vind ik dat we daar niet alleen oog voor moeten hebben, maar er daadwerkelijk aan gaan werken en de mogelijkheden die er zijn optimaal benutten. Beseften we voldoende dat we met kleine digitale aanpassingen in onze werkwijze veel meer werk kunnen verzetten en tijd kunnen besteden aan zaken die ons echt bezighouden?

Een andere belangrijke verbinding waar ik aandacht voor wil vragen, is begrip van en voor jongeren. Dan bedoel ik dat wij, de generatie babyboomers en de generatie X, op een eenvoudige wijze communiceren met de generatie Y. Zo wordt onbegrip wederzijds voorkomen, en nog belangrijker: samen bereiken we veel meer! De ervaring,

gecombineerd met nieuwe ideeën van jonge mensen, moeten toch tot een mooi resultaat kunnen leiden.

Investeren in kwaliteit

Gezien de steeds complexere maatschappij waarin we leven is het voor mij persoonlijk, maar zeker ook als bestuurder van het RB, belangrijk dat we investeren in kwaliteit. Dat betekent voor iedereen in onze beroepsgroep dat je moet zorgen dat je kennis up-to-date is en dat je tevens weet wanneer het nodig is om deze kennis elders te halen. De RB Academy en de Permanente Educatie blijven daarin van uitermate groot belang.

De portefeuilles die ik ga vertegenwoordigen bij het RB zijn Jongerenbeleid (samen met Annemarie Spa) en Profilering: interne en externe marketing, acquisitie en communicatie (samen met Fons Overwater). Beide portefeuilles kunnen rekenen op veel enthousiasme en inzet van mijn kant.

Uitdaging voldoende om verbinding te maken, lijkt me. Ik hoop veel leden te mogen ontmoeten!

*Martin Hommersom,
bestuurslid RB*



Bestuurszaken

Van de portefeuillehouder:

No-nonsense aanpak én een beetje humor

Net als Martin Hommersom ben ik op de Algemene Ledenvergadering van 8 juni jl. gekozen tot bestuurslid van het RB. Ik ben 50 jaar, woon in Assen, ben getrouwd en heb drie studerende kinderen. Na mijn middelbare school in Nijmegen studeerde ik Fiscale Economie en Fiscaal Recht aan de Rijksuniversiteit Groningen. In 1991 ging ik als bedrijfsfiscalist bij KPN aan de slag. Met een korte onderbreking bij PwC heb ik hier elf jaar gewerkt. Sinds 2002 ben ik mede-eigenaar van Bloemsma+Faassen Accountants en belastingadviseurs met vestigingen in Assen en Groningen.

Binnen het RB heb ik me al eerder verdienstelijk proberen te maken. Zo ben ik actief als bestuurslid binnen de Noordelijke Studiekring en gaf ik tot afgelopen voorjaar les aan onder andere studenten die de RB-opleiding volgen. In mijn vrije tijd speel ik golf.

Lobby doet ertoe

Het vak van belastingadviseur verandert in hoog tempo. Denk aan de digitalisering en de internationalisering. Kijk ook naar de steeds veranderende wetgeving waarmee we te maken hebben. Ontwikkelingen die maken dat we als vereniging alert moeten zijn en moeten waken voor de belangen van onze leden én de mkb-ondernemer. De inspanningen van het RB om te komen tot een overgangperiode voor de wijzigingen die voortvloeien uit de spoedreparatie

fiscale eenheid, vormen een fantastisch voorbeeld van hoe onze lobby ertoe doet. Ik vind het belangrijk naast mijn werk maatschappelijk actief te zijn. De stap om mij aan te melden als bestuurslid voor de vereniging die de belangen van ons vak behartigt, was daarom een logische.

Twee portefeuilles

Ik ben portefeuillehouder van twee portefeuilles. In de eerste plaats 'Kwaliteit', waaronder beroepsuitoefening, ethiek en tuchtrecht. Deze portefeuille beheer ik samen met Frank van Merrienboer. Hiervoor moet de komende tijd veel werk worden verricht. Denk aan het moderniseren van ons tuchtrecht, het komen tot een nieuw toezichtarrangement met Bureau Financieel Toezicht en het werken aan een opleiding voor onze auditoren. De tweede portefeuille, 'Onder-

steuning beroepsuitoefening', inclusief RB-plaza, Bureau Vaktechniek en Het Register, geef ik samen met Yvo Burkink verder vorm. Bureau Vaktechniek is een belangrijk onderdeel van de dienstverlening naar onze leden. Ik zie ernaar uit om met hen van gedachten te wisselen hoe we die dienstverlening nog verder kunnen verbeteren. Hoewel het misschien wat voorbarig is om als nieuwkomer meteen al te praten over wat je hoopt te bereiken, is het toch mijn ambitie om de op mij toegewezen terreinen op niet al te lange termijn zichtbare stappen te hebben gezet. Naast de twee portefeuilles zal ik het RB vertegenwoordigen in het SBR-beraad en het Tax Technology Committee van het CFE. Ik hoop met mijn ervaring, no-nonsense aanpak, nuchtere kijk op zaken én een beetje humor een bijdrage aan onze vereniging te leveren.

*Willem Faassen,
bestuurslid RB*



Verwarring over kwaliteitskeurmerk SRFA

Onlangs kwam ons de oprichting ter ore van de Stichting Register Fiscaal & Financieel Advies (SRFA). Deze stichting claimt een nieuw kwaliteitskeurmerk voor fiscalisten te bieden, inclusief het gebruik van de titels MKB Belastingconsulent (MKB BC) en MKB Belastingadviseur (MKB BA). Verschillende leden hebben zich afgevraagd wat ze hiermee aan moeten en of het RB hier ook iets mee te maken heeft.

Welnu, het RB laat nadrukkelijk weten op geen enkele wijze te zijn gelieerd aan, of betrokken bij de SRFA. Wij betreuren dat er onder (potentiële) leden verwarring is ontstaan en hebben de bij de SRFA betrokken partijen dringend verzocht de desbetreffende communicatie te staken. Wij houden uiteraard de vinger aan de pols. Mocht u vragen of opmerkingen hierover hebben, neem dan contact met ons op via bestuur@rb.nl.

Veel belangstelling voor het RB-doorstroomprogramma

Tot 1 juli 2018 was het voor bestaande RbC-leden mogelijk om zich aan te melden voor het tijdelijke en exclusieve RB-doorstroomprogramma: een op maat gemaakt opleidingsprogramma waarin men in drie jaar tijd wordt opgeleid tot RB. Daarnaast ontvangen de deelnemers ook een aantrekkelijke korting op de opleidingsprijs. Het RB stelt verheugd vast dat veel RbC-leden daadwerkelijk de stap hebben gezet om in hun eigen toekomst te investeren.

Snelle verandering

'We zien de wereld om ons heen en daarmee ook het beroep van belastingadviseur snel veranderen. Veel van onze klanten vinden hun informatie al online. En ook processen worden steeds sneller geautomatiseerd. Dat betekent dat onze dienstverlening steeds nadrukkelijker op

adviseren komt te liggen. De opleiding Register Belastingconsulent bood uiteraard een goede basis, maar de driejarige verdieping – vanaf het nieuwe opleidingsjaar zelfs vijf jaar – is een must voor iedere adviseur die klaar wil zijn voor de toekomst', aldus Diana de Vries RB, hoofd RB Opleidingen.

Soms nog inschrijving mogelijk

Inschrijven voor het RB-doorstroomprogramma is nog mogelijk voor de huidige aspirant-RbC-leden die momenteel studeren voor Register Belastingconsulent. Ook RbC-leden die in juni 2017 of later zijn geslaagd voor de opleiding kunnen zich nog aanmelden. Lees meer in het dossier RB-doorstroomprogramma.

RB College

RbC-leden die alsnog willen doorstuderen voor RB, kunnen zich aanmelden voor het RB College, de nieuwe opleiding die in september van start gaat. Na deze tweejarige opleiding kunnen ze doorstromen naar de RB Academy.

Zet de eerste stap richting een fiscale carrière

RB College.
Dé fiscale praktijkopleiding op hbo-niveau



Vragen op RB-plaza

VRAAG

B&B in de woning: ondernemingsvermogen of box 3?

Mijn cliënt exploiteert een Bed & Breakfast (B&B) in een gedeelte van zijn eigen woning. Er is een doorgang tussen woning en B&B middels een gang met een deur. De B&B heeft een eigen ingang, eigen sanitaire voorzieningen, enkele slaapkamers, leefruimte met keukenblok en een buitenterras. Het B&B-deel wordt niet door mijn cliënt zelf gebruikt. Mijn cliënt heeft overigens een riant salaris en voldoet daarmee niet aan het inkomenscriterium van art. 3.16, lid 1 Wet IB 2001. Hoe luidt de fiscale verwerking van het B&B-deel als de hele woning wordt gerekend tot het privévermogen?

ANTWOORD

Allereerst merk ik op dat het onderscheid tussen winst uit onderneming, resultaat uit overige werkzaamheden en 'normaal vermogensbeheer' niet altijd even duidelijk is. Daar is veel feitelijke jurisprudentie over en zijn boeken over geschreven.

Winst uit onderneming

Is sprake van winst uit onderneming, dan lijkt het er gezien de door u geschetste feiten sterk op dat het B&B-deel niet tot het privévermogen kan worden gerekend en er dus niet juist is geëtiketteerd. Het ziet er immers naar uit dat het B&B-deel zelfstandig rendabel/verhuurbaar is. In dat geval is sprake van een splitsbaar pand waarvan de delen afzonderlijk moeten worden geëtiketteerd.¹ Als het B&B-deel niet of nauwelijks privé wordt gebruikt, behoort het verplicht tot het ondernemingsvermogen. In dat geval zijn natuurlijk de kosten en afschrijving die daarop betrekking hebben volledig aftrekbaar. Daar staat wel tegenover dat de latere vervreemdingsresultaten in de heffing in box 1 worden betrokken. Zou het pand niet splitsbaar zijn en het B&B-deel daarmee terecht tot het privévermogen zijn gerekend, dan zou uw casus sterk overeenkomen met die waarin door Hof Den Bosch op 13 oktober 2016 is beslist.² Daarin ging het om een B&B, bestaande uit de verhuur van een kamer en een appartement. Niet in geschil was dat sprake was van winst uit onderneming. Ontbijten kon men in de grote keuken samen met belanghebbende en haar gezin. Daardoor was in dit geval sprake van keuzevermogen en werd het gehele pand aangemerkt als privévermogen. Omdat de voor de B&B ge-

bruikte ruimten niet als werkkamer voor de belastingplichtige zelf werden gebruikt, kon er geen sprake zijn van een werkruimte en was de aftrekbeperking van art. 3.16 Wet IB 2001 niet van toepassing. De ruimten waren ook geen onderdeel meer van de eigen woning, maar een bezitting in box 3. Volgens het hof mocht belanghebbende dan ook ter zake van het gebruik van de voor de onderneming aangewende ruimten een gebruiksvergoeding op de winst in aftrek brengen. Die vergoeding was op grond van art. 3.17, lid 1, onderdeel c Wet IB 2001 wel beperkt tot het voordeel uit sparen en beleggen ter zake van deze bezitting.

Normaal vermogensbeheer in box 3

Is sprake van normaal vermogensbeheer, dan valt de ruimte in box 3, met als voordeel dat de verhuurinkomsten niet worden belast. Keerzijde daarvan is dat het dan natuurlijk niet mogelijk is om de werkelijke kosten of een gebruiksvergoeding als bedoeld in art. 3.17, lid 1, onderdeel c Wet IB 2001 in aftrek te brengen.

¹ Zie o.m. de notitie Fiscale vermogensetikettering op RB-plaza, Hoge Raad 5 december 1979, nr. 19.599, ECLI:NL:HR:1979:AX0281, BNB 1980/20 en Hoge Raad 19 februari 1986, nr. 23.236, ECLI:NL:HR:1986:AW8092, BNB 1986/134.

² Hof Den Bosch 13 oktober 2016, nrs. 15/00753 en 15/00754, ECLI:NL:GHSHE:2016:4603, V-N 2017/17.5 en NTFR 2017/841.

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. P.H.J. Furer RB
Bureau Vaktechniek

De eer en waardigheid rondom dienstverlening

Tuchtrechtspraak bij het RB

Een RB moet zijn werkzaamheden op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze verrichten, zich houden aan wet- en regelgeving en niets doen wat in strijd is met de eer en waardigheid rondom onder meer de dienstverlening. Wat wordt hiermee bedoeld? En, wanneer schendt een RB de 'eer en waardigheid rondom dienstverlening?'

Uit de toelichting op het Reglement Beroepsuitoefening volgt dat de 'eer en waardigheid' onder meer wordt bepaald door maatschappelijke opvattingen. Hetgeen niet is beperkt tot werkzaamheden verricht in de hoedanigheid van RB. Recentelijk gaf de Raad van Tucht (hierna: de Raad) invulling aan de maatschappelijke opvattingen over de eer en waardigheid rondom dienstverlening. De casus was als volgt.

Niet gereageerd op e-mails

Klager verwijt de RB onder meer onzorgvuldig te hebben gehandeld omdat hij heeft nagelaten te reageren op e-mails van 31 juli en 29 augustus 2016 waarin klager verzoekt om een toelichting omtrent de gang van zaken rond het niet eerder aanvragen van de kinderopvangtoeslag. Pas nadat de RB door klager aansprakelijk is gesteld, komt hij in actie. Dit terwijl zijn kantoor over een (gepubliceerde) klachtenregeling beschikt. In de stukken van de procedure en bij de mondelinge behandeling van de klacht ter zit-

ting van de Raad heeft de RB toegegeven bij de afhandeling van de klacht de eigen klachtenregeling niet juist te hebben nageleefd. Hij geeft aan dit zeer te betreuren. De Raad acht deze klacht gegrond. Van een RB mag immers worden verwacht dat deze zich houdt aan de eigen klachtenregeling.

gevraagd uitdrukkelijk verklaart dat hij de e-mail van 21 juni 2017 niet als afzonderlijke klacht wil laten behandelen, vindt de Raad deze reactie van de RB dusdanig ernstig dat hij het gepast vindt hierover niettemin een opmerking te maken. Het doel van de tuchtrechtspraak is, kort gezegd, het weren en beteugelen van misslagen van leden in de uitoefening van hun beroep en van de aantasting van de eer en waardigheid van het beroep, waaronder ook te verstaan de dienstverlening. De tuchtrechtspraak van het Register Belastingadviseurs beoogt daarmee zowel de belangen van zijn le-

Het past een RB niet om een beroep op het tuchtrecht te ontmoedigen

'Onterecht veroorzaakte kosten'

Ter zitting stelt de gemachtigde van klager nog een e-mail van de RB van 21 juni 2017 aan de orde. Hierin wordt onder meer het volgende opgemerkt: 'A weet dat wij door zijn onterecht ingediende klacht op kosten zijn en worden gejaagd. Voor die onterecht door A veroorzaakte kosten stellen wij hem hierbij aansprakelijk. Wij begroten deze kosten momenteel op ongeveer € 7500.' Hoewel klager des-

den als die van hun cliënten te beschermen. Het past een RB daarbij niet om een beroep op het tuchtrecht van de Vereniging RB door een cliënt te ontmoedigen, te bemoeilijken of anderszins te frustreren. Op grond van al het voorgaande legt de Raad de RB de maatregel van 'waarschuwing' op.

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

Bron: Raad van Tucht 7 december 2017, nr. 701-2017, www.rb.nl/over-rb/tucht-en-beroep.



Beroepsregels RB

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

Even voorstellen: de specialistengroep IBR

De specialistengroep internationaal belastingrecht (IBR) komt gemiddeld drie tot vier keer per jaar bijeen om te spreken over actuele onderwerpen op het gebied van het internationaal belastingrecht. De groep bestaat uit 12 personen die voornamelijk werken op het vakgebied internationaal belastingrecht, dat bijzonder breed is. Daarom is de groep verdeeld in drie subgroepen te weten wonen en werken (alles wat ziet de op de persoon), winst- en bronbelasting (het bedrijf) en controle en gegevensuitwisseling (formeel).



mr. M.W.F.G. Vervoort RB - voorzitter specialistengroep IBR

Tijdens de bijeenkomsten wordt allereerst ingegaan op actuele ontwikkelingen op het gebied van onder meer grensoverschrijdend woon-werkverkeer, ondernemen over de grens-vaste-inrichting-problematiek, toepassing van de belastingverdragen, transfer pricing, immigratie en emigratie, 30%-regeling, internationale sociale zekerheid, Europees belastingrecht, internationale ondernemingsstructuren, rullingpraktijk, internationale payrolls, salary-splits, voorgenomen verdragswijzigingen en de relatie met de Belastingdienst. Ook wordt per deelgebied de belangrijkste jurisprudentie van

de afgelopen periode gememoreerd en zo nodig nader toegelicht. Een vast onderdeel van de agenda is het onderscheid tussen belastingontwijking en belastingontduiking. Het raakt onze beroepsuitoefening in al haar facetten.

De ontwikkeling binnen de OESO worden nauwlettend gevolgd. Eind november 2017 verscheen een nieuw modelverdrag. Het blijkt dat inspecteurs er al naar verwijzen, terwijl het desbetreffende verdrag nog niet eens is aangepast. Het onderdeel BEPS (Base erosion and profit shifting) wordt regelmatig besproken. Ook het mkb dat onderneemt in het buitenland wordt hier regelmatig mee geconfronteerd.

Specialisme

Internationaal belastingrecht kent vele kanten waarmee het mkb en de particulier eerder in aanraking komen dan men vaak denkt. Denk maar aan de vraag waar iemand woont of waar het bedrijf nu feitelijk gevestigd is. Niet alleen in de grensstreek doen zich deze vragen voor, maar bijvoorbeeld ook bij een werknemer die door zijn werkgever tijdelijk naar het buitenland wordt gestuurd om daar te werken of een opdracht voor een buitenlandse cliënt te vervullen. Kortom het is 'een vak apart'. Twee belangrijke deelonderwerpen van het internationale belastingrecht zijn belastingverdragen en het Europese belastingrecht. Ook sommige bepalingen in nationale regelgeving worden tot het internationale belastingrecht gerekend; denk aan de gekwalificeerde buitenlandse belastingplicht in de Nederlandse inkomstenbelasting – gevolg van het Schumacher arrest van het Europese Hof van Justitie – of de objectvrijstelling in de vennootschapsbelasting. Deze tak van sport vraagt onze volledige aandacht, het is niet iets dat je er even bij

doet. Daarom zal een RB zich moeten afvragen hoever zijn eigen kennis reikt en wanneer het verstandiger is om een (IBR-) specialist in te schakelen.

De specialistengroep IBR is er voor alle leden

Het vergaren van kennis, kennisuitwisseling en verdieping zijn voor de specialistengroep essentiële elementen om tot een hoog werk- en denkniveau te komen. De groep wil haar kennis verspreiden en delen met de andere RB-leden. Ze levert regelmatig input voor onder meer commentaren op wetsvoorstellen. Zo heeft ze onlangs een actieve bijdrage geleverd aan de te ontwikkelen wetgeving die het gevolg zal zijn van de Mandatory disclosure directive (de richtlijn meldplicht grensoverschrijdende constructies voor de belastingadviseurs).

Uiteraard staan we de leden van het RB graag bij. Met eenvoudige vragen kunt u terecht op RB-plaza. Voor meer specifieke vragen kunt u het beste contact opnemen met een van de leden van de specialistengroep. Aan een vraag die eenvoudig telefonisch is te beantwoorden, zijn meestal geen kosten verbonden. Toch blijkt de materie vaak een stuk weerbarstiger, zodat het goed is om hierover van tevoren afspraken te maken. U vindt de contactgegevens van de specialisten op RB-plaza.

Toekomst

Onze toekomst wordt in grote mate bepaald door de fiscale beleidsagenda van de staatssecretaris waar het gaat om het verschil tussen belastingontduiking en belastingontwijking. Hierbij wordt het formele internationale belastingrecht – uitwisselen van gegevens, meldplicht grensoverschrijdende belastingstructuren – steeds belangrijker. Wij zijn op zoek naar een collega die hierin is gespecialiseerd en een bijdrage wil leveren aan de ontwikkeling van dit vakgebied binnen onze groep. In de nabije toekomst willen we voorts een bijeenkomst organiseren voor belangstellende RB-leden. Aan de hand van concrete situaties maken we u wegwijs in de wondere wereld van het internationale belastingrecht.

Gezamenlijke training Procederen voor jong RB's en Belastingdienst

Begin juni vond in Utrecht de gezamenlijke training van het RB en de Belastingdienst plaats op het gebied van procederen en verweren. Hiervoor was een aantal jonge inspecteurs van de Belastingdienst geselecteerd en zeven jonge belastingadviseurs. Het programma zag er als volgt uit:

Dag 1

- Hans Wiggers: procederen vanuit het perspectief van de belastingadviseur
- Hans Palm: procederen vanuit het perspectief van de inspecteur

Dag 2

- Wil Vennix: procederen vanuit het perspectief van de advocaat-belastingdeskundige
- Hans Palm: Theorie/praktijk

Dag 3

- Frans-Jozef Haas en Nadia Djebali, raadsheren bij het Hof Amsterdam: de mondelinge zitting
- Casus vervreemdingswinst aanmerkelijk belang

Voor de casus schreven de RB's een beroepschrift en de inspecteurs vervolgens een verweerschrift. Beide groepen waren in twee subgroepen opgedeeld, zodat er twee beroep- en twee verweerschriften werden gemaakt. Per subgroep werd de casus twee keer gespeeld: een keer bij raadshere Haas en een keer bij raadshere Djebali.

"Algeheel gevoel over de training is zeer positief. Vakinhoudelijk vond ik de training van goed niveau. Dichter bij het nabootsen van de werkelijkheid gaan we niet komen in mijn ogen. Wat ik daarbij zeer waardevol vond was het open contact over en weer tussen de Belastingdienst en de adviseurs. Aan alles was te merken dat beide partijen van elkaar wilde leren en elkaar verder wilden helpen. Er werd dan ook open gesproken over technieken die over en weer worden ingenomen bij de procesvoering. Dit leidde meer dan eens tot een zinnige discussie. Verder was dit traject prettig voor het uitbouwen van het netwerk. Het komt immers niet heel veel voor dat adviseurs en inspecteurs gezamenlijk trainen" - mr. drs. J.F.B. van Opstal RB

Volgende Jong RB-bijeenkomsten

- **10 oktober:** de eigenwoning-regeling anno 2018
- **15 november:** RB Jongerencongres 2018
- **Eind november:** eindjaarsbijeenkomst - fiscale actualiteiten/ eindejaarstips

Tot de volgende bijeenkomst!

RB Jongerencongres 2018

Op 15 november vindt dit jaar het congres plaats bij EVE in Tilburg. Het thema: 'Shift happens'. Met het oog op fiscale verdieping hebben we dit jaar Peter Essers, hoogleraar belastingrecht en Mascha Hoogeveen, docent aan het Fiscaal Instituut van de Universiteit van Tilburg uitgenodigd. Peter gaat het hebben over globaal evenwicht en Mascha stort zich op bedrijfsopvolging bij familiebedrijven.

Interesse? Je kunt je vanaf nu gratis inschrijven via de cursusmodule op RB-plaza. We rekenen op een flinke opkomst!

Werkgeverslunch

Vooraf nodigen we werkgevers (RB-kantoren) en hun jonge RB's uit voor de werkgeverslunch. Dé gelegenheid om in contact te komen met fiscale hbo/wo-studenten. Is jouw organisatie geïnteresseerd om hieraan deel te nemen? Neem dan contact met ons op via jongrb@rb.nl.



Misverstanden rond het begrip ‘verrekening’



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.

In de cursus ‘Leningsovereenkomsten Juridisch en Fiscaal’ die ik voor het RB mocht verzorgen, behandelde ik onder andere de onderwerpen ‘rekening-courant’ en ‘verrekening’. In de praktijk blijken hierover diverse misverstanden te bestaan. Het kan daarom geen kwaad om daar nog eens wat extra aandacht aan te besteden.

Verrekening is vastgelegd in art. 6:127 BW. Uitgangspunt is dat verrekening in principe alleen kan plaatsvinden tussen twee partijen die over en weer zowel crediteur als debiteur zijn, het zogenoemde wederkerig schuldenaarschap.

Geen wederkerig schuldenaarschap

Een voorbeeld uit de praktijk: een directeur-enig aandeelhouder (dga) leent geld uit aan zijn personal holding, die dit geld op haar beurt doorleent aan de werkmaatschappij. Deze vordering van de holding kan dan niet worden verrekend met bijvoorbeeld een

Partijen hebben de mogelijkheid om de bevoegdheid tot verrekenen uit te breiden

rekening-courantschuld die de dga heeft bij de werkmaatschappij. De reden hiervoor is dat er geen sprake is van wederkerig schuldenaarschap. Bij de lening tussen holding en dga is de crediteur namelijk de dga en de debiteur de holding. En bij de rekening-courantschuld is weliswaar de dga de debiteur, maar de crediteur is niet de holding, maar de werkmaatschappij. Door het ontbreken van wederkerig schuldenaarschap is dus geen verrekening mogelijk.

Dit kan erg nadelig uitvallen voor de dga wanneer de werkmaatschappij faillieert. De curator zal de rekening-courantvordering direct opeisen bij de dga, zonder dat deze de mogelijkheid heeft de vordering van de personal holding op de werkmaatschappij – ontstaan als gevolg van de doorlening – te verrekenen.

Regelend recht

Afgezien van het feit dat ik altijd adviseer om bij het opstellen van de jaarrekening expliciet aandacht te schenken aan rekening-courantposities, is het verder van belang te weten dat verrekening zoals vastgelegd in art. 6:127 BW regelend recht is. Dat bete-

kent dat partijen de mogelijkheid hebben om de bevoegdheid tot verrekenen uit te breiden.

Het is dus mogelijk om een akte op te stellen waarin de onderlinge posities van de dga, zijn personal holding en de werkmaatschappij gezamenlijk worden vastgelegd. Daarin kan worden bepaald dat partijen niet alleen de vorderingen kunnen verrekenen die zij over en weer hebben, maar ook de mogelijkheid krijgen om te verrekenen met een andere contractspartij. Op basis van deze overeenkomst is het dan mogelijk om in bovengenoemde situatie de vordering van de werkmaatschappij op de dga te verrekenen met de vordering die de dga op de personal holding heeft.

Uitgebreide verrekening: altijd schriftelijk vastleggen

Het is belangrijk dat de keuze voor een dergelijke uitgebreide vorm van verrekening ook bij het afsluiten van een boekjaar aandacht krijgt. In een situatie zoals hierboven beschreven, moeten alle drie partijen zich gezamenlijk beroepen op de mogelijkheid tot een uitgebreide verrekening zoals contractueel overeengekomen. Vervolgens kan in de jaarrekening rekening worden gehouden met deze verrekening.

Nog enkele aanvullende opmerkingen:

- de overeenkomst betreffende de uitgebreide verrekening moet schriftelijk worden vastgelegd. Afgezien van de bewijskracht eist ook de wet een schriftelijke overeenkomst in een situatie waarbij sprake is van enig aandeelhouderschap (art.2:247 BW);
- per jaar moeten partijen tot de uitgebreide verrekening besluiten en zal dit getalsmatig ook moeten worden vastgelegd.

Door:

Mr. Maarten-Joost Swenker

Bol Juristen



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

PE-programma: terug- en voor- uitblik

Afgelopen voorjaar wisten vele leden en andere geïnteresseerden ons cursusprogramma te vinden. De cursussen zijn zeer goed bezocht; zo goed zelfs dat er regelmatig een extra cursus is georganiseerd.

Inmiddels staat ook het najaarsprogramma online en kunt u zich inschrijven voor de cursus van uw voorkeur. Verschillende leden hebben dat overigens al gedaan; wees er daarom op tijd bij, want sommige cursussen zitten snel vol!

Naast veel vertrouwde fiscale en niet-fiscale cursussen treft u ook vierentwintig nieuwe cursussen aan. Deze zijn samengesteld door diverse professionals uit het werkveld en op basis van ideeën die u bij het RB heeft aangedragen. Verder staan dit najaar weer diverse masterclasses op het programma. Van de deelnemers wordt voldoende basiskennis verondersteld. We noemen er alvast enkele:

- Bijzondere rechtsvormen in het mkb
- Fiscale aspecten van bedrijfsopvolging
- Onzakelijke lening in Vpb en IB
- Aanmerkelijk belang en nieuwe mogelijkheden ondernemingsrecht
- Vastgoed (btw en overdrachtsbelasting)

Stille maatschap (soms VOF) met eigen bv

Dit voorjaar is, mede naar aanleiding van de vele vragen op de helpdesk, de PE-cursus 'Stille maatschap (soms VOF) met eigen bv' georganiseerd. Deze cursus is succesvol gebleken en daarom zijn voor het vroege najaar wederom extra cursussen gepland! Kijk op RB-plaza voor data en beschikbaarheid.

Landelijke Studiebijeenkomsten

Inmiddels zijn op diverse locaties Landelijke Studiebijeenkomsten (LSB) gepland. Kijk op RB-plaza voor actuele data en inschrijven.

Sessie 3 omvat:

- Actualiteiten inkomstenbelasting, door Chris Dijkstra
- Actualiteiten omzetbelasting, door Carola van Vilsteren

Sessie 4 omvat:

- Actualiteiten dga, door Almer de Beer
- Actualiteiten vennootschapsbelasting, door Aad Rozendal

LET OP: Vanaf najaar 2018 geldt voor bijeenkomsten in Apeldoorn een andere locatie, te weten Hotel Van der Valk Apeldoorn, Landgoedlaan 26, 7325 AW Apeldoorn. Op deze nieuwe locatie staan de LSB-sessies 3 en 4 op de volgende dagen gepland:

- sessie 3: donderdag 4 oktober en woensdag 17 oktober 2018
- sessie 4: dinsdag 20 november en donderdag 13 december 2018

Op de reservelijst? Dan nog geen deelnemer!

Wanneer u zich aanmeldt voor een cursus die al vol zit, kunt u zich op de reservelijst laten zetten. Komt er vervolgens een plek vrij, dan ontvangt u op RB-plaza de volgende melding: *U staat op een of meer reservelijsten voor ons cursusaanbod waarbij plaatsen zijn vrijgekomen. Dat betekent echter niet dat u dan automatisch wordt ingeschreven!* Wilt u alsnog deelnemen, dan moet u zich inschrijven via de website. Het is met een klik geregeld en op die manier

bent u verzekerd van een stoel én de bijbehorende PE-punten. Wanneer u niet ingeschreven staat voor een LSB – en dus geen bevestiging van uw inschrijving heeft ontvangen – kunnen we u namelijk niet ter plekke registreren en uw ledenpas scannen; u krijgt dan ook geen PE-punten. Mocht u geen bericht krijgen over vrijgekomen plaatsen, ga er dan vanuit de bijeenkomst nog steeds vol is en reis alstublieft niet op eigen initiatief af naar locatie.

Let op: doorlopend worden cursussen gepland. Neem daarom voor de nieuwste cursussen geregeld een kijkje op de website www.rb.nl.



Bijeenkomsten Bureau Vaktechniek

Maandag 8, dinsdag 9 en woensdag 10 oktober staan de bijeenkomsten van Bureau Vaktechniek weer ingepland. Bent u al benieuwd naar het Belastingplan 2019? Houd een van deze data dan vrij in uw agenda en meld u aan via RB-plaza.

Boeken

Geruisloze omzetting (FED fiscale brochure)

Auteur: prof. dr. R.P.C. Cornelisse

Uitgever: Wolters Kluwer

ISBN: 9789013148176

Prijs: € 49,95

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



In de gemiddelde mkb-praktijk komen ze regelmatig voorbij: IB-ondernemers die de onderneming willen voortzetten in de bv-vorm. Een van de hamvragen is daarbij dan altijd of die omzetting ruisend of geruisloos moet plaatsvinden. Alhoewel met de afschaffing van de commerciële herwaardering de geruisloze variant aan populariteit heeft ingeboet, behoort de regeling toch nog tot het standaard herstructureringsarsenaal van de mkb-adviseur.

In alweer de 7^e druk van dit boek gaat de auteur vanaf het begin vol gas over de toepassing van deze faciliteit. Vele varianten en uitzonderingen passeren de revue, waarbij aan de hand van een uitvoerige verwijzing naar jurisprudentie de (on)mogelijkheden worden besproken. Op iedere hobbel op de weg naar een succesvolle geruisloze inbreng wordt alleen niet heel uitvoerig ingegaan. De fiscalist die op zoek is naar een antwoord op een praktische vraag zal dan ook meer dan eens te rade moeten gaan in de aangehaalde jurisprudentie. Mede gelet op het beperkte aantal pagina's – 65 stuks, gerekend zonder de bijlage met standaardvoorwaarden – was daarvoor zeker ruimte geweest.

Al met al een aardig boek als je op zoek bent naar een denkrichting over een bepaald probleem in deze materie. Verwacht echter geen pasklare oplossing voor heel specifieke zaken. Voor een rechttoe rechtaan geruisloze inbreng biedt het boek ook amper meerwaarde. Maar toch aardig om in de kast te hebben voor het geval de casus net iets afwijkt van het gebaande pad.

Eendoordeel: ■ ■ ■

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

Niet-betaling in de btw

Auteur: dr. mr. B.G.A. Heijnen

Uitgever: Wolters Kluwer

ISBN: 9789013150025

Prijs: € 89,95

Praktisch nut	6
Wetenschappelijk niveau	9
Actualiteit	8
Leesbaarheid	7
Presentatie	7
Prijs-kwaliteitsverhouding	7
Bedoeld voor:	specialist



Dit boek is een proefschrift dat gaat over niet-betaling in de btw. Dit onderwerp is actueel vanwege de wetwijziging van 2017. Sinds deze datum is een fictie opgenomen wanneer sprake is van niet-betaling. Deze niet-betaling kan men bezien vanuit de positie van de crediteur of vanuit die van de debiteur. De rechtsvraag die Heijnen in zijn proefschrift onderzoekt, is de volgende: 'Hoe verhouden de Unierechtelijke en de nationaalrechtelijke btw-gevolgen van niet-betaling zich tot elkaar en tot het rechtskarakter van de btw en in hoeverre zijn de btw-gevolgen van niet-betaling voor de leverancier en voor de afnemer in evenwicht?' Alhoewel het proefschrift logischerwijs een academisch uitgangspunt heeft, kan de praktijk toch de benodigde diepgang verkrijgen over specifieke onderwerpen. We denken hierbij aan het crediteurenakkoord en factoring.

Bij niet-betaling van btw spelen zowel btw-technische als civielrechtelijke aspecten. Dit boek gaat dan ook regelmatig in op deze civielrechtelijke aspecten.

Al met al het is het een boek voor de echte specialist. Een generalist zouden wij dit boek niet aanraden.

Eendoordeel: ■ ■ ■

Door: *mr. Lucas Blom AA RB* en *mr. drs. Martin Klomp 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	■

Rendement biedt Financiële en fiscale opleidingen voor elk niveau



Rendement organiseert onder andere de volgende financiële en fiscale trainingen:

- Auto van de zaak
- Bedrijfsopvolging DGA
- Bedrijfsopvolging IB-ondernemer
- Belastingcontrole
- BTW en BUA
- BTW en buitenland
- BTW in de administratie
- BTW in de praktijk
- Successiewet
- Verdiepingsdag BTW-actualiteiten
- Vpb in de praktijk

Een overzicht van alle financiële en fiscale opleidingen vindt u op www.rendementco.nl/financieel-fiscaal

Rendement biedt een compleet aanbod opleidingen voor financials. Van een eendaagse opstapcursus voor de beginnende financial tot diverse meerdaagse opleidingen. Daarnaast kent het opleidingsaanbod diverse trainingen om op de hoogte te blijven van alle ontwikkelingen in uw vak die het gevolg zijn van veranderende wet- en regelgeving. Ook biedt Rendement een aantal verdiepingsdagen aan. Bij die opleidingen wordt u op de hoogte gebracht van alle ins and outs van een specifiek onderwerp.

Kijk op www.rendementco.nl/financieel-fiscaal voor meer informatie over deze opleidingen.

De financiële en fiscale opleidingen kunnen ook bij u op de zaak gegeven worden. Op maat gemaakt en meestal stukken voordeliger! Kijk op www.rendementco.nl/incompany.

 **Rendement**
Congressen & Opleidingen

www.rendementco.nl



**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**