

HET Register

Vakblad van het Register Belastingadviseurs

augustus 2021 | nummer 4



Hoogleraar Methodologie van het belastingrecht Hans Gribnau:

**'Meer wetgeving is geen oplossing,
er is al zoveel wegwerpwetgeving'**

WOZ-waardering van zakelijk vastgoed in tijden van corona

Fiscale eenheid VPB als instrument voor herstructurering

Discussie pensioenakkoord: wel of geen compensatie voor middengroep?

KAN HET OOK SNELLER?



JA! MET HET VERNIEUWDE NDFR IN 1.5 SECONDE HET JUISTE ZOEKRESULTAAT

De tijd vooruit met het vernieuwde NDFR. NDFR sluit naadloos aan op jouw werkproces. Je wilt je overwegingen snel kunnen valideren met de juiste fiscale onderbouwing. Met onze intuïtieve navigatie,

de nieuwste zoekfunctionaliteit en een zoekresultaat binnen 1,5 seconde brengen we research vooruit. **Weten wat NDFR voor jouw adviespraktijk kan betekenen?**

ONTDEK HET ZELF OP WWW.SDU.NL/NDFR

Sdu

Colofon

Het Register is een uitgave van het Register Belastingadviseurs (RB), World Trade Center Den Haag Prinses Beatrixlaan 544 2595 BM Den Haag Toren C, verdieping 9 Tel.: (088) 010 77 77

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

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

Eindredactie

Mr. Sandra van den Nieuwenhof
www.sandravandennieuwenhof.nl

E-mail: contact@sandravandennieuwenhof.nl

Uitgever

Register Belastingadviseurs

E-mail: communicatie@rb.nl

Rubriek Jurisprudentie en Wetgeving
Fiscaal up to Date, Dordrecht

Advertenties

Elma Media B.V.

Rob Stavenuiter

Tel.: 0226-331638

E-mail: r.stavenuiter@elma.nl

Twaalfde jaargang, oplage 7500

Vormgeving

Twinmedia BV, Joke Boer

© Register Belastingadviseurs

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

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

Citeertitel: Het Register 2021/nr.



Redactiecolum – Pastafarisme en de Heilige Graal ■ 5

Mr. Eli Hendriks RB

Kort & Bondig ■ 6

Fiscale eenheid VPB als instrument voor herstructurering ■ 8

Mr. Eric van Uunen RB

Gastcolumn – 'Landbouwwijziging: fiscale regeling zonder doel'!? ■ 15

Mr. Bert van den Kerkhof RB

Hans Gribnau: 'Meer wetgeving is geen oplossing, er is al zoveel wegwerpwetgeving' ■ 16

Het Interview

Reizen en belastingen: compenseren, prikkelen of een gelijk speelveld? ■ 21

Mr. drs. Fons Overwater RB

Pensioenakkoord: wel of geen compensatie voor middengroep? ■ 22

Voorzitter Jong RB Daniël van Meijgaarden RB en RB-lid Alexander Jorritsma RB discussiëren met elkaar

Andere tijden: e-sport! ■ 27

Mr. Arjan Mulders RB en Jeroen Rooijackers MSc RB

WOZ-waardering van zakelijk vastgoed in tijden van corona ■ 32

Prof. mr. dr. Arjen Schep

Jurisprudentie en wetgeving ■ 37

Het Verenigingsnieuws ■ 43



“Wij realiseren met retailers hun ambitie.”

GEZOCHT TWEË TOPPERS!

HOOFD FISCALIST

Naast je actuele fiscale kennis en uitstekende adviesvaardigheden, geef je leiding aan het fiscale team en ben je verantwoordelijk voor de verdere uitbouw daarvan. Daarbij horen taken als werkverdeling, coaching en begeleiding van het team en tevens de commerciële aspecten zoals acquisitie en het valideren van urendeclaraties.

SENIOR FISCALIST

Je hebt actuele fiscale kennis op een hoog niveau en bent daarmee de sparringpartner op het gebied van fiscale vraagstukken voor zowel de onderneming als de ondernemer. Daarbij werk je nauw samen met collega's op het gebied van bedrijfseconomische advisering.



MARSHOEK®

Waar kom je te werken?

Bij de financieel specialist voor (food)retailers. Samen met 120 gedreven collega's, bedienen we ruim 650 klanten op het gebied van administratie, advies en/of retail consultancy. Als Marshoeker werk je samen in een team met vak gedreven professionals. Wij investeren graag in jouw vaardigheden en ontwikkeling.

Ben je geïnteresseerd?

Scan de QR-code met de camera van je mobiel of ga snel naar werkenbij.marshoek.nl om de complete vacaturetekst te lezen of direct te solliciteren.

Solliciteer uiterlijk 1 oktober 2021.



Kobaltweg 44, 3542 CE Utrecht

[Administratie/Advies](#) | [HR-servicecenter](#) | [Retailconsultancy](#) | [Belastingadviseurs](#)

Slim verzekeren?

Beroepsaansprakelijkheidsverzekering voor de RB belastingadviseur.

Efficiente combinatie.

De verzekering is een slimme combinatie van beroeps- en bedrijfsaansprakelijkheid. De beroepsaansprakelijkheidsverzekering biedt dekking voor financiële schade die uw opdrachtgever loopt door een fout in uw advisering. De bedrijfsaansprakelijkheidsverzekering (AVB) biedt dekking voor materiële en letselschade aan derden.

Voor wie bestemd?

De verzekering is ontwikkeld voor de register belastingadviseur. RB-leden profiteren van een aantrekkelijke premie en bovendien een jaar gratis inloop-dekking. Nevenwerkzaamheden kunt u (vaak kosteloos) meeverzekeren. Denk aan dekking voor juridisch advies (voorwaarde WO Rechten). Neem contact op voor andere bijzondere werkzaamheden.



Stel uw verzekering samen en bereken uw premie op www.rb.covermij.nl

cover rb

010 - 333 1151

rb@covermij.nl

Covermij BV werkt met een team van specialisten in beroepsaansprakelijkheid gericht op specifieke beroepsgroepen.



Pastafarisme en de Heilige Graal

In augustus 2018 heeft de Raad van State een uitspraak gedaan in een procedure die een mevrouw had aangespannen tegen B en W van Nijmegen omdat de aanvraag voor haar identiteitskaart en rijbewijs werd afgewezen. Wat was hier aan de hand? De bewuste mevrouw was lid van de Kerk van het Vliegend Spaghettimonster en beleed het pastafarisme.

Het vergiet dat zij in het openbaar altijd op haar hoofd heeft, is voor pastafari's een heilig object, dat wordt gedragen om het Vliegend Spaghettimonster te eren. Bij de aanvraag heeft zij dus pasfoto's overgelegd waarop zij met een vergiet als hoofdbedekking staat afgebeeld. De mevrouw betoogde dat het pastafarisme een levensbeschouwelijke stroming is die op grond van artikel 9 van het EVRM gewaarborgd is en dat zij daardoor met vergiet op haar hoofd recht had op de aangevraagde identiteitskaart en rijbewijs. Voor de mevrouw was het de Heilige Graal oftewel het hoogste waar zij naar streefde. Het zal je niet bevreemden dat de Afdeling Bestuursrechtspraak gehakt maakte van haar betoog. Je zult je wellicht afvragen waar ik naartoe wil in deze column, maar nu komt het bruggetje. Ruim 25 jaar geleden heb ik mij als zij-instromer aangemeld bij de rechtsvoorganger van het Register Belastingadviseurs, het College Belastingadviseurs. Daar startte ik met de opleiding CB belastingconsulent en daarna volgde ik de opleiding CB belastingadviseur. Dankzij bevlogen docenten - niet vliegend - werd ik gegrepen door het belastingrecht. In het begin was het voor mij een wirwar van wetten, besluiten, artikelen et cetera, waardoor het wel spaghetti leek. De Universiteit van Tilburg werd uiteindelijk mijn Heilige Graal. Dankzij deze opleidingen heb ik mij ook kunnen inzetten voor onze vereniging. Als bestuurslid, docent bij de opleiding belastingconsulent, lid van de commissie onderwijs, lid van het College van Beroep en als kers op de taart lid van de redactiecommissie van Het Register. De opgedane ervaring en de omgang met de mede-verenigingsleden hebben mij gevormd in zeer positieve zin en daar ben ik allen erg dankbaar voor. Ik vind het dan ook jammer dat de vereniging enkele jaren geleden heeft besloten om met de opleiding RB belastingconsulent te stoppen. Deze opleiding was mijns inziens de kweekvijver voor uiteindelijk gekwalificeerde Register Belastingadviseurs. Na voltooiing van deze RBc-opleiding in ongeveer anderhalf jaar tijd ontvingen de studenten een diploma dat in de praktijk waardevol bleek te zijn. Uiteraard is er voor een alternatief gezorgd in de vorm van de Leerlijn 'RB worden voor zij-instromers'. Gezien de lengte en zwaarte van deze vijfjarige opleiding verwacht ik echter dat menig assistent op de kantoren ernstig zal twijfelen om aan deze opleiding te beginnen. Bij deze doe ik dan ook een oproep aan ons bestuur om de betreffende leerlijn te splitsen en de opleiding RB belastingconsulent nieuw leven in te blazen. Dit is mijn laatste column als redactielid van Het Register aangezien ik met deze werkzaamheden eind 2021 ga stoppen.

'Valete, plaudite, vivite, bibite' <<<

Mr. Eli Hendriks RB

Eli Hendriks is lid van de redactieraad van Het Register.



Belastingdienst biedt snel helderheid over aangifte

Bijna iedereen die aangifte inkomstenbelasting deed over 2020 heeft al bericht gekregen van de Belastingdienst. Zo hebben mensen snel duidelijkheid over een te betalen of terug te ontvangen bedrag. Wie vóór 8 april aangifte deed, kreeg sowieso vóór 1 juli bericht. Maar door een vlotte verwerking is het ook gelukt om bijna alle mensen die daarna aangifte deden een aanslag te sturen. Deze aangifteperiode kwamen er bijna 10 miljoen aangiften binnen. Daarvan heeft de Belastingdienst vóór 1 juli 98 procent beantwoord met een bericht. Vaak was dat direct de definitieve aanslag.

De Belastingdienst belooft iedereen die vóór 1 april aangifte doet, vóór 1 juli een bericht te sturen. Dit jaar eindigde die garantietermijn op 8 april, vanwege een technisch probleem in de eerste week van de aangifteperiode. De aangifteperiode eindigde ook een week later, op 8 mei.

Niet alleen de mensen die vóór 8 april aangifte hebben gedaan kregen vóór 1 juli bericht. Vrijwel alle mensen die tot 8 mei aangifte deden hebben al een reactie gekregen van de Belastingdienst. Tot 8 mei ontving de Belastingdienst 9,8 miljoen aangiften, een record voor een aangifteperiode. Direct na binnenkomst start de verwerking van de aangiften. Die snelheid heeft ervoor gezorgd dat al 98 procent van de aangiften heeft geleid tot een bericht aan degene die aangifte heeft gedaan.

Direct een definitieve aanslag

De Belastingdienst stuurde in veruit de meeste gevallen (87 procent) direct een definitieve aanslag. De overige 13 procent ontving ofwel een voorlopige aanslag, gebaseerd op de ingediende aangifte en met de boodschap dat de nog op te leggen definitieve aanslag kan afwijken, ofwel een brief dat er nog meer informatie nodig is. Heleen Bisschoff-Moonen, verantwoor-

delijk voor de aangiftecampagne: "Wij vinden het belangrijk om mensen zo snel mogelijk duidelijkheid te bieden over hun aangifte. Mensen moeten weten waar ze aan toe zijn. Daarom spant de Belastingdienst zich dan ook in om die helderheid snel te bieden."

Lopende band

Nadat mensen op de verzendknop hebben gedrukt, komen de aangiften binnen bij het data center van de Belastingdienst in Apeldoorn. Direct na binnenkomst start een 'lopende band' met een aantal haltes en controlemomenten. Zo wordt onder meer nagegaan of de gegevens compleet en consistent zijn. Ook wordt zorgvuldig gecontroleerd of de ingevulde gegevens bij een bepaald onderwerp hetzelfde zijn als de daarvoor geldende fiscale regels. Als dat laatste niet het geval is, wordt zo'n aangifte later onderzocht.

■ Ministerie van Financiën, 9 juli 2021





Onderzoeken belastingen werkelijk rendement en tegenbewijsregeling box 3 afgerond

Het onderzoek dat het kabinet heeft laten uitvoeren naar de praktische mogelijkheden van een box 3-heffing op basis van werkelijk rendement is afgerond. Op dit moment heeft de Belastingdienst niet voldoende informatie om zo'n stelsel in te voeren. Het onderzoek biedt meer inzicht in de mogelijkheden om wél over die data te beschikken. Het onderzoek biedt daarmee een goede basis waarmee het volgende kabinet een stelsel van werkelijk rendement verder kan uitwerken.

Dit schrijft staatssecretaris Vrijbrief van Financiën in een brief aan de Tweede Kamer. Het onderzoek wordt nu naar de Kamer gestuurd zodat dit kan worden meegenomen in de formatie. Daarnaast is ook juridisch advies ingewonnen rondom de zogeheten tegenbewijsregeling in box 3. Het demissionaire kabinet concludeert dat het juridisch niet mogelijk is om een tegenbewijsregeling in box 3 te introduceren en adviseert het volgende kabinet zich te richten op het uitwerken van een stelsel van werkelijk rendement.

De box 3-heffing is een belasting over het inkomen uit vermogen. Deze belasting wordt betaald als je veel vermogen hebt: vanaf dit jaar is dat pas vanaf € 50.000 en € 100.000 bij fiscale partners. Hierdoor betalen vanaf dit jaar bijna een miljoen mensen geen belasting meer in box 3 en 1,7 miljoen mensen betalen hierdoor minder belasting. De huidige box 3-heffing gaat uit van een vaste veronderstelde verdeling tussen spaargeld en beleggingen. Er is een breed gedeelde wens om in plaats hiervan de belasting te heffen op basis van het werkelijke inkomen uit vermogen (het werkelijk rendement). De beschikbaarheid van digitale informatie is een belangrijke voorwaarde hiervoor. In het onderzoek is gekeken naar hoe deze informatie beschikbaar kan komen, bijvoorbeeld door deze data te verkrijgen via andere partijen zoals banken, verzekeraars en andere financiële instellingen.

Uit het onderzoek blijkt dat er mogelijkheden zijn om – voor bepaalde vermogensbestanddelen – over deze data te beschikken. Dit vereist wel dat de genoemde andere partijen de aanlevering van data aan de Belastingdienst fors uitbreiden. De onderzoekers zien hiervoor geen mogelijkheden bij de vermogensbestanddelen 'onroerende zaken' en 'overige bezittingen', waardoor de Belastingdienst voor deze informatie afhankelijk is van wat de belastingplichtige zelf aanlevert. Dat is voor het volgende kabinet iets om rekening mee te houden, als besloten wordt tot het uitwerken van een heffing over werkelijk rendement.

Tegenbewijsregeling

Er is daarnaast juridisch advies ingewonnen of een zogeheten tegenbewijsregeling soelaas kan bieden voor mensen die overwegend spaargeld in box 3 hebben. Idee van zo'n regeling was dat je minder belasting heft bij mensen die kunnen aantonen dat hun vermogen grotendeels of uitsluitend uit spaargeld bestaat. Bij de huidige rentestand levert spaargeld soms minder op. Het juridisch advies is hier negatief over, omdat dit kan leiden tot een disproportionele ongelijke behandeling van de verschillende groepen belastingplichtigen.

Op basis van het advies van deze deskundigen komt het kabinet tot de conclusie dat het juridisch niet mogelijk en maatschappelijk onwenselijk is om een tegenbewijsregeling in box 3 voor een afgebakende groep belastingplichtigen te introduceren. Het advies van dit demissionaire kabinet aan het volgende kabinet is om geen stappen in deze richting te zetten en de focus te leggen bij het verder uitwerken van de mogelijkheden voor een uitvoerbare heffing naar werkelijk rendement.

■ Ministerie van Financiën, 21 juni 2021

Fiscale eenheid VPB als instrument voor herstructurering

Een fiscale eenheid is een eenvoudig instrument om een onderneming te laten uitzakken naar een dochtervennootschap. In dit derde en laatste deel van een praktijkgerichte drieluik over instrumenten voor herstructurering komen alle aspecten van de fiscale eenheid als herstructureringsinstrument aan bod.



Mr. Eric van Uunen RB

*Eric van Uunen is
vennoot bij Marree
& Van Uunen
Belastingadviseurs
te Oisterwijk*

In een serie van drie praktijkgerichte artikelen behandelt Eric van Uunen instrumenten voor herstructurering en de fiscale aspecten daarvan. In dit nummer gaat hij in op de uitzakking binnen de fiscale eenheid. In Het Register 2021, nr. 2 kwam de aandelenfusie aan bod en in Het Register 2021, nr. 3 was de bedrijfsfusie het onderwerp.

Als een directeur-groootaandeelhouder (dga) zijn vennootschapstructuur wil aanpassen, kan hij gebruik maken van de aandelenfusie, de bedrijfsfusie of de juridische splitsing. Maar elk van die faciliteiten kent voorwaarden. Als daar niet aan voldaan kan worden, vormt een herstructurering binnen een fiscale eenheid vennootschapsbelasting (VPB) wellicht nog een alternatief. Ook dan kan de herstructurering geruisloos plaatsvinden doordat de heffing van VPB over de goodwill, stille reserves, fiscale reserves en desinvesteringsbijtelling doorschuift van de overdragende bv naar de verkrijgende bv. De eisen bij een herstructurering binnen een fiscale eenheid zijn minder streng dan bij een bedrijfsfusie. En is eenvoudiger toe te passen dan een juridische splitsing. In dit praktijkgerichte artikel wil ik mkb-adviseurs aanzetten tot nadenken over het creatief inzetten van de fiscale eenheid VPB bij herstructureringen bij hun eigen klanten.

Wat houdt een fiscale eenheid in?

Omschrijving

Een fiscale eenheid VPB houdt in dat op verzoek van een moedermaatschappij en haar dochtermaatschappij(en), waarin de moedermaatschappij ten minste 95% van de

aandelen houdt, vennootschapsbelasting van hen wordt geheven alsof er één belastingplichtige is, in de zin dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij(en) deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij. De vennootschapsbelasting wordt dan bij de moedermaatschappij geheven.

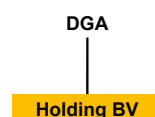
Een lastige omschrijving, maar simpel gezegd ziet de basisfiguur er als volgt uit:

- een bv, hierna te noemen 'Holding BV', exploiteert een onderneming;
- Holding BV richt op een nieuwe bv, hierna te noemen 'Werkmij BV';
- Holding BV en Werkmij BV vragen een fiscale eenheid VPB aan;
- daarna kan Holding BV activa en passiva geruisloos overdragen naar Werkmij BV;
- waarbij voor het kunnen bestaan van die fiscale eenheid de eis geldt dat het belang van Holding BV in Werkmij BV ten minste 95% bedraagt.

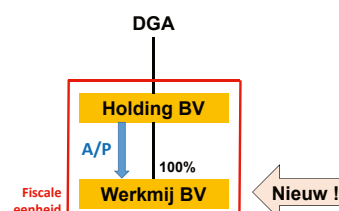
Voor de goede orde, Werkmij BV hoeft geen nieuwe bv te zijn, het mag ook een bestaande bv zijn. En het mag gaan om losse activa en passiva, het hoeft ook niet per se te gaan om een onderneming.

Voorbeeld 1:

Oude situatie:



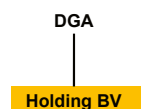
Nieuwe situatie:



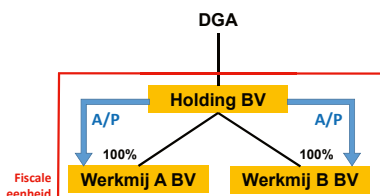
In voorbeeld 1 is sprake van een klassieke uitzakking van een onderneming uit een moedermaatschappij naar een 100% dochtermaatschappij.

Voorbeeld 2:

Oude situatie:



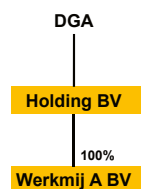
Nieuwe situatie:



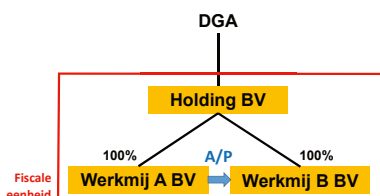
In voorbeeld 2 is sprake van een dubbele verticale overdracht van twee ondernemingen, elke onderneming naar een 100% dochtermaatschappij. Maar ook kan Holding BV bepaalde activa en passiva (bijvoorbeeld de materiële onderneming) uitzakken naar Werkmij A BV en andere activa en passiva (bijvoorbeeld intellectueel eigendom) in het kader van risicospreiding naar Werkmij B BV, waarna die activa en passiva (in het voorbeeld het intellectueel eigendom) worden verhuurd door Werkmij B BV aan Werkmij A BV. Maar zelfs alleen Werkmij A BV en Werkmij B BV kunnen samen een fiscale eenheid vormen, zonder Holding BV, een zgn. zus-ter-fiscale eenheid.

Voorbeeld 3:

Oude situatie:



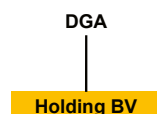
Nieuwe situatie:



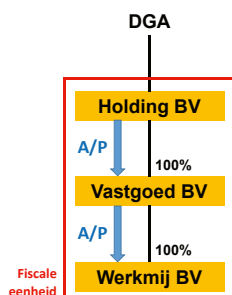
In voorbeeld 3 is sprake van een horizontale overdracht van een onderneming. Werkmij A draagt haar onderneming over aan Werkmij B. Ook hier kan het gaan om de overdracht van losse activa en passiva (bijvoorbeeld de intellectuele eigendom) naar Werkmij B BV, waarna Werkmij B BV die activa en passiva verhuurt aan Werkmij A BV.

Voorbeeld 4:

Oude situatie:



Nieuwe situatie:



In voorbeeld 4 is sprake van een dubbele uitzakking: de onderneming inclusief het vastgoed zakt eerst uit van Holding BV naar Vastgoed BV, waarna de onderneming exclusief het vastgoed verder uitzakt naar Werkmij BV, waardoor het vastgoed achterblijft in Vastgoed BV.

Plaats in de wetgeving

De fiscale eenheid is geregeld in art. 15 ev. Wet VPB 1969. De wettelijke regeling is buitengewoon complex: de basisregeling is opgenomen in 13 wetsartikelen met totaal ongeveer 10 pagina's aan tekst in Pocket Belastingwetten. Daarnaast heeft de staatssecretaris van Financiën nog een aantal besluiten over de fiscale eenheid uitgevaardigd, waaronder het 'Besluit fiscale eenheid 2003'. In dit artikel ga ik alleen in op de wet- en regelgeving van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting voor zover die relevant is voor herstructureren.

Voor- en nadelen

Voordelen

De voordelen van een fiscale eenheid in het algemeen zijn de volgende:

- winsten van de ene bv mogen worden gesaldeerd met verliezen van de andere bv;
- investeringen in Holding BV die vervolgens worden verhuurd aan Werkmij BV kwalificeren voor kleinschaligheidsinvesteringsaftrek²;
- geen lenings- en renteperikelen bij leningen van de ene bv aan de andere bv;
- geen belaste managementfee, huurpenningen e.d. bij Holding BV en aftrek van die kosten bij Werkmij BV;
- en er is maar één VPB-aangifte in plaats van een VPB-aangifte voor elke bv apart. De meningen zijn echter verdeeld over het antwoord op de vraag of dat in de praktijk nu echt een voordeel is of niet omdat die aangifte meer bewerkelijk is.

Waar het hier om gaat is dat overdrachten van activa en passiva van de ene bv naar de andere bv voor de vennootschapsbelasting geacht worden niet plaats te vinden. Daardoor zijn herstructureren binnen een fiscale eenheid geruisloos. De uitzakking binnen een fiscale eenheid is daarom naast de aandelenfusie, de bedrijfsfusie en de juridische fusie en splitsing een instrument voor herstructureren in het mkb.

Een herstructurering binnen een fiscale eenheid komt op de eerste plaats in beeld als het gaat om het verplaatsen van losse activa en passiva van de ene bv naar een andere bv, waarbij een splitsing als te bewerkelijk wordt ervaren. Op de tweede plaats komt ze in beeld bij een dooruizakken van een onderneming na een eerdere bedrijfsfusie. Ik kom hier later op terug.

Toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) in de Successiewet 1956 kent bij een bv een aantal voorwaarden. Ik verwijs hiervoor kortheidshalve naar mijn bijdrage 'Bedrijfsfusie als instrument voor herstructurering' in Het Register 2021, nr. 3. Bij een overdracht van een onderneming binnen een fiscale eenheid speelt de bezitseis niet, wel de voortzettingseis. Deze laatste eis

houdt in onder andere in dat het lichaam niet mag ophouden winst te genieten uit de onderneming. Een vervreemding van de onderneming binnen een fiscale eenheid wordt voor de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) in de Successiewet 1956 echter niet gezien als ophouden winst te genieten. De staatssecretaris van Financiën heeft deze goedkeuring op basis van de hardheidsclausule opgenomen in onderdeel 6.6. van het BOR-besluit³. Daarbij wordt wel de voorwaarde gesteld dat het moet gaan om een overdracht van een onderneming binnen een fiscale eenheid tegen uitreiking van aandelen. Dit is een motief om in te brengen tegen uitsluitend uitreiking van aandelen (met agio) zonder creditering. Dit betekent concreet het volgende. Als een aandeelhouder aandelen in Holding BV geschonken heeft gekregen of heeft geërfd, mag hij toch binnen vijf jaar de onderneming tegen aandelen laten uitzakken binnen een fiscale eenheid. Dan zet weliswaar Holding BV – waarvan de aandeelhouder de aandelen heeft verkregen – nog geen vijf jaar na die verkrijging de onderneming voort, maar wordt de BOR toch niet teruggenomen.

Nadelen

Waarom wordt een herstructurering binnen een fiscale eenheid VPB in de praktijk alleen toegepast als een aandelenfusie, bedrijfsfusie of juridische splitsing niet aan de orde kunnen zijn? Hét grote nadeel van een herstructurering binnen een fiscale eenheid in de mkb-praktijk is de vervreemdingstermijn. Ik kom hier later nog op terug. Die bedraagt drie of zes kalenderjaren, terwijl de vervreemdingstermijnen bij de andere instrumenten van herstructurering korter zijn:

- de aandelenfusie kent geen vervreemdingstermijn. Alleen mag de fusie niet in overwegende mate gericht zijn op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing⁴;
- de bedrijfsfusie kent een vervreemdingstermijn van drie boekjaren met tegenbewijsregeling⁵;
- ook de juridische splitsing kent een vervreemdingstermijn van drie boekjaren met tegenbewijsregeling⁶.

Een tweede nadeel is dat Holding BV minstens 95% van de aandelen in Werkmij BV dient te houden. Hier kom ik later op terug.

Er zijn meer nadelen van algemene aard aan een fiscale eenheid VPB verbonden. Denk daarbij vooral aan de volgende zaken:

- slechts één keer de lage eerste schijf van 15% in de vennootschapsbelasting toepassen. Winsten in de tweede schijf worden belast tegen 25%. Alleen wordt die schijf vanaf 2022 € 395.000, dat is nogal een bedrag in het mkb. Onmiskenbaar: een winst van € 700.000 bij één bv wordt zwaarder belast dan twee keer € 350.000 bij twee zelfstandig belaste bv's;
- ook de investeringsaftrek kan ongunstiger uitvallen omdat bij een fiscale eenheid alle investeringen bijeen worden genomen in plaats van per zelfstandig belaste bv;

- aansprakelijkheid voor dochtervennootschappen voor vennootschapsbelastingsschulden van de moeder⁷;
- extra verrekenrechten van de ontvanger⁸;
- complicaties bij verliesverrekening, zoals het onder omstandigheden niet kunnen benutten van voorvoegingsverliezen.

Fiscale faciliteit bij uitzakking binnen fiscale eenheid

Bij een fiscale eenheid wordt geacht dat er sprake is van maar één belastingplichtig lichaam. En vindt er bij het uitzakken van een onderneming geen heffing van vennootschapsbelasting plaats over goodwill, stille reserves, fiscale reserves en desinvesteringbijtelling. Dat de onderneming juridisch wordt overgedragen en na de uitzakking de ondernemingsstructuur vennootschappelijk bestaat uit twee bv's staat buiten kijf. Enkel en alleen voor de vennootschapsbelasting wordt geacht dat er geen vervreemding plaatsvindt.

Bij een uitzakking binnen een fiscale eenheid wordt die VPB-claim vennootschappelijk doorgeschoven van Holding BV naar Werkmij BV, doordat:

- Werkmij BV doorgaat met de fiscale boekwaarden van Holding BV;
- Werkmij BV de desinvesteringbijtellingclaim van Holding BV overneemt.

In zoverre lijkt een uitzakking binnen een fiscale eenheid als twee druppels water op een uitzakking via een bedrijfsfusie. Ik verwijs voor een voorbeeld van een uitzakking naar voornoemde bijdrage 'Bedrijfsfusie als instrument voor herstructurering'.

Voorwaarden fiscale eenheid

95%-belang

Wil sprake kunnen zijn van een fiscale eenheid ex art. 15 Wet VPB 1969, dan moet Holding BV een aandelenbelang van minstens 95% in Werkmij BV houden. En 'aandelenbelang' wordt hier eng uitgelegd: Holding BV dient de juridische én economische eigendom te bezitten van ten minste 95% van de aandelen in het nominaal gestort kapitaal van Werkmij BV. Dit bezit dient ten minste 95% van de statutaire stemrechten in Werkmij BV te vertegenwoordigen en in alle gevallen recht geven op ten minste 95% van de winst en ten minste 95% van het vermogen van Werkmij BV.

Het 95%-belang is het enige dat telt. Verder maakt het niet uit hoe de onderneming of de activa/passiva worden overgedragen door Holding BV naar Werkmij BV:

- ten titel van inbreng tegen uitreiking van aandelen met of zonder creditering;
- ten titel van koop/verkoop tegen een koopsom.

Er mag worden overgedragen naar een nieuw opgerichte Werkmij BV en naar een bestaande Werkmij BV. Er mag zelfs naar boven worden overgedragen, dus van Werkmij naar Holding BV of tussen twee zustermaatschappijen binnen een fiscale eenheid.

Het mag gaan om een onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan, maar ook om losse activa en passiva. Het maakt daarbij niet uit of de overgedragen activa en passiva ondernemingsvermogen vormen dan wel beleggingsvermogen.

Er geldt ook geen zakelijkheidstoets. Als aan de eis van 95%-belang is voldaan, dient de Belastingdienst de beschikking met de vaststelling van de fiscale eenheid af te geven. Het motief voor het aangaan van de fiscale eenheid is niet relevant. Zelfs als uitsluitend een fiscaal voordeel het motief is om een fiscale eenheid aan te gaan, is dat geen reden voor de Belastingdienst om een fiscale eenheid te weigeren. Idem als het gaat om het verbreken van een fiscale eenheid.

Gelijke boekjaren

Een tweede belangrijke voorwaarde voor het creëren van een fiscale eenheid is dat de boekjaren van Holding BV en Werkmij BV overeenstemmen. Deze voorwaarde geldt niet voor de openingsdatum van een balans als de Werkmij BV in de loop van een jaar wordt opgericht. Dat is vooral een aandachtspunt als een bv activa en passiva wil laten uitzakken naar een nieuwe Werkmij BV. Dan dient het boekjaar van Werkmij BV te eindigen op de eerstvolgende datum dat het boekjaar van Holding BV eindigt.

Dit betekent dat in de oprichtingsakte van Werkmij BV moet worden bepaald dat:

- als het boekjaar van Holding BV eindigt op bijvoorbeeld 31 december, ook het boekjaar van Werkmij BV moet eindigen op 31 december;
- de Werkmij BV geen verlengd eerste boekjaar beëindigt.

Als niet aan de eis van gelijke boekjaren is voldaan, kan geen fiscale eenheid ontstaan en kunnen dus ook geen activa en passiva geruisloos worden overgedragen van Holding BV naar Werkmij BV.

Andere voorwaarden

Behalve bovengenoemde voorwaarden kent een fiscale eenheid nog meer voorwaarden, zoals:

- alle leden van de fiscale eenheid moeten de winst bepalen volgens dezelfde regels;
- zowel Holding BV als Werkmij BV moeten feitelijk in Nederland zijn gevestigd.

Deze voorwaarden zijn in de herstructureringspraktijk minder spannend.

Verzoekschrift

Formulieren

Een fiscale eenheid wordt alleen toegekend op verzoek⁹. De moedermaatschappij en elke dochtermaatschappij dienen een verzoekschrift aan de Belastingdienst te richten. Daarvoor kunnen formulieren¹⁰ worden gedownload van de website van de Belastingdienst. De Belastingdienst wordt geacht binnen acht weken te beslissen op het verzoek van de fiscale eenheid bij

beschikking, met de mogelijkheid van bezwaar en beroep.

Een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting ingevolge art. 15 Wet VPB 1969 is pas aanwezig na een beschikking van de Belastingdienst.

Dit is anders dan bij een fiscale eenheid voor de omzetbelasting ingevolge art. 7, lid 4 Wet OB 1968. Als aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid btw is voldaan, is die fiscale eenheid er van rechtswege. Dat vergt geen verzoek en evenmin een beschikking.

Terugwerkende kracht

Aan een verzoek fiscale eenheid wordt maximaal drie maanden terugwerkende kracht verleend¹¹. De datum van het verzoekschrift is daarbij bepalend. Dat betekent dat bij het oprichten van een nieuwe Werkmij BV de fiscale eenheid moet worden aangevraagd binnen drie maanden na de oprichtingsdatum van Werkmij BV.

Verbreking

Als op enig moment niet meer aan de voorwaarden van een fiscale eenheid is voldaan, doordat bijvoorbeeld Holding BV niet langer ten minste 95% van de aandelen in Werkmij BV houdt, eindigt de fiscale eenheid op dat moment¹².

Voorbeeld

La Buena Vida BV en Encantador BV vormen sinds 2013 een fiscale eenheid. Op 21 juli 2021 verkoopt La Buena Vida BV de aandelen in Encantador BV.

In dat geval eindigt de fiscale eenheid op 21 juli 2021. En wordt de winst van Encantador BV tot 21 juli 2021 belast bij La Buena Vida BV. En de winst vanaf 21 juli 2021 zelfstandig bij Encantador BV. Dit vraagt om tussentijdse (fiscale) jaarcijfers per 21 juli 2021, ongeacht wat de feitelijke overgangsdatum van de bv is. Als de feitelijke overgangsdatum bijvoorbeeld 01 april 2021 is, moeten én tussentijdse cijfers per 01 april 2021 worden gemaakt (voor de vaststelling van de koopsom van de aandelen) én per 21 juli 2021 (voor de bepaling van de fiscale posities).

Dat kan in de praktijk lastig zijn, omdat de verdeling van de vennootschapsbelasting over de winst van Encantador BV over de periode van 01 januari 202 tot 01 april 2021 en over de periode van 01 april 2021 tot 21 juli 2021 discussies kan oproepen, zoals welke tariefschijf van toepassing is.

Zou de fiscale eenheid zijn ontbonden per 01 januari 2021, dan is Encantador BV zelfstandig belastingplichtig over heel 2021 zodat die discussies niet spelen.

Een fiscale eenheid VPB kan ook op verzoek eindigen. Daarbij wordt geen terugwerkende kracht verleend¹³. Dat betekent dat als een fiscale eenheid moet eindigen op bijvoorbeeld 01 januari van jaar n, het verzoekschrift daartoe vóór 1 januari van jaar n moet zijn ingediend. Dat kan belangrijk zijn als Holding BV voornemens is om Werkmij BV in de loop van dat jaar n te vervreemden.

Sancties bij verbreken fiscale eenheid

Algemeen

Het vervreemden door Holding BV van de aandelen in Werkmij BV betekent dat niet langer is voldaan aan de eis van het 95%-belang en dat dus op de vervreemdingsdatum de fiscale eenheid eindigt. Nu is het verbreken van een fiscale eenheid sowieso een moment waarbij goed moet worden nagedacht:

- wat gebeurt er met te verrekenen verliezen?;
- wat gebeurt er met een herinvesteringsreserve?;
- ontstaat een desinvesteringsbijtelling?;
- wat wordt het opgeofferd bedrag van Werkmij BV?;
- enzovoort.

In het kader van herstructurering is de sanctietermijn belangrijk als binnen de fiscale eenheid is geschoven met goodwill, stille reserves en/of fiscale reserves. Die regeling is opgenomen in art. 15ai Wet VPB 1969. Als in enig jaar door Holding BV een vermogensbestanddeel met stille reserves is overgedragen aan Werkmij BV, wordt onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van ontvoeging dat vermogensbestanddeel te boek gesteld op de waarde in het economische verkeer (WEV) van dat vermogensbestanddeel. De boekwinst wordt dan door het opboeken van dat vermogensbestanddeel belast bij de moedermaatschappij van de fiscale eenheid, ofwel Holding BV.

Een vergelijkbare regeling geldt ook voor de herinvesteringsreserve (HIR). Als Holding BV een HIR heeft gevormd – of heeft afgeboekt op een ander bedrijfsmiddel – valt die (gebruikte) HIR vrij in de winst van de fiscale eenheid, en wordt deze belast bij de moedermaatschappij van de fiscale eenheid. Het vervangende bedrijfsmiddel wordt op vergelijkbare wijze weer te boek gesteld op de WEV.

Voorbeeld

In bovenstaand voorbeeld houdt La Buena Vida BV alle aandelen in Encantador BV. La Buena Vida BV heeft op 13 april 2021 haar onderneming met o.a. een goodwill van €100.000 aan Encantador BV overgedragen. In 2023 verkoopt La Buena Vida BV haar aandelen in Encantador BV.

Dan wordt La Buena Vida BV in 2023 bij ontvoeging van Encantador BV uit de fiscale eenheid alsnog vennootschapsbelasting verschuldigd over de WEV van die goodwill in 2023, waarschijnlijk dezelfde €100.000.

Als de moedermaatschappij aannemelijk kan maken dat de WEV van het betreffende vermogensbestanddeel, gecorrigeerd met de afschrijvingen tussen de overdracht en ontvoeging, lager is dan WEV ten tijde van de ontvoeging, mag die lagere (gecorrigeerde) WEV worden aangehouden.

Voorbeeld

Stel dat in bovenstaand voorbeeld de WEV van de goodwill in 2023 is gestegen tot €120.000, mag de WEV worden gesteld op toch €100.000 in plaats van €120.000.

Sanctietermijnen

Het opboeken van een vermogensbestanddeel tot de WEV bij ontvoeging van een bv is niet altijd aan de orde. En wel niet als:

1. als de overdracht heeft plaatsgevonden in het kader van een bij de aard en omvang van Holding BV en Werkmij BV passende normale bedrijfsuitoefening;
2. als sprake is van de overdracht van een gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan tegen uitreiking van aandelen en na het tijdstip van overdracht van (dat zelfstandig onderdeel van) die onderneming ten minste drie kalenderjaren zijn verstreken;
3. als geen sprake is van de overdracht van (een zelfstandig onderdeel van) een onderneming tegen uitreiking van aandelen en na het tijdstip van overdracht van die losse activa en passiva ten minste zes kalenderjaren zijn verstreken. Dat speelt onder andere bij de overdracht van losse activa en passiva en als een creditering bij Werkmij BV wordt bedongen.

Voorbeeld

In bovenstaand voorbeeld van La Buena Vida BV wordt een onderneming op 13 april 2021 overgedragen naar Encantador BV, zonder dat sprake is van enige creditering. Daardoor mag La Buena Vida BV de aandelen in Encantador BV al na 13 april 2024 vervreemden, zonder fiscale sancties.

Als het zou gaan om losse activa of passiva, of er door La Buena Vida BV ook maar €1 creditering bij Encantador BV is bedongen, eindigt de sanctietermijn op 12 april 2027 om 00.00 uur.

Hier zit een belangrijk advies voor de herstructureringspraktijk in verscholen. Als in het kader van een herstructurering Holding BV vermogensbestanddelen met stille reserves overdraagt aan Werkmij BV, breng die onderneming dan in tegen uitsluitend uitreiking van aandelen. En beding géén creditering. Bewerkstellig ook geen koop/verkoop. Want als sprake is van een koop/verkoop (dus geen inbreng) of er wordt creditering bedongen, wordt de sanctietermijn pardoes opgerekt van drie naar zes kalenderjaren.

Zie hier waarom een uitzakking via een bedrijfsfusie of juridische splitsing de voorkeur kan hebben boven een fiscale eenheid: bij een bedrijfsfusie en splitsen gelden vervreemdingstermijnen van drie boekjaren in plaats van drie of soms zelfs zes kalenderjaren¹⁴.

Voorbeeld

Zou in bovenstaand voorbeeld de onderneming op 13 april 2021 zijn uitgezakt via een bedrijfsfusie, dan had La Buena Vida BV de aandelen in Encantador BV al op 01 januari 2024 kunnen vervreemden, waarbij ik er dan van uitga dat het boekjaar van Encantador BV eindigt op 31 december.

Nu sprake is van een uitzakking binnen fiscale eenheid tegen aandelen zonder creditering kan dit pas sanctievrij op 13 april 2024. En als het een koop/verkooptransactie

met een koopsom van €142.000 zou zijn geweest of een inbreng tegen €1000 aandelen met een creditering van €141.000, zelfs pas op 13 april 2027.

De vervreemdingstermijn van drie of zes kalenderjaren kent overigens geen tegenbewijsregeling zoals bij een herstructurering in het kader van een bedrijfsfusie of juridische splitsing. Ook al moet Holding BV de aandelen van Werkmij BV verkopen binnen de vervreemdingstermijn in het belang van de continuïteit van de onderneming in Werkmij BV of in het belang van het voortbestaan van Holding BV, de termijn van drie of zes jaren is keihard.

Aangaan en verbreken fiscale eenheid in hetzelfde boekjaar

Als een Werkmij BV in de loop van haar boekjaar wordt gevoegd in een fiscale eenheid met Holding BV en deze eenheid nog in het zelfde boekjaar eindigt, wordt voor de tussenliggende periode geacht dat er geen fiscale eenheid tot stand is gekomen.¹⁵ Volgens de Rechtbank Noord-Holland¹⁶ geldt dit alleen als Werkmij in de loop van haar boekjaar wordt gevoegd, en niet als Werkmij BV in enig jaar wordt opgericht en vanaf haar oprichtingsdatum in een fiscale eenheid wordt opgenomen.

Het gevolg is dat als er na de oprichting van Werkmij BV door Holding BV een onderneming aan Werkmij BV wordt overgedragen en Holding BV verkoopt in het jaar van oprichting van Werkmij BV bijvoorbeeld 50% van haar aandelen in Werkmij BV, er toch een fiscale eenheid geldt vanaf de oprichtingsdatum van Werkmij BV tot de datum van verkoop van die aandelen. Het is dan niet zo dat er geen fiscale eenheid is geweest. Dit heeft twee gevolgen. Ten eerste zijn de sanctiebepalingen van de verbreking fiscale eenheid opgenomen in art. 15ai Wet VPB 1969 keihard van toepassing. Ten tweede kan er geen beroep meer gedaan worden op bijvoorbeeld de bedrijfsfusieregeling.

Dooroverdracht na een bedrijfsfusie

Als Werkmij BV een onderneming verkrijgt maar op het inbrengtijdstip al het voornemen bestaat tot dooroverdracht, brengt dat de faciliteit van de bedrijfsfusie in gevaar. Een bedrijfsfusie met een dooroverdracht wordt alleen maar onder voorwaarden gefacilieerd. Een omstandigheid waarbij de bedrijfsfusie niet in gevaar komt, is als de dooroverdracht plaatsvindt binnen een fiscale eenheid.

Dat betekent voor een herstructureringsstraject waarbij een IB-ondernemer zijn onderneming met vastgoed geruisloos wil omzetten in een drietrapsraket (Holding BV, Vastgoed BV en Werkmij BV) het volgende:

1. de ondernemer brengt zijn IB-onderneming in in Holding BV met de faciliteit van de geruisloze omzetting ex art. 3.65 Wet IB 2001;
2. vervolgens stoot Holding BV de gehele onderneming (inclusief vastgoed) door naar Vastgoed BV met de faciliteit van de bedrijfsfusie ex art. 14 Wet VPB 1969;

3. waarna Vastgoed BV de onderneming zonder vastgoed laat uitzakken naar Werkmij BV, waarbij deze uitzakking verplicht plaatsvindt met de fiscale faciliteit van de fiscale eenheid ex art. 15 Wet VPB 1969. Dat mag dus geen tweede bedrijfsfusie of juridische splitsing zijn.

Daarom moet een uitzakking soms verplicht binnen een fiscale eenheid plaatsvinden en is een bedrijfsfusie of juridische splitsing geen optie.

Overdrachtsbelasting

Bij een uitzakking binnen een fiscale eenheid kan ook overdrachtsbelasting aan de orde komen, als tot de uitgezakte onderneming onroerende zaken behoren die worden gebruikt binnen de onderneming. In dat geval verkrijgt Werkmij BV een onroerende zaak. En kan die bv een beroep doen op twee vrijstellingen voor de overdrachtsbelasting:

1. bedrijfsfusie ingevolge art. 15, lid 1, letter h WBR jo art. 5a UBBR;
2. interne reorganisatie ingevolge art. 15, lid 1, letter h WBR jo art. 5b UBBR.

De wet- en regelgeving voor de overdrachtsbelasting is bij een uitzakking binnen een fiscale eenheid niet anders dan de behandeling van een bedrijfsfusie ex art. 14 Wet VPB 1969. Ik verwijs wederom korthedshalve naar mijn bijdrage 'Bedrijfsfusie als instrument voor herstructurering' in Het Register 2021, nr. 3.

Praktijktip: grootte aandelenkapitaal bij Werkmij BV

Bij een uitzakking van een (zelfstandig onderdeel van een) onderneming binnen een fiscale eenheid adviseer ik doorgaans om in te brengen in Werkmij BV (en niet een overeenkomst van koop en verkoop als titel te gebruiken) tegen uitreiking van € 1 aandelenkapitaal en agio voor het meerdere en géén creditering te bedingen. Na drie kalenderjaren na de overdracht kan dat agio simpelweg via een dividendbesluit uit Werkmij BV worden terugbetaald aan Holding BV om het zo uit de risicosfeer van Werkmij BV te trekken (deelnemingsvrijstelling). Wanneer sprake zou zijn van een hoog aandelenkapitaal (zonder agio), is bij terugbetalen van het vermogen een inkoop van aandelen of terugbetaling van aandelenkapitaal vereist. En dat zijn lastigere, duurdere trajecten.

De motieven om in te brengen in plaats van overdragen op basis van een overeenkomst van koop en verkoop en géén creditering te bedingen staan hierboven vermeld:

- het terugbrengen van de vervreemdingstermijn van zes naar drie kalenderjaren;
- het voortzettingsvereiste in het kader van de BOR.

Conclusies fiscale eenheid als instrument bij herstructurering

De faciliteit van de fiscale eenheid kan worden ingezet voor het uitzakken van een onderneming van Holding BV naar Werkmij BV. Dat is vooral belangrijk na een ge-

ruisloze inbreng van een IB-onderneming in een Holding BV, waarbij niet wordt voldaan aan de voorwaarden van de bedrijfsfusie. Dan wordt eerst de onderneming met toepassing van art. 3.65 Wet IB 2001 ingebracht in een Holding BV, waarna een uitzak plaatsvindt naar een Werkmij onder toepassing van de fiscale eenheid van art. 15 ev. Wet VPB 1969.

Een uitzakking binnen een fiscale speelt verder vooral in deze situaties:

- het gaat om losse activa en passiva, niet om een gehele onderneming of zelfstandig onderdeel daarvan (bijvoorbeeld alleen het intellectueel eigendom of alleen het bedrijfsvastgoed naar een aparte bv verplaatsen);
- de overdracht van de activa/passiva met betrekking tot het ondernemingsvermogen levert geen problemen op, ondanks dat het gaat om een overdracht onder bijzondere titel (en geen algemene titel zoals bij een juridische fusie of een juridische splitsing);

- er wordt voor de komende drie of zes kalenderjaren geen verkoop van aandelen in Werkmij BV verwacht.

Een dooruitzakking binnen een fiscale eenheid onder achterlating van het vastgoed bij een vastgoed-bv speelt altijd als er voorafgaand een bedrijfsfusie heeft plaatsgevonden. Ofwel, bij een dooroverdracht na een bedrijfsfusie zoals hierboven beschreven.

Ten slotte

Een uitzakking binnen een fiscale eenheid kan een belangrijk instrument zijn als geen aandelenfusie, bedrijfsfusie of juridische splitsing mogelijk is. Het houdt echter wel een sanctietermijn in van drie of zes kalenderjaren, afhankelijk van de omstandigheden. Een uitzakking binnen een fiscale eenheid dient zorgvuldig te worden uitgewerkt, vooral als het gaat om de tegenprestatie: aandelen en liefst geen creditering. Ofwel, het is en blijft maatwerk. <<<

Noten

- 1 “Besluit fiscale eenheid 2003”, een besluit van 17 december 2002, voor het laatst gewijzigd op 19-12-2018.
- 2 Omdat sprake is van één belastingplichtig lichaam is de uitsluiting van art. 3.45, lid 2, onderdeel a Wet IB 2001 niet van toepassing.
- 3 Besluit “Schenk- en erfbelasting. Bedrijfsopvolgingsregeling” van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M.
- 4 Art. 3.55, lid 4, onderdeel b Wet IB 2001.
- 5 Art. 14, lid 4 Wet VPB 1969.
- 6 Art. 14a, lid 6 Wet VPB 1969.
- 7 Art. 39 Invorderingswet 1990 bepaalt dat bij een fiscale eenheid VPB dochtermaatschappijen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de vennootschapsbelasting die de moedermaatschappij verschuldigd is.
- 8 Art. 24 Invorderingswet 1990 geeft de ontvanger onder voorwaarden de bevoegdheid om bedragen die hij dient uit te betalen aan bv's te verrekenen met te innen bedragen van andere bv's binnen een fiscale eenheid VPB. Zo kan de ontvanger bij een faillissement van een Werkmij BV de omzetbelasting die de Werkmij BV dient af te dragen (maar door het faillissement van die Werkmij BV niet aan de fiscus kan betalen) verrekenen met een teruggaaf vennootschapsbelasting van Holding BV.

- 9 Art. 15, lid 13 Wet VPB 1969.
- 10 “Verzoek fiscale eenheid Vennootschapsbelasting”, deel A voor gegevens van de moedermaatschappij en deel B voor gegevens van elke dochtermaatschappij en eventueel deel C voor gegevens van met een dochtervennootschap reeds gevoegde maatschappijen. Stuur de ingevulde en ondertekende formulieren naar het belastingkantoor waaronder de moedermaatschappij valt.
- 11 Art. 15, lid 9 Wet VPB 1969.
- 12 Art. 15, lid 10 Wet VPB 1969.
- 13 Art. 15, lid 10, onderdeel h Wet VPB 1969.
- 14 Art. 15ai, lid 3 Wet VPB 1969 rept expliciet over drie of zes kalenderjaren. Dit, in tegenstelling tot een uitzakking via een bedrijfsfusie waar het volgens art. 14, lid 4 Wet VPB 1969 gaat om drie jaar.
- 15 Art. 15, lid 11 Wet VPB 1969.
- 16 ECLI:NL:RBNHO:2020:11780.

'Landbouwwijziging: fiscale regeling zonder doel'!?

**Mr. Bert van den
Kerkhof RB**

*Bert van den Kerkhof is
hoofd vaktechniek belasting-
advies bij ABAB Belasting-
adviseurs B.V.*

Met bovengenoemde titel opent de Algemene Rekenkamer paragraaf 5.1. van het hoofdstuk waarin zij de uitkomsten bespreekt van het onderzoek naar het beleid van de minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit. Een dergelijke uitspraak doet de agrosector op zijn grondvesten schudden; hoe kan een instituut als de Algemene Rekenkamer een regeling die al meer dan 100 jaar bestaat met één simpele pennenstreek doorhalen?! Of wordt de soep niet zo heet geheten als hij wordt opgediend...?

Voormeld rapport deed mij denken aan eerdere onderzoeken. Zoals 'Evaluatie Landbouwwijziging' (medio 2007) van het LEI-DLO, waarbij de conclusie luidde dat er geen rechtsvaardigheidsgrond voor de landbouwwijziging is. Zo ook de commissie Van Weeghel die enkele jaren later haar rapport over de continuïteit en vernieuwing van het belastingstelsel uitbracht. Deze commissie stelde, zonder nader onderzoek, voor om de landbouwwijziging te laten vervallen.

In die tijd veerde de agrarische advieswereld op en werden landbouwgronden, vooruitlopend op een ogenschijnlijk naderend onheil, driftig geherwaardeerd. Nadien werd het op dit punt weer rustig aan het agrarische adviesfront. Het Interdepartementaal Beleidsonderzoek Agrosector zorgde medio 2015 opnieuw voor reuring. Deze commotie waaide snel over toen de staatssecretaris reageerde met de mededeling dat er onvoldoende draagvlak was voor een verandering van de landbouwwijziging. De sector had ondertussen wel wat anders aan haar hoofd. Immers op andere fronten volg(d)en crisis na crisis. De vraag is of op dit moment de koe opnieuw bij de horens wordt gevat dan wel de bekende knuppel in het hoenderhok wordt gegooid.

In Nederland is enerzijds sprake van een absolute schaarste aan grond en anderzijds een ongebreidelde vraag naar grond voor woningbouw, industrieterreinen, groene energie, beleggingsobjecten, recreatie en natuur. Op deze markt moet de landbouwer vechten voor beteelbare grond waarop goedkoop, maatschappelijk verantwoord en veilig voedsel kan worden geproduceerd.

De prijzen voor landbouwgronden gaan door hun dak zonder dat het rendement in de landbouw verbetert. De zogenoemde vrije waarde van landbouwgrond (WEVAB) staat dan ook in geen enkele relatie meer tot het opbrengend vermogen van grond. In tegenstelling tot de belegger kan een landbouwer zijn grond niet verkopen en de vrijkomende middelen herbeleggen in andere objecten of aandelen.

Een agrarische ondernemer heeft de landbouwgrond immers nodig om voor de exploitatie van het landbouwbedrijf. Het motief dat op basis van het gelijkheidsbeginsel de landbouwwijziging zou moeten worden afgeschaft om het verschil tussen de belegger/verpachter en de landbouwer op te heffen is dan ook 'appels met peren' vergelijken.

De afgelopen veertig jaar staakten dagelijks, onafgebroken, acht landbouwers per dag hun bedrijf. Bij het merendeel gebeurde dit niet uit weelde. Het hoge kapitaalsbeslag afgezet tegen het lage rendement maakt dat een bedrijfsovername financieel alleen nog haalbaar is als de productierechten 'om niet' overgaan en de grond en gebouwen tegen een waarde waarbij nauwelijks nog een droge boterham te verdienen is.

De huidige fiscale faciliteiten zoals de doorschuif- en bedrijfsopvolgingsregeling zullen ontoereikend blijken om een bedrijfsovername te realiseren. Uitstel van belastingheffing is op het moment van bedrijfsoverdracht nog mogelijk. Echter de financiers dienen voor te sorteren op de belastingdruk die bij afschaffing van de landbouwwijziging ontstaat. Hierbij mogen de voorwaarden uit Basel III en het toekomstig Basel IV immers niet uit het oog worden verloren. De combinatie van het opbrengend vermogen in relatie tot afnemende zekerheid heeft duidelijk een negatief effect. Laat de politiek zich van de wijs brengen door een checklist waartegen de fiscale departementale regelingen voor begrotingen wordt afgezet?! Of kiest men voor het gezonde boerenverstand?! Het voor 2022 door LNV aangekondigde onderzoek moet duidelijkheid verschaffen.

En de boer hij ploegde voort.... Vraag mij echter niet voor hoe lang nog! <<<





Hoogleraar Methodologie van het belastingrecht Hans Gribnau:

‘Meer wetgeving is geen oplossing, er is al zoveel wegwerpwetgeving’

Hoogleraar Methodologie van het belastingrecht Hans Gribnau kreeg in 2019 van het ministerie van Financiën de opdracht om onder zijn redactie een essaybundel samen te stellen over een tax governance code. De bundel – met daarin ook een bijdrage van het Register Belastingadviseurs – verscheen eind 2020; een online webinar volgde in maart van dit jaar en daarna werd het stil. Wat is de huidige stand van zaken?

Interview: Fons Overwater en Sandra van den Nieuwenhof | foto's: Raphaël Drent

Op 18 december 2020 verscheen in opdracht van het ministerie van Financiën onder redactie van Hans Gribnau de essaybundel ‘Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?’ De concrete aanleiding voor deze bundel was de oproep van staatssecretaris Snel van Financiën in een aflevering van Buitenhof op 31 maart 2019 aan bedrijven en (hun) belastingadviseurs om met een soort good governance tax code te komen. Op 5 maart 2021 is er nog een webinar aan dit thema gewijd met een aantal deelauteurs als deelnemers. Daarna bleef het stil. Reden voor een interview met Gribnau. Wij spraken met hem in een vrijwel leeg Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University. ‘Bijna iedereen werkt nog thuis.’

Hoe kwam het ministerie van Financiën bij u terecht voor de opdracht van de essaybundel?

‘Ik had al eerder geschreven over governance in internationale Engelstalige publicaties en ik denk dat ze bij het ministerie mij zo op het spoor zijn gekomen. In mei 2019 heb ik een gesprek gehad op het ministerie. Toen hoorde ik wat de staatssecretaris en de ambtenaren in gedachten hadden. Ze wilden een essaybundel met standpunten vanuit het veld om de discussie te facilite-

ren. Later sprak ik nog een keer met staatssecretaris Snel. Hij gaf toen aan dat ik vrij was in mijn aanpak. Voor hem was belangrijk dat het veld aan zet was. Dit komt waarschijnlijk vanuit de gedachte dat je wel steeds met nieuwe wetgeving kunt komen maar dan blijkt telkens dat er weer nieuwe gaten zijn. Je kunt niet alles dichtten met nieuwe wetgeving. Daar zijn wel twee opmerkingen bij te plaatsen. Enerzijds is het zo dat de wetgever steeds gaten aan het dichtten is en de wetten steeds complexer maakt, waardoor er misschien weer nieuwe mogelijkheden ontstaan. Anderzijds kun je ook stellen dat op dit moment terecht wordt geprobeerd met name het systeem van het internationale belastingrecht te verbeteren. Je kunt natuurlijk niet met een volstrekt rammelelend regelsysteem zeggen dat de belastingplichtigen morele verantwoordelijkheid moeten nemen. Het uitgangspunt ligt natuurlijk bij de fiscale wet, die moet goed zijn, hoewel die natuurlijk nooit perfect kan zijn; en daar komt de eigen verantwoordelijkheid van de belastingplichtige om de hoek kijken.’

In hoeverre beïnvloedden de coronamaatregelen de voortgang van de bundel?

‘Door corona ontstond een behoorlijke vertraging. Oorspronkelijk zou het symposium over tax governance


Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau

- in 1958 geboren te Heerlen
- woont in Moergestel
- studeerde:
 - fiscale economie aan Katholieke Hogeschool Tilburg
 - filosofie aan Katholieke Hogeschool Tilburg
 - fiscaal recht aan Katholieke Hogeschool Tilburg
- werkte bij Belastingdienst en Erasmus Universiteit Rotterdam
- promoveerde in 1998 aan Erasmus Universiteit Rotterdam op het proefschrift Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst, Deventer: Gouda Quint 1998
- sinds 2011 hoogleraar Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University
- sinds 2007 bijzonder hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving, Universiteit Leiden
- is gastdocent aan Oxford University, Wirtschaftsuniversität Wien en Universiteit van Amsterdam

eind januari 2020 plaatsvinden. Dat werd nu maart 2021, ruim een jaar later. Ik zou dus begin 2020 de redactie van de bundel af moeten hebben, wat wel een krap schema was. Als je meer tijd hebt, ga je ook meer doen, dat is typisch wetenschap. Zo heb ik door de vertraging niet alleen een voorwoord maar ook een uitvoerige evaluatie kunnen toevoegen aan het zeer gevarieerde palet met fraaie bijdragen uit het veld. Er kwam ook de aanstelling van twee nieuwe staatssecretarissen tussen, waardoor het project enige tijd in de lucht hing. Daarna kwam corona, maar staatssecretaris Vijlbrief gaf vrij snel aan dat

hij ermee door wilde gaan. Vervolgens was het een tijd windstil op het ministerie want daar werden ze helemaal gek van alle coronamaatregelen en daar lag de prioriteit even niet bij de bundel. Uiteindelijk konden we weer gas geven en lag er in september de finale versie. Vervolgens moest er toestemming en een voorwoord van de staatssecretaris komen. Toen hebben we echt gas kunnen geven. De bundel moest er nu echt komen, want anders duurde het te lang. Je kunt de mensen en organisaties die destijds aan het begin van het traject onder tijdsdruk een mooie bijdrage geschreven hadden niet eeuwig aan het lijntje houden. Het symposium ging uiteindelijk in maart online door. Er was veel belangstelling voor. Ik werd gevraagd om ook iets te zeggen maar dat wilde ik niet doen. Het idee van het project was dat het veld aan het woord zou komen. Dan ga ik niet als hoogleraar ook nog allerlei dingen zeggen.'

Is het ministerie van Financiën volgens u tevreden met de opbrengst tot nu toe?

'Wat staatssecretaris Snel wilde - dat de multinationals en de belastingadviseurs zelf zouden gaan nadenken - is gelukt. Maar nadenken is niet voldoende. Het is wel een stap en het leidt vast ook tot veranderingen langzamerhand, in die zin dat er dan minder agressief gestructureerd zou gaan worden. Zelf zou ik zeggen dat het nu aan het veld is om ermee door te gaan. Niet alleen met conferenties over maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek, die zijn zeker belangrijk, maar ook met gedrag. Het veld moet laten zien dat ze aan het veranderen zijn, zodat de wetgever niet hoeft in te grijpen. Meer wetgeving is geen oplossing, er is al zoveel wegwerpwetgeving. Met nieuwe wetgeving creëer je weer meer en strengere regels en ook nieuwe problemen. Dat geldt waarschijnlijk ook voor een wettelijke code. Daarbij moet overigens een governance code worden onderscheiden van een code of conduct. De eerste gaat over het bestuur en beheer van een organisatie en de verantwoording daarover en dus transparantie. Een gedragscode gaat over maatschappelijke verantwoord en moreel gedrag binnen die organisatie.'

Voelt het veld wel de urgentie om zelf anders te gaan handelen?

'Die urgentie wordt zeker gevoeld, denk ik. VNO-NCW omarmt het opstellen van een tax governance code. Zij willen hier voor de grote ondernemingen de gouden standaard van maken en dit echt uit gaan dragen. Ik verwacht dat ze snel met een concept komen en ben benieuwd hoe ze dat precies gaan vormgeven. VNO-NCW zou dan ook haar leden moeten vragen dat ze zo'n gedragscode onderschrijven. Veel belastingadvieskantoren hebben overigens al een gedragscode. Maar vanuit het oogpunt van maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek mogen die nog wel eens doorgelicht worden. Een gedragscode zou een soort permanente *wake up call* moeten zijn: hoe kijken wij als adviseurs tegen onze adviespraktijk aan? Voor welke waarden staan wij? Wat is onze cultuur? Dat symboliseert een code, maar het mag na-

tuurlijk geen papieren exercitie zijn. Je moet er mee aan de slag. Veel kantoren hebben vaktechnisch of jurisprudentie-overleg en bespreken dan een bepaalde casus. Daarbij zouden ze dan ook regelmatig de vraag kunnen stellen of er ook ethische aspecten aan een casus zitten.'

In de bundel is er weinig aandacht voor het mkb; de meeste auteurs lijken vooral het internationale grootbedrijf voor ogen te hebben gehad. Kunt u dat verklaren?

'De oproep van staatssecretaris Snel was gericht aan bedrijven en hun belastingadviseurs. Je kunt dan met name aan grote internationaal opererende ondernemingen, multinationals denken. Die zijn vaak in het nieuws. Maar ook in het mkb zijn ondernemingen steeds meer internationaal actief zodat zij met de gebrekkige afstemming in het internationale belastingstelsel te maken hebben – en dat biedt mogelijkheden tot tax planning. Dat vraagt om maatschappelijk en moreel verantwoorde keuzes. Daarnaast geldt natuurlijk dat ook voor het enkel in Nederland actieve mkb het wettelijke systeem regelmatig keuzes openlaat die om maatschappelijke verantwoordelijkheid en een moreel kompas vragen. Wat zijn dan de morele grenzen van het recht om de fiscaal voordeligste weg te kiezen?'

De discussie over maatschappelijk verantwoord ondernemen, inclusief belasting betalen, loopt al minstens vijftien jaar maar de meeste multinationals kunnen het nog steeds niet laten om hun winsten te laten neerslaan in belastingparadijzen, zoals een bekende keten van kofiehuizen, of proberen met gekunstelde constructies hun winst te drukken zoals een bekende lingerieketen. Hoe ziet u dat?

'Ik denk dat er wel dingen aan het veranderen zijn, mede door de toenemende aandacht van de bijvoorbeeld de media en institutionele investeerders. Er is sprake van meer fiscale transparantie en verantwoording afleggen aan de buitenwereld. Als je als bedrijf of multinational laat zien wat er fiscaal gebeurt, kun je daar ook op aangesproken worden. Dat kan niet allemaal vrijblijvend zijn. En daarnaast zijn de bijvoorbeeld OECD en de EU ook druk bezig met het achterstallig onderhoud van het internationale belastingstelsel.'

Verwacht u dat er uiteindelijk een wettelijke verankering komt van een gedragscode voor belastingadviseurs?

'Dat is lastig te voorspellen. Vaak verwacht je wetgeving en dan komt die er niet. Of andersom. Dat hangt af van de wetgevingscapaciteit en van het belang en politieke opportuniteit. En misschien heeft een volgende staatssecretaris weer andere prioriteiten. Maar de discussie zal niet zomaar weg zijn. Ook het Register Belastingadviseurs kan niet zeggen dat dit een onderwerp voor de multinationals is. De RB-adviseurs hebben ook klanten die internationaal actief zijn. Ook al zou er geen regelgeving komen, dan moet je gewoon zelf, zeker als je in een kantoor werkt, erover nadenken. Wat zijn onze grenzen? Waar staat ons kantoor voor? Dat doe je immers op allerlei terreinen. En dan moet je dat ook op dit gebied doen.'

'Het uitgangspunt ligt bij de fiscale wet, die moet goed zijn'

Het idee van de gedragscode lijkt nu een open einde te hebben. Is het denkbaar dat het ministerie van Financiën de druk opvoert en eind 2022 vraagt naar wat het veld bereikt heeft? En er mogelijk alsnog wetgeving komt?

'Dat weet ik niet, het zou kunnen dat er zo'n voornemen ligt, maar daar zou het ministerie dan transparant over moeten zijn. Zeker is dat het veld nu de kans heeft om te laten zien dat men er serieus werk van maakt. Ik weet dat in ieder geval diverse kantoren er zelf wel mee bezig zijn.'

Voelt u zelf de behoefte om het onderwerp meer of op nieuw onder de aandacht te brengen?

'Ik vind dat vooral het veld dat moet doen. Ik zou het op zich wel interessant vinden om bijvoorbeeld over anderhalf jaar hier weer eens over na te denken. Maar ik ben niet een dominee die oplegt hoe het moet. Ik sta als wetenschapper op afstand en ik probeer vooral mensen te prikkelen om over ethiek na te denken. Het is voor de adviseur belangrijk om zelf regelmatig in de spiegel te blijven kijken en een moment van reflectie te nemen over de vraag: is wat ik doe verantwoord? De relatie met de Belastingdienst speelt hierin ook een rol. Als een klant een aanvaring met de Belastingdienst heeft gehad, en zich niet goed behandeld voelt door de Belastingdienst, zal dat de houding van de klant bepalen.'

Stel, het ministerie vindt het na anderhalf jaar te vrijblijvend en vraagt u om een juridische bundel samen te stellen als basis voor regelgeving? Gaat u dat doen?

'Daar zou ik dan over na moeten denken. Ik weet niet of ik daar de geschikte persoon voor zou zijn. Er is denk ik wel genoeg materiaal om eventueel een gedragscode opstellen; maar je hebt dan ook mensen nodig die ervaring hebben met gedragscodes. Ik vind dat als de stelling zou zijn dat er niets veranderd is, dat dan goed moet onderbouwd worden. Hoezo is er niets veranderd? Waar meet je dat aan af? Die vragen moeten dan beantwoord worden. Voor hetzelfde geld hebben bepaalde groepen dan al wel stappen gezet. Die krijgen daarmee dan een kat. Dit soort zaken reguleren is gewoon heel lastig. Dat vraagt om specifieke expertise.'

Wat vindt u van hoogleraren die ook als belastingadviseur werken?

'Uiteindelijk gaat het om belangen. Hoogleraren die ook bij een belastingadvieskantoor werken zien misschien beter wat er in de praktijk gebeurt. Ik denk bijvoorbeeld aan het formele recht en de rechtsbescherming – toch echt stiefkinderen van de wetgever. Dat zou een voordeel kunnen zijn. Daarnaast is de dubbelepettenproblematiek breder, want er zijn ook inspecteurs die colleges geven, die geven waarschijnlijk een beetje tegenwicht.'

'Belastingen zijn cruciaal voor onze maatschappij'

We moeten het zoeken in de *checks and balances*. We moeten ons er zeker van bewust zijn. De wetgever kan niet zonder adviezen van wetenschappers die ook in de praktijk zitten. En de universiteit kan ook niet zonder hun deskundigheid. We zijn voor een deel een beroepsopleiding. Het moet niet allemaal te ijl en abstract zijn. Bij een vak als vennootschapsbelasting vind ik het goed denkbaar dat studenten van twee kanten stukjes van de materie belicht krijgen: van een adviseur en een inspecteur, al dan niet als gastdocent. En zo kan een rechter heel goed een gastcollege over rechtsbescherming geven.'

Wat wilt u bereiken met uw werk als hoogleraar?

'Een theoretische verdieping van de alledaagse fiscaliteit. Laten zien hoe diep de fiscaliteit met tal van aspecten van onze samenleving is verbonden.'

Hoe combineert u uw twee aanstellingen, Tilburg University en Universiteit Leiden?

'Ik werk fulltime voor Tilburg University. Bij Universiteit Leiden heb ik een zogenoemde o-aanstelling en begeleid ik een paar mensen.'

U ontvangt in september de Jaap van den Berge-Literatuurprijs 2021. Welke publicaties leidden tot deze prijs? De essaybundel? Wat houdt deze prijs in?

'Deze prijs is in het leven geroepen door de Stichting NLFiscaal en wordt jaarlijks toegekend aan een auteur die door middel van publicaties in de vakpers een belangrijke bijdrage levert aan de fiscale rechtsonwikkeling. Naamgever Jaap van den Berge is oud-vicepresident van de Hoge Raad. De jury zocht dit jaar naar een publicist die met zijn bijdragen het wederzijds vertrouwen van de spelers op het fiscale speelveld kan herstellen. Bijdragen die ervoor kunnen zorgen dat de partijen hun loopgraven verlaten en gezamenlijk op weg gaan naar fiscale rechtvaardigheid. Ik ontvang de prijs omdat ik als onafhankelijke wetenschappelijke waarnemer de 'fiscale strijd' in een breder kader plaats van debat, zorgvuldigheid en wederkerigheid.'

Waar bent u het meest trots op?

'Deze vraag dwingt tot terugkijken. Ik kijk liever vooruit. Ik vind nog zoveel zaken interessant om verder te onderzoeken en artikelen over te schrijven. De Jan Giele-prijs in 2007 en nu de Van den Berge-prijs zijn natuurlijk heel bijzonder en colleges geven in Oxford en Wenen is geweldig. En 14000 downloads van mijn Engelstalige artikelen op ssrn.com is ook mooi. Als ik zie dat mijn artikelen internationaal worden opgepikt en mensen aan het denken zetten, vind ik dat heel mooi. Die artikelen zijn vaak met collega's geschreven: zo'n samenwerking scherpt mijn gedachten.'

Wat zijn uw plannen voor de nabije toekomst?

'Ik ben nu bezig met het Verlichtingsdenken en fiscaliteit; ik verdiep me in Montesquieu en Rousseau. Hoe Rousseau al nadenkt over belastingen is heel interessant. Bij hem zie je voor het eerst de opvatting dat als je belastingen betaalt je ook mee mag beslissen. Dan tel je mee en mag je stemmen. Voor ons is dat nu vanzelfsprekend maar toen was dat zeker niet zo. Ik heb daar al eerder over gepubliceerd in het Engels maar ik wil het nu verder uitdiepen. Belastingen zijn cruciaal voor onze maatschappij. In oliestaten zie je dat direct: als er geen (directe) belastingen zijn, hoeft er ook geen verantwoording afgelegd te worden. Dan is er dus geen democratie. Ik zou graag een boek schrijven over het brede belang en de vele aspecten van belastingen. Daar zijn we ons nog te weinig van bewust.'

Ten slotte, heeft u nog een boodschap voor de lezers van Het Register, de mkb-belastingadviseurs?

'De techniek van het vak moet altijd in orde zijn maar probeer ook een reflectiemoment in te bouwen. De klant kan wel van alles willen maar je kunt jezelf afvragen of het ook ethisch verantwoord is. Realiseer je ook wat je invloed op de klant kan zijn.' <<<



Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code? Essaybundel, ministerie van Financiën, november 2020, 256 pagina's, onder redactie van Hans Gribnau (inleiding en evaluatie). Fons Overwater, Chantal Moelands, Daniël van Meijgaarden en Sylvester Schenk schreven namens het Register Belastingadviseurs gezamenlijk de bijdrage 'Een Tax governance code voor het MKB'.

Digitale versie: <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2020/12/18/essaybundel-tax-governance-code-gepubliceerd> >

Historisch fiscaal materiaal

Fons Overwater, bestuursvoorzitter van het Register Belastingadviseurs en lid van de redactieraad van Het Register, beschrijft in een serie artikelen fiscale bijzonderheden uit het verleden.

Reizen en belastingen: compenseren, prikkelen of een gelijk speelveld?

Op 6 juli 2021 meldt Het Financieele Dagblad: 'Brussel mikt op belasting op kerosine vanaf 2023'. De Europese Commissie vindt de fiscale vrijstelling van brandstof voor de luchtvaart niet meer van deze tijd in het licht van de strijd tegen de klimaatverandering. Het Register Belastingadviseurs vindt al veel langer dat niet alleen de accijnsvrijstelling voor kerosine maar feitelijke alle belastingvrijstellingen voor de gehele luchtvaart niet meer van deze tijd zijn. Dit vanwege de inbreuk die deze vrijstellingen voor de luchtvaart veroorzaken op het 'gelijk speelveld' voor het mkb. Het is namelijk bijvoorbeeld voor veel ex- en importeurs veel aantrekkelijker om goederen met onbelaste vliegbewegingen te transporteren dan met een belast vrachtwagentransport. Dat geldt ook voor vervoer van personen: belaste auto's, bussen en treinen moeten concurreren met geheel onbelaste luchtvaart. In Nederland was de belastingvrijdom van de luchtvaart al enige tijd een doorn in het oog van opvolgende kabinetten. Daarbij ging het niet om een gelijk speelveld voor het mkb maar om het beperken van milieuvervuiling.

Vliegbelasting

Allereerst werd een poging gedaan voor een vliegbelasting. Deze bestond van 1 juli 2008 tot 1 juli 2009. Het tarief bedroeg €11,25 per passagier bij vliegtrips binnen de Europese Unie en daarbuiten €45. Deze vliegbelasting kreeg veel verzet van Schiphol en reisorganisaties, wat uiteindelijk tot afschaffing leidde. Een vliegbelasting is

Op 12 maart 1931 werd het Register Belastingadviseurs opgericht, althans een rechtsvoorganger. In deze rubriek beschrijven we daarom in 2021 belastingen die destijds bestonden. Het zal niet verbazen dat er toen veel minder belastingen waren dan nu. Zo bestond bijvoorbeeld de omzetbelasting nog niet en moest ook de vennootschapsbelasting nog uitgevonden worden. Deze aflevering gaat over een reisbelasting die nooit is ingevoerd.

opnieuw ingevoerd per 1 januari 2021. Het tarief voor dit jaar bedraagt €7,85 per passagier.

De geschiedenis inzake reizen en belastingen gaat vele eeuwen terug: van tolwegen en tolbruggen in de middeleeuwen tot de voor ons verhaal relevante Duitse Reisbelasting. Deze werd in het oprichtingsjaar van onze vereniging, augustus 1931, opgeheven maar stond wel net als vele andere Duitse belastingen model voor een Nederlandse kopie. Die Nederlandse kopie is er uiteindelijk niet gekomen. Het plan was om een belasting te heffen die gemiste verbruiksbelastingen zou moeten compenseren vanwege verblijf (en consumptie) in het buitenland. En dat was nogal wat: 50 cent per dag voor de eerste acht dagen en 75 cent per dag voor de volgende 4 dagen. Daarna een gulden per dag. Wie toen drie weken met vakantie zou gaan was dan 16 gulden kwijt. Het hele land stond op zijn kop, maar de wetgever ging door met het uitrollen. Pas toen alles volledig in gereedheid was gebracht, realiseerde men zich op Financiën dat invoeren en handhaven onhaalbaar was en werd het wetsvoorstel alsnog afgevoerd. <<<



Leeuwarder Courant 1 augustus 1931: terwijl de Duitse Reisbelasting in 1931 werd opgeheven, ging men in Nederland nadenken over het invoeren ervan.



Het Nederlands Reisbelastingzegel als bewijs voor betaling; postfris omdat de belasting nooit is ingevoerd.



Het Volk 18 september 1935: in 1935 wist men nog niet precies hoe de Reisbelasting eruit zou komen te zien.

Discussie: wel of geen compensatie voor middengroep?

Jong RB laat regelmatig van zich horen bij belangrijke maatschappelijke kwesties, zo ook over het pensioenakkoord. Jong RB wenst geen compensatieregeling bij de overstap naar een nieuw pensioenstelsel. Dit standpunt roept reacties op binnen en buiten het Register Belastingadviseurs (RB). Een verslag van een discussie tussen de voorzitter van Jong RB Daniël van Meijgaarden en RB-lid Alexander Jorritsma.

Door Sandra van den Nieuwenhof | foto's: Raphaël Drent.

De aanleiding

Onlangs publiceerde Pensioen Pro* een interview met Daniël van Meijgaarden RB (33), voorzitter van Jong RB en fiscalist bij Actal Advocaten en fiscalisten. Hierin kwamen de standpunten van Jong RB over het pensioenakkoord aan bod, zoals de vraagtekens die Jong RB plaatst bij de voorgestelde compensatieovereenkomst voor 45+'ers. Dit artikel riep reacties op, onder andere van Alexander Jorritsma RB (48), lid van het Register Belastingadviseurs. Hij is *Senior Tax Compliance Specialist* bij

Meijburg & Co Belastingadviseurs. Alexander schreef aan het bestuur van het Register Belastingadviseurs dat *'een dergelijke individualistische benadering de saamhorigheid ondermijnt'*. Het RB zou toch de belangen van alle leden moeten behartigen, zo vraagt hij zich in zijn schriftelijke reactie af. En, werkgevers kunnen dit artikel straks aangrijpen om oudere werknemers niet te hoeven compenseren. Wil het RB daar zijn vingers aan branden?

Op voorstel van RB-voorzitter Fons Overwater gingen beide heren met elkaar in gesprek. Een verslag van een levendige discussie, die in een aangename sfeer verliep.

Even vooraf, Daniël, het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid kreeg zo'n 500 reacties te verwerken bij de consultatieronde over het 'wetsvoorstel toekomst pensioenen'. Daar zat geen reactie van Jong RB bij?

Daniël van Meijgaarden: 'Eerst wilden wij daarop reageren maar we vreesden dat we ondergesneeuwd zouden raken tussen honderden documenten. We besloten een opiniestuk te schrijven en dat naar diverse media te sturen. Daar is het interview met Pensioen Pro uit voortgekomen. Het interview is natuurlijk kort en achter sommige standpunten zitten meer gedachten dan in het interview opgenomen maar de kern van onze standpunten is goed verwoord in dit artikel.'

Alexander Jorritsma: 'Een opiniestuk schrijven is inderdaad een goede strategie om op die manier aandacht te vragen voor jullie mening. Ik ben het met je eens dat jullie waarschijnlijk niet op zouden vallen tussen vijfhonderd inzendingen.'



Alexander Jorritsma RB, Senior Tax Compliance Specialist bij Meijburg & Co Belastingadviseurs

Daniël: ‘We willen graag onze stem laten horen bij belangrijke maatschappelijke kwesties zoals het pensioenakkoord.’

Wat vindt Jong RB van het pensioenakkoord?

Daniël: ‘Er zitten goede punten in en ook wat minder goede. Wij zijn voorstander van de afschaffing van de doorsneesystematiek. Dat betekent dat iedereen nog steeds dezelfde premie inlegt maar een jongere persoon krijgt er meer pensioen voor terug omdat het langer kan renderen. In het huidige systeem betaalt iedereen ook dezelfde premie maar gaat een deel van de premies van de jongeren naar het pensioen van de ouderen. Dat werkt goed zolang iedereen bij dezelfde werkgever blijft maar op het moment dat iemand bijvoorbeeld op vijfenveertigjarige leeftijd zzp’er wordt of naar een andere werkgever gaat, werkt dat systeem niet meer. Ze hebben dan wel de lasten in de beginperiode gehad maar niet meer de lusten daarna. We zijn echter tegen een compensatie van elke groep, zowel van jongeren als ouderen. Waarom? Omdat bij compensatie er altijd een groep is die eruiten valt. Dat maakt het nodeloos ingewikkeld. Het blijft lang ook naslepen, en er zitten veel kosten aan. Wie ga je compenseren en voor hoeveel? Waar trek je de grens? Houd het simpel. Wat is het effect? We hebben het over een bedrag van 60 miljard dat een bepaalde groep misloopt ten opzichte van de totale pot van 1500 miljard. Dat is ongeveer vier procent. We zijn er daarnaast groot voorstander van dat je tien procent van de waarde het pensioen mag opnemen bij de pensioendatum en naar eigen inzicht mag besteden. We vinden alleen dat daar geen voorwaarden voor moeten gelden zoals dat je geen hooglaagpensioen mag hebben. Dat zijn eigen keuzes, daar moet de overheid zich niet te veel mee bemoeien.’

Wat is jouw reactie hierop, Alexander?

Alexander: ‘Ik heb bezwaar tegen de stelling dat er geen enkele compensatie mag komen voor welke groep dan ook, terwijl de politiek, vakbonden en werkgevers duidelijk hebben aangegeven dat er een compensatie moet komen. Zonder compensatie zouden de vakbonden niet akkoord gaan. De wetgever roept overigens de problemen over zichzelf af door te zeggen dat er compensatie moet komen en in het midden laat hoe en wat. Dan ontstaat er discussie. Ik ben het wel eens met het standpunt over de 10 procent opnemen. Daar moet de wetgever verder van afblijven en geen nadere voorwaarden stellen.’

Daniël: ‘Ik snap wel dat de FNV alleen maar akkoord is als er een compensatie bijzit want ik schat zo in dat de meeste FNV-leden vijfenveertig-plus zijn. Ik begrijp wel dat hun besluiten ten voordele zijn van die groep. Het heeft naar onze mening echter weinig zin om een bepaalde groep aan te wijzen. Zo kun je stellen dat oudere werknemers nu premie van de jongeren mislopen maar jongere werknemers betalen al jaren teveel. Dat de over-



Daniël van Meijgaarden RB, fiscalist bij Actal Advocaten en fiscalisten; voorzitter Jong RB, de jongerencommissie van het Register Belastingadviseurs

heid heeft gezegd dat er een compensatie moet komen, is min of meer logisch, anders komt het akkoord waarschijnlijk niet tot stand. Het is een soort herverdeling. Dan komt de vraag wie die compensatie gaat betalen? Dat zullen in alle gevallen de jongeren zijn, hoe je het ook wendt of keert.’

Alexander: ‘De werkgever zal er budgetneutraal naar kijken en zal de vlakke premie waarschijnlijk lager vaststellen om op een voor hem acceptabele premie uit te komen.’

Daniël: ‘De werkgever gaat het dus niet betalen. Dan hou je twee partijen over. Het wordt binnen de groep actieven afgewenteld en dat betekent dat de jongeren een deel van hun pensioengeld moeten gaan afstaan. De andere partij is de overheid. Als de overheid zestig miljard tekortkomt, is de kans ook heel groot dat uiteindelijk de jongeren dit gaan betalen, terwijl de gedachte is dat de doorsneesystematiek moet worden afgeschaft want dat werkt niet.’

Alexander: ‘Ik heb er moeite mee dat één groep, de vijfenveertig+’ers, niet gecompenseerd hoeft te worden, want die hebben gewoon een nadeel van het nieuwe systeem. Ze hebben in het verleden bijgedragen aan de pensioenopbouw van de oudere collega’s en door wijziging van de spelregels tijdens de wedstrijd zullen zij in de laatste jaren van hun werkzame leven worden geconfronteerd met een jaarlijks dalende pensioenopbouw. Jong RB is er - volgens het artikel in Pensioen Pro - wel voorstander van dat we een solidariteitsreserve met zijn

Daniël van Meijgaarden: ‘Waar ik voor wil waken is dat jongeren altijd de rekening krijgen’

Alexander Jorritsma: 'Geen compensatie voor deze groep past niet in een samenleving waarin we met zijn allen de lasten dragen'

allen moeten betalen, inclusief de gepensioneerden. Dan vind ik ook dat we dit met zijn allen moeten dragen. Daar komt nog bij dat de werkgevers naar het totale kostenplaatje van elke groep werknemers kijken. Ik denk dat de jongeren door het afzien van een compensatieregeling niet bereiken wat ze willen, want de werkgever haalt het via de periodieke verhoging gewoon weer terug bij de jongeren. Natuurlijk is er altijd een groep die buiten de compensatie valt, maar de groep van 45 jaar tot 55 jaar mist wel veel nu. Er is niet voor niets voor een compensatie van tien jaar gekozen. Ik vind geen compensatie voor deze groep niet passen in een samenleving waarin we met zijn allen de lasten dragen. En ja, de sterkste schouders dragen de zwaarste lasten, dat vind ik ook. De stelling dat er geen compensatie moet komen vind ik niet juist. Als je zou zeggen: ik vind dat de compensatie door de werkgevers en overheid zou moeten worden betaald, is dat een andere discussie.'

Daniël: 'Voor de overheid geldt dat de lasten toch uiteindelijk bij de burger terechtkomen. De werkgever vind ik ook lastig in die zin dat er een pensioenakkoord wordt afgesproken waar niet alle werkgevers bij betrokken zijn maar die moeten dan wel de 60 miljard op gaan halen. Ik denk niet dat de economie in Nederland er beter van wordt als we het bedrag verdelen tussen overheid en werkgevers. Het is meer een vraagstuk van herverdeling binnen de groep actieven. Dat is de kern. In die pot moet er iets verdeeld worden, waarbij het in onze optiek niet wenselijk is om dit vooral op de jongeren af te wentelen.'

Alexander: 'We gaan niet eens worden over wel of niet compenseren maar de discussie zou veel breder moeten

zijn en moeten gaan over het volgende: op een pensioen-datum is er een kapitaal, een levensverwachting en een marktrente. En een verzekeraar die zegt 'dit bedrag krijg je' met de veronderstelling dat de rente voor de rest van je leven nul is. Hoe reëel is dat? Verzekeraars doen heel moeilijk over doorbeleggen na pensioenering. Dan heb je wel een klein risico dat het pensioen niet helemaal vaststaat maar dan houd je ook kans op een stijging. Dit zou meer aandacht moeten krijgen. Verzekeraars zijn terughoudend want zij willen graag lage verplichtingen vanwege de buffers die zij aan moeten houden. Ik denk dat de politiek de verzekeraars meer zou mogen dwingen om dat toch te doen. Als ik zie dat pensioenfondsen nu naar beschikbarepremieregelingen gaan, zal dat breder gaan spelen. Misschien helpt dat en daar profiteren dan alle werknemers van.'

Daniël: 'Doorbeleggen maakt veel uit want dat vermogen gaat ook weer rendement maken. Iedereen heeft er profijt van als dat overrendement zo hoog mogelijk is. Maar daarvoor moet je wel zorgen dat er zoveel mogelijk kapitaal is. En als er toch compensatie moet komen, lijkt het me eerlijker als het uit de totale pot van het pensioen komt, waardoor de gepensioneerden ook mee gaan betalen. Misschien is een compensatiefonds wel een oplossing. Dat zou ik beter vinden dan de compensatie zoals nu voorgesteld wordt. Waar ik voor wil waken is dat jongeren altijd de rekening krijgen.'

Alexander: 'Een compensatie- en solidariteitsfonds uit de pensioenfondsen zou een alternatief kunnen zijn waar ik begrip voor kan opbrengen. Daardoor kan er wel minder worden geïndexeerd en daar zullen de vakbonden dan wel niet blij mee zijn.'

Onderdeel van het pensioenakkoord is een verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering voor zelfstandigen. Hoe kijken jullie daartegenaan als mkb-belastingadviseurs?

Daniël: 'Ik zie daar niets in. Het lijkt mij heel moeilijk uitvoerbaar. Het probleem is dat er een groep zzp'ers is die geen echte ondernemers zijn: ze zijn ondernemer geworden vanwege de fiscale faciliteiten of omdat de werkgever premies wilde besparen. Die groep zet zelden iets opzij en voor die groep kan de verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering problematisch zijn. Als adviseur heb je zo in gaten of iemand een echte ondernemer is. Voor de groep echte ondernemers die wel wat opzij zet en bijvoorbeeld wel bezig is met fiscale oudedagsreserve en pensioen, moet je dit niet verplicht maken. Dit moet je bij de zzp'ers zelf laten en hun de ruimte geven. Er is wel gesproken van een verplichte bijdrage afhankelijk van de winst. Maar hoe ga je dan uitkeren? Op welke basis? Het klinkt allemaal ingewikkeld en onnodig. Je kunt beter het probleem aanpakken van de onechte zzp'ers.'

Alexander: 'Ik denk ook dat dat de oplossing bij het vraagstuk ligt van de schijnzelfstandigheid waarbij een

Reactie bestuursvoorzitter van het Register Belastingadviseurs Fons Overwater

Sandra typeert het goed, een levendige discussie, maar niet alleen dat. Het is werkelijk genoeglijk om te lezen. Al jaren hamer ik er bij jongeren namelijk vergeefs op om zich meer te verdiepen in de welvaartsverdeling en belastingdruk tussen en binnen verschillende generaties, in het bijzonder met betrekking tot de pensioenmaterie. Dat er op dat terrein zaken voor discussie vatbaar zijn, lijkt wel duidelijk. Als je deze discussie leest, waarbij de materie ook nog eens overstegen wordt, is het werkelijk een uniek verslag. Want waar kun je een dergelijke inhoudelijke discussie nog horen, lezen of vinden? Nergens. Heel misschien nog bij een van de vele podcasts van BNR-radio, maar dan houdt het toch echt op. Een discussie die derhalve navolging verdient. Hulde voor Daniël en Alexander!



V.l.n.r. Alexander Jorritsma RB, gespreksleider Sandra van den Nieuwenhof en Daniël van Meijgaarden RB

werknemer heeft gekozen voor het zzp-schap omdat dat fiscaal gunstig is of omdat de werkgever zijn loonkosten wil drukken. Het laatste vind ik triester dan het eerste omdat het eerste een bewuste keuze is. We hebben maar één oplossing, denk ik, en dat is de ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting zodanig aanpassen dat het opgezochte ondernemerschap niet meer lonend is. Dan ben je van het probleem af. Dan hou je de echte ondernemers over en de rest komt in het vangnet van werknemersverzekeringen en de pensioenwet.'

Alexander, jij reageerde op het standpunt van Jong RB over het pensioenakkoord omdat jij je daarin als RB-lid niet kon vinden. Vind je dat Jong RB geen eigen standpunten mag innemen die niet per se voor alle RB-leden gelden?

Alexander: 'Ik ben totaal niet voor censuur, dus Jong RB mag echt wel voor hun eigen doelgroep een standpunt naar buiten brengen. In Pensioen Pro werd Jong RB genoemd en dat is wel onderdeel van het RB. Ik was benieuwd wat het standpunt over het pensioenakkoord van het RB is. En of het bestuur wist van de inhoud van het artikel.'

Daniël: 'Het is op zich helder. Mensen lezen dit artikel en ook de tekst op de website als een standpunt van Jong RB. Onze artikelen gaan niet eerst naar het bestuur. We mogen iets schrijven vanuit de visie van de jongeren, ook al zal niet iedereen binnen het RB het met ons eens zijn.'

Alexander: 'Het Jong RB-standpunt over geen compensatie vind ik niet passen bij onze samenleving en het RB is ook een afspiegeling van de samenleving. Ik las het in een e-mail van het RB, anders zou ik het misschien niet eens gezien hebben. Het was beter geweest als er in de e-mail een begeleidende duiding bij had gestaan: dit vindt Jong RB en dit is de mening van het RB.' <<<

Pensioenakkoord

Het Nederlandse pensioenstelsel bestaat uit drie pijlers: AOW, aanvullende pensioenopbouw via de werkgever en aanvullende, individuele pensioenverzekeringen. Omdat de demografie, economie en arbeidsmarkt in de afgelopen periode sterk veranderd zijn, heeft het kabinet samen met werknemers- en werkgeversorganisaties een pensioenakkoord gesloten met nieuwe afspraken over pensioenen en AOW.

De belangrijkste zaken zijn:

- AOW-leeftijd stijgt minder snel;
- premie wordt leeftijdsonafhankelijk en leidend voor de pensioenopbouw. Pensioenopbouw wordt lager naarmate je ouder wordt;
- 10 % vrije opname: op de pensioendatum mag de deelnemer maximaal 10 % van de pensioenwaarde opnemen;
- nieuwe contractvormen voor pensioenfondsen;
- werkgevers krijgen tijdelijk de mogelijkheid om fiscaal aantrekkelijke regelingen te treffen voor werknemers die vervroegd met pensioen willen gaan;
- eenvoudiger nabestaandenpensioen;
- verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering voor zelfstandigen.

Wetsvoorstel toekomst pensioenen

De internetconsultatie over het 'wetsvoorstel toekomst pensioenen' leverde maar liefst 500 reacties op. Dit wetsvoorstel maakt deel uit van het bredere Pensioenakkoord en beschrijft de nieuwe regels voor het pensioen dat een werknemer samen met de werkgever opbouwt. In mei van dit jaar maakte demissionair minister Koolmees van Sociale Zaken en Werkgelegenheid bekend dat de nieuwe pensioenwet uiterlijk op 1 januari 2023 ingaat. Oorspronkelijk was de beoogde invoeringsdatum 1 januari 2022. De transitieperiode blijft vier jaar; uiterlijk tot 1 januari 2027 krijgen alle betrokken partijen de tijd voor de implementatie.

* Link artikel Pensioen Pro: <https://pensioenpro.nl/pensioenpro/30043313/jonge-belastingadviseurs-pensioenakkoord-kan-beter-voor-jongeren>



MEER
INFO

MAAK JIJ HET VERSCHIL?

MASTER FISCAAL RECHT IN DEELTIJD

Wil jij jezelf ontwikkelen tot een fiscaal-juridische professional op academisch niveau? Dan is de deeltijd Master Fiscaal Recht aan Nyenrode Business Universiteit wellicht iets voor jou. Je krijgt een unieke combinatie

van theorie en praktijk en maakt ook een sterke persoonlijke ontwikkeling door. Als bevoegen professional met lef en kennis bied jij je organisatie straks duurzame meerwaarde.

ACADEMISCH EN PRAKTIJKGERICHT | VASTE COLLEGEDAG | KLEINSCHALIG

NEEM VOOR MEER INFORMATIE CONTACT OP MET ONZE PROGRAMMA-ADVISEUR ANJA VAN DER LAARS:

✉ A.VDLAARS@NYENRODE.NL ☎ +31 (0)346 295 742 🌐 [NYENRODE.NL/MFR](https://nyenrode.nl/mfr)

Andere tijden: e-sport!

Is professioneel gamen met een computerspel, zoals FIFA, sportbeoefening in fiscale zin? En wat zijn zoal internationale belastingaspecten van e-sport? Dit artikel gaat hier nader op in.



Mr. Arjan

Mulders RB

Arjan Mulders is directeur Fiscaal bij HLB Van Daal; lid van de commissie Internationaal van het Register Belastingadviseurs



Jeroen Rooijakkers MSc RB

Jeroen Rooijakkers is senior internationaal belastingadviseur bij HLB Van Daal

Hoewel het zich hier allang niet meer toe beperkt, roept e-sport, in de zin van professioneel gamen, vanzelfsprekend associaties op met de fysieke traditionele sporten. Voetbal spant hierin wellicht de kroon. Een van onze beste voetballers van weleer, Ruud Gullit, heeft in 2018 zelfs een professionele en onafhankelijke FIFA-Academy opgericht: 'Team Gullit'.¹ Binnen deze academie worden talenten in het computerspel FIFA verder gefaciliteerd en begeleid. Andere tijden van sport zijn aangebroken: e-sport!²

Dit artikel tracht (op hoofdlijnen) vanuit een internationaal fiscaalrechtelijke invalshoek meer inzicht te verschaffen in deze 'aparte wereld', met name gericht op directe belastingen. De vraag kan worden gesteld of gamen wel als sport dient te worden beschouwd vanuit fiscale doeleinden. Los van die vraag is het een feit dat menig student er een inkomen mee behaalt.³ En voor ons fiscalisten is inkomen, mits er een bron is, belastbaar. Vanuit internationaal perspectief is dan weer de vraag welk land kan en mag heffen over deze eventuele bron(nen) van inkomen.

E-sport: definiëring en casus

Electronic sport, e-sport, kan vrij vertaald worden gedefinieerd als: professioneel gamen waarbij spelers het tegen elkaar opnemen⁴, waarbij zij zich ontwikkelen in en trainen op mentale en lichamelijke vaardigheden ter verwerking van informatie en communicatietechnologieën.⁵

Er kunnen een vijftal soorten (hoofd)games (stromingen) worden onderscheiden, welk onderscheid gebaseerd is op de inhoud⁶ van de game⁷. Dit artikel is met name geschreven gericht op de stroming: 'spellen die traditionele sporten uitbeelden en nabootsen' (zoals: FIFA).⁸

Bij de verdere uiteenzetting hanteren wij daar waar nodig het fictieve voorbeeld van studente Maud, meerderjarig, woonachtig⁹ in Nederland en e-sportster. Met deze activiteit geniet Maud ook inkomsten uit buitenlandse bronnen. E-sporters hebben vaak verschillende soorten

van inkomsten, waaronder betalingen door het team of toernooiorganisaties, prijzengeld en reclamegelden uit diverse landen.

Internationaal belastingrecht (algemeen)

Het internationaal belastingrecht houdt zich bezig met situaties waarbij twee of meer staten belasting heffend zijn betrokken. Als minstens twee landen belasting heffen is sprake van meervoudige belastingheffing. Vanuit het voorbeeld bezien is hiervan sprake als de in Nederland woonachtige Maud inkomen ontvangt uit een andere staat. Maud is daarbij op grond van het woonplaatsbeginsel om te beginnen subjectief gebonden aan Nederland, wordt naar haar wereldinkomen belast door Nederland en haar inkomen kan ook in het andere land worden belast. Dezelfde bron van inkomsten wordt dan dubbel belast.¹⁰

Deze subjectieve betrokkenheid bij Nederland heeft dus tot gevolg dat Maud over al haar bronnen van inkomen alhier onbeperkt belastingplichtig is, ongeacht of dit inkomen uit Nederland afkomstig is. Daarbij zijn als meest voor de hand liggende bronnen van het Nederlands (internationaal) belastingrecht, in de situatie van Maud, te noemen: de nationale heffingswetten, zoals de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de Kansspelbelasting¹¹, de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.¹² De belastingverdragen hebben hierbij vooral het doel de toepassing van de nationale wetgevingen van de verdragsstaten op zodanige wijze op elkaar af te stemmen dat de dubbele belastingheffing zoveel mogelijk vermeden wordt. Tegenwoordig dienen belastingverdragen er ook expliciet toe om situaties te vermijden waarbij het volledig achterwege blijven van enige belastingheffing optreedt. Dit is naar aanleiding van het 'Base Erosion and Profit Shifting'-project van onder andere de bij de OESO aangesloten landen en initiatieven van de Europese Unie steeds belangrijker geworden en komt bijvoorbeeld tot uiting in de Anti Tax Avoidance Directive 2 (ATAD2) en het Multilateraal Instrument. In de si-

tuatie van Maud staan, indien Nederland de door Maud genoten inkomsten uit een andere staat (bronstaat) die hierover al belasting heeft geheven, niet nogmaals volledig in de heffing wil/mag betrekken, verschillende wegen open: de (object)vrijstelling, de verrekening, tariefreductie en de kostenafrek.¹³

De internationale (verdrags)toewijzingsindeling¹⁴ van winsten en inkomsten laat zich onder andere onderverdelen in: ondernemingswinst, inkomsten uit onroerende zaken, inkomsten uit (niet-zelfstandige) arbeid, dividenden, interesten en royalty's. Het inkomen vanuit e-sport kan als gevolg van deze toewijzing naar onze mening onder vier artikelen in deze toewijzingsindeling worden gekwalificeerd: art. 5 jo. 7 (ondernemingswinsten), art. 12 (royalty's), art. 15 (niet zelfstandige arbeid) en art. 17 (artiesten en sportbeoefenaars). Dit is vanzelfsprekend afhankelijk van de feiten en omstandigheden en de bron van inkomen die zich voordoet.

De volgende vragen doen zich nu voor in ons voorbeeld van Maud. Is e-sport toe te wijzen aan inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid en dan meer in het bijzonder aan de aanvullende uitzonderingsbepalingen van het artikel over artiesten en sportbeoefenaars (art. 17)? Of is wellicht een andere bepaling van toepassing waar de heffingsbevoegd op basis van een belastingverdrag wordt verdeeld?

E-sport = sporten(?)

E-sport, gamen op professionele basis, is ontstaan vanuit het hobbymatige omgaan met de eerste spelcomputers. De amusements- en entertainmentwaarde ligt daarmee hoog. De komst van internet en de mogelijkheid om laagdrempelig toernooien en competities te organiseren

heeft de rest gedaan. Met het groeiende aantal fans die hun favoriete teams willen zien zijn de inschrijfgelden, sponsorgelden en prijzengelden een logisch gevolg. Hierlangs is dus de parallel met traditioneel sporten een gelijkstelling te maken: het aspect van competities, de scoring en de toernooistructuren.¹⁵ Daarbij zijn de e-Divisie FIFA en eChampions League als voorbeelden te noemen. In deze paralleliteit zit ook een belangrijk tegenargument besloten om het totale scala aan e-sport (games) gelijk te stellen aan de traditionele sporten, namelijk de wijze van organisatie (zelfregulering) met de mogelijkheid voor de gamemakers om de regels te veranderen. Veelal wordt dit argument ook bij andere stromingen aangedragen, datzelfde geldt (zeker) voor het argument over het gewelddadig karakter van sommige games.¹⁶ Met andere woorden, meningen kunnen uiteenlopen.

Art. 17 van het OESO Modelverdrag 2017 hanteert de termen 'artiest' en 'sportbeoefenaar'. In het commentaar op dit artikel is te lezen dat een precieze definitie van een artiest en sportbeoefenaar niet kan worden gegeven en dat de daarbij gegeven voorbeelden niet uitputtend bedoeld zijn. Door het ontbreken van een precieze definitie dient in de eerste plaats teruggegrepen te worden op de nationale wetgeving(en) van de verdragsluitende staten.¹⁷ Zoals al ook hiervoor aangegeven, kunnen de meningen dus uiteenlopen. Het is dus mogelijk dat de ene staat een e-sporter gelijkstelt aan een traditionele sporter en een andere staat niet.¹⁸

Is er dan geen duidelijkheid of lijn te destilleren? Uit jurisprudentie is over de definitie van een sportbeoefenaar af te leiden¹⁹ dat het moet gaan om **een fysieke prestatie tijdens een publiek optreden**.²⁰ Deze definitie, zo kun-



nen wij stellen, is dermate breed dat aangenomen kan worden dat e-sport gelijk te stellen is aan sporten²¹ en dat vanuit de maatschappelijke ontwikkelingen deze kwalificatie (door landen) ook (steeds meer) gevolgd zou moeten dienen te worden. Daarbij kan overigens gesteld worden dat gokgames, zoals poker, niet kwalificeren als e-sport, als hierbij de capaciteiten van de e-sporter onderschikt worden gesteld aan de factor van geluk.²² Voor het vervolg stellen wij de beoefening van e-sport- gelijk aan de term sportbeoefenaar (zoals opgenomen in art. 17).

Bronnen van inkomen

Onze e-sportster Maud is dus onder de verdragstoepassing ter voorkoming van dubbele belasting en het daarop betrekking hebbende artikel te kwalificeren als sportbeoefenaar. Voordat aan verdragstoepassing toegekomen wordt, dient ten eerste bepaald te worden langs welke nationale heffingswet belastingplicht kan voortvloeien. In de situatie van Maud betreft dit dus de Wet IB 2001. Er moet telkens sprake zijn van een bron van inkomen. In de Wet IB 2001 worden drie boxen (met zeven verschillende inkomenscategorieën) onderscheiden: inkomen uit werk en woning, uit aanmerkelijk belang en uit sparen en beleggen. De inkomstenbelasting bevat een rangorderegeling die bepaalt dat de inkomens die op meerdere gronden kunnen worden belast, belast worden in het eerstgenoemde hoofdstuk, afdeling of paragraaf in de wet.

Met betrekking tot ontvangen betalingen van het team of vanuit toernooien dient na te worden gegaan in hoeverre sprake is van winst (opdracht) en zo niet, vervolgens van loon uit dienstbetrekking. Loon laat zich (o.a.) onderscheiden door de aanwezigheid van een dienstbetrekking. Onder andere van belang is of in ons voorbeeld e-sportster Maud vanuit een arbeidsrelatie onder een gezagsverhouding staat. Hierbij kan een parallel getrokken worden met de traditionele sporters. Individuele sporters zullen niet snel tot werknemer gekwalificeerd kunnen worden, omdat zij veelal zelf bepalen hoe zij trainen en spelen en een gezagsverhouding waarschijnlijk ontbreekt.

Verdragstoepassing: art. 17 OESO Modelverdrag 2017 (artiesten en sportbeoefenaars)

Gesteld wordt dat conform de nationale heffingswetten een bron van inkomen aanwezig is, al dan niet als winst uit onderneming of inkomen uit dienstbetrekking. Indien vaststaat dat Nederland kan heffen op basis van zijn nationale heffingswet, doet zich de vraag voor of Nederland op grond van een belastingverdrag ter voorkoming van de dubbele belasting ook daadwerkelijk mag heffen. Van belang hierbij is de toewijzingsindeling van een verdrag waarbij de verschillende inkomstenbronnen door onze e-sportster Maud te ontvangen onder vier verschillende bepalingen gekwalificeerd kunnen worden. Hier staat art. 17 (sportbeoefenaar) centraal en welk inkomen daaronder geschaard kan worden.

Inkomen toerekenbaar aan het publieke optreden zullen in de staat waar het optreden plaatsvindt kunnen en mogen worden belast

Art. 17, lid 1 luidt: ‘(...) mogen voordelen of inkomsten, verkregen door een inwoner van een van de Staten (...) als **sportbeoefenaar**, uit zijn persoonlijke werkzaamheden als zodanig die worden verricht in de andere Staat, worden belast in die andere Staat’.

Met andere woorden, hoewel de woonstaat van onze e-sportster Maud, Nederland, kan heffen over haar wereldinkomen, dient mogelijke dubbele belastingheffing voorkomen te worden indien de werkzaamheden verband houdende met dat inkomen in de andere staat zijn verricht (en worden belast). Echter, dan blijft mogelijk de vraag of een andere lidstaat op basis van zijn nationale wetgeving de inkomsten ook daadwerkelijk belast, onder andere omdat mogelijk een duurzame band met de andere lidstaat ontbreekt of simpelweg een bepaalde bron van inkomen niet op basis van de nationale wetgeving in de heffing aldaar kan worden betrokken.

Hieronder gaan we in op verschillende soorten van inkomsten en de verdeling van de heffingsbevoegdheid daarvan. Daarbij is van belang te weten dat art. 17, als *lex specialis*, voorgeeft op de artikelen in het verdrag die gaan over de verdeling van de heffingsbevoegdheden zelfstandige en niet-zelfstandig arbeid en onder omstandigheden ook op winst uit onderneming. Onder art. 17 kunnen niet alleen de inkomsten die rechtstreeks uit sportactiviteiten worden genoten vallen, maar ook o.a. inkomsten uit sponsoring, reclame, publiciteitsoptredens die direct kunnen worden toegerekend aan het optreden in de andere staat (niet de woonstaat Nederland).

Prijzengeld

Prijzengeld vormt een belangrijk onderdeel van het inkomen van een e-sporter. Prijzengeld komt veelal op twee manieren aan de e-sporter toe: rechtstreeks of via het team waartoe zij behoren, waarbij hun aandeel veelal ontvangen wordt via de reguliere salarisbetaling of bonus.²³ Het prijzengeld dat rechtstreeks ontvangen wordt, is volgens het OESO onder het inkomen van art. 17 te kwalificeren. In het commentaar van de OESO op art. 17, paragraaf 1 staat opgenomen: ‘omvat **prijzen en beloningen** betaald door een nationale federatie, vereniging of competitie, die een team of een individu ontvangt in het kader van een particulier **sportevenement**’.²⁴ In ons voorbeeld van e-sportster Maud is het door haar gewonnen prijzengeld dus onderworpen aan art. 17, paragraaf 1 en derhalve komt het heffingsrecht toe aan de bronstaat (waar het toernooi wordt gehouden), waarbij Nederland als woonstaat een tege-



moetkoming zal moeten verlenen (indien daadwerkelijk wordt geheven door de bronstaat).

Bij prijzengeld dat eerst aan het team wordt overgemaakt is art. 17, paragraaf 2 relevant, dat luidt: 'Indien voordelen of inkomsten ter zake van **persoonlijke werkzaamheden** die door een (...) sportbeoefenaar in die hoedanigheid worden verricht, niet aan de (...) sportbeoefenaar zelf toekomen, maar aan **een ander persoon**, mogen die voordelen of inkomsten, niettegenstaande de bepalingen van het artikel 15, worden belast in de Staat waar de werkzaamheden van de (...) sportbeoefenaar worden verricht.' Met andere woorden, ook dan mag de bronstaat heffen. Daarbij is van belang dat het totale prijzengeld aan een staat wordt toegerekend, zo is vanuit het commentaar te lezen: 'een element van inkomen dat **nauw is verbonden** met specifieke activiteiten uitgeoefend door (...) de sportbeoefenaar in een Staat (o.a. een prijs betaald aan een Winnaar van een sportevenement welke plaatsvindt in die Staat; een dagelijkse vergoeding met betrekking tot de deelname aan een toernooi of training welke in die Staat plaatsvindt (...)) **wordt verondersteld** te zijn ontvangen vanuit de activiteiten verricht in die Staat'.²⁵

Winsten en inkomen uit dienstbetrekking

Indien in ons voorbeeld e-sportster Maud als onderdeel van een team in arbeidsrelatie staat, zou kunnen worden gesteld dat onduidelijk is in hoeverre haar verdiensten gerelateerd kunnen worden aan een locatie en aard van de activiteiten.^{26 27} Immers, het jaarsalaris kan ook worden toegerekend aan trainingsactiviteiten en voorbereidingen op toernooien. Deze activiteiten kunnen daarbij in meerdere jurisdicties plaatsvinden. Van belang hierbij is dat het verdragsart. 17, paragraaf 1 voorrang heeft op

art. 15. 'inkomen vallend onder artikel 17 houdt verband met inkomen verdiend door de (...) sportbeoefenaar dat een **nauw verband** heeft met hun **publieke optreden**.

Daardoor valt inkomen waarbij dit nauwe verband ontbreekt, inhoudende dat het niet direct of indirect kan worden gekoppeld aan het publieke optreden van de sportbeoefenaar, buiten de scope voor de toepassing van artikel 17 en onder de reikwijdte van artikel 15'.²⁸ In ons voorbeeld komt zo op grond van het vorenstaande het heffingsrecht over inkomen direct toerekenbaar aan de publieke prestatie, toe aan de bronstaat en dient de vestigingsstaat van het team een tegemoetkoming te verlenen.

Ten aanzien van bijkomstige voordelen, zoals verkregen voor de aanwezigheid op toernooien, trainings- en voorbereidingsactiviteiten, wordt consequent doorgeredeneerd. Enig inkomen dat kan worden toegerekend aan de training en voorbereidingshandelingen van de sportbeoefenaar, kwalificeert eveneens onder de reikwijdte van art. 17, waarbij aan de staat waar het publieksoptreden plaatsvindt het heffingsrecht wordt toegekend, ondanks dat deze activiteiten minder voor het publiek en wellicht in meerdere verschillende jurisdicties plaatsvinden.²⁹ Met betrekking tot de bijkomstige voordelen zoals handtekeningssessies, interviews en deelname aan persmomenten zijn bij de kwalificatie voor art. 17 twee factoren van belang: het **moment** waarop de voordeel genererende activiteit **plaatsheeft** en **de overweging** die aan het voordeel ten grondslag ligt.³⁰ Met betrekking tot het moment dient deze vlak voorafgaande of tijdens het toernooi plaats te vinden om onder art. 17 te kwalificeren. Feiten en omstandigheden zijn daarbij erg van belang. Dit betekent dus dat bepaalde inkomsten niet onder art. 17 kunnen vallen en de toewijzingsregels van bijvoorbeeld art. 15 en/of art. 7 volgen.

Als het inkomen is toegerekend aan art. 17 is de volgende stap, zo ook expliciet beschreven in het OESO-commentaar, het alloceren van het inkomen tussen de mogelijke (bron)staten waar het publieke optreden heeft plaatsgevonden. Deze allocatie heeft veelal plaats aan de hand van het aantal dagen waar doorgebracht is, aangezien deze dagen vaak redelijkerwijs te achterhalen zijn. Tenzij een andere methode beter aansluit, kan hiervoor gekozen worden.

Als onze e-sportster Maud in opdracht (winst) haar inspanningen verricht, zal zij per activiteit een vergoeding ontvangen. In beginsel zijn deze vergoedingen toe te rekenen aan het verdragsart. 7. Niet (snel) zal sprake zijn van een vaste inrichting (art. 5), wetende dat sportbeoefenaren maar een kort verblijf in een bronstaat hebben. Art. 7 betreft een *lex generalis*³¹ en treedt terug in werking, indien een ander artikel meer aanknopingspunten heeft. Met andere woorden, art. 17 prevaleert boven art. 7 bij het toerekenen van voordelen (evenals art. 15 en 5).³²

Dezelfde toerekeningsregels als bij de hiervoor beschreven arbeidsrelaties zijn hierop van toepassing evenals de methode van allocatie over de bronstaten. De bronstaat waar de publieke prestatie wordt verricht mag heffen.

Conclusie

Naar nationaal recht wordt beoordeeld in hoeverre een e-sporter gelijkgesteld wordt aan de traditionele sporter. Vanuit de verdragstekst van art. 17 evenals het OESO-commentaar en de maatschappelijke ontwikkelingen is dit naar onze mening naar Nederlands recht het geval. Met betrekking tot de daartoe te kwalificeren inkomsten en voordelen staat centraal de 'verbondenheid' van de activiteit waarvoor de vergoeding wordt ontvangen aan het publieke optreden. Inkomen toerekenbaar aan het publieke optreden zullen dan in de staat waar het optreden plaatsvindt kunnen en mogen worden belast. Zoals altijd opgeld doet, zijn feiten en omstandigheden daarbij doorslaggevend. <<<

Eindnoten

- 1 www.teamgullit.com.
- 2 'Andere Tijden Sport' betreft TV- programma NPO 1.
- 3 Gemiddeld verdient een (Nederlandse) professionele gamer tussen de €20.000 en €200.000 per jaar, waarbij naar verwachting in 2022 met e-sport wereldwijd minimaal 1,5 miljard dollar omzet is gemoeid. Het aantal online game toeschouwers (fans) in Nederland betreft naar verwachting ongeveer 1,3 miljoen fans.
<https://purelux.nl/2021/02/zo veel verdienen professionele gamers e-sporters>, <https://www.businessinsider.nl/e-sports-rapport-2020> en <https://www.nu.nl/uit/6004005/steeds-meer-kijkers-voor-gamewedstrijden-je-voelt-de-emoatie-in-de-zaal.html>.
- 4 Dit kan zijn op internet (online) of op speciaal georganiseerde evenementen (offline). Met name zal worden ingegaan op de offline games.
- 5 M.G. Wagner, On the scientific Relevance of e-Sports, Conference Proceedings of the 2006 International Conference on Internet Computing & Conference on Computer Games Development, US, 26-29 June 2006.
- 6 Iedere game heeft zijn eigen kenmerken en bijzonderheden. Dit betreft de manier van spelen, de grootte van de teams en aanwezigheid van coaches.
- 7 Dr. A.E. Yazicioglu, Esports gamers cannot be considered as sportspersons for income tax purposes according to the Turkish tax administration, Global Sports Law & Taxation Reports, 2020/04.
- 8 'Games depicting and mimicking traditional sports activities'. Overige categorieën zijn: first person shooters games (zoals: Counter-Strike), real-time strategy games (zoals: Starcraft), multiplayer/ massively multiplayer online role playing games (zoals: World of Warcraft) en Battle royale games (zoals: Fortnite); Dr. A.E. Yazicioglu, Esports gamers cannot be considered as sportspersons for income tax purposes according to the Turkish tax administration, Global Sports Law & Taxation Reports, 2020/04.
- 9 Art. 4, lid 1 AWR bepaalt dat de woonplaats naar omstandigheden wordt beoordeeld. Onder andere wordt beoordeeld waar het centrum van het economische en sociale leven is gelegen.
- 10 Ook wel bekend als juridische dubbele belasting. Van economische dubbele belasting is sprake indien twee subjectieve belastingplichtigen over eenzelfde bron (object) worden belast.
- 11 De vraag komt op of deze wet van toepassing kan zijn. Indien de factor geluk doorslaggevend wordt beschouwd lijkt deze wet van toepassing. Dit is anders indien er sprake zou zijn van een behendigheids spel.
- 12 Ook de Wet OB 1968 kan uiteraard van toepassing zijn, maar wordt hierna niet verder op ingegaan.
- 13 Veelal volgend uit art. 23A en 23B OESO Modelverdrag 2017 en wordt nader vormgegeven door het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.
- 14 Wij sluiten aan bij het OESO Modelverdrag 2017.
- 15 S. van Overbeek en dr. D. Molenaar, E-sports en belastingen, WFR 2019/14.
- 16 Dr. A.E. Yazicioglu, Esports gamers cannot be considered as sportspersons for income tax purposes according to the Turkish tax administration, Global Sports Law & Taxation Reports, 2020/04.
- 17 Dit wordt niet expliciet bepaald in art. 17 van het OESO-modelverdrag, maar volgt uit art. 3, paragraaf 2 van dit verdrag.
- 18 Turkije heeft in een ruling bepaald dat e-sport gamers niet als sportbeoefenaars dienen te worden beschouwd, Ruling no. 62030549-120 (94-2017/908)-603722 of the Istanbul Directorate of Tax Administration.
- 19 HvJ EU 26 oktober 2017, C-90/16, The English Bridge, V-N 2017/ 54.14.
- 20 R. Esau, International tax aspects of esports, part two, Sports Law & Taxation, 2020/14.
- 21 Evenals gesteld in S. van Overbeek en dr. D. Molenaar, Esports en belastingen, WFR 2019/14.
- 22 S. van Overbeek en dr. D. Molenaar, Esports en belastingen, WFR 2019/14.
- 23 R. Esau, International tax aspects of esports, part two, Sports Law & Taxation, 2020/14.
- 24 OESO-commentaar art. 17, paragraaf 8.1.
- 25 OESO-commentaar art. 17, paragraaf 9.2.
- 26 R. Esau, International tax aspects of esports, part two, Sports Law & Taxation, 2020/14.
- 27 R. Esau veronderstelt de team- e- sportleden als sportbeoefenaren. International tax aspects of esports, part two, Sports Law & Taxation, 2020/14.
- 28 R. Esau, International tax aspects of esports, part two, Sports Law & Taxation, 2020/14 onder verwijzing naar K. Tetlak, supra n. 24, page. 266. Zie ook OESO commentaar art. 17, paragraaf 9.
- 29 R. Esau, International tax aspects of esports, part two, Sports Law & Taxation, 2020/14.
- 30 R. Esau, International tax aspects of esports, part two, Sports Law & Taxation, 2020/14.
- 31 Verdragsart. 7, paragraaf 4.
- 32 Hiervan is sprake als het inkomen gelinkt dient te worden aan het publieke optreden.

WOZ-waardering van zakelijk vastgoed in tijden van corona

Voor de mkb-belastingadviseur is dit jaar genoeg aanleiding om extra alert te zijn op de WOZ-waardering van het vastgoed van hun klanten. In hoeverre hebben de coronamaatregelen invloed op de waardering van zakelijk onroerend goed?



Prof. mr. dr. Arjen Schep
Arjen Schep is bijzonder hoogleraar Heffingen van lokale overheden verbonden aan Erasmus School of Law en wetenschappelijk directeur van het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL).

Inleiding

Corona en gemeentelijke belastingheffing

Niet alleen de rijksbelastingdienst is ondernemers te hulp gekomen gedurende de coronacrisis maar ook gemeenten hebben fiscaal beleid gevoerd. Al vroeg gaf ik een overzicht van mogelijke tegemoetkomingen om getroffen ondernemingen te ontzien.¹ Meest vergaande maatregel is het intrekken van een belastingverordening. Diverse gemeenten trokken bijvoorbeeld de verordening precariobelasting of reclamebelasting in. Maar ook andere tegemoetkomingen werden gegeven zoals betalingsregelingen of het achterwege laten van het opleggen van een aanslag of teruggave van reeds betaalde belasting met toepassing van de hardheidsclausule (art. 63 AWR.) Denk bij dat laatste bijvoorbeeld aan de teruggave van leges die verschuldigd waren bij de aanvraag van een vergunning voor een evenement dat door corona niet door kon gaan. De coronacrisis kan echter ook gevolgen hebben voor de WOZ-waardering van zakelijke panden, of in termen van de Wet WOZ: niet-woningen.

Corona en WOZ-waardering

Veel gemeenten en belastinguitvoeringsorganisaties hebben de bekendmaking van WOZ-beschikkingen van niet-woningen dit jaar uitgesteld. In de loop van 2020 ontstond namelijk onduidelijkheid over de vraag of en in hoeverre de coronacrisis invloed heeft op de begin 2021 bekend te maken WOZ-waarden. Voor woningen lijkt die invloed niet of nauwelijks aanwezig. Een bestaande koopwoning was in 2020 gemiddeld 7,8% duurder dan in 2019.² Voor bepaalde categorieën niet-woningen kan er wel sprake zijn van invloed. De begin 2021 vastgestelde WOZ-waarden betreffen de waarde naar waardepeildatum 1 januari 2020. De gebruiksbeperkende coronamaatregelen zijn in Nederland ruimschoots na die datum opgelegd. Normaliter zou dan pas bij de bekendmaking van

de WOZ-waarden in 2022 de invloed van de coronacrisis op de WOZ-waarde van onroerende zaken zichtbaar worden. Die bekendgemaakte waarden hebben immers betrekking op de waardepeildatum 1 januari 2021. Kan ondanks deze wettelijke systematiek toch al in 2021 rekening worden gehouden met een waardevermindende invloed van gebruiksbeperkingen van coronamaatregelen die zich in de loop van 2020 hebben voorgedaan? En hoe kan die waardevermindering worden bepaald? Deze vragen staan centraal in deze bijdrage.

Onderzoek voor Waarderingskamer

De Wet WOZ bevat een regeling op basis waarvan in bijzondere omstandigheden afgeweken kan worden van de hoofdregel van waardering van een onroerende zaak naar de toestand op waardepeildatum. Door rekening te houden met deze bijzondere omstandigheden kan worden voorkomen dat eigenaren en/of gebruikers van de betreffende onroerende zaken – die reeds financieel getroffen zijn door de coronacrisis – verder in de financiële problemen komen, gelet op de aan de WOZ-waarde gekoppelde belastingen.³ Deze bijdrage betreft een voor Het Register geactualiseerde bewerking van een in oktober 2020 door mij namens het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) uitgevoerd onderzoek voor de Waarderingskamer.⁴ De aanbevelingen die wij op basis van dat onderzoek deden, zijn overgenomen door de Waarderingskamer. Ook heeft de Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG) in samenwerking met de Landelijke Vereniging voor Lokale Belastingen (LVLB) naar aanleiding van dit onderzoek een handreiking voor gemeenten geformuleerd op welke wijze rekening de waardevermindering voor verschillende categorieën onroerende zaken kan worden berekend. Deze handreiking is als addendum toegevoegd aan de openbare taxatiewijzer deel Algemeen.⁵

Hoofregel en uitzondering voor WOZ-waarden 2021

Hoofregel: waardering op waardepeildatum één jaar voor begin kalenderjaar

Zoals hiervoor beschreven, is de wettelijke hoofdregel dat een voor een bepaald kalenderjaar geldende en bekendgemaakte WOZ-beschikking betrekking heeft op de WOZ-waarde die is bepaald naar de waardepeildatum die ligt op 1 januari van het voorafgaande jaar.⁶ Achterliggende gedachte achter deze systematiek is dat in de tussenliggende periode marktanalyse kan plaatsvinden waarbij waardeontwikkelingen die zich rond waardepeildatum hebben voorgedaan uitgangspunt vormen.

Uitzondering: waarderen op toestand aan begin kalenderjaar

De Wet WOZ kent echter één uitzonderingsbepaling op basis waarvan al in 2021 rekening gehouden kan worden met een waardeverandering die heeft plaatsgevonden tussen de waardepeildatum 1 januari 2020 en de start van het kalenderjaar 2020. In sommige gevallen heeft het vasthouden aan de hoofdregel ongewenste gevolgen en leidt deze tot een ongewenste hardheid. Dit heeft de wetgever ertoe gebracht een uitzonderingsbepaling in de Wet WOZ op te nemen.⁷ Er moet dan sprake zijn van een specifiek voor de onroerende zaak geldende, bijzondere omstandigheid. Er wordt dan uitsluitend met betrekking tot de toestand van de onroerende zaak uitgegaan van de staat daarvan aan het begin van het tijdvak (voor dit jaar is dat 1 januari 2021). Dit wordt ook wel de toestandsdatum genoemd, om de afwijking met de één jaar eerder gelegen waardepeildatum aan te geven. Bij de waardering worden op basis van deze wettelijke bepaling de sinds de waardepeildatum opgetreden wijzigingen van de toestand van de onroerende zaak meegenomen naar de staat van de onroerende zaak op 1 januari 2021 maar tegen het prijspeil 1 januari 2020. Feitelijk betekent deze regeling de fictieve veronderstelling dat de na waardepeildatum opgetreden wijzigingen zich reeds ten tijde van de waardepeildatum hadden voorgedaan. De waardegevolgen van de opgetreden fysieke verandering door bijvoorbeeld een verbouwing moeten wel worden 'terugvertaald' naar het prijspeil op waardepeildatum.

Waardering op toestandsdatum vanwege bijzondere omstandigheid van rechtswege

De aanpassing van de WOZ-waarde bij het zich voordoen van een bijzondere omstandigheid volgt direct uit de wet (van rechtswege).⁸ Er hoeft geen verzoek van belanghebbende of een expliciet besluit van de heffingsambtenaar aan ten grondslag te liggen. Wordt aan de wettelijke voorwaarden voldaan, dan volgt waardering op toestandsdatum. Uiteraard kan art. 18, lid 3 Wet WOZ ook in bezwaar nog worden toegepast. De waardering op toestandsdatum betreft een eenmalige aanpassing die enkel voor het huidige kalenderjaar geldt (in dit geval 2021). Immers, in het volgende jaar (2022) kan bij courante onroerende zaken weer worden teruggegrepen op

marktgegevens waaruit blijkt in hoeverre coronamaatregelen gevolgen hebben gehad op de WOZ-waarde van onroerende zaken.

Corona een bijzondere omstandigheid?

Voorbeelden uit jurisprudentie van bijzondere omstandigheden

Naast een aantal limitatief in art. 18, lid 3, onderdelen a en b opgesomde situaties, is voor waardebepaling op toestandsdatum aanleiding wanneer een onroerende zaak voorafgaand aan de start van het tijdvak: 'een verandering in waarde ondergaat als gevolg van een andere, specifiek voor de onroerende zaak geldende, bijzondere omstandigheid'.⁹ Uit de jurisprudentie bekende voorbeelden van toepassing van deze bepaling zijn het na waardepeildatum bekend worden van bodemverontreiniging¹⁰, een besluit van de gemeenteraad tot herontwikkeling van een gebied¹¹. De bijzondere omstandigheid kan ook meerdere onroerende zaken in hetzelfde gebied betreffen.¹²

Door overheid opgelegde gebruiksbeperkingen kunnen bijzondere omstandigheid zijn

De door de overheid getroffen coronamaatregelen houden vooral gebruiksbeperkingen in ten aanzien van diverse categorieën onroerende zaken. Dat ook door de overheid opgelegde of opgeheven gebruiksbeperkingen een bijzondere omstandigheid kunnen vormen op basis waarvan vasthouden aan de waardepeildatum niet redelijk is, is bevestigd in de jurisprudentie.¹³ Het gaat dan bijvoorbeeld om de situatie dat na waardepeildatum een door de gemeente opgelegd gebruiks- en verhuurverbod vanwege geconstateerde gebreken op het gebied van brandveiligheid is opgeheven. In dit voorbeeld werkt de regeling in het nadeel van de belanghebbenden: de WOZ-waarde was op toestandsdatum hoger dan op waardepeildatum als gevolg van het opheffen of bekend worden van de opheffing van door de overheid opgelegde gebruiksbeperkingen, die op waardepeildatum nog golden. Mijns inziens kan deze jurisprudentie omgekeerd gelden voor het invoeren door de overheid van gebruiksbeperkingen vanwege de bestrijding van corona.

Generieke en specifieke coronamaatregelen

Algemene economische ontwikkelingen zijn geen 'bijzondere omstandigheid' in de zin van art. 18, lid 3 Wet WOZ. Denk bijvoorbeeld aan het instorten van de woningmarkt of de economische (banken)crisis van 2008. Het moet gaan om echte uitzonderingsgevallen waarin toepassing van de hoofdregel van waardering op waardepeildatum tot een zekere hardheid leidt. Ook bij de bestrijding van de coronacrisis valt onderscheid te maken tussen generieke en specifieke maatregelen, waarbij en

De coronacrisis kan gevolgen hebben voor de WOZ-waardering van zakelijke panden



kel in geval van specifieke maatregelen sprake kan zijn van toepassing van art. 18, lid 3 Wet WOZ. Generieke coronamaatregelen zijn bijvoorbeeld algemene beperkingen op groepsgrootte, het algemene verbod op bijeenkomsten en evenementen, het gebruik van mondkapjes in het openbaar vervoer. Hoewel dergelijke maatregelen ook gevolgen kunnen hebben voor de WOZ-waarde van specifieke onroerende zaken, kwalificeren deze echter niet als een bijzondere, specifiek voor de onroerende zaak geldende bijzondere omstandigheid in de zin van art. 18, lid 3 Wet WOZ.

Coronamaatregelen die een bijzondere omstandigheid vormen

Specifieke coronamaatregelen zijn maatregelen die zijn gericht op het opleggen van gebruiksbeperkingen en/of gebruiksverboden voor specifieke onroerende zaken of specifieke categorieën onroerende zaken. De volgende door de overheid getroffen coronamaatregelen kunnen mijns inziens als specifieke coronamaatregelen worden beschouwd. Het gaat om de sluiting of het opleggen van gebruiksbeperkingen van:

- restaurants, cafés en hotels;
- hotels;
- concertzalen, bioscopen, uitgaansgelegenheden, mu-sea en theaters;
- seksinrichtingen en coffeeshops;
- sauna's, casino's en sportscholen;
- zwembaden;
- sportkantines en sportclubs (inclusief stadions);
- bibliotheken;
- scholen;

Zolang marktcijfers ontbreken,
zal de waarde-invloed van corona-
maatregelen moeten worden
beredeneerd en berekend

- supermarkten;
- winkels in de detailhandelbranche.

Verder gaat het nog om:

- Specifieke beperking van groepsgrootte tot 30 personen voor religieuze en levensbeschouwelijke bijeenkomsten, uitvaarten en huwelijken.
- Verbod op uitoefening van beroep van kappers en schoonheidsspecialisten en andere contactberoepen op het gebied van uiterlijke verzorging moeten stoppen met uitoefening van hun vak.
- Vervroegde sluiting van nertsenfokkerijen.
- Het eenmalige verbod op verkoop van vuurwerk tijdens de jaarwisseling 2020-2021 vanwege het voorkomen van druk op ziekenhuizen, huisartsenposten en handhavers op straat.
- Lokale restricties van veiligheidsregio's. Een voorbeeld is het verbod op recreatief nachtverblijf in de veiligheidsregio Zeeland vanaf medio maart 2020.

Invloed van coronamaatregelen op WOZ-waarde

Leidt gebruiksbeperking ook tot vermindering van de WOZ-waarde?

De hiervoor genoemde specifieke maatregelen beperken doorgaans de gebruiksmogelijkheden van de getroffen onroerende zaken. In beginsel is er dan sprake van een bijzondere omstandigheid in de zin van art. 18, lid 3 Wet WOZ. Daarmee is nog niet gezegd dat ook is voldaan aan het aanvullende vereiste dat de gebruiksbeperking ook een verandering van de WOZ-waarde tot gevolg heeft. De verandering van waarde is immers de rechtvaardiging om af te wijken van het uitgangspunt van waardering naar de toestand van de onroerende zaak op waardepeildatum. De waardeverandering moet geteeld hierop ook van een zekere substantiële omvang zijn. Wanneer sprake is van een substantiële waardeverandering is afhankelijk van de betreffende onroerende zaak, de belanghebbende en de betreffende omstandigheden. Een generieke handreiking is moeilijk te geven. Supermarkten lijken bijvoorbeeld vooral baat te hebben gehad van alle coronamaatregelen. Ditzelfde geldt voor bouwmarkten, zij het dat deze ook een beperkte periode gesloten zijn geweest. Denk verder ook aan crematoria, vakantie-huisverhuur en de onroerende zaken gebruikt in de keten van de opslag en distributie van thuiswinkelproducten.

Verder geldt dat de maatregelen niet geheel 2020 hebben aangehouden en ook de duur van de sluiting van onroerende zaken verschilt. Ook de omvang van de gebruiksbeperking verschilt tussen de categorieën onroerende zaken. Bovendien zijn niet alle objecten in dezelfde categorie in dezelfde mate getroffen door de coronamaatregelen. Niet alle restaurants en cafés in Nederland zijn bijvoorbeeld in gelijke mate getroffen. Restaurants en cafés die de beschikking hadden over een terras of die werden toegestaan een terras te openen of uit te breiden op openbare gemeentegrond, werden minder in hun gebruiksmogelijkheden beperkt dan restau-

rants en cafés die deze mogelijkheid niet hadden. De mate van beperking in gebruiksmogelijkheden en de omvang van de eventuele waardedruk, kan dus per onroerende zaak verschillen, ondanks het feit dat dezelfde gebruiksbeperking is opgelegd.

Waarderingsmethoden en waardevermindering door coronamaatregelen

De gebruiksbeperkingen van niet-woningen als gevolg van de specifieke coronamaatregelen zullen onder andere tot uiting komen in een hoger leegstandsrisico van de onroerende zaak. Bij de bepaling van de waarde in het economische verkeer via de huurwaardekapitalisatiemethode kan hiermee rekening worden gehouden door middel van het lager vaststellen van de kapitalisatiefactor. Bij de bepaling van de gecorrigeerde vervangingswaarde van (incourante) niet-woningen zullen de gebruiksbeperkingen tot uitdrukking moeten worden gebracht in de functionele correctie van de vervangingswaarde.¹⁴ Het gaat dan om bijvoorbeeld musea en theaters. Hierbij merk ik op dat de gecorrigeerde vervangingswaarde als uitgangspunt de waarde neemt die de onroerende zaak voor de eigenaar heeft. Coronamaatregelen die vooral gebruiksbeperkingen opleveren voor de gebruiker (de gevestigde onderneming), werken op korte termijn in mindere mate door in de waarde van de onroerende zaak (voor de eigenaar). In het Addendum dat bij de Taxatiewijzer Algemeen is verschenen, welke door gemeenten kan worden gehanteerd, wordt uitgegaan van een extra functionele correctie van maximaal 10%.¹⁵ Daarbij wordt uitgegaan van een gebruikelijke beschouwingsperiode van de exploitatie van een onroerende zaak van 10 jaar en een maximale beperking van gebruiksmogelijkheden van 1 (corona)jaar. Uitgaande van het gegeven dat de grondwaarde gemiddeld 40% uitmaakt van de eindwaarde, komt men in de taxatiewijzer tot de conclusie dat de functionele correctie vanwege corona gemiddeld 6% zal belopen.

Wellicht dat de *discounted cash flow* methode (DCF) in een aantal gevallen nog behulpzaam kan zijn bij de onderbouwing van de waarde en het rekening houden met de waardedruk van de corona-maatregelen in het specifieke geval. Daar zijn dan wel omzetcijfers voor nodig van de betreffende onderneming, waar bij tevens beoordeeld moet worden of deze omzetcijfers voldoende 'objectief' van aard zijn.

Conclusie

De onderbouwing van de vastgestelde WOZ-waarde van met name courante niet-woningen door gemeenten zal ten aanzien van de dit jaar bekend gemaakte WOZ-beschikkingen lastiger zijn dan anders. Zolang marktcijfers ontbreken, zal de waarde-invloed van coronamaatregelen moeten worden beredeneerd en berekend. Indien de gemeente ambtshalve reeds rekening houdt met een waardedrukkend effect van coronamaatregelen, door uit te gaan van de toestandsdatum 1 januari 2021, zal onderbouwd moeten kunnen worden op welke wijze en in hoeverre rekening is gehouden met een waardedruk. In

dien de gemeente geen rekening houdt met de coronamaatregelen bij de waardering, zal in bezwaar of beroep aannemelijk moeten worden gemaakt waarom zij dat niet heeft gedaan. In alle gevallen zal de onderbouwing van de vastgestelde waarde en de communicatie hiervan richting de belanghebbenden belangrijk zijn. Corona zal zo nog een aantal jaar doorwerken in de jurisprudentie over WOZ-waardering. Voor de belastingadviseur is dit jaar genoeg aanleiding om extra alert te zijn op de WOZ-waardering van het vastgoed van hun klanten. Omdat de bekendmaking door veel gemeenten is uitgesteld, is er in veel gevallen nog de mogelijkheid om bezwaar te maken. <<<

- 1 <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/inventarisatietegemoetkoming-lokale-belastingen-vanwege-corona/>.
- 2 Zie: <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2021/03/prijzen-bestaande-koopwoningen-stijgen-in-2020-door-naar-recorndniveau>.
- 3 Voor niet-woningen is de WOZ-waarde bepalend voor de hoogte van de gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen van eigenaren en gebruikers, voor de watersysteemheffing gebouwd van het waterschap,
- 4 Zie: <https://www.waarderingskamer.nl/covid-19-heeft-geen-tot-zeer-gering-effect-op-woz-waarden-in-2021/>. Zie ook een uitgebreide en geactualiseerde bijdrage van mijn hand in Maandblad Belastingbeschouwingen (MBB 2021, nr. 4).
- 5 Zie: Versie 1.0.1 van de Taxatiewijzer o (Algemeen) 2020 (<https://www.wozdatacenter.nl/TaxatieWijzer/ValuationManual.aspx>).
- 6 Lid 2 van art. 18 Wet WOZ bepaalt dat de waardepeildatum één jaar ligt voor het begin van het kalenderjaar waarvoor de waarde wordt vastgesteld.
- 7 Zie voor de ratio van deze bepaling: Handelingen II 1993/94, p. 5638. Zie ook Hoge Raad 17 februari 1999, nr. 33 844, ECLI:NL:HR:1999:AA2661 waar de Hoge Raad verwijst naar deze wetsgeschiedenis en ratio van deze regeling.
- 8 Er is hier geen beoordelingsvrijheid aan de zijde van het college/de heffingsambtenaar. Zie ook: Hof Amsterdam 8 februari 2008, nr. 06/00229, ECLI:NL:GHAMS:2008:BC4556, Belastingblad 2008, p. 411.
- 9 Art. 18, lid 3, onderdeel c Wet WOZ.
- 10 Hof Arnhem 2 februari 2010, nr. 08/00449, ECLI:NL:GHARN:2010:BL3731.
- 11 Hof Amsterdam 28 juli 2011, nr. 09/00779, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR4681.
- 12 Hoge Raad 30 maart 2018, nr. 17/01039, ECLI:NL:HR:2018:457.
- 13 Hof Arnhem-Leeuwarden 18 juni 2013, nr. 11/00268, ECLI:NL:GHARL:2013:5458 en Hof Arnhem 28 april 2009, nr. 07-0040, ECLI:NL:GHARN:2009:BI3995, welke uitspraak in casusatie bekrachtigd/bevestigd is. Zie in gelijke zin ook Hof Arnhem 26 oktober 2010, nr. 10-00117, ECLI:NL:GHARN:2010:BO3710.
- 14 De gebruiksbeperkingen zullen tot uitdrukking kunnen worden gebracht in de factoren 'ondoelmatigheid' en wellicht ook 'excessieve gebruikskosten'. Zie art. 4 lid 2 Uitvoeringsregeling instructie waardebeoordeling Wet WOZ.
- 15 Zie het Addendum bij de publiekversie van taxatiewijzer o – Algemeen, versie 1.0.1, te raadplegen via de website van WOZ-datacenter (<https://www.wozdatacenter.nl/TaxatieWijzer/ValuationManual.aspx>).

Het moment waarop je ieders belangen afweegt.



Het boerenbedrijf van je vader overnemen. De wens zat er al van kleins af aan in. Toch is het moment waarop officieel getekend wordt spannend. Als notaris bied je zakelijke ondersteuning zonder de mens uit het oog te verliezen. Je weegt de belangen van ieder gezinslid af.

Ontdek alle verhalen op knb.nl/hetmoment

Jurisprudentie en wetgeving

Inkomstenbelasting

- Schenkbelasting verhoogt verkrijgingsprijs aanmerkelijkbelangaandelen niet 37

Formeel belastingrecht

- Correspondentie met advocaat valt onder verschoningsrecht 37
- Beslissing over box 3-stelsel pas na afronding van massaal bezwaarprocedure 38
- Interen op box 3-inkomen door heffing kan aanwijzing zijn voor buitensporige last 38
- Schending administratieplicht kan niet achteraf gerepareerd worden 39
- Infobeschikking administratieplicht niet gedeeltelijk te vernietigen 39

- Fiscus moet voorzichtig zijn met gebruik van bewijsvermoedens bij administratieplicht 39

Erf- en schenkbelasting

- Storting van miljoenen op bankrekening van echtgenote bij huwelijk geen schenking 40

Omzetbelasting

- Verrekenen van voorbelasting naar werkelijk gebruik niet deels toe te passen 40

Civil recht

- Notaris had bij maken testament moeten waarschuwen voor hoge erftaks voor LAT-vriendin 41

Inkomstenbelasting

2021/30 Schenkbelasting verhoogt verkrijgingsprijs aanmerkelijkbelangaandelen niet

Onder de verkrijgingsprijs van aanmerkelijkbelangaandelen wordt verstaan de tegenprestatie bij de verkrijging, vermeerderd met de kosten die ten laste van de verkrijger zijn gekomen. Onder kosten die ten laste van de verkrijger zijn gekomen vallen de kosten die zijn gemaakt in onmiddellijk verband met de verkrijging van de aandelen. De verkrijger in de volgende procedure stelde dat de schenkbelasting was aan te merken als “kosten” en daarom de verkrijgingsprijs van zijn aanmerkelijkbelangaandelen verhoogde. De Hoge Raad dacht daar anders over.

Een vader bezat in 2014 alle aandelen in BV A. De verkrijgingsprijs van dit aanmerkelijk belang was € 586.350. In 2014 schonk hij alle aandelen in BV B aan zijn zoon. De verkrijgingsprijs van dat aanmerkelijk belangpakket bedroeg € 4.400. Deze verkrijgingsprijs was met toepassing van artikel 4.17c en artikel 4.39 Wet IB 2001 doorgeschoven naar zijn zoon. De zoon voldeed voor deze schenking € 361.097 schenkbelasting. In 2015 vond een juridische fusie plaats met BV B als verkrijgende en BV A als verdwijnende vennootschap. De zoon deed een beroep op toepassing van artikel 3.57, lid 2, en artikel 4.44 Wet IB 2001. Daarna verzocht hij de inspecteur op de voet van artikel 4.36 Wet IB 2001 de verkrijgingsprijs van zijn aanmerkelijk belang in BV B met toepassing van artikel 4.42, lid 3, Wet IB 2001, vast te stellen op € 952.657 (de oorspronkelijke verkrijgingsprijs van € 586.350 + de doorgeschoven verkrijgingsprijs van de aandelen BV B van € 4.400 + de schenkbelasting van € 361.907). De inspecteur rekende de schenkbelasting niet tot de verkrijgingsprijs.

De Hoge Raad besliste dat kosten die ten laste van de verkrijger van een aanmerkelijk belang zijn gekomen, bij de bepaling van de verkrijgingsprijs in aanmerking worden genomen als zij zijn gemaakt in onmiddellijk verband met de verkrijging van de aande-

len. Als de verkrijger schenkbelasting betaalt in verband met geschenken aanmerkelijkbelangaandelen, is de schenkbelasting geen kostenpost die in onmiddellijk verband staat met de verkrijging van de aandelen. De schenkbelasting is immers veroorzaakt door het feit dat een bevoordeling uit vrijgevigheid plaatsvond, en staat los van de wijze waarop die bevoordeling vorm kreeg, in dit geval door overdracht van aandelen. Bij het bepalen van de verkrijgingsprijs van geschenken aandelen wordt dus geabstraheerd van het feit dat aanleiding was voor het verschuldigd worden van schenkbelasting. De Hoge Raad besliste dat de schenkbelasting niet tot de verkrijgingsprijs kon worden gerekend.

■ Hoge Raad 11 juni 2021, nr. 19/04234, ECLI:NL:HR:2021:883

Formeel Belastingrecht

2021/31 Correspondentie met advocaat valt onder verschoningsrecht

De Hoge Raad heeft beslist dat het verschoningsrecht van toepassing was op informatie uit een ordner met correspondentie tussen een belastingplichtige en zijn advocaat over een schadeclaim.

De procedure werd gevoerd door een man die in 2009 gewond was geraakt bij een vliegtuigongeluk met een Boeing van Turkish Airlines nabij Schiphol. In 2009 en 2010 had hij een schadevergoeding ontvangen van in totaal € 84.134 van Turkish Airlines en in 2012 een schadevergoeding van Boeing van ruim USD 2 mln. De schadevergoedingen waren niet aangegeven in de aangifte inkomstenbelasting. Na een FIOD-onderzoek in 2013 stelde de inspecteur in december 2013 en februari en maart 2014 vragen over de financiering van onroerende en roerende zaken en over inkomsten en uitgaven.

De advocaat van de man verstreekte hierop de settlement demand, de tegen Boeing ingediende schadeclaim. Daaruit bleek dat de man vóór het vliegtuigongeluk een succesvolle Nederlandse ondernemer was met activiteiten en belangen in Turkije die hij niet had

aangegeven in zijn aangiften inkomstenbelasting. De inspecteur legde in juli 2014 navorderingsaanslagen op over 2009, 2010 en 2012 op die op het huisadres van de man werden uitgereikt door een delegatie van de FIOD, waarvan ook de inspecteur deel uitmaakte. Op dat moment was alleen de echtgenote van de man thuis. De inspecteur nam tijdens het huisbezoek een ordner mee met correspondentie tussen de man en zijn advocaat. Er volgden twee informatiebeschikkingen. De staatssecretaris ging in cassatie.

De Hoge Raad besliste dat de inspecteur niet onrechtmatig in bezit van de settlement demand was gekomen en vragen daarover mocht stellen. De Hoge Raad besliste dat de tweede informatiebeschikking terecht was vernietigd en was het niet eens met de staatssecretaris dat een deel van de vragen betrekking had op informatie die niet onder het verschoningsrecht van de advocaat viel, omdat de aan deze vragen ten grondslag liggende documenten in het kader van een civiele procedure waren verstrekt aan een derde (Boeing). Het verschoningsrecht van de advocaat had betrekking op wat hem in die hoedanigheid was toevertrouwd. Het feit dat de advocaat stukken die aan hem waren toevertrouwd, ter kennis van een wederpartij van zijn cliënt had gebracht in verband met onderhandelingen of een geding waarin hij zijn bijstand had verleend, betekende niet dat de advocaat ten aanzien van die stukken tegenover anderen geen beroep op zijn verschoningsrecht kon doen. De Hoge Raad was het ook niet met de staatssecretaris eens dat het verschoningsrecht van een advocaat zich niet kon uitstrekken tot stukken die geen juridische bevindingen, kwalificaties of conclusies bevatten.

■ Hoge Raad 21 mei 2021, nr. 19/02508, ECLI:NL:HR:2021:751

2021/32 Beslissing over box 3-stelsel pas na afronding van massaal bezwaarprocedure

Een man maakte bezwaar tegen de inkomstenbelasting over zijn box 3-inkomen. De inspecteur hield het bezwaar aan voor de vraag of de box 3-heffing voor 2017 op regelgevingsniveau in strijd was met Europees recht omdat die vraag deel uitmaakte van de massaalbezwaarprocedure. Het bezwaar zou worden aangehouden totdat de Hoge Raad hierover uitspraak had gedaan. Voor zover was aangevoerd dat de box 3-heffing een individuele en buitensporige last was, verklaarde de inspecteur het bezwaar ongegrond. De man ging in beroep tegen dit laatste. Hof Arnhem-Leeuwarden besliste dat de gescheiden behandeling van de twee vragen uit het bezwaar tegen één aanslag waardoor de inspecteur maar gedeeltelijk op het bezwaar had beslist, vragen opriep over de (bedoeling van de) wettelijke regeling met betrekking tot massaal bezwaar en de omvang van het geschil. Het hof legde daarom prejudiciële vragen voor aan de Hoge Raad.

De Hoge Raad besliste dat de massaal bezwaarprocedure niet gold voor bezwaren die niet de aangewezen rechtsvraag betroffen. Op (de afwikkeling van) die bezwaren blijft de (gewone) regeling van de AWR en de Awb onverkort van toepassing en de inspecteur beslist daarop met inachtneming van afdeling 7.2 Awb bij individuele uitspraak. Als een bezwaarschrift zowel de aangewezen rechtsvraag als andere bezwaren bevat, moet de behandeling van het be-

zwaar worden gesplitst. Voor de aangewezen rechtsvraag geldt dan de bijzondere regeling van de artikelen 25c e.v. AWR, waardoor over die rechtsvraag één collectieve uitspraak op bezwaar wordt gedaan. Andere bezwaren in hetzelfde bezwaarschrift worden behandeld volgens de normale regeling van afdeling 7.2 Awb, en over die bezwaren moet bij een individuele uitspraak op bezwaar wordt beslist. De Hoge Raad besliste vervolgens dat uit artikel 25f, lid 2, AWR volgt dat op de individuele uitspraak het bij, of krachtens de AWR en de Awb bepaalde, onverkort van toepassing is. Die uitspraak is een besluit in de zin van artikel 1:3 Awb waartegen beroep bij de bestuursrechter kan worden ingesteld. De gesplitste behandeling van het bezwaar heeft dus tot gevolg dat de rechter bij de beoordeling van de individuele uitspraak op bezwaar niet een beslissing mag geven over de aangewezen rechtsvraag die in hetzelfde bezwaarschrift wordt gesteld. Het maakt voor de behandeling van dat (hoger) beroep niet uit of daarin al dan niet kwesties aan de orde komen die subsidiair zijn aan de aangewezen rechtsvraag. Dat subsidiaire karakter kan een reden zijn voor de rechter om de beslissing op het (hoger) beroep aan te houden totdat in de massaalbezwaarprocedure is beslist. Overigens kan dit ook voor de inspecteur een reden zijn om de individuele uitspraak op het bezwaar aan te houden met toepassing van artikel 7:10, lid 4, Awb. Voor de vraag of de redelijke termijn voor berechting van een zaak in acht is genomen, kan in deze gevallen de periode die is gemoeid met het afwachten van de collectieve uitspraak buiten beschouwing blijven, mits de belanghebbende met die aanhouding instemt. De buiten beschouwing te laten periode vangt aan nadat de inspecteur of de rechter de belanghebbende schriftelijk in kennis heeft gesteld van het voornemen om de zaak aan te houden in afwachting van de collectieve uitspraak.

■ Hoge Raad 2 juli 2021, nr. 20/03092, ECLI:NL:HR:2021:963

2021/33 Interen op box 3-inkomen door heffing kan aanwijzing zijn voor buitensporige last

De Hoge Raad heeft beslist dat in het algemeen kan worden aangenomen dat de wetgever met een belasting naar inkomen geen heffing beoogt waardoor een belastingplichtige op zijn vermogen moet interen om de verschuldigde belasting te kunnen voldoen. Dat de belastingplichtige door de heffing inteert op zijn vermogen kan een aanwijzing zijn dat hij door die heffing werd geconfronteerd met een buitensporige last. Hof Den Bosch had volgens de Hoge Raad in de procedure van een vrouw nagelaten te onderzoeken of sprake was van intering op het vermogen.

De aanslagen inkomstenbelasting 2016 en 2017 van een in 1928 geboren vrouw waren conform haar aangiften opgelegd naar belastbare inkomens uit werk en woning van respectievelijk € 14.444 en € 14.754, en belastbare inkomens uit sparen en beleggen van respectievelijk € 6.522 en € 6.081. De vrouw was het niet eens met de heffing in box 3. Door de verhouding tussen de renteopbrengsten (€ 1.499 in 2016 en € 667 in 2017) en de verschuldigde belasting, was volgens haar sprake van een individuele en buitensporige last. Rechtbank Zeeland-West-Brabant en hof Den Bosch waren het niet met de vrouw eens. Rekening houdend met het belastbare inkomen uit werk en woning van € 14.444, de aanwezigheid van een eigen woning zonder hypotheekschuld en de opbrengst van het box 3-ver-

mogen was geen sprake van een individuele en buitensporige last als gevolg van de heffing in box 3. De vrouw ging in cassatie.

De Hoge Raad besliste dat bij de beoordeling of de belastingplichtige door de box 3-heffing werd geconfronteerd met een individuele en buitensporige last, de rechter die heffing moest bezien in samenhang met de hele financiële situatie van de belastingplichtige. De rechter moest bij dat onderzoek alle relevante feiten en omstandigheden in zijn oordeel betrekken. In een geval als hier aan de orde, waarbij de vraag aan de orde was of de heffing van inkomstenbelasting leidde tot een individuele en buitensporige last als de heffing over het inkomen uit sparen en beleggen hoger was dan het werkelijke rendement, moest ook in aanmerking worden genomen of en in hoeverre een belastingplichtige een zodanig laag inkomen had dat hij op zijn vermogen moest interen om de belasting te voldoen. Het kan niet de bedoeling van de wetgever zijn om een belasting naar inkomen te heffen waardoor de belastingplichtige op zijn vermogen moet interen om de belasting te kunnen voldoen. Daarom kan het feit dat de belastingplichtige door de heffing inteert een aanwijzing zijn dat hij door die heffing wordt geconfronteerd met een buitensporige last. Het hof had dit niet onderzocht. De Hoge Raad verwees de zaak naar hof Arnhem-Leeuwarden voor een nader onderzoek naar de vraag of de box 3-heffingen de vrouw een individuele en buitensporige last vormde.

■ Hoge Raad 2 juli 2021, nr. 20/02453, ECLI:NL:HR:2021:1047

2021/34 Schending administratieplicht kan niet achteraf gerepareerd worden

Een man ontving navorderingsaanslagen inkomstenbelasting en naheffingsaanslagen btw nadat uit strafrechtelijk onderzoek was gebleken dat hij op grote schaal tegen betaling belastingaangiften voor derden had verzorgd en deze betalingen niet had aangegeven. De man maakte bezwaar, waarna de inspecteur hem verschillende keren om zijn administratie vroeg. Toen de man daar niet aan tegemoet kwam, nam de inspecteur een informatiebeschikking. De man ging in beroep. Hof Den Haag besliste dat de inspecteur met verklaringen van diverse belastingplichtigen aannemelijk had gemaakt dat gedurende de periode 2011-2014 bedrijfsmatige activiteiten waren verricht waardoor administratieplicht was ontstaan in de zin van artikel 52 AWR en de gevraagde gegevens moesten worden verstrekt. De man ging in cassatie.

De Hoge Raad besliste dat het hof ten onrechte een nieuwe termijn had gesteld om alsnog te voldoen aan de verplichtingen in de informatiebeschikking. De administratieplicht van artikel 52 AWR houdt in dat de rechten en plichten van het bedrijf en de gegevens die belang zijn voor de heffing van belasting te allen tijde duidelijk uit de administratie moeten blijken. De administratie moet regelmatig worden bijgehouden en daarom is het niet mogelijk om achteraf alsnog aan de administratieplicht te voldoen als vaststaat – zoals in dit geval – dat de administratieplichtige geen administratie heeft bijgehouden. In zo'n geval hoeft de rechter aan de belanghebbende geen nieuwe termijn te stellen om alsnog te voldoen aan de in de informatiebeschikking bedoelde verplichting(en) (art. 27e, lid 2, AWR).

■ Hoge Raad 4 juni 2021, nr. 19/03029, ECLI:NL:HR:2021:822

2021/35 Infobeschikking administratieplicht niet gedeeltelijk te vernietigen

Een man was samen met zijn vader en broer vennoot in een vennootschap onder firma die handelde in auto's. Begin 2012 startte de man een eigen autohandel in de vorm van een eenmanszaak. Na een boekenonderzoek bij de vof gaf de inspecteur aan de drie firmanten informatiebeschikkingen af, omdat er binnen de onderneming een omvangrijke stroom contant geld omging waarvan geen kasboek werd bijgehouden en auto's werden verhuurd zonder sluitende verhuuradministratie. De man (en ook zijn vader en broer) ging in beroep. Hof Den Bosch besliste dat de informatiebeschikking terecht was opgelegd maar verklaarde het beroep toch nog gegrond omdat de inspecteur de vermogensvergelijkingen waarop hij de informatiebeschikking ook had gebaseerd, niet had overgelegd. Hierdoor had hij dit onderdeel van de informatiebeschikking niet aannemelijk gemaakt, zodat de informatiebeschikking in zoverre moest worden vernietigd. De man ging in cassatie.

De Hoge Raad besliste dat als de inspecteur een informatiebeschikking geeft omdat hij stelt dat niet is voldaan aan de administratieplicht van artikel 52 AWR, de rechter kan beslissen dat in deze beschikking (mede) feiten en omstandigheden zijn vermeld die niet kunnen bijdragen tot die vaststelling. Zo'n informatiebeschikking kan dan toch in stand blijven als de overige vaststaande, eventueel in het geding voor de rechter nader aangevoerde feiten en omstandigheden volgens de rechter voldoende grondslag bieden voor de vaststelling dat niet is voldaan aan de administratieplicht. Die vaststelling is immers het voorwerp van die informatiebeschikking. Voor een gedeeltelijke vernietiging van een informatiebeschikking ter zake van de administratieplicht van artikel 52 AWR is geen plaats. De Hoge Raad verklaarde het beroep in cassatie van de man (en zijn vader en broer) gegrond.

■ Hoge Raad 4 juni 2021, nr. 19/02699, ECLI:NL:HR:2021:819, nr. 19/02703, ECLI:NL:HR:2021:821, nr. 19/02701, ECLI:NL:HR:2021:820

2021/36 Fiscus moet voorzichtig zijn met gebruik van bewijsvermoedens bij administratieplicht

Tijdens een boekenonderzoek bij een horeca-bv nam de inspecteur tijdens het boekenonderzoek een informatiebeschikking, omdat de roosters voor het personeel niet werden bewaard, niet werd geregistreerd welk personeelslid beschikte over welke kassa-magneetkaart en welke portemonnee, en de shiftverantwoordelingen voor de pianisten niet digitaal beschikbaar waren, alleen op papier. De bv ging in beroep. Hof Den Haag besliste dat de inspecteur aannemelijk had gemaakt dat de loonadministratie in 2011 en 2012 niet voldeed aan de in artikel 52 AWR opgenomen administratie- en bewaarplicht. Die gebreken waren volgens het hof zo ernstig dat sprake was van omkering en verzwaring van de bewijslast en de informatiebeschikking was volgens het hof terecht gegeven. Aan het feit dat de bv vanaf 2006 op hetzelfde adres was gevestigd met hetzelfde ondernemingsconcept, dezelfde doelgroep, dezelfde bedrijfsvoering en dezelfde bedrijfsleiders ontleende het hof het bewijsvermoeden dat de loonadministratie ook in de tussenliggende periode waarover de boeken niet waren gecontroleerd (januari

tot en met november 2012) dezelfde gebreken vertoonde als in 2011 en in december 2012. De bv ging met succes in cassatie.

De Hoge Raad besliste dat het hof ten onrechte op basis van bewijsvermoedens, dus zonder dat de administratie was onderzocht, had beslist dat de loonadministratie ook in de tussenliggende periode (januari tot en met november 2012) dezelfde gebreken hadden als de gebreken in de administratie die was gevoerd in 2011 en in december 2012. Als de inspecteur vindt dat niet (volledig) is voldaan aan de verplichtingen van artikel 52, lid 1, AWR kan hij dit vaststellen bij een informatiebeschikking. Die vaststelling moet zijn gebaseerd op bevindingen die voortvloeien uit een onderzoek naar de administratie van de administratieplichtige. Omdat per aangiftetijdvak moet worden beoordeeld of te weinig belasting is geheven, moet de vraag of aan die verplichtingen al of niet is voldaan, per tijdvak worden beantwoord. Volgens de Hoge Raad kunnen bewijsvermoedens niet goed worden gebruikt bij de beoordeling van de administratie van de administratieplichtige. Als een administratie is gevoerd en bewaard, dan is deze administratie voorhanden en kan de inspecteur aanwijzen wat daarin ontbreekt of onjuist is. Het zware verwijt dat een administratieplichtige in bepaalde, niet-onderzochte, aangiftetijdvakken niet heeft voldaan aan zijn administratie- en bewaarplicht (met in beginsel het ingrijpende gevolg van omkering en verzwaring van de bewijslast) kan daarom in de regel niet worden gebaseerd op het niet-naleven van de administratie- en bewaarplicht in wél onderzochte tijdvakken. Dit is alleen anders als er voldoende zwaarwegende redenen zijn waarom dat onderzoek achterwege kan blijven, en bovendien aannemelijk is dat in de niet-onderzochte tijdvakken zich dezelfde of soortgelijke tekortkomingen hebben voorgedaan. Bij de beoordeling of dit aannemelijk is, kunnen vermoedens worden gehanteerd die zijn gebaseerd op vaststaande feiten. Volgens de Hoge Raad moet daarom terughoudendheid gebruik worden gemaakt van dergelijke vermoedens.

■ Hoge Raad 25 juni 2021, nr. 19/05845, ECLI:NL:HR:2021:986

Erf- en schenkbelasting

2021/37 Storting van miljoenen op bankrekening van echtgenote bij huwelijk geen schenking

Bij een schenking verarmt de schenker en verrijkt de begiftigde. Bovendien moet voor een schenking sprake zijn van een vermogensverschuiving die door de schenker is bedoeld. Als twee personen met elkaar in het huwelijk treden, zonder voorafgaande huwelijksvoorwaarden, ontstaat een algehele gemeenschap van goederen die een vermogensverschuiving tot gevolg kan hebben, maar deze verschuiving is doorgaans niet het doel van het huwelijk. In de volgende procedure beantwoordde de Hoge Raad de vraag of de bovenstaande opvatting ook geldt ten aanzien van een beperkte gemeenschap van goederen. In dat geval moet de inspecteur aannemelijk maken dat toch sprake is van een schenking. De inspecteur slaagde daarin niet.

Een man en een vrouw trouwden in 2008 op huwelijksvoorwaarden. Zij kwamen overeen dat alle tegenwoordige en toekomstige goederen werden uitgesloten van de algehele gemeenschap van

goederen, met uitzondering van een bank- en effectenrekening die op beider naam stond. In 2008 stortte de man € 10 mln op de gezamenlijke bankrekening. In de jaren daarna nam ieder van de echtgenoten een aantal keren verschillende bedragen op van de rekening. In 2012 overleed de man. Zijn echtgenote en twee kinderen waren zijn erfgenamen. De inspecteur stelde dat bij het aangaan van het huwelijk in 2008 sprake was geweest van een schenking van de man aan de vrouw van € 5 mln en legde daarvoor een navorderingsaanslag schenkbelasting op. De vrouw ging in beroep. Rechtbank Gelderland en hof Arnhem-Leeuwarden beslisten dat bij het aangaan van het huwelijk geen sprake was geweest van een schenking, omdat op dat moment geen vermogensverschuiving had plaatsgevonden ter grootte van de helft van het saldo van de en/of-rekening. De staatssecretaris ging in cassatie.

De Hoge Raad besliste dat van een belastbare schenking alleen sprake kan zijn als de inspecteur aannemelijk kan maken dat op het door hem gestelde moment het vermogen van de begunstigde tot een op dat moment bepaalbaar bedrag was bevoordeeld doordat een ander dat voordeel vanuit zijn vermogen had afgestaan. Door het tot stand brengen van de huwelijksgemeenschap had ieder van de echtgenoten een vordering op de bank gekregen ten aanzien van het gehele saldo van de bankrekening, en dat saldo kon gedurende het bestaan van de huwelijksgemeenschap wijzigen. Het feit dat de man ten aanzien van de helft van dat saldo geen vorderingen tegen de vrouw had kunnen instellen was niet voldoende om aan te nemen dat de vrouw op het moment van ontstaan van de huwelijksgemeenschap kon beschikken over de helft van het toen aanwezige saldo, of daarop aanspraak kon maken, als ware het een haar afzonderlijk toebehorend vermogensbestanddeel. De Hoge Raad was het dan ook eens met de beslissing van het hof dat de inspecteur niet aannemelijk had gemaakt dat er bij het ontstaan van de huwelijksgemeenschap een vermogensverschuiving was geweest waarbij de vrouw ten laste van de man was verrijkt met een bedrag gelijk aan de helft van het toen op de bankrekening staande saldo. De Hoge Raad verklaarde het beroep in cassatie van de staatssecretaris ongegrond.

■ Hoge Raad 7 mei 2021, nr. 20/00171, ECLI:NL:HR:2021:708

Omzetbelasting

2021/38 Verrekenen van voorbelasting naar werkelijk gebruik niet deels toe te passen

Als een onderneming zowel btw-belaste als btw-vrijgestelde activiteiten heeft, wordt het recht op aftrek van voorbelasting bij gemengd gebruikte goederen en diensten (de algemene kosten) bepaald aan de hand van de methode van de pro rata (hoofregel) of het werkelijke verbruik (uitzondering). Het aftrekrecht aan de hand van de methode van werkelijk gebruik mag alleen worden toegepast als het werkelijk gebruik niet overeenkomt met de pro rata.

De Hoge Raad heeft onlangs beslist op de vraag of de wetgever de zogenoemde “kan-bepaling” van artikel 173, lid 2, btw-Richtlijn 2006 correct heeft geïmplementeerd. Deze bepaling biedt lidstaten twee mogelijke methoden om af te wijken van de pro rata: de sectormethode of de werkelijk verbruikmethode. Bij de werkelijk

verbruiksmethode kunnen de lidstaten kiezen dat dit voor alle goederen en diensten geldt of voor een deel daarvan. De Hoge Raad besliste dat de Nederlandse wetgever de “kan-bepaling” van artikel 173, lid 2, onderdeel c correct heeft geïmplementeerd (middels invoering van artikel 11, lid 2, Uitvoeringsbeschikking OB). De Hoge Raad beslist hiermee dat voor de aftrek van voorbelasting de pro rata naar werkelijk gebruik moet worden gehanteerd voor alle gemengd gebruikte goederen en diensten gezamenlijk en niet alleen op een deel van die goederen en diensten.

■ Hoge Raad 23 april 2021, nr. 19/04081, ECLI:NL:HR:2021:645

Civiel recht

2021/39 Notaris had bij maken testament moeten waarschuwen voor hoge erftaks voor LAT-vriendin

Als iemand zijn testament opstelt, moet de notaris in principe vastleggen wat iemands laatste wil is. Hof Den Bosch besliste in de volgende procedure dat de notaris had moeten waarschuwen voor de hoge erfbelasting die de erfgename zou moeten betalen.

Een vrouw was erfgename van een man met wie zij 35 jaar lang tot zijn overlijden een niet-geformaliseerde LAT-relatie had. De man liet bij zijn overlijden € 1,2 mln aan de vrouw na. Daarover was zij € 481.144 erfbelasting verschuldigd omdat zij geen recht had op de partnervrijstelling. Zij spande een klachtprocedure aan tegen de notaris en stelde dat die onzorgvuldig had gehandeld bij de totstandkoming van het testament.

De kamer voor het notariaat van hof Den Bosch besliste dat op een notaris een zware zorgplicht rust om alles te doen wat nodig is voor het intreden van de rechtsgevolgen die zijn beoogd met de rechtshandeling. De notaris had de testateur moeten wijzen op de gevolgen van de wijze waarop zijn laatste wil in een uiterste wilsbeschikking werd vastgelegd. Omdat de notaris bekend was met het feit dat de man en de vrouw een niet-geformaliseerde LAT-relatie hadden en dat zij dus niet werden aangemerkt als partners in de zin van de Successiewet, had de notaris de man moeten wijzen op de voor de vrouw te verwachten hoge heffing aan erfbelasting. Het Hof verklaarde de klacht van de vrouw gegrond en legde de notaris de maatregel van een waarschuwing op.

■ Kamer voor het notariaat in het ressort 's-Hertogenbosch 19 april 2021, nr. SHE/2020/65

Wetgeving

De stand van zaken per 5 juli 2021

■ Wetsvoorstel + MvT TK

■ Verslag TK

■ Nota n.a.v. verslag TK

■ Eindverslag TK

■ Aangenomen TK

■ Wetsvoorstel EK

■ Voorlopig verslag EK

■ Memorie van Antwoord EK

■ Eindverslag EK

■ Aangenomen EK

■ Staatsblad

■ Datum inwerkingtreding

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

Bij KB

Wet minimum CO2-prijs elektriciteitsopwekking 35 216

Dag na datum Stb

Wet excessief lenen bij eigen vennootschap 35 496

1-1-2023

Spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting 35 523

Dag na datum Stb

Fiscale verzamelwet 2022 35 708

1-1-2022

Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden 35 799

1-1-2024

Implementatiewet registratie uiteindelijk belanghebbenden van trusts en soortgelijke juridische constructies 35819

Bij KB

Intrekking Baangerelateerde Investeringskorting (BIK) 35873

Bij KB

Ben jij al bekend met onze
GoodHabitz-bundel?

143 trainingen
voor slechts
€ 195!



Wil jij investeren in je vaardigheden? Met de GoodHabitz-bundel krijg je direct toegang tot minstens 143 vaardigheidstrainingen. Minstens, omdat er elke maand meer trainingen worden toegevoegd. Daarbij zijn aan 61 trainingen PE-punten gekoppeld. Met deze ene bundel kun jij dus al je algemene punten voor dit jaar behalen. Hoe eerder je hem afneemt, hoe langer je ervan kan genieten. Je hebt namelijk toegang tot de bundel tot 31 december 2021.

Bestellen kan binnen ons cursusaanbod
via rb.nl/fiscalist/cursussen/.

Van specialistengroepen naar commissies omdat...

Sinds enige tijd kent het Register Belastingadviseurs (RB) vakinhoudelijke commissies. Hoe en waarom zijn ze ontstaan en wat is hun meerwaarde? Therèse van 't Westende (algemeen directeur RB), Lisette van Rossum (fiscalist Bureau Vaktechniek en secretaris commissies RB) en Ivan Pouwels (verenigingsadviseur van CooperationNext) vertellen.

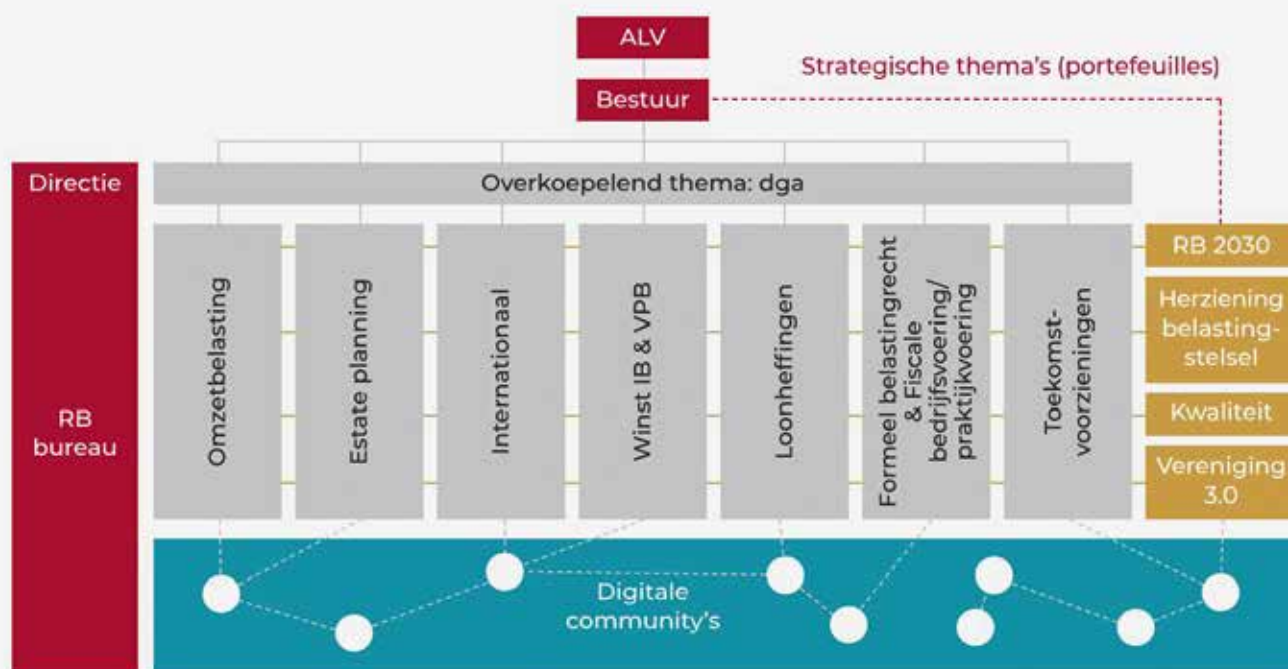
'Tot voor kort hadden we binnen de vereniging specialistengroepen. Die groepen vormden in feite informele gremia. Ze hadden geen plek in de governancestructuur van het RB. Dat betekent overigens niet dat ze niet van waarde waren. Binnen de specialistengroepen vond vaktechnisch overleg plaats en gezamenlijk leverden de betrokken RB-leden met een specifieke expertise input voor wetsvoorstellen en bijvoorbeeld voor het belastingplan. De

groepen kregen weinig ondersteuning vanuit het bureau.

Ongeveer twee jaar geleden is besloten dat het RB meer werk wilde gaan maken van Public Affairs in het algemeen en de lobby in het bijzonder. Belangrijk daarbij is we meer aan de voorkant van het lobbyproces komen te zitten, bijvoorbeeld bij de ambtelijke voorbereiding van nieuwe maatregelen. Om dat voor elkaar te kunnen krijgen is

het belangrijk dat Bureau Vaktechniek (BVT), de directeur fiscale zaken, de voorzitter en het bestuurslid met de portefeuille profilering goed in positie komen. Maar ook dat er inhoudelijke input vanuit de (specialisten binnen de) vereniging komt, die wordt verbonden met de mensen die actief zijn in de lobby. Je wilt dus borgen dat de expertise van de leden formeel een plek krijgt in het naar buiten treden van de vereniging. Dat is overigens ook de wens geweest van de specialistengroepen zelf. Ook zij stelden vast dat trajecten niet synchroon liepen. Met het inzetten van de beweging naar 3.0 ontstond de ruimte om e.e.a. goed in te regelen. Nu is de kunst elkaar, binnen een kloppende structuur, te vinden. Daar moeten we de tijd voor nemen', aldus Therèse van 't Westende.

Nieuwe structuur Register Belastingadviseurs



Vereniging 3.0

Waarom is het concept 'vereniging 3.0' zo belangrijk voor het laten settelen van de commissies in de vereniging? Ivan Pouwels: 'Het RB heeft ervoor gekozen voorop te willen lopen als het gaat om fiscale kennis gerelateerd aan de mkb-adviespraktijk en daarmee om te werken aan de autoriteitspositie van de vereniging. Die positie maakt het (nog) beter mogelijk de Register Belastingadviseur ook in de markt zichtbaar te profileren. Daarnaast is het belang onderstreept van een actieve vereniging waarbinnen leden ook echt meedoen. Het RB is een club van zo'n 6.700 fiscalisten die allemaal kennis en ervaring vanuit de dagelijkse praktijk hebben. Uit die bron kun je putten. En dat moet ook want voor de vakinhoud waarmee je als vereniging in de spotlights wilt staan, kun je niet alleen de mensen van het bureau verantwoordelijk maken.

Als je als vereniging met de fiscale kennis van de mkb-adviespraktijk voorop wilt lopen, kun je niet zonder de kennis en ervaring van je 6.700 leden

In het verleden was het bij verenigingen vaak zo dat medewerkers van het bureau informatie of oplossingen voor een specifiek probleem 'op gingen halen' bij enkele leden. Tegenwoordig kan er, zeker met inzet van digitale middelen, veel meer. Je wilt als beroepsvereniging een infrastructuur bouwen waarmee leden kennis delen maar ook zichtbaar worden, op het podium staan. De vereniging is immers van en voor de leden. Het RB gaat dan functioneren als een netwerkorganisatie waarin intensief kennis wordt gedeeld; daarmee is behartiging van de belangen van de leden mogelijk op diverse fiscale dossiers.'

Uiteraard zullen niet alle leden ambities hebben op dit vlak. De inschatting is dat er

zo'n 1.000 leden actief (willen) zijn en die moeten dus kunnen aanhaken op een proces binnen de club waarin ze iets kunnen bijdragen, een deel van hun ambities gaan verwezenlijken.

Realiteit

Lisette van Rossum is secretaris van de commissies. Ze geeft aan dat het werken met commissies, ingebed in de verenigingsstructuur, nieuw is en dat het dus tijd zal vergen dat goed in te regelen. 'Het zal bijvoorbeeld betekenen dat we meer in de breedte naar een onderwerp kijken, dat de meningen daarover van de specialist, BVT en RB-leden actief in de praktijk met elkaar verbonden moeten worden.'

Therèse van 't Westende geeft aan dat je dit spanningsveld ook terug ziet op het discussieplatform.

Vanuit zijn ervaring met andere verenigingen brengt Ivan Pouwels in dat het ook niet voor iedereen weggelegd is veel tijd te besteden aan kennisdeling of meedenken over oplossingen voor een concreet vraagstuk. Medewerkers van een groter kantoor hebben daar vaak meer ruimte voor.

Een gedragen standpunt uitdragen

'In de komende maanden gaan we binnen de vereniging echt ervaring opdoen met deze manier van samenwerken. We staan aan het begin van een leertraject waarin we bijvoorbeeld uit gaan vinden hoe de commissies en het bestuur zich tot elkaar verhouden. Hoe spreken we binnen de vereniging met elkaar en op welke manier komen we tot een visie of standpunt? Dat impliceert dat je als commissielid niet alleen als fiscalist kunt kijken, maar je ook moet verdiepen in wat we, met het bij-schakelen van expertise op het gebied van communicatie en Public Affairs, naar buiten brengen. De vereniging is in beweging en waar we eerst de veilige route van een internetconsultatie kozen, willen we nu, door proactief onderwerpen aan te kaarten, het verschil maken voor onze leden en het mkb', aldus Therèse van 't Westende.

Lisette van Rossum vult aan: 'Vanuit het bureau zijn we inmiddels gestart met het

aanbrengen van die verbinding tussen vakinhoud, communicatie en Public Affairs. Collega's van het bureau gaan schakelen met commissievoorzitters. Daarmee worden boodschappen en standpunten die naar buiten gaan, geladen vanuit de vakinhoud. Dat is nodig als je, zoals eerder aangegeven, niet alleen in reactieve zin met belangenbehartiging bezig wilt zijn. Ik vul daar, als jurist met een achtergrond in de Public Affairs, de rol van aanjager, motivator en coördinator richting de commissies. Bekeken wordt welke trends en ontwikkelingen waar te nemen zijn binnen de diverse aandachtsgebieden. Die vertalen we naar het jaarplan maar, waar opportuun, ook naar belangenbehartiging en communicaties. Sommige commissies zoeken elkaar in dit proces op.'

Door actief te zijn binnen je beroepsvereniging kun je invloed uitoefenen, een (maatschappelijke) bijdrage leveren en een deel van je eigen ambities, bijvoorbeeld op het gebied van besturen, realiseren

Ketenpartner

Door deze nieuwe werkwijze wordt het mogelijk om met de commissies, de deskundigen van het bureau en het bestuur bijvoorbeeld ideeën te ontwikkelen over een nieuw belastingstelsel. Daarin ziet het RB zichzelf als ketenpartner. Volgens de algemeen directeur is dat de gewenste aanpak rond strategische vraagstukken. Ook daarbij is het bundelen van krachten essentieel. Dan is het mogelijk om bijvoorbeeld samen met de overheid en collega-organisaties in het mkb met krachtige oplossingen of plannen te komen. In de energiesector is deze aanpak goed zichtbaar en werpt z'n vruchten af. Ook wordt



Therèse van 't Westende



Lisette van Rossum



Ivan Pouwels

de vereniging hiermee in veel sectoren beter zichtbaar. Dit kan bijdragen aan de autoriteitspositie en de waarde van de RB-titel in de markt.

Vanuit zijn brede ervaring als adviseur van verenigingen onderstreept Ivan Pouwels dat. 'Er is een gemeenschappelijk belang. We willen een goed en evenwichtig belastingstelsel waarmee we de problemen die er zijn samen op kunnen vangen. Dat betekent samen optrekken in de realisatie daarvan. Soms door mee te bewegen, soms door te polderen maar ook door, als dat past, je punt te maken.'

Consequenties elders in de vereniging

In het RB kennen we specialisten, die nu een plek krijgen in de commissies, maar ook generalisten. 'Mijn verwachting is dat de set jaarplannen, waarin goede vakin-

De kunst is fiscale issues te ontsluiten richting stakeholders die geen fiscalist zijn; zij moeten mee krijgen welke vraagstukken er liggen en wat het RB daarvan vindt of-in oplossende zin- kan bieden

houd en dus kwaliteit de rode draad is, ook een grote gemene deler gaan bieden. Die heeft onder meer consequenties voor opleidingen. Daarin moet ruimte zijn voor verdieping én overzicht, voor fiscale kennis en ontwikkeling van vaardigheden. Met verschillende leerlijnen gaan we dat concreet maken zodat we kunnen aanhaken bij de fiscalist die verder wil specialiseren en diens collega die vanuit het trusted advisor-schap andere deskundigen gaat inschakelen.

Verder is het zo dat een jaarplan van een commissie wordt voorzien van een advies vanuit het bureau en dan ter goedkeuring richting bestuur gaat. Als er straks zeven plannen liggen waarin tal van interessante lobbythema's staan omschreven moeten we natuurlijk prioriteren. Want wat we doen, doen we goed', aldus de algemeen directeur.

Daarnaast zal de komende tijd nog meer nadruk gelegd worden op snelle, actuele informatie voor de leden. Het RB gaat, naast de gebruikelijke notities ook jurisprudentie, artikelen en cetera ontsluiten via externe bronnen. De commissies spelen daarin ook een rol. Op die manier wordt de oude situatie, waarin de kritiek van leden was dat er prachtige notities verschenen, maar altijd vrij laat, omgeboogen. Tijdig geïnformeerd worden over actuele ontwikkelingen is essentieel voor de leden van het RB.

In de huidige constructie zit het bestuur op strategisch niveau, brengen de leden (deels via de commissies) vakinhoud in en kunnen de BVT-medewerkers verrijking bieden. Met meer (ingekochte) informatie maar ook door hun helpdeskwerk. Daarin



Bestuur en directie

Het RB ontwikkelt zich tot een vereniging die georganiseerd is rond haar kern, namelijk kennis; dat is een voorwaarde om ook door de buitenwereld gezien te worden als het fiscaal kenniscentrum voor het mkb

denken ze mee over concrete vragen of problemen maar horen ook waaraan leden behoefte hebben. Dat maakt hun contact met de commissies ook weer van belang.

Wat merken de leden van de commissies in de nabije toekomst?

Therèse van 't Westende: 'Zoals gezegd levert het werk van de commissies een impuls voor ontwikkeling van het onderwijsaanbod en de vakinhoudelijke leerlijnen daarbinnen. Maar we gaan ook zien dat leden zelf met suggesties komen voor onderwerpen waarop het RB zich moet

laten horen. Ze zullen ook vaker gevraagd worden naar hun mening over concrete issues en zichtbaarder worden in dat verband.

In dat kader breng ik graag nog de communities in beeld. Dat zijn online platforms gericht op kennisdeling en het opbouwen van netwerken in een informele sfeer. In het najaar starten we met drie proeftuinen rond internationaal belastingrecht, Jong RB-leden en het project vrouwen in de fiscaliteit. Iedereen kan zich daarvoor aanmelden en eigen kennis ook relevant maken binnen onze vereniging.'

Er zijn zeven vakinhoudelijke commissies:

- Omzetbelasting
- Estate planning
- Internationaal
- Winst - IB en VPB
- Loonheffingen
- Formeel belastingrecht & fiscale bedrijfsvoering/praktijkvoering
- Toekomstvoorzieningen.

Het thema dga overkoepelt de commissies.



mr. Ad Fruijtier RB
Omzetbelasting



drs. Rudie Martens RB
Toekomstvoorzieningen



mr. Marijke Vervoort RB
Internationaal



mr. Marian Bruggink RB
Estate planning



Peter Bos RB
Loonheffing



mr. Toon Nefkens RB
Formeel belastingrecht & fiscale bedrijfsvoering/praktijkvoering

RB Studiekring Arnhem

Bijzondere bijeenkomsten met bier en Bernard

Het zijn moeizame coronatijden (hopelijk: geweest), waardoor de leden van onze studiekringen elkaar al heel lang niet meer gezien hebben. De gezamenlijke en door het bureau in Den Haag gecoördineerde virtuele bijeenkomsten van de studiekringen waren een prima alternatief, maar er gaat natuurlijk niets boven een 'echte' kringavond. Hopelijk kunnen die vanaf september 2021 weer gaan plaatsvinden. Studiekring Arnhem heeft de afgelopen periode aan die gezamenlijke virtuele bijeenkomsten nog twee bijeenkomsten toegevoegd, exclusief voor haar eigen leden. Inclusief een aardigheidje. Want voorafgaand aan de eerste studiebijeenkomst ontvingen de leden een doos, met daarin een Jongbloed bierpakket en wat biergerelateerde parafernalia alsmede het zeer recent verschenen boekje 'Voorkom ruzie in bed' van de hand van professor Bernard Schols en de journaliste Heidi Klijsen.

Sixpack

In het bezit van een sixpack (dit keer dus nog meer dan anders) logden de leden op 29 juni 2021 in voor een door E-WISE verzorgde studiebijeenkomst rondom het thema Bier. Deze bijeenkomst was in wezen een vervolg op het roemruchte interview getiteld 'Biertje?' in Het Register 2020-5. Belastingadviseur annex bierbrouwer Dennis Jongbloed van Jongbloed Fiscaal Juristen werd een uur lang bevraagd door Sylvester Schenk over de fiscale aspecten van bier (dat zijn er talrijke, waaronder natuurlijk de bekende bieraccijns) en over de belevenissen van een startende brouwer. De uitzending werd besloten met een online proeverij waarbij Dennis een toelichting gaf op het genoemde sixpack. Helaas kon niet het volledige portfolio van Dennis geproefd worden. Dat was jammer, want vooral de diverse Belastingplannen (let wel: we hebben het hier over een serie versterkte biertjes die nu en de komende jaren gebrouwen gaan worden) zijn uitermate veelbelovend. Maar ja: na de uitzending moesten gast en gastheer toch ook weer enigszins veilig naar huis terug. En met een flesje Box 3 (een tripel) en een flesje Vakantiedag (een blond biertje met vlierbloesemsmaak) is de grens van een half promille genoemd in art. 8 van de Wegenverkeerswet echt wel bereikt. Bijkomende voordeel van dit bierpakket was dat de studiekring een leuk bedrag kon bijdragen aan de Jongbloed Foundation, waarmee goede doelen op kleine schaal kunnen worden bekostigd.

'Voorkom ruzie in bed'

Omdat de verzendkosten voor het bierpakket toch gemaakt waren konden we ook nog het nieuwe boekje 'Voorkom ruzie in bed' aan onze leden doen toekomen. En net zoals dat een paar jaar gele-

den met het boekje 'Voorkom ruzie bij de kist' het geval was, was de maître himself, prof. mr. Bernard Schols, bereid om in een uitzending op 9 juli zijn laatste pennenvrucht van zijn onnavolgbare commentaar te voorzien. Opnieuw werd hij bevraagd door Sylvester Schenk, die vooral van de hooggeleerde wilde weten wat de rol van de belastingadviseur was bij de onderwerpen genoemd in de beide boekjes. En hoewel zowel erfrecht als huwelijksgoederenrecht een soort van mandarijnenrecht kunnen zijn, bleken tal van 'gezond verstand' adviezen laaghangend fruit te vormen. Op de vraag van Schenk of cliënten eigenlijk zelf wel weten of ze nu (al dan niet onder huwelijkse voorwaarden) gehuwd, geregistreerd, gepartnerd of enkel fiscaal gepartnerd waren antwoordde Schols dat in verbazingwekkend veel gevallen cliënten dat zelf niet weten. Daar ligt dan een mooie taak voor de adviseur. Na afloop kregen alle studiomedewerkers van Bernard nog een exemplaar van zijn boekje. Toch aardig. Waarna tot slot een biertje werd gedronken. Eén door Schenk, want die moest nog rijden. Bernard lustte nog wel een tweede: die had vervoer geregeld. Kortom: een geslaagd initiatief van de studiekring Arnhem. In de wetenschap dat niets boven het echte gaat. Gelukkig gaan die in september weer opnieuw van start, op de bekende locatie bij Van der Valk in Duiven.



Bernard Schols (links) en Sylvester Schenk (foto: Raphaël Drent)

VAN UITSTEL KOMT AFSTEL

Strafrechtelijke vervolging voor iets dat je niet hebt gedaan? Het kan bij zogenoemde omissiedelicten. Een voorbeeld daarvan in het fiscale strafrecht is de strafbepaling van art. 69a AWR. Daarin is het opzettelijk niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de gestelde termijn betalen van aangiftebelastingen strafbaar gesteld.

Het artikel werd in 2014 ingevoerd om meer handvatten te hebben voor een strafrechtelijke aanpak van fraude met loonheffingen en omzetbelasting (carrouselfraude). Daarbij werd vaak wel correct aangifte gedaan, maar de 'ploffer' betaalde vervolgens niet. Een fiscaal delict ontbrak in zo'n geval. Daarom werd deze strafbepaling aan het aanwezige instrumentarium toegevoegd.

Strafuitsluitingsgrond

Het artikel bevat tevens een strafuitsluitingsgrond. Degene die de ontvanger tijdig om uitstel van betaling heeft verzocht of die tijdig een schriftelijke melding betalingsonmacht heeft gedaan, is niet strafbaar. De beslissing op het uitstelverzoek of de melding is niet relevant.

Recent vernietigde hof Den Bosch een op art. 69a AWR gegronde veroordeling door de rechtbank.¹ Hoewel het OM al op een andere grond niet-ontvankelijk werd verklaard – er waren al fiscale verzuimboeten opgelegd voor het niet (tijdig) betalen: dus dubbele bestraffing – ging het hof in een overweging ten overvloede in op de strafuitsluitingsgrond. Het hof overwoog dat een verzoek om uitstel van betaling vormvrij is en dat uit het dossier bleek dat de verdachte tijdig om uitstel van betaling had verzocht. Uit verklaringen van de verdachte en een als getuige gehoorde belastingambtenaar bleek dat de verdachte met de ambtenaar had gesproken over zijn financiële problemen. De ambtenaar verklaarde te hebben toegezegd een verslag van het gesprek bij de afdeling invordering neer te leggen. Het hof leidde daaruit af dat was verzocht om uitstel van betaling. De verdachte had zich dus ook kunnen beroepen op de strafuitsluitingsgrond.

Bescherming goedwillenden

Ook hof Arnhem-Leeuwarden gaf in 2019 een ruime toepassing aan de strafuitsluitingsgrond.² Het hof overwoog dat 'goedwillende belastingsschuldigen' beschermd moeten worden. Daaronder verstaat het hof degene die direct bereid is opening van zaken te geven en die zich naar vermogen inzet om de schuld alsnog te voldoen. De belastingsschuldige die de Belastingdienst tijdig informeert over zijn betalingsproble-

Artikel 69a AWR werd ingevoerd om meer handvatten te hebben voor een strafrechtelijke aanpak van fraude met loonheffingen en omzetbelasting (carrouselfraude)

men, zodat de ontvanger desgewenst zijn (omvangrijke) wettelijke instrumentarium kan inzetten om de schuld te innen, beschouwt het hof als goedwillend. Vervolgens stelt dit hof vast dat de ontvanger wist van de betalingsproblemen en daarover meer dan eens contact had met de verdachte. Desondanks wees de ontvanger hem niet op de mogelijkheid van het doen van een melding betalingsonmacht. Een brief van de belastingsschuldige werd ook niet als zodanig (h)erkend ondanks de daarin vermelde mededeling: 'Gezien de omvang van de schulden komen wij met alle bijkomende kosten niet meer uit deze situatie. Het enige wat wij nog kunnen doen is een

sanering van de schulden door middel van een crediteurenakkoord.'

Volgens de ontvanger was dit geen melding betalingsonmacht omdat een tijdvak ontbrak. Het hof oordeelde dat het onredelijk was om een dergelijke formele tekortkoming doorslaggevend te achten in een geval waarin sprake was van een onomstreden en voortdurende betalingsonmacht. Het hof merkt de brief aan als een melding als bedoeld in de strafuitsluitingsgrond.

Ultimum remedium

De slotoverweging van het hof in deze zaak bevat een aanwijzing voor zowel het OM als de Belastingdienst. Het hof merkt op dat de ontvanger beschikt over een voldoende invorderingsinstrumentarium en overweegt dan: 'Van de Belastingdienst mag daarbij een voortvarend en adequaat optreden verwacht worden. De inzet van het strafrecht is een ultimum remedium en is bedoeld voor andere gevallen waarin het bestaande instrumentarium aanwijsbaar te kort schiet.' En zo is het!

¹ Hof Den Bosch 13 april 2021, nr. 20-003231-18, ECLI:NL:GHSHE:2021:1168.

² Hof Arnhem-Leeuwarden 13 februari 2019, nr. 21-004117-18, ECLI:NL:GHARL:2019:1244.



Door: **mr. Hans van Immerseel**
De Bont Advocaten



Model onder de aandacht: de oproepovereenkomst

Het Register Belastingadviseurs (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 (interessant aspect van een) model toe of behandelen we een actualiteit.

De arbeidsovereenkomst met uitgestelde prestatieplicht, ook wel nulurencontract of oproepovereenkomst genaamd, blijft de gemoederen bezig houden. Algemeen bekend is dat de oproepovereenkomst in de politiek niet geliefd is. Getracht wordt het gebruik ervan af te remmen. Per 1 juli 2021 zijn weer twee nieuwe wetswijzigingen ingegaan voor de oproepovereenkomst. Deze zien op de belangrijke verplichting van het zogenaamde 'vastklikmoment' en worden in deze bijdrage toegelicht.

Aanbod voor vaste arbeidsomvang

Sinds de Wet Arbeidsmarkt in Balans (WAB) is de wetgeving rondom oproepkrachten aanzienlijk gewijzigd. Een belangrijke wijziging is dat de werkgever sinds 1 januari 2020 verplicht is om de oproepkracht na twaalf maanden werken een schriftelijk aanbod te doen voor een vaste arbeidsomvang, het zogenaamde 'vastklikmoment'. Deze arbeidsomvang is gelijk aan het gemiddeld aantal verloonde uren van de oproepkracht in de afgelopen twaalf maanden. Op deze wijze wil de wetgever de rechtspositie van oproepkrachten versterken en wordt beoogd hen meer zekerheid te bieden.

Wanneer de werkgever de verplichting van het aanbod van de vaste arbeidsomvang niet naleeft, heeft de oproepkracht recht op loon over deze ('opgebouwde') arbeidsomvang¹. Dit kan dus leiden tot (aanzienlijke) loonvorderingen, welke ook kunnen worden ingesteld wanneer de oproepkracht al uit dienst is.

Wijziging verplichte aanbod oproepkracht

In de wet is echter niet geregeld wanneer het aanbod voor een vaste arbeidsomvang nu precies dient in te gaan. Op dit punt

zijn per 1 juli 2021 een tweetal wijzigingen doorgevoerd²:

1) voortaan is de termijn van acceptatie van het aanbod door de oproepkracht gemaximeerd tot één maand (voorheen gold een termijn van tenminste een maand);

2) verder geldt voortaan dat wanneer de oproepkracht het aanbod voor de vaste arbeidsomvang accepteert, de vaste arbeidsomvang uiterlijk dient in te gaan op de eerste dag van de vijftiende maand van de arbeidsovereenkomst.

Op deze wijze wordt gerealiseerd dat bij acceptatie van het aanbod de vaste arbeidsomvang uiterlijk ingaat twee maanden nadat de arbeidsovereenkomst twaalf maanden heeft geduurd. Eerder ingaan van de vaste arbeidsomvang mag wel, later niet meer.

Acceptatie aanbod door oproepkracht niet verplicht

De oproepkracht behoudt na 1 juli de vrijheid om het aanbod van de werkgever voor een vaste arbeidsomvang niet te accepteren. De werknemer blijft dan werken als oproepkracht op basis van flexibele uren. Wel blijft het zaak voor de werkgever om het aanbod en de afwijzing hiervan door de werknemer schriftelijk vast te leggen. Dit om te voorkomen dat de werkgever achteraf met een loonvordering wordt geconfronteerd op grond van de vastklikregeling. Houd er rekening mee dat (ex-)werknemers vijf jaar de tijd hebben om een loonvordering in te dienen en dat deze kan worden verhoogd met de wettelijke verhoging van maximaal 50% én de wettelijke rente. Beschikbaarheid voor arbeid is geen voorwaarde voor het ontstaan van de loonvordering. Zie voor een voorbeeld van een dergelijke loonvordering de zaak bij de kantonrechter te Maastricht van 9 decem-

ber 2020 (ECLI:NL:RBLIM:2020:9724). Hier werd de loonvordering met de maximale wettelijke verhoging en wettelijke rente toegekend.

Toekomst oproepcontracten

Tot slot, ook in het recente SER-akkoord³ komt de oproepovereenkomst aan de orde. Voorgesteld wordt om de oproepovereenkomst te verbieden en te vervangen door een basiscontract met tenminste een kwartaalurennorm.

We zullen moeten afwachten wat de toekomst van het oproepcontract gaat worden. Voor dit moment is het in elk geval zaak om de wijzigingen per 1 juli 2021 in acht te nemen en je klanten hierover te informeren.

¹ Zie artikel 7:628a lid 8 BW.

² Zie het gewijzigde artikel 7:628a lid 5 BW.

³ Sociaal-economisch beleid 2021-2025. Zekerheid voor mensen, een wendbare economie en herstel van de samenleving, juni 2021.

Door:

Mr. Bas Jeckmans
Bol Juristen



Je vindt de juridische modellenbank op het Fiscaal Kennisplatform (RB.nl). Bij korte vragen over het gebruik van of de behoefte aan uitleg over de juridische modellen kun je gratis gebruikmaken van de Juridische Helpdesk van Bol Juristen. Zij zijn bereikbaar per e-mail via juristen@boljuristen.nl of telefonisch op 088-1211211.

Hoe werkt het Amerikaanse belastingrecht?

Casus: een particuliere klant heeft zowel de Nederlandse als de Amerikaanse nationaliteit, woont in Nederland en heeft een Nederlandse bankrekening.

Is je klant verplicht om een Amerikaans identificatienummer aan te vragen? En is hij verplicht om in de VS jaarlijks belastingaangifte te doen? En welke verplichtingen gelden er voor jou als zijn belastingadviseur?

Gevolgen voor je klant

De VS kent een belastingstelsel op basis waarvan belasting wordt geheven van een ieder die de Amerikaanse nationaliteit heeft. Dit is bijvoorbeeld het geval indien iemand een Amerikaanse ouder heeft en/of in de VS geboren is.

Als je klant de Amerikaanse nationaliteit heeft, is het van belang om zijn verplichtingen voor de Amerikaanse belastingwetgeving vast te stellen. Op grond van de Amerikaanse Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) is je klant namelijk verplicht een Amerikaans identificatienummer aan te vragen en deze te verstrekken aan zijn bank. Daarnaast is je klant verplicht jaarlijks aangifte (indien inkomen meer is dan \$13.000) en/of de FBAR (Foreign Bank Account Report) (maximum banksaldo is meer dan \$10.000) in te dienen in de VS. Ook als je klant geen (noemenswaardige) band heeft met de VS. Men spreekt in dat geval ook wel van een zogenaamde toeval-Amerikaan.

Buitenlandse financiële instellingen zijn op grond van de FATCA-wetgeving verplicht om jaarlijks aan de Amerikaanse belastingdienst te rapporteren over rekeningen van personen die aangifteplichtig zijn in de VS.

Een Nederlandse bank kan de bankrekening van een particuliere klant met de Amerikaanse nationaliteit opheffen, als deze klant weigert een Amerikaans identificatienummer aan de bank te overleggen. Dat besloot eind 2020 de voorzieningenrechter van de rechtbank Midden-Nederland in een door een Amerikaanse particuliere klant aangespannen kort geding tegen de Volksbank.

Gevolgen voor jou als belastingadviseur

Het hebben van een particuliere klant met de Amerikaanse nationaliteit heeft voor jou als belastingadviseur ook specifieke aandachtspunten. Je dient je klant namelijk te wijzen op de verplichtingen uit de FATCA-wetgeving.

Maar wat als je klant geen Amerikaans identificatienummer wil aanvragen? En ook geen aangifte in de VS wil doen? Wat zijn

daarvan de gevolgen voor jou als belastingadviseur?

In bovengenoemd kort geding oordeelde de voorzieningenrechter dat de opzegging van de bankrelatie door de Volksbank op de rechtsgrond belastingontduiking terecht was. Vaststaat namelijk dat de eiser in deze procedure geen Amerikaans identificatienummer heeft verstrekt en ook niet wil gaan verstrekken aan de bank. Dit omdat hij geen belastingaangifte in de VS wil doen, terwijl hij daar wel toe verplicht is. Daarmee staat ook vast dat er een risico is op belastingontduiking en dat dat risico voldoende groot is om de daarop gebaseerde opzeggingsgrond te rechtvaardigen.

De Hoge Raad oordeelde in 2008 al dat belastingontduiking ook een gronddelict voor witwassen vormt. De belastingadviseur zal bij weigering van zijn klant om zich te houden aan de verplichtingen op grond van de FATCA-wetgeving een melding moeten doen op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). Ook zal hij moeten overwegen om de relatie op te zeggen.

Advies

Heb je een klant met de Amerikaanse nationaliteit wijs deze dan op de verplichtingen uit de FATCA-wetgeving. En let op je eigen verplichtingen op grond van de Wwft.

Meer weten?

Het ministerie van Financiën heeft met de Nederlandse Vereniging van Banken de afspraak gemaakt dat de banken in 2021 geen rekeningen van 'toeval-Amerikanen' zullen sluiten. Ook niet als zij geen Amerikaans identificatienummer hebben aangeleverd. Het ministerie van Financiën heeft onlangs diverse Q en A's over het onderwerp toeval-Amerikanen gepubliceerd. Wil je meer weten over je verplichtingen als belastingadviseur op grond van de Wwft? Volg dan de RB module over de Wwft. Zie ook de website van Rubes US Tax Services BV. Dit RB-kantoor is gespecialiseerd in o.a. het Amerikaanse belastingrecht: www.rubestax.com

In deze rubriek behandelen we veelgestelde vragen op het discussieforum van het Fiscaal Kennisplatform. Als RB-lid kun je hier discussiëren met andere leden over je fiscale praktijk. Leden helpen leden. Je bereikt het discussieforum door in te loggen op je account op RB.nl. Daarnaast is er de helpdesk van Bureau Vaktechniek. Onze fiscalisten helpen je met name door collegiaal te overleggen, te 'klankborden' en eventueel door te verwijzen naar specialisten.

Mr. Lisette van Rossum
Bureau Vaktechniek





Dit organiseren we rondom Prinsjesdag

Over een maand is het zover: Prinsjesdag. De presentatie van het Pakket Belastingplan 2022 is het moment waar alle fiscalisten vanaf de zomer (of zelfs langer) naar uitkijken. Gewoonlijk komen daar veel relevante punten uit. Ook voor dit jaar verwachten wij een aantal wijzigingen. Hoe ben je snel op de hoogte van alle veranderingen? Wij organiseren rond dit thema de volgende bijeenkomsten:

- Jubileumevenement 'Prinsjesdag': we starten op de avond van Prinsjesdag met ons derde jubileumevenement. Hier staan we uitgebreid stil bij de wijzigingen. Dat doen we vanuit verschillende perspectieven en met zeer interessante sprekers. Zo hebben we bijvoorbeeld Eric Smit (Follow the money) en Steven van Eijck (oud-staatssecretaris van Financiën) aan tafel.
- Rijksbegroting: net als afgelopen jaar verzorgen we in de week na Prinsjesdag een hybride bijeenkomst, gegeven door Edwin Heijthuis. Je kiest zelf of je in de zaal zit, of vanaf je eigen bank meekijkt.
- Actualiteitenbijeenkomst Prinsjesdag: uiteraard analyseren onze eigen fiscalisten alle plannen ook uitvoerig en nemen ze je mee in de verschillende onderwerpen.
- Eindejaarstips: in oktober vervolgen we met een webinar, waarin er onder andere aandacht is voor de plannen uit het Pakket Belastingplan 2022 die al snel uitgevoerd worden, of voor wijzigingen op plannen die bekend zijn gemaakt op een eerdere Prinsjesdag.

Vier bijeenkomsten die je niet wilt missen. Meer informatie hierover vind je (binnenkort) op [RB.nl](https://rb.nl). Houd de website dus goed in de gaten!

Vaardighedenaanbod versterkt

Het Register Belastingadviseurs is gericht op de toekomst en vertaling daarvan voor de RB. De RB 2030 is een belastingadviseur die niet alleen actuele fiscale kennis heeft, maar ook de juiste vaardigheden om zijn klanten een optimaal advies te kunnen bieden. Daarom is besloten om nóg meer aandacht te geven aan vaardigheden. Het Register Belastingadviseurs is twee samenwerkingen aangegaan om het vaardighedenaanbod te verbreden.

GoodHabit is onze partner op online educatie. Met de nieuwe GoodHabit-bundel krijg je voor slechts € 195 (ledenprijs) toegang tot een pakket van 143 online vaardigheidstrainingen waar je tot het einde van het jaar onbeperkt gebruik van kunt maken. Hiermee haal je al je algemene PE-punten voor dit jaar!

Daarnaast verzorgt Artra onze klassikale vaardigheidstrainingen. We hebben hier een selectie gemaakt in basistrainingen die voor elke adviseur handig zijn, zoals adviesvaardigheden, commerciële vaardigheden en onderhandelings technieken. Daarnaast hebben we een aantal trainingen die, vooral in deze tijd, zeer relevant zijn. Denk aan leidinggeven op afstand, portfoliomanagement en online personal branding. Met welke vaardigheidstraining begin jij?

Ga naar [RB.nl](https://rb.nl) en bekijk het volledig vaardighedenaanbod.

Op de planning: nieuwe leerlijnen

In januari 2021 zijn we gestart met de modulaire opzet van de RB Academy. Daarbinnen zijn er vier leerlijnen die allemaal als doel hebben de RB-titel te behalen. In juni jl. is daar de leerlijn 'RB worden voor RBc-leden' aan toegevoegd. Deze leerlijn biedt RBc-leden een blijvende mogelijkheid om door te studeren tot RB. Het eindigt niet bij deze nieuwe leerlijn. Zo hebben we eind juli de leerlijn 'Vrouwen in de fiscaliteit' geïntroduceerd en zijn we bezig met de leerlijnen 'Digitale transformatie en tax & technology voor de fiscalist' en 'Jong RB'. En we hebben nog veel meer ideeën voor andere toekomstige leerlijnen.

Meer informatie vind je binnenkort op [RB.nl](https://rb.nl).

Geslaagden van de RB Academy aan het woord

‘Hoe gaat het nu met....?’

Deniz Yaşar RB, partner bij Stellar Tax Advice.

‘Ik begon met de studie tot Register Belastingadviseur in 2016 en rondde de opleiding af in 2020. In het eerste gedeelte van mijn carrière werkte ik in de controlepraktijk bij een middelgroot accountantskantoor in IJmuiden. Vanaf mijn 18e jaar ben ik meteen na het gymnasium gestart met de RA Opleiding Accountancy & Controlling aan de Nyenrode Business Universiteit. Na het behalen van mijn bachelor in 2014 besloot ik om het op een andere boeg te gooien, omdat slechts het afvinken van werkprogramma’s mij enorm tegen ging staan. Toen ben ik naar een deta-

kunt direct het geleerde in de praktijk brengen. Door deze studie werd ik een betere adviseur voor mijn klanten. Daarnaast staat het Register Belastingadviseurs heel goed bekend bij klanten en staat het goed aangeschreven in de markt. Om daar deel van uit te maken, maakt mij heel erg blij.

Doorbijten

De combinatie van werken en studeren vond ik heel prettig, maar ook wel eens zwaar. Af en toe houd ik wel van een feestje op de vrijdagavond en dan was les op zaterdagochtend om tien uur wel even doorbijten. Maar over het algemeen vond ik het heel fijn. De vorm was voornamelijk klassikaal en dat beviel mij goed. Ik had contact met veel medestudenten van wie je ook veel kunt leren en waardoor je je netwerk direct uitbreidt.

Het meest interessante onderdeel was voor mij internationaal belastingrecht. Heel boeiende materie, vind ik. Daardoor kwam ik ook in aanraking met Transfer Pricing. Dit gaat – kort gezegd – over het bepalen en vastleggen van een eerlijke, zakelijke prijs bij bijvoorbeeld leveringen aan een dochtermaatschappij in het buitenland. Inmiddels heb ik mij hierin verdiept en heb ik een aanvullende cursus gevolgd, zodat wij TP-rapportages kunnen opstellen voor onze internationaal opererende klanten.

De kennis en vaardigheden die ik op de RB Academy geleerd heb, helpen mij erg goed in de dagelijkse praktijk. Ik heb veel gesprekken met mijn klanten en kan hen nu dankzij de opleiding goed bijstaan. Mede door het Register Belastingadviseurs ben ik gegroeid van gesprekspartner naar een echte *trusted advisor*.

‘Mede door het Register Belastingadviseurs ben ik gegroeid van gesprekspartner naar een echte trusted advisor’

cheringkantoor gegaan en ben ik ook werkzaam geweest voor diverse administratiekantoren. Ik kwam erachter dat ik een goede band met klanten kon opbouwen. Tijdens de gesprekken met klanten merkte ik dat zij veel fiscale vragen hadden en dat ik daar nauwelijks antwoorden op had. In overleg met mijn toenmalige werkgever besloot ik om de RB Academy te gaan doen. Ik wilde graag een vervolgopleiding die paste bij mijn accountancy-achtergrond. Deze vervolgstap bleek een schot in de roos. Nu ben ik mede-eigenaar van Stellar Tax Advices, een multidisciplinair belastingadvieskantoor met diverse expertises in huis. De praktijkgerichte opzet van de opleiding sprak mij erg aan. Je



Deniz Yaşar RB
(foto: Raphaël Drent)

Rollenspellen in Taxweek

Begin juni vond de Taxweek weer plaats, een evenement voor studenten van vijf verschillende hogescholen: Hogeschool van Amsterdam, Fontys, Hogeschool Rotterdam, Hanzehogeschool Groningen en Saxion. Ook wij, als het Register Belastingadviseurs, mochten hier een workshop geven en laten zien hoe het werk als belastingadviseur voor het mkb eruit kan zien.

We startten met een korte quiz over onze vereniging. Daarna heeft Peter Goossens, beleidsadviseur onderwijs en innovatie van de afdeling opleidingen, twee mooie casussen begeleid bij tweehonderd studenten van de verschillende hogescholen. Op deze manier gaf hij een klein inkijkje in het werk van een RB. In de casussen richtte hij zich op een overname bij een familiebedrijf.

Van elke hogeschool werden een aantal studenten gekozen die in het rollenspel mee mochten doen. Ze kregen de rol van belastingadviseur of de rol van kind toegewezen. Peter Goossens nam de rol als

'senior/vader' en gaf de studenten een goede uitdaging. Want de senior zag de rol van de kinderen natuurlijk heel anders dan dat zij dat zagen. Na de eerste casus werd het de studenten al snel duidelijk dat het voor een adviseur niet wenselijk is om het eerste gesprek met alle betrokkenen tegelijk te hebben. In plaats daarvan moet er juist los van elkaar in gesprek gegaan worden. Alle wensen moeten in kaart gebracht worden, ook de sociale, en daarna kan pas een fiscaal advies gegeven worden. Bij de tweede casus werd dit advies meteen opgevolgd. De 'adviseur' stelde vra-

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

gen zonder dat het meteen over de fiscaliteit ging. Hierin werd gefocust op het gezichtspunt van de senior. Ook werd de tip gegeven om de ouders te begeleiden met een stukje inlevingsvermogen: 'als wij, als ouders, nou de kinderen zouden zijn, hoe zouden wij het dan in willen richten?'. Hoe zou jij de ouders en kinderen begeleiden bij een overname? Wat zouden jouw tips zijn aan de studenten om dit nóg beter aan te pakken? Suggesties en tips zijn altijd welkom en kun je insturen via jongrb@rb.nl.

Jong RB-webinar: Internationale belastingheffing in de mkb-praktijk

Op donderdag 3 juni vond het webinar 'Internationale belastingheffing in de mkb-praktijk' plaats voor onze Jong RB-leden.

Steeds meer ondernemers werken over de grenzen, waardoor internationale belastingheffing in de mkb-praktijk steeds belangrijker wordt. Met enkel kennis van het nationale belastingrecht red je het als jonge fiscalist niet. Susanne Schorel – Willems van Schipper Accountants en Martijn Kemper van HLB Witlox Van den Boomen hebben de deelnemers in twee uur de perikelen van de internationale praktijk toegelicht.

Aan de hand van casusposities hebben Susanne en Martijn de

deelnemers die internationaal opereren.

De sprekers hebben verschillende rechtsbronnen (nationaal recht, verdragen en Europees recht) besproken en handvaten gegeven hoe een internationale casus kan worden aangevlogen. Ook bespraken ze de actuele ontwikkelingen.

De doelstellingen van de middag waren:

- begrijpen hoe internationaal belastingrecht wordt vormgegeven;
- begrijpen waar een klant aan moet denken bij emigratie/remigratie;
- beter in staat zijn jouw klant te begeleiden op het internationale speelveld.

Die doelstellingen zijn voor mij allemaal behaald.

*Manon Staal MSc RB
RB Jongerencommissie*

Kun jij niet genoeg leren over internationaal belastingrecht? Bekijk dan het aanbod op RB.nl voor andere cursussen en modules.

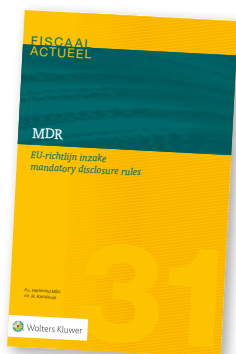


Boeken

MDR – EU-richtlijn inzake mandatory disclosure rules

Auteur: A.I. Harteveld MSc en
mr. R. Kamphuis
Uitgever: Wolters Kluwer
ISBN: 978 9013164251
Prijs: € 59,90

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



De invoering van de Europese richtlijn inzake mandatory disclosure rules (kortweg 'MDR' of in jargon 'DAC6') beoogt belastingautoriteiten reeds in een vroeg stadium inzicht te geven in potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies. Daartoe bestaat een verplichting voor intermediairs of soms de belastingplichtige om bepaalde constructies snel te melden bij de Belastingdienst. Dit werk is voor zover ons bekend het eerste boek dat geheel aan dit onderwerp is gewijd.

In het boek komen onderwerpen aan de orde zoals het toepassingsbereik, wie er moet melden, welke constructies meldingsplichtig zijn en hoe er moet worden gemeld. Voor de meldingsplicht van een constructie is het van belang dat wordt voldaan aan een zogenaamd wezenskenmerk. Deze wezenskenmerken worden ook uitgebreid toegelicht. De inhoud wordt afgesloten met de gevolgen van niet juist of niet tijdig melden.

De eerlijkheid gebiedt ons te zeggen dat het boek tegenviel. Het boek somt redelijk stoïcijns de theorie op, die vanwege de open normen in de richtlijn moeilijk af te bakken is. Het had dan juist een welkome toevoeging geweest als de auteurs meer (praktijk)voorbeelden hadden gebruikt. Nu blijft het boek hangen in de open normen, waarbij de gebruikte illustraties het er helaas niet veel duidelijker op maken.

Voor de MDR-specialist voegt het boek vermoedelijk niet veel toe, want deze informatie mag bekend worden verondersteld. De niet-specialist trekt na vijf pagina's waarschijnlijk de conclusie dat dit aan een specialist moet worden overgelaten.

Eindoordeel: ■ ■

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

EU VAT Compass 2021/2022
IBFD Tax Travel Companion

Auteur: Fabiola Annacondia
Uitgever: IBFD
ISBN: 978 9087227081
Prijs: € 130

Praktisch nut	8
Wetenschappelijk niveau	6
Actualiteit	9
Leesbaarheid	9
Presentatie	8
Prijs-kwaliteitverhouding	8
Bedoeld voor	specialist



Bij een boek over de btw-jurisprudentie denken de meeste fiscalisten aan de bundel die Wilbert van Nieuwhuizen jaarlijks uitbracht. Deze bundel wordt echter niet meer uitgegeven omdat deze bundel te omvangrijk was geworden door de vele uitspraken van het Hof van Justitie. De bundel van EU VAT Compass (uitgegeven door IBFD en Engelstalig) vormt wellicht een mooi alternatief.

Deze bundel bestaat uit drie delen: tekst van verschillende richtlijnen, jurisprudentie van het Hof van Justitie en beschrijving van nationale regels. Met name de laatste twee delen zijn interessant. Voor het eerste deel kan men net zo makkelijk de wetbundel gebruiken die het RB jaarlijks aan haar leden geeft.

Het tweede deel geeft alleen het dictum weer. De volgorde is op datum van de uitspraak. Zeer bruikbaar is een overzicht van de jurisprudentie per artikel van de richtlijn. Voor de generalist is dat wellicht wat minder makkelijk. Hij gaat immers uit van de Nederlandse wettekst.

Het derde deel is vooral interessant voor de fiscalist die wat meer over de grens adviseert. Btw-regels kunnen immers per lidstaat verschillen door de zogenaamde kan-bepalingen. Dat maakt het noodzakelijk om onderzoek te doen naar deze regels. Dit boek is hierbij een handig hulpmiddel.

Al met al is dit boek vooral interessant voor de btw-fiscalist. Maar ... door de internationalisering kunnen ook veel generalisten dit boek gebruiken!

Eindoordeel: ■ ■ ■ ■

Door: mr. Lucas Blom 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.

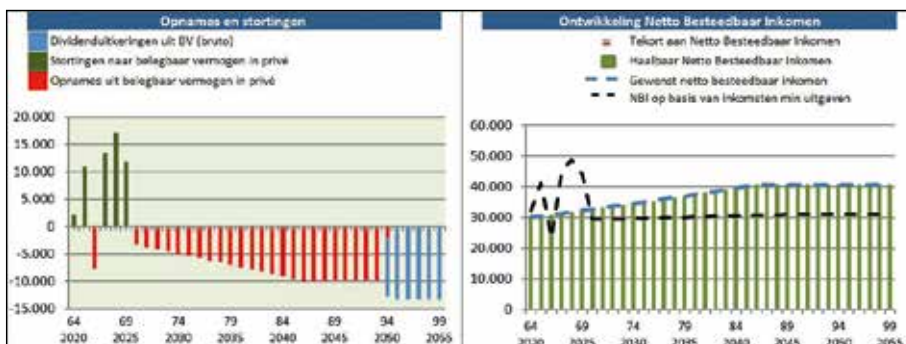
De recensenten geven een eindoordeel:

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

Financiële Planning? Ja, Financiële Planning!

Financiële planning is een mooie aanvullende dienst op uw al bestaande dienstverlening. Het versterkt de band met uw klant, juist omdat het ook gaat om de invulling van toekomst-dromen. U kunt uw kennis maar ook uw vertrouwensrol hierbij uitstekend inzetten.

Steeds meer belastingadviseurs helpen hun klanten dan ook met het geven van integraal financieel inzicht. Bijvoorbeeld bij het staken of overdragen van de onderneming. Wat betekent dit voor de financiële situatie in privé? Kan de gewenste levensstijl na verkoop worden voortgezet? Kunnen we de kinderen nog schenkingen doen? Kan die camper nog worden gekocht? Zomaar wat vragen waar klanten graag antwoord op willen.



Meer weten? Kijk dan op onze website
www.privatewealthsupport.nl
of neem contact met ons op voor
een online demo: 0299-646929

Met de Private Wealth Navigator creëert u in 20 minuten tijd een integraal overzicht van de huidige en toekomstig inkomens- en vermogenspositie van uw klant. Of dit nu een DGA / IB ondernemer of particulier is. De applicaties van PrivateWealthSupport doen het! Met slimme importfuncties maar ook door het uiterst efficiënte ontwerp, de transparantie en de diepgang! Invoeren en verwerken van mutaties en scenario's met één muisklik en altijd direct zicht op de wijzigingen!

Onder andere de onderstaande organisaties maken al gebruik van de Private Wealth Navigator:



Wil je meer weten over **Fiscaal en meer?**

**Schrijf je in
voor een
gratis
informatie-
sessie!**



REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■

Sdu

Je zoekt snelle antwoorden van hoge kwaliteit. Een enorme uitdaging waar **Fiscaal en meer** de oplossing voor is. Speciaal afgestemd op jouw behoeften als adviseur in de mkb-praktijk. Een totaalpakket van kant-en-klare adviezen en documenten die je direct kunt gebruiken in jouw een-op-een klantcommunicatie. Wil je meer weten over dit pakket? Schrijf je dan in voor één van onze online informatiesessies of bekijk de eerder opgenomen informatiesessie wanneer het jou uitkomt. Beide opties zijn volledig gratis en vind je binnen ons cursusaanbod.

Schrijf je in via onze website: rb.nl/fiscalist/cursussen