

Nextens **#1**

Belasting magazine

► 32e JAARGANG ► JANUARI 2023 ► www.nextens.nl

RB-DIRECTEUR SYLVESTER
SCHENK:

'HET GLOBALE EVENWICHT WORDT ANDERS'

**Gat in pensioenopbouw
ondernemers**

**Wat gaan we doen met de
belastingboete?**

**Regering krijgt oog voor
fiscaal investeringsklimaat**





Je klanten meer *van* dienst zijn?

Met XpertHR heb je zelf alle belangrijke (HR)informatie binnen handbereik. Zo geef je jouw klanten snel, gemakkelijk en begrijpelijk advies. Je blijft zo het eerste aanspreekpunt voor je klant.

Met XpertHR:

- vind je alle cao- en pensioeninformatie (incl. historie)
- ontvang je direct cao-wijzigingen en heb je deze inzichtelijk
- vind je zowel Engels- als Nederlandstalige voorbeelddocumenten
- heb je alle HR-informatie in praktische taal direct bij de hand
- kun je je klant sneller voorzien van advies.

Bekijk de mogelijkheden

10 nieuws

Regering krijgt oog voor fiscaal investeringsklimaat

De minister voor Economische Zaken en Klimaat heeft op 15 oktober, mede namens de minister van Financiën, een strategische agenda voor het ondernemingsklimaat in Nederland naar de Tweede Kamer gestuurd. De regering beklemtoont het streven naar continuïteit in de fiscale wetgeving, omdat veelvuldige systeemwijzigingen slecht zijn voor het fiscale investeringsklimaat.

12 interview

'Het globale evenwicht wordt anders'

Het Belastingplan 2023 is in werking getreden. Voor het mkb zijn daarin een aantal maatregelen opgenomen, zoals de afschaffing van de oudedagsreserve. Verder wordt de zelfstandigenaftrek verlaagd en sneuvelt de middelingsregeling. Sylvester Schenk, directeur Fiscale Zaken bij Register Belastingadviseurs, laat zijn licht over enkele van deze plannen schijnen.

16 praktijk

Verschoningsrecht wordt volwassen

Het verschoningsrecht van advocaten is vaak onderwerp van discussie. De oorzaak daarvan is te vinden in het feit dat opsporingsambtenaren en fiscale ambtenaren het recht vaak ervaren als een obstakel bij de waarheidsvinding, met name in onderzoekssituaties.

20 inkomstenbelasting

Rechtsherstel en zwartsparenders, Verhuur onderneming geen staking voor de BOR, Rekening-courant met BV leidt tot afrekening over pensioen in eigen beheer, Reikwijdte wetsvoorstel Wet excessief lenen en Aftrek specifieke zorgkosten.

22 btw

Nultarief voor zonnepanelen en Ten onrechte in rekening gebrachte btw niet altijd verschuldigd.

24 vpb

Anticiperen op wijzigingen in vennootschapsbelastingtarief

25 loon

Aangifte loonheffingen via eHerkenning is verplicht

26 sociale verzekeringen

Samenwerking werkgevers in verband met krapte zorgarbeidsmarkt.

28 pensioen

Gat in pensioenopbouw ondernemers

29 schenken en erven

Partnervrijstelling voor broer die met zus samenwoonde

30 bezwaar en beroep

Wat gaan we doen met de belastingboete?

6 haagse actualiteiten

31 tips 34 column



Belastingmagazine
digitaal lezen? Dat
kan! Scan de QR-code.

colofon

HOOFDREDACTIE Willem van Kasteren, WVK Belastingadvies EINDREDACTIE LVB Networks, Amersfoort
AAN DIT NUMMER WERKTEN MEE, F. Algje, S. El Bannani, F. Belhaj, J. Beers, N. Cremers, S. Hellendoorn, N. Idrissi, T. Khidous, M. Kleverlaan, A. Klein Sprokkelhorst, A. Laghmouchi, R. Offermanns, E. Poelmann, C. Salverius, F.A.M. Schoenmaker, A. van der Werf.

UITGEVER N. Jobben REDACTIE Radarweg 29, 1043 NX Amsterdam, e-mail service@nextens.nl, www.nextens.nl
BASISONTWERP Studio Jos Willems, Diemen DRUK Wilco, Amersfoort

Belasting
magazine

LexisNexis®
RISK SOLUTIONS GROUP

Uitgeversverbond
Groep uitgevers voor
vak en wetenschap

Verschoningsrecht

In deze uitgave van Belastingmagazine besteden we in ons praktijkartikel aandacht aan het verschoningsrecht. Astrid Klein Sprokkelhorst bespreekt recente jurisprudentie op dit gebied. Deze is niet alleen van belang voor advocaten, maar ook voor belastingadviseurs of accountants. Immers, ook u kunt met een verschoningsrecht te maken krijgen. Bijvoorbeeld wanneer u door een advocaat wordt ingeschakeld om hem bij te staan in een procedure.

Nu heeft u als fiscaal adviseur sowieso een informeel verschoningsrecht. Dit recht strekt zich uit tot belastingadviezen, correspondentie en overleg met uw cliënten.

Door uw adviezen te archiveren in een adviesdossier en niet in het reguliere dossier van uw cliënt, houdt u deze informatie buiten de informatieverplichting richting de fiscus. Naast dit informeel verschoningsrecht kunt u ook gebruikmaken van een afgeleid verschoningsrecht. Hiervan is sprake wanneer u door een advocaat of notaris betrokken wordt bij een zaak vanwege uw fiscale kennis. Op grond hiervan beschikken deskundigen, die worden ingeschakeld door

wettelijk verschoningsgerechtigden, over een afgeleid verschoningsrecht ten aanzien van informatie die onder het verschoningsrecht van de wettelijk verschoningsgerechtigde zou vallen. Juist over dit afgeleide verschoningsrecht zijn recent enkele interessante uitspraken gepubliceerd. Inhoudelijk verwijs ik u naar ons praktijkartikel, maar de spanning – die hierdoor tussen de fiscus en

‘De spanning, die tussen de fiscus en adviseurs bestaat over het verschoningsrecht, is evident’

adviseurs kan ontstaan – lijkt me evident. Aan de ene kant bestaat er behoefte aan informatie bij de waarheidsvinding. Het verschoningsrecht kan hierbij als een obstakel worden ervaren. Misbruik hiervan komt dan ook voor. Aan de andere kant moeten de adviseurs van belastingplichtige wel zonder beperkingen hun werk kunnen doen. Wanneer een advocaat extra ondersteuning nodig heeft omdat zijn cliënt (ook) fiscale overtredingen worden nagedragen, dan moet dit mogelijk zijn zonder dat de fiscus aanschuift.

Dit praktijkartikel maakt voor mij in ieder geval duidelijk dat het verschoningsrecht zeer complex en vaak onderwerp van discussie en rechtszaken is. Voor u als fiscaal adviseur is het dan ook belangrijk u hierover nader te laten informeren voor u werkzaamheden verricht via een verschoningsgerechtigde, zoals een notaris of advocaat. In de besproken zaken heeft het betrokken accountantskantoor uiteindelijk haar gelijk gehaald, maar of zij helemaal gelukkig van deze opdracht is geworden, vraag ik mij af.

WILLEM VAN KASTEREN ◀

ABONNEMENTEN Belastingmagazine verschijnt acht keer per jaar. Prijs jaarabonnement € 440,90 excl. btw. Abonnementen kunnen op elk gewenst tijdstip ingaan en lopen automatisch door, tenzij uiterlijk 30 dagen voor de vervaldatum bij onze Klantenservice wordt opgezegd. Voor informatie over uw lopende abonnement en het doorgeven van een adreswijziging kunt u contact opnemen met onze klantenservice: LexisNexis Risk Solution Group, t.a.v. Klantenservice, Postbus 152, 1000 AD Amsterdam, www.nextens.nl, e-mail service@nextens.nl. Uw opgegeven gegevens kunnen worden gebruikt voor het toezenden van informatie en/of speciale aanbiedingen door LexisNexis Risk Solution Group en speciaal geselecteerde bedrijven. Indien u hier tegen bezwaar heeft, stuurt u een e-mail naar service@nextens.nl.

© LexisNexis Risk Solution Group Belastingmagazine is een uitgave van LexisNexis Risk Solution Group. Auteursrecht voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden gereproduceerd zonder schriftelijke toestemming van de uitgever. ISSN 0927-7080

Uw klanten meer van dienst zijn?

Met XpertHR heeft u zelf alle belangrijke informatie binnen handbereik en geeft u uw cliënten gemakkelijk een begrijpelijk antwoord en advies. U bent het eerste aanspreekpunt voor arbeidsrecht vraagstukken.

Met XpertHR...

- ✓ ...direct toepasbaar advies verlenen
- ✓ ...vindt u meer dan 500 voorbeelddocumenten, zowel Nederlands als Engels
- ✓ ...downloadt u gemakkelijk rekentools, checklists en stappenplannen
- ✓ ...vindt u alle CAO's en pensioenen op één plek
- ✓ ...genereert u meer advies

Bekijk de mogelijkheden op

www.xperthr.nl/advocaten

Sta sterker met XpertHR

Beantwoording Kamervragen over lucratief belang

De staatssecretaris heeft Kamervragen beantwoord over de lucratiefbelangregeling en over de fiscale miljonairsvrijstelling. Beide sets Kamervragen zien toe op de lucratiefbelangregeling en bevatten vergelijkbare vragen.

Van een lucratief belang is kort gezegd sprake bij het houden van vermogensrechten die (mede) zijn verkregen als beloning voor werkzaamheden. De vermogensrechten moeten dusdanig gunstige condities hebben dat sprake is van een excessieve beloning.

Inkomsten uit een lucratief belang worden in box 1 belast als resultaat uit overige werkzaamheden. Bij een middellijk gehouden lucratief belang kan de belastingplichtige kiezen dat voordelen uit het lucratief belang niet in box 1 worden belast,

maar de heffing in box 2 plaatsvindt. Mits wordt voldaan aan de doorstootverplichting (de keuzemogelijkheid). In de vragen wordt gesuggereerd dat de keuzemogelijkheid – in combinatie met de deelnemingsvrijstelling – een ongewenste vorm van belastingontwijking is.

Daarnaast worden vragen gesteld over onbedoelde samenloop van de keuzemogelijkheid en de partiële belastingplicht als gevolg van de 30-procentregeling. In de antwoorden wordt met name ingegaan op de redenen achter de invoering van de lucratiefbelangregeling (evenwichtige belastingheffing en zekerheid voor betrokkenen). Deze redenen zijn nog steeds valide en de regeling voorziet nog steeds in een behoefte van zowel belastingplichtigen als van de Belastingdienst. De kern is dan ook dat aanpassing van de regeling niet wenselijk of noodzakelijk is. ◀

Bron: Ministerie van Financiën, bronnummer: 2022-0000295662, 9 december 2022

Wijziging Uitvoeringsregeling AWR

In een op 24 maart 2022 door de Tweede Kamer aangenomen motie wordt het kabinet opgeroepen om alle beschikbare fiscale gegevens, inclusief APA en ATR, binnen 48 uur beschikbaar te stellen voor alle autoriteiten in Nederland die toezicht houden op de naleving van de Sanctieregeling territoriale integriteit Oekraïne 2014 en de Sanctieregeling Belarus 2006 (de sanctieregelingen).

Door een wijziging van de Uitvoeringsregeling AWR is er nu een voldoende duidelijke grondslag voor de Belastingdienst om informatie met de bevoegde autoriteiten te delen voor zover relevant voor de uitvoering van de sanctiemaatregelen tegen Rusland en Belarus. De vaste Commissie van Financiën van de Tweede Kamer heeft op 12 oktober aan de staatssecretaris enkele vragen en opmerkingen voorgelegd over de op 7 en 13 juni toegezonden brieven inzake deze wijziging van de Uitvoeringsregeling AWR. Er is gevraagd of er signalen zijn dat

Russen op de EU-sanctielijst onder de sancties uitkwamen. De staatssecretaris geeft aan dat de Belastingdienst geen signalen heeft daarover.

Er is ook een vraag gesteld over de rechtsongelijkheid tussen mensen met een laag inkomen en bedrijven bij informatie-uitwisselingen. In de beantwoording benadrukt de staatssecretaris dat het kabinet de bescherming van de privacy en de fiscale geheimhouding voor een ieder van belang acht. Ook is gevraagd of het kabinet bezig is met het opzetten van een trustfonds met bevroren tegoeden. De staatssecretaris geeft aan dat het momenteel niet mogelijk is om door sancties bevroren tegoeden te confisqueren. Specifiek is gevraagd naar een Russische miljardair, die volgens journalisten een pand in Amsterdam in bezit zou hebben. In dit kader is gevraagd naar de beperkingen in het toezicht op de sancties. In de beantwoording beroept de staatssecretaris zich op de geheimhoudingsplicht ten aanzien van de Russische miljardair. Hij benadrukt dat de Belastingdienst geen toezichthouder maar uitvoerder van de sancties is. Hij gaat in op het toezicht in algemene zin. ◀

Bron: Ministerie van Financiën, bronnummer: 2022-0000283917, 9 december 2022

Kabinetsreactie op SEO-evaluatierapport

De Wet VpB 1969 kent twee bijzondere regelingen voor beleggingsinstellingen: de regeling voor de fiscale beleggingsinstelling (fbi) en de regeling voor de vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi). Deze regelingen hebben tot doel om collectief beleggen te faciliteren door extra belastingheffing ten opzichte van een rechtstreekse belegging te voorkomen.

Hoewel de fbi sinds de invoering van de Wet VpB 1969 (in 1970) bestaat en de vbi in 2007 aan de Wet VpB 1969 is toegevoegd, zijn beide regelingen niet eerder geëvalueerd. Wel zijn in 2012 door de Commissie beleggingsinstellingen van de Vereniging voor Belastingwetenschap knelpunten in de regelingen geïdentificeerd.

In opdracht van het Ministerie van Financiën heeft Stichting Economisch Onderzoek (SEO) een evaluatie uitgevoerd naar de doeltreffendheid en doelmatigheid van de regelingen voor de fbi en de vbi. Het evaluatierapport is op 7 juli 2022 aan de Staten-Generaal aangeboden. Deze Kamerbrief bevat de kabinetsreactie op de aanbevelingen uit het evaluatierapport. In de brief is opgenomen dat de vastgoedmaatregel in het fbi-regime, die op Prinsjesdag 2022 is aangekondigd, met een jaar wordt uitgesteld naar 1 januari 2025. Daarnaast kondigt het kabinet aan dat de vastgoedmaatregel wordt voorzien van flankerend beleid in de overdrachtsbelasting. Tot slot zijn de voornemens met betrekking tot het vbi-regime (aanscherping) en het fonds van

gemene rekening in de brief opgenomen.

Op basis van de zogeheten vastgoedmaatregel mag een fbi niet meer direct in Nederlands of buitenlands vastgoed beleggen. Als gevolg van de voorgenomen maatregel wordt de winst van een fiscale beleggingsinstelling, die voornamelijk in vastgoed belegt (vastgoed-fbi's), vanaf 1 januari 2025 belast tegen het reguliere Vpb-tarief. De vastgoedmaatregel heeft geen gevolgen voor de effecten-fbi's. Indirect beleggen via een vennootschap die op haar beurt vastgoed houdt, is daarom nog wel mogelijk. Een fbi kan dus in vastgoed (blijven) beleggen door middel van het houden van aandelen in een regulier belaste dochtervennootschap (vastgoedbeleggingsdochter). Met de uitgestelde inwerkingtreding van de vastgoedmaatregel wil het kabinet de praktijk voldoende tijd en handelingsperspectief bieden om te anticiperen op de gevolgen van deze maatregel.

Vertegenwoordigers van fbi's en de (institutionele) beleggers hebben aangegeven dat zij negen tot twaalf maanden nodig hebben om te kunnen herstructureren en goed voorbereid te kunnen zijn op de maatregel. Daarnaast hangt de uitgestelde inwerkingtreding van de vastgoedmaatregel samen met het besluit van het kabinet om te voorzien in een flankerende maatregel voor de overdrachtsbelasting die met ingang van 1 januari 2024 geldt. Het gaat om een voorwaardelijke vrijstelling van overdrachtsbelasting gedurende het jaar 2024 voor herstructureringen die direct samenhangen met de vastgoedmaatregel. ◀

Bron: Ministerie van Financiën, bronnummer: 2022-0000290229, 9 december 2022

Traceren corruptie bij Belastingdienst

De staatssecretaris heeft Kamervragen beantwoord over het bericht 'Corruptie is bij de Belastingdienst lastig te traceren'. Hij geeft aan dat het klopt dat de (negenhonderd verschillende) computersystemen van de Belastingdienst niet registreren (loggen) welke informatie medewerkers opvragen, omdat deze systemen niet zijn opgezet om dit soort informatie vast te leggen. Bij de nieuwe systemen van de Belastingdienst wordt wel rekening gehouden met de principes van 'need-to-know' en 'privacy-by-design'. Het is dus juist dat de afwezigheid van

loggegevens van alle handelingen van medewerkers het onderzoek naar corruptie bemoeilijkt.

Ongeveer 10.000 medewerkers van de in totaal circa 25.000 hebben toegang tot specifieke delen van informatie over burgers en bedrijven die relevant zijn voor het uitvoeren van hun werkzaamheden in het kader van de wettelijke taak van de Belastingdienst. Afhankelijk van de functie en rol krijgt een medewerker autorisatie voor bepaalde systemen die benodigd zijn voor desbetreffende werkzaamheden. De staatssecretaris wil graag het beeld wegnemen dat er bij de Belastingdienst sprake zou zijn van één grote databank waar alle informatie over alle burgers en alle bedrijven terug te vinden is. ◀

Bron: Ministerie van Financiën, bronnummer: 2022-0000289371, 6 december 2022

Onderzoek effecten betalen mrb naar gebruik

De staatssecretaris en de minister van Infrastructuur en Waterstaat hebben het onderzoek 'effecten hoofdvarianten betalen motorrijtuigenbelasting (mrb) naar gebruik' naar de Tweede Kamer gestuurd. In het coalitieakkoord is de introductie aangekondigd van een systeem van betalen naar gebruik in 2030 voor alle personen- en bestelauto's.

In de eerste hoofdlijnenbrief van 1 juli 2022 zijn deze afspraken nader uitgewerkt en toegelicht (Kamerstukken II, 32 813, 1081). In deze brief is ook aangegeven dat het kabinet conform

deze afspraken meerdere varianten uit zou werken voor de tariefstructuur, waarbij onderzocht zou worden welke tarieven nodig zijn om de gestelde doelen van betalen naar gebruik te behalen en welke beleidseffecten daarbij optreden. In dit onderzoek zijn drie hoofdvarianten voor een tariefstructuur uitgewerkt, elk met een aantal sub varianten. Daarnaast heeft het Kennisinstituut voor Mobiliteitsbeleid onderzoek gedaan naar de te verwachten effecten van een systeem van betalen naar gebruik. Het kabinet gaat over de onderzoeksresultaten in gesprek met de stakeholders en neemt de onderzoeksresultaten mee bij de besluitvorming over de tariefstructuur. De Kamer wordt hierover in het voorjaar geïnformeerd. ◀

Bron: Ministerie van Financiën, bronnummer: 2022-0000279894, 17 november 2022

Reactie NOB op internetconsultatie Wet minimumbelasting 2024

De NOB heeft gereageerd op de internetconsultatie Wet minimumbelasting 2024 die op 5 december 2022 is gesloten. De NOB is niet tegen een wereldwijde minimumbelasting, maar maakt zich zorgen over verschillende aspecten van de vormgeving en invoering van een dergelijke minimumbelasting.

De complexiteit van de regels is enorm, waardoor veel interpretatievragen zijn ontstaan. Het ontbreken van multilaterale geschilbeslechtsingsmechanismen over de bepaling van en de onduidelijkheid over de verdeling van de

bijheffing komt de rechtszekerheid niet ten goede. Ook blijkt dat sommige datapunten, die nodig zijn voor de berekeningen, nog niet beschikbaar zijn in ERP en financiële systemen van ondernemingen. Daardoor staat de uitvoerbaarheid onder druk. Daarnaast lijkt een gefragmenteerde implementatie te ontstaan. Na een algemene en internationale beschouwing, waarin de NOB ook enkele (beleids)vragen naar voren brengt, wordt ook aandacht besteed aan de formeelrechtelijke aspecten en de praktische uitvoerbaarheid van het conceptwetsvoorstel. Tot slot worden een aantal specifieke technische onderwerpen toegelicht aan de hand van de verschillende hoofdstukken, zoals die worden gehanteerd in het conceptwetsvoorstel. ◀

Bron: NOB, 6 december 2022

Internetconsultatie belastingconstructies

Het kabinet wil opmerkelijke belastingconstructies aanpakken. Het Ministerie van Financiën is hiervoor een project gestart, waarbij naar het gehele belastingstelsel wordt gekeken.

In de eerste fase worden de opmerkelijke belastingconstructies in kaart gebracht. Onderdeel hiervan is de internetconsultatie, waar Nederlanders worden opgeroepen opmerkelijke constructies aan te dragen. Alle reacties op de internetconsultatie worden meegenomen bij de totale inventarisatie van constructies. De

internetconsultatie startte op 29 november en staat open tot en met 31 januari 2023. Het kabinet heeft bij de Miljoenennota 2023 een taakstellende opbrengst ingeboekt, oplopend tot 550 miljoen euro structureel voor de aanpak van opmerkelijke belastingconstructies. In de Voorjaarsnota 2023 wordt de eerste invulling van de aanpak van belastingconstructies gepresenteerd. Die moet leiden tot een opbrengst van 160 miljoen euro in 2024. In de zomer van 2023 wordt over de totale invulling van de taakopdracht gecommuniceerd. ◀

Bron: Ministerie van Financiën, bronnummer: 2022-0000284804, 29 november 2022

EU-lidstaten bereiken akkoord over invoering Pijler 2

De EU-lidstaten hebben op 12 december 2022 overeenstemming bereikt over de invoering van de Pijler 2-richtlijn. Er zal een schriftelijke procedure voor de formele aanneming worden gestart. De Raad van de Europese Unie bereikte op genoemde datum de vereiste unanieme steun. De richtlijn moet tegen eind 2023 in nationale wetgeving van de lidstaten zijn omgezet.

In 2021 is een politiek akkoord bereikt over de herziening van het internationale belastingstelsel (IF-akkoord). Deze herziening van het internationale belastingstelsel bestaat uit twee pijlers. De eerste pijler van het IF-akkoord betreft het aanpassen van de regels over belastbare aanwezigheid en winsttoerekening. De tweede pijler van het IF-akkoord ziet op maatregelen om te waarborgen dat multinationals altijd ten minste een minimumniveau aan winstbelasting betalen. ◀

Bron: Europese Commissie, 12 december 2022

Tijdelijk geen informatieverstrekkings uit UBO-register

In een brief aan de Tweede Kamer gaat de minister van Financiën nader in op de gevolgen van het arrest van het HvJ van 22 november 2022 in de gevoegde zaken C-37/20 en C-601/20, ECLI:EU:C:2022:912. In het licht van het Handvest van de Europese Unie (het Handvest) heeft het HvJ de ongeldigheid vastgesteld van de bepaling van de Vijfde anti-witwasrichtlijn, waarin staat dat de lidstaten ervoor moeten zorgen dat de informatie over de uiteindelijk begunstigten van binnen hun grondgebied opgerichte vennootschappen en andere juridische entiteiten in alle gevallen voor het grote publiek toegankelijk is.

Hoewel de Nederlandse situatie volgens de minister niet hetzelfde is als de Luxemburgse situatie, waarover prejudiciële vragen zijn gesteld, geeft deze uitspraak aanleiding naar de verstrekking van informatie over UBO's te kijken. In dat licht heeft de minister de Kamer van Koophandel gevraagd vanaf nu tijdelijk geen informatieverstrekkings uit het register meer te verzorgen. De KvK geeft hier uitvoering aan tot nadere besluitvorming. Het voorlopig niet meer verzorgen van informatieverstrekkings betekent bijvoorbeeld voor de opsporing dat informatie weliswaar minder gemakkelijk geraadpleegd kan worden, maar dat de benodigde informatie op basis van een vordering van de OvJ nog wel beschikbaar is. De uitspraak kan ook financiële gevolgen hebben, aangezien het beheer van het register wordt bekostigd aan de hand van de vergoedingen voor raadplegingen. De minister zal de Kamer over de nadere analyse en besluitvorming informeren. De uitspraak is overigens niet van invloed op de plicht voor juridische entiteiten om UBO's te registreren. Dit blijft dan ook van kracht. ◀

Bron: Ministerie van Financiën, bronnummer: 2022-0000285345, 23 november 2022

Kamerbrief over afschaffing btw op groente en fruit

In een brief aan de Eerste Kamer geeft de staatssecretaris aan dat het kabinet het voornemen heeft om per 1 januari 2024 een btw-nultarief op groente en fruit in te voeren. Met een uitvoeringstoets wordt nagegaan of deze datum ook uitvoeringstechnisch haalbaar is.

Invoering van een btw-nultarief op groente en fruit brengt

ook een dekkingsvraagstuk met zich mee. Afhankelijk van de afbakening van groente en fruit gaat het om een derving ter grootte van structureel 1 miljard euro per jaar. De besluitvorming over uitgaven en dekking daarvan lopen via het gebruikelijke begrotingsproces (voorjaars- en augustusbesluitvorming). Daarnaast wordt op dit moment een onderzoek gedaan naar de mogelijke afbakeningsvarianten. Een zorgvuldig proces bij het invoeren van een btw-nultarief is daarom geboden, aldus de staatssecretaris. ◀

Bron: Ministerie van Financiën, bronnummer: 172279U, 2 december 2022

Regering krijgt oog voor fiscaal investeringsklimaat

De minister voor Economische Zaken en Klimaat heeft op 15 oktober, mede namens de minister van Financiën, een strategische agenda voor het ondernemingsklimaat in Nederland naar de Tweede Kamer gestuurd. De regering beklemtoont het streven naar continuïteit in de fiscale wetgeving, omdat veelvuldige systeemwijzigingen slecht zijn voor het fiscale investeringsklimaat.

Continuïteit en stabiliteit moeten bijdragen aan investeringen en innovatie. De brief beschrijft op vele onderdelen, waaronder fiscale, hoe Nederland ervoor staat. Op fiscaal gebied zal deze beschrijving vooral zijn opgesteld door de verplaatsing van de hoofdkwartieren van DSM, Shell en Unilever naar het buitenland. Omdat inmiddels zo'n vijfhonderd bedrijven Nederland hebben verlaten, wordt binnenkort een kwalitatief onderzoek gedaan naar de oorzaken daarvan.

Historische situatie

Nederland had altijd een goede reputatie vanwege de open economie met internationale focus. Kapitaalimportneutraliteit stond daarbij voorop. De deelnemingsvrijstelling, waaronder buitenlandse dividenden onder voorwaarden worden vrijgesteld, vormt daarvan een markant voorbeeld. Verder heeft Nederland een uitgebreid en gunstig fiscaal verdragennetwerk en onder de rulingpraktijk is het vooraf altijd mogelijk om zekerheid te krijgen over de fiscale positie.

Bij een vergelijking van de Nederlandse positie met andere landen valt op dat het statutaire vennootschapsbelastingtarief van 25,8 procent een stuk hoger ligt dan het EU-gemiddelde van 21,1 procent. Het effectieve tarief ligt met 22,5 procent echter lager dan het EU-gemiddelde van 24,5 procent dat is gebaseerd op het bruto-binnenlands product.

In de verstuurde brief is aangegeven dat de fiscale concurrentiepositie van Nederland is teruggelopen. Dit is vooral een gevolg van enkele belangrijke antimisbruikmaatregelen die Nederland in de laatste jaren heeft ingevoerd. Door de eerste Europese antimisbruikrichtlijn zijn de rente-afgrekbeperkingen voor ondernemingen fors ingeperkt. Bovendien gaat Nederland daarbij veel verder dan de richtlijn vereist. Deze staat toe dat een bedrag van 3 miljoen euro aan rentebetalingen altijd

afteikbaar is. In Nederland is dit bedrag echter beperkt tot 1 miljoen euro. Onder de richtlijn is de renteafgrek beperkt tot een afgrek van 30 procent van de winst vóór rente, belastingen, afschrijvingen en amortisatie, terwijl Nederland sinds 2022 een 20-procentpercentage hanteert. Ook kan onder de richtlijn voor verschillende uitzonderingen worden geopteerd, zoals een groepsuizondering. Dit heeft Nederland niet gedaan. Ook de regelgeving voor verbonden ondernemingen (controlled foreign companies) heeft Nederland zeer strikt geïmplementeerd. Waar de richtlijn een keuzemogelijkheid biedt tussen toepassing op landen met een laag statutair vennootschapsbelastingtarief en jurisdicties die geen informatie uitwisselen of toepassing op bepaalde inkomsten, heeft Nederland beide opties ingevoerd. De wetgeving geldt zowel voor landen met een statutair vennootschapsbelastingtarief dat lager is dan 9 procent of jurisdicties die geen informatie uitwisselen als voor specifieke inkomsten. De betreffende inkomsten omvatten rente of andere voordelen van financiële activa, royalty's of andere voordelen van immateriële activa, dividenden en meerwaarden, verkregen uit de verkoop van aandelen, voordelen uit financiële leaseactiviteiten, voordelen uit verzekeringen, bank- of andere financiële activiteiten en facturatieactiviteiten die weinig of geen economische waarde toevoegen.

Hybride mismatches

Voor de implementatie van de Tweede antimisbruikrichtlijn is het beeld hetzelfde. Deze beoogt het bestrijden van hybride mismatches die ontstaan door kwalificatieverschillen in landen bij lichamen, vaste inrichtingen en financiële instrumenten. Deze verschillen konden resulteren in dubbele afgrek of in afgrek zonder compenserende heffing. Voor financiële instrumenten geldt dat de afgrek van betalingen wordt geweigerd als er geen compenserende heffing is of wanneer bij een toegestane afgrek de betaling verplicht in de winst moet worden opgenomen. De richtlijn bevat verschillende uitzonderingen waarbij een lidstaat de regels geheel of gedeeltelijk niet hoeft toe te passen. Dit betreft bijvoorbeeld de betalingen door een hoofdhuis aan een vaste inrichting (vi), betalingen tussen twee vi's van een entiteit, betalingen die bij de ontvanger buiten beschouwing blijven en rentebetalingen aan gelieerde ondernemingen onder bepaalde financiële instrumenten. Nederland heeft geen van deze uitzonderingen ingevoerd.

Tenslotte geldt hier nog een strikte documentatieverplichting.

Alle belastingplichtigen die aangeven dat de hybride mismatchwetgeving op hen niet van toepassing is, moeten dit met documentatie staven. Indien dit niet gebeurt, moet de belastingplichtige entiteit doen blijken dat de wetgeving niet van toepassing is. De strikte implementatie is door Nederland veelal gemotiveerd met het feit dat misbruik streng moet worden bestreden. Als de maatregelen in concurrerende landen minder streng zijn, wordt het investeringsklimaat evenwel geschaad. Ook het gunstregime voor buitenlandse deskundigen wordt steeds meer ingeperkt. Buitenlandse deskundigen met een minimum salaris van 39.647 euro (56.3819 euro inclusief de extraterritoriale kosten) mogen 30 procent van hun salaris onbelast ontvangen. Voor personen jonger dan dertig jaar met een masteropleiding zijn de betreffende bedragen respectievelijk 30.001 euro en 42.858 euro. Belangrijke voorwaarden zijn dat ze over specifieke deskundigheid beschikken die hier niet of schaars aanwezig is, in het buitenland zijn aangeworven op een afstand van meer dan 150 kilometer van de grens en niet gedurende 16 van de laatste 24 maanden in Nederland hebben gewoond. De duur van het voordeel is in fases verlaagd van tien naar vijf jaar. In 2023 wordt de regeling ook afgetopt, waardoor het voordeel slechts mag worden verleend tot een inkomen van 216.000 euro. Ook bij de invoering van een 15 procent EU-minimumbelasting loopt Nederland voorop. Er loopt al een consultatie over een wettekst. Als tussen de lidstaten geen overeenstemming wordt bereikt, wil Nederland met Duitsland, Frankrijk, Italië en Spanje een minimumbelasting invoeren via het instrument van nauwere samenwerking of een gentlemen's agreement.

Speerpunten

Bij de (fiscale) strategie zal de nadruk komen te liggen op maatregelen ter versterking en innovatie van de economie. Hierbij wordt vooral aandacht besteed aan innovatieve ecosystemen, oplossen van knelpunten voor bedrijven om investeringen te bevorderen en stabilisatie van het overheidsbeleid. Het toekomstige beleid zal worden gebaseerd op Europese regels en normen en er zal per geval worden afgewogen of het noodzakelijk is dat Nederland Europese regelgeving strenger dan nodig implementeert. Voor het toekomstig fiscaal beleid geeft de brief aan dat wordt gestreefd naar een internationale harmonisatie van de belastingheffing van multinationals om een concurrerend speelveld te behouden. Voorts wenst Nederland de belastingontwijking en het oneigenlijk gebruik van

doorstroomvennootschappen aan te pakken. Nederland steunt daarom het richtlijnvoorstel ATAD-3 dat beoogt om het gebruik van lege brievenbusmaatschappijen te bestrijden.

Bij de continuïteit van de fiscale wetgeving wordt benadrukt dat dit met name ook zal geschieden voor het fiscale regime van expats en de fiscale prikkels om speur- en ontwikkelingswerk te bevorderen, zoals de innovatiebox en de loonbelastingprijkkels onder de Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk. Wel is aangekondigd dat de bestaande regelingen op dit gebied binnenkort worden geëvalueerd.

Ten slotte is aangekondigd dat de Nederlandse fiscale positie in het licht van internationale concurrentie regelmatig wordt gemonitord. Om een verdere verslechtering van het investeringsklimaat te voorkomen, zal ook een impacttoets worden ingevoerd voor de omzetting van belangrijk Europees beleid, zoals de groene en digitale transitie en waarschijnlijk ook voor fiscale maatregelen. Hiervoor wordt een raad opgericht en er komt binnenkort een monitor voor het vestigings- en ondernemingsklimaat.

 **Het valt te prijzen dat de overheid eindelijk meer oog krijgt voor de fiscale concurrentiepositie, omdat deze de afgelopen jaren een flinke deuk heeft opgelopen. Bestrijding van misbruik is belangrijk, maar bij het beleid moet ervoor worden gewaakt dat investeringen niet naar het buitenland worden verjaagd doordat eenzijdig strenge maatregelen worden ingevoerd. Een groot gemis is dat de brief geen concrete maatregelen noemt om de aantrekkelijkheid van Nederland als vestigingsland te bevorderen. Hier kan met name worden gedacht aan maatregelen om R&D en innovatie in Nederland te houden. Verder zorgt de aankondiging van een evaluatie bij belangrijke belastingvoordelen voor onzekerheid. Een groot minpunt is ook dat wordt aangegeven dat Nederland Europese regelgeving desgewenst strenger dan noodzakelijk kan implementeren. Het zou beter zijn om eerst te kijken wat concurrerende landen gaan doen en hier niet voor een strengere benadering te kiezen, tenzij dit vanwege misbruik absoluut noodzakelijk is. Alleen op die manier kan een gelijk spelveld worden gerealiseerd. ◀**

Bron: Brief Minister van Economische Zaken en Klimaat van 14 oktober 2022, DGBI/ 22517055

RB-directeur Sylvester Schenk:

‘Het globale evenwicht wordt anders’

Het Belastingplan 2023 is in werking getreden. Voor het mkb zijn daarin een aantal maatregelen opgenomen, zoals de afschaffing van de oudedagsreserve. Omdat deze in ongeveer de helft van de gevallen uiteindelijk niet wordt aangewend voor een oudedagsvoorziening, lijkt het de regering beter dat mkb-ondernemers extern een reële oudedagsvoorziening opbouwen. Verder wordt de zelfstandigenaftrek verlaagd en sneuvelt de middelingsregeling. Sylvester Schenk, directeur Fiscale Zaken bij Register Belastingadviseurs, laat zijn licht over enkele van deze plannen schijnen.

Register Belastingadviseurs heeft de band met MKB-Nederland aangehaald. Welke voordelen levert dat op?

‘Het Register Belastingadviseurs is begin deze maand lid geworden van MKB-Nederland. Wij hopen en verwachten met behulp van het netwerk van deze organisatie op fiscaal gebied meer te bereiken voor het mkb. Bij MKB-Nederland zijn veel (grote en kleinere) brancheverenigingen aangesloten. Zij zijn onze natuurlijke bondgenoten in de strijd voor betere fiscale maatregelen. Dat is nodig, want uit het Belastingplan 2023 krijg ik sterk de indruk dat met name het mkb de tikken gaat krijgen. En dan in het bijzonder de dga.’

Waarom bestaat die indruk?

‘Het Belastingplan bevat niet zo veel nieuws. Het meeste dat erin staat, was van tevoren al aangekondigd en daar heeft men zich keurig aan gehouden. Er zitten geen konijnen meer in die uit de hoge hoed springen, zoals we dat in het verleden weleens hebben gezien. Wat met name opvalt, is dat de rekening van alle recente ellende – denk aan Corona, de oorlog in Oekraïne en de stikstofcrisis – voornamelijk wordt neergelegd bij het mkb. Voor de IB-ondernemer zie je dat veel fiscale faciliteiten in redelijk hoog tempo worden afgebouwd. Sommige faciliteiten die er nog zijn, zoals de stakingsvrijstelling en aan de zelfstandigenaftrek, kunnen enigszins worden vergeleken met ons staartbeentje; rudimentair en nog beslist aanwezig, maar het zou niet zo’n probleem zijn als het volledig verdween. De oudere generatie heeft nog de startersvrijstelling meegemaakt,

die begon met 20.000 gulden. Voor wie 55 jaar of ouder was, bedroeg de vrijstelling 25.000 gulden extra, zodat die uitkwam op een bedrag van 45.000 gulden. Was je met z’n tweetjes en beiden 55 jaar of ouder, dan kwam de gezamenlijke vrijstelling uit op maar liefst 90.000 gulden. Per onderneming. Als je meer ondernemingen had, telde de startersvrijstelling per onderneming. Die startersvrijstelling is grotendeels afgeschaft in 2001. Er bleef nog een (éénmalig) klein bedrag over (3.630 euro), en er werd tegelijk aangegeven dat het bedrag niet zou worden geïndexeerd. Schaf het dan gelijk helemaal af, zou ik zeggen. De zelfstandigenaftrek was ooit een belangrijk instrument, niet zo zeer een fiscale als wel een sociale maatregel, om te voorkomen dat ondernemers zich bij het loket van de bijstand moesten melden. Die wordt nu in dusdanig tempo afgebouwd dat je de regeling eigenlijk net zo goed in z’n geheel zou kunnen afschaffen.’

De FOR is nu ook afgeschaft. Is dat een probleem?

‘De FOR was geen volwaardige oudedagsvoorziening. Het was een vorm van belastinguitstel, waarbij het bedrag van de dotatie in de onderneming kon blijven. Dat kwam de liquiditeitspositie ten goede. Het was een vorm van belastinguitstel, niet van -afstel. De regeling is per 1 januari afgeschaft. Wij hebben onder onze leden daarover een tamelijk grote uitvraag gehouden en men was het in grote lijnen eens met de afschaffing. Het is vooral een faciliteit die wordt gebruikt om belastinguitstel te krijgen, maar zeker niet om een oudedagsvoorziening (in de vorm van een lijfrente) mee op te bouwen. Met de FOR kun je overigens

‘Hoe moet iemand
die zelfstandig
werkt nog een
fatsoenlijke
oudedagsvoorziening
opbouwen?’

nog wel dertig jaar opgezaaid blijven. Als je nu namelijk zelf dertig jaar oud bent, je hebt al een jaar of tien gedoteerd en je bent van plan de FOR aan te spreken als je zo'n zeventig jaar bent, dan blijft de FOR al die tijd nog in de boeken staan. Wij hebben voorgesteld om de FOR af te laten kopen, onder dezelfde voorwaarden als een paar jaar geleden het pensioen in eigen beheer. Daar wilde men echter niet aan, dus blijven we er nog een groot aantal jaren mee zitten. Tussentijds afstorten als lijfrente kan natuurlijk altijd, maar dan moet het geld daarvoor wel aanwezig zijn.'

Hoe staat het nu met de oudedagsvoorziening voor de ondernemer?

'Ik maak mij daar wel een beetje zorgen over. Hoe moet iemand die zelfstandig werkt nog een fatsoenlijke oudedagsvoorziening opbouwen? Het wetsvoorstel Wet toekomst pensioenen, dat overigens nog weer een aantal maanden is uitgesteld, regelt dat 30 procent van het inkomen als lijfrentepremie kan worden gedoteerd om op die manier een behoorlijke lijfrente op te bouwen. Dat geloof ik wel. In theorie zou het kunnen, maar ik zie het niet gebeuren. Het vervelende van dat stelsel is dat het bedrag het vermogen van de onderneming definitief verlaat. Bij het pensioen in eigen beheer en de FOR bleven de gedoteerde bedragen binnen de onderneming, die konden ook worden gebruikt voor nieuwe investeringen, bijvoorbeeld een nieuwe bestelbus. Het mkb komt niet zo heel gemakkelijk aan financiering, dus werden de bedragen veelal daarvoor gebruikt. Vanaf 1 januari 2023 kan dat dus niet meer. Een oudedagsreserve moet via een lijfrente worden opgebouwd. Ga je sparen in box 3 of 2, dan loop je als ondernemer tegen de sterke tariefsverhogingen aan. Die komen er aan en zullen in de nabije toekomst nog wel verder toenemen.'

De ondernemer in de tang?

'Wat betreft de financieringsbehoefte en oudedagsvoorziening zit je als ondernemer redelijk in de tang. Er wordt wel gezegd

dat het niet meer kunnen beschikken over je pensioenvermogen ook voor werknemers geldt en dat dit nu eenmaal inherent is aan een volwaardige oudedagsvoorziening. Maar werknemers hebben geen (zakelijke) financieringsbehoefte. Dus helemaal vergelijkbaar zijn deze twee grootheden niet. Het laat wel zien dat het globale evenwicht anders ingevuld gaat worden. Dat is een zorgelijke ontwikkeling in het hele belastingstelsel. Men wil het verschil in fiscale behandeling tussen werknemers en zelfstandigen verkleinen, dat is nadrukkelijk zo verwoord. De nieuwe opvatting is dat de IB-ondernemer en de dga qua belastingdruk moeten worden gelijkgesteld met de gewone werknemer. Eerder werden binnen het globale evenwicht juist de IB-ondernemer en de dga met elkaar vergeleken.'

Bij het denken over een nieuw belastingstelsel komt vaak ter sprake dat de belasting op arbeid moet worden verlaagd en de belasting op vermogen moet worden verhoogd. Is dat een reële optie?

'Naar mijn mening is dat volstrekt onmogelijk. De inkomstenbelasting en de loonbelasting samen vormen de grootste bron van inkomsten. Om tot een gelijke belastingopbrengst te komen, zou men met krankzinnige tarieven moeten komen in de vennootschapsbelasting, de vermogensbelasting (als deel van de inkomstenbelasting of als zelfstandige belasting) en de erfbelasting. Het belasten van kapitaal kan nooit een volwaardige vervanger worden van het belasten van arbeid. Ook al zou je inkomsten uit dividend, rente en huur voor 100 procent belasten, dan zou dat toch nog steeds een fractie opleveren van de totale belasting op arbeid en consumptie. Wat heeft de gemiddelde Nederlander nou aan vermogen? Er zal een kleine bovenlaag zijn die wat meer vermogen heeft en die kun je ongetwijfeld belasten, maar dat leidt niet tot de opbrengst van miljarden die men zegt nodig te hebben. Helemaal niet nu van de overheid wordt verwacht dat die geld investeert in onderwijs, zorg en de oplossing van het stikstofprobleem. Ook de overheid breidt de komende tijd uit. Bij

‘Wetgeving wordt vaak gebruikt als een soort wegwerpartikel’

al die plannen wordt zelden verteld waar het geld vandaan moet komen. Je zult ergens belasting moeten heffen.'

Milieubelastingen, leveren die nog iets op?

'Daar is in het verleden veel over gesproken. De milieu- en energiebelastingen zijn echter zo ingericht dat hoe minder de belastingplichtige verbruikt en vervuult, hoe minder hij betaalt. Als burgers en bedrijven via deze belastingmiddelen worden opgevoed, hou je als belastingheffer uiteindelijk 0 procent over. De belasting zal toch primair moeten rusten op arbeid en consumptie. Dat is de enige manier om een volwaardig, robuust belastingstelsel te krijgen. Belastingheffing op vermogen is prima, maar kan nooit voldoende opbrengsten genereren. Een verhoging van het btw-tarief zou een mogelijkheid zijn, maar ik denk dat de regering in het huidige tijdsgewricht erg huiverig is om aan die knop te draaien. De economie bevindt zich al in een recessie. Als je dan de btw ook nog eens met 3 procent verhoogt, geef je de ondernemers nog eens een trap na.'

Wat zijn in grote lijnen je gedachten over een nieuw belastingstelsel?

'We moeten in elk geval toe naar een systeem van rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting. Het zou niet mogen uitmaken of je een onderneming drijft als eenmanszaak, vof, maatschap, BV, stichting of coöperatie. Momenteel is het de rechtsvorm die bepalend is voor de vraag welke belastingen worden geheven, waardoor nogal eens wordt gekozen voor een rechtsvorm die niet bij de onderneming past. Dat kan kwalijke gevolgen hebben voor bijvoorbeeld de persoonlijke aansprakelijkheid van de ondernemer. Met een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting wordt de fiscale invloed op het besluitvormingsproces van de ondernemer beperkt.'

Moet belastingheffing eenvoudiger worden?

'Ik ben een groot voorstander van systematisch denken over belastingheffing. Dat systeem is de afgelopen decennia steeds verder aangetast door incidentele maatregelen. Hebben we nog kaas of zitten er inmiddels zoveel gaten in dat het geen kaas meer is? Moet je alle aparte regelingen afschaffen? Als je wilt vereenvoudigen, zul je naar een belastingstelsel moeten dat gebaseerd is op een doordacht systeem en daarop zo weinig mogelijk uitzonderingen toelaten. Er zou meer stabiliteit moeten komen. Wetgeving wordt toch vaak gebruikt als een soort wegwerpartikel. Er wordt wetgeving ingevoerd, die bestaat een of twee jaar, en verdwijnt dan weer. Het is ook de waan van de dag.'

Schrijft het RB mee aan mogelijke wetsvoorstellen, eventueel samen met MKB-Nederland?

'Dat is wel de bedoeling. Wij organiseren in 2023 samen met MKB-Nederland een aantal rondetafelgesprekken tussen leden

interview



CV Sylvester Schenk

Mr. Sylvester Schenk RB studeerde Nederlands recht aan de Radboud Universiteit en fiscaal recht aan Tilburg University. Hij was van 1987 tot 2017 werkzaam in de fiscale adviespraktijk. Sinds mei 2017 is hij werkzaam als directeur Fiscale Zaken bij het Register Belastingadviseurs.

en brancheorganisaties. Op 6 oktober wordt een congresverslag uitgebracht. Op die dag spreekt ook Jacco Vonhof, voorzitter van MKB-Nederland. We verwachten dan een mooi plan voor een nieuw belastingstelsel te kunnen presenteren.'

Hoe is de verhouding met het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst?

'Wij spreken op reguliere basis met het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst. In de persoonlijke sfeer zijn die verhoudingen in de regel goed. De algemene indruk is echter dat men ons wel hoort, maar niet echt luistert. De honden blaffen, de caravaan trekt verder, zoals Ruud Lubbers vroeger zei. Neem het wetsvoorstel excessief lenen. Dat had van ons niet gehoeven. In de uitwerking vind ik het een draak geworden, ondanks de vele bijstellingen die er zijn geweest. Stel dat iemand 5 miljoen euro leent van zijn eigen BV om in pandjes te beleggen. Hij heeft het keurig gedocumenteerd, er wordt zakelijke rente berekend, de man is goed voor z'n geld. Dan loopt hij toch in het mes van het wetsvoorstel excessief lenen. Dat probleem zou kunnen worden opgelost door de onroerendgoedportefeuille over te dragen aan de BV, met een vrijstelling in de overdrachtsbelasting. Daar wil men echter niet aan. Uiteraard is die beslissing politiek ingegeven. De Tweede Kamer wil vaak dingen die gewoon geen goede wetgeving opleveren.'

Moet je nog iets van het hart?

'Het RB en de NOB pleiten al jaren voor substantiële investeringen in de Belastingdienst. Dat is in het belang van iedereen: de Staat, de belastingadviseurs én de belastingplichtigen. Automatisering en digitalisering zijn onontkoombaar en belangrijk, maar leveren geen vervanging op van een volwaardige kennis van het belastingrecht.' ◀



‘De vertrouwelijke
e-mails waarover
de FIOD en het OM
beschikken, moeten
worden vernietigd’

tekst **ASTRID KLEIN SPROKKELHORST**

Verschoningsrecht wordt volwassen

Het verschoningsrecht van advocaten is vaak onderwerp van discussie. De oorzaak daarvan is te vinden in het feit dat opsporingsambtenaren en fiscale ambtenaren het recht vaak ervaren als een obstakel bij de waarheidsvinding, met name in onderzoekssituaties.

Het gaat dus om de vraag of het verschoningsrecht in een voorliggend geval onverkort blijft gelden of dat het moet worden doorbroken ten gunste van waarheidsvinding. Dat kan het geval zijn onder zeer uitzonderlijke omstandigheden. Tot nu toe is daarvan sprake als de advocaat (of de notaris, maar die blijft hier buiten beschouwing) wordt verdacht van het (mede)plegen van een als 'ernstig' gekwalificeerd strafbaar feit. Verder kan in een aantal situaties een beroep op het verschoningsrecht als onterecht worden gekwalificeerd: als de verschoningsgerechtigde de betreffende informatie heeft verkregen bij de uitoefening van nevenactiviteiten, als de verschoningsgerechtigde besprekingen bijwoont met geen ander doel dan de inhoud daarvan onder zijn verschoningsrecht te brengen, als de administratie van een persoon of bedrijf bij een verschoningsgerechtigde wordt ondergebracht met geen ander doel dan de inhoud daarvan onder diens verschoningsrecht te brengen én een verschoningsgerechtigde in correspondentie in de cc wordt meegenomen met geen ander doel dan de inhoud daarvan onder diens verschoningsrecht te brengen. Een verschoningsrecht in fiscalibus is opgenomen in artikel 53a Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 63 Invorderingswet 1990. In strafzaken is het verschoningsrecht neergelegd in de artikelen 218 en 218a van het Wetboek van Strafvordering (Sv). Inbeslagneming van informatie die onder het verschoningsrecht valt, is opgenomen in artikel 98 Sv.

Aan de omvangrijke jurisprudentie die aan het verschoningsrecht in de loop van de afgelopen decennia is gewijd, zijn twee recente rechterlijke uitspraken toe te voegen: het arrest van de Hoge Raad van 19 februari 2021 (ECLI:NL:HR:2021:273) en de uitspraak van de Kort Gedingrechter van 22 maart 2022 (ECLI:RBOBR:2022:1035). Beide uitspraken hebben betrekking op dezelfde zaak, waarin zeer veelvuldig en langdurig is geprocedeerd. Het begint allemaal in 2013 met een strafrechtelijk onderzoek door de FIOD en het Functioneel Parket te Den Bosch naar een aantal BV's die zich bezighouden met vermogensbeheer. De BV's worden verdacht van fraude en witwassen. Het onderzoeksteam is bekend met het feit dat de vermogensbeheerder zich laat bijstaan door een advocatenkantoor. Niettemin vordert de FIOD namens het OM in september 2015 op grond van art. 126ng/ug Sv van het hostingbedrijf van de vermogensbeheerder afgifte van alle emailberichten van de vermogensbeheerder. Het hostingbedrijf levert ruim 2 miljoen bestanden aan. Onder die miljoenen emailberichten bevinden zich ook de e-mails die zijn uitgewisseld tussen de vermogensbeheerder en diens advocaten.

Afgeleid verschoningsrecht

Ook wordt een e-mail van de advocaten van de vermogensbeheerder, waarin zij voorstellen om een opdracht tot onderzoek aan X Accountants te laten verstrekken door het

advocatenkantoor, zodat aan X een afgeleid verschoningsrecht toekomt, aangemerkt als mogelijk 'misbruik van het verschoningsrecht'. De e-mail wordt aan de FIOD verstrekt met het oog op het opstarten van een afzonderlijk tuchtrechtelijk onderzoek naar X 'wegens opzettelijk meewerken aan het oneigenlijk gebruik van het verschoningsrecht'. Dat dit in strijd is met de jurisprudentie op dit vlak behoeft geen betoog: in 1869 bepaalde de rechter al dat een advies van een advocaat aan een cliënt niet ten overstaan van de rechter (en de wederpartij) behoeft te worden geopenbaard. (Hof Drenthe, 17.11.1869, W 3161). In 1994 overwoog de Hoge Raad dat de aard en de complexiteit van een aangelegenheid kunnen meebrengen dat de advocaat het noodzakelijk oordeelt een deskundige in te schakelen. Het maakt niet uit of deze wel of niet aan zijn kantoor is verbonden. (HR 29.03.1994, NJ1994, 552).

Tuchtrechtelijke klacht

Er gebeurt nog veel meer. Er wordt een selectie gemaakt van ruim 3.000 digitale bestanden die door een 'medewerker geheimhouder' worden beoordeeld op vermoedelijke geheimhouderinformatie. De medewerker adviseert de bestanden te vernietigen, maar het OM is het daarmee niet eens. Dit leidt begin 2022 tot een tuchtrechtelijke klacht van de advocaten van de vermogensbeheerder tegen het kantoor van de landsadvocaat (NRC, 14 januari 2022) bij de accountantskamer van de Rechtbank Overijssel wegens het opzettelijk onjuist adviseren van het OM inzake het mogen schenden van het verschoningsrecht. Uiteindelijk worden 155 bestanden geselecteerd en wordt opnieuw beoordeeld of sprake is van geheimhouderstukken. Van de 155 bestanden worden 105 ter beschikking gesteld van het opsporingsteam. In 2016 wordt beslag gelegd op zowel papieren als digitale bestanden

op twee locaties van Accountantskantoor X. Ondanks het feit dat de advocaten van X zich beroepen op het afgeleide verschoningsrecht van het kantoor, worden de bestanden meegenomen. Op grond van het bepaalde in art. 98 Sv art. 126aa Sv kan, kort gezegd, wel beslag worden gelegd onder een verschoningsgerechtigde. Als deze hiertegen echter bezwaar maakt, wordt niet tot kennisneming daarvan overgegaan dan nadat de rechter-commissaris daarover heeft bepaald. Als de laatste bepaalt dat kennisneming mag plaatsvinden, kan de verschoningsgerechtigde daartegen een klaagschrift indienen bij het gerecht; daarvoor heeft hij veertien dagen de tijd. Tot kennisneming van de stukken wordt niet overgegaan dan nadat onherroepelijk over het beklag is beslist. De advocaten van X maken bezwaar tegen de inbeslagneming bij de rechter-commissaris in strafzaken van de rechtbank Oost-Brabant, echter zonder succes. Hun klaagschrift bij de rechtbank slaagt wel en in september 2018 gelast de rechtbank Oost-Brabant de teruggave van alle communicatie over het onderzoek dat de advocaten van de vermogensbeheerder hebben opgedragen aan X en ook van alle informatie die de accountant onder zich had in het kader van het onderzoek. De rechtbank is van oordeel dat het hier 'geheimhouderstukken' betreft en acht niet onaannemelijk dat het accountantskantoor als deskundige door de advocaten was ingeschakeld bij een behoorlijke vervulling van hun taak. Het OM gaat aanvankelijk tegen deze uitspraak in cassatie, maar trekt het cassatieberoep kort daarna in, zodat de uitspraak onherroepelijk wordt. Teruggave van de litigieuze stukken vindt evenwel niet plaats, omdat de procedure over het bewijsbeslag, dat de advocaten van de vermogensbeheerder begin 2019 onder de Staat hebben gelegd, nog niet is afgerond. De advocaten van de vermogensbeheerder hebben de rechtbank

‘Het OM delft het onderspit, maar de wetgever heeft nog een aas in zijn mouw’

Oost-Brabant begin 2019 op grond van art. 730 jo 843a Rv om verlof gevraagd om bewijsbeslag te leggen op de gegevens van het OM, de FIOD en de Belastingdienst. Aan de hand van het bewijsbeslag willen de advocaten vaststellen in hoeverre hun verschoningsrecht is geschonden. De Staat tracht opheffing van het bewijsbeslag te krijgen, maar krijgt daarvoor bij de Rechtbank Oost-Brabant geen hand op elkaar. Het beslag mag worden gehandhaafd. (ECLI:NL:ROBR:2019:1783). Ook het Hof Den Bosch laat het bewijsbeslag voor een groot deel in stand (ECLI:NL:GHSHE:2019:1808).

Schending

Daarnaast komt Hof Den Bosch tot een belangrijk oordeel inzake het verschoningsrecht van advocaten. De staat heeft betoogd dat de schending van het verschoningsrecht van een advocaat geen aantasting oplevert van een eigen recht van de advocaat, omdat het verschoningsrecht niet ter bescherming strekt van een eigen belang van de advocaat. Daarom zou de advocaten van de vermogensbeheerder geen vordering toekomen wegens die schending en zouden zij dus ook geen vordering hebben op grond waarvan bewijsbeslag zou kunnen worden gelegd. Het hof verwierpt dit betoog en oordeelt dat het verschoningsrecht van de advocaat mede geldt opdat hij zijn taak als advocaat naar behoren kan vervullen: 'Het kan schadelijk zijn voor de vertrouwensrelatie tussen advocaten en hun cliënten indien informatie die cliënten met advocaten delen op ongeoorloofde wijze terecht komt bij derden.' Dit raakt ook de eigen belangen van advocaten, onder meer omdat schending van het hen toekomende verschoningsrecht hen belemmert bij de uitoefening van hun werkzaamheden. Voorshands valt niet in te zien dat advocaten daartegen niet voor zichzelf zouden mogen opkomen.' (r.o. 6.9.2) De Hoge Raad gaat hierin mee en overweegt: 'Het hof heeft met juistheid geoordeeld dat het verschoningsrecht van de advocaat – dat van fundamenteel belang is voor een goede rechtsbedeling – mede geldt opdat hij zijn taak als advocaat naar behoren kan vervullen. Een advocaat kan dan ook ter zake van een schending van het verschoningsrecht vorderingen instellen, in het bijzonder op grond van onrechtmatige daad (...)' (HR 19 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:274).

Het kort geding dat hierop volgt betreft – zeer kort samengevat – een vordering uit onrechtmatige daad wegens schending van het verschoningsrecht van de advocaten van de vermogensbeheerder door de FIOD en het OM. Die vordering slaagt. De rechtbank oordeelt dat de schending van het verschoningsrecht op eenvoudige wijze grotendeels op voorhand had kunnen worden voorkomen. De Staat was immers al geruime tijd op de hoogte van het feit dat de vermogensbeheerder werd bijgestaan door een advocaat. De Staat had het hostingbedrijf kunnen opdragen alleen die digitale gegevens te verstrekken die niet afkomstig waren van, of gericht waren aan, een van de betrokken advocaten. De

Staat heeft dus onzorgvuldig gehandeld. De vertrouwelijke e-mails waarover de FIOD en het OM nog steeds beschikken, moeten worden vernietigd. In het vervolg mogen de opsporingsdiensten de vertrouwelijke e-mails alleen lezen na goedkeuring van de advocaat of na goedkeuring van de rechter. (ECLI:ROBR:2022:1035). Het uitgangspunt van het OM, dat niet de verschoningsgerechtigde maar het OM bepaalt of een beroep op het verschoningsrecht kan worden gedaan, is hiermee van tafel.

 **De hierboven weergegeven uitspraken, en ook alle andere uitspraken die in deze kwestie zijn gedaan, laten zien dat het verschoningsrecht van advocaten een volwassen stadium heeft bereikt. Het OM delft het onderspit, maar de wetgever heeft nog een aas in zijn mouw. Er is namelijk een wetsvoorstel Modernisering Wetboek van Strafvordering aanhangig. Daarin wordt, met veel strijkages en buigingen naar het verschoningsrecht, een nieuwe redactie voorgesteld van het huidige artikel 218 Sv. (Consultatieversie Boek 1 WvSv (MvT), p. 129.) De eerste volzin daarvan luidt: 'Getuigen die in de uitoefening van hun ambt, beroep of stand verplicht zijn tot een geheimhouding waarin besloten ligt dat het belang van de waarheidsvinding moet wijken voor het maatschappelijke belang dat ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaring om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden, kunnen zich van het beantwoorden van bepaalde vragen verschonen.' Men kan zich afvragen wat wordt bedoeld met 'bepaalde vragen'. De Memorie van Toelichting geeft daarover geen uitsluitsel, behalve dat het professionele verschoningsrecht zich beperkt tot 'bepaalde informatie' die aan de verschoningsgerechtigde in het kader van zijn verschoningsgerechtigde werkzaamheden is verstrekt. Het is duidelijk dat hier, zij het niet openlijk, opnieuw wordt geprobeerd het verschoningsrecht van advocaten in te perken. In beginsel valt immers alle informatie, die in het kader van de normale beroepsuitoefening van de advocaat tussen de laatste en diens cliënt is uitgewisseld, onder het verschoningsrecht. Het wetsvoorstel bevat een aantal criteria die ertoe zouden kunnen leiden dat het verschoningsrecht wordt doorbroken ten gunste van de waarheidsvinding. Weliswaar stelt de Memorie van Toelichting dat enkel van het verschoningsrecht kan worden afgeweken als die doorbreking proportioneel en subsidiair is (Consultatieversie Boek 2 WvSv (MvT), p. 218). Dat deze regelgeving aanleiding kan vormen tot een verbeterd rechtsstrijd tussen de partij die de informatie wil hebben en de verschoningsgerechtigde, behoeft geen betoog. Of het wetsvoorstel in zijn huidige vorm doorgang moet vinden, is dan ook vatbaar voor discussie. ◀**

Rechtsherstel en zwartsparenders

Het beeld dat zwartsparenders hun zwarte geld alsnog kunnen melden zonder dat dit leidt tot boete of navordering behoeft nuance. Dat laat de staatssecretaris van Financiën weten. Volgens hem zijn er nog steeds mogelijkheden om na te vorderen, te beboeten of strafrechtelijk te vervolgen. De staatssecretaris benadrukt dat wel degelijk kan en wordt opgetreden tegen zwartsparenders. De vragen zijn gesteld naar aanleiding van het bericht in het FD 'Zwartspander spint garen bij schrappen vermogenstaks'. Over de jaren vóór 2017 wordt het bedrag aan na te vorderen belasting berekend op basis van de toen geldende forfaitaire rendementspercentages. De forfaitaire rendementspercentages die onder de herstelwetgeving worden toegepast op banktegoeden, loopt af van 0,25 procent in 2017 naar 0,01

procent in 2021. Dit betekent dat het bedrag aan na te vorderen belasting over het rendement over niet aangegeven banktegoeden in die periode gering is. De boete is vanaf 2017 ook relatief laag vanwege de koppeling met het bedrag aan verschuldigde belasting. Verder is de staatssecretaris van plan een onderzoek te starten naar de herziening van het boeterecht. Hij wil voor de toekomst bekijken welke mogelijkheden er zijn om de koppeling los te laten tussen de hoogte van een vergrijpboete en het te betalen bedrag van een belastingaanslag. Als alternatieve boetegrondslag kan gedacht worden aan de mogelijkheid om de hoogte van een vergrijpboete afhankelijk te maken van de inkomenscorrecties of dat wordt aangesloten bij het objectieve belastingnadeel. ◀

Bron: Brief staatssecretaris van Financiën, 6 december 2022, 2022-000029260

Rekening-courant met BV leidt tot afrekening over pensioen in eigen beheer

Belanghebbende heeft in zijn BV een pensioen in eigen beheer ondergebracht. Begin 2013 bedraagt de pensioenvoorziening 575.592 euro. De voorziening stijgt in het jaar tot 610.028 euro op 31 december. De dga is een rekening-courantkrediet van 2 miljoen euro overeengekomen met de BV. Vanaf 2012 overschrijdt de dga het plafond. Eind 2013 heeft belanghebbende een schuld van 2.245.215 euro aan de BV. De inspecteur stelt dat de dga de rekening-courantschuld niet kan aflossen en dat geen zekerheden zijn gesteld. Het krediet is onzakelijk geworden en het pensioen in eigen beheer wordt fiscaal als afgekocht beschouwd. Volgens Hof Arnhem is geen sprake van afkoop van het pensioen in eigen beheer. De BV behoudt de verplichting om ook na 2013 de verschuldigde pensioenuitkeringen aan belanghebbende te doen. De uitkering

kan worden gedaan door de schuld van de dga te verrekenen met de verschuldigde pensioentermijnen. Deze verrekening is toegestaan omdat belanghebbende inmiddels niet meer in dienst is bij de BV.

Dat de BV niet de liquide middelen heeft om de loonheffingen over de pensioenuitkeringen af te dragen, betekent niet dat de BV haar pensioenverplichting tegenover de dga niet meer kan voldoen. Wel gaat het hof mee met het subsidiaire standpunt van de Belastingdienst dat de pensioenaanspraak feitelijk voorwerp van zekerheid is geworden. Belanghebbende kan zijn schuld aan de BV alleen betalen door verrekening met zijn pensioenrecht. De pensioenaanspraak is daarom terecht belast. ◀

Bron: Hof Arnhem-Leeuwarden, 22 november 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:10085, 21/00560 en 21/00561

Verhuur onderneming geen staking voor de BOR

Belanghebbende krijgt in december 2014 van zijn vader aandelen in een BV geschonken. De kleindochter van deze BV exploiteert een benzinestation. Voor deze schenking wordt gebruikgemaakt van de voorwaardelijke vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling van artikel 35b SW 1956. Vanaf 1 januari 2015 verhuurt de BV het benzinebenzinestation aan een derde. Volgens de inspecteur wordt door de verhuur niet langer aan het voortzettingsvereiste voldaan en hij legt een navorderingsaanslag schenkbelasting op aan belanghebbende. Hof 's-Hertogenbosch oordeelt dat bij verhuur van de onderneming nog steeds aan het voortzettingsvereiste van de BOR wordt voldaan. Van belang

is dat geen overdracht van de onderneming, of een deel ervan, aan de huurder heeft plaatsgevonden en dat sprake is van 'voortgezet ondernemerschap'.

De Hoge Raad bevestigt dit oordeel. Voor de beantwoording van de vraag of is voldaan aan het voortzettingsvereiste, mag het hof aansluiting zoeken bij het leerstuk van 'voortgezet ondernemerschap'. De BOR volgt voor het voortzettingsvereiste bij lichamen het stakings- en vervreemdingsbegrip uit de Wet IB 2001. Slechts in bepaalde situaties, die in de wetsgeschiedenis zijn genoemd, geldt een uitzondering. ◀

Bron: Hoge Raad, 2 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:1793

Reikwijdte wetsvoorstel Wet excessief lenen

Vanaf 1 januari 2023 is de Wet excessief lenen van kracht. De dga en zijn/haar partner mogen nog slechts tot 700.000 euro lenen van de eigen vennootschap(pen). Een uitzondering geldt voor de financiering van de eigen woning. Is de lening op het 31 december van het betreffende jaar toch hoger, dan is het meerdere belast met 26,9 procent inkomstenbelasting alsof het een dividenduitkering is. De staatssecretaris van Financiën antwoordt op vragen over het wetsvoorstel dat toekomstige rentetermijnen niet onder de reikwijdte van het wetsvoorstel vallen. Ook het vestigen van een pandrecht door een aanmerkelijkbelanghouder op zijn directe aanmerkelijk aandelen in verband met een conserverende aanslag valt niet onder de reikwijdte van het wetsvoorstel.

Als een belastingplichtige door een garantstelling van zijn

vennootschap in staat is een schuld bij een externe financier aan te gaan, dan valt de garantstelling wel onder het wetsvoorstel. Als de garantstelling uitsluitend leidt tot gunstigere voorwaarden voor de schuld, zoals een lagere rente, dan valt de lening niet onder het wetsvoorstel. In dat geval kan de belastingplichtige immers ook op eigen kracht de lening aangaan bij deze financier. De toets om dit te bepalen vindt plaats bij het aangaan van de lening. Onder het begrip schulden vallen alle civielrechtelijke schuldverhoudingen en verplichtingen, zoals geldleningen en rekening-courantschulden, inclusief daarop bijgeschreven rente, maar ook leveringsverplichtingen voor bijvoorbeeld onroerend goed. ◀

Bron: Nadere memorie van antwoord, 25 november 2022, 35 496

Aftrek specifieke zorgkosten

Belanghebbende trekt in haar aangifte over het jaar 2017 een bedrag van 6.335 euro af als persoonsgebonden aftrek. De inspecteur accepteert slechts een aftrekbaar bedrag van 300 euro, dat niet over de drempel komt.

Hof Arnhem-Leeuwarden geeft de inspecteur gelijk.

Belanghebbende maakt aannemelijk dat haar auto-immuunziekte heeft geleid tot extra kosten voor kleding en beddengoed, maar niet dat de uitgaven daarvoor meer dan

600 euro bedragen. Voor de hogere vergoeding van 750 euro komt belanghebbende daarom niet in aanmerking. Ook slaagt belanghebbende er niet in om aannemelijk te maken dat zij recht heeft op aftrek van uitgaven voor extra gezinshulp, reiskosten ziekenbezoek, dieetkosten en uitgaven voor hulpmiddelen. ◀

Bron: Hof Arnhem-Leeuwarden, 22 november 2022,

ECLI:NL:GHARL:2022:10098

Nultarief voor zonnepanelen

Vanaf 1 januari 2023 geldt voor de levering en installatie van zonnepanelen op of bij een woning het 0-procenttarief. Onder een woning wordt ook verstaan een garage of schuur bij een woning en een aan- of uitbouw. Ook een vakantiewoning of een appartementencomplex kwalificeert voor deze regeling als woning. Als de zonnepanelen worden geleverd of geplaatst op een gebouw zonder woonfunctie, geldt hiervoor het algemene btw-tarief van 21 procent.

De ondernemer die de levering en/of installatie doet, moet zelf bepalen of al dan niet sprake is van een woning. Of dit het geval is, kan door de ondernemer worden gecontroleerd in de Basisregistratie Adressen en Gebouwen. Als hieruit volgt dat het gaat om een woning, dan mag het 0-procenttarief worden toegepast. Dit geldt ook als blijkt dat het pand zowel een bedrijfs- als woonfunctie heeft.

In het kader van de jaarovergang ontstaat de vraag wanneer welk btw-tarief moet worden toegepast. De factuurdatum is hiervoor bepalend. Dit geldt ook als een factuur wordt uitgereikt voor een aanbesteding. Als de factuur wordt uitgereikt in 2022, dan geldt dat 21 procent btw in rekening moet worden gebracht. Wordt de factuur in 2023 uitgereikt, dan geldt het nultarief. Het moment waarop de zonnepanelen worden geleverd en geïnstalleerd, is dus niet van belang voor het bepalen van welk btw-tarief van toepassing is.

Voorbeelden:

- U reikt een factuur uit op 12 december 2022. De zonnepanelen worden op 12 februari 2023 geleverd en geïnstalleerd. In dit geval geldt dat 21 procent in rekening moet worden gebracht, omdat de factuur is uitgereikt in 2022.

Let op

- **Het nultarief geldt helaas niet voor geïntegreerde zonnepanelen. Hiervoor geldt nog altijd het algemene btw-tarief.**
- **Een ondernemer die het nultarief toepast, moet bewijzen dat dit terecht is. Bewaar dan ook altijd een screenshot van de Basisregistratie Adressen en Gebouwen bij toepassing van het nultarief.**

- Op 12 december 2022 worden de zonnepanelen geleverd en geïnstalleerd. De koper hoeft geen aanbesteding te doen. Op 3 januari 2023 wordt de levering en installatie gefactureerd. In dit geval moet het 0-procenttarief worden toegepast, omdat de factuurdatum in 2023 ligt.

 **Ondernemers kunnen niet zelf bepalen wanneer een factuur wordt uitgereikt. In de wet is namelijk geregeld dat een factuur uiterlijk moet worden uitgereikt op de vijftiende dag van de maand nadat de levering en installatie heeft plaatsgevonden. ◀**

‘Het moment waarop de zonnepanelen worden geleverd en geïnstalleerd, is niet van belang’

Ten onrechte in rekening gebrachte btw niet altijd verschuldigd

Ten onrechte in rekening gebrachte btw is verschuldigd, maar volgens het Hof van Justitie EU (hierna: HvJ) is dit niet altijd het geval. In de Wet OB is geregeld dat iemand die ten onrechte op een factuur btw vermeld, deze btw ook is verschuldigd en moet afdragen aan de Belastingdienst. Dat deze btw altijd is verschuldigd, wordt door het HvJ genuanceerd.

De belanghebbende in deze zaak is de exploitant van een binnenspeeltuin. In het jaar 2019 heeft de binnenspeeltuin het algemene btw-tarief toegepast. Aan haar klanten is door de binnenspeeltuin steeds een kassabon verstrekt waarop het algemene btw-tarief wordt vermeld. De klanten zijn altijd particulieren, die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Op enig moment beseft de binnenspeeltuin dat niet het algemene, maar het verlaagde btw-tarief van toepassing is. De exploitant heeft dan ook de eerder ingediende btw-aangiften gecorrigeerd door alsnog bij de verschuldigdheid rekening te houden met het verlaagde btw-tarief. De Belastingdienst heeft de gecorrigeerde aangifte om twee redenen geweigerd: het algemene btw-tarief is van toepassing, omdat de bonnen waarop vermelding is gemaakt van het algemene btw-tarief niet zijn gecorrigeerd en de btw is gedragen door de klanten. Terugbetaling zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking bij de binnenspeeltuin. De rechtsvraag die in deze zaak aan het HvJ is voorgelegd, is of de ten onrechte in rekening gebrachte btw ook verschuldigd is als deze aan particulieren is berekend, gelet op het feit dat particulieren geen recht op aftrek van voorbelasting hebben.

Oordeel HvJ

Het HvJ maakt onderscheid tussen btw die daadwerkelijk is verschuldigd, omdat een levering of dienst is verricht, en btw die is verschuldigd enkel omdat deze in rekening is gebracht. Ten aanzien van btw die enkel is verschuldigd omdat deze (ten onrechte) in rekening is gebracht, merkt het HvJ op dat het doel en de strekking van deze bepaling is dat geen verlies van belastinginkomen bestaat. Een ontvanger van een factuur kan immers btw terugvragen. Als

deze btw niet is afgedragen, bestaat dus het risico dat meer btw wordt teruggegeven dan is afgedragen.

Het HvJ oordeelt dat, omdat in deze casus vaststaat dat de afnemer nooit de in rekening gebrachte btw in aftrek kan brengen, de bepaling dat ten onrechte in rekening gebrachte btw is verschuldigd niet van toepassing is. Het risico op verlies van belastinginkomen bestaat hier namelijk niet.

Betekenis Nederlandse praktijk

De Belastingdienst neemt momenteel het standpunt in dat ten onrechte in rekening gebrachte btw altijd is verschuldigd. Onder voorwaarden kan ten onrechte in rekening gebrachte btw wel worden teruggevraagd. Hieraan zijn wel strenge eisen verbonden. Ten onrechte in rekening gebrachte btw wordt op aanvraag teruggegeven bij voldoen aan de volgende voorwaarden:

- Er moet een correctie plaatsvinden van de factuur;
- Het verlies aan belastinginkomen moet worden uitgeschakeld;
- Het verzoek om teruggaaf moet binnen vijf jaar na het jaar waarin de factuur is uitgereikt, gedaan worden.

Op grond van het arrest van het HvJ zijn de stappen 1 en 2 niet altijd van toepassing. In deze zaak gaat het om particulieren, maar dit kan natuurlijk ook worden toegepast in andere situaties waar de afnemer geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Denk aan de medische sector. Ook is hier van belang dat het HvJ oordeelt dat de ten onrechte in rekening gebrachte btw überhaupt niet verschuldigd is. Dit betekent dan ook dat deze niet separaat hoeft te worden teruggevraagd, zoals op dit moment in Nederland is geregeld. ◀

Anticiperen op wijzigingen in vennootschapsbelastingtarief

De laatste jaren is het vennootschapsbelastingtarief diverse malen gewijzigd. Zowel de tarieven binnen de vennootschapsbelasting als de schijven zijn aan verandering onderhevig.

Zo is per 1 januari 2023 het mkb-tarief, het tarief van de laagste schijf, verhoogd van 15 naar 19 procent. Het toptarief is in 2023 echter gelijk gebleven. Ook de hoogte van de schijven is gewijzigd. Zo is de schijf waarop het hoge tarief geldt per 1 januari 2023 verlaagd van 395.000 naar 200.000 euro. Hierbij is ook van belang dat het kabinet al heeft laten weten dat in 2024 zal worden bekeken in hoeverre het lage tarief wederom aanpassing behoeft.

De vraag die dan opkomt, is in hoeverre bepaalde winsten en verliezen eerder dan wel later moeten of kunnen worden genomen. Te meer nu de wijzigingen in de vennootschapsbelastingtarieven en schijven tot aanzienlijke financiële gevolgen kan leiden. Zonder een uitputtende lijst te willen geven, zouden de volgende mogelijkheden verkend kunnen worden bij aanstaande wijzigingen in het tarief of in de schijven:

- Winsten kunnen naar voren worden gehaald of worden uitgesteld. Zo kan bijvoorbeeld besloten worden om een verkoop te versnellen of een verkoop uit te stellen;
- Kosten kunnen worden uitgesteld of juist naar voren worden gehaald. Zo kunnen bepaalde grote aankopen worden uitgesteld of juist worden versneld;
- In de praktijk hangt het ervan af in hoeverre bepaalde bezittingen geactiveerd kunnen worden. Zo is de omvang van onderhanden werk niet altijd eenduidig en kan daar ook een bepaald standpunt over worden ingenomen. Activering van dergelijke posten levert een hoger resultaat op. Het is dan ook van belang kritisch te beoordelen of en in hoeverre dergelijke posten bestaan en de omvang van een dergelijke post wel juist is;
- Mogelijk dat besloten wordt dat een eerder geplande herinvestering toch niet gedaan wordt. In dat geval kan een gevormde herinvesteringreserve vervroegd vrijvallen en een winst eerder worden genomen;

Nieuwe jaar

Bij het verschijnen van dit artikel is het jaar 2023 net begonnen. Voor de wijzigingen van 2022 naar 2023 is dit artikel dus te laat. Verwacht mag worden dat er in 2024 nieuwe wijzigingen zullen optreden, althans die opening heeft het kabinet gelaten. Het is dan interessant om te bekijken in hoeverre op die wijzigingen ingespeeld kan worden.

- Ook kan het verstandig zijn om bepaalde investeringen uit te stellen of juist versneld te doen, omdat een investeringsregeling, zoals de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek of milieu-investeringsaftrek, in een bepaald jaar interessanter is dan een eerder of later jaar. Het toepassen van een investeringsaftrek kan in een bepaald jaar meer fiscaal voordeel opleveren;
- Verder is er, voor zolang er nog geen anti-fragmentatiemaatregel bestaat, bijvoorbeeld ook nog de mogelijkheid om de activiteiten over meerdere BV's te splitsen om zodoende de winsten wat meer in een lagere tariefschijf te laten vallen.

Uiteraard moet ook rekening gehouden worden met de beperkingen die uit de regels van goed koopmansgebruik voortvloeien. Ook is het verstandig dat men zich niet blind staart op de vennootschapsbelastingvoordelen die behaald zouden kunnen worden. Andere belastingmiddelen, zoals de loonbelasting en de inkomstenbelasting, en praktische gevolgen en beperkingen moeten worden betrokken bij de vraag of met het oog op de vennootschapsbelasting bepaalde keuzes tot voordelen kunnen leiden. ◀

Aangifte loonheffingen via eHerkenning is verplicht

De Hoge Raad heeft op 2 december 2022 geoordeeld dat er een wettelijke grondslag is voor de verplichting om met eHerkenning aangifte voor de loonheffingen te doen. Ook vindt de Hoge Raad het toelaatbaar dat kosten moeten worden gemaakt om aan deze verplichting te voldoen.

Vanaf 1 januari 2020 is het gebruik van eHerkenning met beveiligingsniveau 3 verplicht voor het doen van aangifte loonheffingen en vennootschapsbelasting via het ondernemersportaal 'MijnBelastingdienst zakelijk' (MBD-Z). Dit verplichte inlogmiddel geldt vanaf dit jaar ook voor de btw-aangiften. Alleen de eenmanszaken en zzp'ers zijn uitgezonderd, omdat zij nog op het ondernemersportaal kunnen inloggen met DigiD. EHerkenning met beveiligingsniveau 3 is alleen verkrijgbaar tegen betaling bij een commerciële partij. Afhankelijk van het aantal jaren waarvoor het inlogmiddel wordt aangeschaft, bedragen de kosten 20 tot 25 euro per jaar.

Wettelijke grondslag

Een werkgever heeft geen aangifte loonheffingen gedaan, waarna de inspecteur een naheffingsaanslag oplegt. Na bezwaar te hebben gemaakt tegen de naheffingsaanslag, heeft de werkgever beroep ingesteld bij Rechtbank Gelderland. In beroep klaagt de werkgever dat hij uitsluitend met eHerkenning aangifte kon doen en dat er geen wettelijke grondslag bestaat die hem verplicht om kosten te maken voor de aanschaf van het inlogmiddel. De rechtbank oordeelt op 15 februari 2022 (ECLI:NL:RBGEL:2022:394) dat het verplicht stellen van het gebruik van eHerkenning voor het doen van de aangifte loonheffingen onrechtmatig is. Het gevolg is dat de naheffingsaanslag loonheffingen wordt vernietigd. De inspecteur is het niet eens met de zienswijze van de rechtbank, maar stelt geen hoger beroep in. De werkgever is in het betreffende tijdvak namelijk geen loonheffingen verschuldigd. Derhalve ontbreekt een fiscaal belang om hoger beroep in te stellen. A-G Niessen achtte het wenselijk om te vernemen of de Hoge Raad zich kan vinden in het oordeel van de rechtbank. Hij

diende daarop een vordering tot cassatie in het belang der wet in, omdat het naar zijn mening in het algemeen belang is dat de Hoge Raad zich uitspreekt over de juistheid van de uitspraak van de rechtbank over de wettelijke grondslag van eHerkenning voor het doen van aangiften. De Hoge Raad oordeelt dat, voor de verplichting gebruik te maken van eHerkenning om aangifte loonheffingen te doen, een wettelijke grondslag bestaat. Die is namelijk opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, waarin is bepaald op welke wijze het elektronische berichtenverkeer met de Belastingdienst plaatsvindt. Verder oordeelt de Hoge Raad dat een mogelijkheid, om aan de wettelijke aangifteplicht te voldoen, niet kosteloos hoeft te zijn. De kosten voor eHerkenning zijn voor organisaties die een loonadministratie voeren niet onevenredig in verhouding tot de met de desbetreffende regeling te dienen doelen, namelijk een hoog beveiligingsniveau ten aanzien van de informatiesystemen die persoonsgegevens bevatten en verwerken. Het is daarom toelaatbaar dat aangifteplichtigen kosten moeten maken om te voldoen aan de verplichting om met eHerkenning aangifte te doen.

Compensatieregeling

Voor organisaties die eHerkenning alléén nodig hebben om in te loggen (het Belastingdienst EH3-inlogmiddel) is er momenteel een compensatieregeling. De regeling is verlengd voor het jaar 2023. De vergoeding voor het inlogmiddel is 24,20 euro inclusief btw per kalenderjaar. De vergoeding is aan te vragen via de website van de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (rvo.nl). Eenmanszaken en zzp'ers kunnen geen gebruik maken van deze regeling. ◀

Bron: Hoge Raad, 2 december 2022, ECLI: NL:HR:2022:1787

‘De Hoge Raad oordeelt dat er een wettelijke grondslag bestaat’

Samenwerking werkgevers vanwege krapte zorgarbeidsmarkt

Het jaar 2020 belooft weer eens een jaar te worden waarin veel regelingen op het terrein van de sociale zekerheid (gaan) veranderen. Een nieuwe Wajong laat nog even op zich wachten, evenals nieuwe regelgeving voor het werken als zzp'er en enkele andere terreinen.

Uitgangspunt ten aanzien van ondernemingen is dat deze met elkaar concurreren. Het onderling maken van afspraken die de concurrentie belemmeren, is verboden. Gebeurt dit wel, dan leidt dat tot een kartel. De Autoriteit Consument en Markt (ACM) handhaaft de spelregels in dit kader en kan optreden in het geval dat die worden geschonden.

Als de ACM tot handhaving overgaat, kan dit tot grote boetes voor de onderneming leiden én persoonlijke boetes voor de persoon opleveren die tot de overtreding opdracht heeft gegeven. De boete aan natuurlijke personen kan tot 900.000 euro oplopen. Dat laat onverlet dat er wel degelijk samenwerking mogelijk is. Door de huidige krapte op de arbeidsmarkt is de behoefte nog groter dat met name werkgevers in de zorg soms samenwerken om goede en doelmatige zorg te kunnen leveren. Echter, afspraken die ertoe leiden dat zorg duurder en slechter wordt en tot minder keuzeruimte voor de patiënten leidt, zijn verboden. De ACM heeft recentelijk een nieuwe *guidance* uitgebracht over de samenwerking van werkgevers in de zorg: *'Samenwerking werkgevers zorgarbeidsmarkt mag niet nadelig uitpakken voor zorgmedewerkers.'* Zo blijkt dat er veel ruimte voor samenwerking bestaat zolang de concurrentie hierdoor niet nodeloos wordt geschaad en de afspraken niet ten nadele van patiënten en verzekerden zijn. Ook zijn er zeker elementen waarover geen afspraken gemaakt mogen worden.

Onderzoek en ontwikkeling

Voor werkgevers is het relevant te weten hoe de lokale arbeidsmarkt eruit ziet en hoe deze zich ontwikkelt met als doel een beter beeld te krijgen van het arbeidsaanbod. Het gezamenlijk onderzoek doen hiernaar is toegestaan mits de uitkomsten gebruikt worden voor het eigen beleid van de individuele werkgever. Mocht de wens bestaan om in gezamenlijkheid opleidingsplannen te ontwikkelen en aan te bieden aan medewerkers, dan mag dat ook. Dit mag er echter niet toe leiden dat er afspraken gemaakt worden wie welke

persoon in dienst neemt na afronding van een opleiding. Daarentegen bestaat wel de mogelijkheid in gezamenlijkheid aandacht te vragen voor de sector in de regio en te proberen om deze aantrekkelijk(er) te maken voor potentiële medewerkers. Denk aan het organiseren van een gezamenlijke campagne of banenmarkt. Voor zover ondernemers in gezamenlijkheid willen vaststellen aan welke kwalificaties het personeel moet voldoen, mag dat mits het objectiveerbare en transparante voorwaarden betreft. De achterliggende gedachte hierbij is dat het hierdoor voor werknemers makkelijker wordt om over te stappen van de ene werkgever naar de andere. Uiteraard moet het dan gaan om deskundigheidseisen en mag het geen criterium betreffen als bijvoorbeeld 'geen zzp'ers' in dienst nemen.

Krapte arbeidsmarkt

Nu de huidige arbeidsmarkt onder druk staat, zou bij werkgevers in de zorg de verleiding kunnen bestaan in gezamenlijkheid afspraken te maken over bijvoorbeeld arbeidsvoorwaarden die werkgevers in gezamenlijkheid willen hanteren. Het mag duidelijk zijn dat dit buiten cao-verband niet toegestaan is. Dat geldt ook voor het maken van afspraken om – zoals reeds opgemerkt – zzp'ers niet in te huren of afspraken te maken om loonsverhogingen te beperken. Buiten cao-verband mag een werkgever uitsluitend beleid bepalen voor medewerkers die in loondienst zijn.

Verder mogen werkgevers onderling geen afspraken maken die ertoe leiden dat ze geen personeel van elkaar in dienst nemen of niet overgaan tot het werven van elkaars personeel, omdat dit zeer nadelige gevolgen heeft voor de positie van medewerkers op de arbeidsmarkt. Het leidt tot lagere lonen en minder goede arbeidsvoorwaarden. Gezien de krapte op de arbeidsmarkt maken werkgevers veelal gebruik van zzp'ers. Ook hier geldt dat werkgevers niet met elkaar hun werkgeversbeleid mogen uitwisselen, maar wel *best practices*. Dit betekent dat met name die onderdelen waar bedragen aan de orde zijn, niet gedeeld mogen worden.

De ACM noemt als voorbeeld in de *guidance* een vorm van samenwerking die zeer helpend kan zijn bij een krappe arbeidsmarkt, namelijk gebruikmaking van een digitaal platform door zorgondernemers. Via dit digitale platform zetten planners diensten uit die nog niet ingevuld zijn. Zorgmedewerkers respectievelijk zzp'ers kunnen via een app zien welke diensten (nog) beschikbaar zijn en daarop intekenen zonder enige verplichting voor wat betreft het aantal uren, de frequentie dat ze werken en zonder enige afstemming omtrent arbeidsvoorwaarden die gaan gelden. Op deze wijze worden zorgmedewerkers en zzp'ers efficiënter ingezet en kunnen zij zelf bepalen voor welke ondernemingen ze werken. Dit is zowel aantrekkelijk voor werkgevers als voor werknemers. Een ander voorbeeld is het organiseren van een flexpool of flexibele schijf van werknemers die in dienst zijn bij een ondernemer, maar desgewenst kunnen werken bij andere ondernemers. In dit kader geldt wel als voorwaarde dat de medewerkers zelf mogen bepalen of ze bij een andere onderneming gaan werken of niet. Dit mag niet worden opgelegd. Ook geldt ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden dat – voor zover de cao die ruimte laat – er geen afspraken gemaakt worden tussen ondernemingen.

Sociaal domein

Ook binnen het sociaal domein is het wenselijk dat aanbieders samenwerken. Aangezien de gemeente gehouden is aan de aanbestedingsregels, maakt dit eventuele samenwerking nog complexer. Een ondernemer die inschrijft op een aanbesteding mag geen afspraken maken met concurrerende inschrijvers, omdat dit in strijd is met het kartelverbod. Dit laat onverlet dat onder nader te bepalen voorwaarden wel een combinatieovereenkomst gesloten mag worden. De voorwaarden die in dit kader gelden, zijn te vinden op de site van de overheid.

Een ondernemer moet zelf vaststellen of een combinatieovereenkomst is toegestaan. Een onderneming moet

in voorkomend geval steeds beoordelen of een voorgenomen combinatieovereenkomst leidt tot concurrentiebeperking, zoals bedoeld in de Mededingingswet (Mw). Het mag duidelijk zijn dat deskundigheid op dit gebied van groot belang is, omdat het overtreden van de Mw substantiële risico's met zich meebrengt. Als een combinatieovereenkomst niet aan de orde is en een opdracht zelfstandig uitgevoerd gaat worden, dan dient de inschrijving ook zelfstandig uitgevoerd te worden. In dat geval mag: (i) de deelname niet besproken worden en evenmin gevraagd worden aan andere ondernemers of ze ook meedoen; (ii) de prijs moet zelfstandig bepaald worden door de inschrijvende onderneming en (iii) concurrenten mogen onderling niet afspreken wie aan welke aanbesteding(en) deelneemt.

 **In september 2022 hebben een groot aantal partijen – waaronder het Ministerie van VWS – het zogenoemde Integraal Zorgakkoord (IZA) 'Samen werken aan gezonde zorg' gesloten. Dit heeft als doel de zorg in de toekomst goed, toegankelijk en betaalbaar te houden. De focus ligt hierbij zowel op de curatieve zorg, langdurige zorg, publieke gezondheid en het sociaal domein. Om dit te kunnen realiseren, zijn een groot aantal afspraken gemaakt die samenwerking noodzakelijk maken. Zoals eerder geschetst, is samenwerking mogelijk. Echter is dit niet altijd in de volle breedte toegestaan. Het sluiten van een akkoord, zoals IZA, brengt daar geen verandering in. Ook niet nu VWS medeondertekenaar is. Bij elke vorm van samenwerking is het dus aangewezen op voorhand goed te bezien wat wel en niet mag teneinde geenodeloze risico's te lopen. De Mw blijft steeds van toepassing. ◀**

Bron: <https://www.acm.nl/nl/onderwerpen/zorg/samenwerking-de-zorg/samenwerking-tussen-zorgwerkgevers>

Gat in pensioenopbouw ondernemers

Zoals bekend loopt de invoering van de nieuwe pensioenwet niet erg soepel. De nieuwe wetgeving leidt in het parlement tot een stortvloed aan vragen. Niet vreemd natuurlijk, omdat het hier gaat om enorme bedragen waarbij veel Nederlanders belang hebben.

Onlangs werd bekend dat de invoering van de nieuwe Pensioenwet, officieel de Wet toekomst pensioenen (WTP), is uitgesteld tot 1 juli 2023. Voor IB-ondernemers kan dit uitstel een hard gelag zijn. Zij worden namelijk al op 1 januari 2023 geconfronteerd met de afschaffing van de fiscale oudedagsreserve (FOR). Verdere opbouw is vanaf dat moment niet meer mogelijk. Dit terwijl de voorgenomen verruiming van de mogelijkheden om pensioen op te bouwen middels een lijfrente (opgenomen in de WTP) pas vanaf 1 juli 2023 dreigt in te gaan.

Meer ruimte

De WTP biedt ondernemers veel meer ruimte voor de opbouw van een fiscaal gefaciliteerde lijfrente. In dit wetsvoorstel wordt namelijk onder andere voorgesteld de fiscale behandeling van de tweede pijler (werknemerspensioen) en derde pijler (lijfrenten) te harmoniseren om uiteindelijk te komen tot een arbeidsvormneutraal pensioenkader. Zo wordt voorgesteld om het verschil in fiscale premieruimte tussen de twee pensioenpijlers weg te nemen. Hiertoe wordt het percentage van de maximale jaarruimte in de derde pensioenpijler gelijkgetrokken met die van de tweede pensioenpijler. Deze zal ook 30 procent van de grondslag gaan bedragen. Ten opzichte van de huidige premiegrens voor de jaarruimte van 13,3 procent betekent dat een flinke verruiming. Daarnaast is men van plan om de huidige termijn van de reserveringsruimte van zeven jaren te verhogen naar tien jaren. Dat betekent een verruiming van drie jaar. Verder is voorgesteld om de omvang van de

reserveringsruimte uit te breiden tot een uniforme grens van 38.000 euro.

Het uitstel van de WTP-invoering betekent dat ondernemers langer moeten wachten op de extra opbouwruimte die de wet met zich meebrengt. Over dit 'gat' van een halfjaar trekt het Netwerk Zelfstandig Ondernemers (NZO) aan de bel. Het probleem speelt met name bij ondernemers die dit jaar nog reserveren voor de oudedagsreserve en volgend jaar met een lijfrente aan de slag willen. Voor een lijfrente geldt uiteraard een maximumbedrag tot waar premies voor de lijfrente aftrekbaar zijn. Dit maximumbedrag kennen we als de jaarruimte en die wordt bepaald aan de hand van het voorgaande jaar. NZO vreest dat ondernemers, die dit jaar nog gebruikmaken van de oudedagsreserve, nauwelijks jaarruimte overhouden in 2023. De ondernemersorganisatie roept het kabinet daarom op om met een oplossing te komen. Bijvoorbeeld door het schrappen van de opbouw van de oudedagsreserve gelijk te trekken met de invoering van de WTP of door de verhoging van de jaarruimte uit de WTP al wel op 1 januari 2023 in te laten gaan.



Het zou mij niet verbazen wanneer de daadwerkelijke invoering van de WTP nog langer op zich zal laten wachten, bijvoorbeeld tot 1 januari 2024. Er bestaat politiek veel onenigheid en belangenorganisaties doen regelmatig nog hun zegje. Zo is er in het parlement gekozen voor een artikelsgewijze behandeling om de wet volledig te kunnen bespreken. Een wijze van behandeling die al meer dan dertig jaar niet meer is gehanteerd. ◀

Partnervrijstelling voor broer die met zus samenwoonde

Voor de Successiewet kwalificeren ongehuwde samenwoners, die ten minste vijf jaar op hetzelfde adres staan ingeschreven, als partners. Volgens het hof geldt dit voor een broer die inwoont bij zijn zus (en inmiddels) overleden echtgenoot.

Kees staat sinds 1969 op hetzelfde adres ingeschreven als zijn zus Marie en haar echtgenoot Berend. Berend overlijdt in 2017, Marie in 2019. Kees is enig erfgenaam van zijn zuster Marie. In geschil is of Kees recht heeft op de partnervrijstelling (2022: 680.645 euro) en voor de erfbelasting ingedeeld kan worden in tariefgroep 1 (10 procent – 20 procent), in plaats van 2 (30 procent – 40 procent).

Vijfjaarstermijn

Kees is van mening dat hij als partner moet worden aangemerkt voor de erfbelasting, omdat hij langer dan vijf jaar op hetzelfde woonadres als zijn zus staat ingeschreven (art. 1a lid 3 SW). Voor de Successiewet worden niet alleen ongehuwde samenwoners met een notarieel samenlevingscontract als partner aangemerkt, maar ook personen die ten minste vijf jaar samenwonen. Kees voldoet ruimschoot aan deze eis, omdat hij al vanaf 1969 samenwoont. De inspecteur is het niet met hem eens. De inspecteur wijst erop dat uit art. 1a lid 1 onder e SW volgt, dat een samenwoner niet met een ander als partner mag kwalificeren. Marie was tot 2017 (overlijden van haar man Berend) aan te merken als partner van haar echtgenoot. Volgens de inspecteur gaat de vijfjaarstermijn daarom pas lopen vanaf het moment dat Berend is overleden. Hierdoor wordt niet aan de vijfjaarstermijn voldaan.

Voorwaarden

De rechtbank volgt in eerste instantie het standpunt van de inspecteur. Bij het hof krijgt de inspecteur echter nul

op het rekest. Het hof ziet zowel in de tekst van de wet, als in de parlementaire geschiedenis geen aanwijzing dat de vijfjaarstermijn pas begint te lopen op het moment dat de echtgenoot van de zus is overleden. Kees en zijn overleden zuster voldoen volgens het hof na 2017 aan alle voorwaarden, zodat zij voor de erfbelasting als partners zijn aan te merken. Het gevolg hiervan is dat Kees bij het overlijden van zijn zus recht heeft op de partnervrijstelling en wordt ingedeeld in de fiscale voordelige tariefgroep 1.

 **Bij de herziening van de Successiewet in 2010 is gekozen voor een uniform partnerbegrip. Op grond hiervan kan iedereen maar één partner hebben en is er geen plaats meer voor zogenoemde meerrelaties voor de partnervrijstelling. Onderhavige geval is een situatie waar de wetgever vermoedelijk niet aan heeft gedacht bij het maken van de wetgeving. De broer vormde samen met zijn zus en zwager een 'meerrelatie'. Voor de Successiewet was gedurende het huwelijk echter slechts sprake van een partnerschap tussen de zus en haar man. Na het overlijden van de man kwalificeerde broer en zus wel als partners. Het hof oordeelt terecht dat de periode voorafgaand aan het overlijden van de echtgenoot ook meetelt voor de vijfjaarstermijn. Gedurende deze periode stond de broer immers op hetzelfde adres ingeschreven. ◀**

Bron: Hof Arnhem-Leeuwarden 12 juli 2022, 21/00852,
ECLI:NL:RBGEL:2021:2829

Wat gaan we doen met de belastingboete?

De fiscaal bestuurlijke boete is geen rustig bezit. Bij antwoorden op Kamervragen over zwartsparen kondigt de staatssecretaris een onderzoek naar fiscaal bestuurlijke boetes aan. Dit lijkt mij broodnodig.

Wie vandaag de dag aan een belastingboete blijft hangen, is in de regel een betrapte fraudeur of het betreft een verzuimboete. De achtergrond is dat opzet en grove schuld van een derde in beginsel niet toerekenbaar is voor wat betreft de boete.¹ Recent is benadrukt dat de feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel moeten komen vast te staan.² De fiscus heeft wel geprobeerd vergrijpboeten op te leggen, maar experimenten kunnen ook mislukken.³ Bij verzuimboeten is het vaststaande feit het beboetbaar delict, maar ook dan moet de boete proportioneel zijn. Ik betwijfel of dat altijd lukt.⁴ Ook lagere verzuimboetes ergeren, omdat deze ook bij kleine vergissingen automatisch worden opgelegd.

Samengevat zijn er dus uitdagingen om de juiste zaken beboet te krijgen. Bovendien is de Raad van State in een ongevraagd advies ingegaan op de samenhang tussen hogere vergrijpboetes en het strafrecht (zie advies van 13 juli 2015, Stcrt. 2015, 30280). Bij verzuimboetes is opvallend dat zij in de begroting van het Ministerie van Financiën zijn opgenomen. Die prikkel is bij verkeersboeten weggenomen (Kamerstukken II 2016/17, 34550 VI, nr. 95).

De staatssecretaris kondigt nu wederom een onderzoek naar fiscale boetes aan.⁵ Ik ben het er mee eens de bestuurlijke boete niet onder het strafrecht te brengen.⁶ Dit zou allerlei strafrechtelijke consequenties hebben die niet bij fiscale discussies thuishoren. Niet elke vergissing of misstap moet leiden tot een jarenlange strafrechtelijke procedure met als mogelijke uitkomst een strafblad. Het strafrecht zou het *ultimum remedium*

moeten zijn. Dat neemt niet weg dat meer uniformiteit in de hoogte van sancties wenselijk is.

Waar gaan we straks heen met de fiscaal bestuurlijke boete? Ik vind een Noors systeem, waarbij naast een verzuimboete van 30 procent ook strafrechtelijke vervolging mogelijk is,⁷ niet wenselijk in Nederland. Ik vind het essentieel dat in elke richting daadwerkelijke dubbele proportionaliteit wordt geborgd:⁸ de straf voor een delict moet proportioneel zijn en er moet rekening worden gehouden met de bijzondere omstandigheden van het geval. Uiteindelijk gaat het om een vaktechnisch zorgvuldige praktijk. ◀

Noten:

1. HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741
2. HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526
3. HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, betreffende een vergrijpboete van tientallen miljoenen euro bij fraudes legis en Hof Den Haag (Hof Den Haag 2 maart 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:317), betreffende een medepleegboete van 1 miljoen euro voor een belastingadviseur.
4. Hof Arnhem-Leeuwarden 15 november 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:9840, betreffende een verzuimboete van ca. twee netto maandsalarissen.
5. Zie brief staatssecretaris van Financiën van 17 juni 2021, nr. 2021-0000117559 en Brief Staatssecretaris van Financiën van 6 december 2022, 2022-0000292600.
6. Brief minister voor rechtsbescherming van 23 november 2018, nr. 2404537
7. EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11)
8. HR 13 augustus 2004, 37920, BNB 2005/42 en HR 26 september 2003, 37911, BNB 2004/63

‘Rechterlijke uitspraken hebben de praktijk van de fiscaal bestuurlijke vergrijpboete ingrijpend genuanceerd’

Vijfjaarstermijn

In de wet is geregeld dat een verzoek om ambtshalve vermindering kan worden ingediend binnen vijf jaar na het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Binnen deze termijn kan worden verzocht om vermindering van de belastingaanslag. Wat als de belastingaanslag is opgelegd buiten de termijn van vijf jaar? Kan dan nog worden verzocht om ambtshalve vermindering?

Wat is er nu aan de hand? Aan een belastingplichtige is in het jaar 2019 een navorderingsaanslag inkomstenbelasting opgelegd over het belastingjaar 2013. De belastingplichtige maakt pas in de maand september 2019 bezwaar tegen de navorderingsaanslag. De inspecteur heeft dit bezwaarschrift aangemerkt als verzoek om ambtshalve vermindering en heeft het verzoek afgewezen. Het bezwaarschrift is buiten de termijn ingediend. Ook de termijn voor ambtshalve vermindering is op dat moment al verstreken. Ter discussie staat of de inspecteur het verzoek om ambtshalve vermindering terecht heeft afgewezen. De belastingplichtige voert aan dat het verzoek ten onrechte is afgewezen, nu de navorderingsaanslag buiten de termijn

is opgelegd en daarmee ook het verzoek om ambtshalve vermindering buiten de termijn van vijf jaren kan worden ingediend. Dat heeft niet eerder gekund, want er was geen belastingaanslag die verminderd zou moeten worden. De inspecteur deelt de mening van de belastingplichtige niet. Het verzoek om ambtshalve vermindering is te laat ingediend; het is immers buiten de termijn van vijf jaar ingediend. Hoewel er best iets valt te zeggen voor het standpunt van de belastingplichtige, gaat de belastingplichtige in deze zaak nat bij de Hoge Raad.

Een verzoek om ambtshalve vermindering moet zijn ingediend binnen vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Dat heeft tot gevolg dat, als een belastingaanslag wordt opgelegd na het einde van de vijfjaarstermijn, ambtshalve vermindering niet meer mogelijk is. Ook als, zoals in deze zaak het geval is, de navorderingsaanslag buiten de termijn van vijf jaar is opgelegd. De Hoge Raad stelt vast dat dit een keuze is geweest van de wetgever. Deze heeft gekozen om aan te sluiten bij het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft en niet bij wanneer een belastingaanslag is opgelegd.

 **Dit arrest laat weer eens zien dat in sommige gevallen de wet**

onredelijk kan uitpakken. Wordt te laat bezwaar gemaakt tegen de navorderingsaanslag, dan vist men achter het net. Dat heeft tot gevolg dat de navorderingsaanslag onherroepelijk vaststaat. Het zou wenselijk zijn om voor dit soort gevallen wel het verzoek om ambtshalve vermindering in behandeling te nemen. De enige optie die de belastingplichtige heeft, is om een beroep te doen op de ontvanger, in het kader van de invordering. Met de ontvanger kan worden geprobeerd om tot een deal te komen ten aanzien van de hoogte van het te betalen bedrag op de navorderingsaanslag. Het is in dit soort gevallen ook van belang om na te gaan of de navorderingsaanslag terecht buiten de termijn van vijf jaar is opgelegd. Is de navorderingsaanslag te laat opgelegd, dan kan dat als argument worden gebruikt bij de ontvanger. Een gewaarschuwd mens telt voor twee! ◀

Bron: Hoge Raad 2 december 2022,
ECLI:NL:HR:2022:1795

Fiscaal inwonerschap

Een piloot is in het jaar 2017 in dienst getreden bij een vliegtuigmaatschappij die in Spanje is gevestigd. Van januari 2017 tot en met eind maart is zijn standplaats Spanje. Vanaf april 2017 is zijn standplaats Italië. De piloot voert aan dat hij Nederland per 1 januari 2017 als woonland verliet en pas in het jaar 2019 terugkeerde. De vraag die in deze zaak speelt, gaat in de kern om het fiscaal inwonerschap. Waar heeft de piloot zijn fiscale woonplaats?

Waar iemand zijn of haar fiscale woonplaats heeft, dient te worden bepaald aan de hand van alle feiten en omstandigheden. Dat betekent dat het enkele feit dat iemand een inschrijfadres in Nederland heeft, niet voldoende is om fiscaal inwonerschap vast te stellen. Om dit wel te kunnen, moet worden gekeken naar de details: waar worden de boodschappen gedaan, is er een lidmaatschap voor de sportclub en waar gaat iemand naar de dokter? De piloot in deze zaak doet zijn aangifte inkomstenbelasting over het belastingjaar 2017 als binnenlandse belastingplichtige.

In zijn aangifte verzoekt de piloot over zijn Spaanse inkomen en zijn inkomen dat is genoten in Italië om aftrek, ter voorkoming van dubbele belasting. Het belastbaar inkomen is volgens de piloot nihil. Er is nog wel een flinke persoonsgebonden aftrek geclaimd van ruim 80.000 euro.

De inspecteur kan zich niet verenigen met het standpunt van de piloot wat betreft zijn fiscale woonplaats. De woonplaats van de piloot zou Nederland zijn, ondanks dat hij in Spanje en Italië woonde in 2017. De inspecteur heeft daarom alle bankafschriften opgevraagd van de piloot over het jaar 2017. Daaruit volgt dat de piloot sterke binding heeft met Nederland. Zo heeft de piloot twee auto's in Nederland, winkelt hij uitvoerig in Nederland en ontvangt hij zelfs zorgtoeslag in Nederland. Ook de persoonlijke verzekeringen lopen in Nederland door. De piloot stelt tevergeefs dat hij een verblijf heeft gehad in Spanje. Dit betrof een Airbnb. Daarvan stelt de inspecteur dat dit slechts een kortstondig verblijf was en er daarmee nog geen sprake is van een duurzame woonplaats. Het verblijf in Spanje heeft slechts van januari tot en met maart 2017 geduurd. De rechtbank volgt de inspecteur geheel in zijn standpunt. De rechtbank is het met de inspecteur eens dat sprake is van een duurzame betrekking van

persoonlijke aard met Nederland en dat die ook het gehele jaar door de piloot is onderhouden. De piloot is door de inspecteur terecht als binnenlandse belastingplichtige aangemerkt.

 **De rechtbank heeft niet veel woorden nodig om tot deze beslissing te komen. De rechtbank verwijst daarvoor volledig naar de onderbouwing van de inspecteur. Uit de uitspraak valt niet goed af te leiden wat de piloot naar voren heeft gebracht in deze procedure. Heeft hij ook in Spanje of Italië zijn boodschappen gedaan, is hij naar de dokter geweest of heeft hij daar ook verzekeringen gehad? Bij woonplaatsonderzoeken moet tot in detail worden aangevoerd waar iemand zijn fiscale woonplaats heeft aan de hand van alle feiten en omstandigheden. Wordt dat niet aangevoerd, dan is het gelijk aan de inspecteur. ◀**

Bron: Rechtbank Den Haag 21 november 2022, ECLI:NL:RBDHA:2022:12395

Schriftelijke ingebrekestelling

‘Kunt u mij laten weten of u de aanslag kan corrigeren en wanneer ik deze kan verwachten? Ik begrijp dat u niet verantwoordelijk bent voor de trage besluitvorming, maar het is inmiddels meer dan zes maanden geleden dat de brief verstuurd is... Ik hoop spoedig een reactie te ontvangen.’ Dit is de inhoud van een belastingplichtige wiens geduld begon op te raken. Nadat de belastingplichtige bezwaar heeft gemaakt, blijft het lange tijd stil aan de zijde van de inspecteur. De vraag die centraal staat in deze zaak is of een dergelijke e-mail kan worden aangemerkt als ingebrekestelling.

Op een bezwaarschrift tegen een belastingaanslag moet gewoonlijk binnen zes weken worden beslist. In deze zaak was het bezwaarschrift al ruim zes maanden in behandeling. In een dergelijk geval kan de inspecteur in gebreke worden gesteld: de inspecteur krijgt dan nog een termijn van twee weken om te beslissen. Neemt de inspecteur binnen die twee weken geen beslissing, dan is een dwangsom verbeurd. De dwangsom wordt dagelijks verbeurd en loopt door

voor een periode van zes weken. Op dit moment bedraagt de maximale dwangsom 1.442 euro.

Een ingebrekestelling is niet vormvrij en moet aan een aantal eisen voldoen. Uit de schriftelijke ingebrekestelling moet duidelijk volgen dat de inspecteur wordt aangemaand om alsnog een beslissing te nemen. Er moet voldoende duidelijk worden gemaakt om welk besluit het gaat. Daarnaast moet duidelijk worden gemaakt dat de beslissing niet op tijd is genomen en dat wordt aangedrongen bij de inspecteur om alsnog een beslissing te nemen.

De strekking van de e-mail van de belastingplichtige is duidelijk; de belastingplichtige vraagt aan de inspecteur om zo snel mogelijk een beslissing te nemen. De Hoge Raad geeft de belastingplichtige daarin gelijk. Met het e-mailbericht heeft de belastingplichtige aangedrongen op het alsnog nemen van een beslissing op bezwaar. Dat betekent concreet dat de belastingplichtige in deze zaak recht heeft op de maximale verbeurde dwangsom.

Opvallend is dat de andere eis die geldt voor een ingebrekestelling – namelijk dat het moet gaan om een schriftelijke ingebrekestelling – niet ter discussie staat. Op grond van de wet moet een ingebrekestelling per post worden verzonden. Dat heeft wel tot gevolg dat de belastingplichtige in deze zaak gelijk krijgt. Het was wenselijk voor de rechtspraak als de Hoge Raad zich

hierover had uitgelaten. De vraag of de inspecteur ook per e-mail in gebreke kan worden gesteld blijft hiermee onbeantwoord. Op grond van de wet is dit nog steeds niet mogelijk.

 **Voor de praktijk is het raadzaam om nog altijd via de ‘ouderwetse’ manier de ingebrekestelling per (aangetekende) post te verzenden. Per e-mail kan indien gewenst een kopie van de ingebrekestelling worden verstuurd. Let wel op: de bewijslast dat de ingebrekestelling is verzonden, rust op de belastingplichtige. Op het moment dat discussie ontstaat of de inspecteur de ingebrekestelling heeft ontvangen en wanneer, kan het bewijs van de aangetekende post worden overgelegd. Indien de inspecteur de ingebrekestelling per e-mail accepteert, dan is die discussie uiteraard niet aan de orde. Dan moet de ingebrekestelling wel aan de overige voorwaarden voldoen. Voor nog meer ins en outs over deze zaak; lees ook de column van Astrid Klein Sprokkelhorst op pagina 34. ◀**

Bron: Hoge Raad 9 december 2022
ECLI:NL:HR:2022:1835



ASTRID KLEIN
SPROKKELHORST, FREELANCE
PUBLICISTE

Menselijke maat bij 'aandringen' op beslissing

Nadat een belastingplichtige in 2017 haar aangifte IB/PVV2016 heeft ingediend, ontdekt zij dat die niet correct is ingevuld. Het betreft een bedrag aan specifieke zorgkosten. Zij wil dat die niet worden verrekend met het inkomen van haar ex-partner, maar met haar eigen inkomen. Daarom schrijft zij eind 2018 een brief aan de inspecteur, waarin zij verzoekt de aanslag aan te passen. Begin 2019 wordt de aanslag opgelegd, zonder rekening te houden met het verzoek tot aanpassing. De belastingplichtige klimt opnieuw in de pen en vraagt de inspecteur nogmaals om de aangifte te wijzigen. Die brief wordt bij de Belastingdienst aangemerkt als bezwaarschrift, maar een beslissing blijft uit. Als zij in juni 2019 nog geen antwoord heeft ontvangen, stuurt zij de inspecteur een e-mail met de volgende inhoud: 'Kunt u mij laten weten of u de aanslag kan corrigeren en wanneer ik deze kan verwachten? Ik begrijp dat u niet verantwoordelijk bent voor de trage besluitvorming, maar het is inmiddels meer dan zes maanden geleden dat de brief verstuurd is. Ik hoop spoedig een reactie te ontvangen.' Als onderwerp heeft de mail: 'Wijziging aangifte 2016'. Als zij in augustus nog geen antwoord heeft, verzoekt zij om een dwangsom in de zin van artikel 4:17 Awb wegens het niet-tijdig beslissen op het bezwaar. In de procedure die daarop volgt, spitst het geschil zich toe op de vraag of de e-mail van de belastingplichtige van juni 2019 wel of niet moet worden aangemerkt als een ingebrekestelling, zodat de inspecteur een dwangsom verbeurt. Daarover oordeelt het hof dat voor een ingebrekestelling als bedoeld in artikel 4:17 Awb de eis geldt dat duidelijk blijkt dat de belanghebbende het bestuursorgaan maant om een bepaald besluit te nemen. Termen als 'aanmanen' of 'in gebreke stellen' hoeven daarbij niet te worden gebezigd, wel is vereist dat a) het geschrift voldoende duidelijk maakt welke aanvraag of bezwaarschrift het betreft, b) dat de belanghebbende zich op het standpunt stelt dat het bestuursorgaan niet tijdig op de aanvraag heeft beslist en c) dat de belanghebbende erop aandringt dat die beslissing alsnog wordt genomen (de vereisten als geformuleerd in HR 10.06.2016, ECLI:NL:HR:2016:1124, r.o. 4.4.) Volgens het hof is het feit dat de belanghebbende de hoop uitspreekt spoedig een reactie te ontvangen niet gelijk te stellen met het vereiste dat de belanghebbende 'aandringt' op het nemen van een beslissing. Het betreft eerder 'een verzoek om informatie over de afdoening van haar bezwaarschrift', aldus het hof. Nu de belastingplichtige niet letterlijk had aangedrongen op een beslissing, werd een correct en beleefd geformuleerd verzoek aan de inspecteur om nu eindelijk eens een beslissing te nemen afgedaan als een verzoek om informatie. Een bijna Kafkaïaanse blijk van onwelwillendheid jegens de belanghebbende. Die gaat terecht in cassatie. De Hoge Raad oordeelt dat de e-mail van de belanghebbende, die als onderwerp 'wijziging aangifte 2016' had, geen andere conclusie toelaat dan dat deze betrekking had op het verzoek tot wijziging van de aangifte voor het jaar 2016, en dat de belanghebbende met die e-mail heeft aangedrongen op het alsnog nemen van een beslissing op het bezwaar. De Hoge Raad past hier de menselijke maat toe. Het geschil eindigt in het voordeel van de belastingplichtige. De inspecteur krijgt alsnog de maximale dwangsom opgelegd. ◀

Bron: ECLI:NL:HR:2022:1835

'Een bijna Kafkaïaanse blijk van onwelwillendheid jegens de belanghebbende'



Zichtbaarheid

Met **XpertHR Checkit**
bent u 24/7 bereikbaar



Sneller resultaat



Optimalisatie HR beleid



Waarde creëren



Zichtbaarheid

XpertHR Checkit voor professionals

XpertHR Checkit is de tool voor de HR afdeling. HR taken worden steeds vaker uitbesteed aan managers in de organisatie maar is hun kennis up-to-date? En zo ja, hoe kun je dit als HR monitoren? Hiervoor bieden wij XpertHR Checkit als oplossing.

Online HR tool voor accountants & HR

- › Antwoord op alle hr-vragen
- › Praktisch en direct toepasbaar
- › Kostenbesparend
- › Betrouwbaar

Meer weten wat XpertHR Checkit voor uw organisatie kan doen? Ga naar www.xporthrcheckit.nl

Snel antwoord

Xpert **HR** **Checkit**



Nextens

« KLAAR VOOR DE VOLGENDE STAP?

Als fiscaal professional werkt u vanzelfsprekend met de beste programma's. Hiermee kunt u uw klanten snel en secuur van dienst zijn. De keuze voor een betrouwbaar en innovatief pakket is daarom van groot belang.

Nextens is al jaren fiscaal partner van professionals. Wij bieden online aangifteprogramma's, koppelingen met uw andere softwarepakketten en vakkennis op één logische plek. Nextens is vooruitstrevend en samen nemen we de stap naar de toekomst.

Meer weten? Kijk op [Nextens.nl](https://www.nextens.nl)



Nextens, fiscaal partner van professionals