

Nextens

#7

Belasting magazine

► 30e JAARGANG ► OKTOBER 2021 ► www.nextens.nl

WILLEM VELDHIJZEN,
TAX DATA SCIENTIST:

'HORIZONTAAL TOEZICHT, BELASTINGCONTROLE EN STEEKPROEVEN'

Rulings met internationaal karakter

**Thuiswerkkostenvergoeding een
goed idee?**

**Btw horecabestedingen onder
voorwaarden aftrekbaar**



"Ik kan mijn klanten nu een veel completer advies geven"



Sta sterker met XpertHR

- Snel en betrouwbaar antwoord op al uw HR-vragen
- Online kennisbank, juridische hulplijn, webinars en seminars
- Compleet, actueel en betrouwbaar
- Praktische voorbeelddocumenten en HR-tools
- Efficiënte werkprocessen

10 internationaal

Rulings met internationaal karakter

Op 9 augustus is een belangrijke aanpassing gepubliceerd betreffende rulings met een internationaal karakter.

12 interview

Horizontaal toezicht, belastingcontrole en steekproeven

De Belastingdienst verwacht dat ondernemers hun administratie op orde hebben. Steeds vaker worden statistische steekproeven gebruikt om vast te stellen dat sprake is van een aanvaardbare aangifte. Bij de opzet van de eurosteekproef is het uitgangspunt dat geen enkele fout wordt toegestaan. Willem Veldhuizen, directeur van Taxsample, legt uit hoe om te gaan met controlebezoeken van de Belastingdienst.

16 praktijk

Aanpassing fiscale regels aandelenoptieregeling

Tijdens Prinsjesdag 2021 is onder meer het wetsvoorstel 'Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten' gepubliceerd. Dit wetsvoorstel is in wezen een manier waarop de Nederlandse overheid probeert fiscale problemen, die startups en tech-ondernemingen ondervinden bij het belonen van hun werknemers met aandelenopties, weg te nemen.

20 inkomstenbelasting

Afgekocht pensioen belast in box 1, Werkzaamheden geen bron van inkomen, Lijfrentescheking geen periodieke gift en Schenking schilderij als periodieke gift.

22 btw

Btw horecabestedingen onder voorwaarden aftrekbaar

24 vpb

Temporele beperking verrekening voorheffingen met Vpb

25 loon

Thuiswerkkostenvergoeding een goed idee?

26 sociale verzekeringen

Verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering ondernemers

28 pensioen

Einde levensloopregelingen in zicht

29 schenken en erven

Repeterende schenkingen hoeven niet samengevoegd

30 bezwaar en beroep

Evenredigheidstoetsing van informatieverzoeken

6 haagse actualiteiten

31 tips 34 column

colofon

HOOFDREDACTIE Willem van Kasteren, WVK Belastingadvies EINDREDACTIE LVB Networks, Amersfoort REDACTIECOMMISSIE mr. H.M.M. Bierlaagh, drs. P.H. Eenhoorn, mr. P.F. Goes, prof. dr. R.N.G. van der Paardt, F.J.H. van de Pavoordt FB, dr. R. Russo, mr. E. van Waaijen, AAN DIT NUMMER WERKTEN MEE, F. Algje, S. el Bannani, J. Beijnon, F. Belhaj, J. Beers, N. Cremers, S. Hellendoorn, N. Idrissi, A. Klein Sprokkelhorst, W. van Kasteren, R. Offermanns, E. Poelmann, C. Salverius, F.A.M. Schoenmaker, L. Wapperom, A. van der Werf.

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

Belasting
magazine

 LexisNexis®
RISK SOLUTIONS GROUP

 uitgeversverbond
Groep uitgevers voor
vak en wetenschap

Nieuw stelsel laat op zich wachten

Ik schrijf dit stuk kort na Prinsjesdag 2021. De fiscale plannen voor 2022 zijn op die dag door het demissionaire kabinet gepresenteerd. Als gevolg van de demissionaire status kan men spreken van een Belastingplan light. Immers, de impact van de nieuwe fiscale regelgeving is in vergelijking met andere jaren, beperkt. Logisch, het zou immers ook ongepast zijn wanneer dit kabinet nu nog met grootse plannen of ingrijpende herzieningen zou komen.

Als gevolg hiervan laat ook een mogelijk nieuw belastingstelsel langer op zich wachten. Het huidige stelsel is inmiddels al meer dan twintig jaar oud (inkomstenbelasting) en kan wel een rigoureuze opfrisbeurt gebruiken.

Het systeem is de afgelopen twintig jaar zodanig uitgedijd met eindeloze uitzonderingen en speciale regelingen dat het hoog tijd is om weer eens met

een schone lei te beginnen. De eigenwoningregeling is hiervan nog wel het meest treffende voorbeeld. Zelfs voor fiscaal adviseurs zijn de fiscale gevolgen van verhuizing, emigratie/remigratie en relatieperikelen binnen deze regeling extreem ingewikkeld geworden. En laten de fiscale plannen voor 2022 juist hieraan weer nieuwe regels toevoegen!

‘Het is de hoogste tijd om weer eens met een schone lei te beginnen’

Illustratief hierbij is dat Nederland ook een zeer hoge klassering kent in de Global Tax Expenditure Database (GTED). Nederland deelt met Rusland de twijfelachtige eer in de belastingwetgeving de meest omvangrijke uitzonderingen te maken op de standaardregels. Dit behoeft wel enige nuancering, de database gaat namelijk uit van de opgaven die de landen zelf doen en de invulling van deze rapportages verschillen sterk per land.

Niettemin laat deze relativisering onverlet dat Nederland grossiert in uitzonderingen in het fiscale stelsel. Het is zodoende de allerhoogste tijd dat er binnen afzienbare tijd een nieuw kabinet op het bordes staat.

WILLEM VAN KASTEREN ◀

ABONNEMENTEN Belasting magazine verschijnt acht keer per jaar. Jaarabonnement € 483,88 incl. btw. Abonnementen kunnen op elk gewenst tijdstip ingaan en lopen automatisch door, tenzij uiterlijk 30 dagen voor de vervaldatum bij onze Klantenservice wordt opgezegd. Ook voor informatie over uw lopende abonnement kunt u contact opnemen met onze klantenservice: LexisNexis Risk Solution Group, t.a.v. Klantenservice, Postbus 152, 1000 AD Amsterdam, www.nextens.nl. Bij opgave van adreswijziging graag een etiket met het oude adres bijsluiten. 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 briefje naar LexisNexis Risk Solution Group, t.a.v. Adresregistratie, Postbus 808, 7000 AV Doetinchem of stuurt u een e-mail naar service@nextens.nl.

© LexisNexis Risk Solution Group Belasting magazine 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

Antwoorden Kamervragen over CV/BV-structuur

De staatssecretaris heeft 27 Kamervragen beantwoord over de CV/BV-structuur. De antwoorden komen op hoofdlijnen op het volgende neer: Uit een notitie uit 2005 (IFZ2005/255) blijkt dat bij de tegemoetkoming aan beide Kamers om de gevolgen van de hybride entiteitenbepaling in het Verdrag Nederland-VS te verzachten door middel van een beleidsbesluit, de vraag aan de orde is gekomen of dit besluit zou moeten worden uitgebreid naar andere verdragen.

Uit een notitie van 23 juni 2005 (IFZ2005/516) blijkt dat werd geconcludeerd dat de reikwijdte van het besluit, bij de toenmalige stand van de jurisprudentie zonder (noemenswaardig) risico op uitstralingseffecten, kon worden beperkt tot de relatie met de Verenigde Staten. Daarbij was van belang dat destijds slechts enkele verdragen een hybride entiteitenbepaling bevatten. Deze waren bovendien anders dan de bepaling in het belastingverdrag met de Verenigde Staten. De notities IFZ2005/255 en IFZ2005/516 zijn als bijlagen bij deze Kamervragen toegevoegd.

De staatssecretaris geeft voorts aan dat dit of het vorige kabinet van de Europese Commissie geen brief heeft ontvangen met een verzoek om informatie gericht op de CV/BV-structuur. Er

is ook geen contact geweest met de Europese Commissie over staatssteunaspecten van de CV/BV structuur.

Naar aanleiding van een artikel van professor Vleggeert, heeft in 2016 alsnog een staatssteunbeoordeling plaatsgevonden. Hierbij zijn alle risico's rondom staatssteun bekeken, maar geconcludeerd werd dat van terugvorderbare verboden staatssteun geen sprake was. In een ambtelijke notitie is wel geadviseerd om eventuele problematiek op het gebied van hybrides op te lossen via gecoördineerde actie met andere landen, wat ook al in gang was gezet door middel van de maatregelen in het kader van het BEPS-project.

Volgens de staatssecretaris is het niet te achterhalen welke geldstromen aan de CV/BV-structuur gerelateerd zijn. Het gebruik van een CV/BV-structuur hoeft namelijk nergens verplicht in Nederland doorgegeven te worden en is op basis van de aangifte of de fiscale structuur ook niet eenduidig af te leiden. In de aangifte van een bedrijf is ook geen specifieke rubriek opgenomen waarin de aftrekpost vanwege de royalty's of andere betalingen aan de CV is opgenomen.

Het bedrag is daardoor in de aangifte samengevoegd met andere kosten en niet herleidbaar. Uit eerder onderzoek van het ministerie blijkt dat 98 bedrijven zijn geïdentificeerd met een CV/BV-structuur. Bij deze bedrijven zijn echter de bedragen, die specifiek met de CV te maken hebben, niet beschikbaar. Een ruwe inschatting is ook niet voorhanden. ◀

Bron: Ministerie van Financiën, bronnummer: 2021-0000171656, 7 september 2021

Belastingdienst biedt snel helderheid over aangifte

Door een vlotte verwerking hebben vrijwel alle belastingplichtigen, die aangifte inkomstenbelasting deden over 2020, al bericht gekregen van de Belastingdienst. Zo kregen zij snel duidelijkheid over een te betalen of terug te ontvangen bedrag.

Deze aangifteperiode kwamen bijna 10 miljoen aangiften binnen. De Belastingdienst heeft 98 procent van deze aangiften vóór 1 juli 2021 beantwoord met een bericht, vaak direct met de definitieve aanslag. De Belastingdienst belooft iedereen die vóór 1 april aangifte doet, vóór 1 juli een bericht te sturen. Door een

technisch probleem in de eerste week van de aangifteperiode is die garantietermijn dit jaar verlengd naar 8 april 2021. Wie vóór 8 april 2021 aangifte deed, kreeg vóór 1 juli 2021 bericht. De aangifteperiode eindigde ook een week later, op 8 mei 2021. Niet alleen de mensen die vóór 8 april 2021 aangifte hebben gedaan kregen vóór 1 juli bericht. Vrijwel alle mensen die tot 8 mei aangifte deden, hebben al een reactie gekregen van de Belastingdienst. In 87 procent van de gevallen stuurde de Belastingdienst direct een definitieve aanslag. In de overige gevallen stuurde de Belastingdienst een voorlopige aanslag of een brief met het verzoek om meer informatie. ◀

Bron: Ministerie van Financiën, bronnummer: 2021-0000169965, 10 september 2021

Accountants en ministerie vinden oplossing vaststelling NOW

De beroepsorganisatie voor accountants (NBA) en het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid hebben een oplossing gevonden voor enkele complexe problemen waar accountants soms tegenaan lopen bij de controle van de corona-subsidie NOW.

Hiermee zijn mogelijke obstakels weggenomen voor bedrijven om de aanvraag van de definitieve NOW-subsidie te doen. Het is heel belangrijk dat bedrijven uit de eerste ronde NOW deze aanvraag snel doen. Als UWV namelijk geen aanvraag ontvangt, wordt de definitieve NOW-subsidie vastgesteld op nul. De minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid heeft hier op 7 september 2021 een Kamerbrief over gestuurd.

Veel bedrijven hebben de afgelopen periode gebruikgemaakt van de NOW. Op basis van een door hen ingeschat omzetverlies en de loonsom hebben ze een voorschot van 80 procent gehad. Hierdoor konden ze hun personeel doorbetalen en zijn banen behouden gebleven. De subsidie wordt definitief als bedrijven een vaststelling van de NOW-subsidie aanvragen, gebaseerd op de daadwerkelijke omzet en de loonsom in de subsidiemaanden. Voor sommige bedrijven betekent dit dat ze nog subsidie krijgen, anderen zullen (deels) subsidie moeten terugbetalen. Bedrijven kunnen daarvoor met UWV een coulante betalingsregeling afspreken. In oktober 2020 is het aanvraagloket geopend voor de subsidievaststelling van de eerste NOW-periode (maart, april en mei 2020). Ook staat het loket van NOW-2 (juni, juli, augustus en september 2020) sinds maart 2021 open.

Op dit moment blijft het aantal vaststellingsverzoeken voor NOW 1 nog achter. UWV heeft nu 64.000 verzoeken binnen van de circa 140.000 aanvragers. Meer dan de helft, ongeveer 76.000 bedrijven, moet dit dus de komende twee maanden nog doen. Het is belangrijk dat deze bedrijven dit echt uiterlijk 31 oktober aanstaande doen. Als UWV op die datum geen verzoek binnen heeft, wordt de subsidie op nihil vastgesteld. Dat betekent dat een bedrijf geen recht heeft op de NOW. Ook deze subsidie wordt immers betaald uit publiek geld, dus is het belangrijk dat wordt vastgesteld dat bedrijven hier recht op hebben.

Er zijn verschillende oorzaken denkbaar voor de vertraagde aanvragen. Zo kunnen bedrijven het naar achteren hebben geschoven in de hectiek en onzekerheid van het afgelopen coronajaar. Sommige bedrijven die een terugbetaling verwachten, hebben de aanvraag wellicht uitgesteld om het gespreid terugbetalen later te kunnen starten. Een aantal bedrijven dacht eerder dat de aanvraag automatisch binnen zou komen. UWV is daarom al eerder communicatie-activiteiten gestart, zodat bedrijven goed weten wat ze moeten doen. De komende periode wordt dit doorgezet en geïntensiveerd. Daarnaast hebben accountants aan de bel getrokken dat ze soms de deadline niet halen. De controle voor de NOW is afhankelijk van de hoogte van het subsidiebedrag en de grootte van het bedrijf. Bedrijven die een voorschot hebben gehad tussen de 20.000 euro en de 125.000 euro moeten een derdenverklaring leveren. Boven de 125.000 euro hebben bedrijven een accountantsverklaring nodig. Dit zijn relatief weinig bedrijven, maar met grote subsidiebedragen. Om de druk bij de accountants te verlichten, kunnen bedrijven tot veertien weken na de vaststellingsaanvraag nog een accounts- of derdenverklaring indienen. Deze aanvullende veertien weken gelden alleen als de vaststelling uiterlijk 31 oktober 2021 is aangevraagd.

Ook leidt met name het concernbegrip waarmee in de NOW gewerkt wordt bij grote complexe internationale bedrijven tot omvangrijke accountantsonderzoeken. Samen met beroepsorganisatie Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) past het ministerie daarom het accountantsprotocol en de standaarden aan, zodat het beter werkbaar is en tegelijkertijd het doel van de controle dient. Een van de wijzigingen is dat bedrijven, waarvan de accountant een vastgelegde set controlewerkzaamheden heeft verricht, maar waarbij nog steeds niet zeker is dat wereldwijd elke uithoek is gevonden, 10 procent minder subsidie krijgen in plaats van een nihilstelling. Zo'n 140 tot 160 bedrijven die NOW hebben aangevraagd, hebben zo'n complexe structuur. Gezamenlijk hebben ze tussen de 360 en 440 miljoen euro subsidie ontvangen. ◀

Bron: Ministerie van SZW, bronnummer: 2021-0000139608, 7 september 2021

Beantwoording Kamervragen over Wet differentiatie overdrachtsbelasting

De staatssecretaris heeft Kamervragen beantwoord over het invoeren van een 'prijsopdrijvende startersvrijstelling'. Volgens de staatssecretaris gaan de vragen uit van een aantal veronderstellingen over de effecten van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting op de woningmarkt. Het is echter nog te vroeg om op basis van de huidige cijfers definitieve uitspraken te doen over het prijseffect van de maatregelen.

De wet is pas kortgeleden in werking getreden (1 januari 2021). Hoewel het uiteindelijke prijseffect moeilijk is in te schatten, ligt voor de woningmarkt als geheel in de rede dat de differentiatie prijsbeperkend uitvalt. Het kabinet verwacht dat er betaalbaarheidswinst voor starters optreedt en dat de positie van de starter en, in iets mindere mate,

van de doorstromer ten opzichte van de belegger op de koopwoningmarkt wordt verbeterd. In 2024 zal de Wet differentiatie overdrachtsbelasting worden geëvalueerd, aldus de staatssecretaris.

De resultaten hiervan komen naar verwachting in 2025 beschikbaar. De staatssecretaris geeft verder onder meer aan dat anticipatie op de nieuwe wetgeving door beleggers alleen te voorkomen was geweest als de wetgeving met terugwerkende kracht wordt ingevoerd. Dat is een uiterst zwaar wetgevend instrument, waarvoor het kabinet in dit geval geen aanleiding heeft gezien. De periode waarbinnen beleggers konden anticiperen, is wel zo kort mogelijk gehouden.

Er is vanuit de praktijk veel kritiek gekomen op de vrijstelling van overdrachtsbelasting voor starters. Volgens ingewijden zou deze vrijstelling starters niet hebben geholpen, omdat deze er enkel voor zorgt dat de prijzen van koopwoningen verder zijn gestegen. Immers, door deze vrijstelling kunnen starters meer betalen voor hun eerste woning. ◀

Bron: Ministerie van Financiën, bronnummer: 2021Z14120, 2 september 2021

Beantwoording Kamervragen over uitspraak box 3

De staatssecretaris heeft Kamervragen beantwoord over het bericht 'Rechtbank: Vermogensbelasting is discriminerend voor spaarders' (FD, 12 augustus 2021). Dit artikel handelt over de uitspraak van Rechtbank Noord-Nederland d.d. 2 augustus 2021 (20/1710 t/m 1711, ECLI:NL:RBNNE:2021:3208) in twee zaken die deel uitmaken van de massaalbezwaarprocedure tegen de vermogensrendementsheffing over 2017 en 2018. Voor de jaren 2017 en 2018 heeft de rechtbank geconcludeerd dat de box 3-heffing op stelselniveau in strijd is met discriminatieverbod van artikel 14 EVRM.

Naar het oordeel van de rechtbank ontbreekt een objectieve en vooral redelijke rechtvaardiging voor de gelijke behandeling van ongelijke gevallen. De rechtbank heeft in dit oordeel betrokken dat de wetgever er op de hoogte van was dat een groep van circa 40 procent van de belastingplichtigen met box 3-vermogen uitsluitend over spaartegoeden beschikt. De rechtbank ziet

echter geen mogelijkheden om het ontstane rechtstekort te repareren. De rechtbank kan het discriminatoire karakter van de heffing namelijk niet ongedaan maken. Daarvoor zouden door de rechtbank (rechtspolitieke) keuzes gemaakt moeten worden die aan de wetgever zijn. De rechtbank heeft daarom geconcludeerd dat de beroepen van X (belanghebbende) ongegrond zijn en de aanslagen IB/PVV 2017 en 2018 in stand blijven.

De staatssecretaris geeft in zijn antwoorden aan dat er nog tien zaken van belang zijn voor de massaalbezwaarprocedure over de jaren 2017 en 2018. In twee van deze zaken heeft Rechtbank Gelderland geconcludeerd dat de forfaitaire rendementsheffing op regelniveau niet in strijd is met artikel 1 EP EVRM of het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM (20/3028 en 20/3029, ECLI:NL:RBGEL:2021:639). Deze zaken zijn inmiddels via sprongcassatie voorgelegd aan de Hoge Raad. In deze zaken wordt in oktober 2021 een conclusie van de advocaat-generaal verwacht.

In vier zaken van Rechtbank Noord-Holland (20/3166, ECLI:NL:RBNHO:2021:2606; 20/3169, ECLI:NL:RBNHO:2021:2609; 20/3167, ECLI:NL:RBNHO:2021:2607 en 20/3168, ECLI:NL:RBNHO:2021:2608) is hoger beroep ingesteld door de Bond voor Belastingbetalers namens de belastingplichtigen.

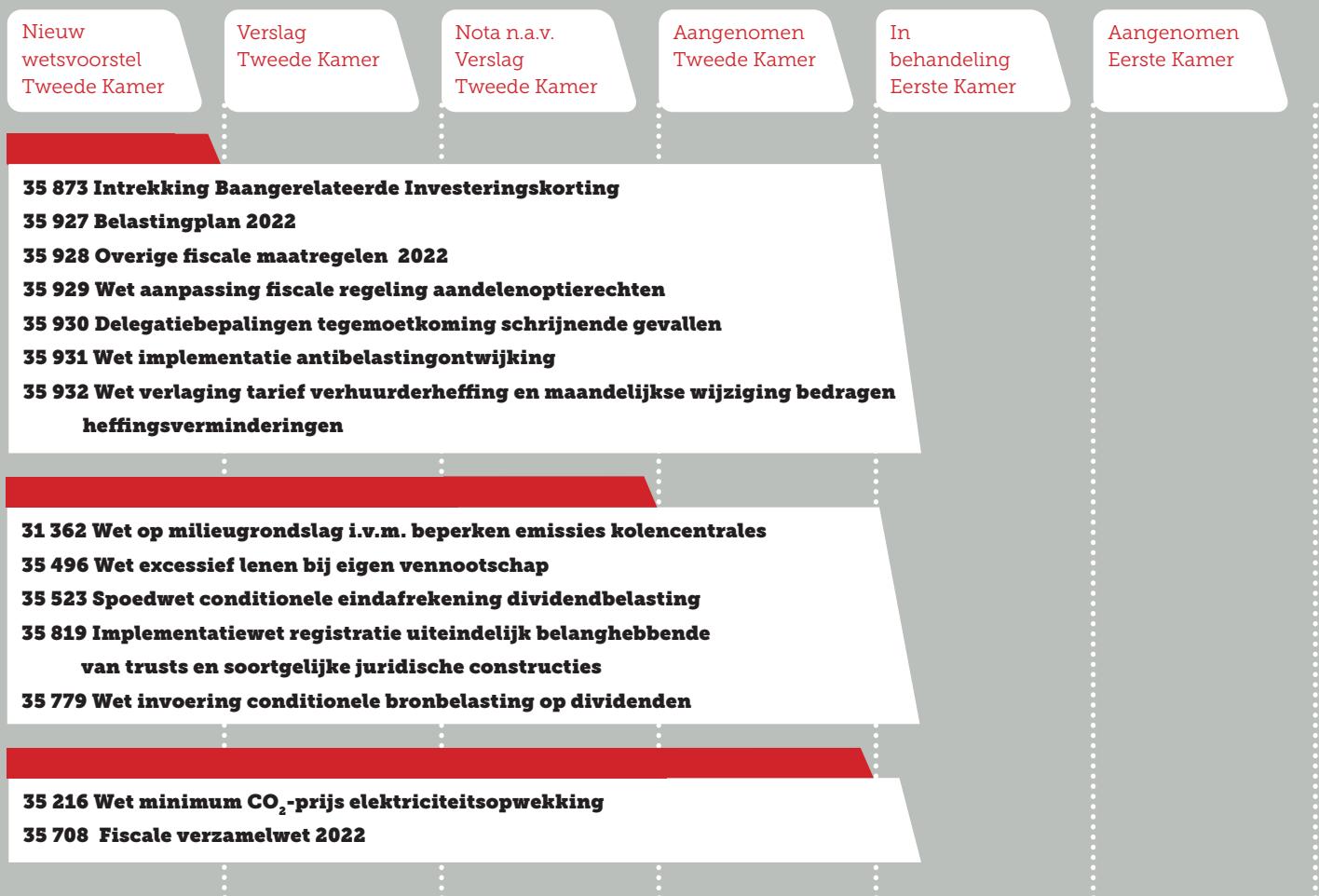
Deze wachten op een zitting bij Hof Amsterdam. Tot slot moeten er nog vier zaken bij Rechtbank Den Haag op de rol komen. De staatssecretaris is zich bewust van de signalen uit de maatschappij en uit de Tweede Kamer over de wens om de huidige forfaitaire box 3-heffing om te zetten in een heffing over het werkelijk behaalde rendement. Het demissionaire kabinet deelt deze breed gedragen wens. In de Kamer is daarbij vaak aangegeven dat het jammer is dat een heffing over het

werkelijk behaalde rendement niet op korte termijn haalbaar is. Het onderzoek van PwC naar een moderne en uitvoerbare box 3-heffing naar werkelijk rendement biedt perspectieven voor de overgang naar een dergelijk stelsel. Op het ministerie wordt gewerkt aan een voorstel, zodat een nieuw kabinet op dit dossier een vliegende start kan maken. ◀

Bron: Ministerie van Financiën, bronnnummer: 2021-0000169965, 10 september 2021

stand van wetgeving

Overzicht tot in welke fase nieuwe en gewijzigde fiscale wetgeving is gevorderd



Rulings met internationaal karakter

Op 9 augustus is een belangrijke aanpassing gepubliceerd betreffende rulings met een internationaal karakter.

Nederland kent een open systeem van advance tax rulings dat in Nederland actieve ondernemingen de mogelijkheid biedt om met de Belastingdienst vooraf te overleggen om zekerheid te krijgen over de toepassing van belastingbepalingen bij voorgenomen transacties in Nederland. In beginsel kan een ruling voor alle aspecten van het Nederlandse belastingstelsel worden gevraagd, als geen sprake is van misbruik. Een ruling wordt niet toegekend als een voorgestelde structuur in strijd is met geldende nationale of internationale regels, leidt tot een uitholling van de belastinggrondslag of een constructie louter is gericht op belastingbesparing.

Aanvraagformulier

Voor de aanvraag geldt geen formele procedure. Er moet alleen een aanvraagformulier worden gebruikt. In de regel moet de aanvraagprocedure worden gestart bij de bevoegde belastinginspecteur. Voor bepaalde specifieke rulings, zoals de toepassing van de deelnemingsvrijstelling, de aanwezigheid van een vaste inrichting de woonplaatbepaling onder belastingverdragen en de toepassing van antimisbruikbepalingen, moet de procedure worden opgestart bij het Behandelteam Internationale Fiscale Zekerheid. Bilaterale en multilaterale verzoeken omtrent de toepassing van een verrekenprijs moeten worden voorgelegd aan de directie Internationale zaken en verbruiksbelastingen van het Ministerie van Financiën. Om eenheid in het rulingbeleid te verzekeren kunnen internationale rulingverzoeken worden voorgelegd aan het College Internationale Fiscale Zekerheid. De aanvrager moet voor internationale rulings onder andere de navolgende gegevens verstrekken:

- 1) Een gedetailleerde beschrijving van relevante feiten en omstandigheden van de beoogde wettelijke overeenkomsten en transacties en de mogelijke fiscale gevolgen daarvan;
- 2) De betrokken ondernemingen en vaste inrichtingen;
- 3) De andere betrokken landen;
- 4) Informatie betreffende de groepsstructuur en wie de uiteindelijk gerechtigde van de aanvragende onderneming is;
- 5) De jaren waarop de ruling betrekking heeft.

Wettelijke basis en duur

Sinds 1 juli 2019, is de rulingpraktijk opgenomen in het besluit DGB 2019/13003 van 19 juni 2019. Dit besluit bevat ook regelingen voor internationale rulings. Een internationale ruling wordt toegekend in de navolgende situaties:

- De vennootschap die de ruling aanvraagt maakt deel uit van een groep die voldoende commerciële activiteiten in Nederland verricht. Dit betekent dat er voldoende nexus met Nederland moet zijn;
- De aanvragende vennootschap voert de activiteiten voor eigen rekening en risico uit met voldoende personeel in Nederland;
- De activiteiten komen overeen met de functie van de onderneming binnen de groep.

Rulings met een internationaal karakter worden niet toegekend als het hoofddoel van een transactie het vermijden van Nederlandse en buitenlandse belasting is of bij transacties met vennootschappen die in een laagbelastend land zijn gevestigd of een jurisdictie die door de EU als een non-coöperatieve staat is bestempeld.

Belangrijke items waarvoor een ruling kan worden aangevraagd betreffen de toepassing van de deelnemingsvrijstelling, het gebruik van hybride financieringsinstrumenten en hybride entiteiten, de aanwezigheid van een vaste inrichting in Nederland en de classificatie van de verrichte activiteiten. Internationale rulings worden in beginsel toegekend voor een periode van vijf jaar en in exceptionele omstandigheden voor tien jaar.

Het 2019 besluit is recent gewijzigd. Deze wijzigingen resulteren in nieuwe wetgeving. Een internationale ruling kan daarom nu ook worden gevraagd voor situaties van hybride mismatches en voor de toepassing van de conditionele bronheffing.

De hybride mismatch betreft situaties van kwalificatieverschillen die voortvloeien uit verschillen in de belastingregels tussen landen. Een voorbeeld vormt een kwalificatieverschil van een lichaam of samenwerkingsverband. Een land beschouwt een entiteit als transparant, waardoor de winst aan de achterliggende participanten wordt toegerekend en een ander land als non-transparant zodat de winst op het niveau van het lichaam wordt belast.

Classificatieverschil

In het eerste geval nemen de participanten zelf een pro rata deel van de winst in hun aangifte op. In de tweede situatie doet het

betreffende lichaam aangifte voor de vennootschapsbelasting voor de betreffende winst. Door dit classificatieverschil kon een situatie van aftrek zonder betaling van belasting ontstaan. Dit was het geval bij betaling via tussenschuiving van een hybride entiteit die Nederlands als transparant lichaam beschouwde, terwijl een ander land de entiteit als non-transparant lichaam kwalificeerde. Nederland was in dat geval van mening dat de betaling bij de buitenlandse participanten moest worden belast, terwijl het andere land van mening was dat de belasting bij de hybride moest worden geheven. Het gevolg was een aftrek van de betaling die niet werd gevolgd door belastingheffing. Ook konden door dergelijke kwalificatieverschillen ook situaties van dubbele aftrek worden gecreëerd.

Vergelijkbare situaties kunnen optreden bij de classificatie van financiële instrumenten en het al dan niet aanwezig zijn van een vaste inrichting. In Europa kan inmiddels geen voordeel meer worden behaald met deze kwalificatieverschillen, omdat via de ATAD 2-richtlijn regels zijn ingevoerd om situaties van aftrek niet te belasten en dubbele aftrek te beëindigen. Bij een rulingverzoek zal de Belastingdienst dan ook nagaan dat geen belastingvoordeel ontstaat op grond van een kwalificatieverschil. De conditionele bronheffing van 25 procent wordt vanaf 2021 geheven bij rente- en royaltybetalingen aan een verbonden onderneming die in een laagbelastend land is gevestigd of een jurisdictie die door de EU als een non-coöperatieve staat is bestempeld. De heffing is echter niet verschuldigd als wordt aangetoond dat reële economische activiteiten worden verricht, die blijken uit de aanwezigheid van voldoende substance. Vereisten zijn bijvoorbeeld het beschikken over een eigen kantoorpand en een salarispost van tenminste 100.000 euro. In het besluit zijn ook nog enkele verduidelijkende voetnoten toegevoegd. De voor de praktijk meest belangrijke verduidelijkingen zien op de kwalificatie van rechtsvormen, samenwerkingsverbanden en financieringsvormen. Ook is aangegeven dat het besluit betreffende vooroverleg voor rulings met een internationaal karakter ook van toepassing is op de kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden. Bij vaste inrichtingen kan niet alleen om duidelijkheid worden verzocht omtrent het al dan niet bestaan daarvan, maar ook of de

objectvrijstelling van ondernemingswinsten die een buitenlandse vaste inrichting heeft behaald van toepassing is.

De uitbreiding van de mogelijkheid tot vooroverleg voor de verkrijging van rulings met een internationaal karakter bij aanwezigheid van een hybride mismatch en het al dan niet van toepassing zijn van de conditionele bronheffing op rente en royaltybetalingen, is voor de hand liggend. Gezien het feit dat de nieuwe wetgeving al per 1 januari 2021 in werking is getreden, zou het wenselijk zijn geweest als de uitbreiding al voor dat moment zou hebben plaatsgevonden.

De uitbreiding tot de conditionele bronheffing op rente en royalty's zal echter niet veel effect sorteren. Deze heffing geldt namelijk alleen bij transacties met verbonden vennootschappen die in laagbelastende of niet-coöperatieve jurisdicties zijn gevestigd of bij misbruiksituaties. Het rulingbesluit van 2019 bepaalde al dat in dergelijke gevallen vooroverleg niet mogelijk is. Door deze beperking kan hier alleen een rulingverzoek worden ingediend als de ruling geen directe transactie met een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd lichaam of vaste inrichting betreft.

Een voor de praktijk belangrijk voorbeeld waarvoor een rulingverzoek kan worden ingediend betreft hier bijvoorbeeld de vraag of de conditionele bronbelasting is verschuldigd bij tussenschuiving van een vennootschap, die niet in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd. Een tweede voorbeeld is de vraag of sprake is van een gelieerde vennootschap die in een laagbelastende jurisdictie is gevestigd. In het laatstgenoemde geval zal met name de aanwezigheid van voldoende nexus in Nederland moeten worden aangetoond en dat niet hoofdzakelijk wordt gestreefd naar het vermijden van Nederlandse of buitenlandse belasting. ◀

Bron: Besluit van 9 augustus 2021, nr. 2021 – 16465

Willem Veldhuizen, tax data scientist, statistical auditor en directeur Taxsample:

Horizontaal toezicht, belastingcontrole en steekproeven

De Belastingdienst verwacht dat ondernemers hun administratie op orde hebben. Steeds vaker worden statistische steekproeven gebruikt om vast te stellen dat sprake is van een aanvaardbare aangifte. Bij de opzet van de eurosteekproef is het uitgangspunt dat geen enkele fout wordt toegestaan. Om discussies te voorkomen, is het van belang om een steekproefonderzoek goed te begeleiden. Willem Veldhuizen, directeur van Taxsample, legt uit hoe om te gaan met controlebezoeken van de Belastingdienst.

Wat beschouw je als de belangrijkste taken van een statistical auditor?

‘Het ondersteunen van ondernemingen en hun adviseurs bij onderzoeken door de Belastingdienst of op eigen initiatief. In de eerste plaats gaat het om bijstandverlening aan de klant als deze onderzoeken van Belastingdienst en/of douane krijgt, waarbij een steekproefmethodiek wordt toegepast. Dit komt al voor bij bedrijven met een omvang van 1,5 miljoen euro. Mijn taak is om de gevolgde methodiek te beoordelen, aan te vechten en de uitkomst daarvan te bestrijden. In het kader van horizontaal toezicht verlangt de Belastingdienst van ondernemingen dat zij zichzelf monitoren. In samenwerking met de in- of externe fiscalist voer ik het steekproefonderzoek uit, rekening houdend met het belang van de ondernemer en conform de uitgangspunten van de CAB (Controleaanpak Belastingdienst).’

Is de Belastingdienst voldoende transparant als het gaat om boekenonderzoeken?

‘Er bestaan naast het Handboek Controle en de CAB – die openbaar zijn – veel interne richtlijnen die niet zijn gepubliceerd. Elke controle pakt daardoor anders uit, en de ondernemer heeft weinig inzicht in het verloop van de steekproef. Vanwege mijn achtergrond als EDP auditor bij de

Belastingdienst zie ik wat de implicaties zijn van de gewijzigde aanpak en of het onderzoek consistent wordt uitgevoerd.’

Dat zal toch ook afhangen van de branche of de onderneming?

‘Elk onderzoek is maatwerk, waarbij rekening wordt gehouden met de typische kenmerken van de klant en de factoren die daarin een rol spelen. Die leiden tot typische fiscaal inherente, interne en controlerisico's. Er ontstaat als het ware een soort matrix, waarin je rekening houdend met alle omstandigheden, zo'n honderd verschillende 'controleaanpakken' kunt beschrijven. Verder zijn er richtlijnen betreffende de materialiteit¹, en hoe moet worden omgegaan met het onderzoek als er meerdere sub-entiteiten inzitten. Maar zoals gezegd worden deze richtlijnen niet gepubliceerd.’

Is de controle een soort agenten- en dievenspel?

‘Je zou kunnen zeggen dat het een wedstrijd is en dat de controleur graag wil winnen. Hij komt bij de klant binnen met een bepaalde intentie. Als belastingadviseur is het dan zaak om in het oriënterend gesprek helder te krijgen wat die intentie is. Soms wordt een omzetbelastingcontrole aangekondigd, maar blijkt bij doorvragen dat men vooral geïnteresseerd is in heel andere zaken, bijvoorbeeld de innovatiebox. In een recente

‘Ga al bij de start van een boekenonderzoek in gesprek over opzet, uitvoering en evaluatie van een eventuele steekproef’

situatie werden voor een loonbelastingcontrole bestanden uit SAP opgevraagd, die daarmee niets te maken hadden.'

Er kan dus sprake zijn van een dubbele agenda, maar die ken je niet?

'Die dubbele agenda moet je zo snel mogelijk boven tafel zien te krijgen. Je moet van tevoren voor alle belastingmiddelen weten welk potentieel risico je loopt. Bij een steekproefonderzoek moet je duidelijk afspreken welke gegevens nodig zijn en of die zien op de scope van het onderzoek. Hiermee sluit je de mogelijkheid van 'bijvangst' uit. Als dat niet gebeurt, en je hebt daar van tevoren niets over afgesproken, bestaat de kans dat de ondernemer uiteindelijk voor een voldongen feit wordt geplaatst. Als de Belastingdienst in de steekproef constateert dat er fouten zijn gemaakt, sta je als onderneming al 2-0 achter.'

De Belastingdienst lijkt er vooral de laatste decennia vanuit te gaan dat heel Nederland fraudeert?

'De Belastingdienst wil steeds meer informatie hebben, die volgens de dienst absoluut noodzakelijk is om criminelen te kunnen aanpakken. Mijn ervaring is dat de informatie vooral wordt gebruikt om Jan Modaal en de ondernemer beter te kunnen controleren. Bij een controle heeft de controleur een vooraf gekleurd beeld, komt hij meestal met een bepaalde reden, en zoekt hij naar argumenten om te bewijzen dat hij gelijk heeft. Vooral als controles in een bepaalde branche plaatsvinden die de controleur goed kent uit eerdere onderzoeken, gaat de controleur er van tevoren al vanuit dat de ondernemer fout bezig is.'

Staat de steekproef centraal in de controleaanpak van de Belastingdienst?

'De steekproef staat centraal in de CAB van de Belastingdienst, omdat die veel efficiënter is dan andere controlemiddelen. Voor de Belastingdienst is het essentieel dat de statistische steekproef deel blijft uitmaken van het controlepalet, om het aantal controles op peil te houden. Daaraan kan niet worden getornd. De steekproef wordt vaak ingezet als afronding van het boekenonderzoek, als een soort kers op de taart. Hierdoor loopt de ondernemer het risico dat bepaalde onderwerpen twee keer worden onderzocht. Bij de opzet van de steekproef moet de Belastingdienst rekening houden met de voorinformatie die is opgedaan uit de eerdere fasen van het boekenonderzoek. Als de controleur het onderzoek met een bepaalde vooringenomenheid uitvoert, loopt de ondernemer het risico dat de uitkomst van de steekproef niet representatief is voor de werkelijke fout in de aangifte. Zelfs bij

ondernemers waar uit een steekproef veel fouten naar voren komen, kun je nog de vraag stellen: hoe fout is het eigenlijk, gaat het om 3 miljoen euro of om 5 ton te betalen belasting? Als de Belastingdienst fouten heeft gemaakt in de aanpak, wil men niet de steekproef ter discussie stellen en komt men de ondernemer liever op andere terreinen tegemoet. Voor de ondernemer maakt het niet uit dat de steekproef heilig is voor de Belastingdienst, hij gaat liever voor de deal dan voor zijn gelijk.'

Dat klinkt een beetje als handjeklap?

'Als uit het steekproefonderzoek blijkt dat er fouten zijn, moet je op zoek naar de meest reële schatting waarbij verschil van mening kan ontstaan over de hoogte van de naheffing. De uitkomst leidt dan vaak tot een soort handjeklap. De Belastingdienst heeft zo'n driehonderd medewerkers in de EDP-audit, een belangrijke schakel in het onderzoek. Als een ondernemer wordt geconfronteerd met een onderzoek waarbij de EDP-auditor betrokken is, kom ik in beeld. Ligt er al een conceptrapport, dan pluis ik het hele onderzoek uit: wat wist de Belastingdienst van tevoren, is het een representatief onderzoek, welke issues spelen er. Als ik constateer dat er grove fouten zijn gemaakt in de opzet en uitvoering van de steekproef, dan kunnen die bevindingen niet zonder meer worden geëxtrapoleerd naar het geheel.'

Kunnen bedrijven ook zelf steekproeven uitvoeren?

'Ik raad dat beslist aan. Om problemen te voorkomen, is het beter zelf een nulmeting uit te voeren. De Belastingdienst wil op termijn dat alle bedrijven, die controleplichtig zijn, zichzelf periodiek (laten) controleren. Zelf controleren heeft als groot voordeel dat je inzicht krijgt in de werking van beheersmaatregelen, fiscale risico's en kansen kunt kwantificeren en maatregelen kunt treffen om de fiscale beheersing te verbeteren. Je bepaalt zelf de scope in een nulmeting en kunt met de uitkomsten de Belastingdienst proactief tegemoet treden. De Belastingdienst waardeert dat zeer.'

Wat kan een zelf uitgevoerde steekproef concreet opleveren?

'Vooronderzoek is belangrijk, bijvoorbeeld als er een reorganisatie is geweest. We houden er rekening mee dat bepaalde onderwerpen nader onderzocht kunnen worden. Zijn de feiten en omstandigheden nog goed te achterhalen wanneer personeel met ruzie is vertrokken? Het kan dan moeilijk zijn om het plaatje compleet te krijgen. In zo'n geval is het verstandig om bij de opzet van de steekproef hier rekening mee te houden.

'De steekproef wordt vaak ingezet als afronding van het boekenonderzoek, als een soort kers op de taart'



Willem Veldhuizen

Willem Veldhuizen RE begon zijn carrière bij de Belastingdienst, aanvankelijk als commies bijzondere invordering, daarna bij de Interne Accountantsdienst. Hij volgde de controleursopleiding, daarna de opleiding tot Register EDP auditor en werkte ruim tien jaar als EDP Auditor bij de Belastingdienst Grote Ondernemingen in Amsterdam. Na 25 jaar, begin 2013, maakte hij de overstap naar KPMG Meijburg & Co, waar hij werkzaam was als Director Tax Data Science en Statistical Audit. Eind 2017 richtte hij Taxsample BV op, dat als onafhankelijk bedrijf samenwerkt met in- en externe fiscalisten bij boekenonderzoeken en onderzoeken op initiatief van de ondernemer. .

Bij het onderzoek komt dit type fout wel naar boven, maar bij de evaluatie kun je dan rekening houden met een nauwkeurige berekening van de werkelijke fout. De controleaanpak van de Belastingdienst is heel rigide. Stel men had de fout ontdekt, dan was er veel discussie geweest en had de klant bij voorbaat al op achterstand gestaan. Vooral als de Belastingdienst de resultaten van het controleonderzoek wil extrapoleren naar voorgaande jaren kan de naheffingsaanslag in de papieren gaan lopen. Maar als je in je eigen steekproefonderzoek nauwkeurig kunt vaststellen welke onvolkomenheden er zijn, kun je ook berekenen wat de correctie moet zijn. Dat levert een veel lager bedrag op dan wanneer de rigide 'nulfoutenverwachting' wordt gehanteerd.'

Hoe verloopt een boekenonderzoek doorgaans?

'De controle verloopt in fasen. De eerste fase wordt 'understanding the business' genoemd. De controleur wil begrijpen wat de ondernemer doet. Het 'voorwerk' is daarbij doorgaans al op kantoor gedaan. De controleur zal dus proberen vast te stellen dat de aannames die men heeft, namelijk dat het misschien niet goed zit bij de onderneming, juist zijn. Er wordt allerhande informatie opgevraagd. Als er bestanden worden opgevraagd, is het wel aan te raden dat de ondernemer weet wat er in die bestanden staat en waarover hij discussie kan krijgen. Over het verdere verloop van het boekenonderzoek zou de ondernemer vooraf afspraken moeten maken, zodat verrassingen zoveel mogelijk worden uitgesloten. Welke onderwerpen worden eerst onderzocht en wat is het standpunt hierin van de Belastingdienst? Waar vindt de steekproef op plaats, hoe wordt deze getrokken en welke informatie wordt opgevraagd? Tenslotte: hoe wordt geëvalueerd en wat kan de ondernemer doen als de steekproef niet kan worden goedgekeurd? Wij zien dat controleurs hier heel verschillend mee omgaan.'

Hoe kun je als ondernemer een zo krachtig mogelijke tegenspeler van de Belastingdienst zijn?

'Onderschat nooit de impact van een boekenonderzoek. Bedenk welke issues mogelijk kunnen spelen, zowel fiscaal als beheerstechnisch. Ik raad aan al vanaf de aankondiging van het boekenonderzoek in overleg te gaan met de controlemedewerker en EDP-auditor van de Belastingdienst over de te verwachten controleaanpak. Wat tijdens zo'n voorbespreking in ieder geval altijd aan de orde zou moeten komen, is de scope van het onderzoek, of en onder welke voorwaarden sprake zal zijn van extrapolatie naar andere tijdvakken, welke materialiteit zal worden toegepast voor de entiteit, hoe zich dat vertaalt naar de mogelijk verschillende administraties en deelonderzoeken, en onder welke voorwaarden het vooronderzoek tot reductie van het gegevensgerichte onderzoek kan leiden voor bepaalde delen

van de administratie. Ook zou besproken moeten worden wat de gevolgen van de inrichting van de administratie voor het onderzoek zijn en op welke wijze *subsampling* zal worden toegepast bij verdichting² van mutaties in de administratie.'

Wat zijn nog meer belangrijke onderwerpen?

'Het moet duidelijk zijn onder welke voorwaarden gebruik kan worden gemaakt van verrekening van fouten in voor- en nadeel van de Belastingdienst, welk feitencomplex zal worden opgevraagd van de getrokken posten en hoe zal worden omgegaan met eventuele gebreken. Verder is het van belang van tevoren afspraken te maken over de manier waarop de Belastingdienst de steekproef zal evalueren en op welk manier tegenbewijs kan worden geleverd, en over hoe om te gaan met bijzondere posten zoals leasefacturen. Misschien zijn er bepaalde onderwerpen die buiten de steekproef om geëvalueerd moeten worden. Voor de bewijspositie van de ondernemer is het essentieel om van tevoren afspraken te maken over de opzet, uitvoering en evaluatie van de eventuele steekproef.' ◀

Noten:

1. Het maximale bedrag dat na de controle volgens de Belastingdienst nog aan niet-ontdekte fouten mag resteren, terwijl het oordeel luidt: de aangifte is goed genoeg.
2. Handboek Controle 2018



tekst **WILLEM VAN KASTEREN**, WVK BELASTINGADVIES

Aanpassing fiscale regels aandelenoptieregeling

Tijdens Prinsjesdag 2021 is onder meer het wetsvoorstel 'Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten' gepubliceerd. Dit wetsvoorstel is in wezen een manier waarop de Nederlandse overheid probeert fiscale problemen, die startups en tech-ondernemingen ondervinden bij het belonen van hun werknemers met aandelenopties, weg te nemen.

Nederland probeert al jaren om dergelijke bedrijven aan ons land te binden. De gemiddeld hoge scholing, prima infrastructuur en vergevorderde digitalisering in ons land, leidt ertoe dat deze ondernemingen vaak in Nederland starten of in de eerste jaren van hun bestaan besluiten naar Nederland te verhuizen. Fiscale wetgeving omtrent innovatie, subsidiemogelijkheden, maar ook de mogelijkheden om persoon fiscaal vriendelijk te belonen, zijn van groot belang voor deze bedrijven. Deze wetswijziging moet in dit licht worden gezien.

Wijziging heffingsmoment

Op basis van de huidige wetgeving worden aandelenoptierechten belast op het moment dat deze optierechten worden uitgeoefend. Met andere woorden: het moment waarop de optierechten worden omgezet in aandelen. Het meest knellende probleem waar zowel startups als scale-ups tegenaan lopen, is dat op het huidige heffingsmoment van uitoefening van een aandelenoptierecht er niet altijd (voldoende) liquide middelen beschikbaar zijn om de verschuldigde belasting te voldoen. Daarmee verliest het instrument van aandelenoptierechten als loon zijn aantrekkelijkheid in een sector waarin zowel het (potentiële) personeel als de (potentiële) (buitenlandse) investeerders in veel gevallen belang hechten aan het beschikken over een adequate aandelenoptieregeling in de onderneming, waarin men wil werken of waarin men wil investeren. De sector van startups en scale-ups, bij monde van

Techleap.nl (voorheen StartupDelta) en verschillende experts hebben onder meer voor dit punt aandacht gevraagd.

Voorgesteld wordt om deze fiscale regeling voor aandelenoptierechten te wijzigen, waardoor het aantrekkelijker wordt om aandelenoptierechten als loon te verstrekken. Als gevolg van dit voorstel wordt het heffingsmoment van uitoefening van een aandelenoptierecht in beginsel verschoven naar het moment waarop de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen verhandelbaar zijn en er dus liquide middelen voorhanden kunnen zijn om de verschuldigde belastingen te voldoen. Op het op basis van artikel 10a, eerste lid, Wet LB 1964 in aanmerking te nemen loon komt ingevolge artikel 10a, tweede lid, Wet LB 1964 in mindering, hetgeen aan de werknemer ter zake van het aandelenoptierecht in rekening is gebracht. Of de werknemer op het moment van verhandelbaar worden van de aandelen ook feitelijk overgaat tot vervreemding van zijn bij uitoefening verkregen aandelen, doet niet ter zake.

75 procent-regeling

Als gevolg van een bij het Belastingplan 2017 aangenomen amendement is per 1 januari 2018 een fiscale tegemoetkoming voor startups met een zogenoemde S&O-startersverklaring ingevoerd, op grond waarvan onder voorwaarden en tot een bepaald maximum, 75 procent van het genoten loon ter zake van een aandelenoptierecht in aanmerking wordt genomen.

Deze regeling blijkt echter onvoldoende doeltreffend te zijn. In de praktijk wordt ook niet of nauwelijks gebruikgemaakt van de regeling. Met de in het onderhavige voorstel opgenomen maatregel, komt deze tegemoetkoming dan ook per 1 januari 2022 te vervallen.

Generieke maatregel

Hoewel de aanleiding voor de per 1 januari 2022 in te voeren maatregel, zoals aangegeven, ligt bij de knelpunten die startups en scale-ups ervaren, wordt deze als generieke maatregel ingevoerd voor elke inhoudingsplichtige die een werknemer een aandelenoptierecht aanbiedt. Daarmee wordt ook in andere situaties, waarin de beschikbaarheid van liquide middelen eveneens een rol speelt om al dan niet gebruik te maken van een aandelenoptierecht, tegemoetgekomen. Ook wordt hiermee complexiteit in de uitvoeringspraktijk tegengegaan, die een samenloop van verschillende regelingen voor verschillende groepen per definitie met zich meebrengt.

Heffingsmoment

Het breed toepassen betekent echter niet dat in alle gevallen een wijziging plaatsvindt met betrekking tot het moment waarop loon in aanmerking wordt genomen en de hoogte daarvan. Zo blijft het bestaande heffingsmoment van vervreemding van een aandelenoptierecht bestaan. Zoals aangegeven komt in plaats van het heffingsmoment van uitoefening van een aandelenoptierecht het moment van het verhandelbaar zijn van de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen. Hiervan is sprake op het eerste moment waarop de werknemer de mogelijkheid heeft bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen te vervreemden. Bij een beursgenoteerde onderneming zal dit moment veelal gelijktijdig met het uitoefenen van het aandelenoptierecht plaatsvinden.

Keuzeregeling

Aangezien niet in alle gevallen bij uitoefening sprake is van een gebrek aan liquiditeiten om het aandelenoptierecht reeds bij uitoefening van dat recht in de heffing te betrekken, wordt een keuzeregeling geïntroduceerd. Onder voorwaarden vindt met betrekking tot een aandelenoptierecht waarbij de bij uitoefening verkregen aandelen niet onmiddellijk verhandelbaar zijn naar keuze van de werknemer toch heffing bij uitoefening plaats.

Voorwaarde voor toepassing van de keuzeregeling is dat de werknemer zijn keuze uiterlijk op het moment van uitoefening van het aandelenoptierecht schriftelijk kenbaar maakt aan de inhoudingsplichtige. De inhoudingsplichtige moet de schriftelijke keuze van de werknemer bewaren bij de loonadministratie. Bij het niet, niet tijdig of op onjuiste wijze kenbaar maken van de keuze vindt heffing plaats volgens de hoofdregel van het voorgestelde artikel 10a, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, Wet LB 1964 en wordt de waarde in het economische verkeer van de bij uitoefening van dat recht verkregen aandelen ten tijde van het (feitelijk of fictief) verhandelbaar worden van die aandelen in aanmerking genomen.

NB Men kan zich voorstellen dat aandelenoptiehouders, die verwachten dat hun aandelen na uitoefening van de optie de komende jaren flink in waarde gaan stijgen, hiervan gebruikmaken. Immers, zo wordt voorkomen dat de aandelen nog langer in de loonsfeer blijven, waardoor de waardestijging onderdeel van box 1 blijft. Uiteraard is deze keuze alleen beschikbaar voor optiehouders waarvan de aandelen nog niet verhandelbaar zijn.

Verhandelbaar worden

Onder het verhandelbaar worden van de bij uitoefening verkregen aandelen wordt verstaan het eerste moment waarop de betreffende werknemer de mogelijkheid heeft deze aandelen te vervreemden. Dat is niet alleen het geval wanneer de aandelen aan een willekeurige derde verkocht kunnen worden, maar ook wanneer de aandelen slechts aan een selecte groep verkocht kunnen worden, zoals aan andere personen die binnen de onderneming werkzaam zijn. Indien er ten aanzien van de werknemer een *wettelijke beperking* geldt op basis waarvan hij de bij uitoefening verkregen aandelen op het moment van verkrijging van de aandelen voor een bepaalde periode nog niet mag vervreemden, is er voor deze werknemer in beginsel geen sprake van verhandelbare aandelen in de zin van artikel 10a, eerste lid, onderdeel a, Wet LB 1964. Dit geldt in ieder geval zolang de betreffende wettelijke beperking geldt. Ten aanzien van een *contractuele beperking* (bijvoorbeeld de verplichting vanuit de werkgever om de aandelen een bepaalde periode in bezit te houden) is dat in beginsel eveneens het geval. Echter, wanneer de onderneming waarin de aandelen worden gehouden naar de beurs gaat, dan wel indien de onderneming

‘De Nederlandse fiscale wetgeving zit vol met kleine en grote regelingen om startups en scale-ups te stimuleren’

waarin de aandelen worden gehouden op het moment van uitoefening van het aandelenoptierecht reeds beursgenoteerd is, wordt hierop een uitzondering gemaakt. Om oneigenlijk gebruik en langdurig uitstel van heffing te voorkomen, geldt in die situatie een maximale termijn van vijf jaar. Na die periode worden de bij uitoefening verkregen aandelen geacht verhandelbaar te zijn. Dit is opgenomen in het voorgestelde artikel 10a, negende lid, Wet LB 1964.

De aandelen worden na afloop van de periode van de contractuele beperking en uiterlijk vijf jaar na beursgang of uiterlijk vijf jaar na uitoefening bij een bij uitoefening reeds bestaande beursnotering geacht verhandelbaar te worden. Ook als de contractuele beperking een langere periode dan vijf jaar beslaat. Indien naast de contractuele beperking ook een wettelijke beperking geldt en deze wettelijke beperking na de periode van vijf jaar nog van toepassing is, wordt aangesloten bij het moment waarop de wettelijke beperking vervalt.

Fiscaal geruisloos

In het huidige artikel 10a, derde lid, Wet LB 1964 is geregeld dat het in het kader van een aandelenfusie, een splitsing of fusie van een rechtspersoon of een overname van 50 procent of meer van de aandelen in de inhoudingsplichtige of een daarmee verbonden vennootschap wijzigen van de voorwaarden van het aandelenoptierecht of het vervangen door een ander aandelenoptierecht fiscaal geruisloos kan plaatsvinden. Dit blijft van toepassing met betrekking tot nog niet uitgeoefende aandelenoptierechten. Voor wel reeds uitgeoefende aandelenoptierechten, waarbij de daarmee verkregen aandelen nog niet verhandelbaar zijn geworden, is in het voorgestelde artikel 10a, tiende lid, Wet LB 1964 een soortgelijke fiscaal geruisloze overgang geregeld voor het in de situaties van artikel 10a, derde lid, Wet LB 1964 vervangen van de aandelen door andere aandelen.

Het aandelenoptierecht wordt ingevolge de voorgestelde artikelen 10a, eerste lid, onderdeel a, en 13a, vierde lid, onderdeel a, Wet LB 1964 dan in de heffing betrokken op het moment dat de vervangende aandelen verhandelbaar worden, waarbij tot het loon wordt gerekend de waarde in het economische verkeer van die vervangende aandelen op het moment van het verhandelbaar worden van die aandelen. Indien met betrekking tot de vervangende aandelen voor de werknemer een contractuele of wettelijke beperking geldt ten aanzien van de verhandelbaarheid van de vervangende aandelen, wordt het aandelenoptierecht na afloop van de periode van die contractuele of wettelijke beperking in de heffing betrokken, met inachtneming van het voorgestelde artikel 10a, negende lid, Wet LB 1964 en de daarin opgenomen maximale termijn van vijf jaar.

Dividenden

Aandelen die nog niet verhandelbaar zijn, blijven dus langer in de loonsfeer. Pas op het moment dat deze verhandelbaar zijn, wordt er afgerekend tegen de dan geldende waarde in het economische verkeer. Zonder nadere regelgeving zou het mogelijk zijn om voorafgaand aan dit moment dividenden uit te keren om hiermee de waarde van de aandelen te verminderen. Hierdoor zou de heffing in box 1 kunnen worden verminderd. In het voorgestelde artikel 10a, dertiende lid, Wet LB 1964 wordt echter geregeld dat voordelen waaronder dividend, die door de werknemer worden genoten uit de bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen waarop artikel 10a, eerste lid, onderdeel a, en twaalfde lid, Wet LB 1964 nog geen toepassing heeft gevonden, tot het loon ter zake van een aandelenoptierecht behoren. Het voorgestelde dertiende lid is enkel van toepassing als de bij uitoefening verkregen aandelen niet onmiddellijk verhandelbaar zijn en er niet gekozen is voor toepassing van de keuzeregeling van het voorgestelde artikel 10a, twaalfde lid, Wet LB 1964. Immers, slechts in een dergelijk geval hebben de aandelen de loonsfeer nog niet verlaten. De voordelen die uit dergelijke, bij uitoefening verkregen aandelen worden genoten tussen het moment van uitoefenen van het aandelenoptierecht en het verhandelbaar worden, worden als loon ter zake van het aandelenoptierecht in de heffing betrokken.

Afsluiting

De (fiscale) wetgever wil innovatieve startups en scale-ups graag steunen. De Nederlandse fiscale wetgeving zit vol met kleine en grote regelingen om dergelijke bedrijven te stimuleren. Uit de praktijk werd duidelijk dat de huidige aandelenoptieregeling binnen de loonbelasting niet goed aansloot bij de dagelijkse praktijk. De verhandelbaarheid van aandelen in innovatieve ondernemingen blijkt een probleem. Het is goed dat de overheid hiervoor een afzonderlijke regeling in het leven heeft geroepen. Immers, de concurrentiekracht van Nederland ligt in de toekomst toch echt bij innovatieve ondernemingen. Onze voorsprong ten opzichte van nagenoeg alle andere landen op het gebied van digitalisering in combinatie met een hoogopgeleide bevolking en goede infrastructuur kan zorgen voor mooie ontwikkelingen binnen ons land. Het is dan niet meer dan logisch dat een wetgever dit faciliteert. Daarbij is nog van belang op te merken dat deze maatregel voor betrokken belastingplichtigen in de regel eerder tot meer heffing zal leiden dan tot een lagere heffing. Immers, de aandelen blijven hiermee langer tot de loonsfeer behoren, waarmee toekomstige waardeinstijgingen tot het moment van verhandelbaar worden in box 1 moeten worden afgerekend. ◀

Afgekocht pensioen belast in box 1

In het kader van de overgangsregeling 'uitfasering pensioen in eigen beheer' koopt belanghebbende zijn pensioen bij zijn BV af in 2017. De afkoopwaarde bedraagt 296.000 euro. Op de afkoopsom wordt door de BV 101.000 euro loonheffing ingehouden en afgedragen. Door onderdekking van het pensioen blijft de BV belanghebbende 70.000 euro schuldig. In geschil is of het bedrag van 70.000 euro in mindering kan worden gebracht op het inkomen uit werk en woning. Volgens Hof Den Haag wordt de pensioenaanspraak onmiddellijk voorafgaand aan de afkoop aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking. Dit komt omdat artikel 19b Wet LB een fictief genietingsmoment creëert. Dat het in dat artikel begrip 'genoten' niet wordt gehanteerd, doet niet ter zake. Daarbij is niet van

belang in hoeverre dit bedrag is genoten in de zin van artikel 13a Wet LB 1964 of artikel 3.146 Wet IB 2001. Van niet genoten loon voor zover het niet is uitbetaald, is geen sprake.

De niet genoten pensioenuitkering kan niet worden aangemerkt als TBS-vordering en dus niet worden afgewaardeerd in box 1. Op het moment dat de vordering ontstaat, moet het belanghebbende in zijn hoedanigheid van aandeelhouder duidelijk zijn geweest dat dit deel van het netto pensioen nooit aan hem zou worden betaald. Het bedrag van 70.000 euro wordt aangemerkt als informele kapitaalstorting en verhoogt de verkrijgingsprijs van de aanmerkelijk belangaandelen in box 2. ◀

Bron: Hof Den Haag, 31 augustus 2021, ECLI:NL:GDHA:2021:1671

Schenking schilderij als periodieke gift

Na overlijden van zijn vader erfde belanghebbende een onverdeeld één vijftiende aandeel in een schilderij. Zijn vader had het schilderij in 2010 gekocht voor 4 miljoen Britse pond. Samen met de andere eigenaren schonk belanghebbende het eigendomsrecht van het schilderij in zeven periodieke termijnen aan een museum. Dit museum is aangemerkt als ANBI. In de aangifte inkomstenbelasting 2014 neemt belanghebbende een periodieke gift op van 85.715 euro. Hij gaat daarbij uit van een totale waarde van 9 miljoen euro van het schilderij. De waarde van het schilderij is in geschil.

De inspecteur is van mening dat het schilderij 7,5 miljoen euro waard is. Hij baseert dit op een taxatie. Belanghebbende heeft volgens Hof Arnhem-Leeuwarden op basis van diverse taxaties voldoende aannemelijk gemaakt dat de waarde 9 miljoen euro bedraagt. Daarbij heeft het vergelijkingsobject (een vergelijkbaar landschapsschilderij) in 2001 op een veiling 10 miljoen euro opgebracht. Rekening houdend met de indexering zou eind 2013 de waarde van het vergelijkingsobject circa 14 miljoen euro bedragen. De overeenkomsten en verschillen tussen het vergelijkingsobject en het geschonken schilderij zijn in de door

de man ingebrachte taxatierapporten voldoende tot uitdrukking gebracht en meegewogen. Het hof vindt dat daarmee aannemelijk is geworden dat het aan het museum geschonken schilderij 9 miljoen euro waard is. ◀

In het Besluit Inkomstenbelasting, giften en algemeen nut beogende instellingen (BLKB 2014/1415M), staat vermeld dat periodieke giften in natura op dezelfde wijze worden behandeld als giften in geld. Onder periodieke giften in natura valt ook de schenking van één enkel voorwerp, waarbij het eigendomsrecht daarvan jaarlijks in gelijke gedeelten overgaat. Bovenstaande casus, waarin ieder jaar een evenredig deel van het eigendom van een schilderij aan een museum wordt overgedragen, wordt expliciet als voorbeeld genoemd. Wel moet de schenking voldoen aan de criteria van het begrip van periodieke giften. ◀

Bron: Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 10 augustus 2021 (gepubliceerd 27 augustus 2021), ECLI:NL:GHARL:2021:7706,20/00906

Lijfrenteschenking geen periodieke gift

Belanghebbende richt een stichting op, die vanaf 1 januari 2008 de ANBI-status heeft. Belanghebbend en zijn echtgenote schenken eind 2011 door middel van een notariële akte jaarlijks lijfrentetermijnen van 50.000 euro aan de stichting. De lijfrente heeft een looptijd van vijf jaar, maar vervalt bij het overlijden van de langstlevende schenker. Gezien de leeftijd van belanghebbende en zijn echtgenote, is de sterftekans op dat moment 0,03 procent. Volgens het Hof Den Bosch wordt niet voldaan aan een wezenlijke onzekerheid van circa 1 procent gedurende de looptijd en is daarom geen sprake van een periodieke gift.

A-G Niessen is van mening dat als de wetgever het criterium van onzekerheid vanaf 2001 had willen laten vallen, zou zijn

gesproken van een 'vaste rente' of een 'kapitaal in termijnen'. De kans op het verlies van de ANBI-status is door het hof terecht niet in aanmerking genomen bij het bepalen van de onzekerheid. Wat volgens de A-G de kwestie afdoet, is dat belanghebbende in feitelijke instantie naar het kennelijke oordeel van het hof onvoldoende feiten en omstandigheden heeft aangevoerd die aannemelijk maken dat de kans dat binnen vijf jaar na de schenking van het stamrecht de ANBI-status van de onderhavige stichting zou worden ingetrokken, zo groot was dat deze samen met de kans dat zowel belanghebbende als zijn echtgenote binnen die periode zouden overlijden, meer dan 1 procent beliep. ◀

Bron: HR (A-G), 17 augustus 2021, ECLI:NL:PHR:2021:760

Werkzaamheden geen bron van inkomen

Belanghebbende had in zijn aangifte inkomstenbelasting 2009 tot en met 2015 een negatief resultaat uit ROW opgegeven. Deze verliezen varieerden van 4.310 euro tot 11.800 euro. De werkzaamheden bestonden uit het drijven van een organisatieadviesbureau dat was gericht op mediation in het kader van buurtbemiddeling. In geschil is de aangifte inkomstenbelasting 2015 waarbij de inspecteur stelt dat geen sprake (meer) is van een bron van inkomen.

In de ontvangstbevestiging op het bezwaarschrift staat vermeld dat de inspecteur contact met belanghebbende zal opnemen als hij niet binnen zes weken volledig aan het bezwaar tegemoet zou komen. De Belastingdienst wijst het bezwaar af, zonder zich te houden aan haar toezegging uit

de ontvangstbevestiging. Volgens Hof Den Haag wekt de desbetreffende passage uit de ontvangstbevestiging geen vertrouwen op.

Daarnaast oordeelt het hof dat de werkzaamheid geen bron van inkomen (meer) is. Belanghebbende heeft verklaard dat de activiteiten plaatsvinden op vrijwillige basis. In feite is dan geen sprake van deelname aan het economisch verkeer. Bovendien zijn de activiteiten voorzienbaar verliesgevend, omdat zij nooit opbrengsten hebben opgeleverd. Het maakt daarbij niet uit dat de Belastingdienst pas in 2015 voor het eerst dit standpunt inneemt. ◀

Bron: Gerechtshof Den Haag, 19 juni 2020 (gepubliceerd 14 september 2021), ECLI:NL:GHDHA:2020:1195, BK-19/00753

Btw horecabestedingen onder voorwaarden aftrekbaar

Bijna elke ondernemer heeft in de praktijk te maken met de aftrekbeperking voor horecakosten. Echter, is niet elke ondernemer altijd even bekend met de aftrekbeperking van artikel 15, lid 5 Wet OB; oftewel de aftrekbeperking voor horecabestedingen. De staatssecretaris van Financiën heeft in het besluit "Aftrek van voorbelasting" een goedkeuring opgenomen dat onder voorwaarden de aftrekbeperking niet geldt.

Op grond van eerdergenoemd artikel bestaat geen recht op aftrek van btw die in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel, café, restaurant, pension en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden. Het doel van deze aftrekbeperking is btw te laten drukken op consumptief verbruik, ook als dit plaatsvindt in een bedrijfsmatige sfeer.

Onwenselijke situatie

In de praktijk komt het voor dat de in het artikel bedoelde verstrekking van spijzen en dranken wordt uitbesteed aan een ondernemer die deze prestatie weer uitbesteedt aan een andere ondernemer. Dit kan zich daarna nog herhalen. Dezelfde prestatie bestaande in het verstrekken van spijzen en dranken, zoals bedoeld in artikel 15, lid 5 Wet OB 1968, wordt dan opvolgend aan verschillende ondernemers verricht. De aftrekbeperking leidt er dan toe dat bij al die ondernemers de aftrek van de in rekening gebrachte btw is uitgesloten. Dit is volgens de staatssecretaris van Financiën onwenselijk. Om die reden is (vooruitlopend op nieuwe wetgeving) onder voorwaarden een goedkeuring getroffen.

Goedkeuring

Goedgekeurd wordt dat ondernemers de btw in aftrek brengen die aan hen in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken als zij deze prestatie niet afnemen als eindgebruiker, maar op hun beurt dezelfde prestatie verrichten

en doorbelasten aan een derde en ter zake btw in rekening moeten brengen. Voor toepassing van de goedkeuring is vereist dat de ondernemer op de factuur aan zijn afnemer aangeeft dat het (geheel of gedeeltelijk) gaat om een verstrekking van spijzen en dranken voor gebruik ter plaatse, zoals bedoeld in artikel 15, lid 5 Wet OB 1968. Daarmee is duidelijk dat de afnemer geen recht op aftrek heeft van de op de factuur berekende btw, tenzij de volgende ondernemer zelf ook in aanmerking komt voor toepassing van deze goedkeuring.

 **Deze goedkeuring is niet volledig nieuw, dit was namelijk al het standpunt van de kennisgroep. Dit standpunt is nooit gepubliceerd, maar het bestaan blijkt uit een uitspraak van rechtbank Zeeland-West-Brabant (ECLI:NL:RBZWB:2018:6939). In het kennisgroepstandpunt staat dat artikel 15, lid 5 Wet OB niet van toepassing is op evenementenbureaus. Voorwaarde is wel dat het evenementenbureau op de factuur expliciet vermeldt dat een deel van de diensten betrekking heeft op het verstrekken van voedingsmiddelen voor gebruik ter plaatse (...) en dat de omzetbelasting op grond van artikel 15, lid 5 de Wet OB 1968 niet aftrekbaar is. Dit komt overeen met de goedkeuring zoals deze nu getroffen wordt door de staatssecretaris. Een duidelijk verschil is dat de staatssecretaris niet opmerkt dat de goedkeuring enkel van toepassing is op evenementenbureaus. Gelet op de achterliggende reden, is dit mijns inziens ook terecht.**

Prinsjesdag; de aangekondigde btw-wijziging

Ook dit jaar brengt Prinsjesdag de btw niet veel. Op 1 juli 2021 is de nieuwe wet- en regelgeving op het gebied van e-commerce in werking getreden. De enige aangekondigde wijziging heeft betrekking op deze recentelijk ingevoerde wijziging. Het betreft dit keer een administratieve wijziging. Een vereenvoudiging om precies te zijn.

Op grond van de nieuwe e-commerce wet- en regelgeving kunnen ondernemers die btw zijn verschuldigd in diverse Unie-lidstaten volstaan met het aangeven en afdragen van deze btw bij 1 lidstaat, de lidstaat van identificatie. In deze aangifte kan de ondernemer ook correcties aangeven met betrekking tot een vroeger belastingtijdvak, bijvoorbeeld vanwege teruggenomen goederen.

In bepaalde gevallen kan de btw-aangifte vanwege correcties van een eerder tijdvak resulteren in een teruggaaf. Bij de verwerking van het verzoek om teruggaaf is het uitgangspunt op dit moment dat de correctie wordt afgewikkeld door de lidstaat waarvoor de correctie wordt gemaakt en niet door de lidstaat van identificatie.

De aangekondigde wijziging strekt ertoe dat een negatieve btw-melding, die door Nederland moet worden afgewikkeld in een dergelijk geval, automatisch wordt aangemerkt als een verzoek om teruggaaf. Daarmee wordt voorkomen dat de niet in Nederland gevestigde ondernemer voor die teruggaaf afzonderlijk een verzoek om teruggaaf zou moeten doen. Het gebruik van de niet-Unieregeling, de Unieregeling en de invoerregeling, wordt na invoering van de voorgestelde vereenvoudiging aantrekkelijker. Daarom wordt voorgesteld de inwerkingtreding van deze wijziging met terugwerkende kracht vast te stellen met ingang van 1 juli 2021. Dit is tevens de datum waarop de niet-Unieregeling, de Unieregeling en de invoerregeling in hun bestaande vorm in werking zijn getreden.

Voorbeeld

Een in Parijs gevestigde leverancier van kleding verkoopt zijn in Frankrijk opgeslagen producten via internet onder meer aan consumenten in Nederland. In dat kader is over het tweede kwartaal van 2022 4.000 euro btw verschuldigd in Nederland. Deze leverancier past de Unieregeling toe in Frankrijk, waardoor hij de in Nederland over deze afstandsverkoop verschuldigde btw aangeeft en voldoet in zijn Franse btw-aangifte voor de Unieregeling. Frankrijk betaalt de verschuldigde btw door aan Nederland.

De leverancier heeft in het vierde kwartaal van 2022 veel retourzendingen uit Nederland gekregen, waarover in een eerdere aangifte voor de Unieregeling 5.000 euro btw is aangegeven en voldaan. Deze eerder aangegeven en voldane btw corrigeert de leverancier dan in zijn aangifte voor de Unieregeling over het vierde kwartaal van 2022. Het saldo over het vierde kwartaal van 2022 voor de Unieregeling voor Nederland wordt hierdoor 1.000 euro negatief. Deze negatieve aangifte wordt op grond van dit nieuwe wetsvoorstel door de Nederlandse Belastingdienst aangemerkt als een verzoek om teruggaaf van btw. De Franse leverancier kan dus in aanmerking komen voor teruggaaf van deze btw zonder dat hij daarvoor nog een afzonderlijk verzoek moet doen bij de Nederlandse fiscus. ◀

‘In bepaalde gevallen kan de btw-aangifte vanwege correcties van een eerder tijdvak resulteren in een teruggaaf’

Temporele beperking verrekening voorheffingen met Vpb

Op Prinsjesdag, 21 september 2021, zijn de voorstellen voor het Pakket Belastingplan 2022 bekendgemaakt. Onderdeel van dit pakket is de temporele beperking verrekening voorheffingen met de Vennootschapsbelasting.

Aanleiding van het wetsvoorstel, inzake de temporele beperking verrekening voorheffingen met de Vennootschapsbelasting is een uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) van 22 november 2018 in de Franse zaak Sofina (C-575/17). Normaliter kunnen belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting de van hen geheven dividendbelasting en kansspelbelasting als voorheffing met de door hen verschuldigde vennootschapsbelasting verrekenen. De verschuldigde vennootschapsbelasting kan daarmee worden verlaagd. Het kan ook zijn dat de verrekening leidt tot een teruggaaf van de te veel betaalde belasting. In het buitenland gevestigde lichamen die niet belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, maar die zich overigens in een vergelijkbare positie bevinden als Vpb-plichtige lichamen, hebben deze mogelijkheid niet.

Parallellen

Het kabinet trok uit de zaak Sofina de conclusie dat de Nederlandse belastingwetgeving in bepaalde omstandigheden tot een met het EU-recht strijdige uitkomst leidt. In het kort oordeelde het HvJ EU in de zaak dat de Franse dividendbelastingwetgeving in strijd is met het EU-recht, omdat wel Franse dividendbelasting wordt geheven over dividenden ontvangen door een niet in Frankrijk gevestigd lichaam, terwijl dividenden ontvangen door een wel in Frankrijk gevestigd lichaam aan het einde van het boekjaar waarin zij zijn ontvangen enkel worden belast op voorwaarde dat dit laatstgenoemde lichaam in dat boekjaar winstgevend is geweest. In de zaak Sofina ging het om in België gevestigde verlieslatende portfolio-aandeelhouders die dividenden vanuit Frankrijk ontvingen. Het kabinet zag duidelijke parallellen tussen het Franse verrekeningssysteem en het Nederlandse systeem. Hierin zag het kabinet een reëel budgettair risico voor Nederland en reden om een nieuw wetsvoorstel in te dienen.

Wetsvoorstel

In het wetsvoorstel stelt het kabinet voor dat per 1 januari 2022 de mogelijkheid om dividendbelasting (en kansspelbelasting) te verrekenen met vennootschapsbelasting, wordt beperkt. De

verrekening van dividendbelasting zal worden beperkt tot ten hoogste de in een jaar verschuldigde vennootschapsbelasting. Niet-verrekenende dividendbelasting (en kansspelbelasting) wordt doorgeschoven naar een later jaar. Het is dan niet meer mogelijk om een teruggave van dividendbelasting te ontvangen als in een jaar geen of onvoldoende vennootschapsbelasting verschuldigd is. Meer specifiek houdt de hoofdregel van de maatregel in het wetsvoorstel in dat verrekening van voorheffingen gelimiteerd is tot het bedrag aan te betalen vennootschapsbelasting vóórdat rekening is gehouden met de verrekening van voorheffingen. Het wetsvoorstel maakt daarbij geen onderscheid tussen in Nederland gevestigde belastingplichtigen en niet in Nederland gevestigde belastingplichtigen.

Uitzonderingen

De beperking van de verrekening van voorheffingen geldt niet in alle gevallen. De beperking is van toepassing op belastingplichtigen die zich in een positie bevinden waarin vennootschapsbelasting verschuldigd is, doordat die belastingplichtigen verlieslatend zijn of recht hebben op wettelijke verminderingen of voorkoming dubbele belasting. Ook is de beperking van toepassing als de belastingplichtige zich weliswaar in een positie bevindt waarin vennootschapsbelasting verschuldigd is, maar dit bedrag lager is dan het bedrag aan geheven voorheffingen. Belastingplichtigen die kansspelbelasting betalen, omdat zij als onderdeel van hun ondernemingsactiviteiten een kansspel hebben gewonnen, worden ook geconfronteerd met de beperking. Daarnaast zijn er de belastingplichtigen die een aandelenbelang bezitten van minder dan 5 procent in een in Nederland gevestigd lichaam dat inhoudingsplichtig is voor de dividendbelasting. Ook bij belangen van meer dan 5 procent kan de beperking van toepassing zijn. Dit is het geval als de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting niet wordt toegepast op het belang van 5 procent of meer in een in Nederland gevestigd lichaam dat inhoudingsplichtig is voor de dividendbelasting. ◀

Bron: Belastingplan 2022

<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2021/09/21/belastingplan-2022>

Thuiswerkkostenvergoeding een goed idee?

Al sinds het begin van de coronapandemie vragen werkgevers en werknemers om een onbelaste thuiswerkkostenvergoeding. Het kabinet introduceert daarom per 1 januari 2022 een onbelaste thuiswerkkostenvergoeding van maximaal 2 euro per dag.

Het idee achter de thuiswerkkostenvergoeding is dat ook na de coronapandemie meer mensen thuis zullen blijven werken. Tussen werkgevers en werknemers worden hier al afspraken over gemaakt. En omdat er thuis wordt gewerkt, wordt er geld uitgegeven. Het is niet meer dan logisch dat hier een vergoeding tegenover staat.

Nibud-onderzoek

Het kabinet heeft het bedrag voor de thuiswerkkostenvergoeding van 2 euro per dag gebaseerd op een onderzoek van het Nibud. Uit dit onderzoek bleek in 2020 dat de gemiddelde extra kosten voor bijvoorbeeld water- en elektriciteitsverbruik, koffie, thee, toiletpapier en verwarming 2 euro per dag zijn. Het kabinet introduceert daarom een onbelaste thuiswerkkostenvergoeding. Dit houdt in dat de werkgever geen loonheffingen hoeft te betalen over de thuiswerkkostenvergoeding. Op de dagen dat een werknemer thuiswerkt, mag er geen reiskostenvergoeding van 0,19 euro worden verstrekt. Dit betekent dat de werkgever bij een vergoeding voor thuiswerken en reiskosten de kostenvergoeding altijd per dag moet vaststellen.

De werkgever kan er ook voor kiezen om aan zijn werknemer een vaste kostenvergoeding toe te kennen. Zo hoeft de werkgever niet per werkdag een administratie bij te houden waaruit blijkt welke vergoeding hij toekent. Bij incidentele thuiswerkdagen hoeft een vaste kostenvergoeding niet direct te worden aangepast. Dit is natuurlijk anders als een werknemer structureel meer gaat thuiswerken. Het is raadzaam om hier als werkgever afspraken over te maken met de werknemer.

Uitwerking

Een werknemer is van plan om van de vijf dagen twee dagen thuis te werken. De thuiswerkkostenvergoeding bedraagt: $2/5 \times 214$ dagen = $85,6 \times 2$ euro = 171,20 euro op jaarbasis. De regeling gaat uit van 214 werkdagen per jaar voor een fulltime medewerker, na aftrek van vakantie, ziekte en feestdagen.

De thuiswerkkostenvergoeding kan het voor werknemers mogelijk maken om kosteloos thuis te werken. Dat heeft ook voor werkgevers voordelen. Werkgevers hoeven namelijk geen reiskosten te betalen als werknemers thuis werken. Momenteel is de regeling zo dat indien een werkgever een thuiswerkkostenvergoeding geeft aan zijn werknemer, deze belast loon vormt. De werkgever heeft de keuze om het loon aan te merken als loon van de werknemer of aan te wijzen als eindheffingsloon. Indien de vergoeding wordt aangemerkt als loon van de werknemer moet de werkgever hierop loonbelasting/premie volksverzekeringen inhouden. Dit loon telt ook mee voor de premies werknemersverzekeringen en voor de werkgeversheffing Zvw. Kiest de werkgever er voor om de vergoeding aan te wijzen als eindheffingsloon, dan is hij daar 80 procent eindheffing over verschuldigd voor zover het eindheffingsloon de vrije ruimte overstijgt.

Als de plannen doorgaan en de thuiswerkkostenvergoeding onbelast wordt, vormt de belasting geen hindernis meer om thuis te werken. Voorts zal de vergoeding niet ten laste komen van de vrije ruimte, omdat de thuiswerkkostenvergoeding gericht is vrijgesteld. Hierdoor kan de vrije ruimte benut worden voor andere vergoedingen. De thuiswerkkostenvergoeding is onderdeel van het Belastingplan 2022. Als de Eerste en Tweede Kamer dit voorstel goedkeuren, gaat het vanaf 1 januari 2022 in.

‘Het is niet meer dan logisch dat hier een vergoeding tegenover staat’

Verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering ondernemers

De Rijksoverheid acht het aangewezen dat alle zelfstandigen via een publieke verzekering verplicht verzekerd zijn tegen arbeidsongeschiktheid. De wijze waarop hieraan invulling gegeven moet gaan worden, vindt plaats in overleg met sociale partners.

Door deze verplichte verzekering voor zelfstandigen, zouden alle werkenden beschermd zijn tegen de gevolgen van arbeidsongeschiktheid. Dit zal een verlaging van kosten en risico's van de samenleving als gevolg hebben. In het geval een zzp'er op dit moment arbeidsongeschikt raakt, kan deze in principe immers geen aanspraak maken op WW of bijstand dan wel enige andere voorziening. Voorts blijkt op dit moment dat een substantieel deel van de zzp'ers niet verzekerd is tegen arbeidsongeschiktheid; zo'n 30 procent van de zzp'ers heeft geen inkomen bij langdurige arbeidsongeschiktheid en moet dus zelf zorgdragen voor een financiële buffer.

Bijzondere sector

De Stichting van de Arbeid (StAr), een landelijk overlegorgaan van de centrale organisaties voor werkgevers en werknemers, heeft in maart 2020 een voorstel in dit kader gedaan genaamd *"Keuze voor zekerheid, Zelfstandigen standaard verzekerd tegen langdurig inkomensverlies door arbeidsongeschiktheid"*. Voor zowel de Belastingdienst als het UWV is de inpasbaarheid van een dergelijke verzekering in bestaande processen zeer relevant. Uiteraard is getracht aandacht te hebben voor de betaalbaarheid van deze verzekering. Hier is invulling aan gegeven door in het voorstel een keuzemogelijkheid aan te bieden voor verschillende premiehoogtes. Verder wordt de agrarische sector gezien als een bijzondere sector die wordt uitgezonderd voor de verzekeringsplicht. Voor zover zelfstandigen al een private verzekering hebben afgesloten, kan die gecontinueerd worden. Voor een (alternatieve) private verzekering geldt dat deze minimaal dezelfde dekking moet bieden als de publieke verzekering. Voor zover die eindigt voor de AOW-leeftijd is bereikt, zullen betrokkenen alsnog instromen in de publieke arbeidsongeschiktheidsverzekering. Ook komt er evenals bij de bestaande volksverzekeringen en werknemersverzekeringen een ontheffing van de verzekeringsplicht voor gemoedsbezwaarden (via de SVB) en dga's met personeel.

De doelgroep van de verplichte publieke AOV zijn – op grond van de huidige plannen – zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers), directeur-groootaandeelhouders (dga's),

resultaatgenieters en meewerkende echtgenoten. Op basis van het voorliggende advies van StAr heeft een ieder de mogelijkheid te kiezen voor een andere passende verzekering met minimaal dezelfde dekking bij een private verzekeraar. Ten aanzien van de werking van het overgangsrecht voor reeds privaats verzekerde zelfstandigen die wensen in te stromen in de publieke verzekering, moeten nog keuzes gemaakt worden.

Kern verplichte AOV

Het advies van StAr ten aanzien van de verplichte AOV luidt als volgt:

- De uitkering die moet volgen in dit kader bedraagt maximaal 70 procent van het laatst verdiende inkomen met een maximum van 30.000 euro op jaarbasis;
- De omvang van de verschuldigde premie zal zo'n 8 procent van het inkomen bedragen. Dit heeft tot gevolg dat premiebedragen van 120 euro tot max. 220 euro per maand gaan gelden. Deze premie zal dan fiscaal aftrekbaar zijn. Dit zorgt ervoor dat de zelfstandige netto een minder hoog maandbedrag verschuldigd is;
- De exacte hoogte van de uitkering tijdens arbeidsongeschiktheid hangt uiteraard af van verschillende elementen, zoals eigenrisicotermijn en het verzekerd bedrag. Uitgangspunt is dat de zzp'er zich kan verzekeren tegen arbeidsongeschiktheid voor een uitkering van maximaal 1650 euro per maand;
- De inning van de premie vindt plaats via de Belastingdienst;
- De mate van de arbeidsongeschiktheid (indien hier een beroep wordt gedaan) wordt vastgesteld door het UWV: claimbeoordeling, uitkeringsverstrekking en re-integratie;
- Ten aanzien van de beoordeling van de mate van arbeidsongeschiktheid geldt het criterium 'gangbare arbeid'. Dit betekent dat de arbeidsongeschiktheid beoordeeld wordt met inachtneming van de werkzaamheden die betrokkene nog kan verrichten. Hierbij wordt dus geen rekening gehouden met het beroep van betrokkene, zijn/haar opleiding en/of werkervaring. De verzekering geldt zowel voor gedeeltelijk arbeidsongeschikten als voor volledig arbeidsongeschikten;

- Er is een standaard eigen risicotermijn van één jaar van toepassing. Gedurende deze periode moet betrokkene dus zelf voor financiële middelen zorgdragen om in zijn onderhoud te voorzien. Voor zover de wens aanwezig is dat een andere termijn geldt (korter of langer), bestaat hier de mogelijkheid toe en geldt in voorkomende situaties uiteraard ook een andere premie.

Zoals uit het voorgaande blijkt, heeft de StAr geadviseerd dat er een mogelijkheid moet worden geboden op andere wijze invulling te geven aan de verzekeringsplicht (bijvoorbeeld via een bestaande of nieuw af te sluiten private verzekering). Het Centraal Planbureau acht in dit kader nader onderzoek aangewezen, gezien het feit dat dit onwenselijke gevolgen kan hebben. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan medische selectie waardoor met name slechte medische risico's de verplichte verzekering sluiten met als gevolg stijging van de premie en derhalve met als gevolg ondermijning van de solidariteitsgedachte.

Uitkeringsregime

Ten aanzien van de uitvoering van deze verplichte verzekering is het de bedoeling om deze zo veel mogelijk te laten aansluiten bij de WIA en/of in aanvulling daarop bij de voormalige Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (WAZ). De hoogte van de publieke uitkering is in principe gebaseerd op het inkomen dat de zelfstandige verdiende voorafgaand aan zijn eerste ziekte dag (refertejaar) en gemaximeerd op 100 procent van het wettelijk minimumloon. In de situatie dat het voor betrokkene gunstiger is, in plaats van het refertejaar, het gemiddelde inkomen van de vijf jaar voorafgaand aan de arbeidsongeschiktheid in acht te nemen, geldt laatstgenoemde periode voor het bepalen van de hoogte van de uitkeringsgrondslag. Ten aanzien van de vraag welke (inkomens)bestanddelen als onderdeel van het inkomen worden gekwalificeerd, wordt aangesloten bij de definities zoals die gelden ingevolge het Algemeen inkomensbesluit socialezekerheidswetten en de vigerende fiscale begrippen. Ingevolge de Toeslagenwet bestaat de mogelijkheid een publiekrechtelijke

arbeidsongeschiktheidsuitkering aan te vullen tot het bijstandsniveau, indien het gezinsinkomen onder het geldend sociaal minimum komt.

Hobbels

De bedoeling is dat de verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering per 2024 ingevoerd gaat worden. Voor het zover is, moeten nog een aantal hobbels genomen worden. Nu een hybride stelsel beoogd wordt in te voeren, is aandacht voor de effecten van het bestaan van een publieke verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering naast een private arbeidsongeschiktheidsverzekering aangewezen; bij de inrichting is aandacht voor het feit dat voorkomen moet worden dat de verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering met name een aanzuigende werking heeft voor slechte medische risico's. Bij het vaststellen van het maatmaninkomen is ook de urenomvang van de zelfstandige een aandachtspunt. Zelfstandigen hebben geen urenregistratie en veelal een wisselend inkomen. Voorts moet nog nader invulling gegeven worden aan de wijze waarop de resterende verdien capaciteit vastgesteld kan worden. In de WIA wordt hiervoor het claimbeoordelings- en begrotingssysteem gebruikt. Echter, in dat systeem zitten bestaande banen in loondienst, maar geen werkzaamheden als zelfstandige. Dit maakt dat de sociaal medische beoordeling, die het UWV moet gaan uitvoeren, nog aandacht verdient.

Ook ligt nog de vraag voor of een verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering, die uitsluitend geldt voor zzp'ers, wel mag. De belangenvereniging Werkvereniging heeft een juridische analyse laten uitvoeren. Hieruit is naar voren gekomen dat deze verzekering in strijd is met Europese regelgeving; een verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering voor zzp'ers zou een ongerechtvaardigde belemmering vormen voor de vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten en daarmee een inbreuk op de grondrechtelijke vrijheid van ondernemerschap, zoals dat is vastgelegd in het EU-handvest. De tijd zal leren of en wanneer de invoering van deze verplichte verzekering plaatsvindt.

Einde levensloopregelingen in zicht

Sinds 2011 is de levensloopregeling eigenlijk afgeschaft. Dit betekent niet dat deze wetgeving volledig ten einde is gekomen. Werknemers die in 2011 al aan de levensloopregeling deelnamen met (destijds) een spaartegoed van minstens 3.000 euro mochten namelijk nog blijven deelnemen. Ook voor deze belastingplichtigen komt het einde nu echt in zicht. Hun spaartegoed wordt per 1 november 2021 progressief belast voor de inkomstenbelasting (box 1) en eind 2021 door de levensloopinstelling (onder inhouding van loonheffingen) uitgekeerd.

Het was eigenlijk de bedoeling dat op 31 december 2021 dit overgangsrecht zou eindigen en het spaarsaldo zou vrijvallen. Echter, omdat de einddatum van 31 december 2021 tot uitvoeringsproblemen leidt, heeft het kabinet besloten de einddatum met twee maanden te vervroegen. Het overgangsrecht (onbelaste aanspraak volgens de omkeerregel) geldt nu tot en met 31 oktober 2021 waardoor het spaarsaldo per 1 november 2021 wordt belast. Er bestaat een inhoudingsplicht voor de uitvoerder van de levensloopregeling. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de bank of de verzekeraar waar het levensloopgeld is ondergebracht.

Nadelige gevolgen

Deze finale uitkering kan voor belastingplichtigen vervelende gevolgen hebben. Meer inkomen kan immers leiden tot belastingheffing in een hogere schaal. Daarnaast ligt verlaging/verlies van toeslagen en heffingskortingen op de loer. De vraag is dan ook of het mogelijk is het levenslooptegoed buiten het belastbaar inkomen te houden. Dit is wellicht haalbaar middels een fiscaal vriendelijke pensioenoplossing. Het levenslooptegoed mag onder voorwaarden 'geruisloos' worden omgezet in extra pensioen. Die voorwaarden zijn samengevat:

- De pensioenregeling is niet fiscaal maximaal. Er moet dus nog 'fiscale ruimte' zijn voor extra pensioenopbouw. Die ruimte kan soms worden uitgebreid door ook over het verleden extra pensioen in te kopen met behulp van de zogenaamde 'inhaal- en inkoopregeling';

- De optie tot inkoop van extra pensioen moet in het pensioenreglement zijn opgenomen.

De fiscale ruimte blijkt vaak (maar niet altijd) beperkt. Voor werknemers met een lang dienstverband en een hoog levenslooptegoed is deze optie echter de moeite waard om te onderzoeken. Let op, niet iedere pensioenuitvoerder staat toe dat men een extra storting doet in zijn pensioen. Vraag dus vooraf na of de uitvoerder wil meewerken.

Extra verlofdagen

Daarnaast kan ook overwogen worden om dit extra inkomen te gebruiken om meer verlofdagen te sparen. Sinds 1 januari 2021 is het fiscale maximum voor bovenwettelijk verlof uitgebreid van vijftig naar honderd weken. Die uitbreiding heeft onder meer tot doel werknemers in staat te stellen om eerder te stoppen met werken. Het levenslooptegoed kan echter niet rechtstreeks worden omgezet in extra verlofdagen. De (lagere) netto uitkering kan uiteraard wel dienen ter financiering van een (hogere) bruto inkoop van extra verlofdagen. Per saldo betekent dat een fiscaal neutrale besteding van het levenslooptegoed.

Actie

Al met al is het dus zaak tijdig actie te ondernemen om eventuele nadelige gevolgen van het vrijvallen van het levenslooptegoed te kunnen opvangen. Omzetting in verlofdagen of het storten van extra pensioen liggen voor de hand, maar zijn niet eenvoudig. Men zal zodoende tijdig hiermee aan de slag moeten.

Repeterende schenkingen hoeven niet samengevoegd

Volgens Hof Den Bosch hoeven afzonderlijke notariële schuldigerkenning in een kalenderjaar niet te worden samengevoegd als in de schenkingsakte een opschortende voorwaarde is opgenomen. De uitspraak biedt perspectief om repeterende schenkingen in één jaar te doen.

In het berechte geval ontving Norbert in maart 2013 vijf schenkingen van elk 10.000 euro van zijn ouders. De notaris had de schenkingen vastgelegd in vijf afzonderlijke notariële schenkingsakten. De inhoud van de akten was vrijwel identiek. In vier van de vijf akten was echter bepaald dat de schenking was gedaan onder de opschortende voorwaarde dat de langstlevende van de ouders nog in leven is op achtereenvolgens 1 januari 2014, 1 januari 2015, 1 januari 2016 en 1 januari 2017. Bovendien bevatte iedere schenkingsakte een herroepingsrecht. De inspecteur stelde dat alle schenkingen voor de schenkbelasting samengevoegd moesten worden. De vijf schenkingen hingen volgens hem zo met elkaar samen, dat sprake was van een periodieke uitkering (art. 18 lid 2 SW), waarvan de contante waarde in 2013 in een keer was belast. Het hof volgde de visie van de inspecteur echter niet. Kenmerkend voor een periodieke uitkering is dat in één rechtshandeling een (stam)recht wordt geschonken, waarbij het totaal aan uit te keren termijnen afhankelijk is van een onzekere gebeurtenis. In het berechte geval was sprake geweest van vijf afzonderlijke rechtshandelingen. Vier van de vijf schenkingen waren onder opschortende voorwaarde gedaan, waardoor de schenkingen gespreid in de tijd (art. 1 lid 9 SW) in vijf verschillende jaren tot stand waren gekomen. De schenkingen konden in onderlinge samenhang niet worden aangemerkt als de schenking van een periodieke uitkering. Voor een zelfstandige fiscaalrechtelijke (her) kwalificatie die van de gekozen civielrechtelijke vorm afweek, was volgens het hof geen plaats. Afwijken van de civielrechtelijke vorm kan slechts aan de orde komen, als de aan de gekozen

rechtsvorm verbonden fiscale gevolgen niet aanvaardbaar zijn gezien het economische resultaat ervan en gelet op de werking van de belastingwet. Volgens het hof deed deze situatie zich hier niet voor. De wetgever heeft voor schenkingen onder opschortende voorwaarden juist beoogd in fiscale zin af te wijken van het civielrechtelijke moment van de totstandkoming. De inspecteur werd in het ongelijk gesteld.

 **Door tijdens het leven bedragen te schenken en deze vervolgens schuldig te blijven ('papieren schenking'), kan bij het overlijden erfbelasting worden bespaard. Deze opzet werkt alleen indien jaarlijks een zakelijke rente (6 procent) wordt betaald over deze schuldig erkende bedragen. De schuldigerkenning moet verder civielrechtelijk plaatsvinden bij notariële akte, omdat de bedragen bij het overlijden opeisbaar zijn (art. 7:177 BW). In beginsel moet voor iedere schenking jaarlijks een notariële akte worden opgesteld. De uitspraak van het hof biedt ruimte om van dit principe af te wijken. De uitspraak komt erop neer dat een repeterende schenking ook in een keer kan worden gedaan, waardoor bespaard kan worden op de notariskosten. Afgewacht moet worden of de uitspraak in cassatie stand zal houden. Verder is niet uit te sluiten dat de wetgever besluit tot reparatiewetgeving. ◀**

Bron:

Hof Den Bosch 29 juli 2021, nr 20/00340, ECLI:NL:GHSHE:2021:2397

Evenredigheidsstoetsing van informatieverzoeken

De reikwijdte van de plicht om desgevraagd informatie, die van belang kan zijn voor de eigen belastingheffing, aan de inspecteur te verstrekken, kan met gevoel voor understatement ruim worden genoemd. Anderzijds, zonder deze verplichting zou belastingheffing niet mogelijk zijn. Toch zijn er enige recentere oordelen die in dit kader interessant zijn te noemen en aandacht behoeven.

De reikwijdte van art. 47 AWR wordt geïllustreerd door aansprekende rechtspraak. Zo kan een inwoner van Canada worden verplicht informatie te verstrekken. Het hielp niet dat belanghebbende ontkende een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland te hebben¹. Ook al zou de inspecteur misschien genoeg informatie hebben om een aanslag op te leggen, als niet op voorhand is uit te sluiten dat vragen relevante informatie kan opleveren die al niet bekend is, dan mag de inspecteur die informatie vragen². Dat dan al strafvervolgning tegen belanghebbende is ingesteld, maakt dit niet anders³.

Overigens bepaalt art. 49 AWR dat gegevens en inlichtingen 'duidelijk, stellig en zonder voorbehoud [dienen ep] te worden verstrekt, mondeling, schriftelijk of op andere wijze – zulks ter keuze van de inspecteur – en binnen een door de inspecteur te stellen termijn.' Het behoeft geen betoog dat de inspecteur, die meent op basis van deze bepaling het boekenonderzoek te kunnen starten met de verwachting dat tijdens het inleidend gesprek direct wordt geantwoord op 'zes bladzijden met voorbereide vragen', de vraag zal krijgen of dat evenredig is⁴. Inmiddels is er enige interessante lagere rechtspraak geweest. Alhoewel de Hoge Raad Hof Den Haag terugfloot, is het toch een schot voor de boeg dat de rechter oordeelt dat de inspecteur belanghebbende niet vertelde welke informatie hij al had en met name onvoldoende duidelijk maakte welke informatie hij exact wenste te ontvangen⁵. Rechtbank Noord-Holland⁶ benadrukt dat een te kleine administratieve tekortkoming 'van zo enig gewicht'

niet tot omkering en verzwaring van de bewijslast kan leiden. Dit zag niet op art. 47 AWR, maar is toch illustratief.

Tenslotte oordeelde Rechtbank Noord-Holland⁷ dat vragen nu 'zeer algemeen gesteld zijn', zodat de, ook overigens niet voldoende zorgvuldige, informatiebeschikking werd vernietigd.

 **Ik verwacht niet dat evenredigheidsstoetsing van informatieverzoeken van de inspecteur een grote vlucht zal nemen. De belastingheffing is hiervan te afhankelijk. Wel verwacht dat ik de rechter nadrukkelijker dan voorheen oog zal hebben voor uit het lood geslagen evident buitensporige informatieverzoeken. De fiscus kan hier beter zelf vooraf oog voor hebben.** ◀

Noten:

1. HR 18 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7498, BNB 2003/268.
2. HR 10 april 2015, nr. 14/04084, ECLI:NL:HR:2015:920, V-N 2015/1.1.3.
3. HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, BNB 2004/225.
4. Rechtbank Noord-Nederland 23 april 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015:2046, NTFR 2015/2081.
5. Gerechtshof Den Haag 10 maart 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:462, V-N 2020/25.1.3 en daarna HR 2 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1045, V-N 2021/29.16).
6. Rechtbank Noord-Holland 19 maart 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:3172.
7. Rechtbank Noord-Holland 4 juni 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:5126 en 5127, V-N 2021/34.13.

'De inspecteur zou de ruime bevoegdheden om informatie te verkrijgen niet op het spel moeten willen zetten'

Gebruikelijk loon niet direct omlaag wegens ziekte

Ziekte van de dga is geen rechtvaardiging voor een lager salaris. Zo blijkt ook uit een recente uitspraak van Rechtbank Gelderland: de enkele omstandigheid dat een dga een deel van het jaar ziek is, is geen reden om zijn loon meteen te verlagen.

Artikel 12a van de Wet LB 1964 bepaalt dat de aanmerkelijkbelanghouder een gebruikelijk loon geniet. Is het feitelijke loon lager, dan wordt fictief een bedrag als loon belast. Het gebruikelijke loon bedraagt per kalenderjaar het hoogste van:

1. 75 procent van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
2. Het hoogste loon van een andere werknemer van de BV;
3. De artikel 12a-norm van 47.000 euro (bedrag met ingang van 2021).

Als het hoogste loon van die andere werknemer of de artikel 12a-norm hoger dan 75 procent van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking is, geldt 75 procent van het loon uit die dienstbetrekking. Sowieso geldt ten minste de artikel 12a-norm, tenzij het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking lager is.

Dan geldt het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Met ingang van 2017 hoeft bij 'innovatieve startups' geen hoger loon in aanmerking te worden genomen dan het wettelijke minimumloon. Artikel 12a is niet van toepassing als het gebruikelijke loon niet hoger is dan 5000 euro per kalenderjaar. In geval van een structureel verlieslijdende BV kan een lager salaris ook gerechtvaardigd zijn. Een BV hield zich bezig met consultancy- en bemiddelingsactiviteiten. Over 2015 had de BV geen salaris uitbetaald aan haar dga. De BV voerde aan dat de dga bijna heel 2015 arbeidsongeschikt was vanwege hartfalen. De Belastingdienst hield echter vast aan een gebruikelijk loon van 44.000 euro. Dit bedrag was overigens inclusief een bijtelling voor privégebruik van de auto van de zaak. Ook de rechtbank was niet van mening dat een verdere verlaging van het gebruikelijk loon terecht was. In 2015 was namelijk wel degelijk omzet gerealiseerd. Normaal gesproken ontstond de omzet van de BV uit de werkzaamheden van de dga, waardoor het aannemelijk was dat de dga in 2015 toch wel enige arbeid had verricht. Bovendien is naar het oordeel van de rechtbank ziekte in het algemeen geen aanleiding om geen gebruikelijk loon in aanmerking te nemen. De rechter wijst daarbij op de verplichting om loon door te betalen bij ziekte. Ook het feit dat de BV gedurende een bepaalde periode verliezen heeft geleden, betekent niet per definitie dat het uitbetalen van het

gebruikelijk loon de continuïteit van het bedrijf bedreigt. Tot slot constateert de rechtbank dat de dga op grond van zijn arbeidsovereenkomst recht had op een bruto jaarloon van ten minste 65.000 euro. Door het gebruikelijk loon op 44.000 euro te stellen, had dus al een behoorlijke verlaging van het fiscale loon plaatsgevonden.

Bron: Rechtbank Gelderland, 5 juli 2021, publicatie: 3 september 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:3431

 **Ziek zijn is geen rechtvaardiging om een lager salaris dan het gebruikelijk loon te hanteren, omdat we in Nederland de arbeidsrechtelijke loondoorbetalingsplicht bij ziekte kennen. Ziekte heeft mijns inziens mogelijk enkel invloed op het gebruikelijk loon als om redenen van (blijvende of langere) arbeidsongeschiktheid het dienstverband voorafgaand formeel definitief wordt verkleind tot een (kleiner) parttime dienstverband. Het enkel verwijzen naar negatieve bedrijfsresultaten is voorts onvoldoende om een structureel verlieslijdende situatie, die een lager salaris rechtvaardigt, aannemelijk te maken. Het eigen vermogen van de BV is namelijk ook relevant om de financiële situatie van de BV in te schatten.** ◀

Geen verzeke- ringsplicht dga's via herkwalificatie

Op grond van artikel 3 van de ZW, artikel 3 van de WW en artikel 8 van de WIA is – voor zover hier van belang – werknemer de natuurlijke persoon die in privaatrechtelijke dienstbetrekking staat. Bij de beantwoording van de vraag of een rechtsverhouding als een privaatrechtelijke dienstbetrekking moet worden aangemerkt, moet worden getoetst of de inhoud van die rechtsverhouding voldoet aan de criteria die gelden voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst in de zin van artikel 7:610 van het Burgerlijk Wetboek.

Er moet zijn voldaan aan drie voorwaarden:

- i) Er is sprake van een gezagsverhouding;
- ii) Er bestaat een verplichting van de werknemer tot het persoonlijk verrichten van arbeid;
- iii) De werkgever is verplicht tot het betalen van loon.

Bij de beoordeling of sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking moet acht worden geslagen op alle omstandigheden van het geval, in onderling verband bezien, en dienen niet alleen de rechten en verplichtingen in aanmerking te worden genomen die partijen bij het sluiten van de overeenkomst voor ogen stonden, maar dient ook acht te worden geslagen op de wijze waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan hun over-

eenkomst en aldus daaraan inhoud hebben gegeven. Op de inspecteur rust de last feiten en omstandigheden te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken die de conclusie rechtvaardigen dat sprake is van een privaatrechtelijke arbeidsovereenkomst. Uit een recente uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden blijkt dat inspecteur de werknemersverzekeringen en de belastingheffing niet door elkaar moet halen: minderheids-dga's kunnen na fiscale herkwalificatie niet verplicht verzekerd voor de werknemersverzekeringen worden, omdat deze herkwalificatie niet relevant is voor de werknemersverzekeringen en bovendien niet aannemelijk is dat de gevolgen van de gekozen rechtsvorm voor de werknemersverzekeringen onaanvaardbaar is.

Twee mannen waren ieder voor 27,5 procent indirect dga in een werkmaatschappij. Twee andere dga's bezaten ieder indirect 22,5 procent van de aandelen in de werkmaatschappij. Boven de werkmaatschappij hing een holding die 100 procent van de aandelen in de werkmaatschappij hield. Tussen die holding en de werkmaatschappij was een managementovereenkomst gesloten. De dga's en de holding hadden ook managementovereenkomsten gesloten. De dga's en hun eigen holdings hadden arbeidsovereenkomsten gesloten. De inspecteur stelde dat de dga's in dienstbetrekking werkzaam waren bij de werkmaatschappij. Rechtbank Gelderland was van oordeel dat dit niet het geval is. Hof Arnhem-Leeuwarden bevestigt de uitspraak van de rechtbank. Volgens het hof maakte de inspecteur niet aannemelijk dat de vier dga's in dienstbetrekking werkzaam waren bij de werkmaatschappij. Uit de feitelijke gang van zaken leidde het hof af dat de dga's zich bezighielden met bestuurs- en managementwerkzaamheden.

De management- en arbeidsovereenkomsten waren de rechtsverhoudingen die aan de uitoefening van deze werkzaamheden ten grondslag lagen. De

inspecteur toonde niet aan dat er een arbeidsrelatie was tussen de dga's en de werkmaatschappij. In de managementovereenkomsten stond ook niets waaruit afgeleid kon worden dat er een arbeidsovereenkomst was. Voor zover de inspecteur stelt dat sprake is van een fiscaalrechtelijke dienstbetrekking tussen de werkmaatschappij en de dga's, oordeelt het hof dat voor

een zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie met afwijkende gevolgen van die van de civielrechtelijke vorm alleen dan plaats kan hebben, indien de aan de gekozen rechtsvorm verbonden fiscale gevolgen onaanvaardbaar zijn, gezien het economisch resultaat en de strekking van de belastingwet.

Aangezien het hier om de werknemersverzekeringen en niet om de belastingheffing gaat, is fiscale herkwalificatie van de feiten hier niet aan de orde. Het hof oordeelt dat de dga's niet verplicht zijn verzekerd voor de werknemersverzekeringen.

Bron: Hof Arnhem-Leeuwarden, publicatie: 27 augustus 2021, 17 augustus 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:7822

 **Het leerstuk van de fiscaalrechtelijke herkwalificatie geldt niet voor de toepassing van de werknemersverzekeringen. Het feit dat de fiscale gevolgen van een civielrechtelijke structuur, gezien economisch resultaat en de strekking van de belastingwet niet aanvaardbaar zijn, is niet relevant voor de toepassing van de werknemersverzekeringwet. Voor de werknemersverzekeringen dient dus gewoon aangesloten te worden bij de civielrechtelijke werkelijkheid en dus bij de overeengekomen juridische verhoudingen en die behelzen niet een arbeidsovereenkomst.** ◀

Geen vergrijpboete bij advies collega

Op grond van artikel 67e, eerste lid, van de AWR kan aan een belastingplichtige een vergrijpboete worden opgelegd van ten hoogste 100 procent indien het, met betrekking tot een belasting die bij wege van aanslag wordt geheven, aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven.

Op 1 januari 2014 is het nieuwe artikel 67o van de AWR in werking getreden. In dit artikel is het begrip 'overtreder' uitgebreid met degene die de overtreding doet plegen, degene die de overtreding opzettelijk uitlokt en degene die aan de overtreding medeplichtig is. Op grond van artikel 67o van de AWR kan – voor zover hier van belang – een vergrijpboete ex artikel 67e van de AWR ook worden opgelegd aan degene die de overtreding doet plegen. Onder 'doen plegen' wordt verstaan het laten uitvoeren van een delict door een ander. Die ander wordt als werktuig gebruikt en handelt zonder 'opzet, schuld of toerekenbaarheid'.

Het doen plegen onderscheidt zich dus van de andere vormen van deelneming, doordat degene die de overtreding begaat geen verwijt moet treffen. Degene die de overtreding pleegt, ook wel de onmiddellijk dader genoemd, is een willoos werktuig, dat door het kwade genius, de doen pleger, ook wel middellijk dader genoemd, wordt gebruikt. De doen pleger moet wel opzet of grove schuld hebben. In een zaak die voorkwam bij Rechtbank Den Haag stelde de inspecteur dat het aan opzet dan wel aan grove schuld van een belastingadviseur c.q. executeur-testamentair (doen pleger) was te wijten dat een onjuiste overlijdensaangifte was gedaan. Op inspecteur rust de bewijslast dat er in het onderhavige geval sprake is van opzet dan wel grove schuld bij de adviseur. Rechtbank Den Haag oordeelde dat als een belastingadviseur een onjuiste overlijdensaangifte heeft ingediend op basis van het advies van een collega, in beginsel geen sprake van opzet is. Na het overlijden van een weduwnaar nam zijn belastingadviseur de rol van bewindvoerder en executeur-testamentair op zich. De dochter en enig erfgename van de weduwnaar overleed vervolgens. De adviseur diende onder de naam van het belastingadvieskantoor waarvoor hij werkte de overlijdensaangifte in. Later kocht de persoonlijke holding van de adviseur de aandelen in de dochtervennootschap tegen de fiscale waarde, waarbij de koopsom werd schuldig gebleven. De inspecteur stelde dat de fiscale waarde

van de nalatenschap veel hoger was dan aangegeven. Er werd een vergrijpboete opgelegd wegens het opzettelijk indienen van een onjuiste overlijdensaangifte. De belastingadviseur verweerde zich door te stellen dat hij voor het indienen van de overlijdensaangifte advies had gevraagd aan een collega. Op advies van die collega was de waarde van de aandelen voor de inkomstenbelasting op dezelfde manier berekend als voor de aangifte erfbelasting. Rechtbank Den Haag oordeelt dat de boete niet in stand kan blijven, nu niet bewezen is dat de adviseur wist dat de waarde van de aandelen en het vastgoed hoger was. Daardoor is geen sprake van de gestelde opzet.

Bron: Rechtbank Den Haag, 22 juni 2021, publicatie: 2 september 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:9236

 **Uit deze uitspraak blijkt maar weer dat de inspecteur van goeden huize moet komen om opzet of grove schuld aan te tonen bij een belastingadviseur. Ook al is sprake van een zeer ervaren adviseur, dan nog moet aangetoond worden dat de adviseur wist of had moeten weten dat er tot een te laag bedrag aangifte was gedaan. Zelfs ondanks de objectivering ('had moeten weten') leidt de ervaring van de adviseur niet tot opzet of grove schuld.** ◀



ASTRID KLEIN
SPROKKELHORST, FREELANCE
PUBLICISTE

De betekenis van woorden

De Belastingdienst heeft, ondanks veel cursussen correcte bejegening en duidelijk communiceren, nooit uitgeblonken in de kunst van het brieven schrijven. Zo ontvangt een belastingplichtige op een ingediend bezwaar doorgaans een brief van de inspecteur waarin het volgende te lezen valt: 'Ik streef ernaar om binnen zes weken na ontvangst van uw bezwaarschrift te beslissen. Als ik niet binnen de uiterste termijn van zes weken na afloop van de bezwaartermijn kan beslissen, ontvangt u daarvan bericht. Als ik overweeg om niet of slechts gedeeltelijk aan uw bezwaarschrift tegemoet te komen, zal ik contact met u opnemen.' De eerste zin begrijpt iedereen: de inspecteur is voornemens binnen zes weken nadat hij het bewaarschrift heeft ontvangen een besluit te nemen. Bij de tweede wordt het al lastiger. De bezwaartermijn is de tijd die de belastingplichtige heeft om in bezwaar te komen tegen een besluit van de inspecteur, bijvoorbeeld een aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen die aan hem is opgelegd. Die bedraagt zes weken vanaf de dagtekening van het besluit. Na ommekomst van die termijn heeft de inspecteur dus nog zes weken de tijd om een besluit te nemen. De tweede zin, althans zo begrijp ik het, betreft dus een termijn van drie maanden na dagtekening van de aanslag. Lukt het hem dan nog niet om op het bezwaarschrift te beslissen, zal hij dat schriftelijk aan de belanghebbende laten weten. 'Ontvangt u daarvan bericht' staat er immers. *So far, so good.* Maar dan de derde zin: daarin belooft de inspecteur dat, als hij overweegt niet of niet helemaal aan het bezwaarschrift tegemoet te komen, contact op te zullen nemen met de belanghebbende. Maar wat als hij dat niet doet en hij verder ook niets van zich laat horen? Houdt dat dan in dat aan het bezwaar van de belanghebbende tegemoet wordt gekomen? Volgens de belastingrechter niet, zo blijkt uit het volgende geval.

Het betrof een ondernemer die een bezwaarschrift had ingediend tegen zijn aanslag ib/ph over het jaar 2015. Hij ontving de bekende standaardbrief met de boven besproken mededeling. De inspecteur besliste niet binnen de genoemde termijn over het bezwaar en liet ook niet weten dat de behandeling van het bezwaar meer tijd zou vergen. Uiteindelijk werd het bezwaar afgewezen. In de procedure die daarop volgde, beriep de belastingplichtige zich op het vertrouwensbeginsel: hij meende aan de mededeling in de standaardbrief het vertrouwen te mogen ontleen dat de inspecteur, als hij niet van zich liet horen, klaarblijkelijk instemde met het bezwaar. Hij was dus onaangenaam verrast toen bleek dat dit geenszins het geval was. De rechtbank wees het beroep van belanghebbende op opgewekt vertrouwen af. Volgens de belastingrechter was de uitleg die de belastingplichtige aan de gewraakte passage gaf onjuist en ook 'redelijkerwijs niet bepleitbaar'. Het hof volgde de rechtbank hierin. Het oordeelde dat belanghebbende, de omstandigheden van het geval in overwegend nemende, 'in gemoede en in alle redelijkheid' niet kon en mocht vertrouwen op een enkele standaardzin in een ontvangstbevestiging. Dat geldt misschien voor fiscalisten, maar voor leken ligt dat, zoals blijkt, minder voor de hand¹.

Noot:

1. Hof Den Haag d.d. 19 juni 2020, BK19-00753, ECLI:NL:GHDHA:2020:1195, gevolgd door HR d.d. 17 september 2021, nr. 20/02461, ECLI:NL:HR:2021:1334.

'Het oordeelde dat belanghebbende niet kon vertrouwen op een standaardzin in een ontvangstbevestiging'



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



Nextens, fiscaal partner van professionals