

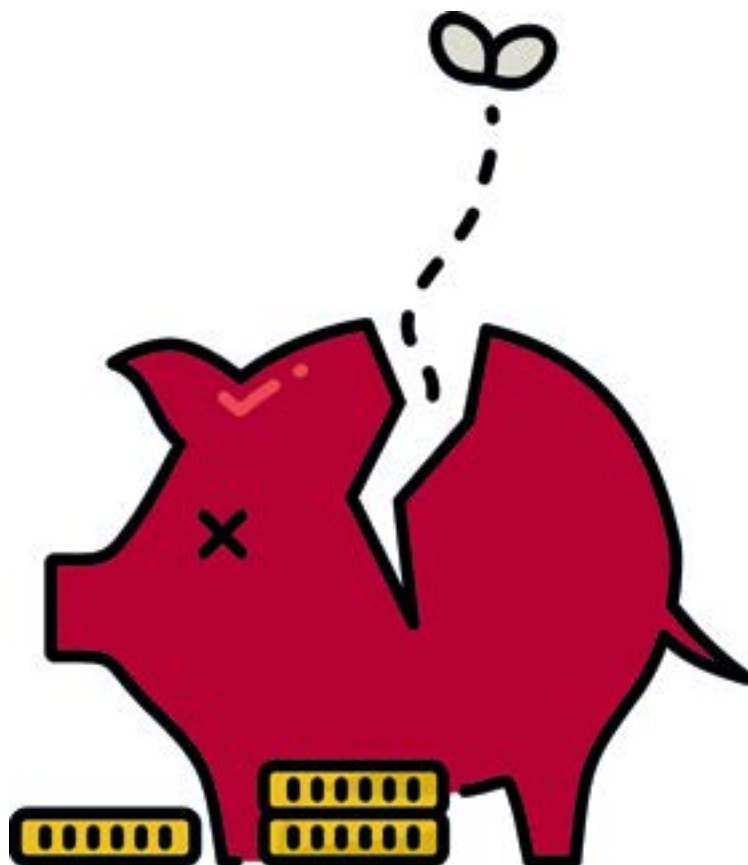
# HET Register

Vakblad van het Register Belastingadviseurs REGISTER ■

BELASTING ■

februari 2024 | nummer 1 ADVISEURS ■

## Wet excessief lenen in strijd met art 1 EP/EVRM?



Transformatie van onroerende zaken

Verdrag met België: 'What's new?'

Horizontaal Toezicht: de Belastingdienst vertelt over visie en aanpak

Winstberekening vaste inrichting: een HOT-topic

# Wie jarig is trakteert! Pak uit met PE-Academy

**Cadeau:**  
25% korting  
op een  
abonnement\*

Dit jaar vieren wij 25 jaar expertise in online nascholing, en dat verdient een feest! Wij trakteren u op hoge kwaliteit nascholing tegen een extra voordelige prijs. Bij het afsluiten van een abonnement krijgt u namelijk eenmalig 25% korting. Wij maken van uw nascholing een feestje, pakt u uw cadeau uit?

## Al 25 jaar expertise in online nascholing

- ✓ Ruim 75 geaccrediteerde cursussen voor fiscalisten
- ✓ Altijd en overal toegang met ieder device
- ✓ Maandelijks nieuwe actualiteiten

\*Actie is geldig van 7 februari t/m 22 maart 2024. Actievoorwaarden van toepassing.



**PE** Online nascholing  
Academy voor fiscalisten

[www.pe-academy.nl/fiscalist/25jaar](http://www.pe-academy.nl/fiscalist/25jaar)

## Colofon

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

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

### Redactieraad

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

### Eindredactie

Drs. Wilma Straathof  
E-mail: [wstraathof@rb.nl](mailto:wstraathof@rb.nl)

### Uitgever

Register Belastingadviseurs  
E-mail: [communicatie@rb.nl](mailto:communicatie@rb.nl)

Rubriek Jurisprudentie en Wetgeving  
Fiscaal up to Date, Dordrecht

### Advertenties

Elma Media B.V.  
Rob Stavenuiter  
Tel.: 0226-331638  
E-mail: [r.stavenuiter@elma.nl](mailto:r.stavenuiter@elma.nl)

Jaargang 15, oplage 7.500

### Vormgeving

Twinmedia BV, Titus Vegter

### © Register Belastingadviseurs

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

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

Citeertitel: Het Register 2024/1



## Redactiecolumn -

Mr. drs. M. Klomp RB

■ 5

## Kort & Bondig

■ 6

## Wet excessief lenen is in strijd met art 1 EP/EVRM

Mr. H.J.M. Scholman

■ 10

## Transformatie van onroerende zaken – eerst scenario's doorrekenen, dan pas transformeren

Mr. A.F. Fruijtier RB

■ 13

## Verdrag met België: 'What's new?'

Mr. A.J. Mulders RB en mr. M.H.J. Kemperman

■ 18

## 'Makkelijker kunnen we het niet maken, wel moeilijker'

E. Ziengs

■ 23

## Horizontaal Toezicht: de Belastingdienst vertelt over visie en aanpak

■ 24

## Winstberekening vaste inrichting: een HOT-topic

Mr. A.J. Mulders RB en R. Slootmaker

■ 29

## Jurisprudentie en wetgeving

■ 31

## Fiscaliteit en werknemers: binden en boeien

Verslag RB-dag

■ 36

## Het Verenigingsnieuws

■ 41



## WIJ HEBBEN DE KENNIS, JIJ SCOORT DE PUNTEN!

# DE BAL LIGT BIJ JOU

**Wist jij dat Sdu Licent Academy de grootste aanbieder is van fiscale opleidingen van Nederland? Wij hebben dus altijd een opleiding of cursus die jou verder helpt.**

### ONLINE CURSUS TECHNISCH AANMERKELIJK BELANG

Advocaat-belastingadviseur en internationaal belastingrecht specialist Dick van Sprundel bespreekt de impact van de technische aanmerkelijk belangregeling en de impact van dit arrest op de praktijk.

**Donderdag 29 februari** | 10:00 - 12:00 | **2 PE-punten** | Online webinar

### SPECIALISATIEOPLEIDING VERMOGENSSTRUCTURERING

Als enige specialisatieopleiding van Nederland op het gebied van vermogensstructurering leren we jou alle facetten van de bijzondere rol van een trusted advisor

**Dinsdag 9 april, 23 april, 7 mei, 21 mei en 4 juni** | 14:00 - 21:00 | **30 PE-punten** | Breukelen

### MASTERCLASS AI & CHATGPT IN DE FISCALE PRAKTIJK

Tijdens deze training leer je hoe AI, in het bijzonder ChatGPT, jouw werkprocessen kan stroomlijnen, jouw productiviteit kan verhogen, en je elke maand aanzienlijke tijd kan besparen.

**Woensdag 24 april** | 10:00 - 16:00 | **5 PE-punten** | Baarn

### ONLINE CURSUS SCHENKEN EN LENEN IN FAMILIEVERBAND

Er zal worden ingegaan op diverse civiele en fiscale aspecten van schenken en lenen in familieverband.

**Donderdag 23 mei** | 9:30 - 12:45 | **3 PE-punten** | Online webinar



BEKIJK ONS AANBOD VOOR RB-LEDEN  
**LICENTACADEMY.NL/RB**

**Sdu**

# Afrekencultuur

‘Een harde afrekencultuur maakt onze leefwereld onherbergzaam. Als we onze energie nu eens zouden besteden aan het samen vinden van oplossingen, dan komen we veel verder’. Aldus koning Willem-Alexander in zijn toespraak afgelopen kerst.

Deze koninklijke boodschap kwam voor RB'ers op een bijzonder moment. Op menig RB-kantoor was op dat moment inderdaad sprake van een harde afrekencultuur. Er is in de laatste weken van 2023 massaal afgerekend in Box 2 tegen een tarief van ‘slechts’ 26,9% in plaats van een tarief van 33% dit jaar<sup>1</sup>.

Het ministerie van Financiën heeft de opbrengsten van deze tariefswijziging begroot op ca. € 225 miljoen per jaar. Alleen al op ons kantoor is de afrekening in Box 2 opgelopen tot in de tientallen miljoenen. Het kan dus niet anders dan dat landelijk sprake is van een enorme meevaller voor de Nederlandse schatkist.

Het heeft mij verbaasd dat veel dga's zonder noemenswaardig protest, zoveel belasting hebben afgedragen. En dan te bedenken dat één van de wetten die dga's voor hun kiezen hebben gekregen, de Wet excessief lenen, door medewerkers van de Belastingdienst wordt betiteld als *fiscale pepperspray*<sup>2</sup>. Een betere illustratie van een harde afrekencultuur kan je denk ik niet krijgen.

Dat dga's nauwelijks protesteren, zelfs niet wanneer er fiscale pepperspray in hun ogen gespoten wordt, kan misschien verklaard worden met behulp van de resultaten van het Continu Onderzoek Burgerperspectieven dat het SCP recent heeft uitgevoerd. Dat onderzoek laat zien dat de meeste Nederlanders, ruim 70 procent, de kans klein noemen dat zij in actie zouden komen als er een wetsvoorstel behandeld zou worden dat zij ‘zeer onrechtvaardig of verkeerd’ vinden. Zij denken dat in actie komen geen zin heeft.

Deze resultaten verklaren ook waarom tot aan het Kerstavond-arrest van de Hoge Raad relatief weinig vermogenden bezwaar hadden aangetekend tegen ongerechtvaardigde belastingheffing in Box 3. De gemiddelde Nederlandse belastingbetaler heeft zich al lang neergelegd bij een harde fiscale afrekencultuur. Het zal ook niet voor niets zijn dat het woord ‘treitertaks’ op de nominatielijst stond voor het Woord van het jaar 2023.

Misschien moeten wij als belastingadviseurs daarom wel onze koninklijke plicht vervullen, om als een soort moderne *Robin Hood* ten strijde te trekken tegen onrechtvaardige fiscale wetgeving.

Robin Hood trok ten strijde toen de sheriff begon met het innen van hoge belastingen en het ont-eigenen van landerijen. Robin Hood verdedigde daarmee, zonder het te weten, het recht op ongestoord genot van eigendom. Dat recht staat inmiddels beschreven in artikel 1 van het eerste protocol van het EVRM, het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

In deze editie van Het Register zet H.J.M. Scholman uiteen dat na Box 3, de Wet excessief lenen een goede kanshebber is om te sneuvelen, wanneer deze wet door de rechter wordt getoetst aan het recht op ongestoord eigendom van artikel 1 EP EVRM. Hij voorziet dus nieuwe (massale) bezwaarprocedures.

Toch koester ik nog altijd de hoop dat het zover niet hoeft te komen. Ook de moderne sheriff en zijn plaatsvervanger – de fiscale wetgever – kunnen alsnog gehoorzamen aan de koninklijke oproep door de fiscale pepperspray weer op te bergen. Als bedankje voor de afrekening in december door al die dga's en de Register Belastingadviseurs die hen daarin hebben bijgestaan.

## Mr. drs. M. Klomp RB

*Martin Klomp is fiscaal econoom, partner bij Lentink De Jonge Accountants & Adviseurs en lid van de redactieraad van Het Register.*

1 Zie M. Paping Msc RB in Het Register 2023/6, Box 2 – een nieuw tijdperk!.

2 Mr. dr. N.C.G. Gubbels in TFO 2023/189.I, De excessief lenenregeling: noodzaak, effectiviteit en doelmatigheid.



## University Impact Award voor Diana van Hout

Het onderzoeksproject van hoogleraar Diana van Hout heeft afgelopen november de Tilburg University Impact Award gewonnen. Dit onderzoeksproject richt zich op de verbetering van rechtshulp in belastingzaken aan min- en onvermogen- de burgers in Nederland.

De Tilburg University Impact Awards worden jaarlijks uitgereikt aan drie projecten die op een innovatieve manier maatschappelijke impact maken. De awards bestaan uit een eerste prijs van €4.000 en een trofee, een tweede prijs van €2.000 en een derde prijs van €1.000.

De jury was vol lof over het onderzoeksproject van Diana van Hout: 'Wat we mooi vinden aan deze inzending is hoe een wetenschappelijk artikel de start was van een enorm impactvolle beweging. Het feit dat het onderdeel is geworden van het regeerakkoord en



dat de vereniging van belastingadviseurs zelf contact op heeft genomen met Diana spreekt hiervoor. Dit project is een voorbeeld hoe je met wetenschappelijk onderzoek langdurig en tastbare impact maakt door samenwerking van verschillende partijen. De spin-off is erg groot geweest en betekent veel voor minder draagkrachtige burgers.'

Diana van Hout over haar nominatie: 'Tilburg University was in 1969 de eerste die in Nederland een rechtswinkel oprichtte en later de eerste belastingwinkel. Met deze nominatie voel ik mij vereerd en gesteund om de Tilburgse traditie

voort te zetten om de toegang tot het recht voor de meest kwetsbare burgers in Nederland te verbeteren.'

■ Bron: website Tilburg Universiteit, 14 november 2023.

## Loonkostenvoordeel

Met ingang van 2026 wordt het loonkostenvoordeel (LKV) oudere werknemer geheel afgeschaft. In 2025 wordt het LKV oudere werknemer verlaagd. Dat schrijft minister Van Gennip van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aan de Tweede Kamer.

De stapsgewijze afschaffing van het loonkostenvoordeel (LKV) oudere werknemer wordt via een nota van wijziging toegevoegd aan het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet tegemoetkomingen loondomein (V-N 2023/51.6) waarmee onder andere het lage inkomensvoordeel (LIV) wordt afgeschaft. Voor de vormgeving van de stapsgewijze afschaffing van het LKV oudere werknemer wordt gekozen vanwege de samenhang tussen het LKV oudere werknemer en het LKV arbeidsgehandicapte werknemer.

Voor dienstbetrekkingen die zijn begonnen vóór 1 januari 2024 is er overgangsrecht. Het LKV oudere werknemer wordt in deze gevallen niet verlaagd en afgeschaft. Met UWV is los van het overgangsrecht een wijziging in het aanvraagproces afgesproken. Werknemers die op of na 1 januari 2024 een doelgroepverklaring oudere werknemer aanvragen, worden door het UWV erop gewezen dat zij in voorkomende gevallen in aanmerking komen voor een doelgroepverklaring arbeidsgehandicapte werknemer. Het LKV arbeidsgehandicapte werknemer wordt niet verlaagd en afgeschaft, en faciliteert de werknemer mogelijk beter in het verkrijgen van een dienstbetrekking.

■ Bron: Kamerbrief, 22 november 2023.

## Platform 'Zó werkt het belastingstelsel'

Is het Nederlandse belastingstelsel makkelijk te begrijpen? Nee. En dat is niet goed. Om vertrouwen te hebben in systemen, moeten deze begrijpelijk zijn. Het Platform 'Zó werkt het belastingstelsel' – dat op initiatief van De Argumentenfabriek en PwC is opgericht – wil hier verandering in brengen en Nederland voorzien van heldere, overzichtelijke en betrouwbare informatie over hoe ons belastingstelsel in elkaar zit. Door samen een gedeelde feitenbasis te maken, werken we aan het vertrouwen dat mensen in het belastingstelsel hebben.

Op 25 januari kwamen vertegenwoordigers vanuit het hele fiscale ecosysteem bijeen om de oprichting te bespreken, met enthousiaste aanwezigheid van onder meer AFAS, Bond voor Belastingbetalers, Consumentenbond, Erasmus Universiteit, FNV belastingsservice, IBTD, Ministerie van EZK, Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, PwC, Nibud, Oxfam Novib, Register Belastingadviseurs, Universiteiten van Tilburg en Amsterdam, Vrije Universiteit, VNO-NCW.

Zó werkt het  
belastingstelsel



# Belastingmaatregelen en belastingdruk: een verkenning van effecten per inkomensgroep

**Wijzigingen in de belastingen gericht op vereenvoudiging en doelmatigheid van het stelsel pakken heel verschillend uit voor verschillende inkomensgroepen. Dat blijkt uit het CPB-onderzoek 'Effecten van belastinghervormingen op de belastingdruk van verschillende inkomensgroepen' dat op 18 december jl. is gepubliceerd. Hierin verkent het CPB een aantal beleidsopties.**

De CPB-studie Ongelijkheid en herverdeling (2022) liet voor het eerst zien dat de totale belastingdruk in Nederland degressief is. Dat wil zeggen dat de belastingdruk het laagst is voor de hoogste inkomens. De vervolgstudie laat zien hoe wijzigingen in het belastingstelsel de belastingdruk voor verschillende groepen veranderen. De onderzochte maatregelen zijn een uniform btw-tarief, het afschaffen van aftrekposten voor het eigen huis en zelfstandig ondernemers, een uniform tarief voor de vennootschapsbelasting en een verhoging van het box 2-tarief van de inkomstenbelasting.

## Effecten per maatregel

De maatregelen zorgen voor grote spreiding in belastingdruk (het aandeel van het inkomen dat wordt afgedragen) bij de laagste inkomensgroepen. Dit betekent dat er binnen die groep dus veel variatie is in hoe de maatregel uitpakt. Het afschaffen van belastingaftrekken voor eigenwoningbezit of ondernemers zorgt voornamelijk voor een grotere belasting-

druk bij midden- en hogere inkomens. Een wijziging naar één btw-tarief van 17% heeft nauwelijks effect op de gemiddelde belastingdruk bij de verschillende inkomensgroepen, maar er is onderliggend wel spreiding. De belastingdruk van topinkomens wordt amper beïnvloed door wijzigingen in box 1 van de inkomstenbelasting en indirecte belastingen. Vooral wijzigingen in box 2 van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting hebben effect op de gemiddelde belastingvoet aan de top van de inkomensverdeling. Doordat het box-2-dividend veelal onregelmatig wordt uitgekeerd, kan de belastingdruk voor aanmerkelijk belanghouders (meer dan 5% van de aandelen) over de tijd fors variëren.

## Totaalpakket

De onderzoekers keken ook naar de effecten op de belastingdruk als alle onderzochte wijzigingen tegelijkertijd worden ingevoerd. In dat geval neemt voor de onderste helft van de inkomens de belas-

tingdruk af. De belastingdruk van de topinkomens wordt het minst beïnvloed. De veranderingen in de belastingdruk en de spreiding van de effecten wordt mede bepaald door de manier waarop de overheid de hogere belastinginkomsten in de vorm van belastingenverlagingen elders weer teruggeeft aan de burger ('terugsluizen').

In deze studie is gekozen voor een beperkt aantal belastingwijzigingen die kunnen bijdragen aan een meer doelmatige werking of aan de vereenvoudiging van het stelsel. Het laat de gevolgen zien van een aantal relatief omvangrijke belastingverschuivingen die eerder slechts onvolledig in beeld konden worden gebracht. Daarbij gaat het om budgettaire verschuivingen van het belastingstelsel zonder rekening te houden met gedragseffecten. De analyse is gebaseerd op gegevens uit het jaar 2016.

■ *Bron: persbericht CPB, 18 december 2023.*

## Fieke van der Lecq start als regeringscommissaris transitie pensioenen

Per 1 januari 2024 is professor Fieke van der Lecq gestart als regeringscommissaris transitie pensioenen. Zij bezet de leerstoel Pensioenmarkten aan de School of Business and Economics van de Vrije Universiteit Amsterdam en heeft veelzijdige ervaring in het pensioenveld, toezichthoudende functies en met bestuurlijke advisering.

De regeringscommissaris opereert in een complex bestuurlijk veld. Specifiek ziet haar opdracht op het verloop van de transitie in de tijd: is er genoeg tijd om de transitie zorgvuldig te

doorlopen? Waar loopt de uitvoeringspraktijk tegenaan? Wat kan worden gedaan om de transitie te bespoedigen?

De regeringscommissaris brengt gedurende de pensioentransitie onafhankelijk advies uit aan de Minister voor Armoedebeleid, Participatie en Pensioenen over de voortgang van de transitie. Ze signaleert eventuele knelpunten en doet aanbevelingen om deze knelpunten weg te nemen. Daarnaast stimuleert ze dat goede voorbeelden worden uitgewisseld tussen partijen zodat die breder gedeeld kunnen worden in de sector, bijvoorbeeld via Werkenaanonspensioen.nl. Waar nodig bevordert ze het goede gesprek tussen de verschillende organisaties. De minister weegt deze adviezen, zodat zij tijdig kan bijsturen indien dat nodig is.

■ *Nieuwsbericht ministerie van SZW, 24 november 2023.*

## Een op de zes sluit hypotheek af bij familie of vrienden

**Eén op de zes huishoudens met een hypotheek maakt gebruik van een zogeheten familiehypotheek. Regelmatig om meer geld te kunnen lenen dan ze via een bank of verzekeraar krijgen. Als huishoudens meer kunnen uitgeven aan een huis, kan dit de prijzen opdrijven. De (extra) lening levert bovendien een onbedoeld belastingvoordeel op.**

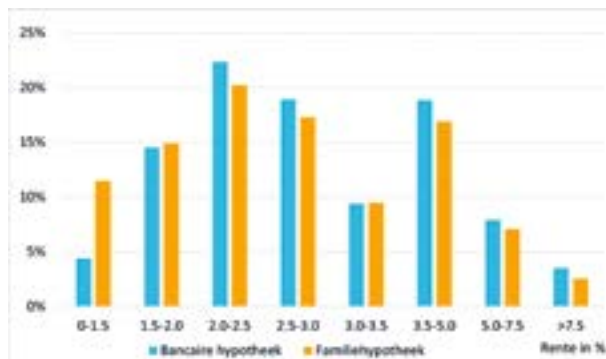
In 2020 maakten in Nederland 645.000 huishoudens gebruik van zo'n privé- of familiehypotheek. Dit is in de meeste gevallen in combinatie met een hypotheek bij een financiële instelling. In bijna de helft van de familiehypotheeken gaat het om minder dan 20% van de totale hypotheeksom, de rest wordt dan dus bij een commerciële partij geleend.

De totale waarde van familiehypotheeken is 70 miljard euro, ongeveer 10% van de totale hypotheekschuld in Nederland. In

2020 nam de omvang van de familiehypotheekschuld netto toe met 1,2 miljard euro. Ter vergelijking: in hetzelfde jaar werd voor ongeveer 700 miljoen euro aan zogenoemde 'jubeltonnen' geschonken.

### Fiscaal voordeel

De vraag is of huishoudens door strategisch gebruik van de rente op familiehypotheeken een fiscaal voordeel proberen te behalen. Daarvoor is onderzocht of de rente op de familiehypotheek afwijkt van de marktconforme rente. Ouders die hypotheeken aan kinderen verstrekken, kunnen er namelijk voor kiezen om de rentekosten jaarlijks belastingvrij terug te schenken. Dat kan



tot een maximum van 6035 euro. De effectief betaalde rente valt dan lager uit, terwijl er wel fiscaal voordeel wordt behaald met de vastgelegde (hogere) hypotheekrente via de hypotheekrenteaftrek. Deze leen- en schenkconstructie werd in een recent adviesrapport (Licht uit, spot aan) over de Nederlandse vermogensverdeling bestempeld als een opmerkelijke belastingconstructie die in de praktijk vaak voorkomt. Uit data van de Nederlandse Bank blijkt dat de afgesproken rentes bij familiehypotheeken niet veel afwijken van de afgesloten hypotheekrentes van financiële instellingen. De gemiddelde rente van een hypotheek met een familiedeel is 3% in

2020. Dit is iets lager dan de gemiddelde rente van volledig bancaire hypotheeken van 3,3%. Ook als we kijken naar de spreiding van hypotheekrentes zien we geen hele grote verschillen, hoewel rentes tussen de 0 en 1,5% bij familiehypotheeken vaker voorkomen dan bij bancaire hypotheeken.

■ Bron: nieuwsbericht DNB, 7 december 2023.

## Economische effecten van belastingontwijking en -naleving

Universitair docent J.B. (Jesse) van der Geest van de Tilburg School of Economics and Management (TiSEM) promoveerde 16 januari jl. op de economische effecten van belastingontwijking en -naleving

Het primaire doel van belastingheffing is het ophalen van opbrengsten voor de staat. Het is echter bekend dat belastingen ook het gedrag van bedrijven beïnvloeden. Het begrijpen hoe het gedrag van bedrijven wordt beïnvloed, is essentieel voor beleidsmakers die afwegingen moeten maken tussen het heffen van belastingen en het beïnvloeden van beslissingen van bedrijven.

Over hoe en in welke mate het gedrag beïnvloed wordt is niet altijd evenveel bekend. Er is onderzoek naar de effecten van belastingtarieven en belastingstimuli, maar weinig onderzoek naar de effecten van andere onderdelen van belastingheffing zoals belastingontwijking en belastingnaleving. De studies in dit proefschrift vergroten kennis op dit vlak door te onderzoeken hoe deze elementen een rol spelen in fundamentele economische concepten als competitie, investeringen en de allocatie van middelen. Gegeven de huidige debatten omstrent belastingontwijking en het versimpelen van belastingheffing zijn de studies in dit proefschrift van nut voor beleidsmakers om belangrijke beleidskeuzes te maken.

Het eerste onderzoek gaat over de kosten van belastingnaleving. Het doen van belastingaangifte kost veel tijd en middelen. Dit onderzoek laat zien dat wan-

neer bedrijven meer tijd en middelen kwijt zijn aan het naleven van belastingwetgeving, zij minder investeren in productiemiddelen.

De tweede en derde studie onderzoeken de effecten van verschillen in belastingdruk. Het tweede onderzoek laat zien dat belastingontwijking geen belangrijke factor is in de toenemende trend van industrieconcentratie. De derde studie laat zien dat belastingontwijking wel kan leiden tot een betere allocatie van middelen. Tezamen laten deze drie studies zien wanneer belastingontwijking en belastingnaleving economisch gedrag wel of niet kunnen beïnvloeden. Zowel voor beleidsmakers, wiens keuzes hiervan af kunnen hangen, als voor de wetenschappelijke literatuur zijn dit nieuwe inzichten voor praktijkrelevante onderwerpen.

■ Bron: [www.tilburguniversity.edu/nl/actueel/agenda/promotie-jb-geest](http://www.tilburguniversity.edu/nl/actueel/agenda/promotie-jb-geest)





# SER adviseert nieuw en vereenvoudigd verlofkader

De SER adviseert het nieuwe kabinet om de huidige verlofregelingen te bundelen en onder te brengen in een nieuwe Wet maatschappelijk verlof met drie pijlers: zorg voor kinderen, zorg voor naasten en persoonlijk verlof. Ook stelt de SER in het advies 'Balans in maatschappelijk verlof' voor om de huidige regelingen te vereenvoudigen en meer balans in de financiering te brengen.

Met deze voorstellen wordt een toekomstbestendige verlofstructuur gecreëerd. Verlof dat eenvoudig en overzichtelijk is geregeld, levert voor de werkgever minder regel en administratieve last op en de belemmeringen voor het opnemen van verlof door werknemers worden vermindert. Het kan verder prestaties en motivatie van werknemers bevorderen en het ziekteverzuim verminderen. De voorstellen dragen ook bij aan het bevorderen van de noodzakelijke wendbaarheid van bedrijven. De voorgestelde evenwichtige financieringswijze vergroot het draagvlak onder werknemers en werkgevers, die nu vooral de kosten van verlof betalen.

## Huidige verlofstelsel te complex en onoverzichtelijk

De afgelopen jaren is het wettelijk verlofstelsel steeds meer uitgebreid. De uitbreidingen hebben tot een onover-

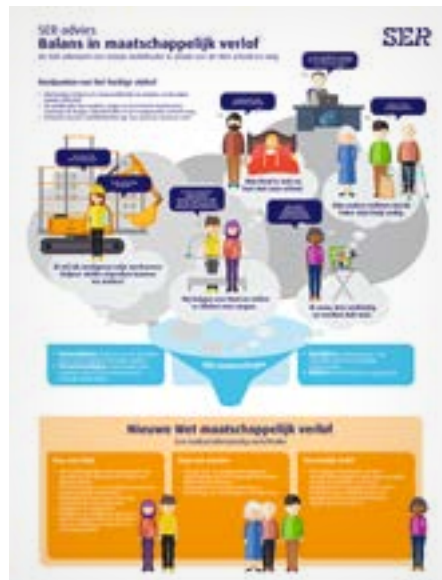
zichtelijk verlofstelsel geleid. Bovendien zijn de huidige regelingen complex en is de financiering onevenwichtig. Ook worden bij verlofopname knelpunten ervaren, in het bijzonder rond de opname van ouderschapsverlof. Bovendien vragen het toenemende beroep op informele zorg en de huidige arbeidsmarkt-krapte en vergrijzing om een modernisering van het verlofstelsel.

## Een nieuw verlofkader: Maatschappelijk verlof

De SER hecht aan meer balans in zeggenschap – vanuit werkgeversperspectief – over de opname van verlof. Zo vindt de SER het bij het opnemen van ouderschapsverlof van belang dat werkgevers en werknemers zo vroeg mogelijk (liefst voor de geboorte) overleggen over de hoeveelheid, timing en spreiding van dagen. Daarom stelt de SER voor om in de wettelijke regeling van het ouderschapsverlof een vereiste van goed overleg in te voegen over de wijze van opnemen op basis van wederzijdse wensen en behoeften.

Daarnaast doet de SER voorstellen voor een evenwichtigere wijze van financiering, door een grotere en meer herkenbare bijdrage van de overheid, om te beginnen ten aanzien van het geboorteverlof. In de huidige vormgeving van het betaald verlof dragen werkgevers in aanzienlijke mate en deels ook werknemers zelf de lasten van betaald (aanvullend) geboorte- en ouderschapsverlof, terwijl de bijdrage vanuit de overheid beperkt is. Dat staat niet in verhouding tot de grote maatschappelijke baten die deze verlofvormen hebben.

■ Bron: nieuwsbericht SER, 11 januari 2024.



## Eenvoudiger belastingstelsel met minder uitzonderingen

Hoe komen we tot een eenvoudiger belastingstelsel met minder uitzonderingen? Hoe kan de stap van analyse naar actie worden gemaakt? Deze vragen stonden centraal tijdens het seminar 'Naar een eenvoudiger belastingstelsel met minder uitzonderingen' dat de Algemene Rekenkamer, het Centraal Planbureau en het Ministerie van Financiën op 23 januari 2024 organiseerden voor beleidsmakers, wetenschappers en andere geïnteresseerden.

Het seminar werd geopend door Marnix van Rij. Na zijn presentatie reflecteerden Pieter Hasekamp, directeur CPB en Ewout Irrgang, collegelid Algemene Rekenkamer, op de vraag hoe een eenvoudiger belastingstelsel kan worden gerealiseerd. Daarbij werd ook ingegaan op een peiling onder de Nederlandse bevolking. Aansluitend sprak een panel verder over dit vraagstuk waarbij ook de aanwezigen in de zaal participeerden. CPB-directeur Pieter Hasekamp reflecteerde tijdens het seminar op de vraag hoe een eenvoudiger belastingstelsel kan worden gerealiseerd: 'Dat begint met het monitoren en vervolgens evalueren van fiscale regelingen. De volgende

stap is daar consequenties aan verbinden, maar dat gebeurt nog te weinig.' De CPB-directeur adviseerde ook niet alleen te kijken naar bestaande maatregelen, maar ook voorstellen voor nieuwe belastingmaatregelen vooraf kritisch te toetsen. Na de discussie over een nultarief op groente en fruit kwam recent ook een voorstel voorbij om de btw op reparaties af te schaffen. 'De plannen vliegen je om de oren', aldus Hasekamp. 'Het wordt een beetje boetseren met de btw. Het moet wel uitvoerbaar en doelmatig blijven.'

■ Bron: nieuws- en linkedberichten CPB en Rekenkamer, 23 januari 2023.

# Wet excessief lenen is in strijd met art 1 EP/EVRM

De Wet excessief lenen bij de eigen vennootschap is gebaseerd op de fictie dat een overmatige schuld inkomen en draagkracht genereert, terwijl dit in werkelijkheid juist niet zo is. Het sprookje van een fictief rendement liep in Box 3 niet goed af voor de fiscus met het Kerstarrest van de Hoge Raad in 2021. Ook het ontbreken van overgangsrecht bij de invoering van de Wet excessief lenen kan wel eens in strijd zijn met art. 1 EP/EVRM. Dit alles roept de vraag op of het weer eens tijd is voor een massaal bezwaar.



**Mr. H.J.M. Scholman**

*Henk Scholman is verbonden aan Lentink De Jonge belastingadviseurs te Harderwijk en vaste annotator bij Fiscaal up to Date*

In mijn Taxlive column van 23 februari 2023 wierp ik de vraag op of de Wet excessief lenen bij de eigen vennootschap wel art. 1 EP/EVRM-proof is.<sup>1</sup> De wet is een stapeling van ficties waarbij het draagkrachtbeginsel geen enkele rol speelt. De vergelijking met het fameuze Kerstarrest van 24 december 2021 over Box 3 dringt zich dan als vanzelf op natuurlijk.

Daarnaast is het de vraag of het ontbreken van een overgangsregeling wel door de art 1 EP/EVRM-beugel kan. Ik toets deze vraag in dit artikel aan het lijvige proefschrift uit 2009 van M.R.T. Pauwels (thans A-G bij de Hoge Raad). De conclusie is dat het ontbreken van overgangsrecht inderdaad strijdig is met art 1 EP/EVRM. Een conclusie die niet geheel onverwacht uit de lucht komt vallen. Het RB wees al in de internetconsultatie van het conceptwetsvoorstel op het mogelijk in strijd zijn met het EVRM vanwege het miskennen van het draagkrachtbeginsel en het ontbreken van overgangsrecht.<sup>2</sup>

Er is nog een derde grond om de Wet excessief lenen in strijd te oordelen met het EVRM (maar dan de artikelen 6 en 7 hiervan), namelijk het gegeven dat geen sprake meer is van belastingwetgeving maar van een strafheffing, een 'criminal charge'. Ik verwijs hiervoor naar het artikel van Auerbach en Peters, 'De rekening-courantmaatregel? Noodweerexces? Excessief!', FTV 2019/10 en de reactie hierop van Witpeerd, 'De excessieve reactie op het wetsvoorstel excessief lenen van de eigen BV', FTV, nummer 6, juli 2019.

In dit artikel beperk ik mij tot de eerstgenoemde grond over strijd met het draagkrachtbeginsel; het in strijd zijn met het EVRM vanwege het miskennen van het draagkrachtbeginsel. In het volgende nummer van Het

Register (2024/2) ga ik in op de vraag of het ontbreken van overgangsrecht in strijd is met het EVRM.

## Draagkrachtbeginsel

Om de Wet excessief lenen goed te begrijpen, is van belang te beseffen dat het fictieve regulier 'voordeel' uit hoofde van de Wet excessief lenen alleen bestaat in de Wet inkomstenbelasting en verder geen enkel effect heeft. De schuld wordt er niet minder van. Civielrechtelijk en jaarrekeningtechnisch blijft de schuld/vordering gewoon bestaan. De schuld gaat mee in de grondslag van (doorgaans) Box 3 en heeft daar een fictief negatief rendement, terwijl de betaalde rente belast is met vennootschapsbelasting in de bv en daarna latent wordt beclaimd met aanmerkelijkbelangheffing. Terwijl aan de kant van de aandeelhouder de schuld wordt belast, blijft aan de kant van de bv de vordering (als onderdeel van de activa) deel uitmaken van het eigen vermogen (na saldering met de passiva uiteraard).

In de meeste gevallen zal het eigen vermogen bestaan uit met aanmerkelijkbelangheffing beclaimde winstreserves. Beide kanten van de hoofdsom (schuld respectievelijk vordering) worden dus (latent of acuut) belast met de Box 2-tarieven, waardoor in beginsel sprake is van dubbele heffing<sup>3</sup>. De balans van de bv blijft ongewijzigd, de samenstelling van het eigen vermogen van de bv verandert niet en de verkrijgingsprijs wordt niet verhoogd. De aanmerkelijkbelangclaim blijft precies hetzelfde en wordt dus juist niet naar voren gehaald.

Leningenheffing en aanmerkelijkbelangheffing zijn twee verschillende systemen. Om het onderscheid met de aanmerkelijkbelangheffing duidelijk te maken, gebruik ik de term 'leningenheffing' wanneer het gaat

om heffing uit hoofde van de Wet excessief lenen. De leningenheffing geldt zelfs ook in situaties waarin niet eens een latente aanmerkelijkbelangclaim aanwezig is. Zo kan het dus gebeuren dat wel belasting betaald moet worden uit hoofde van de Wet excessief lenen, maar er geen of een zeer geringe aanmerkelijkbelangclaim is.<sup>4</sup> De staatssecretaris heeft in de Tweede Kamer ook ruiterlijk erkend dat de Wet excessief lenen volledig losstaat van de aanmerkelijkbelangclaim.<sup>5</sup>

Inkomen en draagkracht zijn fictief. Wanneer er civielrechtelijk, jaarrekeningtechnisch, ab-technisch en financieel niets wijzigt waardoor er dus geen vermogensverschuiving<sup>6</sup> optreedt, hoe kunnen we dan toch een ‘voordeel’ zien? Het antwoord is dat we dit ‘voordeel’ ook niet kunnen zien, het is gebaseerd op een fictie.

## Geleerd van Box 3

We weten inmiddels hoe het met het fictieve inkomen in Box 3 is afgelopen sinds het Kerstarrest van de Hoge Raad van 24 december 2021 (ECLI:NL:HR: 2021:1963, V-N 2022/2.3).

De Hoge Raad overweegt daar *‘Bij de beantwoording van die vraag moet worden vooropgesteld dat in 2017 onveranderd is gebleven dat het forfaitaire stelsel van Hoofdstuk 5 Wet IB 2001 ertoe strekt belasting te heffen over het door de belastingplichtige genoten inkomen uit sparen en beleggen. Dit sluit aan bij de algemene strekking van de Wet IB 2001 om een heffing in het leven te roepen naar de, aan het daadwerkelijk genoten inkomen, ontleende draagkracht. Dit betekent dat naar de strekking van de wet buiten de heffing moeten blijven de voordelen die de belastingplichtige niet heeft genoten,...’* (r.o. 3.3.3., onderstreping Henk Scholman) De Hoge Raad verwijst hier naar een ander oud arrest van de Hoge Raad van 30 oktober 1968 (ECLI:NL:HR:1968:AX5927) waarin de Hoge Raad oordeelt: *‘Overwegende dat als beginsel geldt, dat in de belasting slechts worden betrokken opbrengsten en inkomsten, die de belastingplichtige werkelijk heeft genoten,...’*

Ook bij de ‘fair balance’-toets van art. 1 EP/EVRM of sprake is van een ‘individual and excessive burden’ gaat het om alle omstandigheden van het geval, waarbij de materiële werkelijkheid bepalend is. Het gaat om de realiteit van de situatie.

## Leningenheffing stap verder dan Box 3 ficties

Bij de ficties in Box 3 kan men nog stellen dat het Box 3-vermogen in de realiteit wel degelijk rendement kan opleveren, maar dat de omvang hiervan per jaar anders kan zijn. De ficties in Box 3 doen dan niet meer dan de omvang van het in de werkelijkheid aanwezige rendement schattenderwijs, dat is vast te stellen op basis van een gemiddelde benchmark.

Die fictie is gericht op de kwantiteit van het rendement. De fictie in de Wet excessief lenen daarentegen, ziet eerst en vooral op de creatie van rendement dat er in de werkelijkheid niet is. Deze fictie ziet dus op de kwaliteit van het rendement en gaat daarmee een behoorlijke stap verder dan de slechts kwantitatieve fictie in Box 3.

## Kennelijk ziet het ministerie de dga en zijn bv als een twee-eenheid, om welke reden we die schuld maar moeten negeren.

Het is duidelijk dat het fictieve reguliere ‘voordeel’ van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap geen ‘daadwerkelijk genoten inkomen’ is en op geen enkele wijze draagkracht creëert. Het creëert slechts een terugbetalingsverplichting. Het ‘voordeel’ is theoretisch en illusoir en komt in de realiteit van de situatie niet voor.

## Schuld verhoogt draagkracht?

Het ministerie van Financiën ziet dit anders en meent dat de dga een ‘verhoogde maar onbelaste draagkracht’ geniet door een lening aan te gaan bij de eigen vennootschap en dat het onbelast hiervan laten juist in strijd is met het draagkrachtbeginsel<sup>7</sup>. Het ministerie meent dan ook dat het lenen van de bv gereduceerd dient te worden tot nihil, hetgeen tevens moet gelden voor de eigen woningsschuld.<sup>8</sup>

Kennelijk ziet het ministerie de dga en zijn bv als een twee-eenheid<sup>9</sup>, om welke reden we die schuld maar moeten negeren. Alleen dat laatste gebeurt juist niet, de schuld blijft gewoon bestaan. Daar komt bij dat wanneer het gaat om het bepalen van de hoogte van de rente, we juist weer niet moeten werken met het concept van een twee-eenheid, dan moeten we juist uitgaan van twee onafhankelijke partijen. Het tegendeel van een twee-eenheid dus.

Als men al mee wil gaan in de gedachte van een twee-eenheid tussen de dga en zijn bv dan moet men ook de consequentie hiervan aanvaarden, namelijk dat schuld en vordering tegen elkaar wegvallen omdat deze in dezelfde hand samenkomen. Bij de bv wordt de vordering dan ten laste van het eigen vermogen weggestreept.<sup>10</sup> Het – onjuiste – idee van een twee-eenheid werkt overigens alleen bij een 100% aandeelhouderschap, terwijl de Wet excessief lenen ook geldt bij niet-100% situaties en zelfs ook bij minderheidsaandeelhouders. Waar het om gaat is dat die twee-eenheid in werkelijkheid niet bestaat. Het is dus ook een fictie die alleen maar fictieve draagkracht creëert. Ook deze draagkracht is theoretisch en illusoir en komt in de realiteit van de situatie niet voor.

## Conclusie deel I

Wanneer we het vorenstaande toetsen aan het Kerstarrest van de Hoge Raad is naar mijn mening de conclusie onontkoombaar dat de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap niet art. 1 EP/EVRM-proof is vanwege de volledige miskennis van het draagkrachtbeginsel.

In het volgende deel ga ik in op de vraag of het ontbreken van overgangsrecht in strijd is met het EVRM.



## Noten

- 1 Zie hieromtrent ook recent: Van Strien, 'De wet excessief lenen bij de eigenvennootschap: excessief wetgevingsgeweld', AA 20230738
- 2 Commissie Wetsvoorstellen Register Belastingadviseurs, 'Wet excessief lenen bij eigen vennootschap, ter consultatie voorgelegd conceptwetsvoorstel', Reactie Register Belastingadviseurs, 29 maart 2019. De NOB heeft eveneens bezwaar gemaakt tegen het ontbreken van overgangsrecht en heeft verzocht dit aspect te toetsen aan de kaders van Pauwels en Schuiver- Bravenboer zoals door hen uitgewerkt in hun proefschriften over dit onderwerp (Nader Commentaar Commissie wetsvoorstellen NOB, 10 september 2021).
- 3 Het uitgebreide systeem van fictieve negatieve voordelen beoogt deze dubbele heffing te voorkomen. Omdat de leningheffing en de aanmerkelijkbelangheffing qua aard en omvang verschillende heffingsobjecten en heffingsmomenten kennen, is het echter zeker niet gegarandeerd dat deze dubbele heffing in alle gevallen voorkomt. Bijvoorbeeld bij echtscheiding of overlijden kan dit mis gaan, waar partijen dat niet voorzien hadden vanwege de enorme complexiteit van de regeling bij echtscheiding of overlijden. Zie hieromtrent Schilder en van Lint, 'Wat zijn de effecten van het wetsvoorstel Wet excessief lenen bij eigen vennootschap bij echtscheiding?' WFR 2021/162 en Gubbels, 'De excessief lenenregeling: noodzaak, effectiviteit en doelmatigheid', TFO 2023/189.1. Uit het TFO artikel volgt dat een geval van dubbele heffing door de Belastingdienst niet als het probleem van de wetgever gezien wordt. Het is het probleem van de DGA wat hij had kunnen voorkomen door tijdig de schulden af te lossen (waar zijn adviseur hem op had moeten wijzen natuurlijk).
- 4 Zie voor een aantal voorbeelden waarin dit zich voordoet mijn column "De systeemfout in de Wet excessief lenen bij de eigen vennootschap", Taxlive 12 maart 2019.
- 5 Zie Nota naar aanleiding van nader verslag, V-N 2021/29.5, blz. 22.
- 6 Een vermogensverschuiving is een voorwaarde voor belastbaar dividend Hoge Raad 18 februari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY0777 en Hoge Raad 24 september 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9889.
- 7 Zie het rapport van het MvF 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel', 1 mei 2020, onderdeel 4.5, blz. 37.
- 8 De verlaging van het drempelbedrag naar nihil, inclusief eigen-woningschulden vinden we terug in de verkiezingsprogramma's van bijvoorbeeld PvdA/Groen Links en D66. Volt wil het drempelbedrag terugbrengen naar € 200.000, maar de uitsluiting van eigen-woningschulden behouden (bron CPB, 'Kieswijzer 2025-2028').
- 9 Dat deze (tunnel)visie door de Belastingdienst wordt onderschreven, kunnen we teruglezen in de Cursus Belastingrecht, IB 4.5.5.B.c waar nogal kritiekloos en zonder ruimte voor andere meningen het einde der tijden voor de lenende dga en het klassieke stelsel wordt aangekondigd: 'De kern van de zaak is en blijft: een halt toeroepen aan de oneigenlijke winstinsthouding, te beginnen bij de meest bedenkelijke uitwas ervan: het als lening presenteren van inkomen. Het spreekt daarom voor zich dat wij de hiervoor beschreven beleids optie van het Bouwstenenrapport volledig onderschrijven.' Wanneer jonge studenten met alleen maar dit wereldbeeld opgevoed worden, vrees ik inderdaad voor het einde der tijden. Zie voor kritiek op het Bouwstenenrapport ondermeer mijn artikel: 'De DGA en de bouwstenennotitie', Fiscaal Praktijkblad, 2020-0049.
- 10 Dit geldt ook voor een andere redenering die men wel aantreft in de Memorie van Toelichting; de IB-ondernemer kan geen geld lenen van zijn onderneming en daarom mag de dga ook geen geld lenen van zijn bv. Het klopt inderdaad dat een IB-ondernemer geen geld kan lenen van zijn bv. De IB-ondernemer kan wel – zonder lening – gewoon kapitaal opnemen wanneer hij geld over wil maken naar privé. Dat kapitaal is een nettobedrag, nadat daar belasting over is betaald. Dit is het laagste tarief t.o.v. de werknemer en de dga (zie fig. 3.4, blz. 26, 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel. 5. Belasten van (inkomen uit) aanmerkelijk belang'). Over het geld dat de dga leent van zijn bv zal doorgaans door de bv vennootschapsbelasting zijn betaald. Over het bovenmatige deel mag hij nu de leningheffing betalen, maar hij moet die schuld wel nog steeds aflossen en daarboven moet de bv nog steeds jaarlijks vennootschapsbelasting betalen over de rente die daarna ook nog latent beclaimd is met aanmerkelijkbelangheffing. Aan de kant van de bv is de hoofdsom van de vordering als onderdeel van het eigen vermogen vaak nog latent beclaimd met aanmerkelijkbelangheffing. Wanneer men de dga en de IB-ondernemer werkelijk gelijk wil behandelen, dan moet men accepteren dat die schuld wordt weggestreept (ten laste van het eigen vermogen) zodra daar de leningheffing over is betaald.

# Transformatie van onroerende zaken – eerst scenario's doorrekenen, dan pas transformeren

Transformatie van gebouwen komt steeds vaker voor. De investering is doorgaans aanzienlijk. De wijze waarop de transformatie wordt georganiseerd is van invloed op omzet- en/of overdrachtsbelasting. In uw advisering is het van belang om vooraf de feitelijke uitgangssituatie in ogenschouw te nemen en de mogelijke scenario's door te rekenen.



**Mr. A.F. Fruijtier RB**  
Ad Fruijtier is voorzitter van commissie BTW van het RB

**T**ransformatie is het omzetten van iets in een andere vorm. In één woord gezegd: gedaanteverandering. De transformatie (gedaanteverandering) heeft in het kader van dit artikel betrekking op onroerend goed. Transformatie van gebouwen heeft een vlucht genomen na de coronacrisis. Oorzaak is enerzijds de gewijzigde vorm van werken, van kantoorgebonden naar hybride werkvormen én anderzijds het toenemende tekort aan woonruimte. Voor leegstaande en overtollig geworden kantoorpanden worden andere aanwendingsvormen gezocht en ontwikkeld. Veelal gaat een dergelijke transformatie gepaard met aanzienlijke investeringen, maar leidt ook tot een andere invulling van gebruik. Denk bijvoorbeeld aan de transformatie van een kerk in woonunits (Baumannkerk te Rotterdam), of de transformatie van een fabriekslocatie in een multifunctionele kantooromgeving voor kleinschalige ondernemingen (Van Nelle Fabriek te Rotterdam).

In deze bijdrage sta ik stil bij een aantal aspecten die voor de heffing van de omzet- en/of overdrachtsbelasting een rol kunnen spelen bij transformatie van kantoorpanden in woonruimte. Deze zal ik aan de hand van een casuspositie behandelen. Voorafgaand hieraan sta ik stil bij enkele begrippen die hierbij van belang zijn.

## Belangrijke begrippen

Bij transformatie spelen de begrippen zelfstandigheid, (ver)nieuwbouw en de koop- en aanneemovereenkomst problematiek<sup>1</sup>.

### Zelfstandigheid<sup>2</sup>

Kenmerkend bij transformatie van kantoorpanden is dat er in het voormalige kantoorpand veelal meerdere zelfstandig te gebruiken wooneenheden worden gerealiseerd. Als de wooneenheden (wel of niet) met elkaar

verbonden zijn – gemeenschappelijke ruimtes – maar juridisch of fysiek zijn te onderscheiden, moet iedere wooneenheid apart in aanmerking worden genomen wanneer de wooneenheden zelfstandig kunnen worden gebruikt.

Als het voormalige kantoorpand is gesplitst in appartementsrechten dan is er sprake van 'juridisch gescheiden'. Van 'fysiek gescheiden' is sprake indien er juridisch sprake is van één gebouw maar er verschillende delen in kunnen worden onderkend. Een galerij (flat) met appartementen is in bouwkundig opzicht te onderscheiden in aparte delen.

Tot slot, wil er aan een aparte beoordeling per wooneenheid worden toegekomen, dan moet het 'zelfstandig gebruik'-criterium worden getoetst. De beoordeling of de wooneenheden zelfstandig zijn te gebruiken, zal worden beoordeeld aan de hand van alle feiten en omstandigheden; in onderlinge samenhang bezien. Hiervan zal bij wooneenheden die ieder een eigen ingang hebben al snel sprake van zijn.

Waarom is bovenstaande van belang? Indien de wooneenheden te onderscheiden onroerende zaken zijn, dan zullen voor iedere wooneenheid de consequenties voor de omzetbelasting separaat worden beoordeeld. Per getransformeerde wooneenheid wordt beoordeeld of de transformatie tot een al dan niet nieuw vervaardigd onroerende goed heeft geleid. Het antwoord op dit onderzoek kan verstrekkinge gevolgen hebben voor het wel of niet berekenen van omzetbelasting, het overdrachtsbelastingtarief en een eventuele vrijstelling voor de overdrachtsbelasting.

### (Ver)nieuwbouw<sup>3</sup>

Om te kunnen spreken van nieuw vervaardigd onroerend goed moet de transformatie zijn aan te merken als (ver)nieuwbouw. De levering van een ten gevolge de (ver)nieuwbouw vervaardigde wooneenheid is onderworpen aan de heffing van omzetbelasting (tot twee jaar



De Van Nelle Fabriek in Rotterdam is een bekend voorbeeld van transformatie van een fabriek tot een evenementenlocatie en kantorencomplex.

## Een verbouwing zal niet snel zó ingrijpend zijn dat daardoor in wezen een vervaardigd gebouw ontstaat.

na eerste ingebruikname)<sup>4</sup>, vrijgesteld van overdrachtsbelasting<sup>5</sup> en er gaat een nieuwe herzieningsperiode lopen<sup>6</sup>.

Of ten gevolge van de verbouwingswerkzaamheden in wezen nieuwe onroerende zaken zijn ontstaan, moet worden vastgesteld aan de hand van wat er in bouwkundig opzicht is gebeurd met het bestaande gebouw. Dit wordt beoordeeld aan de hand van de omstandigheden. Volgens de Hoge Raad<sup>7</sup> moet worden vastgesteld wat er in bouwkundig opzicht met het bestaande gebouw is gebeurd. Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen tot de conclusie leiden dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan<sup>8</sup>. Een verbouwing zal niet snel zó ingrijpend zijn dat daardoor in wezen een vervaardigd gebouw ontstaat. Wijzigingen in de (bouwkundige) identiteit, de uiterlijke herkenbaarheid en/of functie in de zin van toepassingsmogelijkheden, de grootte van de gedane investeringen, de door de verbouwing gerealiseerde meerwaarde en de naamsbekendheid van een gebouw

voor en na de verbouwing kunnen, net als andere factoren, aanwijzingen zijn voor de constatering dat een verbouwing in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Doorslaggevend zijn zij echter niet.

### *Koop- en aannemovereenkomst*

De Hoge Raad<sup>9</sup> heeft naar aanleiding van de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak Don Bosco<sup>10</sup> geoordeeld dat in gevallen waarin één partij (waaronder begrepen een fiscale eenheid omzetbelasting), opdrachtnemer is bij een koop- en aannemingsovereenkomst, de handelingen van deze tezamen als één prestatie moet worden gezien. Er is dan sprake van één oplevering partij met betrekking tot de overdracht van de grond (of appartementsrecht) en de (vernieuw)bouw van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Dat betekent dat ongeacht de status van de grond of het appartementsrecht, bepalend is wat partijen zijn overeengekomen, namelijk de oplevering van een nieuw vervaardigde woning of appartement. De eerdere levering van het perceel of het appartementsrecht is dan een vooruitbetaling voor de nieuw vervaardigde woning of appartement.

Alleen zolang de grond of het appartementsrecht nog door een derde wordt geleverd en de bouw wordt uitgevoerd door een niet gelieerde aannemer, is er nog steeds sprake van twee leveringen die ieder op zich moeten worden beoordeeld op hun omzet- en/of overdrachtsbelasting merites.



### Transformatie

Om de problematiek rondom de transformatie beter inzichtelijk te maken, met andere woorden welke beslissingsmomenten komen partijen onderweg tegen, bespreek ik in de volgende paragrafen de problematiek aan de hand van een praktijkvoorbeeld. Namelijk een grote bouwonderneming, met een eigen ontwikkelbedrijf, heeft een groot al jaren leegstaand kantoorpand weten te bemachtigen. Met de gemeente is overeengekomen het pand te transformeren in woonunits voor alleenstaanden en starters op de woningmarkt. In de plint<sup>11</sup> is de realisatie van een aantal winkelunits toegestaan. De hele transformatie kan de bouwonderneming nagenoeg geheel met eigen personeel realiseren. Voor specifieke werkzaamheden maakt de bouwondernemer gebruik van derden (onderaannemers). Ook de materialen koopt de bouwonderneming extern in.

### Optie 1 Transformeren en zelf in exploitatie nemen

De bouwonderneming overweegt het complex in eigen beheer te gaan exploiteren. Op de begane grond worden winkels gerealiseerd voor de verhuur. De overige verdiepingen worden getransformeerd tot woonunits bestemd voor de verhuur.

- Ter zake van de transformatie maakt de bouwonderneming externe kosten waar omzetbelasting op drukt. De omzetbelasting op de externe kosten komt voor aftrek in aanmerking voor zover deze kosten worden

## Is het voor de bouwonderneming nog van belang of de transformatie leidt tot nieuw vervaardigd onroerend goed? Het antwoord is ja.

aangewend voor met omzetbelasting belaste activiteiten<sup>12</sup>. Dit betekent dat de omzetbelasting toerekenbaar aan de winkels voor aftrek in aanmerking komt voor zover het mogelijk is deze winkels met omzetbelasting belast te verhuren<sup>13</sup>.

- De verhuur van woonunits is in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting en leidt derhalve niet tot aftrek in de transformatiefase. Dit is alleen anders indien (een aantal) woonunits worden aangehouden voor shortstayverhuur voor een periode van maximaal zes maanden aan steeds wisselende huurders. Indien aan de voorwaarden voor shortstay wordt voldaan<sup>14</sup> is dit een met omzetbelasting belaste prestatie onderworpen aan het verlaagde tarief<sup>15</sup>.

Is het voor de bouwonderneming nog van belang of de transformatie leidt tot nieuw vervaardigd onroerend goed? Het antwoord is ja. Als er sprake is van nieuw vervaardigd onroerend goed dan is een eventuele levering van (zelfstandige delen) van het onroerend goed de eerste twee jaren na eerste ingebruikname belast met

omzetbelasting<sup>16</sup> en mogelijk vrijgesteld van overdrachtsbelasting<sup>17</sup>. Ook gaat er op het moment van eerste ingebruikname een nieuwe herzieningsperiode lopen<sup>18</sup>. Hierbij geldt nog als bijkomende factor dat ieder zelfstandig gedeelte een eigen herzieningsperiode kent<sup>19</sup>.

Wanneer de transformatie niet leidt tot een nieuw vervaardigd onroerend goed, dan is de aftrek omzetbelasting aan het einde van het jaar van in gebruik nemen van de winkel- en de woonunits definitief. Ook dit is weer per zelfstandig gedeelte te beoordelen.

## Optie 2 Splitsen en in eigen beheer transformeren

Optie 2 is het splitsen in appartementsrechten, in eigen beheer (laten) transformeren en na transformatie de appartementsrechten leveren aan de winkeliers en bewoners van de woonunits. In ons voorbeeld laat de bouwonderneming het pand splitsen in appartementsrechten en na transformatie verkoopt de bouwonderneming de woon- en winkelunits turnkey. De kopers van de woon- en winkelunits hebben derhalve enkel een koopovereenkomst gesloten met de bouwonderneming. De eerste vraag die beantwoord moet worden, is of de transformatiewerkzaamheden leiden tot al dan niet nieuw vervaardigd onroerend goed.

### Nieuw vervaardigd onroerend goed

- Als de transformatie leidt tot nieuw vervaardigd onroerend goed dan zijn de overdrachten van de appartementsrechten van de woon- en winkelunits onderworpen aan de heffing van omzetbelasting en vrijgesteld van de heffing van overdrachtsbelasting<sup>20</sup>. Er is sprake van één prestatie. De kopers van de winkelunits kunnen de omzetbelasting in aftrek brengen voor zover zij de units gaan bezigen voor aftrekge-rechtigde prestaties.
- Ten aanzien van de woon- en winkelunits gaat een nieuwe herzieningsperiode lopen. De bouwondernemer kan de omzetbelasting op de externe transformatiekosten in aftrek nemen.

### Niet-nieuw vervaardigd onroerend goed

- De oplevering van de winkel- en woonunits wordt gezien als de overdracht van 'oud onroerend goed'. Deze overdracht is van rechtswege vrijgesteld van omzetbelasting.
- Ter zake van de overdracht van de appartementsrechten zal wel door de verkrijger overdrachtsbelasting verschuldigd zijn<sup>21</sup> over de waarde van het appartementsrecht op het moment van oplevering.
- De omzetbelasting welke drukt op de transformatiekosten komt niet voor aftrek in aanmerking bij de bouwondernemer. Dit werkt nadelig op het resultaat of leidt bij verdiscontering van het omzetbelasting nadeel in de koopsom tot hogere aankooprijzen.
- Wel blijven – in vergelijking met de situatie hierna beschreven – de 'eigen' loonkosten én het projectresul-

taat buiten de heffing van de omzetbelasting.

- Wel leidt de vrijgestelde omzet tot een nadeligere pro rata met betrekking tot de aftrek van omzetbelasting op de algemene kosten van de onderneming.
- Wel kan de bouwonderneming met de kopers van de winkelunits eventueel opteren voor de met omzetbelasting belaste levering. Dit indien natuurlijk aan de voorwaarden wordt voldaan<sup>22</sup>. Voor beide partijen kan dit een voordeel opleveren. De bouwondernemer kan de omzetbelasting toerekenbaar aan de transformatie in aftrek nemen en zijn percentage belaste omzet in de pro-rata stijgt. De winkelier kan de (naar hem verlegde)<sup>23</sup> omzetbelasting in aftrek nemen. En als de bij de bouwonderneming niet verrekenbare omzetbelasting niet langer in zijn koopsom zit verdisconteerd, daalt voor de winkelier de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting. Een soort communicerende vaten.

## Optie 3 Splitsen in appartementsrechten

Een derde optie is het leveren van de appartementsrechten aan de kopers, waarbij de bouwonderneming vervolgens transformeert op basis van een met kopers gesloten overeenkomst. Dit betekent voor ons voorbeeld dat de bouwonderneming in appartementsrechten splitst en de appartementsrechten levert voorafgaande aan de transformatie. De kopers van de appartementsrechten zijn daartoe een separate overeenkomst aangegaan met de bouwonderneming.

### Nieuw vervaardigd na transformatie

- De vervaardiging van een nieuw onroerend goed, waarbij de levering van het appartementsrecht én de transformatiewerkzaamheden in één hand zijn, wordt vanuit omzetbelastingperspectief gezien als één handeling; de oplevering van een nieuw vervaardigde onroerende zaak<sup>24</sup>. Het is de koper te doen om de oplevering van de nieuwe winkel- of woonunit.
- De eerdere levering van het appartementsrecht zelf volgt het omzetbelastingregime van de uiteindelijke oplevering en is derhalve te beschouwen als vooruit- of deelbetaling van de koopsom en is dus niet onderworpen aan de heffing van de overdrachtsbelasting.

Voor de gevolgen verwijs ik gemakshalve naar het onderdeel 'nieuw vervaardigd na transformatie' bij optie 2.

### Niet-nieuw vervaardigd na transformatie

- De Belastingdienst<sup>25</sup> neemt het standpunt in dat er ook in deze situatie sprake is van één samengestelde prestatie, namelijk de oplevering van een verbouwde (getransformeerde) onroerende zaak. De onroerende zaak is niet als nieuw aan te merken, zodat de (op) levering van deze zaak is vrijgesteld van omzetbelasting<sup>26</sup>.
- Aanvullend hierop neemt de belastingdienst het standpunt in dat de eigendomsoverdracht voor de hef-



fing van de omzetbelasting is gelegen op het moment van ter beschikking stellen (de oplevering) van het verbouwde appartementsrecht. Daarentegen sluiten men voor de heffing van de overdrachtsbelasting<sup>27</sup> aan bij het moment van de juridische eigendomsoverdracht van het appartementsrecht.

- Per saldo wordt er dus over de transformatie-/verbouwtermijnen aan de kopers van de winkel- en woonunits geen omzetbelasting in rekening gebracht en blijft de heffing van overdrachtsbelasting beperkt tot de waarde in het economisch verkeer op het moment van juridische levering. Dit is dus de waarde van het appartementsrecht voorafgaande aan de aanvang van de transformatiewerkzaamheden.
- Voor de bouwonderneming die én de appartementsrechten heeft geleverd, én de transformatiewerkzaamheden heeft uitgevoerd, betekent deze optie dat er per saldo geen btw-heffing drukt op de in rekening gebrachte transformatietermijnen. Aangezien de bouwonderneming met eigen personeel werkt, blijft op deze wijze heffing van omzetbelasting over de personele lasten én de winstmarge buiten de heffing. Wel kan de bouwondernemer de omzetbelasting op de

materialen en overige externe transformatiekosten niet in aftrek brengen en heeft de van omzetbelasting vrijgestelde omzet invloed op zijn pro rata-berekening ten aanzien van de aftrek van omzetbelasting op de algemene kosten.

## Conclusies

Aan de hand van een voorbeeld ben ik een aantal veelvoorkomende situaties op de transformatiemarkt doorgelopen. Ik realiseer mij dat er nog veel meer mogelijke situaties denkbaar zijn, maar dat zijn variaties op hetgeen in dit artikel is besproken. Het is voor de praktijk van belang om vooraf de feitelijke uitgangssituatie in ogenschouw te nemen en de mogelijke scenario's door te rekenen. Het is niet ondenkbaar dat het voor een bouwonderneming voordeliger kan uitvallen als hij de transformatie-werkzaamheden niet zelf ter hand neemt, maar hiervoor een derde aannemer met de kopers van de appartementsrechten een separate overeenkomst laat aangaan. Zeker als de eindconclusie wordt dat er niet om 'nieuw vervaardigd' heen kan worden gegaan. Al met al dus een kwestie van plannen, beoordelen en zeker ook goed doorrekenen.

## Noten

- 1 In dit artikel wordt geen aandacht besteed aan de in het Belastingplan 2024 opgenomen wijzigingen in de Overdrachtsbelasting bij de levering van aandelen in een rechtspersoon waarvan de bezittingen (gedeeltelijk) bestaan uit nieuw vervaardigde onroerende zaken. Zie de artikelen XV en XXXVIII van het Belastingplan, Staatsblad 2023, 499.
- 2 Zie onderdeel 3.3.1 Begrip 'zelfstandigheid' in Besluit onroerende zaken omzetbelasting van 12 december 2023, nr. 2023-26908.
- 3 Zie onderdeel 3.5.2 Voortbrenging vervaardigd onroerend goed door verbouwing in Besluit onroerende zaken omzetbelasting van 12 december 2023, nr. 2023-26908.
- 4 Artikel II, eerste lid, letter a ten eerste Wet op de omzetbelasting 1968
- 5 Artikel 15, eerste lid, letter a Wet op Belastingen van rechtsverkeer 1970
- 6 Artikel 13 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
- 7 Hoge Raad 11 november 2022, nr. 20/01344, ECLI:NL:HR:2022:1609. Zie ook Hoge Raad 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, rechtsoverwegingen 6.4.1 en 6.4.2.
- 8 Het Hof van Justitie EU heeft in zijn

- arrest van 9 maart 2023, zaaknummer C 239/22 (Promo 54), ECLI:EU:C:2023:181, de criteria aangegeven waaronder een verbouwing leidt tot een eerste ingebruikname. Een verbouwing leidt tot een eerste ingebruikname (lees: nieuw vervaardigd onroerend goed) indien het betrokken gebouw verandering van betekenis heeft ondergaan die is bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen. De vraag die hierbij wordt opgeroepen is of het criterium 'alleen wijziging in de bouwkundige constructie' hiermee niet op gespannen voet staat.
- 9 Hoge Raad d.d. 22 maart 2013, nr. 12/02180, ECLI:NL:HR:2013:BY5307.
- 10 Hof van Justitie EU van 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco), ECLI:EU:C:2009:722.
- 11 Bouwlaag op maaiveldniveau.
- 12 Artikel 15, eerste lid, slot Wet op de omzetbelasting 1968.
- 13 Artikel II, eerste lid, letter b ten vijfde Wet op de omzetbelasting 1968.
- 14 Zie deelbesluiten I tot en met 3 Woo-verzoek omzetbelasting en shortstay, september 2023.
- 15 Zie Tabel I, post b11 behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968

- 16 Zie voetnoot 3
- 17 Zie voetnoot 4
- 18 Zie voetnoot 5
- 19 Zie onderdeel 3.5.1 in Besluit onroerende zaken omzetbelasting van 12 december 2023, nr. 2023-26908.
- 20 De sancties van artikel 15-4 Wet op belastingen rechtsverkeer 1970 laat ik het kader van deze notitie verder onbesproken.
- 21 Besluit Overdrachtsbelasting, maatstaf van heffing, onderdeel 9.2.1. laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 9 januari 2023, nr. 2023-1
- 22 Zie artikel II, eerste lid, letter a ten tweede Wet op de omzetbelasting 1968
- 23 Zie artikel 24ba, eerste lid letter a Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
- 24 Zie onderdeel 2.3 Koop- en aanneemovereenkomst
- 25 Woo-besluit van 22 juni 2022 inzake bindend advies kennisgroep Omzetbelasting Algemeen: 16-09-001 Kwalificatie koop-aanneming bij niet vervaardigen.
- 26 Artikel II, eerste lid, letter a Wet op de omzetbelasting 1968
- 27 Besluit Overdrachtsbelasting, maatstaf van heffing, onderdeel 9.2.1. laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 9 januari 2023, nr. 2023-1.

# Verdrag met België: 'What's new?'

Na lange onderhandelingen ondertekenden Nederland en België op 21 juni jl. het nieuwe belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen beide landen. Hoewel het verdrag naar verwachting pas op 1 januari 2025 zal ingaan, is het raadzaam om hier als belastingadviseur tijdig op te anticiperen.



**Mr. A.J.**

**Mulders RB**

Arjan Mulders is associate partner bij HLB Witlox van den Boomen en lid van de RB-commissie Internationaal.



**Mr. M.H.J.**

**Kemperman**

Martijn Kemperman is ervaren belastingadviseur bij HLB Witlox van den Boomen.

**O**m RB-leden hierover te informeren, gaf de RB-commissie Internationaal op 20 november in dit kader een toelichting tijdens het webinar 'Verdrag met België: What's new?'.<sup>1</sup> Als vervolg hierop gaan wij in deze bijdrage in op de belangrijkste aandachtspunten van het nieuwe belastingverdrag voor de (internationale) belastingadviespraktijk.

## In het oog springend

Om maar direct tot een vergelijk te komen – mede onder verwijzing naar een eerdere bijdrage in Het Register<sup>2</sup> – springen twee vervallen bepalingen in het spreekwoordelijke 'oog'. Ten eerste de specifieke bepalingen voor sporters, artiesten en (hoog)leraren zijn niet teruggekeerd. Dit betekent dat deze categorieën voortaan onder het ondernemingswinstartikel of niet-zelfstandige arbeid zullen kwalificeren. Met betrekking tot (hoog)leraren kan zodoende opgemerkt worden dat de regeling uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid) an sich niet is gewijzigd, maar met het vervallen van deze artikelen het toepassingsbereik aanzienlijk is vergroot.<sup>3</sup> De over de grens werkende (hoog)leraren zijn derhalve in principe belasting verschuldigd in het land waar zij werken. Dit sluit veelal aan bij het land waar zij ook hun sociale zekerheidspremies betalen, zodat gesteld kan worden dat sprake is van meer gelijkheid ten opzichte van andere werknemers. Sporters en artiesten zijn, anders dan onder het huidige verdrag, bij een kortdurend optreden over de grens geen bronbelasting in het andere land verschuldigd. Van een vereenvoudiging en kostenreductie is sprake, aangezien hiermee administratieve lasten worden voorkomen. Sporters en artiesten zijn belasting verschuldigd in het land waar zij woonachtig zijn. Het risico van dubbele belastingheffing verdwijnt hiermee ook.

Ten tweede is het artikel over zelfstandige arbeid komen te vervallen. Dit soort werkzaamheden zullen vanaf de inwerkingtreding onder het ondernemingswinstartikel dienen te kwalificeren.

Ook verleent Nederland onder omstandigheden niet langer een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting, maar enkel een verrekening indien België de

inkomsten tegen een te beperkt tarief belast.

De overige wijzigingen die in dit artikel worden aangehaald, komen wellicht minder resoluut over. Vanuit de adviespraktijk dienen deze wijzigingen desondanks tijdig onderkend te worden, waarop eveneens tijdig ten gunste van de klant geanticipeerd dient te worden. In ieder geval voordat de inwerkingtreding een feit is.

## Statische versus dynamische interpretatie

Evenals de andere door Nederland gesloten belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting is het nieuwe verdrag Nederland-België gestoeld op het OESO-Modelverdrag. Volgens de Hoge Raad moet in dit kader grote waarde worden gehecht aan het OESO-commentaar bij dit Modelverdrag.<sup>4</sup> Ter verduidelijking van de (interpretatie van) verdragsbepalingen kan dus worden teruggevallen op dit OESO-commentaar.

Het OESO-commentaar kan vervolgens op twee wijzen geïnterpreteerd worden door lidstaten: statisch, hetgeen wil zeggen dat wijzigingen van het OESO-commentaar nadat het belastingverdrag in kwestie in werking is getreden geen invloed hebben op de interpretatie van het belastingverdrag of dynamisch, waarbij wijzigen van het OESO-commentaar wél van invloed kunnen zijn. Onder het nieuwe belastingverdrag Nederland-België wordt expliciet de dynamische interpretatiemethode voorgestaan. Daarmee kunnen wijzigingen in het OESO-commentaar van invloed zijn op de interpretatie van het belastingverdrag Nederland-België. Deze nieuwe interpretatie kondigde zich reeds eerder aan in het Nederlands Fiscaal Verdragsbeleid.

## Multilateraal Instrument

Het Multilateraal Instrument (MLI), zoals per 1 januari 2022 van toepassing is verklaard op het belastingverdrag tussen Nederland en België, vindt onverminderd toepassing onder het nieuwe nog in werking te treden belastingverdrag. Hoewel Nederland en België ten aanzien van de nodige artikelen voorbehouden hebben geplaatst, werken een aantal bepalingen uit het MLI door in het nieuwe verdrag. Een van de belangrijkste bepalingen in

deze is de Principle Purpose Test, die verdragsmisbruik moet voorkomen. In het nog in werking te treden verdrag is een antimisbruikbepaling opgenomen die hierop aansluit en dus in die zin niet nieuw te noemen is. Op grond van deze bepaling zal geen verdragsvoordeel toegekend worden wanneer het verkrijgen van dit voordeel een van de voornaamste redenen was van een constructie of transactie, tenzij wordt vastgesteld dat het verkrijgen van het voordeel in overeenstemming is met het doel van de relevante bepalingen van het nieuwe verdrag.

## Vaste inrichting, vaste vertegenwoordiging en thuiswerkers

In beginsel wordt een onderneming belast over haar wereldwinst in het land waar de onderneming fiscaal is gevestigd.<sup>5</sup> De winst toe te rekenen aan een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in de andere staat is aldaar belast, waarbij de staat waarin de onderneming gevestigd is een tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting dient te verlenen voor het deel toerekenbaar aan de v.i.-staat.

Onder het nieuwe verdrag Nederland-België zijn de begrippen vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger verder aangescherpt. Hierdoor kan sneller een vaste inrichting/vaste vertegenwoordiging in de andere verdragsstaat geconstateerd worden, hetgeen invloed heeft op de belastingplicht en lokale compliance verplichtingen.

### Vaste vertegenwoordiging

Onder het thans geldende belastingverdrag wordt onder het begrip vaste vertegenwoordiger verstaan: een persoon die gemachtigd is tot het sluiten van overeenkomsten en van deze volmacht gewoonlijk ook in de praktijk gebruik maakt. Een vaste vertegenwoordiging (en daarmee het heffingsrecht aan de andere staat) kan in deze situatie worden voorkomen door de uiteindelijke overeenkomst te laten tekenen door de bestuurder in het land waar de onderneming ('hoofdhuis') is gevestigd.

Onder het nog in werking te treden verdrag Nederland-België is sprake van vaste vertegenwoordiging, indien de gevolmachtigde in het buitenland de voornaamste rol speelt die leidt tot het sluiten van de overeenkomsten en deze overeenkomsten stelselmatig zonder materiële wijziging door de onderneming gesloten (getekend) worden. Op deze wijze wordt zogeheten 'rubber stamping', waarbij de formele ondertekening van overeenkomsten door een ander geschiedt dan degene die de beslissingen neemt, aangepakt. Onder het nieuwe verdrag wordt daarin meer aangesloten bij de kwaliteit van de werkzaamheden verricht in het buitenland. Voor de adviespraktijk is dit een belangrijke aanscherping waar de nodige agentuurovereenkomsten op nageslagen dienen te worden.

### Vaste inrichting en thuiswerk

Daarnaast hebben Nederland en België recentelijk een

overeenkomst gesloten over de interpretatie van artikel 5 van het belastingverdrag inzake thuiswerkende werknemers. Een veel voorkomende vraag in praktijk is of een thuiswerkkantoor als 'vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming worden uitgeoefend' kan kwalificeren. In dit kader wordt 'ter beschikking staan aan de onderneming' als cruciaal element beschouwd. In de overeenkomst wordt ingegaan op de situaties waarin incidenteel wordt thuisgewerkt, structureel wordt thuisgewerkt en structureel en verplicht wordt thuisgewerkt. In beginsel wordt opgemerkt dat thuiswerken niet direct tot een vaste inrichting zal leiden in één van de lidstaten. Dit is mogelijk anders als structureel en verplicht wordt thuisgewerkt én de werkzaamheden een algemeen doel dienen dat gelijk is aan de gehele bedrijfsactiviteit van de onderneming. Anders gezegd: ondersteunende werkzaamheden of werkzaamheden van voorbereidende aard zullen waarschijnlijk niet tot een vaste inrichting leiden.

Onder het nieuwe verdrag Nederland-België verschillen de toetsingskaders voor vaste inrichting en/of vaste vertegenwoordiger en zal er dus heel feitelijk, separaat getoetst moet worden. Het is dan ook denkbaar dat de aanwezigheid van een werknemer die geen vaste vertegenwoordiger is, maar structureel en verplicht thuiswerkt, een vaste inrichting kan opleveren.

### Bouw-, constructie- en installatiewerkzaamheden

Tot slot, dient opgemerkt te worden dat in het nieuwe verdrag de anti-fragmentatiebepaling voor bouw-, constructie- en installatiewerkzaamheden in de hoofdtekst is opgenomen. Deze bepaling is eveneens aangescherpt zodat in voorkomende gevallen (ook) eerder een vaste inrichting aanwezig wordt geacht.

## Dividenden

In beginsel zijn dividenden belast in de verdragsluitende staat waar de ontvanger (uiteindelijke gerechtigde) gevestigd/woonachtig is. Aan het land waar de dividenden uit afkomstig zijn, komt op basis van het huidige belastingverdrag in beginsel een (beperkte) heffing van (minimaal) 5% bronbelasting toe. Dit tarief kan oplopen naar 15%.<sup>6</sup>

In het dividendartikel van het nog in werking te treden verdrag, is de mogelijkheid opgenomen voor een volledige vrijstelling van deze bronbelasting. Er mag dan geen sprake zijn van verdragsmisbruik conform de (uit het MLI afkomstige) Principle Purpose Test, en onder de voorwaarden dat:

1. een vennootschap ten minste 10% van de aandelen in de deelneming houdt, en
2. het belang van tenminste 10 procent 365 dagen wordt gehouden.

Mits aan deze vereisten wordt voldaan, kunnen dividenden onbelast tussen vennootschappen worden uitge-

keerd. Met het oog op de adviespraktijk kan voor de volledigheid worden opgemerkt dat op dividenden aan natuurlijke personen uitgekeerd, ook onder het nog in werking te treden verdrag een bronbelasting van 15% blijft gelden.

## Interest

Onder het geldende belastingverdrag Nederland-België geldt dat interest daar mag worden belast waar de ontvanger (uiteindelijke gerechtigde) van de interest gevestigd/woonachtig is. Niettegenstaande het voorgaande, mag het (bron)land waaruit de rentebetaling plaatsvindt maximaal 10% bronbelasting heffen.<sup>7</sup> Onder het nieuwe verdrag komt deze laatste heffingsmogelijkheid te vervallen en is enkel sprake van een heffing in de woonstaat.

## Een nieuwe bepalingen dga en Pillar 2

Het nieuwe Verdrag kent een specifieke bepaling voor de eerste 10 jaar nadat een natuurlijk persoon naar België is geëmigreerd en de feitelijke leiding van zijn of haar vennootschap van Nederland naar België is verplaatst. Nederland kan tot tien jaar na emigratie dividenden belasten, ook als de bv is meeverhuisd naar België. Deze bepaling houdt in dat indien een vennootschap een dividend of interest betaalt aan een natuurlijke persoon die (samen met de vennootschap) van Nederland naar België is geëmigreerd en die bij emigratie (voorlopig) is belast op vermogenswinsten, Nederland nog steeds in aanmerking komt om bronbelasting te heffen. Vereist is wel dat de conserverende aanslag, die bij emigratie van de aandeelhouder is opgelegd, nog openstaat. Voor zover Nederland heft, kan vervolgens kwijtschelding van de conserverende aanslag plaatsvinden. Het nieuwe Verdrag verplicht België niet om een verrekening of vrijstelling te verlenen voor de Nederlandse belasting. Voor dividenden is daarbij bepaald dat het maximumtarief gelijk is aan de helft van het reguliere Belgische bronbelastingtarief, dus 15%.

Verder is vastgelegd dat België onder het nieuwe verdrag bij verkoop van de aandelen of bij liquidatie van de bv geen belasting zal heffen als er nog een Nederlandse belastingclaim openstaat. Het moet wel gaan om een claim over de waardeaanwinst van de aandelen die is ontstaan in de periode van inwonerschap van Nederland.

Nederland heeft per 1 januari 2024 Pillar 2 (Pijler 2) geïmplementeerd, die voorziet in een belastingstelsel met een minimum effectief belastingtarief van 15% per jurisdictie. Bedrijven met een wereldwijde omzet van meer dan 750 miljoen euro vallen binnen de scope van Pijler 2. In de praktijk is discussie over de verhouding tussen de Pijler 2 wetgeving en belastingverdragen. In het nog in werking te treden verdrag is daarom opgenomen dat een land Pijler 2 kan toepassen, ondanks de overige bepalingen in het belastingverdrag.

## Bestuurdersbeloningen

In beginsel zijn bestuurdersbeloningen daar belast waar



de vennootschap is gevestigd.<sup>8</sup> In de adviespraktijk wordt soms de stelling ingenomen dat het salaris van (veelal) een directeur-groootaandeelhouder kan worden gesplitst in een deel dat ziet op (echte) bestuurdersactiviteiten enerzijds en een deel dat ziet op reguliere werknemersactiviteiten anderzijds. Dit kan een belastingvoordeel met zich meebrengen. Voor de bestuurdersactiviteiten geldt dan dat het land waar de vennootschap is gevestigd belasting mag heffen. Voor de andere activiteiten (te kwalificeren als werkzaamheden in de zin van een reguliere werknemer, die van een dienstbetrekking) kan worden gesteld dat het artikel voor niet-zelfstandige beroepen van toepassing is. Hierbij kan de plaats waar de werkzaamheden fysiek plaatsvinden een grote impact hebben. Voor niet-zelfstandige



arbeid kan zodoende een zogeheten ‘salary split’ ontstaan, hetgeen betekent dat in twee verschillende landen belasting mag worden geheven over een gedeelte van het salaris. Onder het nieuwe belastingverdrag wordt deze mogelijkheid vastgelegd in de verdragstekst, waarbij het artikel verder is ingekort.

Voor een buitenlandse bestuursfunctie geldt normaliter de verrekeningsmethode en voor de overige werkzaamheden in de regel de vrijstellingsmethode. In de praktijk is veelal het verschil aan werkzaamheden expliciet vastgelegd en anders ligt hier een aandachtspunt.

### Geen compensatieregeling op aandelenoptierechten

Het huidige verdrag kent een compensatieregeling voor

grensarbeiders, welke regeling ook in de nog inwerking te treden verdrag is opgenomen. Deze compensatieregeling houdt in dat de inwoner van Nederland die in België werkt uiteindelijk fiscaal hetzelfde wordt behandeld als degene die in Nederland woont en werkt. De inwoner van Nederland die in België werkt, ontvangt een compensatie voor het mislopen van bepaalde aftrekposten (o.a. hypotheekrenteaftrek). Deze (algemene) compensatie wordt verstrekt indien de Nederlandse en Belgische belastingheffing tezamen (door deze grensarbeid) hoger is dan wanneer enkel Nederlandse belastingheffing van toepassing is.

Ondanks dat in beide verdragen de compensatieregeling is opgenomen, voorziet het nog in werking te treden verdrag in een uitzondering met betrekking tot inkom-



sten uit aandelenopties, wanneer aandelenopties in België in een ander kalenderjaar worden belast dan in Nederland. Indien de aandelenopties in België belast worden bij toekenning (overeenkomstig de aandelenoptiewet) en in Nederland belast worden bij uitoefening of wanneer de aandelen verhandelbaar worden, zal Nederland de aandelenopties niet in aanmerking nemen bij het toepassen van de compensatieregeling. Zodoende kan de totale belastingdruk in Nederland en België (over meerdere jaren) hoger zijn dan het moment dat enkel Nederlandse belastingheffing van toepassing zou zijn. Desondanks wordt onder het nieuwe nog in werking te treden verdrag hiervoor geen compensatie toegekend.

### Aftrek van dubbele belasting

In het nog in werking te treden verdrag zijn enkele wijzigingen opgenomen met betrekking tot de manier waarop dubbele belasting moet worden geëlimineerd. Nederland heeft bijvoorbeeld bedongen dat indien België, bij het toepassen van het verdrag, een vrijstelling zou verlenen voor het betreffende inkomen, Nederland niet langer een vrijstelling aan haar inwoners hoeft te verlenen, maar slechts een korting. De zogenaamde 'switch-over-clausule'. Dit is relevant voor bijvoorbeeld discussie als gevolg van een verschillende interpretatie tussen de twee landen over de heffingsbevoegdheid. Voor de volledigheid merken we op dat het nog in werking te treden verdrag geen arbitrage-clausule bevat.

Ook onder het nieuwe verdrag zal België geen volledige verrekening geven voor de 15% Nederlandse dividendbelasting op dividenden aan in België wonende natuurlijke

personen. De gecombineerde belastingdruk kan onverminderd hoog blijven.

Vanuit Belgisch perspectief is verder de vrijstellingsmethode aangevuld met een onderworpenheidsvereiste. Met andere woorden, de vrijstelling wordt alleen verleend als kan worden aangetoond dat Nederland de relevante inkomsten effectief belast. Daarnaast bepaalt het nieuwe verdrag dat de voorwaarden van de Belgische binnenlandse belastingwetgeving van toepassing zijn op de vrijstelling van dividenden die een Belgische vennootschap heeft ontvangen van haar Nederlandse dochteronderneming.

### Tot slot

Zoals tijdens het webinar 'Verdrag met België: 'What's new?'' van de RB-commissie internationaal reeds aan bod kwam, zijn de wijzigingen die het nieuwe nog in werking te treden verdrag met zich meebrengt zeker voor de adviespraktijk van belang. Tijdig dient op deze wijzigingen te worden voorgesorteerd, zoals het er nu naar uitziet voor 1 januari 2025, zodat voordelen zijn te behalen en mogelijke vervelende verdragskwalificaties kunnen worden voorkomen.

### Noten

<sup>1</sup> Kijk dit webinar na binnen jouw omgeving van het RB.

<sup>2</sup> Het Register, 2021/4 'Andere tijden: e-sport'.

<sup>3</sup> WoltersKluwer, Taxlive, 30 juni 2023

<sup>4</sup> HR 2 september 1992, BNB 1992/379.

<sup>5</sup> Art. 7 lid 1 Verdrag Nederland-België.

<sup>6</sup> Art. 10 lid 1 en 2 Verdrag Nederland-België.

<sup>7</sup> Art. 11 lid 1 en 2 Verdrag Nederland-België.

<sup>8</sup> Art. 16 Verdrag Nederland-België.

# 'Makkelijker kunnen we het niet maken, wel moeilijker'

## Erik Ziengs

*Erik Ziengs is voorzitter van ondernemersorganisatie ONL voor Ondernemers. Ziengs was tussen 2010 en 2021 elf jaar lid van de Tweede Kamer namens de VVD. Voor zijn politieke carrière was de ONL-voorman zelfstandig ondernemer en hield zich onder meer bezig met textielbedrukking, reclame-artikelen en sportkleding.*



**L**euker kunnen we het niet maken, wel makkelijker' was jarenlang de slogan van de Belastingdienst. Die kreet ging in 2019 stilletjes in de ban, omdat er ook veel hoon op kwam. Veel ondernemers en burgers vinden het invullen van de belastingaangifte helemaal niet zo makkelijk. Ook zijn de steeds veranderende regels op het gebied van belastingen niet meer bij te houden. Om die reden wordt er vaak voor gekozen om de belastingaangifte uit te besteden aan een professional. Nu krijgen ondernemers per 1 januari van dit jaar weer te maken met een extra informatieverplichting. Ondernemers met een online platform waar ook derden gebruik van maken om producten of diensten aan te bieden, hebben er een taak bijgekregen. De gegevens van gebruikers die meer dan dertig transacties per jaar doen of meer dan tweeduizend euro omzet via het online platform genereren, moeten gedeeld worden met de Belastingdienst. Doel is om belastingontduiking tegen te gaan.

De grote spelers zijn vaak wel op de hoogte van de ingang van de nieuwe Europese Richtlijn (DAC7) die is bedoeld om belastingontduiking via digitale platforms tegen te gaan. Dat geldt niet voor kleine ondernemers. De nieuwe verplichting gaat gelden voor ondernemers die een website of app in de lucht hebben waar klanten goederen of persoonlijke dienstverlening aanbieden of waar zij onroerend goed of transportmiddelen verhuren. Het gaat om grote bedrijven als Bol.com en Airbnb, maar ook kleine ondernemers kunnen onder deze regels vallen. Denk aan een lunchroom die kunst verkoopt van een lokale kunstenaar via de website of een lokaal product, een schilder of loodgieter die zijn diensten aanbiedt via een website of meubelzaken die via Marktplaats ook hun banken of eettafels aanbieden. Is dit het geval? Dan moeten ondernemers of boekhouders/accountants jaarlijks de gegevens van de verkoper(s) delen met de Belastingdienst. Denk aan bankrekeninggegevens en de hoogte of de hoeveelheid transacties. Eind januari moeten deze gegevens over de transacties die in 2023 via het online platform zijn gedaan, worden doorgegeven aan de Belastingdienst.

Bij DAC7 denk je automatisch aan websites als Marktplaats, Amazon en Bol.com. Veel mkb'ers denken dat dit niet voor hen geldt. De website van de Belastingdienst helpt daar ook niet echt aan mee. Moeten de kleinere online platforms die bijvoorbeeld een LinkedIn-cursus aanbieden of mosterd van een lokale maker zich hier ook aan houden? Dit is volstrekt onduidelijk: die informatievoorziening kan veel beter. En heeft iemand er eigenlijk wel bij stilgestaan wat voor een extra administratieve rompslomp dit met zich mee gaat brengen? Zitten de boekhoudkantoren hierop te wachten? De ondernemers zeker niet. De kleinere ondernemers zullen ongetwijfeld een uitweg proberen te vinden om dergelijke regelgeving te ontwijken. Hoppen van platform naar platform om onder de tweeduizend euro of dertig transacties te blijven, zal een sport gaan worden. Voor de grotere ondernemers met een online platform is deze extra taak misschien nog intern op te vangen, maar zeker voor kleinere ondernemers is dit echt een brug te ver.

Tot slot ben ik tegen iedere vorm van lastenverzwaring voor ondernemers. De afgelopen jaren zijn die er al genoeg geweest. Denk aan verhogingen van inkoop- en huurprijzen als gevolg van de inflatie, hoge energiekosten en talloze bedrijven worstelen daarbovenop nog met het terugbetalen van de coronabelastingsschulden. Elke lastenverzwaring is er eentje te veel. Ik vind deze slogan inmiddels veel toepasselijker voor de Belastingdienst: 'Makkelijker kunnen we het niet maken, wel moeilijker'.

# Horizontaal Toezicht: de Belastingdienst vertelt over visie en aanpak

## En sluit daarbij aan op de mening, beleving en ervaringen van RB-leden

De ledenenquête van het RB over Horizontaal Toezicht heeft de Belastingdienst waardevolle inzichten opgeleverd in de beleving en beelden van de RB-leden over Horizontaal Toezicht. Deze informatie is de basis voor het verder versterken van de informatievoorziening en ondersteuning, vertellen Michèle Polling en Jon Hornstra van de Belastingdienst. Ze vertellen over wat de plannen zijn.



**Jon Hornstra**  
Voorzitter van het Kenniscentrum Fiscaal Dienstverleners bij de Belastingdienst.

**H**errinnert u zich nog de RB-enquête over Horizontaal Toezicht (HT)? De samenvatting met resultaten van deze enquête is ook gedeeld met de Belastingdienst. Zij waren ervan onder de indruk hoeveel leden de moeite hebben genomen om hun mening over dit onderwerp te geven. Op basis van deze goede input kunnen zij de informatievoorziening en communicatie verbeteren. Leden zijn in de enquête ook gevraagd waar behoefte aan is. De Belastingdienst kijkt nu op basis hiervan hoe er meer ondersteuning kan worden gegeven in het proces van Horizontaal Toezicht.

### Goed geïnformeerd

Michèle Polling, accountant en voormalig landelijk aanspreekpunt HT bij de Belastingdienst, vertelt dat de enquête laat zien dat een aanzienlijk aantal leden (bijna 40%) zelf ervaring heeft met HT. Maar dus ook zo'n 60 procent niet. 'Uit de resultaten blijkt dat niet voor iedereen helder is wat de Belastingdienst beoogt met HT. Daarom willen het graag nog eens toelichten. Want wij vinden het belangrijk dat iedereen goed geïnformeerd is over wat het inhoudt, wanneer het bij je past, wanneer het bij je klanten past en wat erbij komt kijken. Dan kan ieder zelf een weloverwogen keuze maken, op basis van een realistisch beeld en goed inzicht vooraf in wat het inhoudt, vraagt en biedt.'



**Michèle Polling**  
Accountant en voormalig landelijk aanspreekpunt HT bij de Belastingdienst.

### Steunen op kwaliteit

'Bij Horizontaal Toezicht kan de Belastingdienst steunen op de kwaliteit die de fiscaal dienstverlener met zijn werkzaamheden toevoegt', licht Michèle toe. 'Jaarlijks komen er bij Belastingdienst/MKB 21,3 miljoen aangiften binnen. In de totale massa aan mkb-ondernemers en aangiften die de Belastingdienst te behandelen heeft, is het belangrijk om het toezicht zoveel mogelijk op een passende manier in te zetten. Wij willen onze capaciteit doelmatig inzetten en dus niet onnodig controleren, daar waar we informatie vooraf hebben dat de kwaliteit al goed is. Voor ons is HT een middel om die keuzes goed te maken.'

Door aan een aangifte een kwalificatie Horizontaal Toezicht te hangen, weet de Belastingdienst dat die aangifte met een goede kwaliteit tot stand is gekomen en er geen discussiepunten meer in staan. Ze voegt hieraan toe: 'Natuurlijk worden er buiten HT ook heel veel goede aangiften ingediend. Een fiscaal dienstverlener voegt kwaliteit toe aan de administratie en aan de aangifte. Een RB-lid staat voor kwaliteit. Het lastige is alleen dat dit voor de Belastingdienst in de systemen niet herkenbaar is. Alle andere aangiften (zonder HT-kwalificatie) gaan daarom standaard door dezelfde risicoselectie.'

### Transparantie en vertrouwen

Wanneer kan een fiscaal dienstverlener (FD) overwegen om deel te nemen aan Horizontaal Toezicht? Jon Horn-



# Horizontaal Toezicht geeft zekerheid; we werken voor dezelfde klant

**RB-kantoor Bosma & Boonstra uit Jubega is actief op het gebied van administratie en belastingadvies. In Friesland (bij Heerenveen) gevestigd hebben zij een klantenkring die zich in het hele land bevindt. Deze bestaat uit zzp'ers, mkb'ers en particulieren, met als bijzonderheid meerdere topsporders.**

Eigenaar Mark Bosma vertelt dat hij al meer dan 10 jaar Horizontaal Toezicht aanbiedt, maar – en dat vindt hij vervelend – nog maar weinig klanten die gebruik maken van HT. Hoe klanten te overtuigen dat ze moeten overstappen, als ze het voordeel zelf niet ervaren?

Want als er een vraag is, veronderstellen ze sowieso dat hij dit in overleg met de Belastingdienst weet op te lossen. Waarvoor is dan HT nodig?

Bij het aanbieden van Horizontaal Toezicht ervaart hij in feite twee problemen. 'Ten eerste het goed in kaart hebben van de HT-klanten. Ten tweede het goed in kaart brengen waarom klanten niet op HT ingaan. Oftewel, welke stappen nemen wij om dat te stimuleren. En hoe leggen we dat vast.' Inmiddels denkt hij

de problemen op termijn goed getackeld te hebben door de aanschaf van een applicatie, waarmee hij alle informatie kan vastleggen en de mogelijkheid heeft om hier goed overzicht op te kunnen houden.

**Waarom bent u overstapt op Horizontaal Toezicht?**

'Ik wil klanten de zekerheid geven dat het goed geregeld is en met Horizontaal Toezicht heb ik die garantie. We werken voor dezelfde klant. Bij zaken waar vragen over zijn, kan ik dit overleggen met mijn contactpersoon bij de Belastingdienst. Dat geeft mijn klanten zekerheid en mijzelf ook rust.'

**Hoeveel klanten maken gebruik van Horizontaal Toezicht?**

Dat is niet noemenswaardig, misschien maar tien.

**Bent u enthousiast over Horizontaal Toezicht?**

Ja, het werkt voor mij goed. Ik heb altijd de mogelijkheid van vooroverleg en ga ook altijd naar de bijeenkomsten in het kader van HT, die twee keer per jaar wor-

den georganiseerd.' Onderwerpen die dan aan de orde komen noemt hij interessant, zoals over de wwft. En daarnaast is het elkaar kennen en treffen ook goed voor de relatie. Op momenten dat er iets aan de hand is en je contact wil, ben je geen onbekende meer, merkt hij. Deelnemers van HT worden elke vijf jaar gecontroleerd. Hij noemt dat hij het best spannend vindt te horen wat daaruit komt, of het compleet en correct is. Maar zo'n check geeft ook informatie, verbeterpunten en zo mogelijk rust als het goed blijkt te zijn.

**Heeft u nog punten die u graag anders zou zien?**

'Graag zou ik een link hebben naar de gegevens van Belastingdienst waarmee ik kan zien dat de informatie in hun systeem hetzelfde is als in mijn systeem.' Ander punt dat hij graag zou zien is dat de Belastingdienst de meerwaarde van HT uitdraagt aan belastingbetalers.

**Raadt u andere kantoren aan om van Horizontaal Toezicht gebruik te maken?**

'Ja, en als RB zouden we dit ook meer moeten uitdragen.'

stra, voorzitter van het Kenniscentrum Fiscaal Dienstverleners bij de Belastingdienst stelt dat dit afhankelijk is van de motivatie van de dienstverlener en zijn klant om samen te werken met de Belastingdienst op basis van transparantie en vertrouwen. De conclusie zal dan zijn dat Horizontaal Toezicht meer of minder goed past. 'Dat kan dus betekenen dat de FD meent dat HT niet voor hem is weggelegd, bijvoorbeeld omdat hij veronderstelt dat deelname een beperking vormt voor de adviesfunctie van de FD. De resultaten van de enquête laten een verschil zien tussen fiscaal dienstverleners die niet deelnemen aan HT en de fiscaal dienstverleners met een HT-convenant. De eerste groep verwacht vaak beperkingen in adviseren bij deelname. Het merendeel van de fiscaal dienstverleners met een HT-convenant ervaart deze beperking in de praktijk niet. Michèle vult aan: 'Dat kan natuurlijk samenhangen met het type kantoor en het type klanten. Het kan ook een zorg zijn die in de praktijk meevalt. Wellicht een goed idee om dit eens met collega's in de branche te bespreken, hoe zij dat doen en hoe het in de praktijk werkt.'

## 'Het betekent wel dat we over ambigue kwesties voordat de aangifte wordt ingediend in gesprek gaan.'

### Vooroverleg

Een belangrijk element – zowel bij voorstanders die dit als pré ervaren als bij tegenstanders die dit als obstakel zien – is het vooroverleg. Voor de Belastingdienst is het van belang dat mogelijke verschillen van mening over wetsinterpretatie of waardering van het feitencomplex vooraf worden afgestemd. Alleen op die manier kan de Belastingdienst de risicoselectie en het toezicht achteraf op HT-aangiften beperken. Jon: 'Dat is niet bedoeld als beperking van de fiscale advisering. Er kan nog steeds scherp geadviseerd worden. Het betekent wel dat we over ambigue kwesties voordat de aangifte wordt ingediend in gesprek gaan. Wij hoeven dan achteraf niet op

# Vier vragen over Horizontaal Toezicht aan de Belastingdienst

## ***Is overgaan tot Horizontaal Toezicht de enige mogelijkheid om als adviseur in vooroverleg te gaan met een inspecteur?***

Nee, het vooroverleg staat vrij voor iedere belastingadviseur. Het is een belangrijk onderdeel van het dagelijks werkproces van de Belastingdienst. De standpunten kunnen betrekking hebben op alle middelen en processen. Het gaat bij vooroverleg om zekerheid vooraf. In paragraaf 3 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) en het Handboek Vooroverleg is het vooroverleg nader uitgewerkt.

Een verzoek om vooroverleg moet zo snel mogelijk, maar uiterlijk binnen 8 weken afgehandeld zijn. Voor verzoeken om vooroverleg onder HT geldt een extra serviceniveau. Bij het vooroverleg HT is het uitgangspunt dat we vertrouwen op een juiste en volledige weergave van het feitencomplex. Het streven is dat het verzoek vooroverleg HT binnen 2 weken is behandeld.

## ***Wat bepaalt dat Horizontaal Toezicht voor een adviespraktijk geschikt is? Wat zijn de voorwaarden om het in te voeren?***

Zowel grote, middelgrote als kleine fiscaal dienstverleners kunnen meedoen met Horizontaal Toezicht. Zij moeten dan wel aan specifieke eisen voldoen. Zo moeten zij de intentie hebben om zich te houden aan de werkwijze en uitgangspunten van Horizontaal Toezicht. Zoals transparant zijn en werken op basis van vertrouwen. De fiscaal dienstverlener moet bij voorkeur aangesloten zijn bij een koepelvereniging die een koepelconvenant heeft, zoals het RB, en beschikken over een adequaat kwaliteitssysteem. Het kwaliteitssysteem is een randvoorwaarde om te komen tot een aangifte die aan de norm voldoet (de aanvaardbare aangifte). Aan zo'n kwaliteitssysteem worden specifieke eisen gesteld. Hierbij kan een koepelorganisatie zoals de RB met hun kwaliteitsstelsel een belangrijke rol vervullen. Meer informatie hierover kunnen kantoren krijgen bij de RB of bij de Belastingdienst. Zie voor meer informatie over de werking en voorwaarden van HT *de Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal dienstverleners*.

Een belangrijke voorwaarde voor HT is dat een fiscaal dienstverlener ook voldoende geschikte ondernemingen aanmeldt. Hierover worden tijdens de convenantbesprekingen afspraken gemaakt. Het accent ligt in alle gevallen op kwaliteit, waarbij de fiscaal dienstverlener de geschiktheid van de klant

bepaalt de hand van onder andere de volgende vragen:

- Is sprake van voldoende positieve klantkennis?
- Heeft de klant zijn administratie voldoende op orde?
- Doet de fiscaal dienstverlener voldoende werkzaamheden om de betrouwbaarheid van de aangifte te borgen?
- Onderschrijft de klant de uitgangspunten van Horizontaal Toezicht?

## ***Staat een RB-kantoor dat niet overgaat tot Horizontaal Toezicht gelijk in de verdachte hoek?***

Nee, zeker niet. Dit misverstand wil de Belastingdienst graag uit de wereld helpen. Fiscaal dienstverleners en klanten kunnen allerlei redenen hebben om niet mee te doen. Bovendien is het voor een fiscaal dienstverlener die niet aan de voorwaarden kan voldoen simpelweg niet mogelijk. Als een kantoor niet meedoet of als een kantoor wel meedoet maar een aantal klanten uit het pakket niet meedoet, is dat nadrukkelijk géén negatieve implicatie voor de Belastingdienst. Klanten die niet meedoen blijven bij de Belastingdienst in het reguliere toezichtproces dat voor alle ondernemers geldt buiten Horizontaal Toezicht. Niet meer en niet minder.

## ***Is de ambitie van de Belastingdienst dat alle belastingadviseurs tot Horizontaal Toezicht overgaan?***

De Belastingdienst is ervan overtuigd dat Horizontaal Toezicht meerwaarde heeft voor ondernemers, voor fiscaal dienstverleners en ook voor de Belastingdienst zelf. De Belastingdienst ervaart dat veel belastingadviseurs kwaliteit toevoegen aan de aangifte. We zien dan ook mogelijkheden voor meer deelname. De ambitie is dus inderdaad dat meer belastingadviseurs die meerwaarde zien en gaan ervaren door te kiezen voor Horizontaal Toezicht. Maar de Belastingdienst heeft ook niet de ambitie dat iedereen overgaat. Kwaliteit staat voorop en daarom moet een fiscaal dienstverlener kunnen voldoen aan de voorwaarden. Niet iedere fiscaal dienstverlener kan aan de voorwaarden voldoen dus is Horizontaal Toezicht dan ook niet voor iedereen weggelegd.

Horizontaal Toezicht sluit goed aan op de behoeften van klanten van belastingadviseurs die kwaliteit hoog in het vaandel hebben en die daarnaast zoveel mogelijk duidelijkheid over hun fiscale positie willen met zo min mogelijk discussie achteraf.

## 'Helaas lukt het niet om in alle gevallen het verzoek binnen 2 weken helemaal te hebben afgehandeld, maar vaak lukt dat wel.'

zoek te gaan naar de mogelijke verschillen van inzicht in de aangiften en kunnen de risicoselectie daarop achterwege laten. De fiscaal dienstverlener en zijn klant krijgen daardoor vooraf zoveel mogelijk duidelijkheid over hun fiscale positie.'

Michèle voegt daaraantoe: 'De ervaring leert dat we daar vaak in goed overleg samen uit komen. Als we er in vooroverleg niet uitkomen, staan alle mogelijkheden van bezwaar en beroep gewoon open. We noemen dat dan *'we agree to disagree'*. Een goed voorbeeld daarvan noemt ze dat al eens samen met een adviseur de rechtsvraag is geformuleerd en voorgelegd aan de rechter. 'Dan werk je optimaal samen met wederzijds begrip en transparantie; óók als je het niet met elkaar eens bent.'

### Snelheidsbevorderend

Omdat de mogelijke verschillen van inzicht vooraf open en transparant besproken worden en de voorgelegde feiten niet hoeven te worden gecontroleerd op juistheid en volledigheid, kan de Belastingdienst het HT-vooroverleg veel sneller afhandelen dan buiten Horizontaal Toezicht. Er wordt gezorgd voor een snelle aanvang van de behandeling, doordat een vaste contactpersoon het voorover-

leg gelijk op de juiste plek in de organisatie neerlegt. De RB-leden geven aan dat de Belastingdienst dan moet zorgen dat de toezegging van snel vooroverleg in de praktijk ook waar wordt gemaakt. Jon: 'Natuurlijk hebben zij daar gelijk in. Helaas lukt het niet om in alle gevallen het verzoek binnen 2 weken helemaal te hebben afgehandeld, maar vaak lukt dat wel. We werken er aan om nog meer grip op de doorlooptijden te krijgen en zodoende de resultaten te verbeteren. Echter, het zal ook niet altijd mogelijk zijn binnen 2 weken het standpunt al te kunnen meedelen. Het gaat vaak om complexe zaken. Bij Horizontaal Toezicht is er in alle gevallen via het vaste HT-aanspreekpunt contact over het verzoek en het proces.'

### Gesprekken met relatiebeheerders

Uit de enquête bleek dat de gesprekken met relatiebeheerders van de Belastingdienst met afstand het belangrijkste kanaal zijn voor de communicatie en samenwerking en voor informatie over Horizontaal Toezicht. Jon: 'Dat vinden wij zelf ook belangrijk en daar blijven we in investeren. De relatiebeheerders staan altijd open voor het gesprek over Horizontaal Toezicht en geven op verzoek voorlichting.' Hij merkt dat de relatiebeheerder als vast aanspreekpunt wordt gewaardeerd. 'Daar zijn we blij mee.'

Ook merkt hij op dat het onderzoek van de RB laat zien dat de digitale informatievoorziening van de Belastingdienst meer aandacht vraagt. 'Meer dan de helft van de leden is niet bekend met de informatie op de website van de Belastingdienst. We gaan aan de slag om de informatie te verbeteren en ervoor zorgen dat het ook gemakkelijker vindbaar wordt.' Hij vervolgt: 'Uit veel onderzoeken blijkt dat ondernemers het goed willen

## Horizontaal Toezicht maakt snelheid mogelijk

**Wegbrands Accountants & Adviseurs, met vestigingen in Veenendaal en Elst, neemt sinds 2013 deel aan Horizontaal Toezicht. Ongeveer de helft van de cliënten maakt hier gebruik van.**

Als kantoor richt Wegbrands zich op mkb-ondernemer en vrije beroepers (medici, waaronder o.a. apothekers). Zij verrichten de traditionele accountants- en belastingadvieswerkzaamheden en zijn daarnaast actief op het gebied van rendementsverbeteringen bij mkb-ondernemers (MKS) en behulpzaam bij WHOA-trajecten als herstructureringsdeskundige.

### Hoe bevalt Horizontaal Toezicht tot nu toe?

Directeur Michel Wegbrands: 'Goed, wij hebben prima contact met onze contactpersoon van de Belastingdienst.' Daarbij noemt hij de continuïteit prettig. 'Dit is mijn tweede relatiebeheerder, de eerste ging een paar jaar geleden met pensioen, dus we hebben

geen telkens wisselend persoon.'

Als plus noemt hij dat bij een probleem vaak wordt gezocht naar een praktische oplossing. 'Het vooroverleg verloopt vlot. De snelle afwikkeling van de aangifte is eveneens prettig, zeker als een klant bijvoorbeeld een verliesverrekening wil toepassen.'

### Heeft u nog punten die u graag anders zou zien?

'Bij vooroverleg wordt ook nog wel eens een niet HT-inspecteur ingeschakeld; deze vinden het vaak wat lastiger om soms praktisch mee te denken.'

### Raadt u andere kantoren aan om van Horizontaal Toezicht gebruik te maken?

'Ja, soms is snelheid geboden en dat is middels HT te bewerkstelligen. Je bent wel verplicht als iets discutabel is dat vooraf voor te leggen, maar naar mijn mening is juist in die omstandigheden zekerheid vooraf niet verkeerd.'



doen en vooral duidelijkheid willen, ook over hun fiscale positie. Dat is een belangrijke reden om te kiezen voor een goede, betrouwbare adviseur. Als je als fiscaal dienstverlener een goede aangifte in wil dienen (juist, volledig en tijdig) en als je openstaat voor samenwerken en transparantie, dan past Horizontaal Toezicht daar heel goed bij. Je kunt de klant dan meer en sneller duidelijkheid bieden. In hoeverre dat past bij een fiscaal dienstverlener en diens klantenpakket, dat is ieders eigen afweging.”

### Informatie en ondersteuning

De Belastingdienst wil fiscaal dienstverleners die zich willen oriënteren of Horizontaal Toezicht mogelijk iets voor hen is, voldoende informatie bieden. En degenen die gekozen hebben voor Horizontaal Toezicht onder-

steunen bij de implementatie bij medewerkers en klanten als daar behoefte aan is.

Op advies van en in samenwerking met het RB onderzoekt de Belastingdienst hoe er meer ondersteuning kan worden geboden aan fiscaal dienstverleners, bijvoorbeeld door het beschikbaar stellen van standaard formats. Of het aanbieden van communicatiemiddelen zoals een standaardpresentatie of een Q&A die de fiscaal dienstverlener zou kunnen gebruiken in de communicatie met klanten of medewerkers.

*Wie interesse heeft in meer informatie over Horizontaal Toezicht of hier nog vragen over heeft, kan contact opnemen met het lokale fiscaal dienstverlenersteam van de Belastingdienst.*

## Keurmerk dat laat zien dat je je aan de regels houdt

**RB-kantoor NAHV Belastingadviseurs neemt al bijna 9 jaar deel aan Horizontaal Toezicht en dit is sindsdien een integraal onderdeel van hun werkproces.**

Directeur Danny Pieters van NAHV Belastingadviseurs weet niet meer exact hoe lang geleden, 2015 schat hij, maar weet wel dat zij een van de eerste kantoren waren die hiertoe overgingen. Dat was een bewuste keuze, die past bij hun visie op het vak. ‘Wij zijn een kantoor dat ons graag aan de regels houdt en met Horizontaal Toezicht kunnen we dat ook laten zien. Met onze advisering voor onze klanten blijven we keurig binnen de mazen van de wet en we zoeken dus niet de grenzen op. Om aan Horizontaal toezicht deel te mogen nemen worden je bedrijfsprocessen getoetst, zodat de Belastingdienst de zekerheid heeft dat je als kantoor kwalitatief goede aangiften indient. Dat houdt je als organisatie scherp en waarborgt de kwaliteit van je werkzaamheden.’

Horizontaal Toezicht omschrijft hij ‘als een keurmerk dat voor onze klanten als voordeel heeft dat ze snel weten waar ze aan toe zijn; en niet jaren hoeven te wachten op definitieve aanslag.’ En hun klanten, waarvan een groot deel werkt in de creatieve en culturele sector werkt (80 procent van de klanten is zelfstandig – met of zonder bv) heeft graag snel duidelijkheid en behoefte aan zekerheid.

### **Hoeveel klanten maken gebruik van Horizontaal Toezicht?**

Op dit moment maakt zo’n 30 procent van de cliënten gebruik van Horizontaal Toezicht. ‘Ons streven is

om dit op korte termijn te verhogen naar 50 procent en op de lange termijn zelfs naar 100 procent.’ Maar dat vergt capaciteitsinzet, wat door de krappe arbeidsmarkt wordt bemoeilijkt. Voorwaarde is bovenal dat klanten hun administratie op orde hebben. ‘Een deel van onze klanten doet dit nog zelf en handmatig, en dan is daar onvoldoende zicht op en daar controleren we dus pas achteraf, die lopen nog niet mee in Horizontaal Toezicht.’ Bij nieuwe klanten speelt dit niet. ‘Daarvan automatiseren we de administratie en deze gaan standaard mee in het Horizontaal Toezicht.’

### **Heeft u nog punten die u graag anders zou zien?**

‘Wij hebben vaste contactpersonen, waarmee we snel kunnen schakelen, maar die hebben wel een last van collega’s van het oude stempel, die niet HT-minded zijn. Wij willen voor onze klanten samen tot oplossingen komen. Onze contactpersonen ook, maar bij de Belastingdienst is ook nog een groep medewerkers die meer denkt in ‘wij tegen zij’. Dat vertraagt en dan is het natuurlijk frustrerend als de belofte – die ook naar klanten is gedaan – niet kan worden nagekomen.’

Pieters zou ook graag zien dat de Belastingdienst het voordeel van HT naar ondernemers toe meer uitlegt en -draagt.

### **Raadt u andere kantoren aan om van Horizontaal Toezicht gebruik te maken?**

‘Ja, het biedt mogelijkheid om sneller te schakelen, klanten eerder duidelijkheid te bieden en te laten zien dat je je als kantoor aan de regels houdt en dus kwalitatief goede dienstverlening levert.’

# Winstberekening vaste inrichting: een HOT-topic

Op 12 september 2023 introduceerde de Europese Commissie drie interessante, fiscale voorstellen die de heffing van vennootschapsbelasting binnen de Europese Unie bij aannahme drastisch zullen veranderen. Het internationale netwerk CFE behandelt op dit moment deze drie voorstellen uitvoerig, om deze richting de Europese Commissie van commentaar te voorzien. Het RB, als lid van CFE, levert hieraan een belangrijke bijdrage.



**Mr. A.J. Mulders RB**  
Arjan Mulders is associate partner bij HLB Witlox van den Boomen en lid van de RB-commissie Internationaal.



**R. Slootmaker**  
Roy Slootmaker is junior belastingadviseur HLB Witlox van den Boomen.

Vooruitlopend op de definitieve commentaren gaan wij in deze bijdrage – ter signalering – in op het voorstel van de Europese Commissie betreffende Head Office Taxation (HOT) voor het midden- en kleinbedrijf (mkb)<sup>1</sup>. Behandeling van dit voorstel door de Europese Commissie loopt voor op de twee andere voorstellen, die nog de nodige aandacht zullen krijgen.

Voor de volledigheid merken wij hierbij op dat het BEFIT-voorstel (Business in Europe: Framework for Income Taxation) zal gaan fungeren als een soort One-Stop-Shop-aangifte, waarbij multinationale groepen met een geconsolideerde jaaromzet van meer dan EUR 750 miljoen een geconsolideerde aangifte kunnen doen.<sup>2</sup> Daarnaast introduceerde de Europese Commissie een voorstel om de transfer pricing regels – die thans opgenomen zijn in de niet-rechtstreeks bindende OECD Transfer Pricing Guidelines – binnen de Europese Unie te harmoniseren.<sup>3</sup>

## Achtergrond

Dat de Europese Commissie zich steeds vaker (en ook ingrijpend) bemoeit met directe belastingen mag geen nieuws meer zijn. Waar de omzetbelasting reeds grotendeels is geharmoniseerd binnen de Europese Unie, is dat bij de directe belastingen alleszins niet het geval. De voorstellen zoals hierboven genoemd, worden gepresenteerd onder de noemer van het bevorderen van de interne markt, waarbij het in de praktijk eerder de opmaat is om naar één gezamenlijke winstbelasting te gaan.<sup>4</sup> Op basis van artikel 115 Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU) heeft de EU het recht om richtlijnen voor onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten die rechtstreeks van invloed zijn op de interne markt vast te stellen. Opvallend is dat de Europese bevoegdheden, met het oog op de directe belastingen, steeds (naar alle schijn) meer opgerekt worden. Dit schuurt met de belas-



tingsovereïniteit van lidstaten. Wie de teksten en de toelichting op deze voorstellen leest, kan zich niet aan de indruk onttrekken dat de Europese Commissie er bij de onderbouwing van de voorstellen zich telkens beroept op dezelfde algemene standaardformulering.

Waar het voorstel HOT, maar ook de voorstellen BEFIT en de introductie van een Europese Transfer Pricing Richtlijn, wordt gepresenteerd als een methode van vereenvoudiging van de belastingheffing en kostenbesparende geste naar belastingplichtigen, lijkt dit voor alle genoemde voorstellen in de praktijk weerbarstig(er). Mogelijke strijdigheden met de Europese beginselen van subsidiariteit en evenredigheid doen zich hierbij voor. De vraagtekens bij de juridische grondslag van voorge-



## HOT vormt namelijk een tegemoetkoming voor het mkb met vaste inrichtingen in één of meerdere landen.

noemde voorstellen daargelaten, dienen wij als belastingadviseurs hiervan kennis te nemen en daarop tijdig te anticiperen. Mede in ogenschouw nemende dat de wetgevingsinitiatieven vanuit de Europese Unie zich in een dermate hoog tempo opvolgen, dat de uitvoeringsinstanties van de lidstaten de verplichte implementaties nauwelijks kunnen bijhouden. De nodige zorgvuldigheid komt hierbij verder onder druk te staan, waarbij dit ook ten koste gaat van de vereiste rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Daarbij wordt vanuit het CFE terecht opgemerkt dat ook dit voorstel moet worden 'gelezen' vanuit het perspectief van de druk van de Europese Unie om de belastinginkomsten te verhogen.

### Head Office Taxation (HOT)

Het HOT-voorstel van de Europese Commissie richt zich specifiek op 'micro, small en medium enterprises' oftewel het mkb. In de context van het voorstel moet onder mkb worden verstaan: 'Een balanstotaal van maximaal EUR 20 miljoen, een netto omzet van maximaal EUR 40 miljoen en een gemiddeld aantal werknemers van 25<sup>0,5</sup>'.<sup>5</sup> HOT vormt namelijk een tegemoetkoming voor het mkb met vaste inrichtingen in één of meerdere landen. Op basis van de huidige belastingwetgeving binnen de Europese Unie worden deze bedrijven doorgaans met hoge compliancekosten en -verplichtingen, fiscale rechtsonzekerheid en tijdrovende geschillen met belastingautoriteiten geconfronteerd. Vanwege vaak beperkte grensoverschrijdende activiteiten wordt het mkb hierdoor verhoudingsgewijs zwaarder geraakt dan grote bedrijven.

Artikel 7 van het OESO-Modelverdrag (en de daarop gebaseerde bilaterale belastingverdragen) stelt dat het land waar de onderneming (het hoofdhuis) is gevestigd heffingsbevoegd is over de ondernemingswinst, met uitzondering van het deel van de winst dat toerekenbaar is aan het land waar een vaste inrichting is gevestigd. Dit deel van de winst mag aldaar belast worden. Die winst wordt doorgaans naar lokale standaarden bepaald, waar-

bij de voorkoming vervolgens overeenkomstig in Nederland wordt verwerkt. Om te voorkomen dat het mkb hierdoor afgeschrikt (belemmerd) wordt, biedt dit voorstel de mogelijkheid om het belastbaar resultaat van de vaste inrichtingen te berekenen op basis van de belastingwetgeving van het land waar het hoofdhuis is gevestigd, maar waarbij het belastingtarief van de v.i.-staat zal blijven gelden. De belastinggrondslag van de onderneming als geheel – inclusief haar vaste inrichtingen – zal dus geconsolideerd bepaald worden op basis van het belastingstelsel van de lidstaat waar het hoofdhuis gevestigd is. In de hoofdhuisstaat wordt vervolgens één belastingaangifte gedaan, welke gedeeld zal worden met de lidstaten waar het bedrijf vaste inrichtingen heeft. Een vergelijking met het OSS-systeem ligt daarbij zeer voor de hand.

### Kanttekeningen

Ofschoon de voorstellen van de Europese Commissie steeds vaker het strijdigheidsvraagstuk opwerpen met het oog op haar bevoegdheid versus de soevereiniteit van de lidstaten, wordt dit initiatief door CFE in overwegende mate positief ontvangen. Hoewel houdsterstructuren uitgesloten lijken in het voorstel, kan dit mogelijk nog wel worden uitgebreid bij het definitief worden van het voorstel. Juist vanwege andere (niet fiscale) motieven worden dergelijke structuren opgezet, hetgeen in dit kader een ongewenst bijgevolg heeft.

Een andere kanttekening is gelegen in de bevoegdheid van een (andere) lokale belastingautoriteit. Daar zal in de definitieve richtlijn mogelijk nog nader in dienen te worden voorzien.

### Tot slot

Vanuit deze signalering is het ook voor de nationale belastingadviseur (nog meer) van belang de Unierechtelijke initiatieven te volgen. Met het HOT-initiatief wordt direct het mkb bereikt. Dit voorstel biedt voor ondernemingen die voor het eerst de grens overgaan een vereenvoudiging voor de winstberekening en een beoogde vermindering van de compliancekosten en -verplichtingen. Bij het huidige voorstel zijn de nodige kanttekeningen te plaatsen die, mede vanuit het commentaar van CFE, in het wetgevingsproces worden ingebracht. In dit kader kan opgemerkt worden dat unanimiteit van alle lidstaten op dit voorstel is vereist voor aanneming van dit initiatief.

### Noten

- 1 Europese Commissie (2023), Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot vaststelling van een belastingstelsel voor micro-, kleine en middelgrote ondernemingen volgens de regels van de lidstaat van het hoofdkantoor en tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, *eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52023PC0528*.
- 2 Europese Commissie (2023), Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een kader voor de belastingheffing van de inkomsten van bedrijven in Europa, *eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52023PC0532*.
- 3 Europese Commissie (2023), Voorstel voor een richtlijn van de Raad inzake verrekenprijzen, *eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52023PC0529*.
- 4 Niet te verwarren met eerder voorstellen zoals de CC(C)TB.
- 5 Nogueira, 'Head Office Taxation Rules and Simplification of Compliance Costs of SMEs', *International Transfer Pricing Journal* 2024 (Volume 31), No. 1.

## INKOMSTENBELASTING

- 2024-01 Geen schenking aan kinderen: aanmerkelijk belangprijs verhoogd met 100%-uitdeling 31
- 2024-02 Zakelijke boeterente voor woning dga geen vooruitbetaalde rente 31
- 2024-03 Afkoopsom lijfrente buiten beschouwing bij € 25.000-grens in verdrag met België 32

## ERF- EN SCHENKBELASTING

- 2024-04 Geen schenkbelasting door begunstigend beleid over herleven vrijstelling eigen woning 32

- 2024-07 BOR niet voor vergroting aandelenbelang binnen vijfjaarstermijn 33

## FORMEEL

- 2024-08 Hoge Raad over totstandkoming fiscale eenheid 33
- 2024-09 Zeven uur verletkostenvergoeding voor WOZ-bezwaar van zelfstandige 34

## INKOMSTENBELASTING

### 2024-01 Geen schenking aan kinderen: aanmerkelijk belangprijs verhoogd met 100%-uitdeling

In een Besluit van 9 maart 2018 (nr. 2018-27139) is geregeld dat bij kwijtschelding van een vordering deze voor het volledige nominale bedrag de verkrijgingsprijs van de aanmerkelijk belangaan- delen verhoogt, ook als de aanmerkelijkbelanghouder/schuldeiser niet alle aandelen bezit. Dit is alleen anders indien en voor zover het door de aandeelhouder/schuldeiser aanvaarde debiteurenrisico of de kwijtschelding als een schenking aan de andere aandeelhouder(s) moet worden aangemerkt. Rechtbank Zeeland- West-Brabant besliste in een procedure van een dga dat hij een beroep op het besluit kon doen en dat hij ondanks zijn 50%-belang toch 100% van de lening kon aanmerken als een informele kapitaalstorting.

De dga bezat 100 % van een holding-BV A en bezat tot 23 mei 2016 50% van de aandelen in BV B. De overige aandelen van BV B waren in handen van zijn drie kinderen. BV B had ultimo 2013 een negatief eigen vermogen. BV A verstrekke in 2014 een lening van € 1.050.000 aan BV B. De inspecteur merkte deze lening als onzakelijk aan en als een uitdeling door BV A aan de dga en voor 50% aan zijn echtgenote. Volgens de inspecteur leidde de informele kapitaalstorting door de dga in 2016 voor 50% tot een verhoging van de verkrijgingsprijs van de aandelen van de dga in BV B en ook voor de overige 50% tot een verhoging van de verkrijgingsprijs van de aandelen van de kinderen in BV B. De oorspronkelijke verkrijgingsprijs van de aandelen van de dga van € 9.530 (50% van € 19.060) moest dus met € 525.250 (50% van € 1.050.500) worden verhoogd. De totale verkrijgingsprijs van de dga was volgens de inspecteur € 534.780. Dat bedrag kon hij in aanmerking nemen als liquidatieverlies en in mindering brengen op het bedrag van de uitdeling van € 1.050.500. Het inkomen uit aanmerkelijk belang was dus € 515.720 (€ 1.050.500 min € 534.780), volgens de navorderingsaanslag 2016 die de inspecteur oplegde. De dga ging in beroep en beriep zich op een besluit van 9 maart 2018 en stelde dat 100% van de verkapte winstuitdeling als verhoging van de verkrijgingsprijs van de aandelen in BV B bij hem in aanmerking moest worden

genomen. Volgens de dga was geen sprake geweest van een schenking aan de kinderen zodat hij op grond van het Besluit recht had op aftrek van het hele bedrag van de informele kapitaalstorting als verlies uit aanmerkelijk belang.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste dat voor € 1.050.000 een informele kapitaalstorting had plaatsgevonden in BV B en een verkapte winstuitdeling aan de dga was gedaan. Omdat de aandelen van de kinderen in BV B zowel vóór als na de informele kapitaalstorting een waarde hadden van nihil, waren zij door de informele kapitaalstorting niet verrijkt. Van een schenking door de dga aan de kinderen was dus geen sprake. Het Besluit bracht dan mee dat de verkrijgingsprijs van de aandelen van de dga met het hele bedrag van de informele kapitaalstorting was verhoogd zodat hij dat hele bedrag in 2016 bij de liquidatie van BV B in aftrek mocht brengen.

■ *Rechtbank Zeeland-West-Brabant 7 september 2023, nr. 21/3308, ECLI:NL:RBZWB:2023:6251*

### 2024-02 Zakelijke boeterente voor woning dga geen vooruitbetaalde rente

Een dga sloot in 2012 bij zijn eigen BV een lening af van € 100.000 voor de financiering van zijn woning (lening 1). De lening had een rente van 7,9% per jaar voor een rentevaste periode van 30 jaar met een rentekorting voor het eerste jaar, waardoor de rente voor dat jaar 6,5% bedroeg. In december 2016 loste de dga op die lening € 25.000 af, waarop de BV hem € 34.079 aan boeterente in rekening bracht. Met ingang van 1 januari 2017 verstrekke de BV een (tweede) lening van € 50.000 voor de financiering van de woning (lening 2). De inspecteur weigerde de aftrek van de boeterente in de aangifte IB 2016. De dga ging in beroep en stelde primair dat het bedrag van € 34.079 in 2016 aftrekbaar was als boeterente wegens het vervroegd aflossen van een eigenwoningschuld. Subsidiair stelde hij dat sprake was van herfinanciering van lening 2012-001 door middel van lening 2017-001 en hij daarom recht had op aftrek van een bedrag aan boeterente van € 21.024, zijnde de contante waarde van het verschil tussen de nog te betalen rente op lening 2012-001 en die op lening 2017-001. Hof Den Haag besliste dat sprake was van niet-aftrekbare vooruitbetaalde rente als bedoeld in artikel 3.120, lid 3, letter a, Wet IB 2001. De dga ging in cassatie.

De Hoge Raad besliste dat het bedrag dat bij vervroegde aflossing van een eigenwoningschuld moet worden betaald aan een lening-verstrekker ter compensatie van de rente die deze derft door die vervroegde aflossing – zogenoemde boeterente – aftrekbaar is als kosten van geldleningen die behoren tot de eigenwoningschuld op grond van artikel 3.120, lid 1, letter b, Wet IB 2001 (tekst 2016). Het feit dat de belastingplichtige ervoor heeft gekozen een lening vervroegd af te lossen om door betaling van de boeterente een fiscaal voordeel te behalen, brengt niet mee dat die rente is aan te merken als vooruitbetaalde rente als bedoeld in artikel 3.120, lid 3, letter a, Wet IB 2001, en staat ook overigens niet in de weg aan onmiddellijke aftrek van die rente. Het Hof had dit miskend. Voor zover de dga in cassatie was gegaan tegen de verwerping door het Hof van zijn primaire standpunt, kon dit niet tot cassatie leiden. Kennelijk was het Hof het eens met de door de inspecteur in het kader van het primaire geschilpunt ingenomen stelling dat in 2016 geen sprake was geweest van aflossing van de eigenwoningschuld. De beslissing van het Hof gaf niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. De Hoge Raad was het wel eens met het subsidiaire standpunt van de dga. Boeterente die is betaald bij het oversluiten van een lening ter financiering van een eigen woning is onmiddellijk aftrekbaar voor zover die boeterente zakelijk is. Die regel is met ingang van het jaar 2017 neergelegd in artikel 3.119a, lid 9, Wet IB 2001, maar was in het jaar 2016 ook al geldend recht. De Hoge Raad verwees de procedure naar Hof Amsterdam voor een hernieuwde beoordeling van het subsidiaire standpunt van de dga. Indien en voor zover in de verwijzingsprocedure komt vast te staan dat sprake is van een herfinanciering van lening 2012-001, is de boeterente in 2016 aftrekbaar voor zover die met het oog op een dergelijke herfinanciering zakelijk was.

■ Hoge Raad 17 november 2023, nr. 23/00227, ECLI:NL:HR:2023:1570

## 2024-03 Afkoopsom lijfrente buiten beschouwing bij € 25.000 grens in verdrag met België

Een man woonde in België en ontving in 2018 een pensioen uit Nederland van € 23.817. Daarnaast ontving hij in 2018 uit Nederland een eenmalige uitkering van € 7.371 door de afkoop van een niet-ingegane lijfrentepolis. In zijn aangifte inkomstenbelasting 2018 gaf hij alleen de afkoopsom aan, maar de inspecteur nam ook het pensioen in aanmerking omdat de afkoopsom van de lijfrente volgens hem meetelde voor de in het verdrag met België genoemde grens van € 25.000 (artikel 18, tweede paragraaf). Daardoor was het heffingsrecht over zowel het pensioen als over de afkoopsom aan Nederland toegewezen. De man ging in beroep. Rechtbank Zeeland-West-Brabant stelde voorop dat volgens artikel 18, paragraaf 1, pensioenen uitsluitend voor de heffing zijn toegewezen aan de woonstaat, in dit geval dus aan België. De tweede paragraaf van artikel 18, dat onder omstandigheden de bronstaat ook heffingsrechten verleent, is een uitzondering op die hoofdregel. Zo'n uitzondering moet volgens de Rechtbank beperkt worden toegepast. De Rechtbank vond in dit geval de toepasbaarheid van de uitzonderingsbepaling discutabel. Als alleen naar de tekst van artikel 18, paragraaf 2 wordt gekeken, dan behoort de afkoopsom van de lijfrente-uitkering tot de daar genoemde inkomensbestanddelen. Op grond van de derde paragraaf is echter sprake van een

expliciete bronstaatheffing over afkoopsommen van niet-ingegane pensioenen en lijfrenten. Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat artikel 18, paragraaf 2 alleen ziet op ingegane pensioenen en lijfrenten. Ook in de gezamenlijke toelichting bij het verdrag en de wetsgeschiedenis wordt expliciet vermeld dat de tweede paragraaf van artikel 18 alleen ziet op ingegane pensioenen en lijfrenten. Op basis daarvan zou aangenomen moeten worden dat de afkoopsom van de niet-ingegane lijfrente niet tot de inkomensbestanddelen behoren die op grond van artikel 18, lid 2 voor bronstaatheffing in aanmerking komen. Gelet op de verhouding tussen de hoofdregel van de eerste paragraaf van artikel 18 en de uitzonderingsbepaling van de tweede paragraaf en, gezien de onzekerheid over de uitleg van die tweede paragraaf, besliste de Rechtbank dat de afkoopsom van de lijfrente niet behoort tot de inkomensbestanddelen die op grond van de tweede paragraaf van artikel 18 belastbaar zijn. Het heffingsrecht over de reguliere pensioeninkomsten van € 23.817 is, nu dit bedrag lager is dan de grens van € 25.000, toegewezen aan België. De Rechtbank verklaarde het beroep van de man gegrond.

■ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 23 oktober 2023, nr. 22/3913, ECLI:NL:RBZWB:2023:7351

## ERF- EN SCHENKBELASTING

### 2024-04 Geen schenkbelasting door begunstigend beleid over herleven vrijstelling eigen woning

De Kennisgroep Successiewet beantwoordde op 30 mei 2023 de vraag of na het herroepen van een schenking waarvoor een beroep is gedaan op de eenmalig verhoogde vrijstelling, bij een nieuwe schenking door dezelfde schenker nogmaals een beroep kan worden gedaan op de eenmalig verhoogde vrijstelling. Volgens de kennisgroep wordt de herroepen schenking voor toepassing van de eenmalig verhoogde vrijstelling helemaal weggedacht. Als op het moment van de "tweede" schenking aan de voorwaarden wordt voldaan, kan op grond van een redelijke wetstoepassing met succes een beroep worden gedaan op de eenmalig verhoogde vrijstelling.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste in een procedure van een belanghebbende dat het begunstigend beleid niet letterlijk van toepassing was aangezien van een herroeping of een andere in werking getreden ontbindende voorwaarde van de schuldigerkenning uit 2008 geen sprake was, maar besliste dat de verhoogde eigenwoningvrijstelling toch kon worden toegepast.

Een dochter kreeg van haar ouders op 23 december 2008 een bedrag van € 22.379 schuldig erkend. Voor de schuldigerkenning was in de aangifte schenkbelasting een beroep gedaan op de destijds geldende eenmalig verhoogde schenkingsvrijstelling voor schenkingen van ouders aan een kind. Die vrijstelling was ook toegekend. Op 1 juni 2017 stelden de dochter en haar ouders een overeenkomst op waarin stond dat de schuldigerkenning uit 2008 met wederzijds goedvinden was komen te vervallen. De dochter ontving vervolgens in 2018 twee schenkingen voor haar eigen woning van haar ouders van in totaal € 67.500. In 2019 ontving zij voor haar eigen woning nog vijf schenkingen van haar ouders, tot een bedrag van in totaal € 33.300. In de aangiften schenkbelasting voor die schenkingen uit 2018 en 2019 deed zij een beroep op de



eenmalig verhoogde vrijstelling voor schenkingen voor de eigen woning. De inspecteur paste in 2018 de vrijstelling van artikel 82a Successiewet maar voor € 27.871 toe omdat in 2008 al een beroep op de eenmalig verhoogde vrijstelling was gedaan. De dochter ging in beroep en stelde dat de in het jaar 2008 toegepaste eenmalige verhoogde schenkingsvrijstelling niet in de weg stond aan toepassing tot het maximale bedrag van de schenkingsvrijstelling voor de eigen woning in 2018 (€ 100.800).

Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste dat de schuldigerekening uit 2008 was aan te merken als schenking die op 1 juni 2017 met wederzijds goedvinden was ontbonden. Dit betekende echter niet dat de schenking met terugwerkende kracht was teniet gedaan. De destijds voor de schenking in 2008 vastgestelde aanslag schenkbelasting kon daarom niet worden vernietigd. De overeenkomst van schenking was wel ontbonden, maar de aanslag schenkbelasting uit 2008 was in stand gebleven, en daarmee dus ook de destijds toegepaste eenmalig verhoogde schenkingsvrijstelling op die schenking. Volgens artikel 82a Successiewet werd de eigenwoningvrijstelling in dat geval verlaagd, wat de inspecteur ook had gedaan. Daarom kon op basis van de wet niet tot een hoger bedrag dan al was toegekend, een beroep worden gedaan op de eenmalig verhoogde vrijstelling. De Rechtbank besliste dat wel een beroep kon worden gedaan op begunstigend beleid over het herleven van de eenmalig verhoogde vrijstelling dat de Belastingdienst op 30 mei 2023 had gepubliceerd. Het begunstigend beleid was niet letterlijk op de dochter van toepassing, omdat geen sprake was van een (bedongen) herroeping of een andere in werking getreden ontbindende voorwaarde van de schuldigerekening uit 2008. De situatie van de dochter was volgens de Rechtbank echter wel vergelijkbaar waardoor zij toch een beroep op het kennisgroepstandpunt kon doen. De Rechtbank vond niet aannemelijk dat de schenkingsovereenkomst was ontbonden met het oog op fiscale motieven. De situatie van de dochter waarin een voorgaande schenking werd ontbonden met wederzijds goedvinden, leidde rechtens tot dezelfde gevolgen als het intreden van een herroeping of het intreden een ontbindende voorwaarde. Strekking van het kennisgroepstandpunt was dat als bij een eerdere schenking feitelijk geen gebruik was gemaakt van de eenmalig verhoogde vrijstelling, bij een latere schenking volledig recht bestond op de verhoogde vrijstelling. Een redelijke wetstoepassing bracht volgens de Rechtbank mee dat de eerdere schenking werd weggedacht en bij een latere schenking alsnog met succes een beroep kon worden gedaan op de eenmalig verhoogde vrijstelling. Dat betekende dat de schenking uit 2008 werd weggedacht en voor de schenkingen in 2018 en 2019 voor de eigen woning een beroep kon worden gedaan op de eigenwoningvrijstelling.

■ *Rechtbank Zeeland-West-Brabant 12 september 2023, nr. 21/5727, ECLI:NL:RBZWB:2023:6411*

## 2024-07 BOR niet voor vergroting aandelenbelang binnen vijfjaarstermijn

Een van de voorwaarden van de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) is de bezitseris van vijf jaar. Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft beslist dat de BOR niet van toepassing was op een vergroting van een aandelenbelang binnen de vijfjaarstermijn.

De Rechtbank besliste dit in een procedure van een vrouw die op 3 juli 2019 van haar vader 10% van de certificaten van de aandelen van BV A kreeg geschonken. Tot die datum hield haar vader alle certificaten van aandelen in BV A en BV A hield op die datum alle aandelen in BV B, BV C en 1/3 van de aandelen in BV D. Deze drie BV's dreven alle een materiële onderneming. Op 23 mei 2016 breidde BV A haar belang in BV C uit van 95,05% naar 100%. Op 24 december 2014 breidde BV A haar belang in BV D uit van 20% naar 33,33%. De vrouw verzocht in de aangifte schenkbelasting om toepassing BOR van artikel 35b SW. De inspecteur weigerde de BOR met betrekking tot de uitbreiding van het belang van BV A in BV C (van 4,95%) en in BV D (van 13,33%). De vrouw ging in beroep en stelde dat uit het arrest van de Hoge Raad van 29 mei 2020 (ECLI:NL:HR:2020:990) volgde dat de BOR van toepassing was op de hele schenking.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste dat de bezittingen en schulden van BV C en BV D aan BV A moesten worden toegerekend omdat BV A ten tijde van de schenking meer dan 5% van de aandelen in BV C en BV D bezat. BV C en BV D dreven met hun hele vermogen een materiële onderneming. BV A was (via haar aandelenbezit) vijf jaar voor de schenking gerechtigd tot 95,05% van de onderneming van BV C en tot 20% van de onderneming van BV D, en die gerechtigdheid was op het moment van de schenking gestegen tot 100% van BV C en 33,3% van BV D. Tot het verschil van 4,95% van de onderneming van BV C en 13,3% van de onderneming van BV D was BV A op het moment van de schenking nog geen vijf jaar gerechtigd. Dit betekende dat voor die gedeelten van 4,95% respectievelijk 13,3% niet was voldaan aan de vijfjaarstermijn. De Rechtbank besliste dat het arrest van de Hoge Raad van 29 mei 2020 ging over de invulling van het begrip ondernemingsvermogen als dat vermogen in de loop van vijf jaar vóór de schenking was vergroot, maar niet over een vergroting van de gerechtigdheid tot dat ondernemingsvermogen. In dit geval ging het wél om een vergroting van het gedeelte van de ondernemingen van BV C respectievelijk BV D waartoe de vader via de aandelen BV A gerechtigd was. De Rechtbank verklaarde het beroep van de vrouw ongegrond.

■ *Rechtbank Zeeland-West-Brabant 25 oktober 2023, nr. 22/5227, ECLI:NL:RBZWB:2023:7420*

## FORMEEL

## 2024-08 Hoge Raad over totstandkoming fiscale eenheid

BV A exploiteerde een groothandel in bouwmaterialen. Op 22 oktober 2010 ondertekende zij een overeenkomst waarmee zij zich verbond tot investering in een zeeschip. Op 25 februari 2011 verzochten BV A en BV B met ingang van 29 oktober 2010 om een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. BV B participeerde in een besloten scheepvaart-CV en schreef in 2010 ruim € 3 mln willekeurig af op een schip. Het verlies van ruim € 2 mln kwam in mindering op de winst van de fiscale eenheid. De aanslag vennootschapsbelasting 2010 werd conform de aangifte opgelegd en er werd een verliesbeschikking afgegeven. Toen de inspecteur in 2015 bij de landelijke aanpak van scheepvaart-CV's de beschik-

king kreeg over de overeenkomst stelde hij dat BV A niet de economische eigendom van de aandelen BV B had verkregen en daarom niet was voldaan aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid. Bij het aangaan van de investering stond feitelijk al vast dat de aandelen BV B kort na 31 december 2011 voor € 1 zouden worden verkocht. De inspecteur legde een navorderingsaanslag vennootschapsbelasting op aan BV A waarbij hij de willekeurige afschrijving corrigeerde en de verliesbeschikking herzag. Hof Den Bosch besliste dat het op grond van artikel 15, lid 8, Wet Vpb niet mogelijk was om een al afgegeven beschikking ten nadele van belastingplichtigen te herzien. De staatssecretaris ging in cassatie en stelde dat een fiscale eenheid, ondanks een goedkeurende beschikking, niet tot stand komt als niet aan de totstandkomingsvoorwaarden is voldaan.

De Hoge Raad verklaarde het cassatieberoep gegrond. De betekenis van een beschikking fiscale eenheid bij de heffing van vennootschapsbelasting ligt in het bijzonder in de rechtszekerheid voor de belastingplichtigen én de Belastingdienst, in die zin dat vooraf komt vast te staan dat, en vanaf welk tijdstip, belastingplichtigen een fiscale eenheid vormen. Zo'n beschikking gaat niet zó ver dat een fiscale eenheid ontstaat als niet aan de vereisten voor het bestaan daarvan wordt voldaan. Intrekking of herziening van de beschikking is in deze gevallen niet nodig om te bereiken dat dit gevolg achterwege blijft. De Hoge Raad is het daarom niet met het Hof eens dat de rechtszekerheid alleen moet wijken als de beschikking fiscale eenheid is gegeven op grond van opzettelijk of grofschuldig door belastingplichtigen verstrekte onjuiste of onvolledige informatie waardoor de inspecteur op het verkeerde been is gezet. De Hoge Raad vernietigde de uitspraak van het Hof en verwees de zaak naar Hof Arnhem-Leeuwarden.

De Hoge Raad merkte met het oog op het geding na verwijzing op dat een beschikking fiscale eenheid wel een als toezegging op te vatten expliciete uitlating is van de inspecteur die onder omstandigheden bij de betrokken belastingplichtigen het in rechte te beschermen vertrouwen kan wekken dat zij gezamenlijk een fiscale eenheid vormen. De inspecteur is echter niet gebonden aan een door middel van een beschikking fiscale eenheid gedane toezegging, en de belastingplichtige kan niet met succes een beroep doen op vertrouwen gewekt door een dergelijke toezegging, als die belastingplichtige (1) bij het verzoek om die beschikking of naar aanleiding van vragen van de inspecteur om nadere inlichtingen, onjuiste of onvolledige inlichtingen heeft verstrekt of de inspecteur de juiste en volledige inlichtingen daarover heeft onthouden, terwijl (2) die belastingplichtige redelijkerwijs had moeten weten dat de inspecteur daardoor niet in staat was het verzoek goed en volledig op zijn fiscale merites te beoordelen. BV A kon volgens de Hoge Raad ook niet aan de "Instructie herzien of intrekken van beschikkingen" ontleen dat de inspecteur was gebonden aan de beschikking fiscale eenheid als niet aan de bij of krachtens artikel 15 Wet Vpb daarvoor gestelde vereisten werd voldaan. Als een onjuiste beschikking in enige mate aan de belastingplichtige was te wijten, zonder dat sprake was van opzet of grove schuld, moest volgens de Instructie "van geval tot geval bekeken [...] worden of intrekking of herziening mogelijk is". De opmerking dat dit van geval tot geval moest worden bekeken kon, bij gebreke van verdere concretisering in de Instructie, niet worden beschouwd als een voorschrift hoe de inspecteur in een concreet geval zijn

bevoegdheid moest uitoefenen en leende zich daarom niet ervoor om als rechtsregel te worden toegepast.

■ Hoge Raad 1 december 2023, nr. 21/05174, ECLI:NL:HR:2023:1675

## 2024-09 Zeven uur verletkostenvergoeding voor WOZ-bezwaar van zelfstandige

Nadat een man bezwaar had gemaakt tegen de WOZ-waarde van € 374.000 van zijn nieuwbouwwoning verminderde de gemeente Rotterdam de WOZ-waarde tot € 334.000. De man ging in beroep en stelde dat de gemeente ten onrechte geen kostenvergoeding had toegekend voor de tijd en energie die hij in de bezwaarfase had besteed en voor de inkomsten die hij daardoor was misgelopen. Hij had voorafgaand aan het indienen van bezwaar gebeld met de gemeente om een bezwaarprocedure te voorkomen. Dat had niet tot het gewenste resultaat geleid. Tijdens de bezwaarprocedure had hij opnieuw contact gehad met de gemeente. Hierdoor was de WOZ-waarde verlaagd, maar niet tot de juiste waarde. Naar aanleiding van de uitspraak op bezwaar en tijdens de beroepsprocedure had hij opnieuw overlegd met de gemeente. De gemeente had inmiddels erkend dat het aanvankelijke standpunt van de man juist was en dat de waarde verder moest worden verlaagd naar € 283.000. De man stelde dat hij bewust geen professionele gemachtigde had ingeschakeld, omdat dat soort partijen de samenleving veel geld kost. Het overleg met de gemeente had hem zelf veel tijd gekost, terwijl hij voltijds werkte, waarbij hij een tarief rekende van € 145 per uur. Hij had in totaal ongeveer zeven uur besteed aan het overleg met de gemeente.

Rechtbank Rotterdam besliste dat de gemeente ten onrechte de verletkosten van de man niet had vergoed. Verder was de bezwaarprocedure ongebruikelijk verlopen. De zaak was niet complex. De gemeente erkende dat het standpunt van de man juridisch juist was. In deze bijzondere omstandigheden gold dat het tijdverzuim voor overleg met de gemeente voor vergoeding in aanmerking kwam. De Rechtbank ging uit van een tijdverzuim van zeven uur. Het uurtarief van de man was hoger dan het maximumtarief van € 98 dat voor vergoeding in aanmerking kwam op grond van artikel 2, lid 1, onder e, Bpb. De Rechtbank paste daarom het maximumtarief toe. De proceskostenvergoeding bedroeg in totaal € 686.

■ Rechtbank Rotterdam 10 november 2023, nr. 22/4980, ECLI:NL:RBROT:2023:10614

■ Wetsvoorstel + MvT TK

■ Verslag TK

■ Nota n.a.v. verslag TK

■ Eindverslag TK

■ Aangenomen TK

■ Wetsvoorstel EK

■ Voorlopig verslag EK

■ Memorie van Antwoord EK

■ Eindverslag EK

■ Aangenomen EK

■ Staatsblad

■ Datum inwerkingtreding



	Dag na datum Stb
<b>Spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting 35 523</b>	
<b>Wet delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijvende gevallen 35 930</b>	1-1-2022
<b>Initiatiefwetsvoorstel aanpassing box 2 en vervallen fiscale regelingen 36 128</b>	1-1-2024
<b>Wet herziening bedrag ineens 36154</b>	Bij KB
<b>Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting 36 157</b>	1e dag na plaatsing Stb
<b>Initiatiefwetsvoorstel Wet vermogensbelasting 2024 36 173</b>	1-1-2024
<b>Fiscale Verzamelwet 2024 36 342</b>	1-1-2024
<b>Wijziging Wet OB in verband met een aanpassing van de aanvullende regeling voor antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen, en aanpassingen bij bepaalde virtueel verrichte diensten 36 362</b>	1-1-2025
<b>Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2) 36 369</b>	31-12-2023
<b>Belastingplan 2024 36 418</b>	1-1-2024
<b>Belastingplan BES Eilanden 2024 36 419</b>	1-1-2024
<b>Overige fiscale maatregelen 2024 36 420</b>	1-1-2024
<b>Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 36 421</b>	1-1-2024
<b>Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling 36 422</b>	1-1-2024
<b>Aanpassing fonds gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling 36 423</b>	1-1-2024
<b>Wet compensatie selectie aan de poort 36 424</b>	1-1-2024
<b>Fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen 36 425</b>	1-1-2024
<b>Fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw 36 426</b>	1-1-2024
<b>Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en BPM 36 427</b>	1-1-2024
<b>Wet tijdelijke regeling herzien aangifte IB 36 428</b>	1-1-2024

# Fiscaliteit en werknemers: binden en boeien

Na de ALV werd 's middags stilgestaan bij het thema 'Binden en boeien'. Een actueel thema, zowel voor de belastingadviseur zelf als voor diens cliënten. Hoe kunnen we meer (al dan niet jonge) werknemers voor onze kantoren interesseren ('boeien') en hoe voorkomen we dat als we ze hebben binnengehaald ze weer net zo hard door de achterdeur vertrekken ('binden'). De ultieme vorm van binden is natuurlijk de (al dan niet gedeeltelijke) eigendomsoverdracht van een onderneming aan een werknemer. Dat bij dit alles de fiscaliteit een grote rol kan spelen behoeft nauwelijks betoog.

Onder leiding van dagvoorzitter Sylvester Schenk, directeur Fiscale Zaken van het RB, kwamen drie aan het RB gerelateerde sprekers over dit onderwerp aan bod. Bij zijn introductie stelde Schenk dat het vroeger de hoogst gewaardeerde eigenschap van een belastingadviseur was om nieuwe klanten te kunnen binnenhalen. Daarna was het natuurlijk ook nog de kunst om deze nieuwe cliënten ook nog te kunnen binnenhouden, iets waar het nog wel eens aan ontbrak. Dat is vandaag de dag allemaal ingrijpend anders geworden. Personeel binnenhalen (en behouden), dat is waar het tegenwoordig om draait. 'Waar wij gevoelig waren en werden gelokt met een laptop en mobiel, zijn die laatste twee tegenwoordig vanzelfsprekend.' Voor het binden waren vroeger vooral een zo hoog mogelijk salaris en goede secundaire arbeidsvoorwaarden (zoals een auto van de zaak) van belang. En iedereen deed braaf mee in de ratrace naar het partnerschap. Dat zijn inmiddels geen zinvolle en onderscheidende lok-

kertjes meer. Vooral de jongere generatie ziet dat allemaal als vanzelfsprekend. In plaats daarvan gaat het nu vooral om een aangename worklife-balance en zinvol werk dat er maatschappelijk toe doet. Waarbij er ook nog concurrentie is met de Belastingdienst, want in de ogen van velen wordt daar werk gedaan dat meer relevantie heeft dan hetgeen de belastingadviseur pleegt te doen. Wat je verder van die opvatting ook vindt.

## Andere behoeften

Eerste spreker was Peter Bos, voorzitter van de RB-commissie loonheffingen. Net als Sylvester behorend tot de Generatie X bekennt hij al snel. Peter ging onder meer in op de fiscale mogelijkheden om personeel fiscaalvriendelijk te belonen, zodat ze per saldo netto zoveel mogelijk overhouden.

Op basis van gegevens van het CBS stelde hij dat 5 procent van de werkgevers in Nederland te maken heeft met een personeelstekort. En 40 procent van hen noemt de hogere werkdruk, het verloop (ook naar buiten de sector), stijging van de arbeidskosten en wervingskosten voor geschikt personeel als de voornaamste belemmeringen in de bedrijfsvoering.

Dat de wereld wat dat betreft is veranderd ten opzichte van 10 tot 20 jaar geleden illustreerde hij aan de hand van sollicitatiegesprek dat hij afgelopen week had gevoerd in verband met het aantrekken van een nieuwe medewerker. De gebruikelijke arbeidsvoorwaarden, zoals salaris – laat staan de laptop en mobiel – kwamen hierbij niet aan de orde. Uitgangspunt is dat dit goed is geregeld. Maar er werd wel gevraagd of er vanuit huis kan worden gewerkt, langere vakanties kunnen worden opgenomen, vanuit het buitenland mag worden gewerkt en of het bedrijf zich inzet voor maatschappelijke opgaven. Deze laatste vraag overviel Bos een beetje. 'Wij spelen een belangrijke rol in het vullen van de staatskas en daar ben ik trots op. Met loonheffing dragen we zo'n 50 procent bij aan de begroting, dat vind ik bijzonder maatschappelijk.' Maar daar doelde de sollicitant niet op, het ging hem om een goed doel, zoals zorg,





Peter Bos

duurzaamheid of armoede wellicht.

## Werkkostenregeling

Daarna zette Bos zijn fiscale bril op. Wat kan een werkgever fiscaal? Hij richtte zich daarbij op de werkkostenregeling, waarvan hij nog weet dat deze is ontstaan uit een behoefte om de Wet op de loonbelasting te vereenvoudigen. Achteraf gezien is dit niet echt gelukt, schamperde hij, want in plaats van de elf uitzonderingen op het loonbegrip, telt de werkkostenregeling inmiddels twaalf uitzonderingen. Maar deze uitzonderingen bieden wel de mogelijkheid om de wig (het verschil tussen bruto- en nettoloon) te matigen. Hij lichtte dit toe: 'Het gaat hier om gerichte vrijstellingen voor de werkgever, die deze kan inzetten voor de werknemer. Als een werkgever bereid is dat te doen, is dat voor de werknemer heel fijn, want dat betekent dat je daar als werknemer geen belasting over hoeft te betalen.'

Van de twaalf uitzonderingen omschreef hij er vier als kansrijk in de huidige opgave van 'binden en boeien'. Ten eerste het onderhoud en verbetering van vaardigheden, ten tweede studie, opleiding en procedure Eerder Verworven Competenties (EVC), ten derde de noodzakelijke gereedschappen, zoals computers en mobiele communicatiemiddelen en tot slot thuiswerkvergoedingen, waarvan hij de huidige hoogte als laag en niet kostendekkend omschreef. Vervolgens hield hij een pleidooi om de werkkostenregeling te moderniseren, omdat deze nu vooral aansluit op bij oudere werknemers. 'Voor het aantrekkelijk maken van een en ander in de ogen van de nieuwe generatie is een andere blik nodig.' De eerste punten voor de gewenste modernisering had hij al klaar, namelijk een adequate vergoeding voor de thuiswerkplek. Daarnaast dacht hij aan mogelijkheden voor het extra stimuleren van schone vervoersmiddelen. En als derde mogelijkheid om maatschappelijk relevant gedrag te stimuleren.

Maatschappelijk relevant en verbindend zijn, kan bijvoorbeeld door het aanbieden van scholing, ruimte voor maatschappelijke werkzaamheden (onderhoud kennis en vaardigheden), bevorderen van fysieke en mentale vitaliteit van werknemers (bijv. sporten, coach, mindfulness, stresspreventie training). Bij het stimuleren van maatschappelijk relevant gedrag noemde hij als concrete mogelijkheden het sparen voor verlof (voor bijv. maatschappelijke stages of

mantelzorg) en het sparen voor groene voorzieningen met een bijdrage van de overheid (denk hierbij aan emissieloos vervoer, vergroening in en om het huis). Voor sommige zaken bestaan er al mogelijkheden, maar die worden vaak onnodig beperkt toegepast. Denk aan sporten of mentale wellness verplicht op (en dus niet buiten) de werkplek en het bevorderen van een gezonde leefstijl – denk aan gratis gezonde voeding op de werkplek.

Bos besteedde in dit kader ook aandacht aan de fiscale mogelijkheden van een personeelsfonds. Naast het feit dat zo'n fonds bij maatschappelijke activiteiten een nuttige coördinerende rol kan spelen zijn uitkeringen uit zo'n fonds – onder voorwaarden – belastingvrij.

Vanuit de zaal vroeg een lid na afloop van het betoog of het niet veel praktischer is om personeelsschaarste op te lossen door te zorgen dat iedereen 10 procent meer gaat werken. Iets was Peter Bos niet weersprak, maar hij gaf aan dat zijn pleidooi was gericht op het maatschappelijk relevant houden van de werkkostenregeling. Daar voegde hij aan toe dat nu wel heel veel belasting op loon wordt geheven en dat naar zijn mening arbeid minder zwaar zou moeten worden belast en consumptie zwaarder.

Erelid Leo Stevens, die belangstellend had geluisterd, plaatste bij dit alles een kritische noot. Namelijk dat de voorstellen van Bos het belastingstelsel alleen maar complexer zouden maken, terwijl er juist behoefte is aan een vereenvoudiging van het belastingstelsel. Hij vertelde dat hij twee dagen geleden een bijeenkomst op Financiën had bezocht, waar een diametraal ander verhaal was gehouden. Waarop Bos zei dat hij ook een dergelijk verhaal had kunnen verdedigen.

Hierop ontstond een korte discussie of arbeidsschaarste is op te lossen door verschuiving van belastingheffing op arbeid naar die op consumptie, waarop gesteld werd dat dit allebei zijn weerslag heeft op loononderhandelingen en dat voorop moet staan dat arbeid moet lonen. Waarbij nog werd gesteld dat als de directe opbrengst van arbeid omhoog zou gaan dit volgens Bos wel een positief effect zou hebben op de arbeidsdeelname.

## Bonus en gedeeltelijke bedrijfsoverdracht

Dennis Heijmink (gekend spreker binnen het RB en de grote man achter de 'Landelijke Fiscalisten Dag') ging vervolgens in op de mogelijkheden die bedrijven hebben om hun medewerkers aan de onderneming te binden, met name door hen tijdens het dienstverband – op welke wijze dan ook – te laten participeren in de onderneming. Voorop staat dat de mogelijkheden voor de IB-ondernemer en de BV-ondernemer sterk verschillen. De IB-ondernemer kan natuurlijk een resultaatsafhankelijke bonus toekennen. Maar het bindende karakter daarvan is beperkt.

Wellicht – en daarvoor had Heijmink diep in het verleden gegraven – bestaan er in deze situatie mogelijkheden voor personeelsparticipatie door middel van bijvoorbeeld een stille maatschap. Een en ander werd uiteengezet aan de hand van een casus waarin twee vrienden een goedlopend ICT-bedrijf hebben en daarin twee getalenteerde medewerkers willen laten participeren. Maar hoe een en ander ook wordt vormgegeven: het onttaardt al snel in een enorme papierwinkel.

Een BV heeft in dit opzicht meer mogelijkheden. Denk aan het toekennen van aandelen, opties daarop – denk ook aan het lucratief belang, al wordt naar de mening van Heijmink maar weinig over geprocedeerd – SAR's (opties die altijd afgerekend worden en dus



Dennis Heijmink

feitelijk geen onderliggend aandeel kennen) en andere vormen van (collectieve) medewerkersparticipatie. Aandachtspunt in al deze gevallen is uiteraard de fiscaliteit. Levert het toekennen van de (extra) beloning de werkgever een aftrekbare (loon)post op en dient de werknemer over dit voordeel loonbelasting te betalen? Aardig en voor de praktijk interessant was de door Heijmink opgeworpen vraag of de WKR nog voor verrassingen kon zorgen. Met andere woorden: een bonus kan onder het regime van de WKR gebracht worden.

Bij het toekennen van een (winstafhankelijke) bonus in de loonsfeer, is artikel 31, lid 1f van de Wet op de Loonbelasting 1964 van belang: een bonus kan slechts onbelast verstrekt worden voor zover de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate groter is dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden in de regel worden aangewezen. Hiervoor geldt de gebruikelijkheidsstoets. Heijmink weet te melden dat er tot € 2.400 doorgaans geen vragen zijn. En hij benadrukte dat de bewijslast bij de inspecteur ligt. Uit door hem aangehaalde jurisprudentie bleek echter ook dat deze bewijslast geen onoverkomelijke hobbel hoeft te wezen. In een hem bekende procedure waarin onder de WKR voor forse bedragen aandelen waren toegekend had de inspecteur – die door de Rechtbank de bewijslast van de (on)gebruikelijkheid opgelegd had gekregen – een groot aantal bedrijven had aangeschreven met de vraag of zij onder het WKR-regime (onbelaste) bonussen uitkeerden. Welgeteld één bedrijf deed dat en dan was het nog tientjeswerk. Met deze uitkomst had de inspecteur volgens de rechter aan zijn bewijslast voldaan en werd de uitkering gewoon belast.

Wat verder speelt is de vraag waar de bonus op wordt gebaseerd: op de omzet of de waarde van het bedrijf. En hoe stel je die waarde dan vast? Bij de overdracht van delen van het bedrijf is de waardebepaling ook van belang. Interessant verschil is dat er een verschil is in de regels waar je mee te maken hebt voor medewerkers die al in dienst zijn en als een nieuwe medewerker wordt aangenomen die gaat deelnemen. In het eerste geval speelt de loonbelasting, in het tweede geval niet.

Een variant die Heijmink in geval van een BV 'aardig' noemde waren de SARs wat zoals bekend staat voor Stock Appreciation



Krieshna Soekhlal

Right. Bij een SAR is sprake van een optie, die echter niet uitgeoefend kan worden, maar waarbij sprake is van een afrekening in geld. Je kunt een SAR dus ook zien als een (weliswaar bijzondere) bonus, waarbij de uiteindelijke hoogte gebaseerd is op de waardeontwikkeling van een aandeel in het aandelenkapitaal van de werkgever of een daaraan gerelateerde vennootschap. Eigenaarschap of zeggenschap zal bij een SAR niet aan de orde komen, en dat zal menig werkgever in het mkb aanspreken. Hoe de invulling van de SAR verder vorm wordt gegeven, is aan partijen. Er kan sprake zijn van een voor de SAR relevante periode, maar er kan ook tot uitkering overgegaan worden als een bepaald doel is gerealiseerd of tussentijds bepaalde doelstellingen zijn behaald. En je kunt ook afspraken maken wat gebeurt als een werknemer uit dienst gaat. Voor werkgevers heeft SAR als voordeel dat deze uitkering wél fiscaal aftrekbaar is van de winst, de werknemer zal over de uitkering gewoon belasting verschuldigd zijn.

## Bedrijfsopvolgingsregelingen

Als derde en laatste spreker kwam Krieshna Soekhlal aan het woord. Soekhlal is verbonden aan het Ministerie van Financiën, maar daarnaast een gekend docent binnen onze eigen RB-opleiding. Hij ging in op de fiscale aspecten van bedrijfsopvolging door werknemers bij familiebedrijven. Omdat van veel werknemers gezegd kan worden dat niemand het bedrijf waarin gewerkt wordt beter begrijpt dan zij, zullen zij (afgezien van de naaste familie, maar dan spelen andere overwegingen doorgaans een rol) vaak de meest voor de hand liggende opvolger zijn. Het betreft hier geen gemakkelijk onderwerp waarbij langs gebaande paden gegaan kan worden, omdat bij opvolging door een medewerkers al snel het monster van het fiscale loonbegrip dreigt op te duiken, waar haast alle denkbare voordelen door getroffen worden.

Ondanks deze hobbel is toch sprake van een uiterst relevant onderwerp, ook omdat familiebedrijven zorgen van zo'n 30 procent van de werkgelegenheid, en omdat uit de statistieken blijkt dat een groot deel van de eigenaren 55-plus is. De overdracht van familiebedrijven op nieuwe generaties is complex omdat er meerdere stakeholders en belangen spelen. Soekhlal toonde deze (vaak overlappende) posities in het driecirkelmodel.

Doel en strekking van de bekende bedrijfsopvolgingsregeling

(BOR) is te voorkomen dat belastingheffing bij reële bedrijfsoverdrachten de onderneming in gevaar brengt. In de inkomstenbelasting kan een fiscale claim bij bedrijfsopvolging vaak doorgeschoven worden. Een faciliteit die volgens velen belangrijker is dan de veel bekendere bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet. Soekhlal ging verder in op de wijzigingen in de Bedrijfsopvolgingsregeling die inmiddels in werking zijn getreden dan wel dan vanaf volgende jaar zullen gaan. Het meest interessant noemde hij de dienstbetrekkingseis en leeftijd. De eis van 36 maanden omschreef hij een dode letter. ‘Deze eis stelt weinig voor, daar kom je makkelijk aan en het is logisch om deze te laten vervallen.’ Dan het al genoemde monster van het loonbegrip, dat het toekennen van (fiscale) voordelen voor bedrijfsopvolgers feitelijk onmogelijk maakt. Hoe kunnen in dit verband discussies over de vraag naar het al dan niet van toepassing zijn van het fiscale loonbegrip worden voorkomen? Dit kan bijvoorbeeld door te stellen dat het geen loon is, dat het dus in het voorliggende geval niet gaat om de dienstbetrekking. Een haast onmogelijke opgave. En als het niet om loon gaat, wat zijn dan de verdere eisen? Dat omschreef hij als een kwalificatievraag. Vanuit de zaal kwam toen de vraag: Waarom zou deze persoon de onderneming of aandelenpakket overnemen? Is dat een extra vergoeding of zijn er een andere redenen? Een lid wist het antwoord wel: het gaat om continuïteit van de onderneming. Het salaris is al verkregen – het gaat om iets extra’s.

Probleem daarbij is echter dat de rechter hier niet in mee gaat. Daarom adviseerde Soekhlal om hierover vooraf met Belastingdienst in overleg te gaan, omdat het voor beide partijen van belang is om hier vooraf duidelijke afspraken over te hebben. ‘Want als het niet gaat om loon, dan kom je in een waarderingsdiscussie.’ Als we niet ontkomen aan loondiscussie, dan zijn de mogelijkheden verbod op doorverkoop, langdurige anti-speculatie of het fixeren van de waardering. Dergelijke maatregelen verzach-

ten de pijn. Praktisch tip hierbij was: zorg voor een goed waarderingsrapport bij een vooroverleg, dat versnelt. In de praktijk merkt hij dat veel ondernemingen voorafgaand aan opvolging worden geherstructureerd en daarmee ‘lichter’ worden gemaakt. Het eigen vermogen wordt vervangen door vreemd vermogen. Vervolgens stelde hij de vraag aan de orde hoe de overdracht aan een werknemer wordt gefinancierd. Als er voldoende middelen zijn is dat niet zo’n probleem, maar in de regel ontbreken die. Mag werkgever de werkgever in zo’n geval financieren? Daar zijn inderdaad regels over, waarbij het lucratief belang speelt. Soekhlal concludeerde dat het best zuur is dat er door een overnemende werknemer loonbelasting moet worden betaald over het veronderstelde voordeel in geval van een bedrijfsovername. Dat is zeker het geval als anderen (derden of familieleden van de overdragende partij) het voordeel onbelast kunnen realiseren. Blijkbaar staat het ‘voordeel uit dienstbetrekking dan niet of althans veel minder voorop. Als het allemaal niet anders is adviseert hij om praktisch met de Belastingdienst naar oplossingen te zoeken. Met daarbij de kanttekening dat de wet best strak is.

### De uitsmijter

De middag werd informeel afgesloten door filosoof en cabaretier Paul Smit, die opmerkelijke feiten meldde over de werking van het brein. In sneltreinvaart legde hij heel duidelijk uit hoe en waarom we reageren zoals we doen: we zoeken steeds naar veiligheid, we zijn ingesteld op routines en we zoeken telkens weer naar dingen die onze vragen kunnen verklaren. En soms doen we het anders: dat is het geval als passie of urgentie wint. Ook de verschillen tussen de generaties legde hij haarfijn uit. Wie na zijn betoog nog niet van overtuigd is dat het noodzakelijk is om twintigers in huis te halen, omdat deze creativiteit en vernieuwing brengen, overtuigde hij het met zingen van de top 10 van de Top 1000. Waarbij de overeenkomst was dat al deze toppers door twintigers zijn gemaakt.



Paul Smit



# GenIA-L

Powered by NDFR



## SLIMMER WERKEN MET AI

GenIA-L transformeert jouw adviespraktijk met slimme AI toepassingen. In combinatie met betrouwbare en gevalideerde bronnen uit NDFR geeft GenIA-L onderbouwd antwoord op jouw onderzoeksvraag, compleet met bronvermelding en referentie. Zo heb je precies de juiste kennis en inzichten paraat om sneller, beter en slimmer te kunnen werken. Nu ben jij klaar voor wat er vandaag én morgen van je wordt gevraagd.

GA VOOR MEER INFORMATIE NAAR: [SDU.NL/NDFR-AI](https://sdu.nl/ndfr-ai)

Sdu





Bestuur en directie

door Harald Bresser

# Meerjarenbegroting RB, waarom?

**Het Register Belastingadviseurs (RB) wil een stabiele vereniging zijn en dat in de komende jaren ook blijven. Stabiel qua ledenaantal, maar zeker ook stabiel qua financiën. Daarom heeft het bestuur in de laatste Algemene Ledenvergadering naast de begroting voor het aanstaande jaar voor het eerst in ons bestaan ook een meerjarenbegroting gepresenteerd.**

Het RB heeft, net als een heleboel andere verenigingen, te maken met relevante maatschappelijke ontwikkelingen als vergrijzing en een ten gevolge daarvan ouder wordend ledenbestand. Ook is het zo dat 'men' steeds minder snel lid wordt van een vereniging met als direct gevolg dalende ledenaantallen. Met de introductie van een meerjarenplan en een daarbij behorende meerjarenbegroting willen we bij onze leden bewustwording creëren over de gevolgen voor het RB (met name de financiële impact van voorgenomen bestuursbesluiten) als we alles bij het oude laten.

## Ledenbestand; drie groepen

Kijken we naar ons ledenbestand dan zien we dat daarin heel duidelijk drie groepen zijn te onderscheiden: de jongere leden (tot 35 jaar), een middengroep (van 35 tot 67 jaar) en een 67+ groep.

De afdeling Finance van het RB heeft aan de hand van de verdeling van onze ledenaantallen over deze drie groepen geëxtrapoleerd hoe de situatie over vier jaar is en welke invloed die situatie heeft op onze financiële planning. We willen voorkomen dat we over vier jaar 'ineens' geconfronteerd worden met zaken die we nu al voorzien en waar we dus heel goed op kunnen anticiperen. We zijn er op dit moment vroeg en op tijd bij.

## Nu actie ondernemen; 'de vierhoek'

Als we de komende jaren geen actie ondernemen dan komen we op enig moment op een punt dat het RB in de richting van de jaren 2027, 2028 en 2029 25% van haar huidige contributie inkomsten gaat missen. Dat is natuurlijk een ongewenste situatie. We moeten dus vooruitkijken en plannen maken om tijdige maatregelen te nemen dat tij te keren.

Die plannen zijn er. Binnen het bestuur en het bureau bruist het van de ideeën om met behulp van 'de vierhoek' te komen tot een stabiele situatie. Die vierhoek bestaat uit de volgende onderdelen: het werven van nieuwe leden, het aanboren van andere bronnen van inkomsten, fors snijden in de kosten en als laatste het verhogen van de contributie met meer dan de normale inflatiecorrectie.

Onnodig te zeggen dat met name de laatste twee methoden niet de voorkeur van bestuur en bureau hebben. Het snijden in de kosten gaat veelal direct ten koste van de service die we onze leden kunnen bieden. Dit neemt niet weg dat we wel kijken waar we (kleinere) besparingen kunnen doorvoeren. Het extra verhogen van de contributie is ook niet direct een oplossing waarmee we onze leden tegemoetkomen. Daar waar het kan, moet de focus dus liggen op het werven van nieuwe leden en het aanboren van andere bronnen van inkomsten.

## Leden werven, inkomsten genereren

Onze voorzitter Vincent de Jong heeft het al eens eerder gezegd, 'hoe meer leden je hebt, des te groter de vuist is die je kunt maken'. Het behoud van een vereniging als de onze zijn onze leden, zonder leden hebben we geen enkel bestaansrecht. Hoe stel je nu zeker dat we ons ledenaantal behouden en idealiter uitbreiden in de komende jaren? In de laatste ALV bleek dat het bestuur daar over heeft nagedacht. Ideeën die er zijn en waarvan er sommige ook al ter tafel zijn gebracht in die ALV: het enigszins versoepelen van de lidmaatschapsvereisten. Is het een idee om afgestuurde hbo'ers (van de oude opleidingen fiscaal recht of fiscale economie) met relevante werkervaring direct lid te laten worden van onze vereniging? Het levert vast een aardige discussie op, maar

we moeten er in het kader van de stabiliteit van onze vereniging wel serieus over nadenken.

Maar denk ook aan de opleiding tot RB, die duurt nu best lang. Maar willen de jongere potentiële leden van het RB dat nog wel, zo'n lange interne RB-opleiding doen naast je werk? Of komt dan hun 'work-life-balance' in het geding?

Daar kun je als oudere, of liever: 'oudere jongere', best een mening over hebben, maar feit is wel dat de jongeren van nu daar veel meer over nadenken dan die 'oudere jongeren' dat deden toen zij hun leeftijd hadden. Studiebeasting versus 'work-lifebalance' is een onderwerp dat je mee zou moeten nemen in de plannen voor de toekomst van de opleidingentak van het RB.

In het kader van het aanboren van andere bronnen van inkomsten, ook daarover is tijdens de laatste ALV wat gezegd. Sponsoring van onze events is daar een voorbeeld van. Maar denk ook aan vormen van het tegen betaling beschikbaar stellen van onze kennis en kunde aan niet-leden.

## Voorbereid op de toekomst

Kortom, een meerjarenplan en bijbehorende meerjarenbegroting is voor het RB wellicht iets nieuws, of althans iets wat de afgelopen jaren niet aan de orde is geweest. Om te zorgen dat we ook in de toekomst een stabiele vereniging willen zijn en blijven heeft het bestuur dit onderwerp op de meest recente ALV prominent aan de orde gesteld. We moeten onze ogen niet sluiten voor maatschappelijke ontwikkelingen als vergrijzing en daarom moeten we in het kader van onze financiële stabiliteit anticiperen op wat er in de komende periode gaat gebeuren met ons ledenbestand. In komende ledenvergaderingen zal dit onderwerp dus zeker een terugkerend item worden.



Foto's: Raphaël Drent



Bestuur en directie

door Inka de Jong

# Aanpassen PE-, Tuchtrechtspraak- en Huishoudelijk reglement

Graag brengen we je op de hoogte waar we als Bureau en Bestuur mee bezig zijn. Voor 2024 is dat onder meer het updaten van de verschillende reglementen. Als RB hebben we een flink aantal reglementen. Met een deel hiervan kom je ongemerkt dagelijks in de (advies)praktijk in aanraking, andere reglementen zijn (gelukkig) minder vaak van toepassing.

## PE-reglement

In 2024 houden we het Reglement Permanente Educatie tegen het licht. Op basis van signalen en vragen van leden inventariseren we graag samen met leden of en waar het huidige reglement vereenvoudigd kan worden. Omdat het PE-reglement bij uitstek een reglement is waar leden structureel mee te maken hebben en waar veel leden ook een mening over hebben, willen we je actief betrekken bij eventuele aanpassingen van het PE-reglement. Allereerst hebben we de afgelopen maanden een inventarisatie gedaan van signalen vanuit de praktijk en de wensen en knelpunten die bestaan op het gebied van het PE-reglement. Binnenkort doen we een uitvraag onder leden om deel te nemen aan een werkgroep, die mee wil denken over de inhoud van het PE-reglement en input geeft voor het updaten van het PE-reglement. Als je hier ideeën over hebt en tijd en zin hebt om mee te denken, meld je dan aan voor deze werkgroep. Hou de uitvraag in de gaten!

## Reglement Tuchtrechtspraak

Als lid van het RB val je onder het Tucht-recht van het RB. Lidmaatschap van onze vereniging staat namelijk voor kwaliteit. De basis van de manier waarop je je vak uitoefent, is vastgelegd in het Reglement Beroepsuitoefening (RBu). Als één van je klanten het niet eens is met de manier waarop je hebt gehandeld, dan kan de klant een klacht indienen.

In het Reglement Tuchtrechtspraak staat deze klachtenprocedure beschreven. Wanneer een klacht tegen een lid wordt ingediend loopt dit niet via het Bureau, maar via de Raad van Tucht (en daarna de Raad van Beroep). Deze raden zijn onafhankelijk



Inka de Jong

en worden ondersteund door een onafhankelijk (gespecialiseerd) secretariaat. Onlangs hebben we deze samenwerking geëvalueerd en van beide kanten bestaat de wens om de procedure efficiënter en eenduidiger in te richten. Daarnaast zouden we het reglement willen laten aansluiten op het reglement van andere koepelorganisaties. Deze input zullen we meenemen bij het updaten van het Tuchtreglement.

## Huishoudelijk reglement

Ook het huishoudelijk reglement nemen we komend jaar onder de loep en willen we waar nodig aanpassen. Het gaat hier met name om een aantal technische wijzigingen. Daarnaast is er een belangrijk inhoudelijk punt: de mogelijke verrui-

*Daarnaast is er een belangrijk inhoudelijk punt: de mogelijke verruiming van de lidmaatschapseisen voor hbo'ers.*

ming van de lidmaatschapseisen voor hbo'ers met een (nagenoeg volledige) fiscale opleiding 'oude stijl'. Hierover hebben we de mening en input bij de leden gevraagd middels een poll eind vorig jaar. Veel leden hebben goed onderbouwd gereageerd. Hier zijn we heel blij mee. De reacties waren echter niet heel eenduidig. We willen ook hierover in gesprek met de leden om te kijken in hoeverre we zowel de voor- als de tegenstanders tegemoet kunnen komen en mogelijke bezwaren kunnen verminderen, dan wel wegnemen.

## Tot slot

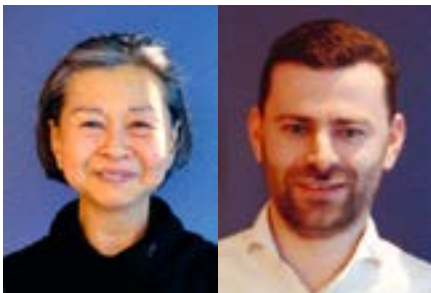
We verwachten dat we de nieuwe reglementen tijdens de ALV in juni 2024 aan alle leden kunnen voorleggen. Naast de voornoemde reglementen, zullen we in de komende maanden ook nog aandacht besteden aan het RBu. Ook dit reglement dient op punten te worden aangepast en in lijn te worden gebracht met het nieuwe toetsingsarrangement met Bureau Financieel Toezicht. Hier zullen we in een uitgebreider artikel in een volgend Register nader op ingaan.

## Inka de Jong

– bestuurslid RB en portefeuillehouder Kwaliteit

# Vroeger was alles beter

De generatiekloof is een veelbesproken onderwerp waar veel vooroordelen over bestaan. Zo zou de oudere generatie bijvoorbeeld als minder bedreven in technologie worden beschouwd. Terwijl, de jongere generatie als 'lui' en niet toegewijd aan hun werk wordt gezien. In hoeverre kloppen deze vooroordelen, en is deze kloof echt zo groot als velen denken? In dit artikel gaat Jong RB-lid Nicky Broeders, werkzaam als belastingadviseur bij Scab, in gesprek met Buitengewoon RB-lid Joyce Harkink over maatschappelijk actuele kwesties: de woningmarkt en duurzaamheid.



## Woningmarkt

### Joyce

- Ongelijke kansen vermogensopbouw
- + Meer laagbouw en gelijkvloers

### Nicky

- Onrealistische kijk op doorstroming
- + Meer woningen in lager segment

Veel vraag naar woningen, maar te weinig aanbod is dé formule voor de aanhoudende gekte op de woningmarkt gebleken. Hoe kijken de twee generaties aan tegen dit probleem, en wat zien zij als een mogelijke oplossing? Joyce start het gesprek met een scherpe stelling 'Ik vind dat woningen meer voor particulieren als woning bereikbaar moeten zijn en blijven, en niet te snel alleen bereikbaar voor beleggers. Gemeenten moeten hierin meer en sneller kunnen sturen. Ik denk dat je in Nederland heel goed aan je vermogen kunt bouwen middels je woning. Als je altijd alleen maar gehurd hebt, kan dat niet en bouw je geen vermogen op.' Nicky van Jong RB is het daarmee eens, maar geeft aan dat dit probleem niet alleen door beleggers wordt veroorzaakt. 'Of het tekort aan woningen door de belegger komt, weet ik niet. Beleggers zijn juist ook degenen die panden beschikbaar maken voor de markt. We lopen nu in

Nederland alleen aan tegen het feit dat er te weinig betaalbare woningen zijn. Dit zie je zeker in de grotere steden.' Nicky stelt vervolgens dat vooral dure appartementen worden gebouwd. 'Men denkt dan vaak dat dat goed is voor de doorstroming. Maar, wat ik zie is dat de woningen die te koop worden gezet door ouderen die doorstromen naar deze appartementen ook gewoon onbetaalbaar blijven voor jongere generaties. De huidige oudere generatie woont in relatief dure huizen. Het zijn juist de kamers en starterswoningen waar een gebrek aan is.' Dit is een fenomeen dat ook Joyce opvalt en wat zij persoonlijk ook ervaren heeft. 'We hebben 3 jaar terug een klein appartement gekocht in Amersfoort omdat we gelijkvloers wilden wonen. Anderhalf jaar later hebben we het verkocht voor anderhalve ton meer! Zo wordt het onbereikbaar voor starters en wij steken deze vermogensopbouw weer in een nóg duurdere woning. Ik bedoel maar.' 'Daar valt niet tegenop te werken', reageert Nicky.

## Duurzaamheid

### Joyce

- + Flexibiliteit in de duurzame transitie

### Nicky

- + Duurzame investering voor iedereen betaalbaar maken

Duurzaamheid is ook een onderwerp dat bij beide generaties speelt. Bij dit onderwerp laat vooral Joyce merken dat ze hier zelf flexibel mee omgaat 'De energieprijzen gaan straks natuurlijk omhoog en dan kom je al snel bij zonnepanelen uit. Op ons zomerhuisje hebben wij drie zonnepanelen, zonder subsidie. Op het park is nu nog een salderingsregeling, maar deze wordt ook afgeschaft. Dan denk ik 'nou en,

dan was ik maar als de zon schijnt'. Tja, op die manier moet je je voordeel zien te halen. Al is er geen subsidie of teruglevering meer, men zal ze op een gegeven moment toch aanschaffen omdat het uiteindelijk in energiekosten scheelt. Het scheelt voor jezelf en het is beter voor het milieu.'

Nicky is het daarmee eens, maar heeft meer moeite met het fiscaal stimuleren van verduurzaming 'Dat klopt inderdaad, maar je moet wel het geld hebben om dit in eerste instantie te kunnen betalen. Naar mijn mening leidt het stimuleren van verduurzaming met fiscale maatregelen tot scheefgroei. Het zijn voornamelijk de mensen die het al goed hebben die hiervan profiteren. Zij krijgen het belastingvoordeel en daarbovenop het voordeel van de lagere energie- en brandstofkosten. Het zijn vooral de Tesla's die de afgelopen jaren van de lopende band zijn gerold... Nu er eindelijk elektrische middenklasse auto's op de markt komen, worden de belastingvoordelen weer grotendeels teruggedraaid. Daar heb ik wel moeite mee. Als we collectief duurzamer willen leven, moet iedereen daarin kunnen investeren. In mijn ogen bereik je meer met directe subsidies.' Tijdens het gesprek tussen de twee generaties zijn niet alleen deze twee onderwerpen aan bod gekomen. Ben jij benieuwd hoe zij over andere maatschappelijke thema's denken? Lees op onze site dan nu de blogreeks 'De generatiekloof'.



# Kijk vooruit met Vrouwen in Fiscaliteit

De fiscale wereld is vooralsnog overwegend een mannenwereld. Het is daarom belangrijk dat ook vrouwen nog meer in hun kracht komen te staan en hun positie weten te versterken. Met dit doel is in 2022 de community 'Vrouwen in Fiscaliteit' gestart. Het begin van het nieuwe jaar geeft ons een mooie aanleiding om over dit initiatief in gesprek te gaan met ambassadeurs Lisette Branten - Van Hoof en Laura Duin.

## De community bestaat inmiddels alweer twee jaar. Waar staat Vrouwen in Fiscaliteit nu?

**Lisette:** 'Je zegt alweer, maar ik zou eerder zeggen pas. We zijn als community eigenlijk piepjong. De afgelopen twee jaar hebben we ons vooral gericht op het vergroten van onze zichtbaarheid, en dat lukt heel aardig. Ondertussen hebben 90 vrouwen zich al aangesloten bij onze WhatsApp-groep.'

**Laura:** '2023 heeft voor ons ook echt in het teken gestaan van het onderlinge vertrouwen tussen ons als ambassadeurs. Deze basis heb je nodig om iets als dit uit te kunnen rollen met elkaar.'

**Lisette:** 'Helemaal mee eens! We zijn natuurlijk als volslagen vreemden van elkaar begonnen. Als je dan ziet wat we in die twee jaar hebben opgebouwd, is dat een hele grote stap vooruit. We hebben in 2023 meerdere evenementen georganiseerd. Voor mij springt de boksclicin eruit. Daar leerde je heel laagdrempelig zoveel mensen kennen, dat is heel mooi.'

**Laura:** 'Dat krijgen we ook van veel deelnemers terug. Ze zijn blij dat we evenementen aanbieden waarbij je elkaar op een andere, ongedwongen manier kunt ontmoeten.'

## Wat is volgens jullie het belang van een community zoals deze?

**Lisette:** 'Ja, daar raak je toch het doel van de community. We willen beslist niet worden gezien als het 'thee-drinkende-vrouwenclubje', maar echt als een groep die de individuele krachten van vrouwen bundelt en deze versterkt.'

**Laura:** 'Het gaat erom dat we een comfortabele sfeer creëren waarin vrouwen zich sterk voelen in een wereld die niet altijd even makkelijk voor ze is. Ook willen we



Laura Duin

graag voorzien in de behoefte van een laagdrempelige verbinding met elkaar. Het gaat hierbij ook over respect hebben voor elkaar. Dat zorgt dat je kwetsbaar durft te zijn.'

## Zien jullie voor deze community ook een bredere rol in de samenleving weggelegd?

**Lisette:** 'Absoluut! Waarom niet, er speelt zo veel.' Laura: 'We willen in de toekomst ook een evenement organiseren waarbij ook niet-RB-leden welkom zijn. Dit willen we echt graag uitbreiden om onze waarden op een breder vlak naar buiten te brengen.' Lisette: 'Ook om in gesprek te gaan over maatschappelijke issues.'

**Laura:** 'Ja! Denk aan loonkloven of de papadag bijvoorbeeld. Het beweegt in de samenleving. Ik denk niet dat we er oordelend naar moeten kijken, maar dat we gewoon met elkaar moeten proberen om hier en daar verandering aan te brengen. Dat er een nóg grotere gelijkheid ontstaat tussen de carrière van mannen en vrouwen.'



Lisette Branten-Van Hoof

## Wat kunnen we van Vrouwen in Fiscaliteit verwachten in 2024?

**Lisette:** 'Onze taak is om de community en het RB op de kaart te blijven zetten. Dit willen we doen door evenementen aan te bieden die bijdragen aan zowel de ontwikkeling van de mens als die van de professional. Het is in ieder geval de bedoeling om dit jaar vier evenementen te organiseren.'

**Laura:** 'We pakken ook het schrijven van blogs weer verder op, en blijven met onze aanwezigheid zichtbaar op RB-evenementen. Het is leuk om op zo'n evenement een stand te hebben die een comfortabele plek biedt.'



Sluit je bij ons aan, en ervaar de community zelf. Scan de QR-code voor meer informatie.

# Platform Samen Digitaal Veilig

Sinds 2023 is het Register Belastingadviseurs (RB) lid van MKB-Nederland. Afgelopen november kondigden we aan concreter te willen maken hoe de leden van het RB direct voordeel kunnen hebben van het lidmaatschap. Genoemd werd toen het Platform Samen Digitaal Veilig. Wat is Samen Digitaal Veilig?

De samenleving wordt steeds meer digitaal. Bedrijven omarmen het digitale werken, sterker nog: ze kunnen niet meer zonder. Maar...digitaal werken is niet zonder risico. Dagelijks lezen we over ondernemers die slachtoffer worden van internetcriminelen.

We merken dat veel ondernemers de veiligheid van digitaal werken niet scherp op het netvlies hebben. Misschien ervaren zij de drempel om aan digitale veiligheid te werken als te hoog. Ze denken alles goed geregeld te hebben, maar helaas blijkt keer op keer dat de digitale veiligheid toch niet helemaal in orde is. De mkb-ondernemer moet een inhaalslag maken. Daarom heeft MKB-Nederland, met de steun van het ministerie van Justitie en Veiligheid, het ministerie van Economische Zaken en Klimaat, het Digital Trust Center en het Instituut voor Verenigingen, Branches en Beroepen dit nieuwe initiatief ontwikkeld.

## Digitale veiligheid, first steps

Met Samen Digitaal Veilig kan een ondernemer, bedrijf, specialist of zzp'er – kosteloos – heel makkelijk de eerste stappen zetten om digitaal veiliger te worden. In het Samen Digitaal Veilig platform zitten onder andere:

- acht opleidingsvideo's; voor de ondernemer en voor de medewerkers.
- een vragenlijst voor de software en IT-leveranciers waar de ondernemer mee samenwerkt.
- een intern overzicht bij van de punten waar je op moet letten als ondernemer.

Het resultaat wordt gepresenteerd op een overzichtelijk veiligheidsdashboard. Daardoor heb je als ondernemer direct een goed beeld van hoe digitaal veilig je bent. Met deze concrete tools en informatie wordt het heel makkelijk de eerste stappen te zetten om digitaal veiliger te worden.



Ga naar de RB-ledenwebsite en kijk daar op de ledenvoordeel-pagina ([rb.nl/leden/lidmaatschap/ledenvoordeel/samen-digitaal-veilig](https://rb.nl/leden/lidmaatschap/ledenvoordeel/samen-digitaal-veilig)). Of kijk op [www.samendigitaal-veilig.nl](https://www.samendigitaal-veilig.nl) voor meer informatie. Heb je vragen over dit ledenvoordeel? Neem dan contact op via [info@rb.nl](mailto:info@rb.nl)



## Zaterdag 9 maart Landelijke Aangifte dag

**Op zaterdag 9 maart organiseren de Belastingwinkels in Nederland de Landelijke Aangifte dag. Tijdens deze dag helpen een groot aantal vrijwilligers mensen met een laag inkomen/vermogen bij het invullen van hun aangifte.**

SOFiR (Stichting Ondersteuning Fiscale Rechtshulp), die op initiatief van Diana van Hout is opgericht en waar het RB aan deelneemt, is een van de krachten van Landelijke Aangifte dag. SOFiR is een organisatie van fiscale professionals die hun krachten bundelen om fiscale rechtshulp toegankelijk te maken voor degenen die het hard nodig hebben maar minder goed kunnen betalen.

### Vrijwilligers gezocht

Heb je ooit gedacht aan het inzetten van jouw fiscale kennis

en expertise om daadwerkelijk een verschil te maken in de maatschappij? Dat kan door je aan te melden als vrijwilliger bij SOFiR. Tijdens de Landelijke Aangifte dag, kan je bijvoorbeeld als vraagbaak fungeren. Maar er zijn nog veel meer mogelijkheden; je kan ook een sparringpartner voor maatschappelijke organisaties worden. Als vrijwilliger ontwikkel je 'pro bono' cliëntrelaties en draag je bij aan het oplossen van fiscale problematiek voor organisaties die zich inzetten voor min- en onvermogenen.

Kijk voor meer info over SOFiR op [www.sofir.nl](https://www.sofir.nl)



Meld je aan als vrijwilliger via <https://rb.nl/nieuwsgeef-betekenis-aan-je-fiscale-expertise-meld-je-aan-als-vrijwilliger-bij-sofir/>



# Vakinformatie via NLFiscaal

Het bestuur van het Register Belastingadviseurs vindt het belangrijk dat alle leden toegang hebben tot goede vakinformatie. Om deze reden is in 2023 contact gelegd met Stichting NLFiscaal; een niet-winstbeogende uitgeverij met een hoogwaardige, digitale kennisbank met fiscale vakinformatie. Vanaf 2024 krijgen RB-leden een ledenkorting op een jaarlicentie bij deze fiscale kennisbank. Reden genoeg om in gesprek te gaan met mede-oprichters van NLFiscaal: Victor Maes en Bram Brinkman.

NLFiscaal is een digitale, fiscale uitgeverij die acht jaar geleden is opgericht door Victor Maes, Bram Brinkman en Felix Pепенbosch. In die acht jaar tijd is NLFiscaal uitgegroeid tot een serieuze concurrent van de commerciële fiscale uitgeverijen. Deze ambitieuze nieuwkomer staat voor hoogwaardige kwaliteit en eenvoudig toegankelijke kerninformatie voor professionals in de fiscaliteit. Met NLFiscaal heb je toegang tot een compleet pallet aan producten die jou als belastingadviseur helpen om jouw vak zo goed mogelijk uit te oefenen. In de uitgebreide kennisbank vind je onder andere nieuws, achtergrond, duiding, wetenschappelijke artikelen en commentaar op wet- en regelgeving. Naast deze encyclopedie is het aanbod verder uitgebreid met de ontwikkeling van twee apps: de NLFiscaal wettenapp; de wettenbundel op je smartphone, en de NLFiscaal weekeditie; hier vind je wekelijks annotaties bij het belangrijkste fiscaal nieuws.

## De wens voor een betaalbaar alternatief

Victor Maes, Bram Brinkman en Felix Pепенbosch hadden zich als gezamenlijk doel gesteld om een nieuwe fiscale uitgeverij te beginnen. Hiertoe zijn ze belastingadvieskantoren gaan bezoeken om een goed beeld te krijgen van de wensen van de klanten, en om het idee van een nieuwe fiscale kennisbank te introduceren. Daar werd zeer positief op gereageerd, wat in 2016 definitief de start van NLFiscaal betekende. Bram Brinkman: 'Veel kantoren wilden een goedkoper alternatief en vroegen zich af hoe het mogelijk is dat zij ieder jaar zo ontzettend veel geld kwijt zijn aan vakliteratuur. De vakliteratuur die heel vaak door hun eigen mensen wordt geschreven. Met dit idee zijn wij aan de slag gegaan.' De focus werd toen gelegd op het opbouwen van de ken-

nisbank met kwalitatieve content, waarmee NLFiscaal uiteindelijk uitgegroeid is tot een complete kennisbank. Omdat NLFiscaal een stichting is, waardoor er geen sprake is van aandeelhouders die winstmaximalisatie wensen, kan de organisatie het volledige product tegen de kostprijs aanbieden. Victor Maes: 'Met een al was het ons idee om alle thema's in één pakket aan te bieden. We bieden een volledig en overzichtelijk aanbod tegen één prijs.'

## 'The new kid on the block'

Het onderscheidend vermogen van NLFiscaal is volgens Victor en Bram niet alleen de lage prijs ten opzichte van andere uitgeverijen, maar juist de flexibiliteit die de kleinschaligheid van de organisatie biedt. Victor: 'Een lage prijs is leuk, maar snel nieuwe dingen op de markt kunnen brengen, is nog veel waardevoller. Op het moment dat er iets nieuws opkomt, kunnen wij het direct oppakken en het zo snel mogelijk naar de klant brengen. Door onze kleinschaligheid kunnen we snel schakelen en snel leveren.' Ook Bram ziet de kleinschaligheid van de organisatie als iets unieks: 'Als kleine organisatie ben je daarnaast heel wendbaar. Afgelopen april heeft de Belastingdienst kennisgroepstandpunten gepubliceerd. Als uitgever wil je daar wat mee. Door onze wendbaarheid hebben wij dat eigenlijk heel snel en gemakkelijk in kunnen regelen in het dagelijks nieuws. Daarnaast zijn wij als relatief jonge organisatie ook 'the new kid on the block'. Wij zijn ontzettend gefocust op de klanten, de wens van de gebruikers en daardoor ook op het waarborgen van de kwaliteit van de inhoud met je auteurs en redacteuren. Dat is een heel belangrijk onderscheid vinden wij.' Mede dankzij de focus op de klant, en daarmee ook de eindgebruiker, ziet de organisatie het belang van contact met

het werkveld in. De organisatie schuift regelmatig aan bij klanten om te horen wat er zoal speelt. De content is hierdoor altijd up-to-date en direct toepasbaar in de praktijk.

## Een fantastisch concept voor de RB

Of je nu vooral praktische kennis nodig hebt, of verdieping op een bepaald thema zoekt. Bij NLFiscaal vind je het allebei. Bram: 'We hebben altijd gezegd dat NLFiscaal bij uitstek een fantastisch concept is voor de kleine adviseur die wel op hoog niveau kennis nodig heeft en wil adviseren, maar die niet duizenden euro's per jaar kwijt kan zijn. Met NLFiscaal heb je beschikking over de bronnen die je zou willen en zou moeten hebben. Iemand die echt de diepte in wil, kan bij ons aan zijn trekken komen. Maar ook, als je op zoek bent naar vooral praktische zaken is onze kennisbank uitermate geschikt.' Victor vult aan: 'Deze beschikbare kennis moet je eigenlijk gewoon in je gereedschapskist hebben. Daarom willen wij dit ook toegankelijker maken voor de kleinere adviseur.'

### Ledenvoordeel

RB-leden krijgen een korting van €100,- op een jaarlicentie van NLFiscaal. Als RB-lid betaal je jaarlijks slechts **€ 890,- excl. btw** in plaats van €990,- excl. btw. Dit tarief geldt als alle adviserende fiscalisten binnen het kantoor een persoonlijke licentie afsluiten via het RB. Heb je interesse in een licentie bij NLFiscaal of vragen over deze fiscale kennisbank, neem dan contact op met Bart van Ommeren via [ledenvoordeel@rb.nl](mailto:ledenvoordeel@rb.nl) of bel naar 088 010 77 77. Wil je direct aan de slag? Vraag een proefabonnement aan via [www.nlfiscaal.nl](http://www.nlfiscaal.nl).

# Slim verzekeren?

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering voor de RB belastingadviseur is vernieuwd.

## Efficiënte combinatie + Cyberdekking

De verzekering is een nog slimmere combinatie van beroeps- en bedrijfsaansprakelijkheid en Cyberdekking. Voortaan biedt de RB-verzekering dekking voor Cyberaansprakelijkheid en voor de kosten van een Cyberincident tot EUR 25.000. Bovendien hebben wij de premie nog aantrekkelijker gemaakt.

## Ontwikkeld voor de register belastingadviseur

RB-leden profiteren van een aantrekkelijke premie. Bovendien heeft u gratis inloopdekking als u een actieve polis heeft. Nevenwerkzaamheden kunt u (vaak kosteloos) meeverzekeren. Denk aan dekking voor juridisch advies of financial planning. Neem contact met ons op voor andere bijzondere werkzaamheden.



Bereken uw premie op [www.rb.covermij.nl](http://www.rb.covermij.nl)

cover rb

In cooperation with  
Allianz

010 - 333 1151  
rb@covermij.nl

Covermij BV is gespecialiseerd in verzekeringen voor beroepsaansprakelijkheid gericht op specifieke beroepsgroepen, onder meer voor de belastingadviseur en accountant.



ELMA

De mediapartner voor branche- en beroepsverenigingen

## IS UW KANTOOR OP ZOEK NAAR UITBREIDING?

Plaats uw vacature in Het Register!  
Informeert naar de mogelijkheden.

0226 - 33 16 38  
r.stavenuiter@elma.nl  
[www.elma.nl](http://www.elma.nl)







## Fiscaal strafrecht

# De kunst van de tenlastelegging

In fiscale procedures wordt de omvang van het geschil bepaald door partijen.<sup>1</sup> Zo zal doorgaans de hoogte van de aanslag en de boete een geschilpunt opleveren waarover de belastingplichtige en de inspecteur van mening verschillen. In het strafrecht wordt de omvang van het geschil bepaald door de tenlastelegging. De Officier van Justitie stelt de tenlastelegging op en de rechter dient vervolgens te beoordelen of hetgeen daarin is opgenomen bewezen kan worden verklaard. Dit leidt tot de bijzondere situatie dat een verdachte in een bij voorbaat ogenschijnlijk onverdedigbare zaak, alsnog vrijgesproken kan worden indien het onjuiste feit ten laste wordt gelegd.

Een mooi voorbeeld hiervan is een zaak die voorlag bij Gerechtshof Den Bosch.<sup>2</sup> Daarin werd een boekhouder<sup>3</sup> door het Openbaar Ministerie verweten onder andere feitelijk leiding te hebben gegeven aan het plegen van valsheid in geschrifte op grond van artikel 225, tweede lid Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr) door een valse creditfactuur van bijna € 500.000 te hebben opgenomen in de bedrijfsadministratie. Op het eerste oog bevreemdt dit verwijt niet.

Belangrijk om op te merken is echter dat valsheid in geschrifte twee vormen kent. Hiervan is ten eerste sprake als een geschrift wordt vervalst of valselijk wordt opgemaakt (artikel 225, eerste lid Sr) en ten tweede als er opzettelijk gebruik wordt gemaakt van het valse of vervalste geschrift (artikel 225, tweede lid Sr). In de zaak bij Hof Den Bosch was volgens het hof de verkeerde variant ten laste gelegd en werd de boekhouder vrijgesproken. Het Hof oordeelde namelijk dat het opnemen van de creditfactuur in de bedrijfsadministratie niet in een veroordeling voor valsheid in geschrifte kon resulteren omdat geen sprake was van 'gebruik' van een vals document:

*"Van 'gebruik' is zelfs geen sprake ingeval het enkele 'doel' van het opnemen van die facturen in de administratie van het bedrijf zou zijn geweest om 'eventuele controlerende ambtenaren' en 'eventueel later de curator' te misleiden. Van gebruik maken van een vals of vervalst geschrift als ware het echt en onvervalst, in de zin van voormelde*

***Het opnemen van valse stukken in de bedrijfsadministratie leidt er dan eenvoudigweg toe dat deze wordt vervalst en dat in beginsel sprake is van valsheid in geschrifte.***

*bepaling, kan alleen worden gesproken indien het geschrift zelf, als middel tot misleiding, tegenover derden wordt gebruikt.*"<sup>4</sup>

## **(Valse) bedrijfsadministratie**

Al in de vorige eeuw oordeelde de Hoge Raad dat bedrijfsadministratie kwalificeert als een geschrift in de zin van artikel 225 Sr.<sup>5</sup> Het opnemen van valse stukken in de bedrijfsadministratie leidt er dan eenvoudigweg toe dat deze wordt vervalst en dat in beginsel sprake is van valsheid in geschrifte. Mogelijk had het voor de boekhouder in kwestie dus anders afgelopen als artikel 225, eerste lid Sr ten laste was gelegd. Er zijn immers talrijke gevallen waarbij strafrechtelijke vervolging voor het vervalsen van de bedrijfsadministratie op grond van die bepaling voor de betrokkene in kwestie niet goed heeft uitgepakt.<sup>6</sup> Zo blijkt maar weer, het opstellen van een tenlastelegging is een kunst op zichzelf. Los van de ver-

schillende varianten van valsheid in geschrift, verdient het dus aanbeveling om afstand te houden van stukken waarvan het vermoeden bestaat dat deze niet waarheidsgetrouw zijn.

### Noten

<sup>1</sup> Art. 8:69 Awb.

<sup>2</sup> Hof 's-Hertogenbosch 21 november 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:3893.

<sup>3</sup> De boekhouder was door de B.V. in kwestie ingeschakeld om de administratie van de B.V. op orde te brengen, omdat de onderneming zodanige groei had doorgemaakt terwijl de administratieve organisatie was achterbleven.

<sup>4</sup> Hof 's-Hertogenbosch 21 november 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:3893.

<sup>5</sup> HR 1 november 1993, ECLI:NL:PHR:1993:AB815.

<sup>6</sup> Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 27 september 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:3076 alsook de bijbehorende conclusie van Advocaat-Generaal Paridaens (Parket bij de Hoge Raad 22 september 2020, ECLI:NL:PHR:2020:813).



Door mr. L.E.F. (Laura) Pietersen  
– De Bont Advocaten



## Vakinformatie | Vraag &amp; antwoord

## VRAAG

**Welke aandachtspunten zijn er om dga's te verlonen in hun holdings waarbij zij niet verplicht verzekerd wensen te zijn voor de werknemersverzekeringen?**

Een VOF met drie firmanten is omgezet in een B.V.-structuur, waarbij de drie directeur-grotaandeelhouders (dga's) ieder via een eigen persoonlijke holding deelnemen in een gezamenlijke werkmaatschappij. De daadwerkelijke werkzaamheden worden door de dga's verricht. Gewenst is dat de dga's verloned worden in hun persoonlijke holdings en dat zij niet verplicht verzekerd zijn voor de werknemersverzekeringen. Waarop moet je letten?

## ANTWOORD

Om vorenstaande te kunnen realiseren, dienen de dga's een arbeidsovereenkomst met hun persoonlijke holding te sluiten en dienen de persoonlijke holdings een managementovereenkomst met de werkmaatschappij op te stellen en na te leven.

Of de arbeidsovereenkomst tussen de dga's met hun holding echt kwalificeert als arbeidsovereenkomst, moet worden beoordeeld aan de hand van de criteria van art. 7:610 BW, te weten arbeid, loon en gezagsverhouding. Voor de statutair bestuurder is volgens de Hoge Raad (onder andere HR 22 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY9295) hiervan sprake, omdat deze onder formeel gezag staat van de algemene vergadering van aandeelhouders (AVA).

Een volgend aandachtspunt is dat de managementovereenkomst reële betekenis moet hebben. Zeker bij dga's met een minderheidsbelang. De Belastingdienst beoordeelt of de managementovereenkomst feitelijk kwalificeert als arbeidsovereenkomst en de dga daardoor in dienstbetrekking is bij de werkmaatschappij. Dan komt de Regeling aanwijzing directeur-grotaandeelhouder 2016 in beeld. Indien de dga's, via hun persoonlijke holding, niet ieder eenderde belang hebben in de werkmaatschappij, zijn die dga's – die tegen hun wil ontslagen

kunnen worden – volgens die regeling verplicht verzekerd voor de werknemersverzekeringen.

Om dit te voorkomen, moeten bepalingen die slechts thuishoren in een arbeidsovereenkomst **niet** in de managementovereenkomst opgenomen worden. Denk hierbij aan het persoonlijk door de dga moeten verrichten van werkzaamheden, doorbetaling van de management fee bij ziekte van de dga of een bepaling over vakantiedagen van de dga. Tot slot is het belangrijk dat de dga **geen** statutair directeur én **geen** bestuurder is in de werkmaatschappij.

**Conclusie**

Of sprake is van een reële managementstructuur hangt af van de feiten waaronder gewerkt wordt. Hierover is veel feitelijke jurisprudentie te vinden die wisselend uitpakt en nog in ontwikkeling is. Als de managementovereenkomst niet terzijde kan worden geschoven dan zijn de dga's in dienstbetrekking bij hun holding en niet verplicht verzekerd voor de werknemersverzekeringen.

Meer gedetailleerde informatie over dit onderwerp kan je vinden in de RB Notitie Dga: dienstbetrekking en verzekeringsplicht werknemersverzekeringen van 17 augustus 2022<sup>1</sup>.

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



**drs. Leon van der Giesen RB**  
Bureau Vaktechniek

# Maakt Financiële (Vermogens) Planning al onderdeel uit van uw dienstenpakket? Of wilt u dat als Register Belastingadviseur gaan aanbieden aan uw klanten?

Voor EUR 995 ex btw een jaar lang werken -inclusief 1-daagse opleiding- met al onze applicaties op het gebied van financiële planning, vermogensplanning én estate planning

Met Financiële Planning versterkt u uw rol als financiële vertrouwenspersoon en creëert u daarnaast ook een extra verdienmodel.

U berekent bijvoorbeeld de mogelijkheden om eerder te stoppen met werken voor uw klant en neemt daarin de opbrengst van de onderneming uiteraard mee. Of u beoordeelt of uw klant nog schenkingen kan doen.

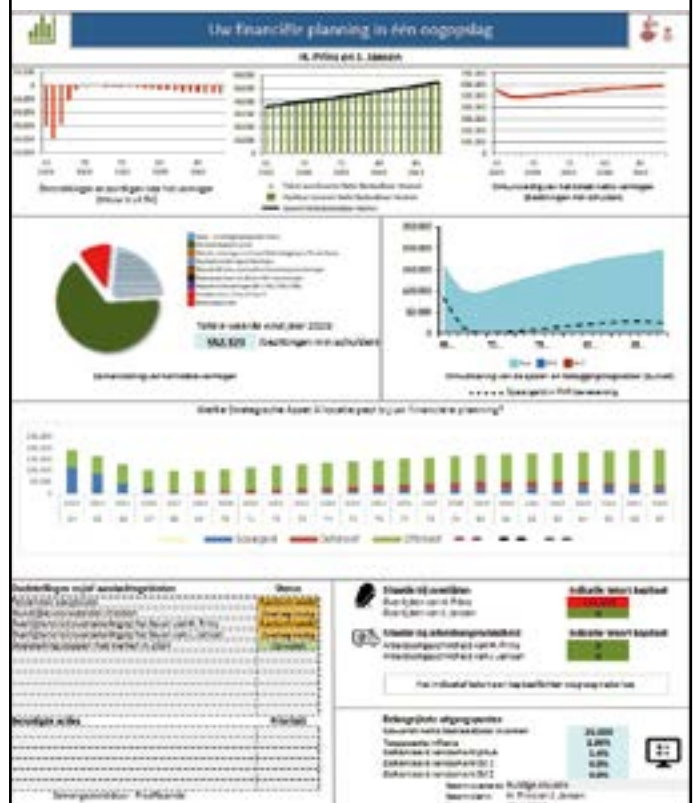
De private Wealth Navigator is ontwikkeld vanuit de praktijk en wordt inmiddels binnen ruim 400 organisaties gebruikt om klanten inzicht te geven in hun financiële toekomst. De Private Wealth Navigator is bij uitstek geschikt om de ondernemende klanten te adviseren.

Naast de Private Wealth Navigator maken onderstaande applicaties deel uit van de Startersaanbieding:

- ✓ Private Estate Planner
- ✓ Private Lijfrente Planner
- ✓ Private Pension Planner
- ✓ Private Investment Planner
- ✓ Private Asset Planner

Tijdens de 1-daagse opleiding leert u werken met de Private Wealth Navigator en de

## Register Belastingadviseurs Startersaanbod



De 'One Page Financial plan' in de Private Wealth Navigator

overige applicaties. De opleiding wordt iedere maand gegeven op de prachtige locatie van golfresort The Dutch. Voor data kunt u op onze website terecht:

[www.privatewealthsupport.nl/startersopleiding/](http://www.privatewealthsupport.nl/startersopleiding/)

Wilt u gebruik maken van dit Startersaanbod? Mail dan aan [info@privatewealthsupport.nl](mailto:info@privatewealthsupport.nl) voor meer informatie of aanmelding. U kunt ons uiteraard ook eerst bellen voor nadere informatie: [0299-646929](tel:0299-646929)

Meer info: [www.privatewealthsupport.nl](http://www.privatewealthsupport.nl)

**Versterk jouw  
personeel  
met fiscale  
expertise  
van hoog  
niveau**



**Kies  
RB**

De beroepsopleiding  
voor de fiscalist



Scan de QR-code voor meer  
informatie over de RB Academy,  
of bezoek [rb.nl/rb-academy/](https://rb.nl/rb-academy/)