

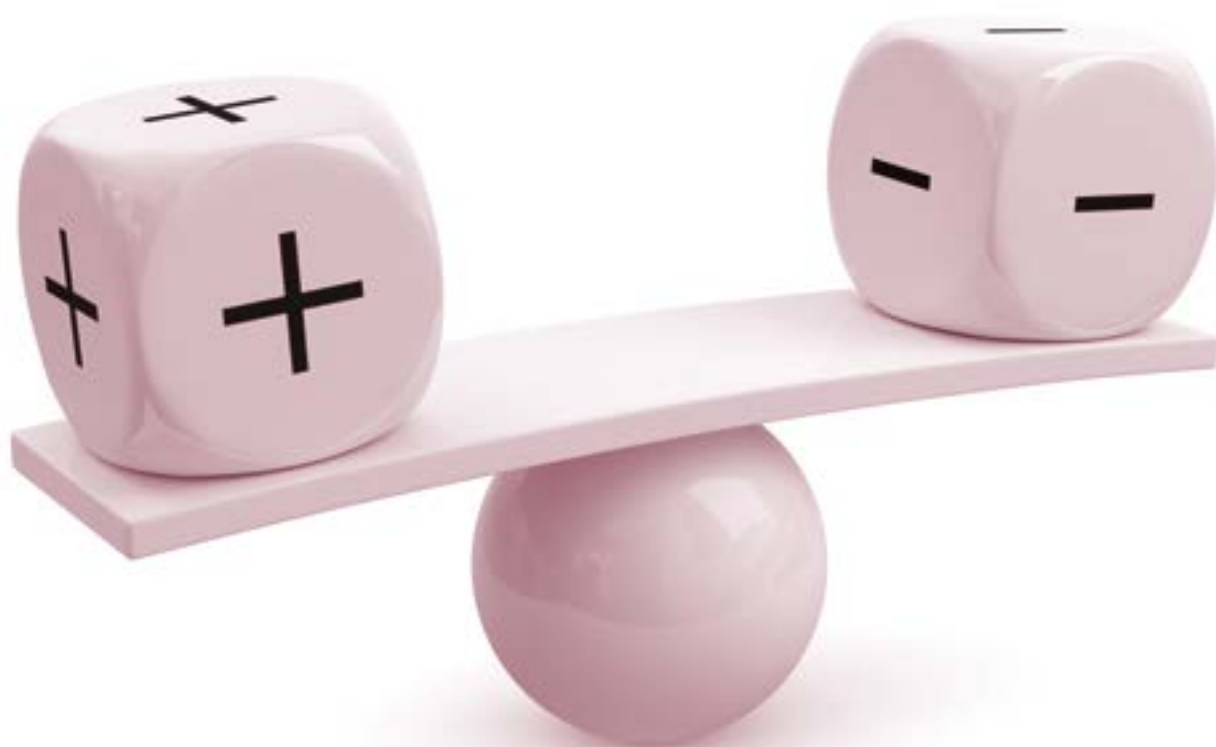
HET Register

Vakblad van het Register Belastingadviseurs

REGISTER

BELASTING

augustus 2024 | nummer 4 ADVISEURS



Verliesverrekening

Een dynamisch gebeuren

Kroniek Arbeidsrecht

Nieuwe EU-verplichtingen voor handelsverkeer vereisen actie

Het 'breukdelenarrest' in de toolkit van de belastingadviseur

Fiscalisten in de greep van heldere Box Talk

Kwartiermaker Soler Berk over rechtvaardig helpen



Gratis cursus
t.w.v.
1, 2 of 3 punten

Online nascholen in uw fiscale expertise

Flexibele nascholing voor RB'ers

- ✓ Ruim 75 geaccrediteerde cursussen in meer dan 10 categorieën
- ✓ Altijd en overal toegang met ieder device
- ✓ Maandelijks nieuwe actualiteiten

Probeer het nu gratis:

PE Online nascholing
Academy voor fiscalisten



Colofon

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

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

Redactieraad

Mr. S.F.J.J. (Sylvester) Schenk RB (hoofd-
redacteur)
Prof. mr. G.J.M.E. (Guido) de Bont
Mr. dr. S.M.H. (Sonja) Dusarduijn RB
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

Uitgever

Register Belastingadviseurs
E-mail: communicatie@rb.nl

Rubriek Jurisprudentie en Wetgeving
Fiscaal up to Date, Dordrecht

Advertenties

Elma Media B.V.
Rob Stavenuiter
Tel.: 0226-331638
E-mail: r.stavenuiter@elma.nl

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 2024/4



Redactiecolum – Onbevangen, evenredig én dienstbaar

Prof. mr. dr. G.J.M.E. (Guido) de Bont

■ 5

Kort & Bondig

■ 6

Verliesverrekening: een dynamisch gebeuren

M. Paping MSc RB

■ 10

Kroniek Arbeidsrecht

Mr. J.P.M. van Zijl

■ 14

Het 'breukdelenarrest' in de toolkit van de belastingadviseur

Mr. R.J. Bruggink RB

■ 22

Gastcolumn – MFAS naar Wolters Kluwer

Drs. H.J. Meijer RB

■ 27

Fiscalisten in de greep van heldere Box Talk

Verslag RB Fiscaal Congres

■ 28

Kwartiermaker Soler Berk

Het interview

■ 31

Jurisprudentie en wetgeving

■ 35

Nieuwe EU-verplichtingen voor handelsverkeer vereisen actie

Mr. R. Jorritsma RB

■ 40

Het Verenigingsnieuws

■ 43

ZOMERACTIE!

Leren in zomersferen

Mis deze kans niet! Alleen in augustus kun je nog **online webinars met 20% korting** aanschaffen. Bekijk ook de aantrekkelijk geprijsde e-learnings. Zo zwem jij tijdens de vakantieperiode (op afstand) in PE-punten!



Scan de QR-code of ga naar www.rb.nl/zomeractie en bekijk het totale, vernieuwde aanbod online webinars.

gratis
online webinar
**'De ondernemer/
DGA op vakantie'**

geldig voor RB-leden

online webinar
**Bereid je voor op de
publicatie van arresten
over box 3 van
Hoge Raad in augustus**

20% korting
op onze
online webinars

geldig in juli & augustus 2024
voor RB-leden

online webinar
**De fiscale positie
van het gezin**

online webinar
**Webinar Masterclass
DGA 2024**

online webinar
**Wet aanpassing
fiscale bedrijfs-
opvolgingsfaciliteiten
2025**

Onbevangen, evenredig én dienstbaar

‘Zeg meneer de inspecteur, wanneer begint u met zich dienstbaar op te stellen?’ Kunt u zich voorstellen dat u een dergelijke vraag aan de inspecteur stelt? En hoe zou de inspecteur dan reageren? Zou hij überhaupt weten wat er onder het begrip *dienstbaar* dient te worden verstaan?

Eén van de betekenissen van dienstbaar is ‘ondergeschikt’. Mogen we dat van een inspecteur vragen? Dat hij zich ondergeschikt opstelt? Toch zijn dit niet volledig imaginaire vragen. In een wetsvoorstel van het nieuwe artikel 2:4 Awb staat het volgende: Het bestuursorgaan stelt zich bij het uitoefenen van zijn taak dienstbaar op. Dit wetsvoorstel is erop gericht de positie van de burger in het bestuursrecht centraal te stellen. Een begrijpelijke reactie na de Toeslagaffaire, die ook de roep om de menselijke maat en maatwerk omvat. Als signaal is een dergelijke nieuwe wettekst wellicht te begrijpen. In dezelfde wet staat nu al dat de inspecteur zijn werk onbevangen dient te doen en telkens de belangen van de individuele burger dient af te wegen tegen de belangen van de belastingdienst. Een behoorlijk raamwerk aan beginselen dus dat de werkwijze van de inspecteur inkadert. Toch ging het bij Toeslagen helemaal verkeerd. Dus wordt er nog maar een beginsel aan toegevoegd. Daarmee wordt het – vrees ik – niet beter. Maar in potentie wel slechter. Want wat verwacht de individuele burger en wellicht zelfs die gemiddelde belastingadviseur die het nieuwe artikel 2:4a Awb tot zich neemt? Die zal toch menen dat de inspecteur alles in zijn macht zal moeten doen om de belastingplichtige ter wille te zijn. Dienstig is dan toch ten minste dat de inspecteur met de belastingplichtige meedenkt en oplossingen voor de belastingplichtige zoekt. Maar de taak van de inspecteur laat zich heel vaak niet ‘dienstig’ invullen. Een 100 procent boete opleggen met een toelichting waarin zware verwijten worden gemaakt, komt niet echt dienstig over bij de boeteling. Ook het omkeren van de bewijslast in een procedure ter rechtvaardiging van torenhoge correcties past niet in het frame van de dienstbaarheid. De inspecteur stelt feiten vast en past daarop de wet toe. Het zijn gebonden beschikkingen, waar ogenschijnlijk weinig ruimte voor een dienstbaarheidsinvulling kan worden gevonden. Hetzelfde geldt overigens voor de ‘menselijke maat’.

Toch is belastingheffing natuurlijk ook geen binaire bezigheid. De inspecteur zal de feiten dienen vast te stellen en daar dus onderzoek naar doen. Als een inspecteur dat onbevangen doet en daarbij oog houdt voor de stellingen en belangen van de belastingplichtige door die welwillend in zijn afwegingen te betrekken, kan dat onder dienstbaar vallen. Ook bij zijn beslissingen zal de inspecteur altijd enige ruimte voor afwegingen hebben. Dienstbaarheid voegt niet veel toe aan de uitgangspunten van onbevangenheid en evenredigheid, maar door het in de wet op te nemen, wordt wel kenbaar dat de overheid er voor de burgers is (en niet andersom). Het is dan symboliek. Het nadeel van de symboliek is dan dat de individuele belastingplichtige daaraan een te ruime invulling gaat geven, waardoor begrijpelijke verwachtingen niet zullen uitkomen en het vertrouwen in de overheid eerder daalt dan toeneemt.

Een andere betekenis van ‘dienstig’ is ondergeschiktheid aan een collectief belang, zoals belastingheffing. De inspecteur zal zich in die rol meer senang voelen nu inspecteurs hun werkwijze in het verleden al rechtvaardigden met een verwijzing naar de belangen van ‘de maatschappij’. Zal het dienstbaarheidsbeginsel in de toekomst daar iets aan gaan toevoegen? De vraag wanneer de inspecteur zich nu eens dienstbaar zal gaan opstellen, zal dan worden beantwoord met de woorden: ik ben je sloofje niet!

Prof. mr. dr. G.J.M.E. (Guido) de Bont

Hoogleraar formeel belastingrecht aan de Erasmus Universiteit, advocaat bij De Bont Advocaten en lid van de redactieraad.



Coronasteun kwam op tijd, maar duurde te lang

Met de coronasteun aan bedrijven en zelfstandigen voorkwam de Nederlandse overheid een snelle oploep van de werkloosheid. De overheid introduceerde de steunmaatregelen tijdig en dat voorkwam grote economische schade. Het steunbeleid bleef vanuit een economisch perspectief echter wel te lang actief. Dat stelt nieuw onderzoek van het Centraal Planbureau (CPB).

Zie: www.cpb.nl economische-effecten-van-het-coronasteunbeleid-met-lessen-voor-toekomstige-crisis

■ Bron: persbericht CPB, 8 juni 2024



Pensioensparen in tweede pijler vaak gunstiger dan in de derde

De meeste werkende Nederlanders bouwen pensioen op via hun werkgever, de zogenoemde tweede pijler. Wie geen pensioen kan opbouwen in de tweede pijler kan pensioen opbouwen in de derde pijler, een individueel fiscaal gunstige pensioenpot.

In veel gevallen betalen pensioenspaarders in de tweede pijler echter minder belasting dan in de derde pijler, óók in het nieuwe pensioenstelsel. Een verschil dat volgens Jasper J. van Dijk van

het Instituut voor Publieke Economie moeilijk uit te leggen en oneerlijk is.

Het verschil in belasting tussen de tweede en derde pijler is onderdeel van een bredere discussie. Ten eerste laat het zien hoe complex en moeilijk uitlegbaar ons belastingstelsel soms is. Een evaluatie van de heffingskortingen heeft dit recent benadrukt. Ten tweede verschilt het begrip 'inkomen' bij de verschillende regelingen en

toeslagen en staat de complexiteit van sommige definities de tijdige uitvoering van de regelingen in de weg, met terugvorderingen als gevolg. Ten slotte staat de subsidie van pensioenopbouw überhaupt ter discussie.

■ Bron: Jasper J. van Dijk, 'Het is 'moeilijk uit te leggen' dat pensioensparen in de tweede pijler vaak gunstiger is dan in de derde pijler', *Me Judice*, 4 juli 2024.

Nieuw redactielid Sonja Dusarduijn

Sinds 1 juli jl. versterkt mr. dr S.M.H. Dusarduijn RB (1959) de redactie van Het Register. Sonja Dusarduijn begon haar loopbaan als professioneel fotograaf. Na zo'n tien jaar maakte ze een carrièreswitch en werd fiscalist. Ze voltooide in 1997 eerst de avondstudie van de Federatie Belastingacademie en won als eerste vrouwelijke FB-studente de mr. J.F. Udprijs. Daarna voltooide ze (cum laude) de studie Fiscaal Recht in Leiden. Vervolgens ging ze eerst aan de slag bij het (huidige) PriceWaterhou-

seCoopers en was daarna hoofd fiscale zaken bij de SNS-bank. Sinds 2004 werkt ze fulltime bij Tilburg University (Fiscaal Instituut Tilburg). Daar promoveerde ze in 2015 op het thema 'De rechtsfictie in de inkomstenbelasting. De fiscale kleur van het alsof', een kritische bespreking van de vele ficties en forfaits in het belastingrecht. Haar huidige specialisme is de methodologie van het belastingrecht, in dat kader onderzoekt ze de kwaliteit van de fiscale wetgeving. Naast haar functie als universitair hoofddocent in Tilburg was ze enige jaren werkzaam als rechter-plaatsvervanger voor Rechtbank Zeeland/West Brabant. Daarnaast was Sonja van circa 2016 tot en met

2023 lid van de RB Examencommissie. Momenteel zijn haar voornaamste nevenwerkzaamheden het auteurschap voor onder meer de *Cursus Belastingrecht/VakstudieNieuws*. Ze is tevens redacteur van het Maandblad Belasting Beschouwingen.



Opbrengst vennootschapsbelasting in vijf jaar verdubbeld

De overheidsinkomsten uit de vennootschapsbelasting lagen in 2023 op 48 miljard euro, een verdubbeling ten opzichte van vijf jaar geleden. In dezelfde periode stegen de totale inkomsten uit belastingen en sociale premies met ongeveer een derde. Hierdoor nam het belang van de vennootschapsbelasting voor de schatkist toe. Dit concludeert het CBS afgelopen juni op basis van voorlopige cijfers over de overheidsfinanciën.

De opbrengst van de vennootschapsbelasting nam de afgelopen jaren sterker toe dan de opbrengst van de meeste andere belastingen en sociale premies die de overheid incasseert. Het aandeel van de vennootschapsbelasting in de zogenoemde collectieve lasten, het totaal aan belastingen en sociale premies, steeg hierdoor. Van 8 procent in 2018 is dit in 2023 toegenomen tot 12 procent. Hiermee is de vennootschapsbelasting een van de belangrijkste inkomstenbronnen van de overheid.

Driekwart

De loon- en inkomstenheffing is verreweg de grootste inkomstenbron; 128 miljard euro in 2023, dat is bijna een derde van

de collectieve lasten. De inkomsten uit de loon- en inkomstenheffing namen de afgelopen vijf jaar met een kwart toe. Btw (76 miljard) en premies voor het Zorgverzekeringsfonds (53 miljard) zijn een groot aandeel in de inkomsten uit belasting en sociale premies. Gezamenlijk zijn de loon- en inkomstenheffing, btw, premie voor het Zorgverzekeringsfonds en vennootschapsbelasting goed voor driekwart van de collectieve lasten.

Harder stijgen dan het bbp

De inkomsten uit de vennootschapsbelasting stegen in de afgelopen jaren relatief sterker dan de omvang van de economie, het bruto binnenlands product (bbp). Winsten van bedrijven bewegen over het algemeen meer dan de andere onderdelen van het bbp, zoals lonen van werknemers. Omdat winsten echter minder dan de helft van het bbp vormen, stijgt in tijden van economische groei de vennootschapsbelasting

relatief harder dan het bbp. Daarnaast speelt mee dat tijdens de coronacrisis bedrijven de mogelijkheid werd geboden om de voorlopige aanslag in 2020 te verlagen. Hierdoor is achteraf gezien in 2020 te weinig afgedragen, wat tot flinke nabetalingen in de daaropvolgende jaren leidde. Het CBS corrigeert hier niet voor in de registratie van de inkomsten uit de vennootschapsbelasting.

■ Bron: persbericht CBS, 26 juni 2024.



Nederlandse doorstroomsector krimpt sterker dan geraamd

De Nederlandse doorstroomsector krimpt sneller dan eerder werd aangenomen. Dat is een van de bevindingen van een vijfjaarlijkse herziening van de cijfers over de betalingsbalans voor de Nederlandse macro-economische statistiek door de DNB.

Financiële holdings en kredietverstrekkers binnen het eigen concern worden ook wel doorstroomvennootschappen genoemd. Dit zijn Nederlands ingezeten met nauwelijks of geen operationele activiteiten, maximaal vijf werknemers en een beperkte bijdrage aan het bruto binnenlands product (bbp). Het betreft een diverse groep bedrijven. Zo zijn er bijvoorbeeld zogeheten Special Purpose Entities (SPE's)

die door een onderneming vaak om een enkele, specifieke (soms fiscale) reden worden opgericht, financieringsmaatschappijen van multinationals die geld ophalen op de obligatiemarkt en leningen verstrekken aan buitenlandse en binnenlandse dochtermaatschappijen, en houdstermaatschappijen met niet-financiële dochterondernemingen.

Multinationals

Doorstroomvennootschappen spelen vaak een belangrijke rol in de internationale doorstroom van winsten van multinationals. De financiële omvang van deze groep bedrijven is in internationaal perspectief groot: het betreft in Nederland ruwweg twee vijfde van de gehele financiële sector.

De Nederlandse doorstroomsector piekte in 2016 in omvang tot het bruto binnenlands product (bbp). Dat jaar bedroeg de balansomvang van de sector € 4.832 miljard, ofwel 671% van het bbp, zo blijkt uit de gereviseerde cijfers. De omvang als percentage van het bbp nam sindsdien af, tot een balansomvang van € 4.567 miljard (512% van het bbp) in 2021, het einde van de herzieningsperiode.

Zie: www.dnb.nl/algemeen-nieuws/statistiek/2024/nederlandse-doorstroomsector-krimpt-sterker-dan-geraamd/

■ Bron: persbericht De Nederlandsche Bank, 24 juni 2024.



WIJ HEBBEN DE KENNIS, JIJ SCOORT DE PUNTEN!

DE BAL LIGT BIJ JOU

Dit jaar nog geen gebruikgemaakt van je opleidingsbudget? Of wil je eindejaarsstress voorkomen vanwege de puntenverplichting waaraan je in 2024 moet hebben voldaan? Of wil je gewoon de volgende stap zetten in je carrière? Goed nieuws! Onze startdata voor het najaar zijn bekend.

LEERGANG ERFRECHT

Duur: 5 dagen | **Start: 10 september** | Locatie: Veenendaal | RB: 20 PE-punten

SPECIALISATIEOPLEIDING VERMOGENSSTRUCTURERING

Duur: 5 dagen | **Start: 1 oktober** | Locatie: Baarn | RB: 30 PE-punten

VERDIEPINGSCURSUS DGA-ADVISING

Duur: 5 dagen | **Start: 1 oktober** | Locatie: Baarn | RB: 20 PE-punten

SPECIALISATIEOPLEIDING ESTATE PLANNING

Duur: 6 dagen + studiedag | **Start: 3 oktober** | Locatie: Veenendaal | RB: 18 PE-punten



BEKIJK ONS AANBOD
[LICENTACADEMY.NL/RB](https://licentacademy.nl/rb)



Verbeterde versie van invaarsjabloon voor pensioenfondsen

Naar aanleiding van de eerste ervaringen met het invaarsjabloon heeft De Nederlandsche Bank (DNB) enkele wijzigingen doorgevoerd om het gebruiksgemak voor pensioenfondsen te vergroten. DNB verwacht dat hiermee het indienproces en de beoordeling van invaarmeldingen efficiënter en effectiever zullen verlopen. Met het invaarsja-

bloon beoogt DNB de fondsen een volledig beeld te geven van alle wettelijk verplichte elementen die een invaarbesluit moet bevatten. Dit biedt DNB en de pensioenfondsen de gelegenheid om gezamenlijk tot een efficiënt proces te komen om een invaarmelding af te handelen.

■ *Bron: nieuwsbericht De Nederlandsche Bank, 18 juli 2024.*

Zie: www.dnb.nl/nieuws-voor-de-sector/toezicht-2024/transitie-nieuws-verbeterde-versie-van-invaarsjabloon-voor-pensioenfondsen-beschikbaar/

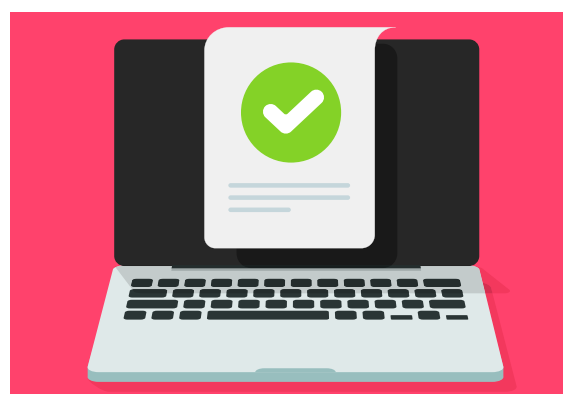
Nieuwe leden FISC-subcommissie

Op 23 juli 2024 hield de FISC-subcommissie haar grondwetgevende vergadering en koos haar nieuwe bureau. Pasquale Tridico (links) werd verkozen tot de nieuwe voorzitter van de FISC-subcommissie, samen met de vier vicevoorzitters Kira-Peter Hansen (Groenen/EFA), Regina Doherty (EVP), Markus Ferber (EVP) en Matthias Ecke (S&D).

FISC werd opgericht om de ECON-commissie te assisteren bij belastinggerelateerde zaken en met name de strijd tegen belastingfraude, belastingontduiking en belastingontwijking, evenals financiële transparantie voor belastingdoeleinden. Inzet is om experts te horen, standpunten uit te wisselen met ministers, nationale parlementariërs en andere institutionele actoren en daarnaast onderzoeksmissies te organiseren en beleidsaanbevelingen op te stellen. De FISC-subcommissie bestaat uit 30 leden. De eerste reguliere vergadering vindt plaats op 26 september 2024.



European Union 2024 - Source: EP



Ledenpoll: Hoe houdt u uw vakinformatie actueel?

Wij zijn benieuwd naar hoe u zorgt dat u vaktechnisch up-to-date blijft? Wat leest, kijkt of luistert u? Wanneer doet u dat en ook waar? Welke informatie benut u van het RB en heeft u ook andere abonnementen en bronnen? Maakt u ook al gebruik van AI?

Met een ledenpoll deze zomer willen wij daar beter zicht op krijgen en daar in onder meer Het Register vanaf komend najaar op inspelen. Dus: vul de poll in! Bij voorbaat dank.

Belastingdienst organiseert regiobijeenkomsten

Onder de noemer 'samen bouwen aan vertrouwen' organiseert de Belastingdienst tussen 10 september en 26 november tien regionale bijeenkomsten. Geïnteresseerden kunnen zich hiervoor via de website aanmelden. Insteek van de



bijeenkomsten is elkaar beter te leren kennen, samen te werken aan de relatie en daarmee het vertrouwen tussen de koepels en de Belastingdienst te versterken. De ervaring is dat elkaar beter begrijpen vaak leidt tot betere samenwerking. Meedoen en meepraten is kosteloos. De bijeenkomsten beginnen om 15.30 uur (inloop vanaf 15.00 uur) en worden om 18.00 uur afgesloten met een netwerkborrel.

Meer info en opgave: rb.nl/nieuws-regiobijeenkomsten-belastingdienst-meld-je-hier-aan



Verliesverrekening: een dynamisch gebeuren

Verliesverrekening zou een relatief simpel aspect moeten zijn van het totaalwinstbeginsel. Dit is het zeker niet. Er zijn verschillen binnen de boxen in de inkomstenbelasting en grote verschillen in de VPB - afhankelijk van het jaar waarin het verlies geleden is.



M. Paping MSc RB
Martijn Paping is werkzaam als docent bij de vakgroep belastingrecht RUG en zelfstandig belastingadviseur. Daarnaast is hij lid van de commissie Winst van het RB.

Dit artikel gaat in op de verliesverrekening. Allereerst wordt stilgestaan bij het totaalwinstbegrip en geconcludeerd dat de verliezen in de inkomstenbelasting niet hun box kunnen verlaten. Daarna wordt ingegaan op de termijnen en mogelijkheden van verliesverrekening in de vennootschapsbelasting en verliesverdamping bij verkoop. Vervolgens worden als praktische aandachtspunten de formele aspecten benoemd en ter illustratie enkele mogelijkheden om verliesverrekening te realiseren. Om tot slot een voorschot te nemen op mogelijke toekomstige ontwikkelingen.

Totaalwinstbegrip

Het belastingstelsel heeft als doelstelling om de winst te belasten. Om praktische redenen doen we dat per jaar. Dat heeft als voordeel dat de liquiditeiten nog aanwezig zijn op het moment van heffen en tevens dat er geen enorme latente belastingclaim wordt opgebouwd. Aangezien het belastingstelsel op onder andere het draagkrachtbeginsel en realisatiebeginsel is gebouwd, is het ook logisch om de winst al te belasten in een jaar dat deze is gegenereerd en niet pas bij het staken van de onderneming.

Om dan toch de totaalwinst te belasten is verliesverrekening noodzakelijk. Een simpel voorbeeld.

Resultaat

jaar 1	jaar 2	jaar 3	Totaal
- 100k	+150k	- 50k	0k

Op basis van de totaalwinst is er uiteraard geen te belaste winst. Zou er geen enkele vorm van verliesverrekening zijn, dan zou de belaste winst in jaar 2 €150.000 zijn en in de andere jaren 0. De enige redenen om de verliesverrekening in de tijd te beperken, zijn rechtszekerheid (verjaring) en budgettaire. Met betrekking tot verjaring overtuigen de argumenten van de overheid niet meer. Van geboorte tot graf wordt iemands BSN-nummer, adres, AOW-opbouw bijgehouden door de overheid. Dan lijkt het me een koud kunstje om verliezen goed te administreren en te verwerken. Het budgettaire belang

overtuigt ook niet. De sterkste schouders dienen de zwaarste lasten te dragen. Niet de zwakste schouders die verliezen hebben geleden.

Termijnen in de IB

Als eerste valt op dat verliezen in beginsel niet hun box kunnen verlaten.

- Box 1: 3 jaar terug, 9 jaar vooruit (art. 3.150 lid 1 IB)
- Box 2: 1 jaar terug, 6 jaar vooruit (art. 4.49 lid 1)
- Box 3: geen verlies mogelijk (art. 5.2 lid 2 IB bepaalt in de laatste zin dat het rendement minimaal nihil bedraagt). Ook de Hoge Raad heeft op 6 juni 2024¹ verliesverrekening voor box 3 in het kader van het werkelijke rendement niet mogelijk gemaakt.

Een overtuigende redenatie om geen verliesverrekening in box 3 toe te passen ontbreekt ook hier. Een voorbeeld illustreert hoe in concrete gevallen er zeker strijd zal zijn met het draagkrachtbeginsel. Het gaat hier om een belastingplichtige die zowel spaart, als belegt.

2022

Spaargeld	+100
Beleggingen	-10.000
Werkelijk rendement	-9.900

In 2022 zal hij te maken krijgen met een heffing in box 3 van 0.

2023

Spaargeld	+500
Beleggingen	+3.000
Werkelijk rendement	+3.500

In 2023 zal deze belastingplichtige toch in box 3 belasting moeten betalen, terwijl hij zijn verlies van 2022 nog bij lange na niet gecompenseerd heeft aangezien er geen mogelijkheid is tot verliesverrekening.

In het wetsvoorstel voor box 3 op basis van het werkelijk rendement 2027 is er wel een onbeperkte verrekenmogelijkheid naar de toekomst. Daarbij is er een verliesdrempel van € 500.² Alhoewel ik de administratieve voordelen van een verliesdrempel snap, bots dit



wederom met het draagkrachtbeginsel. Aangezien de wetgever in de nieuwe box 3 het werkelijke rendement wil belasten en dit onderdeel van de draagkracht van een belastingplichtige is, is het logischer om verliezen direct te verrekenen met box 1-inkomen.

Termijnen in de VPB

De verrekeningstermijnen van verliezen in de vennootschapsbelasting zijn een politieke speelbal geworden. Gesleutel aan de verrekeningstermijn komt de voorspelbaarheid en stabiliteit van wetgeving niet ten goede en ondermijnt het draagkrachtbeginsel.

Een beknopt overzicht van verliesverrekening in de vennootschapsbelasting door de jaren heen:

1950-1952	0 jaar terug en 4 jaar vooruit
1953-1972	1 jaar terug en 6 jaar vooruit
1973	1 jaar terug en 8 jaren vooruit
1974-1983	2 jaren terug en 8 jaren vooruit
1984-1994	3 jaren terug en 8 jaren vooruit
1995-2006	3 jaren terug en onbeperkt vooruit
2007-2019	1 jaar terug en 9 jaar vooruit
2019-2021	1 jaar terug en 6 jaar vooruit
2022-heden	1 jaar terug en onbeperkt vooruit met beperking. Maximaal mag € 1 miljoen plus 50 procent van de winst voor zover boven de € 1 miljoen als verlies worden verrekend.

Verder is hierbij op te merken dat in 2014 een verruimde carry back mogelijk was van 3 jaar. Dit om de gevolgen van de kredietcrisis te dempen. Deze verruiming ging wel ten koste van carry forward jaren. In 2019 kon men al een coronareserve vormen met het verwachte coronagerelateerde verlies van 2020. Zo kon men het verlies van 2020 toch met winsten van 2018 verrekenen. Beide zijn sympathieke maatregelen, maar een verliesverrekening zonder tijdsbeperkingen zou de wetgever dit soort stappen in economisch slechte tijden besparen. Dan kan het belastingstelsel zijn rol als automatische stabilisator van de economie makkelijk vervullen.

VPB verliesverrekening en fiscale eenheid

De fiscale eenheid VPB geeft de mogelijkheid tot directe horizontale verliesverrekening. Ook verticale verliesverrekening is mogelijk. Wel wil de wetgever terugwerkende kracht van de fiscale eenheid (FE) voorkomen. Aangezien horizontale verrekening (binnen een jaar) voor gaat op de verticale verliesverrekening, maakt de toerekening van winsten en verliezen nogal uit. Bij een positief FE resultaat is het mogelijk om verliezen in de FE zoveel mogelijk toe te rekenen aan maatschappijen zonder voorvoegingsverliezen.³ Hierdoor kunnen de maatschappijen met voorvoegingsverliezen deze zoveel mogelijk verrekenen met winsten.

De fiscale eenheid VPB geeft de mogelijkheid tot directe horizontale verliesverrekening.

Voorbeeld 1: BV A, B en C zijn per 1-1-2023 een fiscale eenheid.

	BV A	BV B	BV C	FE
2022	-100	200	0	
2023	40	-20	20	40

Het verlies van BV B mag volledig met de winst van BV C worden verrekend.

	BV A	BV B	BV C	FE
2022	-100	200	0	
2023	40	-20	20	40
		20	-20	

Hierdoor kan na de horizontale verrekening BV A zijn volledige winst van 40 gebruiken om de voorvoegingsverliezen te verrekenen.

	BV A	BV B	BV C	FE
2022	-100	200	0	
2023	40	0	0	40
	verrekening			

Na de verrekening blijft dan het volgende resultaat over.

	BV A	BV B	BV C	FE
2022	-60	200	0	
2023	0	0	0	0

Bij een negatief FE resultaat mag je verliezen in de FE zoveel mogelijk toerekenen aan maatschappijen met voorvoegingswinsten. Hierdoor kunnen de maatschappijen met voorvoegingswinsten deze zoveel mogelijk verrekenen met hun FE verliezen.⁴

Voorbeeld 2: BV A, B en C zijn per 1-1-2023 een fiscale eenheid.

	BV A	BV B	BV C	FE
2022	0	200	0	
2023	-40	-30	40	-30

Het verlies van BV A mag volledig worden verrekend met de winst van BV C, zodat BV B zijn verlies van 30 met zijn voorvoegingsverliezen kan verrekenen.

	BV A	BV B	BV C	FE
2022	0	200	0	
2023	-40	-30	40	-30
verrekening	40		-40	

Na de horizontale verliesverrekening mag BV B zijn verlies met 2022 verrekenen.

	BV A	BV B	BV C	FE
2022	0	200	0	
2023	0	-30	0	-30

Na verrekening blijft dan het volgende resultaat over

	BV A	BV B	BV C	FE
2022	0	170	0	
2023	0	0	0	0

Hierbij moet tevens worden opgemerkt dat de verliesverrekening binnen een fiscale eenheid per 1 januari 2022 een stuk complexer is geworden bij winsten boven de 1 miljoen. Er dient dan immers een pro-rata toerekening van de verrekenruimte van de FE toegepast te worden.⁵ De gemiddelde RB-adviseur zal hier niet snel mee te maken krijgen. Daarom volstaat dit artikel met het signaleren van dit probleem.

Verliesverdamping bij verkoop (20a VPB)

Bij een wisseling van aandeelhouders komt al snel verliesverdamping om de hoek kijken. Altijd? Nee, het moet gaan om een belangenwijziging van meer dan 30 procent. Daarnaast is er nog een escape in de vorm van de *beleggingstoets* en *werkzaamhedentoets*. Kort door de bocht betekent dit dat verrekening nog altijd mogelijk is indien het een ondernemingsactiviteit betreft die niet is ingekrompen tussen het oudste verliesjaar en de datum van belangenwijziging. En er ook geen plannen zijn om die in te krimpen.

Beleggingstoets: in het jaar waarin het verlies is geleden bestaan de bezittingen gedurende ten minste negen maanden niet voor meer dan 50 procent uit beleggingen. Hierbij worden niet-bedrijfsgebonden liquide middelen en onroerende zaken die aan derden worden verhuurd tot het beleggingsvermogen gerekend. Voegen in een fiscale eenheid VPB biedt in een dergelijk geval ook geen oplossing, aangezien art. 15 lid 16 VPB aangeeft dat artikel 20a VPB moet worden toegepast alsof er geen fiscale eenheid is.

Werkzaamhedentoets: direct voorafgaand aan de belangenwijziging bedraagt de gezamenlijke omvang van de werkzaamheden ten minste 30 procent van de gezamenlijke omvang van de werkzaamheden bij begin van het oudste verliesjaar

Voornemenstoets: ten tijde van de belangenwijziging bestaat ook niet het voornemen om de gezamenlijke omvang van de werkzaamheden binnen drie jaren als nog te laten afnemen tot minder dan de hiervoor genoemde 30 procent.

De *werkzaamhedentoets* en *voornemenstoets* moet samen worden gezien. De werkzaamheden mogen niet zijn afgenomen tot minder dan 30 procent ten opzichte van het oudste verliesjaar en het voornemen mag niet zijn om deze binnen een jaar te laten afnemen.

Als wel aan de beleggingstoets wordt voldaan en niet aan de werkzaamhedentoets dan kan op verzoek wel verlies worden verrekenend, voor zover de winsten zien op de activiteiten voor de belangenwijziging.⁶

Als zowel niet aan de beleggingstoets wordt voldaan en niet aan de werkzaamhedentoets wordt voldaan kan er al laatste escape wel vrijwillig worden geherwaardeerd

naar maximaal de waarde in het economische verkeer. Ook kan ervoor worden gekozen om een aanwezige HIR te laten vrijvallen.⁷ Op deze manier kunnen latent aanwezige winsten worden gebruikt om verliesverdamping door art. 20a VPB te vermijden.

Formele aspecten

Een verrekenbaar verlies wordt vastgesteld door de inspecteur gelijktijdig met de aanslag bij een voor bezwaar vatbare beschikking.⁸ Dat kan ook als er geen aangifte is gedaan.⁹ Als er geen verliesbeschikking wordt afgegeven, dan kan de belastingplichtige daartegen in bezwaar gaan. Bij verliesjaren is het dus van belang om de aanslag goed te controleren. Verliezen worden verrekend in de volgorde dat zij zijn ontstaan.¹⁰ Ook de verrekening van een verlies gaat via een voor bezwaar vatbare beschikking.¹¹ Overigens wordt over de vermindering van de aanslag door verliesverrekening geen belastingrente vergoed.¹²

Bij fusies en splitsingen moet ook goed worden opgelet. Bij de fiscaal gefaciliteerde afsplitsing van activiteiten moet er een winstsplitsing plaatsvinden tussen de activiteiten voor en na de afsplitsing.¹³ In beginsel blijven verliezen achter bij de afsplitser. Bij een gefaciliteerde juridische fusie dient wederom een winstsplitsing plaats te vinden. De wetgever heeft hiermee willen voorkomen dat door een splitsing of fusie de verrekenmogelijkheden worden uitgebreid. Zo wordt voorwaartse verrekening van voorsplitsingsverliezen beperkt tot nasplitsingswinst van dezelfde onderneming. Wel erkent de wetgever dat een onderneming niet statisch is en dat inspecteurs soepel moeten omgaan met de winstsplitsing.

Planning ter voorkoming verliesverdamping

Overigens zijn er vele methodes om verliesverdamping tegen te gaan, denk aan het realiseren van stille reserves door het overhevelen van bedrijfsmiddelen (al dan niet binnen een groep). Daarnaast kan er goodwill gerealiseerd worden via een transactie met een ander lichaam. Het inbrengen of aankopen van winstgevendende activiteiten. Ook kunnen fiscale voorzieningen vrijvallen. Een combinatie van beiden is ook mogelijk. Een voorbeeld illustreert dit weer.

Een bv met een machine met een boekwaarde van 100 en een onderhoudsvoorziening van 10 verkocht deze aan een zustermaatschappij voor een zakelijke prijs van 135. Er wordt een stille reserve van 35 gerealiseerd en 10

Niet alle partijen hebben hun verkiezingsprogramma's hebben laten doorrekenen.

onderhoudsvoorziening valt in de winst. Hierdoor kan er voor 45 aan verliezen worden verrekend. Indien het bedrijfsmiddel met de stille reserve noodzakelijk is voor de bedrijfsvoering is de sale-and-lease back methode een mogelijke route. Inbreng in een personenvennootschap kan ook herwaardering mogelijk maken.¹⁴ Zelfs een stelselwijziging is toegestaan, mits deze in overeenstemming is met het goedkoopmansgebruik. Een goede fiscale planning kan verliesverdamping beperken en soms zelfs in het geheel voorkomen. Wel zal telkens goed gekeken moeten worden naar de realiteitswaarde van de transacties. Kunstmatige transacties die vervolgens civiel-juridisch weer worden teruggedraaid kunnen volgens de Staatssecretaris niet tot realisatie leiden.¹⁵

Verliesverrekening in de toekomst

Door te kijken naar de doorrekening van de verkiezingsprogramma's krijgen we enig idee wat de voorstellen voor verliesverrekening zijn. Een beperking is dat niet alle partijen hun verkiezingsprogramma's hebben laten doorrekenen, waardoor we geen volledig overzicht hebben.

VVD, D66, PVDA-GroenLinks en CU¹⁶ hebben allen in hun verkiezingsprogramma een beperking van de verliesverrekening opgenomen tot 30 procent voor zover de winst boven 1 mln is en het afschaffen van carry back. Carry forward beperken tot 6 jaar. Dit levert dit een lastenverzwaring op richting het bedrijfsleven van 0,8 mrd. Bij de overige partijen die hebben laten doorrekenen is geen aanpassing van de verliesverrekening opgenomen. Overigens is er in het hoofdlijnenakkoord niets over een verdere aanpassing van verliesverrekening opgenomen.¹⁷

Conclusie

Verliesverrekening blijkt niet zo simpel te zijn. De meeste ondernemers zitten niet te wachten om via fiscaal gedreven transacties verliezen die dreigen te verdampen alsnog te verrekenen, maar worden hier door de huidige wetgeving vaak wel toe gedwongen. Dankzij een goede RB-adviseur kunnen alle mogelijkheden worden benut.

Noten

- | | |
|--|---|
| 1 Zie HR 06-06-2024, ECLI:NL:HR:2024:705, onderdeel 5.4.5. | belastingzaken nummer 2, mei 2024 voor enkele heldere voorbeelden van deze materie. |
| 2 Brief 19 juni 2024, 2024-0000351785. | 6 Art. 20a lid 11 VPB. |
| 3 Art. 12 lid 1a Besluit FE VPB. | 7 Art. 20a lid 12 VPB. |
| 4 Art. 12 lid 1b Besluit FE VPB. | 8 Art. 20b lid 1 VPB. |
| 5 Zie Dr. H.J. Esser, | 9 Art. 25a lid 1 VPB. |
| | 10 Art. 20 lid 4 VPB. |

11 Art. 21 lid 1 VPB.

12 Art. 30fe lid 2 AWR.

13 Besluit van 28 april 2021, nr.

2021-5953, Voorwaarde 8.

14 BNB 2016/235 geeft de

mogelijkheid (niet de verplichting) tot

herwaarderen door de

inbrenger te crediteren voor

de werkelijke waarde.

15 Besluit van 25-1-2023, nr.

2022-11246, onderdeel 5.2.

16 CPB, Keuzes in Kaart 2025-2028.

17 Hoop, Lef en Trots -

Hoofdlijnenakkoord 2024 -

2028 van PVV, VVD, NSC en

BBB.



Kroniek arbeidsrecht

Deze kroniek geeft de belangrijkste ontwikkelingen in het arbeidsrecht weer sinds de start van de regering Rutte-4 (begin 2022). Vanwege de samenhang op het gebied van het arbeidsmarktbeleid, zijn daarbij ook de werknemersverzekeringen (WW, Ziektewet en WIA) betrokken.



mr. J.P.M. van Zijl
Joop van Zijl is
advocaat bij
Van Zijl Advocaten
te Tilburg.

In Rutte-4 ontvouwde minister Van Gennip (Sociale Zaken en Werkgelegenheid) plannen om de arbeidsmarkt ingrijpend te hervormen met als doel om werknemers meer zekerheid te geven over hun inkomen en werktijden. Werkgevers zouden meer zekerheid krijgen als werknemers langdurig ziek worden, of bij een crisis. In deze kroniek komen de verschillende plannen aan de orde. Te beginnen met de inzet om meer zekerheid te geven aan flexwerkers, maatregelen om respectievelijk schijnzelfstandigheid en malafide uitzendbureaus in te dammen.

Meer zekerheid flexwerkers

Een wetsvoorstel¹ moet regelen dat flexwerkers meer rechten krijgen, waartegenover werkgevers dan binnen vaste arbeidsovereenkomsten meer wendbaarheid zouden moeten krijgen.

Oproepovereenkomsten, zoals nulurencontracten, worden daarbij afgeschaft en vervangen door basiscontracten voor een vast aantal uren per kalenderkwartaal, waarbij werkgevers kunnen bepalen op welk moment werknemers die uren moeten werken, met een bepaalde mate van roosterzekerheid. Werknemers zijn verplicht om tot maximaal 30 procent meer te werken dan het overeengekomen aantal vaste uren.

Arbeidsovereenkomsten voor bepaalde tijd blijven mogelijk tot maximaal drie contracten in maximaal 36 maanden, maar voordat de teller weer op nul kan, moeten in de toekomst vijf jaar zijn verstreken in plaats van zes maanden.

Bij uitzendovereenkomsten wordt fase A (arbeidsovereenkomsten voor bepaalde tijd onbepaald mogelijk; beëindiging van de uitzendovereenkomst bij einde inlening mogelijk) verkort van 72 weken naar 52 weken. En fase B (zes arbeidsovereenkomsten voor bepaalde tijd mogelijk) van vier naar twee jaar. Tegelijkertijd wordt de zogenaamde 'loonverhoudingsnorm' uitgebreid in die zin dat het totaal aan arbeidsvoorwaarden voor uitzendkrachten tenminste gelijkwaardig moet zijn aan die van

werknemers in dienst van de inlener.

Het wetsvoorstel zou op 1 januari 2026 moeten worden ingevoerd, maar vertraging ligt op de loer nu de beoogde indiening van het wetsvoorstel in het eerste kwartaal van 2024 is uitgebleven. Het wetsvoorstel is momenteel in behandeling bij de Raad van State.

Crisisregeling Personeelsbehoud

Als onderdeel van het streven om flexibele arbeidsovereenkomsten wat minder flexibel te maken en vaste arbeidsovereenkomsten wat minder vast, wil de regering werkgevers met een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd meer wendbaarheid geven binnen die (vaste) overeenkomst. Eén van de middelen daarvoor is om werkgevers in geval van crisis de mogelijkheid te bieden om hun werknemers andere arbeid aan te bieden dan de overeengekomen arbeid dan wel om een loonkostensubsidie aan te vragen voor werknemers waarvoor als gevolg van die crisis geen of minder werk is.

Het conceptwetsvoorstel² dat dat moet regelen is op 14 mei 2024 voor internetconsultatie gepubliceerd. Bij inwerkingtreding van de wet zal de bestaande werktijdverkortingsregeling (met mogelijkheid voor deeltijd-WW) komen te vervallen.

De nieuwe wet moet ook de mogelijkheid bieden om de regeling op te schalen als er nog eens een grote crisis uit zou breken, zoals de coronacrisis. De wet biedt dan een basis voor het treffen van steunregelingen, vergelijkbaar met de Tijdelijke Noodmaatregel Overbrugging tot behoud van Werkgelegenheid (NOW) tijdens de coronacrisis.

(Schijn)zelfstandigen

Verreweg de grootste uitdaging voor de regering op de arbeidsmarkt vormt de bestrijding van schijnzelfstandigheid. Nadat de belastingdienst eerder bij gebrek aan controlecapaciteit veel te gemakkelijk zelfstandigheidsverklaringen ('verklaringen arbeidsrelaties' of wel VAR) had verstrekt en nadat de wet die daar wat aan moest



doen³, leidde tot het uitbreken van een ‘staking’ onder de opdrachtgevers van zelfstandigen, werd een ‘handhavingsmoratorium’ afgekondigd om ervoor te zorgen dat (ook echte) zelfstandigen weer opdrachten zouden krijgen. Dat handhavingsmoratorium duurt tot de dag van vandaag voort, maar de regering heeft zich er ten opzichte van de Europese Commissie aan gecommitteerd om dat moratorium per 1 januari 2025 op te heffen. Gebeurt dat niet, dan dreigt voor Nederland verlies van subsidie uit het Europese ‘coronafonds’.

Inmiddels is het aantal zzp’ers (personen die voor hun hoofdkomen zelfstandig ondernemer zijn) naar schatting gestegen tot zo’n 1,2 miljoen mensen⁴. Duidelijk is dat zich daaronder vele honderdduizenden bevinden die eigenlijk onder het wettelijke regime van de arbeidsovereenkomst zouden moeten vallen. Zij missen daardoor de wettelijke bescherming van de arbeidsovereenkomst, een wettelijke verzekering tegen arbeidsongeschiktheid (Ziektewet en WIA) en opbouw van pensioen. Soms is dit het gevolg van een eigen vrije keuze, maar soms ook door omstandigheden gedwongen. De grondslag van de werknemersverzekeringen holt daardoor uit en ondernemers die met arbeidsovereenkomsten werken ondervinden oneigenlijke concurrentie van ondernemers die met (goedkopere) zzp’ers werken.

Het handhavingsmoratorium wordt per 1 januari 2025 opgeheven, zodat de belastingdienst weer loonheffing en premies werknemersverzekeringen bij opdrachtgevers kan naheffen als feitelijk sprake is van een arbeids-

overeenkomst. Veel zzp’ers voelen er weinig voor om zich weer als werknemer te laten behandelen en de tekorten op de arbeidsmarkt maakt het voor hun opdrachtgevers moeilijk om dat af te dwingen. Het vooruitzicht dat de belastingdienst niet in staat is om op enige schaal van betekenis te handhaven, zal de bereidheid om overeenkomsten van opdracht om te zetten in arbeidsovereenkomsten ook al niet bevorderen.

Een nieuwe wet⁵ zou ondernemers, arbeidskrachten en uitvoeringsinstanties moeten helpen om te bepalen wanneer een arbeidsverhouding een arbeidsovereenkomst in de zin van de wet is of niet. Een op 6 oktober 2023 in het kader van internetconsultatie gepubliceerd conceptwetsvoorstel ontmoette echter veel kritiek. Als aanwijzingen voor het bestaan van een gezagsverhouding werden daarbij enerzijds ‘leiding en toezicht’ (de klassieke gezagsverhouding) aangemerkt en anderzijds ‘organisatorische inbedding’ van het werk (een meer moderne variant) genoemd. Zou van één van beide sprake zijn, dan zou sprake zijn van een gezagsverhouding, tenzij er zulke sterke aanwijzingen zijn voor zelfstandig ondernemerschap dat toch anders zou moeten worden besloten. Die aanwijzingen zouden dan echter alleen mogen worden gevonden binnen de arbeidsverhouding zelf en (behoudens een uitzondering in geval van gelijk gewicht) niet ook in het economische verkeer in het algemeen. Dat laatste zou ervoor kunnen zorgen dat een zzp’er die bij een beschouwing van al zijn activiteiten als geheel als ondernemer zou moeten worden gekenmerkt, bij een beschouwing per arbeidsverhou-

Wel heeft de rechter in de praktijk veel werk om alle relevante feiten en omstandigheden boven tafel te krijgen.

ding steeds toch als werknemer zou moeten worden gekenmerkt. Hoewel de regering zegt in het wetsvoorstel alleen bestaande jurisprudentie te verduidelijken, is met name dat laatste een afwijking van bestaande jurisprudentie.⁶

Het conceptwetsvoorstel is bij de internetconsultatie en in de Tweede Kamer op ernstige kritiek gestuit. Inmiddels is het wetsvoorstel naar de Raad van State gestuurd. Daarbij is aangegeven dat als reactie op de kritiek het begrip 'kernactiviteiten' als indicatie voor het bestaan van een gezagsverhouding is vervallen. Daardoor zou meer zwaarte worden gegeven aan het werken als zelfstandige. Of dat betekent dat voor 'organisatorische inbedding van werkzaamheden' als indicatie voor het bestaan van een gezagsverhouding in het wetsvoorstel in het geheel geen ruimte meer bestaat, zal moeten blijken als het wetsvoorstel naar de Tweede Kamer wordt verzonden.

In het wetsvoorstel is ook een rechtsvermoeden opgenomen, dat arbeidskrachten de mogelijkheid geeft om bij een laag uurtarief (€ 33) bij de rechter rechten op basis van een arbeidsovereenkomst in te roepen waarbij het dan aan de opdrachtgever is om te bewijzen dat van een arbeidsovereenkomst geen sprake is.

Inmiddels is 1 januari 2025 als beoogde datum van invoering van het wetsvoorstel door de regering al verlaten. De afschaffing van het handhavingsmoratorium per 1 januari 2025 gaat echter wel door.

De rechtspraak weet zich ondertussen aardig te redden als het gaat om het onder de werking van het arbeidsrecht brengen van schijnzelfstandigen, zeker nadat de Hoge Raad in een uitspraak over de maaltijdbezorgers van Deliveroo⁷ de piketpaaltjes opnieuw heeft geslagen. Wel heeft de rechter in de praktijk veel werk om alle relevante feiten en omstandigheden boven tafel te krijgen en om daaraan consequenties te verbinden. Maar het is vaak wel de FNV die daarvoor eerst de kat de bel moet aanbinden, waardoor vooral de 'grootste' zaken (zoals de maaltijdbezorgers van Deliveroo, de taxichauffeurs van Uber, de schoonmakers van Helpling) voor de rechter komen.

De financiële verschillen tussen werknemers en zzp'ers worden intussen verkleind door de zelfstandigenaftrek versneld af te bouwen van € 6.310 in 2022 naar € 900 in 2027. Ook de invoering van een verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering moet daaraan bijdragen. Op 11 juni 2024 is in het kader van internetconsultatie een conceptwetsvoorstel⁸ gepubliceerd dat voor IB-ondernemers (niet ook voor dga's) voorziet in een verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering met een wachttijd

van een jaar en een uitkering van 70 procent van het feitelijk genoten inkomen, maar maximaal het wettelijk minimumloon. Voor zzp'ers met een gelijkwaardige private arbeidsongeschiktheidsverzekering is in de mogelijkheid van een opt-out voorzien. In het Veerkracht- en herstelplan heeft de regering zich – ter verkrijging van subsidie uit het 'coronafonds' – gecommitteerd aan plaatsing van de wet in het Staatsblad uiterlijk in het eerste kwartaal van 2025. Dat lijkt inmiddels wel uiterst ambitieus.

Toelatingsstelsel uitzendbureaus

Malafide uitzendbureaus zorgen voor grote overlast op de arbeidsmarkt. Vaak gaat het om buitenlandse uitzendbureaus die onder slechte arbeidsomstandigheden buitenlandse arbeidskrachten tewerkstellen tegen arbeidsvoorwaarden die in strijd zijn met de Nederlandse wet. Voor slechte huisvesting wordt daarbij vaak te veel gevraagd. Niet alleen worden arbeidskrachten aldus uitgebuit, maar ook wordt bonafide uitzendbureaus en bonafide werkgevers oneerlijke concurrentie aangedaan. Tegen de tijd dat de malafide uitzendbureaus in het zicht komen van toezichthouders zoals de Nederlandse Arbeidsinspectie en uitvoerders zoals de belastingdienst en het UWV, zijn zij vaak alweer verdwenen om dan vervolgens in een ander juridisch jasje weer terug te keren en de ongewenste praktijken voort te zetten. Om hier wat aan te doen, is bij de Tweede Kamer een wetsvoorstel⁹ aangehangen dat voorschrijft dat uitzendbureaus – om in Nederland werknemers ter beschikking te kunnen stellen – door de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid moeten zijn toegelaten. Werkgevers die arbeidskrachten inlenen van een niet toegelaten uitzendbureau worden dan strafbaar, net als het uitzendbureau zelf als zij arbeidskrachten uitlenen.

Om toegelaten te kunnen worden, moeten uitzendbureaus onder meer een waarborgsom van € 100.000 storten, zodat toezichthouders, uitvoeringsinstanties en werknemers daarop eventueel hun vorderingen kunnen verhalen. Jaarlijks dienen toegelaten uitzendbureaus zich op eigen kosten door een private inspectie-instelling te laten controleren op nakoming van regelgeving en van een nog op te stellen normenkader. De toelating van uitzendbureaus die niet aan de regelgeving of het normenkader blijken te voldoen, kan worden geschorst of ingetrokken.

Voor het wetsvoorstel bestaat brede steun in de Tweede Kamer. Voor de inwerkingtreding wordt gemikt op 1 januari 2026, waarna de toelatingsplicht gaat gelden per 1 januari 2027.

Einde uitzendovereenkomst bij ziekte

In de eerste fase van de arbeidsovereenkomst tussen een uitzendwerkgever en een uitzendwerknemer (de uitzendovereenkomst) kan de uitzendwerkgever met de uitzendwerknemer afspreken dat de uitzendovereenkomst eindigt als de terbeschikkingstelling van de uitzendwerknemer op verzoek van de inlener eindigt (het



zogenaamde ‘uitzendbeding’). Deze eerste fase mag volgens de wet 26 weken duren, maar kan dan bij cao worden uitgebreid tot 78 weken, wat in de Cao voor Uitzendkrachten ook steeds gebeurde.

In deze cao is bepaald dat de terbeschikkingstelling van de uitzendwerknemer in geval van ziekte of ongeval van de uitzendwerknemer geacht wordt direct na de ziekmelding met onmiddellijke ingang te zijn beëindigd op verzoek van de inlener. Op grond van deze fictie is er in de praktijk steeds van uitgegaan dat de ziekmelding van een uitzendwerknemer met wie een uitzendbeding was overeengekomen, steeds tot gevolg had dat de uitzendovereenkomst van rechtswege eindigde.

Tot 1 juli 2015 was het mogelijk om bij cao af te wijken van het opzegverbod tijdens ziekte, van welke mogelijkheid in de Cao voor Uitzendkrachten gebruik was gemaakt. Deze mogelijkheid is echter met de inwerkingtreding van de Wet werk en zekerheid komen te vervallen. Het uitzendbeding betekent weliswaar niet dat sprake is van een opzegging (het is een ontbindende voorwaarde), maar de vraag was desondanks of een ontbindende voorwaarde die de arbeidsovereenkomst doet eindigen op het moment waarop de werknemer ziek wordt, de beschermende werking van het arbeidsrecht niet te zeer doorkruist.

In de Solutions-zaak¹⁰ oordeelde de Hoge Raad dat de bepaling in de cao dat ziekmelding betekent dat de terbeschikkingstelling van de werknemer aan de derde op verzoek van de derde is geëindigd in strijd is met de wet, omdat de wet alleen de mogelijkheid biedt om de uitzendovereenkomst door het uitzendbeding te doen ein-

digen als de terbeschikkingstelling van de werknemer aan de inlener op verzoek van de inlener eindigt. De beschermende werking van juist dat aspect wordt door de cao-bepaling tenietgedaan.

Met de nietigheid van de bepaling in de cao was overigens al rekening gehouden. Partijen bij de Cao voor Uitzendkrachten hadden de bepaling al per 1 juli 2023 geschrapt.

Re-integratieverplichting

Het kabinet Rutte-3 heeft tevergeefs geprobeerd om de loonbetalingsverplichting bij ziekte in het tweede jaar voor kleine werkgevers af te schaffen. Deze afschaffing was een wens van bijna alle politieke partijen, maar ging toch niet door toen bleek dat kleine werkgevers dan samen een (in totaal hogere) premie zouden moeten gaan betalen ter dekking van de kosten van loonbetaling in het tweede ziektejaar.

Inmiddels bereidt de regering een wetsvoorstel voor om dan toch minstens de re-integratieverplichtingen in het tweede ziektejaar te verminderen. Op 13 oktober 2023 is in het kader van internetconsultatie een conceptwetsvoorstel¹¹ gepubliceerd dat voor kleine en middelgrote werkgevers¹² de re-integratieverplichtingen in het tweede ziektejaar beperkt¹³. Vanaf het tweede ziektejaar hoeft dan alleen nog met behulp van een re-integratiebedrijf te worden gezocht naar passend werk bij een andere werkgever. Het zoeken naar passend werk binnen de eigen onderneming zou dan na een jaar mogen worden gestaakt. Daarvoor is dan wel vereist dat de werknemer daarmee instemt uiterlijk op het moment

Omdat de sanctie daarop schadevergoeding is, bestaat de kans dat werkgevers dat in de toekomst nog wel eens duur zou kunnen komen te staan.

waarop de arbeidsongeschiktheid 52 weken heeft geduurd. Bij gebreke daarvan kan het UWV vervangende toestemming verlenen, die moet worden aangevraagd uiterlijk op het moment waarop de arbeidsongeschiktheid 42 weken heeft geduurd.

De wetswijziging moet ervoor zorgen dat kleine en middelgrote werkgevers eerder bereid zijn om arbeidsovereenkomsten voor onbepaalde tijd aan te bieden, omdat zij eerder weten wanneer zij een arbeidsongeschikte werknemer kunnen vervangen. Waarschijnlijk zien werkgevers echter vooral meer rompslomp omdat na 42 weken alvast maar toestemming aan het UWV wordt gevraagd, voor het geval de werknemer (die daarbij meestal ook geen belang heeft) na 52 weken geen instemming geeft. De aanvragen voor toestemming zullen bovendien leiden tot meer noodzaak voor beoordelingen door verzekeringsartsen van het UWV, terwijl het UWV nu juist een groot tekort heeft aan verzekeringsartsen.

Minimumloon

Sinds 1 januari 2024¹⁴ wordt het wettelijk minimumloon niet berekend per week of per maand, maar per uur. Het

geldende uurloon is daarbij afgeleid van een 36-urige werkweek. Voor werkgevers met een 40-urige werkweek betekende dit een eenmalige stijging van het minimumloon van 11,1 procent.

Vanwege de toen sterk gestegen energieprijzen was het wettelijk minimumloon (dat sowieso elk half jaar wordt geïndexeerd op basis van de stijging van de cao-lonen) al verhoogd met 8,05 procent.¹⁵ Een wetsvoorstel tot verhoging van het minimumloon met 1,2 procent per 1 juli 2024 werd echter door de Eerste Kamer verworpen.

Wijziging concurrentiebeding

Omdat uit onderzoek is gebleken dat werkgevers veel te vaak en op oneigenlijke wijze gebruik maken van het overeenkomen van een concurrentiebeding, wil de regering de wettelijke regeling van het concurrentiebeding aanpassen. Op 4 maart 2024 is in het kader van internetconsultatie een concept voor een wetsvoorstel¹⁶ gepubliceerd, waarin wordt geregeld dat de duur van het concurrentiebeding wordt beperkt tot een jaar, dat in een concurrentiebeding een omschrijving van het geografische bereik moet worden opgenomen en dat het concurrentiebeding een schriftelijke motivering moet bevatten van een voldoende zwaarwichtig belang van de werkgever dat het overeenkomen van het concurrentiebeding rechtvaardigt. De belangrijkste wijziging is echter dat de werkgever kort nadat is gebleken dat de arbeidsovereenkomst zal gaan eindigen, moet mededelen of hij een beroep wenst te doen op het concurrentiebeding of niet, en zo ja, voor welke duur. Als de werkgever te kennen geeft de werknemer aan het concurrentiebeding te wil-



len houden, dan moet de werkgever aan de werknemer een bedrag ineens betalen van 50 procent van het loon over de periode waarin de werknemer aan het concurrentiebeding wordt gehouden. Deze regelingen gelden ook voor het relatiebeding.

De Tweede Kamer wenst bovendien dat in de wet wordt geregeld dat geen concurrentiebeding kan worden opgenomen in de arbeidsovereenkomst van een werknemer die minder verdient dan anderhalf maal een modaal loon.¹⁷ Dat is ongeveer € 66.000 per jaar.

Opnemen vakantiedagen tijdens ziekte

Een arrest van de Hoge Raad over het opnemen van vakantiedagen tijdens ziekte¹⁸ deed veel stof opwaaien, hoewel de beslissing van de Hoge Raad al kenbaar had kunnen zijn uit de wetsgeschiedenis. De Hoge Raad oordeelde dat een arbeidsongeschikte werknemer die tijdens ziekte op vakantie gaat daarvoor alleen toestemming van de werkgever nodig heeft als hij daarvoor passende arbeid of re-integratie-inspanningen moet onderbreken. In dat geval kan de werkgever bedingen dat voor het opnemen van de vakantie vakantiedagen van het tegoed dienen te worden afgeschreven. Als de werknemer niet in staat is tot passende arbeid of re-integratie-inspanningen, kunnen zonder toestemming van de werknemer geen vakantiedagen worden afgeschreven.

Opleidingsverplichting werkgever

Per 1 augustus 2022¹⁹ is de scholingsverplichting van werkgevers²⁰ uitgebreid. Opleidingen die noodzakelijk zijn voor de uit te oefenen functie moeten gratis zijn en onder werktijd plaatsvinden. De in de wetsgeschiedenis gemaakte uitzondering voor opleidingen die een startkwalificatie vormen voor de uit te oefenen functie (bijvoorbeeld een rijbewijs voor een beroepschauffeur) leidt daarbij tot veel discussie.

Nevenwerkzaamheden

Eveneens per 1 augustus 2022 (en geregeld in dezelfde wet) is het verbod van nevenwerkzaamheden aan beperkingen gebonden. Werkgevers mogen op een dergelijk verbod alleen nog een beroep doen als er een objectieve reden is om dat te rechtvaardigen, zoals de gezondheid, veiligheid, belangenverstrengeling of vertrouwelijkheid van bedrijfsinformatie.

Arbeidsovereenkomst

Ook per 1 augustus 2022 en geregeld in dezelfde wet is een reeds bestaande wettelijke verplichting van de werkgever om aan de werknemer schriftelijk opgave te doen van een aantal belangrijke kenmerken van de arbeidsovereenkomst, sterk uitgebreid. Ook zijn strengere eisen gesteld aan de wijze waarop aan de opgaveverplichting kan worden voldaan, met name voor het geval dat de werkgever dat langs digitale weg zou willen doen. Werkgevers vinden het in de praktijk lastig om aan al deze nieuwe eisen te voldoen. Dat leidt er vaak toe dat er maar helemaal niet aan wordt voldaan. Omdat de sanctie

daarop schadevergoeding is, bestaat de kans dat werkgevers dat in de toekomst nog wel eens duur zou kunnen komen te staan.

Tekort aan verzekeringsartsen

Het UWV heeft al langere tijd een structureel, nijpend en groeiend tekort aan verzekeringsartsen. Dat leidt ertoe dat het UWV sommige wettelijke taken nog maar heel beperkt uitvoert en andere te laat. Om daar wat aan te doen, wil het UWV overstappen naar een wijze van beoordelen waarbij een verzekeringsarts taken vergaand delegeert aan bijvoorbeeld psychologen, fysiotherapeuten en sociaal-medisch verpleegkundigen.

Om het UWV ruimte te geven om deze overstap te realiseren, wordt tijdelijk aan 60-plussers zonder verzekeringsgeneeskundig onderzoek een volledige WGA-uitkering toegekend.²¹

Deze maatregel is in strijd met de wet, maar verweer op dat punt wordt op voorhand voorkomen door toestemming van de werkgever en de werknemer te verlangen. Die toestemming zal wel vrijwel steeds worden verleend omdat de werknemer het recht op ondersteuning bij re-integratie behoudt en alsnog kan kiezen voor een verzekeringsgeneeskundige beoordeling bij het claimen van een IVA-uitkering en omdat de werkgever wordt gevrijwaard van de financiële lasten die de WGA-uitkering hem zou kunnen opleveren. Verder wordt bij het vaststellen van het recht op WIA-uitkering de mate van arbeidsongeschiktheid van werknemers met arbeidsinkomsten per 1 juli 2024 uitsluitend vastgesteld op basis van de feitelijke verdiensten.²² Dat is een kwalijke maatregel omdat werknemers daardoor de vaststelling van de mate van arbeidsongeschiktheid vergaand zelf kunnen beïnvloeden.

Voor de lange termijn moet de door minister ingestelde Commissie OCTAS (Onafhankelijke Commissie Toekomst Arbeidsongeschiktheidsstelsel) met een oplossing komen. Deze commissie rapporteerde op 29 februari 2024²³ over drie mogelijke varianten voor een toekomstig arbeidsongeschiktheidsstelsel, waarbij niet alleen minder een beroep hoeft te worden gedaan op verzekeringsartsen, maar waarbij ook hardheden bij de toepassing van de WIA moet worden weggenomen. Uit de reactie van de minister²⁴ kan voorzichtig worden afgeleid dat het wel niet veel verder zal komen dan de variant waarbij aan de WIA wordt gesleuteld. Het schrappen van de IVA-uitkering lijkt daarbij de belangrijkste maatregel om tot minder verzekeringsgeneeskundige beoordelingen te komen.

Het nieuwe kabinet lijkt niet erg enthousiast om geld uit te trekken voor het wegnemen van de hardheden, zodat de vraag is wat daarvan terecht zal komen.

Bezuiniging op WW

Het Hoofdlijnenakkoord van de coalitie tussen PVV, VVD, NSC en BBB zegt weinig over het arbeidsmarktbeleid dat de nieuwe regering zal gaan voeren. Uit de bud-

Studio Nextens

#1 fiscale talkshow
van Nederland

Op weg ^{met} ~~naar~~ een nieuw kabinet



Nieuw
Sociaal
Contract



PARTIJ VOOR DE **VRIJHEID**



Op **3 september** presenteert Ronnie Overgoor de enige fiscale online talkshow die je niet mag missen! Met prominente gasten (waaronder **Sylvester Schenk**, Directeur Fiscale Zaken van het Register Belastingadviseurs) bespreekt hij de impact van de voorgenomen kabinetsmaatregelen op het Nederlandse bedrijfsleven.

Wil jij Studio Nextens LIVE kunnen volgen?

Schrijf je dan nu gratis in!

Via deze link



gettaire bijlage blijkt echter dat op de WW zal worden bezuinigd. Erg ver doordacht lijkt deze bezuiniging nog niet te zijn, want de keuze wordt opengelaten tussen verlenging van de opzegtermijn van werkgevers, strengere regels voor het recht op WW-uitkering en verkorting van de maximale uitkeringsduur van 24 naar 18 maanden. Omdat de eerste twee maatregelen – in strijd met jarenlang overheidsbeleid – directe gevolgen zouden hebben voor de bereidheid van werkgevers om vaste arbeidsovereenkomsten aan te bieden, ligt de laatste variant het meest voor de hand.

Compensatie van transitievergoeding

Sinds 2021 hebben werkgevers die een werknemer ontslaan die langer dan twee jaar ziek is, recht op compensatie door het UWV van de aan de werknemer te betalen transitievergoeding. Dit recht op compensatie is ingevoerd om een einde te maken aan de zogenaamde ‘slapende dienstverbanden’. Deze ontstonden als werkgevers, om te vermijden dat zij transitievergoeding moesten gaan betalen, de arbeidsovereenkomsten van werknemers die langer dan twee jaar ziek waren eenvoudigweg niet opzegden. Zij konden dat makkelijk doen omdat zij na twee jaar toch geen loon meer behoefden te betalen. Ook nadat er een wettelijk recht op compensatie van de transitievergoeding was toegekend, moest de Hoge Raad eraan te pas komen om te bepalen dat een goed werkgever ook dan tot beëindiging van de arbeids-

Dit recht op compensatie is ingevoerd om een einde te maken aan de zogenaamde ‘slapende dienstverbanden’.

overeenkomst moet overgaan, zodat de werknemer de transitievergoeding zou krijgen.²⁵

Uit de budgettaire bijlage bij het Hoofddlijnenakkoord blijkt dat de nieuwe regering het recht op compensatie van de transitievergoeding voor grote werkgevers zou willen laten vervallen. Onduidelijk is hoe daarbij wordt voorkomen dat dan weer opnieuw slapende dienstverbanden ontstaan. Evenmin is duidelijk of van deze grote werkgevers ook zonder compensatie kan worden verlangd om slapende dienstverbanden te beëindigen.

Van een aantal van de hiervoor besproken wetsvoorstellen en conceptwetsvoorstellen moet worden afgewacht welk standpunt de nieuwe regering hierover inneemt. Het Hoofddlijnenakkoord van de coalitiepartijen zegt daarover niets. Deze wetsvoorstellen hebben echter al in de Sociaal-Economische Raad (SER) de instemming van vakbonden en werkgeversorganisaties gekregen. Daarom ligt het niet voor de hand dat de nieuwe regering daarbij een andere koers gaat varen dan de vorige regering. Op onderdelen is een afwijkend standpunt echter wel denkbaar.

Noten

1 Wet meer zekerheid flexwerkers.

2 Wet personeelsbehoud bij crisis.

3 Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties, Staatsblad 2016, nummer 45.

4 Verslag van een schriftelijk overleg van 21 februari 2024, Eerste Kamer, vergaderjaar 2023–2024, 29 544, N.

5 Wet verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties en rechtsvermoeden.

6 Hoge Raad 24 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:443.

7 Hoge Raad 24 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:443.

8 Wet basisverzekering arbeidsongeschiktheid zelfstandigen.

9 Het uitzendbeding betekent weliswaar niet dat sprake is van een opzegging (het is een ontbindende voorwaarde), maar de vraag was desondanks of een ontbindende voorwaarde die de arbeidsovereenkomst doet eindigen op het moment waarop de werknemer ziek wordt, de beschermende werking van het arbeidsrecht niet te zeer doorkruist.

10 Hoge Raad 17 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:426.

11 Wet houdende het wijzigen van de re-integratieverplichtingen in het tweede

ziektejaar van werknemers bij kleine en middelgrote werkgevers.

12 Voor 2024 zouden dat zijn: werkgevers met een premieplichtige loonsom tot € 942.500.

13 Hoge Raad 24 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:443.

14 Wet invoering minimumuurloon, Staatsblad 2023, nummer 168.

15 Besluit van 3 oktober 2022 tot vaststelling van het wettelijk minimumloon met ingang van 1 januari 2023 vanwege een bijzondere verhoging van 8,05 procent en de halfjaarlijkse indexatie en tot wijziging van het Besluit inkomensondersteuning AOW'ers teneinde de inkomensondersteuning te verlagen, Staatsblad 2022, nummer 381.

16 Wet modernisering concurrentiebeding.

17 Motie van de leden van de Tweede Kamer Van Oostenbruggen (NSC) en Patijn (Groen-Links PvdA) van 8 februari 2024, Tweede Kamer 2023-2024, 29544, nummer 1235.

18 Hoge Raad 17 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1603.

19 Wet implementatie EU-richtlijn transparante en voorspelbare arbeidsvoorwaarden.

20 Artikel 7:611a BW.

21 Brief van Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aan de Tweede Kamer van 26 augustus 2022 (Aanpak mismatch sociaal-medisch beoordelen en hardheden WIA), Tweede Kamer 2021-2022, 26448, nummer 685.

22 Besluit van 19 juni 2024 tot wijziging van het Schattingsbesluit arbeidsongeschiktheidswetten in verband met tijdelijke regels over het beoordelen van arbeidsongeschiktheid bij feitelijke arbeid, Staatsblad 2024, nummer 185.

23 Eindrapport van 29 februari 2024 van de Onafhankelijke commissie toekomst arbeidsongeschiktheidsstelsel (OCTAS), Toekomst van het arbeidsongeschiktheidsstelsel; meer aandacht, vertrouwen en zekerheid, Tweede Kamer 2023-2024, 26448, nummer 748.

24 Brief van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 15 maart 2024 aan de Tweede Kamer (Kabinetsreactie op rapport Onafhankelijke Commissie Toekomst Arbeidsongeschiktheidsstelsel), Tweede Kamer 2023-2024, 26448, nummer 749.

25 Hoge Raad 11 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1734.

Het 'breukdelenarrest' in de toolkit van de belastingadviseur

Op 16 februari 2024 besliste de Hoge Raad dat de 'breukdelengemeenschap' niet belast is met schenk- en erfbelasting, tenzij fraudus legis van toepassing is. Dit wordt door B. Schols wel 'het estateplanningarrest van de eeuw' genoemd. Het arrest biedt interessante fiscale en civiele planningsmogelijkheden. Naast de algehele en de beperkte gemeenschap van goederen, zit nu ook de 'breukdelengemeenschap' in de gereedschapskist van de belastingadviseur.



Mr. R.J.

Bruggink RB

Marian Bruggink is belastingadviseur en estateplanner bij Schut & Bruggink Estate Planners en voorzitter van de commissie Estateplanning van het RB.

In deze bijdrage wordt het breukdelenarrest¹ besproken. Echtgenoten gaan een huwelijksgemeenschap aan met ongelijke delen (90 procent – 10 procent), waarbij de partner die tot 10 procent was gerechtigd, korte tijd later overlijdt. De Hoge Raad besliste dat geen belastbare verkrijging voor de SW 1956 aanwezig was voor zover de langstlevende meer kreeg dan de helft van de huwelijksgemeenschap.

Estate planning via huwelijksvermogensrecht

Het huwelijksvermogensrecht biedt de mogelijkheid om vermogen zonder belastingheffing tussen echtgenoten over te dragen. Door tijdens huwelijk van koude uitsluiting (KU) over te gaan naar algehele gemeenschap van goederen (AGVG), treedt een vermogensverschuiving op van de rijke echtgenoot naar de arme. Volgens vaste rechtspraak kan deze vermogensverschuiving niet met erf- of schenkbelasting worden belast, omdat geen sprake is van een voltooide vermogensverschuiving.²

Breukdelenprocedure

De casus was als volgt:

- Man en vrouw zijn op 2 september 2015 in wettelijke AGVG gehuwd. Op dat moment hadden ze al 33 jaar een affectieve relatie.
- Ze maken op 19 oktober 2017 huwelijksvoorwaarden,

waarbij zij overeenkomen dat de man gerechtigd zal zijn tot 10 procent van de huwelijksgoederengemeenschap en de vrouw tot 90 procent.³ Uit de hofuitspraak blijkt dat de man op dat moment al ernstig ziek is, maar niet terminaal. Het was onbekend hoelang de ziekte nog zou duren. Daarmee was het dus ook mogelijk dat de vrouw eerder zou overlijden.

- De man overlijdt binnen twee maanden na het aangaan van de huwelijksvoorwaarden op 9 december 2017. De vrouw is de enige erfgenaam.

De vrouw verkrijgt via huwelijksvermogensrecht en erfrecht de beschikking over het gehele vermogen. Zij is van mening dat zij op grond van de huwelijksvoorwaarden gerechtigd is tot 90 procent van het totale vermogen. Daarover is zij geen erfbelasting verschuldigd. Uit de nalatenschap van haar man verkrijgt ze 10 procent. Dat bedrag is minder dan de partnervrijstelling, zodat zij geen erfbelasting is verschuldigd.

De inspecteur berekent de verschuldigde erfbelasting op basis van een 50/50-verdeling van het totale vermogen. De zaak kwam uiteindelijk bij de Hoge Raad die moest beslissen over de volgende rechtsvragen:

1. Is het aangaan van de breukdelengemeenschap van 10/90 een belastbare schenking ter grootte van 40 procent van het totale vermogen?
2. Is sprake van een fictief erfrechtelijke verkrijging van

Voorbeeld

Kees heeft €3.000.000 vermogen en zijn echtgenote Dinie bezit €700.000. Na wijziging van de huwelijksvoorwaarden van KU naar AGVG heeft ieder (rekenkundig) een vermogen van €1.850.000. De verrijking/verarming bedraagt €1.150.000 en is geen belastbare schenking. Indien Kees overlijdt en Dinie als enig erfgenaam achterlaat,

bedraagt zijn nalatenschap €1.850.000 en is Dinie €196.000 erfbelasting verschuldigd. Zonder wijziging van de huwelijksvoorwaarden was €426.000 verschuldigd. De wijziging levert een besparing op van €230.000. Door over te gaan naar een breukdelengemeenschap waarin Kees voor 10 procent is gerechtigd en Dinie voor 90 procent,

blijft haar verkrijging zelfs onder de vrijstelling en is geen erfbelasting verschuldigd.

In februari 2024 besliste de Hoge Raad over de gevolgen voor de erf- of schenkbelasting van zo'n breukdelengemeenschap.



40 procent op grond van art. 11 lid 2 of lid 4 SW 1956?

3. Kan het aangaan van een breukdelengemeenschap in dit geval worden aangemerkt als *fraus legis*?

1. *Aangaan breukdelengemeenschap schenking van 40%?*

De Hoge Raad herhaalt dat het aangaan van huwelijksvoorwaarden in oktober 2017 geen schenking inhoudt. Er heeft geen eenzijdige vermogensverschuiving uit het vermogen van de ene in het vermogen van de andere echtgenoot voltrokken, die kenmerkend is voor een schenking. Hiervoor verwijst de Hoge Raad naar de hiervoor al genoemde arresten uit 1959, 1971 en 2021. Uit de genoemde arresten blijkt dat wijziging van huwelijksvoorwaarden tijdens huwelijk van KU naar AGVG geen schenking inhoudt. En dat evenmin sprake is van een schenking bij het aangaan van een beperkte huwelijks-gemeenschap. De Hoge Raad voegt daaraan toe dat dit niet anders is als de echtgenoten volgens de huwelijksvoorwaarden voor ongelijke delen zijn gerechtigd tot de huwelijksgoederengemeenschap.

2. *Fictief erfrechtelijke verkrijging van 40%?*

De Hoge Raad beslist dat art. 11 lid 2 SW 1956 niet geldt omdat de gerechtigheid in een huwelijksgoederengemeenschap geen verblijvingsbeding is, en dat art. 11 lid 4 (anders dan de letterlijke tekst) alleen geldt voor zover een echtgenoot meer verkrijgt dan overeenkomt met zijn aandeel in de huwelijks-gemeenschap. Er is dus geen sprake van een fictief erfrechtelijke verkrijging.⁴

3. *Fraus legis?*

De Hoge Raad beslist dat in deze casus geen sprake is van *fraus legis*. De Hoge Raad laat wel de deur op een kier

Uit de genoemde arresten blijkt dat wijziging van huwelijksvoorwaarden tijdens huwelijk van KU naar AGVG geen schenking inhoudt.

door de opmerking dat in uitzonderlijke situaties het aangaan van een breukdelengemeenschap wel kan worden aangemerkt als wetsontduiking. Daarvoor gelden twee cumulatieve eisen:

- a. Een subjectieve eis (*motiefvereiste*): het ontgaan van erfbelasting is het doorslaggevende motief geweest voor het aangaan van de breukdelengemeenschap.
- b. Een objectieve eis (*normvereiste*): het is in strijd met doel en strekking van de SW 1956 indien de vermogensverschuiving ten gevolge van het aangaan van de huwelijksvoorwaarden en het overlijden van een van de echtgenoten niet zou worden aangemerkt als een verkrijging krachtens erfrecht.

De wijziging van de huwelijksvoorwaarden is volgens de Hoge Raad in strijd met doel en strekking van de wet indien op het moment van aangaan van de breukdelengemeenschap *zo goed als zeker* is dat de echtgenoot die daardoor voor het kleinste gedeelte is gerechtigd tot het gemeenschappelijk vermogen, *eerder zal overlijden* dan de andere echtgenoot en dat daardoor de vermogensverschuiving zich zal voltrekken. In een zodanig geval moet worden aangenomen dat de wijziging in de gerechtigdheid tot het gezamenlijke vermogen, geen andere praktische betekenis kon hebben dan het vermijden van

De rechtbank besliste dat de inspecteur niet aannemelijk had gemaakt dat het partnerschap kunstmatig was en geen reële betekenis had

erfbelasting. Dan moet de verkrijging van 40 procent worden aangemerkt als een verkrijging krachtens erfrecht.

De bewijslast voor fraus legis ligt bij de inspecteur en die is daarin niet geslaagd. Voor fraus legis is niet voldoende als op het moment van het aangaan van breukdelengemeenschap geen gelijke levens- en sterftekansen bestaan. Maar de ongelijke breukdelen overeenkomen omdat er zo goed als zeker sprake is van eerder overlijden van de partner die gerechtigd is voor het kleinste gedeelte, is wetsonthulling. Er is causaliteit vereist tussen de belastingbesparende rechtshandeling en het overlijden.⁵ Een toevallig overlijden na het aangaan van de breukdelengemeenschap is dus geen fraus legis. Er is ook geen wetsonthulling indien bijvoorbeeld de beperking van de legitieme het doorslaggevende motief is geweest voor het aangaan van de breukdelengemeenschap. Wanneer is het 'zo goed als zeker' dat de echtgenoot die verarmt eerder overlijdt dan de andere echtgenoot? Het

lijkt dat dat zo is als de datum voor de euthanasie is gepland. Volgens Albert is dat het geval als de arme echtgenoot zich in de stervensfase bevindt.⁶ Die stervensfase gaat volgens palliaweb.nl in op het moment dat het overlijden zich onafwendbaar aandient en omvat de laatste dagen (tot zeven dagen) van het leven. Schols vermoedt dat hiervan sprake is in de terminale fase waarbij overlijden binnen drie maanden wordt verwacht.⁷ Het is dus onduidelijk wanneer een overlijden 'zo goed als zeker is'. De bewijslast die op de inspecteur rust, is zeer lastig, zo niet onmogelijk.

Wellicht geeft de uitspraak in de casus van de doktersassistente hier meer duidelijkheid.⁸ In die procedure verzorgt een 49-jarige doktersassistente beroepsmatig sinds maart 2014 een 34 jaar oudere patiënt met een uitgesproken euthanasiewens. Op 3 maart 2015 stelt de man een testament op waarin hij de doktersassistente als zijn enig erfgenaam benoemt. De doktersassistente gaat op 6 augustus 2015 – op advies van de notaris – een geregistreerd partnerschap zonder partnerschapsvoorwaarden aan met de man. Kort daarvoor is ze gescheiden van haar echtgenoot, met wie ze blijft samenwonen. In september 2015 wordt het euthanasieverzoek van de man afgewezen. Op 7 oktober 2015 stopt de man met eten en hij overlijdt 10 dagen later. De verkrijging krachtens erfrecht van de vrouw blijft onder de partnervrijstelling. De inspecteur legt een aanslag op waarbij de verkrijging wordt belast als een verkrijging van een 'derde'. Volgens



de inspecteur was sprake van *fraus legis* omdat het enige motief voor het aangaan van het geregistreerd partnerschap belastingbesparing was en een reële affectieve relatie ontbrak. De rechtbank besliste dat de inspecteur niet aannemelijk had gemaakt dat het partnerschap kunstmatig was en geen reële betekenis had, daardoor was geen sprake van *fraus legis*. Hiertegen is hoger beroep ingesteld.

Wellicht is *fraus legis* bij een breukdelengemeenschap op het sterfbed niet aan de orde indien sprake is van een lang bestaande relatie.

In het arrest van 14 april 1993⁹ ging het over echtgenoten die 17 jaar gehuwd waren onder KU. Zij wijzigden hun huwelijksvoorwaarden naar de AGVG, zodat in verband met hun echtscheiding de woning zonder heffing van overdrachtsbelasting aan één van hen kon worden toegedeeld. Dat was geen *fraus legis*. In het arrest van 15 maart 2013 zijn twee projectontwikkelaars voor één dag geregistreerd partnerschap aangegaan met als doel het vermijden van overdrachtsbelasting bij de verdeling van het vastgoed. Dat werd wel als *fraus legis* aangemerkt.¹⁰ De uitspraak van de Hoge Raad sluit niet aan bij de opvatting van de staatssecretaris, opgenomen in een Besluit van 29 maart 2018.¹¹ De staatssecretaris keurt daarin goed dat het aangaan van een breukdelengemeenschap geen schenking inhoudt, indien de echtgenoot met het meeste vermogen tot minimaal de helft van de gemeenschap gerechtigd blijft en maximaal de gerechtigdheid behoudt die hij al had. Als de wetgever een andere regeling wil, moet de wet worden aangepast. In het wetsvoorstel OFM 2018 was een wettelijke regeling opgenomen. Bij amendement van Kamerlid Omtzigt is dit komen te vervallen. Op dit moment heeft de wetgever vermoedelijk andere zaken aan zijn hoofd.

Finaal verrekenbeding met breukdelenverrekening

In plaats van een huwelijksgoederengemeenschap kan ook een verplicht wederkerig Finaal verrekenbeding (FVB) in de huwelijksvoorwaarden worden opgenomen. De Hoge Raad heeft in 1990 (voor echtgenoten) geoordeeld dat zo'n FVB in economisch opzicht zozeer overeenstemt met de gemeenschap van goederen dat het daarmee op één lijn dient te worden gesteld.¹² Dat betrof een 50/50 algehele goederengemeenschap. Nu duidelijk is dat de breukdelengemeenschap fiscaal geen belastbare verkrijging inhoudt, zal naar mijn mening hetzelfde gelden voor het FVB waarin een 90/10-verrekening is opgenomen.

Samenlevingspartners houden ieder hun eigen vermogen en er kan tussen hen geen huwelijksgoederengemeenschap ontstaan. Samenwoners kunnen in een samenlevingsovereenkomst wel een FVB overeenkomen en economisch de breukdelengemeenschap nabootsen. In de praktijk wordt een 50/50 FVB bij samenwoners fiscaal gevolgd. Dit is helaas niet in de wet vastgelegd. Mogelijk is een breukdelenverrekening bij samenwoners een 'brug te ver'. Voor hen lijkt het aangaan van een huwelijk een veiligere route.

Zal de breukdelengemeenschap vaak worden gebruikt?

In de casus was het een 10/90-breukdelengemeenschap, maar het kan evengoed 1/99 zijn. Vaak zal het percentage afgestemd zijn op de partnervrijstelling. De breukdelengemeenschap pakt kostbaar uit indien de vermogende partner als eerste overlijdt. De breukdelengemeenschap pakt gunstig uit voor de verzorging van de beoogd langstlevende. Als er kinderen zijn, pakt de breukdelengemeenschap over twee overlijdens gezien duurder uit.

De breukdelengemeenschap kan in de volgende situaties nuttig zijn:

- U verwacht dat de erfbelasting wordt afgeschaft. Dan is er bij het overlijden van de arme partner een gering bedrag verschuldigd. Na overlijden van de langstlevende partner is geen erfbelasting verschuldigd als deze is afgeschaft.
- De langstlevende woont in het buitenland, of vertrekt na het overlijden van de arme ouder metterwoon naar het buitenland. Als de langstlevende op het moment van overlijden of schenking zelf tenminste tien jaar in het buitenland heeft gewoond, is geen Nederlandse erf- en schenkbelasting verschuldigd (art. 3 lid 1 SW 1956)
- Er is onvoldoende besteedbaar vermogen om de erfbelasting na het overlijden van de eerste partner te voldoen.

De breukdelengemeenschap is bovendien nuttig om:

1. de legitieme te beperken;
2. het aansprakelijk vermogen te beperken;
3. aanmerkelijkbelangheffing over vermogen in een beleggings-bv uit te stellen.

1. Beperken van de legitieme

Het breukdelenarrest is een uitspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad. Als het ook civielrechtelijk wordt gevolgd en geen gift inhoudt, kan daarmee de legitieme aanspraak van kinderen, uit bijvoorbeeld een vorige relatie, worden verminderd. Stel dat in het vorige voorbeeld Kees en Dinie samen een zoon hebben en Kees uit een vorige relatie een dochter heeft. De relatie met de dochter is slecht en Kees wil haar rechten beperken. De legitieme van de dochter bedraagt de helft van haar wettelijk erfdeel, dus 1/6. De legitieme van de dochter bedraagt € 500.000 bij de KU en € 62.000 bij de breukdelengemeenschap. Om dit gevolg te voorkomen, is een wijziging van boek 4 BW nodig.¹³ De legitieme wordt niet beperkt indien de breukdelenverrekening is opgenomen in een FVB bij overlijden.¹⁴

2. Beperken aansprakelijk vermogen

Stel echtgenoten zijn gehuwd onder koude uitsluiting met een FVB bij overlijden en echtscheiding. Stel de vrouw heeft het grootste vermogen en is met haar vermogen aansprakelijk voor beroepsfouten. Door twee keer huwelijksvoorwaarden op te maken, lijkt het

Voorbeeld

Kees is 75 jaar, Dinie, zijn echtgenote, is 70 jaar en zij hebben samen twee kinderen. Het vermogen van Kees is €3.000.000 en van Dinie €700.000. Kees overlijdt in 2024 en Dinie 17 jaar later. Uitgangspunt is

steeds: wettelijke verdeling, gelijke erfde-
len en 6 procent samengestelde rente. De
totaal verschuldigde erfbelasting in drie
situaties:

- Gehuwd onder koude uitsluiting (KU).
- Kees en Dinie stellen huwelijksvoor-

waarden op, inhoudende AGVG.

- Kees en Dinie gaan een breukdelenge-
meenschap aan, waarbij Kees gerechtigd
is tot 10 procent en Dinie tot 90 procent.
De verschuldigde erfbelasting (EB)
bedraagt: (zie tabel hieronder)

Situatie	Verschuldigde EB na overlijden Kees	Verschuldigde EB na overlijden Dinie	Totaal verschuldigde EB
a. KU	385.000	0	385.000
b. AGVG 50/50	206.000	105.000	311.000
c. AGVG 10/90	20.000	573.000	593.000

mogelijk om het aansprakelijk vermogen tijdens huwe-
lijk te beperken. Het betreft:

- Aangaan van een breukdelengemeenschap waarbij de
vrouw die een groot aansprakelijkheidsrisico loopt tot
het kleine 10 procent breukdeel is gerechtigd.
- Opheffen van de huwelijksgoederengemeenschap en
overgaan naar KU. Dit vereist een verdeling van het
gemeenschappelijk vermogen overeenkomstig de
breukdelengerechtigdheid.

Bij een echtscheiding heeft de vrouw slechts recht op 10
procent van het totale vermogen. En eerder zagen we dat
als echtgenoten kinderen hebben, bij de breukdelenge-
meenschap over twee overlijdens bezien meer erfbelas-
ting is verschuldigd dan bij een 50/50 vererving van
vermogen naar kinderen. Het financiële risico bij echt-
scheiding en de extra erfbelasting na overlijden, kan
worden voorkomen door een 50/50 FVB bij echtschei-
ding en overlijden op te nemen in de huwelijksvoor-
waarden. Bij echtscheiding hebben beide echtgenoten
weer 50/50 recht op de waarde van het gemeenschappe-
lijke vermogen. Voor de erfbelasting vererft het vermo-
gen 50/50. In economische zin raakt de vrouw dus bij
het einde van het huwelijk geen vermogen kwijt.

- Uitstel aanmerkelijk belangheffing (AB-heffing)*
Sinds 2010 wordt op het moment van overlijden de
AB-claim op de aandelen in een beleggings-bv afgere-

kend. Echtgenoten die 50/50 in een AGVG zijn gehuwd,
zijn de AB-claim 50/50 na ieders overlijden verschuldigd.
Verder uitstel is mogelijk door een breukdelengemeen-
schap voor de aandelen in de beleggings-bv aan te gaan.
Art. 4.16 lid 1 onderdeel e Wet IB 2001 bepaalt dat deze
overgang krachtens huwelijksvermogensrecht een fic-
tieve vervreemding oplevert. Art. 4.17 neemt deze ver-
vreemding weer terug, ook voor beleggingsvermogen.
Als de echtgenoot, die gerechtigd is tot het kleine breuk-
deel, als eerste overlijdt, wordt de AB-heffing beperkt tot
10 procent van de aandelen in de beleggings-bv. Het is
uitstel, want na overlijden van de andere echtgenoot
wordt de AB-claim over het 90 procent deel afgerekend.
Volgens Albert is hierbij geen sprake van *fraus legis* voor
de AB-heffing.¹⁵ Door opname in de huwelijksvoorwaar-
den van een 50/50 FVB bij echtscheiding en overlijden
wordt het financiële risico bij echtscheiding beperkt en
kan de erfbelasting worden geoptimaliseerd. In economi-
sche zin raken de echtgenoten dan geen vermogen kwijt,
uitsluitend de samenstelling wijzigt waardoor de
AB-claim deels kan worden uitgesteld.

Conclusie

De breukdelengemeenschap lijkt veel mogelijkheden te
bieden om het vermogen tussen echtgenoten fiscaal en
civiel optimaal te structureren, mits men dit tijdig doet.
Het is niet helemaal duidelijk waar precies de (*fraus*
legis) grens ligt.

Noten

- HR 16 februari 2024,
ECLI:NL:HR:2024:239.
- HR 28 januari 1959,
ECLI:NL:HR:1959:AY:1786; HR 17 maart
1971, ECLI:NL:HR:1971 en HR 7 mei
2021, ECLI:NL:HR:2021:708.
- Opgenomen in art. 1:100 BW.
- Zie voor kritiek I.J.F.A van Vijfeijken in
haar noot bij dit arrest opgenomen in
BNB 2024/41.
- Prof. mr. B.M.E.M. Schols, Zo goed als

- zeker, column in WFR 2024/75.
- Prof. dr. mr. P.G.H. Albert, Aangaan of
wijzigen huwelijksvoorwaarden: *fraus*
legis? WFR 2024/109.
- Prof. mr. B.M.E.M. Schols, Zo goed als
zeker, column in WFR 2024/75.
- RB Zeeland-West-Brabant 13 juli 2023,
ECLI:NLRBZWB:2023:4937.
- HR 14 april 1993,
ECLI:NL:HR:1993:ZC5318.
- HR 15 maart 2013,
ECLI:NL:HR:2013:BY0548.

- Besluit van 29 maart 2018 nr. 2018-
45958, onderdeel 3.3.
- HR 27 juni 1990, BNB 1990/255.
- P. Blokland, Een civielrechtelijke
kanttekening bij het HR-arrest over de
breukdelengemeenschap: de legitimaris
heeft het nakijken!, JBN 2024/21.
- RB Gelderland, 3 november 2021,
ECLI:NL:RBGEL:2021:5835.
- P.G.H. Albert, Aangaan of wijzigen
hewelijksvoorwaarden: *fraus legis*? WFR
2024/109.

MFAS naar Wolters Kluwer

*Henry Meijer is
hoofdredacteur MFAS,
Wolters Kluwer*

In 1980 koos ik voor fiscale economie als afstudeerrichting aan de RUG. Na mijn afstuderen in 1982 trad ik toe tot de vakgroep belastingrecht. In 1985 stapte ik over naar de adviespraktijk en dat bleek nog boeiender dan de academische wereld. Ik kreeg de opdracht een checklist samen te stellen met adviesmogelijkheden voor het genereren van werk. Dat bleek heel goed te werken. Klanten waardeerden de aandacht die ze daardoor kregen. Feitelijk werd daarmee de basis gelegd voor mijn latere onderneming. In 2014 startte ik samen met mijn echtgenote Meijer/Fiscale Adviesystemen (MFAS).

Ons product was anders dan waar men aan gewend was: een elektronische database met uitgewerkte adviesconcepten en rekenmodellen. Gaandeweg werd duidelijk dat onze markt voornamelijk bestond uit de mkb-kantoren. Tien jaar later had meer dan de helft een abonnement. Vooral de praktijkgerichtheid werd zeer gewaardeerd.

Commercieel was er dus succes, maar toch knaagde er iets. Ons product was ontwikkeld als hulpmiddel voor proactief adviseren. Dat bleek echter alleen besteed aan een kleine groep adviseurs. Het actief adviseren past minder goed in de praktijk van de meeste kantoren. Men heeft al druk genoeg met de gebruikelijke werkzaamheden. Bij de verdere ontwikkeling is daarom de naslagfunctie uitgebreid. Niet met het idee om de bestaande fiscale naslagwerken te vervangen, maar om de gebruikers in staat te stellen snel antwoorden te vinden op de meest voorkomende praktijkvragen. Zo stuitten de gebruikers toch nog op adviesideeën, zoals de familiehypotheek, banksparen, de stille maatschap met de bv en de hypotheek van de bv.

Veel gebruikers vinden de rekenmodellen het belangrijkste onderdeel van MFAS, een totaal andere dimensie van vakinformatie. Dat rekenwerk is overigens steeds ingewikkelder geworden. Zo moet je bij een 'simpele' bruto-netto berekening rekening houden met inkomensafhankelijke heffingskortingen en toeslagen. Eigenwoningrente, de mkb-winstvrijstelling en de zelfstandigenaftrek zijn in 2024 aftrekbaar tegen maximaal 36,97 procent. Bij het bepalen van het voordeel van de bv moet de ab-claim contant worden gemaakt. Dankzij het rekenmodel voor financiële planning hebben belastingadviseurs hun dienstverlening uitgebreid met het in kaart brengen van en adviseren over de financiële toekomst. Het adviseren met rekenmodellen maakt het vak meer economisch en minder juridisch.

Gebruikers waren de laatste jaren oprecht bezorgd over de continuïteit. Die zorg bleek ten onrechte, want eind 2023 is MFAS overgegaan naar Wolters Kluwer. Daarmee breekt een nieuwe toekomst aan. MFAS is een database met intelligente, oplossingsgerichte info. Als Wolters Kluwer daar AI aan toevoegt...

Toen eind vorige eeuw het internet opkwam, dacht ik dat de gevolgen wel mee zouden vallen. Aanvankelijk dacht ik dat ook van AI. Ik zie nu echter dat de ontwikkelingen razendsnel gaan. Toch zal het vakmanschap en de empathie van de belastingadviseur onmisbaar blijven. Wie durft er te vliegen in een vliegtuig zonder piloot? Zo zullen vermogende particulieren en ondernemers graag door een belastingadviseur van vlees en bloed aangestuurd blijven worden. Die adviseur moet natuurlijk wel gebruik maken van betrouwbare informatiebronnen en techniek.

Drs. H.J. Meijer RB



Fiscalisten in de greep van heldere 'Box Talk'

Onder de noemer 'Box Talk: Vermogen en Belastingen' startte op 28 juni ons Fiscaal Congres onder leiding van Sylvester Schenk, directeur Fiscale zaken bij het RB en host van de geliefde RB Podcast.

Tekst Louise Dijkmans | fotografie Raphaël Drent

Eerste gastspreker Eric van Uunen, gepassioneerd belastingadviseur en docent/schrijver, praatte ons bij op het thema 'Vermogen en Belastingheffing in box 1, 2 en 3; nu en in de toekomst'. Dat deed hij aan de hand van een casus die kortgezegd inging op de aankoop van een beleggingspand, met kosten en hypotheek. Daarbij gaf hij de uitwerking volgens de Herstelwet

box 3, de uitwerking naar aanleiding van het arrest Hoge Raad 6 juni, de Wet 2027 en hoe een en ander uitpakt als dit via de eigen bv gebeurt. Samen met de eerste, voorlopige conclusies na de arresten van de Hoge Raad biedt dat voldoende stof tot nadenken. Waarbij je als fiscalist het aanmerkelijk belang van het huidige box 3 systeem tot 2027, zeker niet uit het oog moet verliezen.



Ruud van den Dool



Paul Schut

Box 3: 202 ambtelijke nota's

Daarna betrad demissionair staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst Marnix Van Rij het podium. Al bijna onderweg naar zijn volgende post in Washington, het IMF. Bij onze doelgroep zal Van Rij waarschijnlijk de geschiedenis ingaan als de 'Box 3 staatssecretaris'. Het kon dan ook niet uitblijven dat hij op dit dossier ruim terugblikte. Van Rij noemde 84 overleggen over alleen Box 3, 202 ambtelijke nota's en vijf echte debatten over sec dit thema. Over zijn opvolger was hij heel duidelijk: ruime parlementaire ervaring én een ervaren fiscalist. 'Dat helpt natuurlijk enorm' bij de uitvoering van een dergelijke portefeuille, stelde de gewezen bewindsman. Hij gaf het volgende kabinet ook een advies: 'Probeer te komen tot een meerjarige fiscale beleids- en wetgevings-agenda. Bijvoorbeeld voor de komende vier jaar. Dat geeft rust, ook in de wetgevingsplanning'.

Duurzaamheid en klimaatbeleid waren voor Van Rij nieuwe dossiers. Hij adviseerde jongeren –vanuit zijn eigen enthousiasme – te kiezen voor een specialisatie in die richting. Over de toekomst was Van Rij kort, de verdere afhandeling van de Wet rechtsherstel ligt in handen van het nieuwe kabinet. De invoering van een nieuwe Wet vermogensbelasting, één van de alternatieven, ver-

'Is het in plaats van twee heffingen niet beter te kiezen voor een goed functionerende inkomstenbelasting?'

wees hij alvast naar de prullenbak. 'Oogt simpel, maar is het niet'.

Belasting en mensen aan de top

Econoom en wetenschapper Ruud van den Dool (universitair hoofddocent fiscale economie bij de Universiteit van Amsterdam en gastdocent bij de opleiding fiscale economie van de Erasmus Universiteit Rotterdam) nam een eventuele herinvoering van de vermogensbelasting onder de loep. Daarbij haalde hij een rapport aan van het Centraal Planbureau (CPB), waaruit zou moeten blijken dat 'de mensen aan de top' relatief weinig belasting betalen. Van den Dool hekelde het rapport, omdat 'niet alle relevante cijfers zijn meegenomen in de berekening'. Met de herinvoering van de vermogensbelasting wil het binnen Europa overigens niet vlotten. Alleen Noorwegen, Spanje en Zwitserland kennen een dergelijke heffing. De vermogensbelasting zou volgens de EU 'een



Marnix Van Rij

Van den Dool toonde zich geen voorstander van vermogensbelasting of het extra belasten van kapitaalinkomen.

enorme bijdrage' kunnen zijn ten bate van ecologie en vergroening. Maar dat blijkt in de praktijk tegen te vallen, vertelde Van den Dool. In Zwitserland betreft het bijvoorbeeld slechts een kantonnale en een gemeentelijke heffing met een relatief lage opbrengst van 8 miljard. In Spanje en Portugal is het met 2 miljard nog minder.

Pensioenvermogen belasten zou ook weer nadelig zijn voor de vermogensverdeling en het ondernemingsvermogen, bepleitte de econoom, zou men om diverse redenen ook beter ongemoeid kunnen laten.

'Is het in plaats van twee heffingen niet beter te kiezen voor een goed functionerende inkomstenbelasting?', vroeg Ruud van den Dool zich hardop af. 'Grondslaguitkering en belastingontduiking zijn natuurlijk makkelijker op te sporen nu de informatie-uitwisseling toeneemt en steeds meer internationale databanken aan elkaar geknoopt worden. Hoewel grondslaguitkering door het legaal overhevelen van je vermogen naar het buitenland natuurlijk best wel ingewikkeld is... als daarvoor ook de heffingsbevoegdheid in het buitenland komt te liggen'.

Van den Dool toonde zich geen voorstander van vermogensbelasting of het extra belasten van kapitaalinko-

men. 'Dat is niet goed voor de bedrijvigheid en leidt ook tot belastingvlucht'. Hij maakte zich sterk voor een duale inkomensbelasting en schenk- en erfbelasting. 'De minst verstorende heffing', aldus de econoom.

De breukdelengemeenschap

Na de pauze was het de beurt aan fiscaal econoom Paul Schut. Hij adviseert vermogende particulieren en dga's op het gebied van estateplanning en vermogensstructurering. Schut benoemde dat er natuurlijk al veel gesproken was over heffingen en belastingen. 'Als er dan toch nog vermogen overblijft, dan wordt dit naadloos gekoppeld aan de dood en hebben we het over de combinatie van erf- en schenkbelasting en vermogen. En dat is denk ik niet altijd een gelukkig huwelijk.' De erf- en schenkbelasting is 'een van de meest gehate', vertrouwde Schut zijn toehoorders toe.

Onder meer de huwelijkse voorwaarden en de onvoltooide vermogensverschuiving kwamen in zijn verhaal aan de orde. Net als de breukdelengemeenschap; een gemeenschap van goederen, waartoe de echtgenoten voor ongelijke delen zijn gerechtigd. De beperking van de legitieme die dat oplevert versus het finaal verrekenbeding, en tal van andere onderwerpen werden op smakelijke wijze belicht. Met veel beeldende praktijkvoorbeelden en bijbehorende wenken en tips.

Presentaties inzien en terugkijken kan via rb.nl/leden/alv-en-fiscaal-congres-2024



Eric van Uunen



Kwartiermaker Soler Berk over 'rechtvaardig helpen, troubadourschap uitdragen en kritische vriend willen zijn'

Zoals u wellicht weet, struikelde het kabinet Rutte III over de toeslagenaffaire. Daarom is het niet vreemd dat in het coalitieakkoord van het kabinet Rutte IV werd opgenomen dat het kabinet het vertrouwen van de burgers in de overheid wilde herstellen. Dat zou – onder meer – kunnen gebeuren door het aanbieden van laagdrempelige en onafhankelijke fiscale rechtshulp.

Tekst Sylvester Schenk | Interview Saskia van Kol en Sylvester Schenk | fotografie Raphaël Drent

Nu kennen we in Nederland een uitgebreid netwerk van (betaalde) fiscale rechtshulp. Maar die hulp kan niet door iedereen betaald worden en vaak ook sluit de geboden dienstverlening niet aan bij de vraag. Want eerlijk is eerlijk: bij veel RB-leden is de specifieke kennis van de fiscale problematiek die speelt bij belastingplichtigen met een laag inkomen beperkt. Om niet te spreken van kennis van andere zaken (toeslagen, problematische schulden) die zich meer dan gemiddeld voordoen bij deze groep. Door gebrek aan toegankelijke hulp en begeleiding lopen mensen met grote regelmaat vast in de systemen, wat de problematiek vaak sterk verergert.

Belangenbehartiger

Om deze groep mensen terzijde te staan is ervoor gekozen om een zogeheten 'Belangenbehartiger voor belastingplichtigen en toeslaggerechtigden' aan te stellen. Het betreft een geheel nieuwe functie, die na uitgevonden te zijn nu nog concreet ingevuld moet gaan worden. Daarbij is – een steeds meer in gebruik geraakte methode – allereerst gekozen voor de aanstelling van een zogenaamde 'kwartiermaker'. De keuze is enige tijd geleden gevallen op Soler Berk, die per 16 oktober 2023 van start is gegaan als kwartiermaker 'Belangenbehartiger voor Belastingplichtigen en Toeslaggerechtigden'. Om misverstanden te voorkomen: Berk is de kwartiermaker voor deze functionaris (beter gezegd: dit orgaan), niet de Belangenbehartiger zelf. Die zal pas na de aanloopfase benoemd gaan worden. Berk heeft als opdracht het nieuwe orgaan te gaan vormgeven, de onafhankelijke positionering te borgen en de samenwerking met andere



Saskia van Kol in gesprek met Soler Berk.

Wie wil komen tot een rechtvaardige oplossing zoekt binnen alle mogelijke rechtmatige oplossingen naar de meest rechtvaardige en menswaardige.

partijen te zoeken. Bij die andere partijen hoort ook nadrukkelijk onze vereniging.

Artis

Tamelijk snel na zijn aanstelling als kwartiermaker ging Soler Berk in gesprek met het Register Belastingadviseurs, in de personen van Saskia van Kol en Sylvester Schenk. En vrij snel daarna werd er een afspraak gemaakt voor een meer uitgebreid vraaggesprek tussen

de genoemde personen en de kwartiermaker. In Artis, zoals u wellicht al had geraden bij het zien van de foto's. En hoewel daar bij een aantal koppen koffie veel werd gezegd en verteld, kwamen al heel snel – en dat blijkt ook uit eerdere en andere publicaties – drie kernpunten in het betoog van Berk naar voren: rechtvaardig helpen, het troubadourschap uitdragen en het willen zijn van een kritische vriend.

Rechtvaardigheid

Het woord rechtvaardigheid lijkt een neologisme, en dat is het ook. Het schuurt aan tegen het begrip rechtvaardigheid, maar het heeft ook iets te doen met waarde en waardigheid. Wie wil komen tot een rechtvaardige oplossing zoekt binnen alle mogelijke rechtmatige oplossingen naar de meest rechtvaardige en menswaardige. Daarbij zul je er dus van uit moeten gaan dat – bin-



Nieuwe loot

Met de toeslagenaffaire kwam er meer aandacht voor de menselijke maat en voor de in de knel gekomen (of gebrachte) belastingplichtige. Inmiddels zijn er verschillende organisaties die zich (ook) op deze groep richten. Zo is daar de Inspectie belastingen, toeslagen en douane (met als inspecteur-generaal Bart Snels), die toetst of de overheid mensen en bedrijven rechtvaardig behandelt wanneer zij te maken hebben met belastingzaken, toeslagen of de douane. Deze Inspectie BTD is vooral

een onderzoeksorgaan, en doet niet aan individuele hulpverlening. Verder is in het coalitieakkoord 2021-2025 aangekondigd dat er een laagdrempelige, onafhankelijke fiscale rechtshulp naar voorbeeld van de Amerikaanse 'Taxpayer Advocate Service' (TAS) zal komen. Deze organisatie doet enerzijds aan collectieve belangenbehartiging, maar doet daarnaast ook – met een fors team – aan individuele belangenbehartiging. Ook de belastingdienst zelf heeft niet stilgezeten en de bekende Stella- en Escala-teams ingesteld, waar-

mee naar oplossingen voor complexe dossiers wordt gezocht, waardoor men tracht om verdere escalatie te voorkomen.

En dan is nu dus de 'Belangenbehartiger voor Belastingplichtigen en Toeslaggerechtigden' in aantocht, die zowel aan collectieve als individuele belangenbehartiging zal gaan doen. De Belangenbehartiger moet gezien worden als een nieuw onafhankelijk instituut dat wordt opgericht als aanvulling op beschikbare rechtshulp in Nederland.

nen de randvoorwaarden van wet- en regelgeving – dat er (soms) meer dan één vorm van rechtmatigheid bestaat. Maar hoe kunnen we nu zorgen dat we komen tot die meest rechtvaardige keuze, met andere woorden de meest rechtvaardige en menswaardige optie van alle rechtmatige mogelijkheden in belang van de belastingplichtige of toeslaggerechtigde. Is dat eigenlijk niet gewoon wat bedoeld wordt met 'de menselijke maat'? Kijk, en daarmee bevinden we ons weer min of meer of bekend terrein. Maar hoe bereik je dat nu concreet? Berk ziet daarvoor – nadrukkelijk *binnen* de Belastingdienst – een soort van parallelle organisatie (dus naast de reguliere organisatie binnen de dienst) van casusbehandelaars voor zich, die zich bij hun werkzaamheden vooral moeten richten op die meest 'rechtvaardige' oplossing. Vinden zij bij hun werkzaamheden geen gehoor bij de aanslagregeland ambtenaar dan beschikken zij over 'doorzettingsmacht'; de mogelijkheid om een zaak naar een hoger plan te tillen en uiteindelijk voor te leggen aan het hoogste gezag binnen de belastingdienst: de staatssecretaris.

Troubadourschap

Een tweede rol die Berk voor de belangenbehartiger ziet weggelegd is die van het troubadourschap. Wat neer komt op het ophalen van verhalen aan diverse 'tafels' (waaronder dus zeer nadrukkelijk bij het Regis-

Berk ziet daarvoor – nadrukkelijk binnen de Belastingdienst – een soort van parallelle organisatie van casusbehandelaars voor zich.

ter Belastingadviseurs') om vervolgens met die verhalen iets goeds te gaan doen. Dat klinkt misschien romantischer dan het is, want wordt hiermee niet gewoon een signaleringsfunctie bedoeld? Maar dan wel een signalering die een vervolg kan krijgen. Want mocht de hiervoor genoemde casusbehandeling (inclusief de escalatie naar het hoogste niveau) niet tot de gewenste oplossing leiden, dan zou het zo kunnen zijn dat er uit een ander vaatje getapt moet gaan worden. Mogelijk is een wijziging van de wet een oplossing, misschien moet de hardheidsclausule ruimhartiger worden toegepast en zo zijn er nog wel meer 'hoog over' oplossingen te bedenken.

Onder dit soort signalen rapporteert de Belangenbehartiger periodiek. Het is vervolgens aan de politiek wat die met deze signalen wil. De gelijkenis met de werkwijze van de National Taxpayer Advocate (die ook een zaak kan voorleggen aan het hoogste gezag binnen de Amerikaanse IRS) is treffend. Met daarbij de opmerking dat in de Verenigde Staten niet lichtvaardig wordt omgesprongen met door de Taxpayer Advocate afgegeven adviezen.

Kritische vriend

Het is duidelijk dat Berk meer ziet in eendrachtige samenwerking met de uitvoerende instanties dan er met gestrekt been ingaan. Hij zoekt voor betrokkenen dus nadrukkelijk de rol van 'kritische vriend' om zijn doel te bereiken en niet die van geharnaste tegenstander. Meer in de trant dus van 'zou je dat nu wel doen' dan dreigen met (onaangename) acties of publiciteit. Of dat werkt is natuurlijk de vraag, maar het is een oude wijsheid dat je nog steeds meer vliegen vangt met stroop dan met azijn. Daarbij komt dat Berk oprecht gelooft in de goede wil

Soler Berk

Soler Berk is na zijn studie Nederlands recht eigenlijk altijd werkzaam geweest op het gebied van belangenbehartiging en verbinding van kwetsbare doelgroepen, ondernemers en maatschappelijke vraagstukken. Zo speelde hij onder andere een rol bij de Stichting Lezen & Schrijven, de alliantie Kinderarmoede, Ondernemer Centraal, Nederlands Centrum Jeugdgezondheid. Verder is hij een van de leden van de Commissie Sociaal Minimum. Naast zijn reguliere werkzaamheden is hij sinds enkele jaren lid van de gemeenteraad van Apeldoorn.

En die helpers zijn niet zelden leden van onze vereniging die vaak graag bereid zijn om – desgevraagd of zelfs spontaan – fiscale rechtzoekenden met raad en daad en hun vaak grote ervaring terzijde te staan.

van alle betrokkenen, zeker met de (harde) lessen uit het recente verleden nog in het achterhoofd.

Belangenbehartiger en het RB

In het recente verleden is – mede op verzoek van onze leden – door het bestuur van het Register Belastingadviseurs besloten dat fiscale hulp aan – kortgezegd – minder bedeelden meer aandacht zal gaan krijgen dan dat in het recente verleden het geval was. Het RB sluit daarbij aan bij een inmiddels breed in de samenleving gedragen gevoel dat het niet zo mag zijn dat de genoemde groep opnieuw (zoals in de toeslagenaffaire) met de vin-

gers tussen de fiscale deur komt. Onze betrokkenheid bij SOFIR (Stichting Ondersteuning Fiscale rechtshulp) is daar onderdeel van. Voor wie het nog niet weet: in de regel helpt SOFIR zelf niet, maar bemiddelt als er een hulpvraag binnenkomt. SOFIR helpt de helpers werd onlangs opgemerkt, en dat is een juiste omschrijving van de situatie. En die helpers zijn niet zelden leden van onze vereniging die vaak graag bereid zijn om – desgevraagd of zelfs spontaan – fiscale rechtzoekenden (en hun helpers, zoals fiscale rechtswinkels, ouderenbonden en andere particuliere initiatieven) met raad en daad en hun vaak grote ervaring terzijde te staan. Ook de jaarlijkse Landelijke Aangiftedag (waarvan jaarlijks melding wordt gemaakt op onze site) kan zich in de oprechte belangstelling en hulp van veel van onze leden verheugen.

Misschien belangrijker nog wel dan die raad en daad (waarvan het belang natuurlijk nooit onderschat mag worden) is het delen met de vereniging (en daarmee met een instituut als de Belangenbehartiger) van ervaringen en problemen die de genoemde doelgroep in de praktijk ervaart. Want meestal zit niemand dichter op de problematiek dan degenen die – om die vreselijke term maar weer eens te gebruiken – met hun poten in de fiscale modder staan. En dat zijn natuurlijk veel van de leden van onze vereniging.

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

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.





INKOMSTENBELASTING

- 2024-030 In open fonds voor gemene rekening ingebrachte spaarrekeningen geen box 3-vermogen 35

LOONBELASTING

- 2024-031 Werkgever kon gratis gezonde lunch onbelast verstrekken 35
- 2024-032 Recht op LKV bij overgang onderneming 36

OMZETBELASTING

- 2024-033 Huurwoning met zonnepanelen voor btw geen afzonderlijke investeringsgoederen 36

VENNOOTSCHAPSBELASTING

- 2024-034 Emissiekosten bij aandelenruil niet in aftrek bij vaste inrichting in Nederland 37

FORMEEL

- 2024-035 Hoge Raad versoepelt regels bij termijnoverschrijding 37
- 2024-036 Betaling inkomstenbelasting zonder aanslag: geen belastingrente 37
- 2024-037 Hoge Raad wijzigt begrip 'nieuwe jurisprudentie' ondanks conclusie A-G niet 38
- 2024-038 Hoge Raad: geen griffierechtvergoeding na slechts immateriële schadevergoeding 38

INKOMSTENBELASTING

2024-030 In open fonds voor gemene rekening ingebrachte spaarrekeningen geen box 3-vermogen

Een echtpaar was gehuwd onder huwelijkse voorwaarden. De man opende eind 2021 een spaarrekening op zijn naam en stortte daarop € 99.800 afkomstig van een gezamenlijke rekening die op naam stond van hemzelf en zijn echtgenote. De echtgenote deed hetzelfde. Het echtpaar sloot op 1 december 2021 een overeenkomst met de titel "Overeenkomst inzake open fonds voor gemene rekening" waarbij de bankrekeningen werden ingebracht. De tenaamstelling van de bankrekeningen wijzigde niet. De inspecteur stelde dat het fonds voor gemene rekening tot het box 3 vermogen hoorde. De man ging in beroep en stelde dat een open fonds voor gemene rekening was ingesteld. Het vermogen dat in het fonds was gestort, behoorde volgens hem niet tot zijn grondslag sparen en beleggen.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste dat de spaarrekeningen niet tot het box 3-vermogen behoorden en verwierp de stelling van de inspecteur dat de man niet bevoegd was om te beschikken over het vermogen vanwege de algemene voorwaarden van de bank. Een fonds had geen rechtspersoonlijkheid, maar was voor het houden van haar vermogen (rechten) aangewezen op een persoon die dat namens haar deed. In dit geval was de man als bewaarder aangewezen om voor het fonds op te treden. Dat op zichzelf stond niet in de weg aan de vorming van een fonds. Verder verbond het echtpaar zich in de overeenkomst tot de inbreng van vermogensbestanddelen. Daarbij werd een beheerder/bewaarder aangewezen die een volmacht had voor het verrichten van handelingen met betrekking tot de bij hem in beheer zijnde vermogensbestanddelen. Volgens de overeenkomst gingen de baten van de rekeningen het fonds aan. De participanten waren daarbij gerechtigd tot de baten en lasten van het fonds naar rato van hun participaties. Volgens de rechtbank was sprake van een fondsvermogen. De juridische situatie van de echtgenoten onderling was door de overeenkomst gewijzigd. Verder was sprake van verkrijging van voordelen door de deeltgerechtigden. De rechtbank zag niet in waarom het behalen van dergelijke voordelen in de weg moest staan aan het voldoen aan de definitie van een open fonds voor

gemene rekening. Het fonds was niet in strijd met doel en strekking van de Wet IB 2001 opgericht. Verder was ook sprake van beleggen voor gemene rekening. Voor de kwalificatie of het fonds als open was te beschouwen, vond de rechtbank de fondsvoorwaarden doorslaggevend. De rechtbank besliste dat sprake was van een open fonds voor gemene rekening.

■ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 25 april 2024, nr. 22/4719, ECLI:NL:RBZWB:2024:2727

LOONBELASTING

2024-031 Werkgever kon gratis gezonde lunch onbelast verstrekken

De Hoge Raad heeft beslist dat het gratis verstrekken van gezonde lunchmaaltijden aan werknemers voor de loonbelasting valt onder de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen. Het arrest is gewezen naar aanleiding van een eerdere versie van de tekst van de Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011.

Een BV was gespecialiseerd in de ontwikkeling en verkoop van cressen (kiemgroenten). Haar werknemers konden gratis lunchen in het bedrijfsrestaurant waarmee de bv het gezondste bedrijfsrestaurant van Nederland wilde hebben. De lunchmaaltijden hadden een vastgestelde minimumhoeveelheid groenten, waren afgestemd met een diëtiste en hadden geen toevoegingen zoals zout, suiker en E-nummers. De bv nam de kosten van de lunchmaaltijden voor haar rekening. De werknemers betaalden geen eigen bijdrage. De bv stelde dat de lunchmaaltijden onder de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen vielen en daarom onbelast waren, maar de inspecteur en hof Den Haag waren het daar niet mee eens. De bv ging in cassatie.

De Hoge Raad besliste dat het bij de beoordeling of de vrijstelling van artikel 8.4a, lid 1, letter a, Uitvoeringsregeling LB 2011 van toepassing was, het er niet op aan kwam of de bv op grond van de Arbowet verplicht was gezonde maaltijden aan haar personeel te verstrekken, maar of die verstrekking rechtstreeks voortvloeide uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat zij in 2017 en 2018 voerde op grond van de Arbowet. Het verstrekken van gezonde maaltijden aan personeel kon deel uitmaken van het beleid van een werkgever ter voorkoming van ziekteverzuim, en kon daarmee een onderdeel zijn van het arbeidsomstandighedenbeleid van

die werkgever. Dat gold dus ook als dat beleid slechts in het algemeen het welzijn en de gezondheid van werknemers bevorderde en niet specifiek was gericht op met de arbeid verbonden aspecten van hun gezondheid. Dit beleid hoefde niet schriftelijk te zijn vastgelegd. De Hoge Raad besliste dat de verstrekking van de lunchmaaltijden rechtstreeks voortvloeide uit het door de bv gevoerde beleid en dit beleid was aan te merken als arbeidsomstandighedenbeleid op grond van de Arbowet. De vrijstelling van artikel 8.4a, lid 1, letter a, Uitvoeringsregeling LB 2011 was van toepassing op de verstrekking van de lunchmaaltijden, die voortvloeide uit het gevoerde beleid op grond van de Arbowet.

■ Hoge Raad 24 mei 2024, nr. 22/03305, ECLI:NL:HR:2024:745

2024-032 Recht op LKV bij overgang onderneming

Een edelsteenslijperij had een werkneemster in dienst vanuit een situatie waarin zij recht had op een WW-uitkering. Het UWV gaf aan de werkneemster een doelgroepverklaring af voor de toepassing van het LKV oudere werknemer. De eenmanszaak werd in mei 2018 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2018 omgezet in een vof. Hierdoor werd de dienstbetrekking van rechtswege voortgezet bij de vof. De vof maakte aanspraak op LKV voor de werkneemster. Hof Arnhem-Leeuwarden besliste dat de vof recht had op het LKV oudere werknemer, omdat (a) de werkneemster in de kalendermaand voorafgaand aan de aanvang van de dienstbetrekking recht had op een WW-uitkering (het uitkeringsvereiste) en (b) de aan de werkneemster verstrekte doelgroepverklaring nog geldig was (het geldigheidsvereiste). De staatssecretaris ging in cassatie.

De Hoge Raad besliste dat artikel 2.2, lid 1, letter a, Wet tegemoetkomingen loondomein (Wtl) zo moest worden uitgelegd dat in een geval waarin een overgang van een onderneming plaatsvond als bedoeld in artikel 7:662 BW, en het gevolg daarvan was dat de uit een arbeidsovereenkomst voortvloeiende rechten en verplichtingen van de werkgever op grond van artikel 7:663 BW van rechtswege overgingen op degene die de onderneming verkreeg, niet doorslaggevend was dat daardoor een arbeidsverhouding met een andere werkgever (inhoudingsplichtige) tot stand kwam. Deze situatie van overgang van een onderneming moest volgens de Hoge Raad voor de toepassing van artikel 2.2, lid 1, letter a, Wtl op één lijn worden gesteld met de situatie waarin de dienstbetrekking met de oorspronkelijke werkgever ongewijzigd bleef voortbestaan. Na een overgang van de onderneming in de zin van artikel 7:662 BW, was voor het recht op LKV oudere werknemer beslissend of de werknemer recht had op een uitkering als bedoeld in artikel 2.2, lid 1, letter a, Wtl in de maand voorafgaand aan de aanvang van zijn dienstbetrekking met de oorspronkelijke werkgever, die zijn onderneming had overgedragen. Voor de toepassing van letter b van deze bepaling in geval van een dergelijke overgang was bepalend of de werknemer op het moment van aanvang van de dienstbetrekking met de oorspronkelijke werkgever 56 jaar of ouder was. Verder was in zo'n geval voor de toepassing van de zogenoemde draaideurbepaling van letter c van artikel 2.2, lid 1, Wtl bepalend of de werknemer op enig moment in de periode van zes maanden voorafgaand aan de datum van indiensttreding bij de oorspronkelijke werkgever bij deze in dienstbetrekking was geweest. Voor de toepassing van letter d van die bepaling in geval

van overgang van de onderneming, volstond het dat de werknemer een geldige doelgroepverklaring als bedoeld in artikel 2.3 Wtl had verstrekt aan de oorspronkelijke werkgever. De periode van drie jaar waarover een LKV oudere werknemer op grond van artikel 2.4 Wtl ten hoogste werd verstrekt, moest in geval van overgang van de onderneming worden berekend vanaf de aanvang van de eerste dienstbetrekking tussen de oorspronkelijke werkgever en de werknemer waarbij werd voldaan aan de voorwaarden bedoeld in artikel 2.2 Wtl.

De Hoge Raad merkte verder op dat het feit dat de werknemer in geval van overgang van de onderneming een andere werkgever (inhoudingsplichtige) kreeg, met zich meebracht dat het verzoek om een LKV oudere werknemer moest worden gedaan door de nieuwe werkgever voor zover het verzoek betrekking had op de periode na die overgang, zoals de vof in dit geval ook had gedaan. De Hoge Raad verklaarde het beroep in cassatie van de staatssecretaris ongegrond.

■ Hoge Raad 24 mei 2024, nr. 22/02470, ECLI:NL:HR:2024:746

OMZETBELASTING

2024-033 Huurwoning met zonnepanelen voor btw geen afzonderlijke investeringsgoederen

Een ondernemer liet in 2017/2018 op zijn perceel twee woningen bouwen: een woning voor eigen bewoning (de eigen woning) en een (zorg)woning die hij als btw-ondernemer bestemde voor de verhuur (de huurwoning). Met ingang van 1 augustus 2018 verhuurde hij de huurwoning met toepassing van de vrijstelling als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter b, Wet OB. Tijdens de bouw waren op het dak van de huurwoning 40 niet-geïntegreerde zonnepanelen geïnstalleerd. De opgewekte elektriciteit werd gebruikt voor de huurwoning en de eigen woning. Wat meer aan elektriciteit werd opgewekt dan gebruikt, werd tegen vergoeding geleverd aan een energiebedrijf. In de huurprijs van de huurwoning was een vergoeding voor verbruik van elektriciteit begrepen. Met betrekking tot de bouw van de huurwoning inclusief de levering en montage van de zonnepanelen was € 50.739 btw in rekening gebracht. Hiervan had € 2.959 betrekking op de levering en montage van de zonnepanelen. De ondernemer stelde dat de btw op de bouw van de huurwoning, voor aftrek in aanmerking kwam voor zover deze was toe te rekenen aan het gebruik van het dak voor de zonnepanelen. Hij verzocht in zijn aangifte btw over het tijdvak 14 juni 2018 tot en met 31 december 2018 om teruggaaf van € 27.839 aan btw. De inspecteur stelde dat er alleen recht op aftrek was voor de btw op de levering en montage van de zonnepanelen. Hij verleende een teruggaaf van € 2.959. De man ging in beroep. Hof Den Haag besliste dat er recht was op een aanvullende aftrek van btw. De huurwoning had volgens het hof een dubbele functie (het genereren van huurinkomsten én het dienen als draagconstructie voor de zonnepanelen). Er was sprake van gemengd gebruik, omdat de huurinkomsten vrijgesteld waren van btw terwijl de levering van elektriciteit wél was belast. Het hof berekende de pro rata op 5%. De staatssecretaris ging in cassatie. De Hoge Raad besliste dat de beslissing van het hof over het "hoe dan ook"-criterium uit het arrest van 16 juli 2021 (ECLI:NL:HR:2021:1158) in dit geval niet van toepassing was, en op een

onjuiste rechtsopvatting berustte. Het hof had niet mogen aannemen dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband was tussen de bouwkosten van de verhuurde woning en de op die huurwoning geïnstalleerde zonnepanelen belast leveren van elektriciteit.

De Hoge Raad was het wél met de staatssecretaris eens dat voor de heffing van btw de huurwoning met de daarop geplaatste zonnepanelen één investeringsgoed was. Het recht op aftrek van btw voor de bouw en levering van de huurwoning moest dus inclusief de btw voor de zonnepanelen in aanmerking worden genomen. Als de ondernemer een investeringsgoed gebruikte zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestond, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestond, moest de voorbelasting pro rata worden bepaald. In verband met de bouw van de huurwoning, inclusief de zonnepanelen was € 50.739 btw in rekening gebracht. Ook als werd uitgegaan van de 5% die het hof als aftrekbaar percentage had toegekend, was de toegekende teruggaaf van € 2.959 hoger geweest dan waarop recht was.

■ Hoge Raad 31 mei 2024, nr. 21/05426, ECLI:NL:HR:2024:776

VENNOOTSCHAPSBELASTING

2024-034 Emissiekosten bij aandelenruil niet in aftrek bij vaste inrichting in Nederland

A SA was gevestigd in Frankrijk en had vanaf 1 juli 2007 een vaste inrichting in Nederland. A SA bracht in 2007 een openbaar ruilbod uit op de aandelen nv B. Onder het ruilbod gaf A SA zowel nieuwe aandelen uit als converteerbare obligaties, genaamd obligations remboursables en actions (ORA's). Voor de uitgifte van de ORA's maakte A SA ruim € 9,4 mln emissiekosten. A SA rekende het aandelenbelang in nv B toe aan haar Nederlandse vaste inrichting en bracht de emissiekosten in aftrek op de winst van de vaste inrichting maar de inspecteur ging daar niet mee akkoord. A SA ging in beroep en stelde dat de ORA's vreemd vermogen waren. Hof Amsterdam besliste dat de ORA's geen schuldinstrument vormden omdat er geen afdwingbare terugbetalingsverplichting was. De emissiekosten konden dan niet aan de vaste inrichting worden toegerekend, maar moesten worden toegerekend aan het hoofdhuis. A SA ging in cassatie.

De Hoge Raad was het met het hof eens dat de ORA's geen schuldinstrument vormden. Zowel de emissiekosten voor de ORA's als ook de emissiekosten voor de aandelen waren aan te merken als kosten van wijziging van het kapitaal als bedoeld in artikel 9, lid 1, letter d, Wet Vpb. De emissiekosten hadden betrekking op het bestaan van A SA als kapitaalvennootschap en waren als orgaankosten niet afhankelijk van de wijze waarop het kapitaal zou worden aangewend. Dergelijke kosten waren eigen aan de rechtsvorm van een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal en hielden niet op zodanige wijze verband met bepaalde door de kapitaalvennootschap te behalen voordelen, dus ook niet voordelen behaald met behulp van een vaste inrichting, dat zij aan die voordelen konden worden toegerekend. De emissiekosten hoorden volgens de Hoge Raad als orgaankosten thuis bij het hoofdhuis in Frankrijk.

■ Hoge Raad 17 mei 2024, nr. 21/00415, ECLI:NL:HR:2024:706

FORMEEL

2024-035 Hoge Raad versoepelt regels bij termijnoverschrijding

Rechtbank Den Haag verklaarde het beroep van een vrouw tegen zes naheffingsaanslagen parkeerbelasting niet-ontvankelijk omdat de termijn voor het indienen van het beroep was overschreden. De vrouw ging in verzet en voerde voor de termijnoverschrijding een samenloop van omstandigheden aan. De rechtbank verklaarde het verzet ongegrond. De vrouw ging in sprongcassatie.

De Hoge Raad stelde voorop dat of sprake is van verschoonbare termijnoverschrijding per geval moet worden beoordeeld, waarbij het erop aankomt of van de belanghebbende onder de gegeven omstandigheden in redelijkheid kan worden verlangd om tijdig beroep in te stellen. Als van de belanghebbende niet kan worden verlangd om dit zelf te doen, kan niet zonder meer worden tegen-gevoerd dat hij iemand anders had kunnen verzoeken hem hierin bij te staan of te vertegenwoordigen, of dat hij binnen de termijn had kunnen volstaan met het indienen van een pro-forma beroepschrift. De vraag of het beroepschrift na overschrijding van de beroepstermijn is ingediend zo spoedig als dit redelijkerwijs kan worden verlangd, moet volgens de Hoge Raad ook worden beantwoord aan de hand van de omstandigheden van het geval. Eerder had de Hoge Raad beslist dat daarvoor een termijn van ten minste 14 dagen moest worden gegund. Gelet op de ontwikkelingen in de bestuursrechtspraak besliste de Hoge Raad dat deze termijn in beginsel verstrijkt zes weken nadat de omstandigheid die het tijdig instellen van beroep verhinderde, zich niet langer voordoet. De Hoge Raad verklaarde het beroep in cassatie van de vrouw gegrond en droeg de rechtbank op de ontvankelijkheid van het beroep opnieuw te beoordelen.

■ Hoge Raad 5 april 2024, nr. 22/04246, ECLI:NL:HR:2024:515

2024-036 Betaling inkomstenbelasting zonder aanslag: geen belastingrente

Een man diende op 12 september 2022 zijn aangifte inkomstenbelasting 2021 in, met een te betalen bedrag aan inkomstenbelasting van € 34.463. Hij verzocht de belastingdienst na het indienen van de aangifte verschillende keren om de definitieve aanslag op te leggen. Vervolgens betaalde hij op 31 december 2022 € 34.463 en gebruikte daarbij een door zijn accountant verstrekt betalingskenmerk waaruit kon worden opgemaakt dat deze betaling betrekking had op de inkomstenbelasting 2021. Op 14 februari 2023 werd de definitieve aanslag overeenkomstig de aangifte opgelegd. De inkomstenbelasting bedroeg € 34.463 en aan belastingrente was over de periode 1 juli 2022 tot en met 23 januari 2023, € 777 belastingrente berekend. De man ging in beroep tegen de hoogte van de belastingrente.

Rechtbank Den Haag besliste dat het tijdvak waarover belastingrente in rekening was gebracht niet onredelijk lang was. De rechtbank verwierp ook de stelling van de inspecteur dat het arrest van 18 november 2022 (ECLI:NL:HR:2022:1673) waarin was beslist dat een bv geen belastingrente was verschuldigd over de periode dat het op een latere voorlopige aanslag vennootschapsbe-

lastig verschuldigd geworden bedrag ter beschikking had gestaan aan de Belastingdienst, betrekking had op gevallen waarin belastingrente werd berekend over een periode waarin de Belastingdienst door de betaling van een eerdere voorlopige aanslag al beschikte over het te betalen belastingbedrag. Dat in dit geval geen voorlopige aanslag was opgelegd, was volgens de rechtbank geen relevant verschil. De situatie waarin de Belastingdienst ten tijde van de vaststelling van de aanslag door een spontane betaling van belasting al beschikte over het belastingbedrag, viel daar onder.

Volgens vaste jurisprudentie ontstaat de belastingschuld rechtstreeks uit de wet en vormt de aanslagregeling voor het ontstaan van die schuld niet een noodzakelijk bestanddeel. Dit betekent dat voorafgaand aan het opleggen van een aanslag de materieel verschuldigde belasting al voldaan kan worden. De betaling van 31 december 2022 was daarvoor bedoeld en ook de ontvanger was daarvan blijkbaar uitgegaan, want de belasting hoefde na het opleggen van de aanslag niet nog een keer betaald te worden. Door deze betaling was niet langer sprake van een nog niet betaalde hoofdsom, en ook niet van enige renteschade voor de inspecteur. De rechtbank maakte uit het arrest van 18 november 2022 op dat de periode waarover belastingrente moet worden berekend in dit geval eindigde met de betaling van de belasting.

■ *Rechtbank Den Haag 3 april 2024, nr. 23/3048, ECLI:NL:RBDHA:2024:4980*

2024-037 Hoge Raad wijzigt begrip ‘nieuwe jurisprudentie’ ondanks conclusie A-G niet

Het was in de volgende zaak de vraag of een arrest van de Hoge Raad van 18 oktober 2019 (ECLI:NL:HR:2019:1596) als “nieuwe jurisprudentie” was aan te merken ten opzichte van het arrest van de Hoge Raad van 16 januari 2009 (ECLI:NL:HR:2009:BF7264). Als dat zo zou zijn, had belanghebbende geen recht op ambtshalve vermindering. De Hoge Raad volgde de Advocaat-Generaal niet bij de invulling van het begrip “nieuwe jurisprudentie”.

Een man bouwde van 14 februari 1977 tot en met 31 december 2007 pensioen op bij een pensioenfonds. Het was een onzuiver pensioen. Hij ontving sinds 2008 pensioenuitkeringen. Voor de jaren 2014 tot en met 2017 gaf hij het pensioen in zijn aangiften inkomstenbelasting voor 2/3 aan in box 1 en voor 1/3 in box 3. De aanslagen werden volgens de aangiften opgelegd. Naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad van 18 oktober 2019 vroeg hij de inspecteur om de aanslagen ambtshalve te verminderen. De inspecteur wees het verzoek af omdat volgens hem de onjuistheid van de aanslagen voortvloeide uit het arrest van 2019 en daarmee sprake was van “nieuwe jurisprudentie”. De man ging in beroep en uiteindelijk in cassatie.

De Hoge Raad stelde voorop dat aanvankelijk regels met betrekking tot ambtshalve vermindering van belastingaanslagen, waaronder aanslagen inkomstenbelasting waren neergelegd in de resolutie van 25 maart 1991 (nr. DB89/735). Hieruit volgde dat een aanslag niet ambtshalve werd verminderd vanwege het feit dat de inspecteur bij het opleggen van die aanslag was uitgegaan van een opvatting die voor de belastingplichtige ongunstiger was dan de rechtsopvatting waarvan de Hoge Raad was uitgegaan in een arrest dat was gewezen op of na de dag waarop die aanslag onherroepelijk

was komen vast te staan. Het beleid uit de resolutie was vanaf 2010 op dit punt ongewijzigd voortgezet op basis van paragraaf 5.1 van het Besluit ambtshalve verminderen of teruggeven van 10 december 2009 (nr. CPP2009/2461M). Met betrekking tot de ambtshalve vermindering van aanslagen inkomstenbelasting waren met ingang van 1 januari 2010 regels opgenomen in artikel 45aa Uitvoeringsregeling IB 2001. Volgens letter b van dit artikel werd een aanslag die op een te hoog bedrag was vastgesteld niet ambtshalve verminderd als de onjuistheid van die aanslag voortvloeide uit jurisprudentie die pas was gewezen nadat die aanslag onherroepelijk was komen vast te staan, tenzij de Minister van Financiën anders had bepaald. Hoewel deze formulering afweek van die uit de Resolutie van 1991 en het Besluit van 2009, was daarmee niet iets anders bedoeld. Uit de toelichting op artikel 45aa Uitvoeringsregeling IB 2001 bleek dat met artikel 45aa Uitvoeringsregeling IB 2001, artikel 30b Uitvoeringsregeling AWR en paragraaf 5.1 van het Besluit van 2009, een uniforme regeling over ambtshalve vermindering was beoogd. Daaruit volgde dat artikel 45aa, aanhef en letter b, Uitvoeringsregeling IB 2001 op dezelfde wijze moest worden toegepast als paragraaf 5.1 van het Besluit van 2009, die op zijn beurt terugging op de Resolutie van 1991. Of de inspecteur in redelijkheid mocht menen dat zijn standpunt juist was, moest worden beoordeeld naar de stand van het recht op het moment waarop de aanslag onherroepelijk was geworden. In dit geval deed die uitzondering zich niet voor. De Hoge Raad verklaarde het beroep in cassatie ongegrond.

■ *Hoge Raad 26 april 2024, nr. 23/00945, ECLI:NL:HR:2024:667*

2024-038 Hoge Raad: geen griffierechtvergoeding na slechts immateriële schadevergoeding

Een man maakte bezwaar tegen een aanslag leges en stelde dat de Legesverordening 2018 van de gemeente Groningen onverbindend was door overschrijding van de opbrengstlimiet. De gemeente stuurde daarop per e-mail een link naar een website waarop de hele begroting van de gemeente voor het jaar 2018 stond. De gemeente verklaarde het bezwaar vervolgens ongegrond. De man ging in (hoger) beroep maar hof Arnhem-Leeuwarden verklaarde het hoger beroep ongegrond. De man ging in cassatie en stelde dat de gemeentelijke begroting een op de zaak betrekking hebbend stuk was en dat het stuk in zijn geheel naar de rechtbank en het hof had moeten worden gestuurd.

De Hoge Raad besliste dat de begroting in haar geheel een op de zaak betrekking hebbend stuk was als bedoeld in artikel 8:42 Awb. De Hoge Raad was het echter niet met de man eens dat aan artikel 8:42 alleen kon worden voldaan door een op de zaak betrekking hebbend stuk in papieren vorm aan de rechter te verstrekken. Het bestuursorgaan kon in beginsel volstaan met een aanduiding van de website waarop of via welke dat stuk was te vinden. Die aanduiding moest zodanig nauwkeurig zijn dat het stuk aan de hand daarvan zonder noemenswaardige inspanning kon worden gevonden en geraadpleegd. De bestuursrechter kon wel bepalen dat het bestuursorgaan het stuk ook op een andere wijze aan hem verstrekt moest worden, bijvoorbeeld als de ongewijzigde inhoud van het stuk niet langer toegankelijk bleek te zijn op of via de aangegeven website. Ook kon hiervoor aanleiding zijn als het gebruik

Wetgeving	
De stand van zaken per 1 mei 2024	
■ 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	Dag na datum Stb
■ Datum inwerkingtreding	
Spoodwet conditionele eindafrekening dividendbelasting 35 523	
Wet delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijnende gevallen 35 930	
Initiatiefwetsvoorstel aanpassing box 2 en vervallen fiscale regelingen 36 128	
Wet herziening bedrag ineens 36154	
Initiatiefwetsvoorstel Wet vermogensbelasting 2024 36 173	



Nieuwe EU-verplichtingen voor handelsverkeer vereisen actie

Het gros van de fiscaal adviseurs is hoogstwaarschijnlijk wel bekend met het feit dat de Douane doorgaans invoerrechten vordert en omzetbelasting heft wanneer goederen binnen de Europese Unie in het vrije verkeer worden gebracht. De Douane is echter óók verantwoordelijk voor het heffen van diverse andere 'grensheffingen' en voor de controle op de naleving van diverse Europese verordeningen.



**Mr. R.
Jorritsma RB**
*Rianne Jorritsma
is werkzaam
als jurist bij
Customs
Knowledge.*

Onlangs zijn veel nieuwe verordeningen in werking getreden. En er staan nog meer nieuwe verordeningen op stapel die relevant zijn voor de in- of uitvoer van producten binnen de Europese Unie. Denk bijvoorbeeld aan de ontbossingsverordening, het Carbon Border Adjustment Mechanism (ook wel aangeduid als: CBAM) en de verordening tegen dwangarbeid. De aanleiding voor deze nieuwe verordeningen zijn onder andere de afspraken die zijn gemaakt in de Europese Green Deal, waarin doelen zijn gesteld om de Europese Unie tegen 2050 klimaatneutraal te maken. Duurzaamheid is daarnaast een belangrijk en actueel thema, dat in meerdere verordeningen wordt verankerd.

De nieuwe wetgeving heeft echter grote gevolgen voor het internationale handelsverkeer, aangezien strenge eisen worden gesteld aan importeurs en exporteurs die bepaalde goederen binnen de EU in het vrije verkeer brengen, uitvoeren of verhandelen. Een belangrijk aspect daarbij is dat de verantwoordelijkheid voor naleving van deze wetgeving niet bij bijvoorbeeld de douane-expediteur ligt, maar bij de importeur, handelaar of exporteur zelf.

In dit artikel bespreek ik de nieuwste verordeningen die de meeste impact hebben op de in- en uitvoer van goederen. En ga daarbij in op de verplichtingen die daaruit voortvloeien.

CBAM: CO2-heffing op invoer

Eind 2023 is het Carbon Border Adjustment Mechanism¹ in werking getreden. Deze verordening beoogt de CO₂-uitstoot bij de productie van goederen buiten de EU te verminderen, door een koolstofheffing in te voeren op bepaalde goederen uit derde landen die binnen de EU in het vrije verkeer worden gebracht.

Goederenstroom & producten

De verordening is (voor nu) alleen van toepassing op de invoer van een bepaalde groep emissie-intensieve goederen zoals cement, staal, aluminium en elektriciteit en afgeleide producten van deze productgroepen. De volledige lijst met goederen is opgenomen in bijlage I bij de verordening. De verordening heeft alleen betrekking op goederen die in het vrije verkeer worden gebracht. Goederen die zich reeds binnen de Europese Unie in het vrije verkeer bevinden, zijn dus niet onderhevig aan de verordening.

Tijdelijke rapportageverplichting

De koolstofheffing is niet direct ingevoerd bij de inwerkingtreding van de verordening. Sinds 1 oktober 2023 geldt eerst een tijdelijke rapportageverplichting. Ondernemers die goederen – genoemd in bijlage I bij de verordening – binnen de EU in het vrije verkeer brengen, moeten elk kwartaal rapporteren over hun CO₂-uitstoot in het derde land. Deze rapportageverplichting is een tijdelijke maatregel, die deel uitmaakt van de overgangs-



periode van de verordening. Voor nu brengt de verordening dus alleen extra administratieve lasten met zich mee.

Volledige inwerkingtreding

Per 1 januari 2026 zal de volledige verordening in werking treden. Vanaf dat moment moeten bedrijven een jaarlijkse CBAM-aangifte indienen en daadwerkelijk betalen voor de uitstoot van CO₂ in derde landen. Deze CO₂-heffing vindt echter niet direct bij de invoer van goederen plaats. Bedrijven moeten gedurende het jaar CBAM-certificaten aankopen en inleveren overeenkomstig de ingevoerde goederen c.q. de hoeveelheid uitgestoten CO₂ in het derde land. Elke ton CO₂-uitstoot vertegenwoordigt één CBAM-certificaat.

Daarnaast is het vanaf 1 januari 2026 alleen mogelijk om CBAM-goederen in het vrije verkeer te brengen wanneer een bedrijf in het bezit is van een vergunning toegelaten CBAM-aangever.

Uitbreiding reikwijdte

Hoewel de verordening momenteel van toepassing is op een bepaalde groep emissie-intensieve goederen, heeft de Europese Commissie de intentie om de werkingssfeer van de verordening uit te breiden. Zo staat bijvoorbeeld op de planning om kunststofproducten op termijn toe te voegen aan de verordening. Hierdoor zal de verordening steeds meer impact hebben op impor-

teurs binnen de Europese Unie.

Ontbossingsverordening

Naast de invoering van de CBAM-verordening is recent de ontbossingsverordening in werking getreden. Alleen goederen en producten mogen op de EU-markt worden gebracht, die niet zorgen voor ontbossing of aantasting van bossen. Met de invoering van deze ontbossingsverordening² zijn vanaf 30 december 2024 nieuwe verplichtingen van toepassing op bepaalde goederen die ontbossing (kunnen) veroorzaken.

Zorgvuldigheidsverklaring

Marktdeelnemers en handelaren die specifieke producten invoeren, uitvoeren of verhandelen binnen de Europese Unie, moeten vanaf 30 december 2024 een zorgvuldigheidsverklaring indienen. Uit die zorgvuldigheidsverklaring moet blijken dat sprake is van een ontbossingsvrij product. Concreet moet worden aangetoond dat het product niet voortkomt uit een gebied dat na 31 december 2020 is ontbost. Om dit aan te kunnen tonen, moeten ondernemers een due diligence-onderzoek en een risicoanalyse uitvoeren. Daarnaast moeten eventuele risico's worden gemitigeerd, waar nodig. Alleen indien sprake is van een verwaarloosbaar risico op ontbossing, mag het product worden ingevoerd, verhandeld of uitgevoerd.

Let op: voor het mkb is een uitzondering gemaakt. Voor

Vanaf 1 januari 2026 is het alleen mogelijk om CBAM-goederen in het vrije verkeer te brengen wanneer een bedrijf in het bezit is van een vergunning toegelaten CBAM-aangever.

die groep bedrijven gaan de voornoemde verplichtingen pas in vanaf 30 juni 2025.

Relevante producten & grondstoffen

Bijlage I van de ontbossingsverordening bevat een lijst met relevante producten en relevante grondstoffen waarop de verordening van toepassing is. De eerste lijst is gebaseerd op de actuele Gecombineerde Nomenclatuur (GN), zoals vastgesteld in uitvoeringsverordening (EU) 2023/2364. Op dit moment worden er in totaal 63 unieke GS-posten genoemd. Let op, dit betreft bijna 10 procent van de gehele Gecombineerde Nomenclatuur. Concreet raakt de verordening de volgende relevante grondstoffen: palmolie, soja, cacao, runderen, koffie, rubber en hout. Aan elke relevante grondstof zijn vervolgens diverse relevante producten gekoppeld, zoals rundvlees, onthaarde huiden, (binnen)banden van rubber, chocolade, meubels en lederen producten. Aandachtspunt is dat deze verordening alleen van toepassing is op relevante producten die zijn geproduceerd na 29 juni 2023 en die daadwerkelijk een relevante grondstof bevatten, daarmee zijn vervaardigd of zijn gevoederd. Wordt het product genoemd als 'relevant product' in bijlage I, maar bevat het product géén relevante grondstof of is dat product niet gevoederd of vervaardigd met een relevante grondstof, dan is de verordening niet van toepassing.

Toepassingsbereik goederenstromen

Bijzonder aan de verordening is dat de verplichtingen niet alleen van toepassing zijn op de invoer of uitvoer van producten uit derde landen. De verordening geldt namelijk ook voor het verhandelen van producten binnen de Europese Unie. Bovendien zijn deze verplichtingen van toepassing op alle producten genoemd in bijlage I bij de verordening, ongeacht of ze binnen of buiten de EU zijn geproduceerd.

Uitbreiding reikwijdte

Net als bij de CBAM-verordening, heeft de Europese Commissie ook hier de intentie om de werkingssfeer van de verordening uit te breiden. Er wordt thans onderzoek gedaan naar diverse andere producten die ontbossing kunnen veroorzaken. Uiterlijk op 29 juni 2025 zal duidelijk worden of de lijst uit bijlage I daadwerkelijk wordt uitgebreid. Met deze – potentiële – uitbreiding is de kans groot dat de verordening steeds meer impact gaat hebben op ondernemers binnen de Europese Unie.

Verordening tegen gedwongen arbeid

Naast de reeds in werking getreden verordeningen, zal zéér binnenkort – waarschijnlijk in het vierde kwartaal van 2024 – de nieuwe verordening inzake gedwongen arbeid van kracht worden. Deze verordening introduceert een verbod op de in- en uitvoer van goederen die zijn geproduceerd met behulp van dwang- en kinderarbeid.

Bedrijven die producten in het vrije verkeer brengen binnen de Europese Unie, moeten straks aantonen dat zij passende maatregelen hebben genomen om dwang- en kinderarbeid in hun toeleveringsketens uit te sluiten. Dit betekent dat bedrijven een due diligence moeten uitvoeren, waarbij een risicoanalyse wordt gemaakt en eventuele risico's worden gemitigeerd. Alleen indien kan worden vastgesteld dat goederen niet zijn geproduceerd door gedwongen arbeid, mogen de goederen worden ingevoerd of uitgevoerd.

Bijzonder aan deze verordening is dat er géén concrete lijst bestaat met landen waarop – of goederen waarvoor – de verordening van toepassing is. Handhaving zal plaats gaan vinden naar aanleiding van risicogerichte onderzoeken naar dwangarbeid. Deze onderzoeken zullen worden uitgevoerd door de lidstaten zelf. Afgezien van het voorgaande is er vandaag de dag nog weinig bekend over de uitvoering van deze verordening. Er is nog géén gedelegeerde verordening en/of uitvoeringsverordening vastgesteld waarin nadere regels zijn vastgelegd over de uitwerking van de verordening.

Wijs op verantwoordelijkheid

Bedrijven zijn zelf verantwoordelijk voor naleving nieuwe verordeningen. Zoals blijkt uit het voorgaande, leggen de nieuwe verordeningen inzake ontbossing, CBAM en gedwongen arbeid aanzienlijke verplichtingen op aan handelaren, importeurs en exporteurs van bepaalde goederen.

Een douane-expediteur kan wellicht ondersteuning bieden bij de praktische afhandeling van deze nalegingsverplichtingen, maar de uiteindelijke verantwoordelijkheid voor de naleving van de verordening, ligt bij de ondernemers zelf. Het is daarom van groot belang dat ondernemers tijdig worden geïnformeerd over de nieuwe verplichtingen, zodat de nodige maatregelen kunnen worden genomen. Het niet naleven van deze verordeningen kan namelijk forse consequenties hebben. Indien bijvoorbeeld niet wordt voldaan aan de ontbossingsverordening, kunnen de goederen en de inkomsten die daarmee zijn verdiend in beslag worden genomen. Daarnaast kan zelfs een gevangenisstraf worden opgelegd van zes jaar bij niet-naleving van de verordening.

Kortom, stel handelaren, importeurs en exporteurs tijdig op de hoogte om naleving van deze verordening te waarborgen.

Noten

1. Verordening (EU) 2023/956
2. Verordening (EU) 2023/1115



Bestuur en directie

door Louise Dijkmans | fotografie Raphaël Drent

Terugblik ALV 28 juni

Als RB kijken we terug op een mooie, afwisselende dag in het vernieuwde NBC Congrescentrum in Nieuwegein. We kunnen spreken van een goede fysieke en online opkomst van zo'n 1.100 leden (met een aantal introducés en gasten).

Na een hartelijk welkom door onze voorzitter Vincent de Jong, startte de ALV met aandacht voor onderdelen van het strategisch plan en het jaarverslag 2023. Die twee werden ook uitgelicht in een informatief en kleurrijk filmpje.

De vereniging telde eind 2023 6.035 leden en het RB is vastbesloten om dit aantal weer te laten groeien. Onder meer door het vergroten van de zichtbaarheid onder studenten en door adviseurs met een fiscale hbo-opleiding en ruime ervaring in het vak, met maatwerk de mogelijkheid te bieden om lid te worden. Gebleken is dat veel waardevolle en fiscaal ervaren potentiële leden afhaken in verband met de studieduur van de beroepsopleiding tot Registerbelastingadviseur. Met een meer persoonlijke beoordeling en maatwerk in de modules, wil het RB de drempel verlagen, zonder in te boeten aan kwaliteit.

Kwaliteit en profilering

Het bewaken van de kwaliteit kreeg in 2023 een impuls met een hernieuwd toetsingsarrangement en verdiepte controles op PE-dossiers, die gelukkig in verreweg de meeste gevallen in orde zijn. In de sfeer van kwaliteit faciliteren besteedde het Fiscaal Kenniscentrum vorig jaar veel aandacht aan Box 3, de bedrijfsopvolgingsregeling en de Wwft. Dit blijven hot topics.

Binnen de digitale leeromgeving werd er door het Bureau RB ook hard gewerkt aan de actualiteit, met een verbeterd en vernieuwd aanbod. En uiteraard was en is er oog voor 'profilering', de zichtbaarheid naar leden, mkb-ondernemers, besluitvormers en natuurlijk onze stakeholders. Deze doelgroepen krijgen blijvend aandacht.

Na het doornemen van de jaarrekening en diverse reglementen volgde het officiële afscheid van vicevoorzitter Chantal Moelands, met een staande ovatie. Chantal



Van Rij, midden, neemt afscheid

heeft er 7,5 bestuursjaren op zitten waarvan één jaar als waarnemend voorzitter. Haar betrokkenheid bij de vereniging blijft, in het bijzonder voor de community Vrouwen in Fiscaliteit. Na afloop van de ALV startte het fiscaal congres Box Talk. De samenvatting hiervan staat op pagina 28-30.

De uitsmijter

Aan het einde van de middag, met nog steeds een flink gevulde zaal, was er de traditionele 'uitsmijter'. Ditmaal Sander Aarts, voormalig teamleider van Special Forces. Aarts nam ons mee op uitzending in woord en beeld en maakte de congres-

gangers deelgenoot van zijn ervaringen met piraten op zee en de Taliban. Daarbij vertelde hij over 'mentale tricks' om een uitdaging, project of andere omvangrijke opdracht te klaren. 'Wat ligt er voorbij de eindstreep?', tipte hij de zaal. 'En hoe kun je een groot doel opdelen in kleine micro-doelen? ... Als je dat kunt, geeft je dat op moeilijke momenten kracht en helderheid'.

Na deze indrukwekkende bijdrage, werd de (mid)dag afgesloten met de welbekende informele borrel, waarbij er alle ruimte was voor nabeschuivingen met vakgenoten.





Kort nieuws

Bijsluiter Het Register

Het Register Belastingadviseurs is dé fiscale opleider voor de mkb-adviespraktijk en biedt het hele jaar door een ruim onderwijsaanbod. Hiermee kun je je een nieuw onderwerp eigen maken en bestaande kennis actualiseren of uitbreiden. De bijsluiter van deze Register-editie geeft je een vrijwel volledig* overzicht van ons PE-aanbod in het najaar van 2024.

**Het kan zijn dat er na het ter perse gaan van dit magazine nog aanbod is bijgekomen.*

TIP Tot en met 31 augustus 2024 kun je als RB-lid gebruikmaken van de Zomeractie (maanden juli en augustus 2024), en online webinars met 20% korting aanschaffen.

Maatwerk Lidmaatschap

Ken je vakgenoten met een hbo-diploma fiscaal recht of fiscale economie (oude stijl)? Dan kunnen zij mogelijk versneld RB worden en een maatwerktraject ingaan. Daarvoor is het wel vereist dat ze over minimaal vijf jaar relevante, fiscale werkervaring beschikken en up-to-date zijn met hun permanente educatie. De route van het maatwerktraject verloopt via een aantal (maatwerk)-opleidingsmodules, op basis van opgedane kennis, kunde en ervaring in het fiscaal adviseren in de MKB-praktijk.

Kwaliteit en perspectief

Concreet houdt dit in dat we een aanmelding om lid te worden veel persoonlijker en meer op maat van de aanvrager benaderen. Dit om de kwaliteit te borgen en recht te doen aan ervaringsjaren. Deze maatwerkoplossing biedt perspec-

tief voor professionals bij grote, middelgrote en kleine kantoren en specialisten. De optie past ook goed bij de 'inhouse' academies van de grotere kantoren en specialisaties in de praktijk.

Voor meer informatie over een maatwerktraject, bel je met het algemene RB-nummer 088-0107777 of mail je met ledenzaken@rb.nl

Ons jaarverslag over 2023 inclusief het jaarverslag-filmpje dat vertoond is tijdens het ALV van 28 juni, is te vinden op onze website: rb.nl/over-ons/jaarverslagen



Agenda

Evenementen najaar 2024

Het Register Belastingadviseurs organiseert verschillende evenementen door het jaar heen. Op deze pagina lichten we er een viertal uit.

6 september

Jong RB Training - The Next Generation

Locatie: De Winkel van Sinkel, Utrecht

Tijd: 10.00/15.00 – 19.00 uur

De tweede Jong RB trainingsdag van dit jaar staat in het teken van vastgoed, met nadruk op de eigen woning en overdrachtsbelasting. In de middag (vanaf 15.00 uur) is er een 'meet en greet' met studenten en docenten. Daarna verdiep je je zowel plenair als in kleiner verband in ChatGPT fiscaliteit; hoe kan het jou nog verder helpen in je dagelijks werk? We eindigen met een heerlijke barbecue.



Bekijk het programma en schrijf je in via: <https://rb.nl/cursus/jong-rb-alle-fiscale-aspecten-van-vastgoed-en-chatgpt/>

17 september

Prinsjesdag Event

Locatie: Bureau RB, WTC Den Haag

Tijd: 15.00 – 18.30 uur

Beleef Prinsjesdag mee, te midden van fiscale collega's en vakgenoten van het Register Belastingadviseurs! Volg live de Prinsjesdag-uitzending(en) op een groot scherm en praat bij met RB-leden onder het genot van een prinsheerlijke traktatie. Woon ook de opnamen bij van de RB Prinsjesdag-podcast. Sylvester Schenk, directeur fiscale zaken van het RB en de vaste host van de RB-podcast bevaart een aantal inspire-



rende gasten over zowel de Troonrede als het Belastingplan 2025. Met aansluitend een optreden van Dick

Roemeling en Arjan Knol, fiscalisten van Bureau Vaktechniek, die de diverse wetsvoorstellen en de impact daarvan op RB-leden en hun klanten duiden.

Check het programma en meld je aan via rb.nl/leden/evenementen/ of de QR-code op deze pagina.

11 oktober

RB-dag

Locatie: DeFabrique, Utrecht

Tijd: 12.00 – 17.00 uur

Het thema van de dag is: '(R)Evolutie in de aangiftepraktijk: aangifte en aanslagbelastingen'. Wees van harte welkom in Utrecht voor een inspirerende RB-dag, die start met een heerlijke lunch en ontmoeting met mede RB-leden.



Bekijk het programma en schrijf je in via rb.nl/leden/evenementen/ of de QR-code op deze pagina.

Van Rij geeft stokje door aan Idsinga

Hij kwam en hij was ook nog in functie, zij het demissionair. Staatssecretaris Van Rij had zijn laatste officiële optreden als staatssecretaris voor Fiscaliteit en Belastingdienst op vrijdag 28 juni gedurende het Fiscaal Congres van het Register Belastingadviseurs.

Even was het onduidelijk wanneer de bordesfoto van het nieuwe kabinet zou worden gemaakt. Gelukkig voor het RB werd die gepland op dinsdag 2 juli, waardoor het bezoek van de staatssecretaris niets meer in de weg stond. En dus kon directeur Fiscale Zaken, Sylvester Schenk, Van Rij met trots aankondigen als 'de beste minister-president die Nederland nooit gehad heeft', refererend aan een spraakmakend interview met Van Rij kort voor ons congres.

Meerjarige beleids- en wetgevingsagenda

De staatssecretaris spiegelde de volle zaal

in het Nieuwegein Business Center (NBC), in vogelvucht zijn ambtsperiode voor en stond vanzelfsprekend iets langer stil bij de box 3-perikelen in die periode. Daarnaast gaf Van Rij het nieuwe kabinet een tip, probeer te komen tot een meerjarige fiscale beleids- en wetgevingsagenda. Bijvoorbeeld voor de komende 4 jaar. Een dergelijke planning geeft rust. Bijkomend voordeel, de planning van wetgeving wordt daarmee ook beter gespreid, een vaak gehoord verzoek van, onder andere, de Raad van State. Sylvester Schenk bedankte de staatssecretaris met een uniek, want laatste, exemplaar van de Register Belastingadviseurs stropdas en



Martijn Beekman

Staatssecretaris Folkert Idsinga (NSC)

een paar RB-sokken. Zo kan hij ook bij het IMF nog eens aan ons denken.



Raphaël Drent

Van Rij ontving het laatste exemplaar van de RB-stropdas en een paar RB-sokken.

Uitdaging van formaat

In de week na de ALV en het Fiscaal Congres werd de bordesfoto van het nieuwe kabinet Schoof I dan daadwerkelijk gemaakt en ging de minister-president vervolgens op 4 juli in debat met de Tweede Kamer over de plannen van zijn kabinet. Over dat eerste debat is genoeg geschreven in diverse media. Feit lijkt dat er nog wel wat aan teambuilding moet gebeuren.

Voorbereiding Prinsjesdag

Nu het reces is begonnen en de Kamer op dinsdag 3 september daarvan terugkeert, is er voor de diverse bewindspersonen een periode van relatieve rust aangebroken. Relatief, want er moet nog wel wat gebeuren. Zo staat de staatssecretaris van Fiscaliteit en Belastingdienst, Folkert Idsinga (NSC), voor de zware taak om het door de recente arresten van de Hoge Raad geslagen gat in de begroting van €4 miljard te dichten op een aanvaardbare manier. Een uitdaging van formaat. Ook de voorbereidingen voor Prinsjesdag staan op de rol en er mag ook nog een regeerakkoord worden gemaakt. Als u dit leest zit een belangrijk deel van het reces er alweer op. Misschien is er wat uitgelekt over de fiscale plannen, misschien niet. Kortom, never a dull moment.

Netcongestie: alle informatie op één website

Het energiesysteem in Nederland verandert. We gebruiken steeds meer duurzame en hernieuwbare energie, zoals zon- en windenergie. Deze verandering is nodig om in 2050 klimaatneutraal te zijn. Maar het heeft ook grote gevolgen. Denk aan het overbelast raken van het stroomnet ofwel netcongestie.

In het kader van ons lidmaatschap van MKB-Nederland worden wij op regelmatige wijze geïnformeerd over interessante informatie of projecten die MKB-Nederland uitvoert voor haar leden. Zo hebben wij jullie recent geïnformeerd over de projecten Samen Digitaal Veilig en de invloed van CSRD op jullie bedrijfsvoering. Het ene project sluit misschien wat meer aan bij onze doelgroep dan het andere, feit is dat het allemaal maatschappelijk relevante onderwerpen zijn die wellicht in meer of mindere mate bij jullie en jullie klanten leven.

Zo ook het 'probleem' van de netcongestie. Netcongestie, ook wel bekend als een overbelast stroomnet, heeft binnen nu en afzienbare tijd gevolgen voor alle bedrijven. Het is aan te raden dat elke ondernemer start met het verkennen van dit probleem voor zijn of haar bedrijf.

Ondersteuningsprogramma

VNO-NCW en MKB-Nederland zijn hiervoor het ondersteuningsprogramma 'Netcongestie bedrijfsleven' gestart, gesubsidieerd door het ministerie van Economische Zaken en Klimaat. Door ons lidmaatschap van MKB-Nederland zitten we dichtbij de bron. Onze algemeen directeur Ralph Rijnders kon daardoor in een speciaal daarvoor ingelast overleg van branchedirecteuren meepraten en -denken over wat onze leden aan informatie nodig zouden hebben over dit specifieke onderwerp.

Duidelijk werd dat ondernemers behoefte hebben aan heldere en eerlijke informatie over netcongestie: wat is het precies, wat zijn de laatste ontwikkelingen, wat kan ik doen en waar vind ik praktische oplossingsrichtingen en inspirerende verhalen van ondernemers uit de praktijk?

Gebundelde info

Op de site www.ondernemen.nl/netcongestie is alle informatie waar je als ondernemer behoefte aan hebt – in het kader van het programma 'Netcongestie



bedrijfsleven' – nu eenvoudig te vinden. Interessant zijn bijvoorbeeld de capaciteitskaarten, waarop is aangegeven waar bij afname en waar bij levering transportcapaciteit aanwezig is en waar wachtrijen zijn. Er is ook een pagina die informatie geeft hoe je zicht kan krijgen op je eigen situatie, informatie over praktische oplossingsrichtingen en hoe je energie kan besparen. MKB-Nederland heeft aangekondigd deze site maandelijks aan te vullen met

relevante informatie. Ze houden ons als RB ook aangehaakt. Mocht er belangrijke informatie vanuit hen komen die voor jullie relevant is, dan spelen we die uiteraard door.



www.ondernemen.nl/netcongestie

Alleen deze zomer **50% korting** op alle licenties!

50%
korting

op alle licenties

Kortingscode: **ZOMERACTIE**

Geldig t/m 31-08-2024

Snel en eenvoudig belastingaangiften doen voor je klanten!

- ✓ Specialist in fiscale software voor financieel dienstverleners
- ✓ Zowel losse modules als totaaloplossingen
- ✓ Geen eHerkenning en DigiD nodig
- ✓ Erkend door de Belastingdienst
- ✓ Deskundige & snelle helpdesk



Kortingscode: **ZOMERACTIE**

Eenvoudig geregeld in een paar stappen:

- 1** Maak een gratis proefaccount aan
- 2** Log in en kies jouw licenties
- 3** Gebruik de kortingscode

Scan de
QR-code!





Zinloze vervolging voor het niet betalen van aangiftebelasting...

Maatschappelijke verontwaardiging is wel vaker het juiste sentiment gebleken om sanctiemaatregelen in te voeren waarvan het daadwerkelijk nut van meet af aan twijfelachtig is. Zo bleken berichten rondom loonbelastingfraude en btw-carrouselfraude in de jaren 2013-2014 de aanleiding voor de invoering van artikel 69a AWR waarin het niet, het gedeeltelijk niet, of het niet tijdig betalen van aangiftebelasting strafbaar is gesteld.

Al bij de invoering van artikel 69a AWR werd opgemerkt dat hiermee feitelijk iedereen die (tijdelijk) in betalingsproblemen verkeert, strafrechtelijk zou kunnen worden vervolgd. De wetgever meende dit op te kunnen lossen door aan het artikel een derde lid toe te voegen waarin strafvervolging wordt uitgesloten wanneer tijdig werd verzocht om uitstel van betaling of tijdig een melding betalingsonmacht zou zijn gedaan. In de commentaren op het wetsvoorstel werd toen al opgemerkt dat juist kwaadwillenden vaker berekenend opereren en dan een melding zullen doen, terwijl goedwillenden belastingplichtigen daar mogelijk niet op gefocust zijn.

Verontrustend beeld

Het handjevol jurisprudentie dat inmiddels is gewezen over deze bepaling wekt een verontrustend beeld van het vervolgingsbeleid van het Openbaar Ministerie. Zo werd er een man vervolgd die zijn werknemers, accountant en oude belastingsschulden betaalde, maar nieuwe schulden vanwege een financieel benarde situatie onbetaald liet.¹ De Belastingdienst was op de hoogte van de betalingsproblemen van de man, maar er was geen (schriftelijke) mededeling betalingsonmacht gedaan. Het OM is onverbiddelijk en eist 12 maanden gevangenisstraf tegen de man.

Het hof citeert uitvoerig uit de parlementaire geschiedenis waarin nadrukkelijk werd bepaald dat deze bepaling betrekking heeft op kwaadwillende belastingplichtigen. Het hof stelt vast dat er geen aanwijzingen zijn voor kwaadwillendheid; de verdachte heeft zichzelf ook niet verrijkt. Uiteindelijk komt het hof tot een bewezenverklaring zonder oplegging van straf of maatregelen.

Ook in een andere zaak werd iemand

vervolgd voor het niet betalen van omzetbelasting. De verdachte koos ervoor de kinderalimentatie aan zijn vrouw te betalen en in zijn eigen levensonderhoud te voorzien, maar liet daardoor op aanslag verschuldigde bedragen aan omzetbelasting onbetaald. Ook hier was de Belastingdienst op de hoogte van de betalingsonmacht en vond er overleg plaats met de Belastingdienst, maar was van een schriftelijk verzoek om uitstel van betaling geen sprake.

Hof Den Bosch² moest in deze zaak opnieuw 'aan de bak', nadat de Hoge Raad³ de eerdere uitspraak casseerde waarin was overwogen dat de verdachte twee keer was vervolgd voor hetzelfde feit omdat ook al een verzuimboete voor het niet betalen was opgelegd. Hof Den Bosch lijkt geen ander anker voor een vrijspraak meer te kunnen vinden, maar ook hier wordt ten aanzien van de strafmaat uitvoerig geciteerd uit de totstandkomingsgeschiedenis. Het hof overweegt aan de hand daarvan 'dat artikel 69a AWR niet is bedoeld voor (goedwillende) ondernemers die al dan niet tijdelijk in betalingsproblemen verkeren, waarvan in het geval van verdachte sprake lijkt te zijn'. Ook hier luidt de uitspraak bewezenverklaring zonder oplegging van straf of maatregelen.

Tijdig melden

Alhoewel er geen daadwerkelijke straffen worden opgelegd in deze zaken werden deze personen wel strafrechtelijk vervolgd. Daarmee werden zij blootgesteld aan alle gevolgen die de inzet van het strafrecht heden ten dage met zich brengt, zoals de mogelijke opzegging van bankrekeningen, intrekking van financieringen en/of problemen bij het aanvragen van vergunningen en een VOG.

De hoop bestaat dat het OM na deze uitspraken het eigen vervolgingsbeleid

ten aanzien van dit feit kritisch tegen het licht houdt. Op mildheid van de autoriteiten zou ik echter niet wachten, laat ten minste één ding uit deze jurisprudentie ook een les zijn voor de belastingplichtige (en de adviseur): zorg dat tijdig een schriftelijke melding betalingsonmacht of een verzoek om uitstel van betaling tijdig wordt gedaan! Daarmee volgt strafrechtelijke disculpatie en bovendien is dit noodzakelijk wil men überhaupt een kans maken in een eventuele aansprakelijkheidsprocedure ter zake van onbehoorlijk bestuur.⁴

1 Hof Arnhem-Leeuwarden 13 februari 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:1244.

2 Hof Den Bosch 22 april 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:1378.

3 Hoge Raad 4 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1364.

4 In de zin van artikel 36 IW.



Mr. Annabel Vissers
De Bont Advocaten



Vakinformatie | Vraag & antwoord

VRAAG

Moet voor voorlopige verliesverrekening box 2 de (definitieve) aanslag waarmee het verlies wordt verrekend onherroepelijk vaststaan?

Belastingplichtige is gedurende het hele jaar 2023 en 2024 100% aandeelhouder van X bv. Op 31 december 2023 had de belastingplichtige een schuld, niet zijnde een eigen woning schuld, van € 2.500.000 aan X bv. Hierdoor geniet de belastingplichtige op grond van artikel 4.13 lid 1, onderdeel f, en 4.14 a Wet IB 2001 een fictief voordeel van € 1.800.000 en behaalt belastingplichtige in 2023 een positief inkomen van € 1.800.000 euro in box 2.

In 2024 lost belastingplichtige de schuld aan X bv volledig af. Belastingplichtige heeft op grond van artikel 4.14a, lid 1, onderdeel b, Wet IB 2001 een negatief voordeel van € 1.800.000 euro in box 2. Belastingplichtige heeft in 2024 in box 2 een verlies geleden en wil dit verrekenen met het in 2023 behaalde positieve box 2 inkomen ('carry back'). Over 2023 is een aanslag vastgesteld. Over het verliesjaar (2024) is een aangifte ingediend, maar er is nog geen aanslag opgelegd. Moet voor voorlopige verliesverrekening de (definitieve) aanslag 2023 waarmee het verlies wordt verrekend onherroepelijk vaststaan?

ANTWOORD

Nee, voor de voorlopige verliesverrekening volstaat dat de (definitieve) aanslag over het jaar waarmee wordt verrekend is vastgesteld. Deze aanslag hoeft niet onherroepelijk vast te staan.

Op grond van artikel 4.51 lid 5 Wet IB 2001 kan de inspecteur – vooruitlopend op de definitieve terugwenteling van een verlies uit aanmerkelijk belang naar een voorafgaand jaar – een voorlopige verliesverrekening verlenen. Hiervoor kunnen bij ministeriële regeling regels worden opgesteld. Deze regels zijn opgenomen in artikel 27 URIB 2001.

Artikel 4.51, lid 5, Wet IB 2001 noch artikel 27 URIB 2001 geeft aan of de aanslag over het jaar waarnaar het verlies

wordt verrekend onherroepelijk moet vaststaan. Artikel 4.51, lid 5, Wet IB 2001 heeft een vergelijkbare werking als artikel 3.152, lid 5 Wet IB 2001. Daarnaast hebben artikel 27 URIB 2001 en artikel 23 URIB 2001 ook een vergelijkbare werking. Hierdoor heeft de kennisgroep-standpunt KG:202:2023:42 'Voorlopige verliesverrekening en onherroepelijk vaststaande aanslag', dat geldt voor box 1, dezelfde werking voor voorlopige verliesverrekening in box 2 en onherroepelijk vaststaande aanslag.

Conclusie

Om voor voorlopige verliesverrekening in aanmerking te komen, moet de aanslag over het jaar waarmee wordt verrekend definitief zijn vastgesteld. Deze aanslag hoeft niet onherroepelijk vast te staan.

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 BureauVaktechniek. Onze fiscalisten helpen je met name door collegiaal te overleggen, te 'klankborden' en eventueel door te verwijzen naar specialisten.



Arjan Knol
CFP® RB
Bureau Vaktechniek



Het team achter Zypper

Met Zypper meer zekerheid over kwaliteit aangiftes

Een dusdanige steekproef houden zodat de Belastingdienst bij een controle daar ook op bouwt? Met Zypper, de app voor steekproefcontroles, kan het. René van der Weerden van de gemeente Buren maakt er volop gebruik van. "Daarmee verkrijgen we meer zekerheid over onze aangiftes."

Van der Weerden werkt al sinds 2019 samen met fiscalist Bob van Leeuwen, oprichter van Zypper. "Sinds 2019 berekent Bob de mengpercentages voor de overhead en ook het nadeel op het mengpercentage voor de aanvraag van de compensatiesubsidie SPUK sport voor onze gemeente. Hij ondersteunt ons ook bij het indienen van de suppletieaangifte omzetbelasting, het op de juiste manier compenseren van btw bij het btw-compensatiefonds en het schrijven van een fiscaal plan." Toen Van Leeuwen Zypper introduceerde, zag Van der Weerden gelijk de toegevoegde waarde. "Om aan de Belastingdienst te kunnen laten zien dat je fiscaal in control bent, wordt onder meer verwacht dat je een representatieve, verantwoorde en door de Belastingdienst goedgekeurde steekproef doet. Dat is Zypper. Als je de uitkomst van de steekproef op een goede manier beoordeelt, documenteert en archiveert, verkrijgt je een grote mate van zekerheid over de juistheid van de aangifte."

Controleaanpak

Bij het trekken van een steekproef hanteert de Belastingdienst De Controleaanpak Belastingdienst (CAB). Hierin is onder andere opgenomen op welke wijze een steekproef wordt opgezet, geselecteerd, uitgevoerd en geëvalueerd. De steekproef heeft als doel om met een relatief beperkte beoordeling de juistheid aan te tonen. De gedachte is dat de Belastingdienst zich bij een controle baseert op het werk dat de organisatie al heeft gedaan. Als de werkwijze CAB-conform is dan hoeft de Belastingdienst dit werk niet over te doen. Van der Weerden:

"Dit helpt om de juistheid en betrouwbaarheid van onze aangiftes met systemen zoveel mogelijk te waarborgen. Maar we trekken ook lessen uit de uitkomsten om continu de kwaliteit van onze aangiftes te verbeteren." Met ons huidige financiële systeem moeten we de data nog handmatig uploaden. Buren krijgt een nieuw financieel systeem. "En Zypper kan, zo begreep ik, ook onderdeel van dat financiële systeem worden. Dan wordt het nog makkelijker om steekproeven te trekken".

Kosten goed ondergebracht?

Met Zypper controleert Buren op basis van verschillende regels. "Hebben we kosten goed ondergebracht? Kloppen de facturen? Klopt het btw-bedrag? Is de juiste btw-code meegegeven? Dat soort vragen kun je aan denken. Als er structurele zaken uitkomen, koppelen we die terug naar onze vakafdelingen en financieel adviseurs. Een paar voorbeelden: de verhuur van onroerend-goed is vrijgesteld voor de btw. Onder voorwaarden kan echter worden geopteerd voor btw-belaste verhuur. Als zo'n getrokken euro in de steekproef zit, dan moet worden gecontroleerd of voldaan wordt aan deze voorwaarden. Of bijvoorbeeld in het sociaal domein: is sprake van levering aan één of meer individuele derden, dan is de btw niet compensabel. Kortom, we gaan echt aan de slag met de resultaten." Daarbij komt de service van Zypper. "Ik kan altijd terugvallen op hun fiscale kennis mocht er eens wat zijn."

Probeer 30 dagen gratis



ALS BELASTINGADVISEUR JE KENNIS VERBREDEN?

Ontdek alle voordelen van het keurmerk CFP® als toevoeging op je RB-registratie. Scan de QR-code en maak die stap.



STAP 1 - OPLEIDING

Volg de CFP-opleiding bij een door FFP geaccrediteerde opleider (ook het RB biedt deze opleiding aan).



STAP 2 - THEORIE-EXAMEN

Doe met succes het theorie-examen over het fundament van integrale financiële planning



STAP 3 - VAARDIGHEDEN

Volg het vaardighedenprogramma bij een door FFP geaccrediteerde opleider



STAP 4 - PROFIEL

Kies je profiel (bijvoorbeeld Ondernemen/DGA), slaag voor het praktijkexamen en schrijf je in als gecertificeerd financieel planner, in het CFP-register

Meer informatie?
Scan de QR-code



Gecertificeerd
Financieel Planners

