

HET Register

Vakblad van het Register Belastingadviseurs

REGISTER ■

BELASTING ■

ADVISEURS ■

februari 2025 | nummer 1



Geven in Nederland en de wijzigingen in de giftenaftrek

Global Mobility: wereldwijd werken (maar niet zonder fiscale consequenties)

Nieuwe en aanstaande wijzigingen fiscale faciliteiten BOR

Dwingt de zorgplicht van de adviseur tot het instellen van bezwaar?

Tijdelijk nieuw - innovatie in de fiscaliteit

NASCHOLEN WANNEER HET U UITKOMT



**Vraag een gratis
cursus aan**

t.w.v. 1 tot 3 punten



Ontdek het gemak van online nascholing

PE-Academy is uw flexibele partner in nascholing. Ontdek ons uitgebreide aanbod van ruim 75 on-demand cursussen. Altijd beschikbaar en gegeven door vooraanstaande experts. Blijf up-to-date binnen uw vakgebied en verdien waardevolle PE-punten.

Start nu met een gratis cursus op: pe-academy.nl/rb

PE
Academy

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)
Mr. dr. S.M.H. (Sonja) Dusarduijn RB
Mr. dr. M.J. (Mascha) Hooegeveen
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 16, oplage 7.500

Vormgeving
Elma Media B.V.

© 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 2025/1



30

40

Redactiecolum – Sorry Tjebbe

Mr. S.F.J.J. Schenk RB

■ 5

Kort & Bondig

■ 7

Geven in Nederland en de wijzigingen in de giftenaftrek

Mr. drs. N. de Haas MFP RB

■ 10

Global Mobility: wereldwijd werken (maar niet zonder fiscale consequenties)

RB-commissie Internationaal

■ 16

Gastcolumn – Alternatief: een forfaitaire kostenaftrek

Drs. N. van Bommel RB

■ 21

Nieuwe en aanstaande wijzigingen fiscale faciliteiten BOR

Mr. E.A. Verhoeven en mr. G.G.R. van Steenberg

■ 22

Dwingt de zorgplicht van de adviseur tot het instellen van bezwaar?

RB-commissie Formeel belastingrecht en fiscale praktijkvoering

■ 30

Jurisprudentie en wetgeving

■ 35

Tijdelijk nieuw - innovatie in de fiscaliteit

Verslag Nieuwjaarsbijeenkomst

■ 40

Het Verenigingsnieuws

■ 43

Fiscale cursussen

van het Register Belastingadviseurs,
dat levert pas veel op!

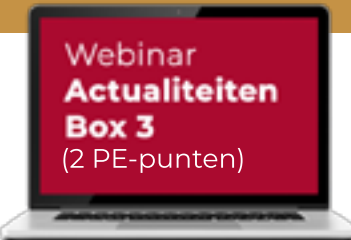


Het Register Belastingadviseurs is dé fiscale opleider voor de mkb-adviespraktijk en biedt het hele jaar door een ruim onderwijsaanbod, zowel fysiek als online. Hiermee kun je je een nieuw onderwerp eigen maken, bestaande kennis actualiseren of uitbreiden. Maak dit jaar een vliegende start! Profiteer direct van korting op online terugkijkwebinars. De actie loopt t/m 28 februari 2025.

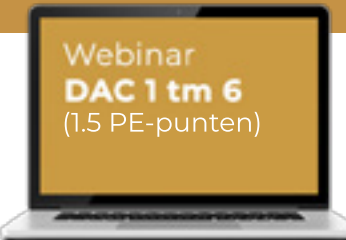
Vliegende Start Actie!

online terugkijkwebinars

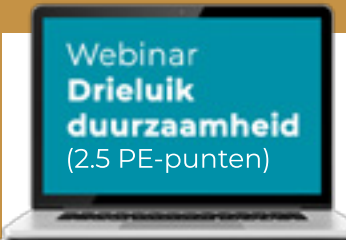
2 + 1 gratis*



Leden	€ 150,-
Niet-leden	€ 180,-



Leden	€ 150,-
Niet-leden	€ 180,-



Leden	
Niet-leden	

3^e GRATIS

*Ontvang 33,3% korting op de totaalprijs (excl. btw) voor 3 online terugkijkwebinars (alle combinaties mogelijk m.u.v. gratis webinars), terugkijken t/m 30 juni 2025. Let op! Live webinars zijn uitgesloten van deze actie.



Bekijk ons aanbod
Kies uit 50 webinars
www.rb.nl/vliegendestart

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■

Sorry Tjebbe

Tijdens het symposium in aansluiting op onze ALV van 24 januari 2025 zag ik een kort berichtje voorbijkomen. Staatssecretaris Tjebbe van Oostenbruggen (NSC) had aan Tweede en Eerste Kamer laten weten door te willen gaan met de plannen voor box 3, ondanks eerdere – en vernietigende – kritiek van de Raad van State.

Opmerkelijk, want zo vaak gebeurt het niet dat dit Hoge College van Staat adviseert ‘het wetsvoorstel niet in deze vorm in te dienen’. De Raad vervolgt na deze optater ‘Zij adviseert de wetgever de verschillende belangen opnieuw en uitdrukkelijker te wegen om te komen tot een alternatieve invulling van het box 3 stelsel’. Veel duidelijker kun je ze niet vinden, zou ik zeggen. Ik ben benieuwd naar het Nader Rapport waarmee de regering op adviezen van de Raad van State pleegt te reageren.

In het interview in het Financieel Dagblad dat daags daarna verscheen, gaf de staatssecretaris een inkijkje in zijn plannen. Dat alles vergezeld van de ferme quote ‘Er is geen silver bullet’. Om vervolgens te besluiten met ‘Ik kies voor de minst slechte optie’. Waarmee hij – wellicht zonder dat te beseffen – Winston Churchill citeerde, die al wist dat ‘There is no such thing as a good tax’. Het krantenartikel was opgeleukt met een foto van een ferm kijkende staatssecretaris die me – sorry Tjebbe, het is zeker niet onvriendelijk bedoeld – onmiddellijk deed denken aan een typetje van Van Kooten en De Bie. Maar wat moeten we nu van dit alles denken?

De staatssecretaris lijkt bij zijn afweging om op de eerder ingeslagen weg door te willen gaan vooral oog te hebben voor twee zaken: opbrengst en werkdruk bij de fiscus. Een uitspraak als ‘Een platte vermogensbelasting van 1% tot 1,5% over het hele vermogen is makkelijk, maar het levert te weinig op’ spreekt boekdelen. Tegelijkertijd is er angst voor de Hoge Raad, die een hoger (forfaitair) tarief mogelijk niet ongestraft laat passeren. Nu opbrengst blijikbaar zo heilig is, is het verder niet vreemd dat Van Oostenbruggen de per 2026 voorgestelde verhoging van het forfait in de categorie overige bezittingen alsmede de verlaging van het heffingsvrije vermogen ondanks massale kritiek ferm verdedigt: ‘Als we het forfait weer verlagen, dan moet er 1,5 miljard gevonden worden’. Voor beleggers lijken ondertussen voor wat betreft werkdruk en doe-vermogen andere criteria te gelden. Opnieuw de staatssecretaris: ‘Ik denk dat je van die beleggers best kunt vragen om een goede administratie bij te houden’.

Gelukkig mag deze groep eerst nog gaan oefenen met het invullen van de Opgave Werkelijk Rendement. Ook een invuloefening voor gevorderden, schat ik zo in. Eerlijk gezegd hou ik m’n hart vast. De belastingplichtigen die het zonder hulp doen, gaan ongetwijfeld in veel gevallen kopje onder. En als men zijn toevlucht wenst te nemen tot (uiteeraard betaald) advies, is het maar zeer de vraag of onze beroepsgroep daar tijd voor heeft en op deze omzet zit te wachten. Ik waag het te betwijfelen.

Misschien kunnen we onze vaste klanten (een term die ik tot voor kort eerder met de horeca in verband bracht) nog wel bedienen, maar van de (reguliere) particuliere aangiftepraktijk hebben de meesten van ons lang geleden afscheid genomen. Vaak onder invloed van overheidsmaatregelen (Wwft, voorafgegaan door WID en MOT) overigens.

Met dit voorsorteren richting een nieuw belastingstelsel in box 3 lijkt het proces een volgende fase te zijn ingegaan. Maar of we daarmee ook richting ‘en zij belastten nog lang en gelukkig’ aan het gaan zijn, is nog maar zeer de vraag. De suggestie van de Raad van State om de belangen van alle betrokkenen nog eens zorgvuldig af te wegen en hopelijk met die betrokkenen in gesprek te gaan, komt ons zeer verstandig voor. Als Register Belastingadviseurs staan we daar uiteraard 24/7/365 voor open.

Mr. S.F.J.J. Schenk RB
*Sylvester Schenk is directeur
Fiscale Zaken van het Register
Belastingadviseurs en hoofd-
redacteur van Het Register.*



Fiscale monitor Belastingdienst 2024

Sinds 1994 voert de Belastingdienst de Fiscale Monitor uit: een jaarlijkse survey waarbij verschillende doelgroepen online worden bevraagd over onder andere functioneren en imago van de Belastingdienst, waardering van de dienstverlening, vertrouwen in de Belastingdienst, belastingmoraal en compliance.

Het doel van de monitor is inzicht vergaren in de opvattingen en houding van burgers, bedrijven en hun intermediairs over het afhandelen van hun belastingzaken en het handelen van de Belastingdienst en ontwikkelingen daarin.

Een zes

Het algemene oordeel over het functioneren van de Belastingdienst (over alle doelgroepen heen) is door de jaren heen vrij stabiel. Ten opzichte van 2023 is het rapportcijfer iets gestegen: van 6,5 naar 6,7. Grote ondernemingen zijn het meest positief over het algemeen functioneren van de Belastingdienst, particulieren het minst. Particuliere belastingplichtigen gaven een 6,2; vorig jaar was dit nog een 5,9. Mkb-ondernemingen gaven dit jaar hetzelfde rapportcijfer als vorig jaar: een 6,6. Fiscaal dienstverleners een 6,8 en grote ondernemingen een 7,2.

Contact

Het raadplegen van de website van de Belastingdienst is de meest voorkomende vorm van contact. Particulieren bezoeken de website het minst vaak (41%), fiscaal dienstverleners het vaakst (86%). De tevredenheid over de website nam tussen

2015 en 2021 geleidelijk toe onder alle doelgroepen, met enige fluctuaties. Van de fiscaal dienstverleners heeft 80 procent de website bezocht, driekwart een bezwaarschrift ingediend en ruim tweederde een brief geschreven, 52 procent het forum fiscaal dienstverleners bezocht, 47 procent gebeld met een behandelend ambtenaar en 37 procent de intermediairdagen bezocht.

Bijna een kwart van de mkb-ondernemingen en grote ondernemingen heeft met de BelastingTelefoon gebeld. Voor particuliere belastingplichtigen is dat 13%. De tevredenheid over de BelastingTelefoon fluctueert, maar is vrij stabiel.

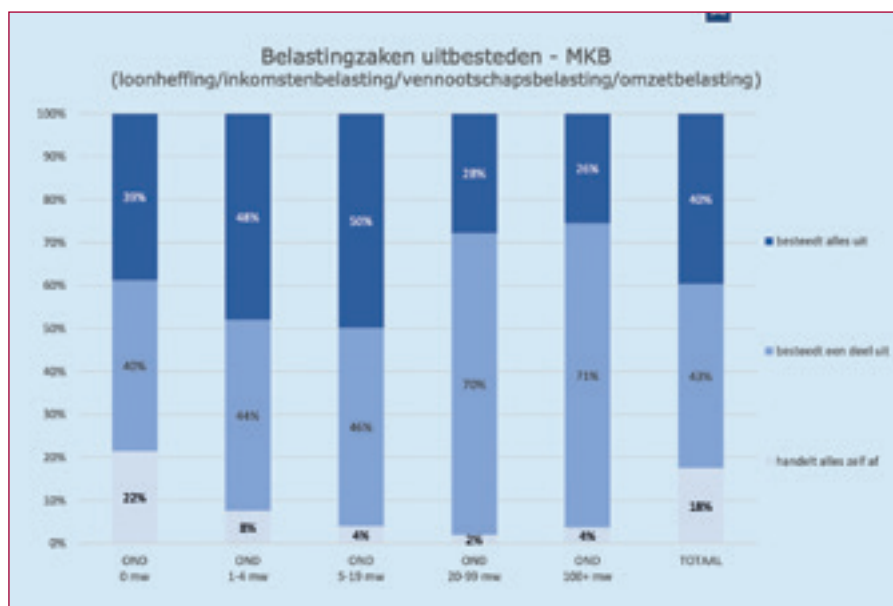
Zelf of uitbesteden

Van de mkb-ondernemingen zonder werknemers handelt een vijfde alle belastingzaken zelf af en besteedt twee-vijfde alles uit. Mkb-ondernemingen met 1 tot 20 werknemers besteden vaker alles uit (50%), terwijl bij de mkb-ondernemingen met 20 werknemers of meer het gedeeltelijk uitbesteden van belastingzaken het meest voorkomt (70%).

Het rapport biedt nog veel meer informatie, bijvoorbeeld over de belastingmoraal, corrigerend optreden belastingdienst, duidelijkheid brieven en betrouwbaarheid.



■ Bron: nieuwsbericht Belastingdienst, 11 november 2024.



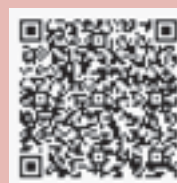
Fundamentele aanpak hervorming arbeidsmarkt ontbreekt

Er zijn fundamentele en brede problemen op de arbeidsmarkt, namelijk de structurele personeelstekorten en een tweedeling in het beschermingsniveau tussen categorieën werkenden. Mede in dat licht schiet de aanpak van de regering in twee wetsvoorstellen om de arbeidsmarkt te hervormen tekort, omdat deze de arbeidsmarkt niet fundamenteel hervormt. Zo wordt het vaste contract niet aangepast en ont-

breken samenhangende hervormingen op aanverwante terreinen als de sociale zekerheid en de fiscaliteit. Dat schrijft de Raad van State in zijn adviezen over het wetsvoorstel om flexwerkers meer zekerheid te bieden en het wetsvoorstel om de beoordeling van arbeidsrelaties te verduidelijken en een rechtsvermoeden in te voeren (VBAR). Beide wetsvoorstellen maken onderdeel uit van het zogeheten

'arbeidsmarktpakket'. Dit is een pakket aan maatregelen en initiatieven die gezamenlijk moeten leiden tot meer zekerheid voor werkenden en tot meer wendbaarheid voor ondernemingen.

■ Bron: nieuwsbericht Raad van State, 1 november 2024.



56 procent vermogen in handen van 10 procent huishoudens

Huishoudens hadden ruim 2,6 biljoen euro aan vermogen begin 2023. De 10 procent meest vermogende huishoudens had 56 procent van het vermogen. 10 procent van het vermogen was in handen van de top 0,1 procent van de huishoudens.



Het aandeel in het totale vermogen van de 10 procent meest vermogende huishoudens is vanaf 2015 jaarlijks afgenomen; van 70 procent in 2015 naar 56 procent in 2022. In 2023 is dit nagenoeg gelijk gebleven. Het vermogensaandeel van de top 1 procent was 32 procent in 2015 en 23 procent in 2022 en 2023. En het aandeel in het vermogen

van de top 0,1 procent was 13 procent in 2015 en 10 procent in 2023. Dat betekent dat 8,2 duizend huishoudens met de hoogste vermogens samen ongeveer 260 miljard euro aan vermogen bezaten in 2023.

Vermogen scheef verdeeld

Begin 2023 had de rijkste 10 procent huishoudens bijna 1,5 biljoen euro aan vermogen. Dat is 56 procent van het totale vermogen van Nederlandse huishoudens. De 90 procent overige huishoudens bezat de rest: bijna 1,2 biljoen euro. Een deel van deze huishoudens had bovendien een negatief vermogen; de 10 procent huishoudens met de laagste vermogens hadden samen meer schulden dan bezittingen. Per saldo

had deze groep een negatief vermogen van 38 miljard euro. De daaropvolgende twee vermogensgroepen hadden een vermogen van rond de 0 euro.

Bijna zes op de tien huishoudens hadden een eigen woning in 2023. Voor het merendeel van de huishoudens is dit ook het belangrijkste vermogensbestanddeel. De rijkere huishoudens beschikken vaak ook over andere vermogensbestanddelen. Voor de 10 procent hoogste vermogens bestond 30 procent van het bezit uitaanmerkelijk belang. Binnen de rijkste 1 procent was dit 54 procent.

Meest vermogenden relatief vaak gepensioneerd

De eerste vermogensgroep, met een negatief vermogen, bestaat vooral uit werknemersgezinnen (69 procent), maar ook relatief veel zelfstandigen (10 procent). In de tweede en derde vermogensgroep zijn uitkeringsontvangers sterker vertegenwoordigd. Van de tweede tot en met de zesde vermogensgroep neemt het aandeel werknemers toe, van 47 tot ruim 70 procent. Daarna neemt het aandeel werknemers af, en het aandeel gepensioneerden en zelfstandigen toe.

Van de 10 procent hoogste vermogens is 27 procent zelfstandige, terwijl de rest werknemer is (33 procent) of gepensioneerd (inclusief inkomen uit vermogen) (40 procent). In deze vermogensgroep bedroeg iemands vermogen minimaal 680 duizend euro in 2023. Zelfstandigen hebben met een doorsnee vermogen van ruim 1,3 miljoen euro het hoogste vermogen in deze groep. Van de top 1 procent is ongeveer de helft zelfstandige en een derde gepensioneerd.

■ Bron: persbericht CBS 15 januari 2025.

Rechtbank vraagt wetgever naar wetgeving over parkeerbelasting te kijken

De gemeente 's-Hertogenbosch mocht een zogeheten naheffingsaanslag parkeerbelasting opleggen aan een man die niet had betaald. Gelet op de omstandigheden in dit geval, vraagt de rechtbank Oost-Brabant de wetgever om naar de huidige wetgeving over parkeerbelasting te kijken. Die biedt nu geen ruimte aan een rechter om maatwerk te leveren en dat is niet in lijn met een motie die door de Tweede Kamer is aangenomen vanwege haar eigen rol bij de toeslagen-affaire.

Bij een bezoek aan zijn vader in maart 2022 ging het invoeren van parkeerbelasting via een parkeerapp mis. De heffingsambtenaar van de gemeente 's-Hertogenbosch legde daarom een naheffingsaanslag parkeerbelasting op van 70 euro. De man maakte hier bezwaar tegen, maar dat wees de heffingsambtenaar af. Vervolgens stapte de man naar de rechter omdat hij vond dat de naheffingsaanslag niet terecht was opgelegd. Zijn vader had namelijk de intentie om hem als bezoeker aan te melden. De heffingsambtenaar kan via de parkeerhistorie controleren dat de vader hem al vele keren daarvoor wel goed had aangemeld, zo stelt de man. Hij vraagt daarom om coultance.

De heffingsambtenaar vindt dit niet relevant. Er is geen discussie over het feit

dat de man heeft geparkeerd en dat er geen parkeerbelasting was voldaan. Dat is voldoende om een naheffingsaanslag op te leggen, vindt de naheffingsambtenaar.

De rechtbank oordeelt dat de heffingsambtenaar inderdaad een naheffing mag opleggen, maar ziet wel aanleiding om prejudiciële vragen te stellen aan de Hoge Raad. Heeft de belastingrechter de bevoegdheid om het bedrag van de kosten naheffing te matigen vanwege de (persoonlijke) omstandigheden van het geval? Uit de beantwoording blijkt dat de rechtbank de kosten naheffing niet uit coultance kan matigen of op nihil stellen. Daarvoor is in de huidige wetgeving geen ruimte.

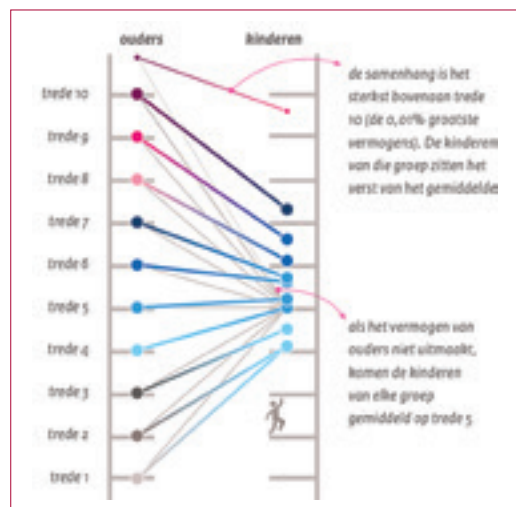
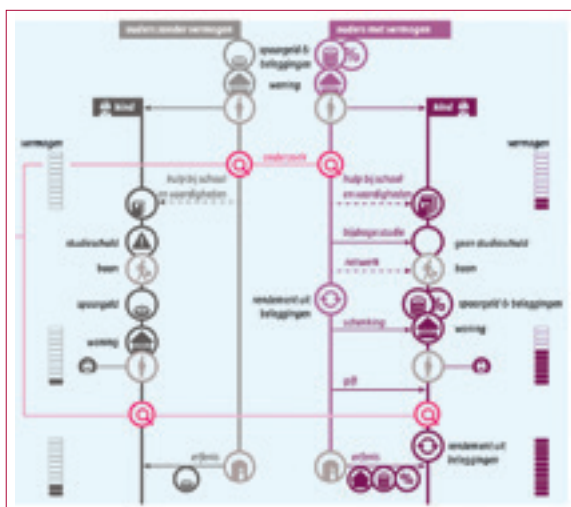
■ Bron: nieuwsbericht Rechtspraak, 3 januari 2025.

Kapitaal ouders steeds bepalender voor vermogenspositie kinderen

Het vermogen van ouders bepaalt steeds meer hoe kapitaalkrchtig hun kinderen later zijn. Dit geldt vooral voor kinderen van ouders met de hoogste vermogens, blijkt uit nieuw onderzoek van het Centraal Planbureau (CPB). In dit onderzoek is de samenhang tussen de vermogensposities van ouders en kinderen tussen 1992 en 2022 in kaart gebracht.

Door de toegenomen algehele welvaart in deze periode hebben kinderen in de meeste gevallen meer kapitaal dan hun ouders op dezelfde leeftijd. Maar deze algehele stijging gaat gepaard met grote onderlinge verschillen: kinderen van ouders met de hoogste vermogens staan steeds vaker zelf ook hoog op de vermogensladder, terwijl kinderen van ouders met de laagste vermogens er minder op vooruit gaan en moeilijker opklimmen op de vermogensladder.

■ Bron: nieuwsbericht CPB, 19 december 2024. .



Verlaagd vpb-tarief voor mkb mist doel

Het lage tarief in de vennootschapsbelasting (vpb) is niet geschikt om het midden- en kleinbedrijf (mkb) te ondersteunen. De regeling sluit niet aan bij problemen van het mkb, en het voordeel komt voor een groot deel terecht bij bedrijven waarvoor dit niet bedoeld is. Van de drie miljard euro belastingvoordeel die het lage vpb-tarief dit jaar oplevert, belandt meer dan de helft bij andere soorten bedrijven, zoals beleggingsondernemingen en zelfstandigen zonder personeel. Dat blijkt uit de 'Evaluatie van het lage vpb-tarief', die het Centraal Planbureau (CPB) heeft uitgevoerd op verzoek van het ministerie van Financiën.

Geen onderbouwing

Er is een politieke wens om het mkb te ondersteunen, maar het is niet duidelijk waarom dit nodig is en welk probleem hiermee wordt opgelost. Hoewel het mkb

nadelen kan ondervinden op het gebied van financiering, concurrentie en regelgeving vergeleken met grote bedrijven, vormt dit geen onderbouwing voor het in stand houden van een lager vpb-tarief.

Die nadelen hebben vaak geen relatie met het winstniveau. Zo kan financiering zowel een probleem zijn voor ondernemingen met hoge als met lage winsten. Een belastingvoordeel op basis van de winst neemt die nadelen dan ook niet weg.

Gebruik lage vpb-tarief

In de periode 2007-2021 is het aantal vennootschappen dat gebruikmaakt van het lage tarief verdubbeld van 200.000 naar 400.000. Jaarlijks profiteert zo'n 25 tot 45% van de mkb-bedrijven echter niet van het lage vpb-tarief. Het gaat dan bijvoorbeeld om bedrijven die (nog) geen winst maken en ondernemers zonder bv. Bovendien komt van het totale belastingvoordeel hoogstens de helft terecht bij de doelgroep. De regeling is dus weinig gericht en een inefficiënte manier om het mkb te stimuleren.

Andere ondersteuning

De conclusie is daarom dat het lage vpb-tarief beter kan worden afgeschaft, maar dit hoeft geen lastenverzwaring voor bedrijven te betekenen. Het huidige budget kan namelijk ook op andere manieren voor het bedrijfsleven ingezet worden, zoals een lager algemeen tarief. Wanneer het doel is om specifieke economische activiteiten zoals investeringen en innovatie te bevorderen, vormen gerichte stimuleringsmaatregelen een beter alternatief.

■ Bron: persbericht CPB, 18 december 2024.



Afscheid Guido de Bont

Ons zeer gewaardeerde redactielid Guido de Bont heeft met ingang van dit jaar de redactieraad van Het Register verlaten. Guido zat vanaf de start van Het Register in de redactie en had altijd een zeer waardevolle inbreng, die de basis is van veel vakartikelen die in het Register zijn verschenen en daarnaast schreef hij vele treffende redactiecolumns. Hij neemt afscheid tot zijn en onze spijt,

maar het redactiewerk was niet meer te combineren met al zijn andere werkzaamheden en inspanningen. Ongetwijfeld zal hij op afstand nog wel een keer meedenken en aan het woord komen in Het Register. Wij danken hem hierbij nogmaals hartelijk. En gaan op zoek naar versterking. In een van de volgende nummers hopen we het nieuwe redactielid te kunnen introduceren.



Voorgestelde box 3-stelsel heeft ingrijpende gevolgen voor burgers en Belastingdienst

Er kleven zwaarwegende bezwaren aan het box 3-stelsel dat de regering voorstelt, onder andere op het gebied van de uitvoering. Uit de uitvoeringstoets van de

Belastingdienst blijkt dat het voorstel ingrijpende gevolgen heeft voor burgers en de Belastingdienst. Het zal leiden tot slechtere dienstverlening, beperkte mogelijkheden tot vooroverleg met een belastinginspecteur en onvoldoende toezicht. Het stelsel wordt veel complexer. Er wordt verder een groot beroep gedaan op het zogenoemde 'doenvermogen' van belastingplichtigen, vanwege de verplichting om een ingewikkelde vermogensvergelijking te maken en de administratieplicht voor 1,6

miljoen belastingplichtigen.

De regering gaat voor de opbrengst van het voorgestelde box 3-stelsel uit van budgettaire neutraliteit. Dit belemmert de ruimte om te kiezen voor een andere vormgeving dan nu wordt voorgesteld. Het advies aan de regering is om het wetsvoorstel niet in deze vorm in te dienen en de vormgeving van het box 3-stelsel opnieuw te bezien.

■ Bron: persbericht Raad van State, 2 december 2024.



Are you ready to take the next step in your career? Join the Baker Tilly team in Curaçao!

We are looking for young professionals to join our team as tax advisors.

In our tax practice, you will provide services on a wide range of taxes to both local and international clients. You'll become part of a dynamic and diverse team that values work-life balance and offers ample opportunities for development and growth.

Be trailblazing and start your adventure in the Caribbean. We are looking forward to receiving your application.

Apply now via
our website
or scan the
QR code ▶



ACCOUNTANCY • TAX • ADVISORY

Now, for tomorrow

📱 BakerTillyDutchCaribbean • bakertillydutchcaribbean.com

Geven in Nederland en de wijzigingen in de de giftenaftrek

Never a dull moment in giftenland

Met het ouder worden van de babyboomers, komt er komende jaren naar verwachting veel geld vrij. Wat betekent het als die babyboomers hun vermogen of een deel daarvan willen schenken aan een ANBI? Hebben zij dan recht op giftenaftrek? Welke voorwaarden en aandachtspunten gelden daarvoor? Nancy de Haas, commissielid Estate planning neemt u hierin mee aan de hand van de meanderende fiscale regelgeving.



Mr. drs. N. de Haas MFP RB

Nancy de Haas is hoofd Estate planning. Daarnaast is ze lid van de RB-commissie Estate planning.

Het Centrum voor Filantropische studies van de Vrije Universiteit doet sinds 1995 tweemaaljaarlijks onderzoek naar het geefgedrag van Nederlanders. Dit onderzoek wordt doorgaans op de dag van de Filantropie gepubliceerd. Zo ook afgelopen 19 juni 2024, waarop de publicatie van het onderzoek 'Geven in Nederland 2024' centraal stond. Deze 14e editie van het onderzoek brengt het geefgedrag van Nederlanders in 2022 in kaart en biedt inzicht in trends en veranderingen.

Het onderzoek richt zich volgens de eigen website op huishoudens, individuen, fondsen, bedrijven en goede-doelenloterijen. Hierbij wordt er niet alleen gekeken naar het geefgedrag in geld maar ook in goederen en in vrije tijd.

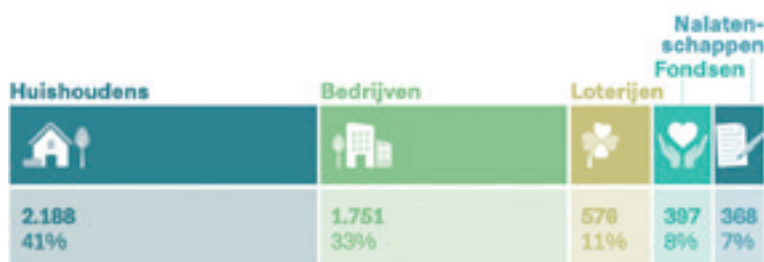
Uit dit onderzoek blijkt dat huishoudens het meeste geven. Ze zijn voor 41% verantwoordelijk voor de totale bijdrage van € 5,3 miljard aan filantropie, zijnde 0,6% van het bruto binnenlands product, wat een lage schatting is vanwege onvoldoende data over nalatenschappen en de bijdragen van vermogensfondsen. De totale

waarde van giften door huishoudens gecorrigeerd voor inflatie neemt echter af. Het gemiddelde bedrag aan giften van huishoudens in 2022 bedroeg € 352 (2020: € 360). Bedrijven nemen 33% voor hun rekening. De totale bijdrage aan filantropie, al dan niet in de vorm van een gift, is reden om aandacht te besteden aan de fiscale regelgeving die hier (gedeeltelijk) op van toepassing is. Zeker nu de komende jaren heel veel geld vrijkomt wanneer de generatie die na de oorlog welvarend is geworden, komt te overlijden. In dit verband wordt gesproken van de 'Gouden eeuw van de filantropie'.¹ Vraag die hierbij gesteld kan worden, is of de meanderende fiscale regelgeving van de afgelopen jaren het geefgedrag ondersteunt.

Giftenaftrek in de Inkomstenbelasting

De giftenaftrekregeling werd bij wet van 26 juni 1952, Stb. 1952, 376, opgenomen in het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 alsmede in de loonbelasting en de vennootschapsbelasting. Deze regeling vormt de basis voor de huidige regeling van de giftenaftrek vastgelegd in Afdeling 6.9 Aftrekbare giften van de Wet IB 2001. Het doel van de giftenregeling is het op indirecte wijze bevorderen van schenkingen aan zogenoemde algemeen nut beogende instellingen, kortweg 'ANBI'.^{2 3} Door de tariefsaanpassing is de aftrek van giften in de inkomstenbelasting beperkt tot maximaal 37,48% in 2025.⁴

De inkomstenbelasting kent twee soorten aftrekbare giften, namelijk de periodieke giften en andere giften, waarbij giften worden gedefinieerd als 'bevoordelingen uit vrijgevigheid en verplichte bijdragen waar geen directe tegenprestatie tegenover staat'.^{5 6}



Huishoudens geven veruit het meest. Bronnen van de bijdragen in 2022 in € miljoenen en in % van het totaal - afbeelding uit rapport Geven in Nederland 2024.

Andere giften

Andere giften zijn giften aan ANBI's of aan steunstichtingen SBBI (sociaal belang behartigende instelling).⁷ Deze giften komen in aftrek wanneer alle giften in een kalenderjaar hoger zijn dan € 60 of 1% van het verzamelinkomen. De giftenaftrek is beperkt tot ten hoogste 10% van het verzamelinkomen voor toepassing van de persoonsgebonden aftrek. Bij deze giften is er dus sprake van een drempel én van een plafond.

Algemeen nut beogende instellingen	%	Aantal	Inwoners per initiatief
Fondsenwervende organisaties	49	21.900	810
Non-profitorganisaties	38	18.750	1.080
Vermogensfondsen	13	5.950	3.010
Totaal	100	46.600	400

Schatting van het algemeen nut beogende instellingen in Nederland - afbeelding uit rapport *Geven in Nederland 2024*.

Periodieke giften

Periodieke giften zijn giften in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden, aan instellingen of verenigingen.⁸ Instellingen zijn de genoemde ANBI's. Verenigingen zijn: niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen of daarvan vrijgestelde verenigingen met volledige rechtsbevoegdheid en met ten minste 25 leden, gevestigd in een lidstaat van de EU, Aruba, Curaçao, Sint-Maarten, een bij ministeriële regeling aangewezen mogendheid of op de BES-eilanden.

Periodieke giften worden sinds 1984 in aanmerking genomen indien zij berusten op een bij notariële of onderhandse akte van schenking aangegane verplichting om de uitkeringen of verstrekkingen gedurende vijf of meer jaren ten minste uit te keren.^{9 10}

In vergelijking met andere (eenmalige) giften zijn periodieke giften op ruimere schaal aftrekbaar. De reden hiervoor is dat deze giften van groter belang worden geacht voor instellingen dan andere giften.¹¹ Er is geen drempel voor de aftrek van een periodieke gift.

Ander kenmerk is dat periodieke giften uiterlijk eindigen bij overlijden van de schenker of schenkers. In de akte van schenking kunnen ook andere beëindigingsgronden van de schenking opgenomen worden zoals bijvoorbeeld arbeidsongeschiktheid of werkloosheid van de schenker of één van de schenkers.

Aftrekplafond periodieke giften

Mede naar aanleiding van het IBO-rapport vermogensverdeling is met ingang van 1 januari 2023 de aftrek van periodieke giften afgetopt.¹² Uit dit rapport kwam onder andere naar voren dat het gebruik van de periodieke giftenaftrek zeer scheef is verdeeld. Zo nam in 2017 de groep personen met een vermogen van meer dan € 1 miljoen ruim 52% van het budgettaire beslag van de jaarlijkse periodieke giftenaftrek voor zijn rekening, waarbij bij minimaal 66% sprake was van een gift aan een zelf

De giftenaftrek is beperkt tot ten hoogste 10% van het verzamelinkomen voor toepassing van de persoonsgebonden aftrek. Bij deze giften is er dus sprake van een drempel én van een plafond.

opgerichte ANBI. En in 2018 nam de top 0,5% grootste periodieke giftenaftrekposten over het belastingjaar 2018 46% van de totale verrekening van de giftenaftrek met box 1-inkomen, 100% van de verrekening met box 2-inkomen en 94% van de verrekening met het box 3-inkomen voor hun rekening.

Het kunnen reduceren van het inkomen naar nihil door zeer hoge periodieke giften achtte de wetgever ongewenst.¹³ Aftrek van periodieke giften is daarom sinds die datum per jaar begrensd tot € 250.000 per huishouden (lees: de belastingplichtige en diens fiscale partner).

Voor periodieke giften die zijn aangegaan voor 4 oktober 2022 om 16.00 uur geldt echter een overgangsregeling. Dit is het moment van publicatie van het persbericht waarop de begrenzing werd aangekondigd.¹⁴ Deze periodieke giften blijven in beginsel fiscaal aftrekbaar voor het gehele bedrag. Voor periodieke giften die zijn aangegaan



Uit deze evaluatie van de giftenaftrek door SEO blijkt dat de giftenaftrek wel doeltreffend is, omdat het geven stimuleert, maar niet doelmatig omdat er weinig extra wordt gegeven ondanks het belastingvoordeel.

vóór 4 oktober 2022 om 16.00 uur maar die een langere looptijd hebben dan 5 jaar, geldt dat deze giften na 5 jaar niet meer volledig aftrekbaar zijn.¹⁵

Zonder rekening te houden met het overgangsrecht raakt deze aftopping slechts 140 huishoudens. De wetswijziging heeft vooral consequenties voor grotere giften die vanuit een vennootschap worden gedaan. Reden om de aftopping in het Belastingplan 2024 in de vennootschapsbelasting weer deels te corrigeren.¹⁶ Dit door uitdelingen die het gevolg zijn van giften aan ANBI's niet meer tot de reguliere voordelen uit aanmerkelijk belang te rekenen.¹⁷ Met andere woorden: met ingang van 1 januari 2024 is er bij een gift vanuit de vennootschap geen sprake meer van een (verkapte) winstuitdeling. Zonder inkomen is de giftenaftrek niet nodig. Deze wijziging maakte het voor aandeelhouders weer mogelijk grotere giften te doen vanuit de vennootschap en om aandelen over te dragen aan ANBI's. Iets wat de wetgever juist wenste tegen te gaan. Daarnaast ontstond er een niet te rechtvaardigen ongelijke behandeling tussen aanmerkelijkbelanghouders en andere belastingplichtigen. Immers, de aanmerkelijkbelanghouder heeft geen last van de aftrekbeperking vanaf € 250.000 en de andere belastingplichtigen wel. Een onderscheid dat de deur voor het structureren van giften via een vennootschap wagenwijd openzet en waar in de literatuur

kritisch op is gereageerd onder andere door Gribnau¹⁸ en Heithuis¹⁹. Bij het Belastingplan 2025 is dit gecorrigeerd.

Giften in natura

Naast periodieke giften of andere giften in geld kan er ook sprake zijn van een gift in natura. Een periodieke gift kan bijvoorbeeld het schenken van een schilderij aan een museum zijn. Voor grotere schenkingen zijn sinds 1 januari 2024 de regels aangescherpt. Wanneer de waarde in het economische verkeer van een periodieke gift in natura meer bedraagt dan € 10.000 (€ 20.000 voor fiscaal partners) per kalenderjaar, dient deze waarde te blijken uit een onafhankelijk taxatierapport. Deze aanscherping geldt ook voor lichamen die een gift doen.

Giften aan culturele instellingen

Een ANBI die zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend richt op cultuur kan een verzoek indienen om tevens te worden aangemerkt als culturele instelling.²⁰ Giften aan culturele instellingen worden voor de giftenaftrek verhoogd met 25% doch ten hoogste met € 1.250; de zogenoemde culturele multiplier.²¹

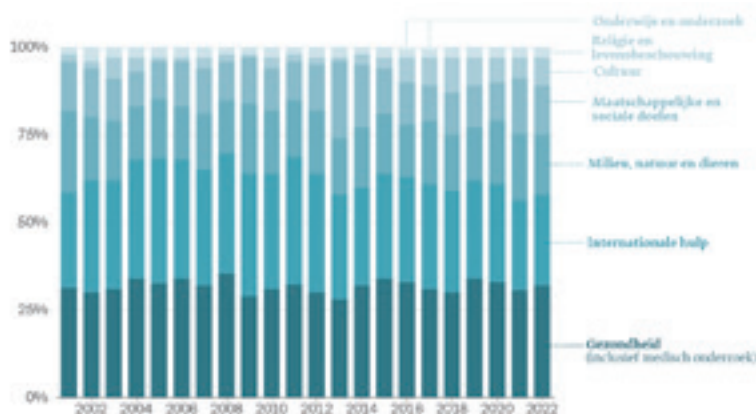
Giftenaftrek in de vennootschapsbelasting

Giften die een direct bedrijfsbelang beogen, zijn zakelijke kosten. Uitgaven voor sponsoring en reclame en giften in het kader van maatschappelijk verantwoord ondernemen zijn hier voorbeelden van. Deze uitgaven zijn dus aftrekbaar als bedrijfskosten.

In beginsel zijn giften gedaan vanuit een vennootschap zonder zakelijk belang voor de vennootschapsbelasting niet aftrekbaar bij de vennootschap. Om financiële ondersteuning aan goede doelen te stimuleren, is er ook in de vennootschapsbelasting toch een vorm van giftenaftrek. In art. 16 Wet Vpb 1969 is een bepaling opgenomen die regelt dat giften die niet in de sfeer van de bedrijfskosten liggen in aftrek kunnen worden gebracht. Deze bepaling was ook al in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 opgenomen.

Giften aan ANBI's en steunstichtingen SBBI's zijn dan ook aftrekbaar van de winst. De aftrek bedraagt ten hoogste 50% van de winst met een maximum van € 100.000. In de vennootschapsbelasting is er dus geen sprake van een drempel maar van een plafond. Bij een gift aan een culturele ANBI wordt de aftrek verhoogd met 50% van het bedrag van de giften, met een maximum van € 2.500.

Giften die geen zakelijk belang dienen, zullen in de regel op instigatie van de aandeelhouder plaatsvinden zodat sprake is van een uitdeling. In het Besluit giftenaftrek of uitdeling van 31 oktober 2016²² is echter een goedkeuring opgenomen dat er geen sprake is van een uitdeling voor de vennootschapsbelasting als de gift voldoet aan de voorwaarden van art. 16, Wet Vpb 1969 en de gift de



Aandeel van de inkomsten uit nalatenschappen op de totale inkomsten uit nalatenschappen per maatschappelijk terrein, 2001-2022 (in%) - afbeelding uit rapport *Geven in Nederland 2024*.

daar genoemde wettelijke grensbedragen niet te boven gaat. Voor het meerdere is er dus sprake van een uitdeling waarop de giftenaftrek in de inkomstenbelasting van toepassing is. Zoals hiervoor vermeld is er met ingang van 1 januari 2024 bij een gift vanuit de vennootschap echter geen sprake meer van een (verkapte) winstuitdeling. Deze regeling 'geven uit de vennootschap' is overigens weer afgeschaft per 1 januari 2025 onder gelijktijdige verhoging van het plafond van de periodieke giftenaftrek van € 250.000 naar € 1,5 miljoen. Daarover meer in de toelichting bij het Belastingplan 2025.

Hoofdpijnenakkoord 2024-2028

In de budgettaire bijlage van het Hoofdpijnenakkoord is de beperking giftenaftrek IB en Vpb en geven uit de vennootschap opgenomen.²³ Deze beperking is gebaseerd op het rapport 'Geven en nemen'²⁴. Uit deze evaluatie van de giftenaftrek over de periode 2016-2021 door SEO Economisch Onderzoek blijkt dat de giftenaftrek wel doeltreffend is, omdat het geven stimuleert, maar niet doelmatig omdat er weinig extra wordt gegeven ondanks het belastingvoordeel.²⁵ Daarnaast kwam uit het onderzoek naar voren dat de regeling slecht uitvoerbaar is en het fiscaal voordeel in grotere mate terecht komt bij de hoge inkomens.²⁶ Dit raakt aan het draagkrachtbeginsel in de inkomstenbelasting. Ook bleek uit het onderzoek dat het niet-gebruik van de giftenaftrek hoog is, onder andere doordat belastingplichtigen niet bekend zijn met de regeling.²⁷

De huidige begrotingsregels schrijven in algemene zin voor dat het uitgangspunt is dat een regeling wordt afgeschaft of versoerd indien deze op doeltreffendheid en/of doelmatigheid negatief is geëvalueerd.

In het onderzoeksrapport is daarom een aantal mogelijkheden opgenomen om de doelmatigheid van de giftenaftrek te verhogen zoals:²⁸

- het verlagen van het aftrektarief tot 20%;
- het uniformeren van de verschillende giften;
- het afschaffen van de giftenaftrek; of
- de giftenaftrek wijzigen naar een geefsubsidie.

Een eerste stap zou worden gezet in 2025 en per 2028 zou de giftenaftrek in de inkomstenbelasting worden geüniformeerd waarmee de gewone gift en de periodieke giften gelijk zouden worden behandeld. Het resultaat van onder andere een succesvolle lobby vanuit de filantropische sector en druk vanuit de christelijke partijen is dat de wijzigingen in de inkomstenbelasting niet worden doorgevoerd.²⁹

Het kabinet doet nu onderzoek of de vormgeving aan de uitgavenkant ('geefsubsidie') een goed alternatief is.³⁰ Bij een geefsubsidie wordt de gift aan de ANBI met een bepaald percentage verhoogd. Een systeem dat wij kennen vanuit het Verenigd Koninkrijk. De uitkomst van dit onderzoek wordt in het eerste kwartaal van 2025 verwacht.



Belastingplan 2025

Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2025 in de Tweede Kamer dit najaar is een verruiming aangebracht op de aftopping van periodieke giften. Vanaf 1 januari 2025 is de eerdergenoemde grens van € 250.000 verhoogd naar € 1,5 miljoen per huishouden.³¹ Daarnaast was in het Belastingplan 2025 opgenomen om per 1 januari 2025 de regeling 'Geven vanuit de vennootschap' en de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting af te schaffen.

Als reden werd hiervoor gegeven dat de regeling overbodig is en het belastingstelsel onnodig ingewikkeld maakt.³² Daarnaast zijn in de uitvoering enkele signalen opgekomen dat ongewenste constructies in de steigers worden gezet die niet in overeenstemming zijn met het doel van de regeling. Met andere woorden de maatregel kan leiden tot het opzetten van structuren en oneigenlijk gebruik. Een inschatting van de omvang van deze constructies en een inschatting van de fiscale derving is niet gegeven en zeker ook niet te bepalen na een dergelijke korte periode waarin de aangiftes over het jaar 2024 nog niet zijn ingediend. Evident is dat de wijziging een niet te rechtvaardigen ongelijke behandeling creëerde tussen aanmerkelijkbelanghouders en andere belastingplichtigen.

Het afschaffen van de regeling 'Geven uit de vennootschap' maakt het - door de aftopping - nog steeds fiscaal nadelig(er) om aandelen over te dragen aan een ANBI.

Door een amendement is de voorgestelde afschaffing van de giftenaftrek in de Wet Vpb 1969 niet doorgegaan.³³ De aftrek is ook in 2025 ten hoogste 50% van de winst met een maximum van € 100.000. Het meerdere is niet aftrekbaar. Voor de indieners van het amendement was de reden van deze wijziging dat de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting met name gebruikt wordt door mkb-ondernemers.

De voorgestelde wijziging van de regeling 'Geven vanuit de vennootschap' is in stand gebleven. Als een vennootschap in 2025 een (niet-zakelijke) gift doet van € 200.000 aan een ANBI, dan is afhankelijk van de hoogte van de winst deze gift aftrekbaar voor maximaal € 100.000. De gift door de vennootschap leidt tot een uitdeling voor de inkomstenbelasting van € 100.000. Bij de aanmerkelijkbelanghouder vormt de uitdeling inkomen waarover maximaal 31% aanmerkelijkbelang-

heffing is verschuldigd. De aandeelhouder kan de giftenaftrek in de inkomstenbelasting toepassen. Hierbij moet rekening worden gehouden met de drempel en het plafond van 10% van het verzamelinkomen voor toepassing van de persoonsgebonden aftrek.

Voor zeer grote giften levert het plafond een beperking op. Deze beperking kan (deels) worden voorkomen door vastlegging van de gift in de vorm van een periodieke gift. Door de verruiming van de aftopping per 2025 van € 250.000 naar € 1,5 miljoen wordt een deel van de beperking weggenomen. Een wijziging waar logischerwijs vanuit de filantropische sector positief op is gereageerd. In een aangenomen motie van het Eerste Kamerlid Bakker-Klein c.s. wordt de regering verzocht om met de filantropische sector in overleg te treden over de impact van het afschaffen van de regeling 'Geven uit de vennootschap' en mogelijke alternatieven daarvoor in samenspraak met de sector te verkennen.³⁴

Steward-owned structuren

De beperking van de giftenaftrek wordt echter niet weggenomen bij de overgang naar een zogenoemde steward-owned structuur. Denk hierbij aan vennootschappen waarvan de aandelen worden ondergebracht in een stichting. Het doel van dergelijke vennootschappen is niet winstmaximalisatie en aandeelhouderswaarde, maar de missie van de vennootschap. Het bestuur fungeert als stewards van de vennootschap. Het kabinet heeft aangegeven geen plannen te hebben om verder onderzoek te doen naar vergemakkelijking van



overgang naar dergelijke structuren. Aangegeven is dat het opzetten van een dergelijke structuur een persoonlijke keuze is, waar geen noodzaak geldt voor een overheidbijdrage. Het kabinet wil een eenvoudiger belastingstelsel en daarin past geen nieuwe regeling voor steward-ownership.³⁵

Het afschaffen van de regeling ‘Geven uit de vennootschap’ maakt het - door de aftopping - nog steeds fiscaal nadelig(er) om aandelen over te dragen aan een ANBI. Dit heeft onder andere tot gevolg gehad dat er eind 2024 nog ANBI's zijn opgericht en aandelen zijn overgedragen.

Samenvatting van alle wijzigingen

Naar mijn mening zijn de wijzigingen in de giftenaftrek in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting frequent en weinig consistent te noemen:

- Per 1 januari 2021: het niet langer in aftrek toestaan van contante giften (Fiscale Verzamelwet 2021).
- Per 1 januari 2022: giftenaftrek in de inkomstenbelasting beperkt tot maximaal 37,48% (tarief 2025).
- Per 1 januari 2023: de invoering van een plafond van € 250.000 voor periodieke giften per huishouden en aanpassingen van de culturele multiplier voor partners (Belastingplan 2023).

- Per 1 januari 2024 betreft het een drietal maatregelen, namelijk versoepeling voor de periodieke giften, invoering verplicht taxatierapport voor giften in natura van meer dan € 10.000 (€ 20.000 met partner) alsmede het invoeren van de regeling geven uit de vennootschap (Belastingplan 2024).
- Per 1 januari 2025: verhoging van het plafond voor periodieke giften per huishouding naar € 1,5 miljoen en het afschaffen van de regeling ‘Geven uit de vennootschap’ (Belastingplan 2025).

Naast deze wijzigingen doet het kabinet onderzoek of een geefsubsidie een alternatief is voor de giftenaftrek. De uitkomst van dit onderzoek wordt in het voorjaar van 2025 naar de Kamer gestuurd.

Sinds 1952 is het doel van de giftenregeling het op indirecte wijze bevorderen van schenkingen aan filantropie. Zowel de belastingplichtigen als de sector zijn gebaat bij consistente en heldere regelgeving op basis waarvan schenkingsplannen en bestedingsdoelen kunnen worden geformuleerd. De afgelopen jaren is de giftenaftrek echter een rollercoaster gebleken. Ik kan alleen maar de hoop uitspreken dat dit de komende jaren anders zal zijn, want op basis van de wijzigingen in de afgelopen jaren lijkt het never a dull moment in giftenland.

Noten

- 1 <https://www.filantropischestudies.nl/geveninnederland>
- 2 Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 266-267 (MvT).
- 3 Art. 2, lid 3 onderdeel m jo. art. 5b AWR.
- 4 Art. 2.10 lid 2 Wet IB 2001.
- 5 Art. 6.32, Wet IB 2001.
- 6 Art. 6.33, Wet IB 2001.
- 7 Art. 6.35, Wet IB 2001.
- 8 Art. 6.34, Wet IB 2001.
- 9 Artikel 6.38-1 Wet IB.
- 10 Sinds 2014 is een notariële akte niet meer nodig. Wel moet de periodieke gift schriftelijk worden vastgelegd. De belastingdienst heeft zowel voor een periodiek gift in geld als een periodieke gift in natura standaard schenkingsovereenkomsten op de website opgenomen. Overeenkomst periodieke gift in geld, in natura, met betalingsvolmacht.
- 11 MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 267.
- 12 Rapport IBO Vermogensverdeling - Licht uit, spot aan: de vermogensverdeling, p. 77. Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 38.
- 13 Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 15, p. 4-8.
- 14 Kabinet begrenst aftrek periodieke giften aan algemeen nut beogende instellingen, nieuwsbericht Rijksoverheid.nl.
- 15 Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 15, p. 7.
- 16 Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 3, p. 19-22.
- 17 Art. 4.13, lid 3 en 4 Wet IB 2001.
- 18 WFR 2023/295 Lekkende ANBI's en het sociaal contract.
- 19 E.J.W. Heithuis Terug- en vooruitblik van de redactievoorzitter (V-N 2024/1.0.1).
- 20 Art. 5b, lid 4 AWR.
- 21 Art. 6.39a Wet IB 2001.
- 22 Besluit giftenaftrek of uitdeling van 31 oktober 2016, nr. BLBK 2016/152.
- 23 Budgettaire bijlage hoofdlijnenakkoord, 15 mei 2024, p. 4 en 11.
- 24 Geven en nemen: Evaluatie giftenaftrek 2016-2021 van SEO Economische Onderzoek' (hierna Rapport Evaluatie Giftenaftrek).
- 25 Rapport Evaluatie Giftenaftrek p. 2, p. 41-44.
- 26 Rapport Evaluatie Giftenaftrek, p. ii, p. 9.
- 27 Rapport Evaluatie Giftenaftrek, p. ii, p. 48.
- 28 Rapport Evaluatie Giftenaftrek, p. 62-63.
- 29 Petitie reddegiftenaftrek.nl op initiatief van Pieter Grinwis (ChristenUnie).
- 30 Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 3, p. 26-27.
- 31 Amendement van het lid Grinwis c.s. over het in stand laten van de giftenaftrek in de winstbelasting en een verruiming van de periodieke giftenaftrek in de inkomstenbelasting. Kamerstukken 2024/25, 36 602, nr. 90.
- 32 Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 3, p. 23.
- 33 Amendement van het lid Grinwis c.s. over het in stand laten van de giftenaftrek in de winstbelasting en een verruiming van de periodieke giftenaftrek in de inkomstenbelasting. Kamerstukken 2024/25, 36 602, nr. 90.
- 34 Motie van het lid Bakker-Klein over het afschaffen van de regeling 'geven uit vennootschap'. De motie had het advies 'Oordeel Kamer' gekregen. Kamerstukken 2024/25, 36 602, N.
- 35 Kamerstukken II 2025/25 36 602, nr. 40, p. 15-16.

Wereldwijd werken (maar niet zonder fiscale consequenties)

Sinds de coronapandemie is het niet meer weg te denken: thuiswerken, hybride werken of zelfs werken vanuit het buitenland. Het fenomeen 'workation' is daar een treffend voorbeeld van. Dit maakt het onderwerp Global Mobility relevanter dan ooit voor werkgevers. Voeg daar een krappe arbeidsmarkt en steeds veel-eisender personeel aan toe, moderne werkgevers kunnen simpelweg niet meer om dit thema heen. Deze bijdrage richt zich op belangrijke fiscale aspecten en trends die hiermee samenhangen.



RB commissie

Internationaal

Mr. A.J. Mulders
S. Schorel-Willems
LLM
Mr. M.W.F.G.
Vervoort RB

Global Mobility zou niet mogelijk zijn zonder de vier fundamentele vrijheden van de Europese Unie – vrijheid van personen, goederen, diensten en kapitaal – zoals vastgelegd in Titel IV van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU).¹ Hierin ligt in feite de basis van Global Mobility, hetgeen in nadere wet- en regelgeving is uitgewerkt. Zo heeft de Dienstenrichtlijn uit 2009 lidstaten verplicht om nationale wetgeving te maken waarin gewaarborgd is dat werknemers hun dienstbetrekking kunnen uitoefenen waar zij maar willen binnen de Europese Unie zonder dat zij worden beperkt. In het VWEU is tevens opgenomen dat belastingheffing geen belemmering mag vormen op deze verdragsvrijheden en in die zin niet discriminatoir mag zijn.²

In deze context spelen fiscale regels een cruciale rol. Het vrije verkeer brengt namelijk ook uitdagingen met zich mee, zoals de afstemming van nationale belastingwetgeving op de Europese verdragsvrijheden. Voor werkgevers en werknemers betekent dit dat fiscale obstakels moeten worden weggenomen, terwijl Nederland tegelijkertijd een aantrekkelijk vestigingsklimaat moet behouden voor internationale bedrijven en talenten.

In deze bijdrage bespreken we hoe de vier vrijheden in de praktijk worden toegepast en hoe fiscale aspecten, waaronder recente beleidswijzigingen, deze fundamentele principes beïnvloeden. Daarnaast wordt uiteengezet hoe Nederland een balans kan vinden tussen naleving

van Europese regelgeving en het waarborgen van zijn concurrentiepositie als vestigingsland.

Rijkenbelasting

Het fenomeen 'wealth taks' is niet nieuw³, maar wel omstreden. Immers, het begrip rijkdom is subjectief, wanneer dient iemand als rijk te worden beschouwd? Ingegeven vanuit discussies omtrent belastingontwikkeling en mogelijkserwijs vanwege een ietwat lege schatkist, is onlangs in Nederland voorgesteld om een zogenaamde rijkenbelasting of miljonairsbelasting te introduceren.

Op 1 mei, de Dag van de Arbeid, kwam de SP met een initiatiefwet en petitie om het vermogen van multimiljonairs – wat in deze context zoveel betekent als meer dan EUR 5 miljoen – extra te belasten.⁴ Het meerdere van 5 miljoen zou belast moeten worden tegen 5 procent vermogensbelasting. In het licht van de discussies omtrent box 3 is dit een controversieel voorstel. Bovendien is onduidelijk op hoeveel politieke steun een dergelijk voorstel kan rekenen en wat de praktische uitvoerbaarheid van een dergelijk voorstel is. Daarnaast bestaat het risico dat Nederland met een dergelijk voorstel de miljonairs de grens over jaagt. Vanwege de eerdergenoemde vrijheid van kapitaal staat het iedereen vrij om te gaan en te staan waar hij of zij wil en het vermogen over te dragen aan een ander land. Daarmee zou Nederland zich door het voorstel van een miljonairsbelasting – met het oog op een fair share belastingheffing en extra belastingopbrengsten – mogelijk een averechts



effect creëren. Ingeval het vermogen in aanmerkelijk belang zit, zou Nederland zich uiteraard nog van een heffingsrecht kunnen verzekeren middels een conserverende aanslag. Echter, in veel gevallen zal het vermogen zonder (gerechtvaardigde) belemmeringen Nederland kunnen verlaten. Om dit risico te beperken, stelt de SP in haar voorstel ook een *exit tax* voor, waarmee wordt geprobeerd te waarborgen dat vermogen dat in Nederland is opgebouwd, ook bij emigratie belast blijft/wordt. De vraag is in hoeverre dit stand kan houden.

Een miljonairsbelasting zou het veelbesproken vestigingsklimaat in Nederland kunnen schaden, in die zin dat het voor vermogenden minder aantrekkelijk wordt om zich in Nederland te vestigen en zij zich in het buitenland zullen gaan vestigen.⁵

Versobering 30-procent regeling

Een andere maatregel die het vestigingsklimaat erg leek te gaan raken, was de versobering van de 30%-regeling per 1 januari 2024. Deze 30%-regeling, vastgelegd in artikel 31a lid 2 sub e van de Wet op de loonbelasting 1964 en uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting, stelt werkgevers onder voorwaarden in staat om belastingvrij een tegemoetkoming te bieden voor de extraterritoriale kosten van ingekomen werknemers. Dit is met name belangrijk voor sectoren waar het aantrekken van internationaal talent noodzakelijk is, zoals technologie, wetenschap en financiële dienstverlening.

De eerder voorgestelde versobering van de regeling, waarbij de belastingvrije vergoeding stapsgewijs zou

De eerder voorgestelde versobering van de regeling, waarbij de belastingvrije vergoeding stapsgewijs zou worden verlaagd van 30% naar 20% en uiteindelijk 10% over een periode van vijf jaar, gaat niet door.

worden verlaagd van 30% naar 20% en uiteindelijk 10% over een periode van vijf jaar, gaat niet door. In plaats daarvan blijft het percentage gedurende de gehele looptijd van de regeling (60 maanden) 30%, met een geplande verlaging naar 27% per 1 januari 2027.

Er zijn echter wel andere aanpassingen doorgevoerd die de regeling versoberen. Zo is er per 1 januari 2024 een aftopping ingevoerd, waardoor de regeling alleen kan worden toegepast op het loon tot maximaal de WNT-norm (Wet normering topinkomens), die voor 2024 is vastgesteld op €233.000. Dit betekent dat de maximale belastingvrije vergoeding in 2024 €69.900 bedraagt. Voor werknemers die vóór 1 januari 2024 al gebruikmaakten van de regeling, blijft de oorspronkelijke regeling van kracht gedurende de resterende looptijd.

De invoering van de aftopping heeft gevolgen voor het Nederlandse vestigingsklimaat. Voor expats met salaris-

sen boven de WNT-norm neemt het belastingvoordeel af, waardoor de relatieve kosten van werken en leven in Nederland stijgen. Dit kan Nederland minder aantrekkelijk maken voor internationale topkandidaten, vooral in een tijd waarin de concurrentie om talent wereldwijd toeneemt.

Een andere (ingrijpende) wijziging die per 1 januari 2025 wordt ingevoerd, is de afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht. De partiële buitenlandse belastingplicht is een fiscale regeling die kan worden toegepast door werknemers die gebruik maken van de 30%-regeling. Als de werknemers gebruik maken van de partiële buitenlandse belastingplicht worden zij voor box 2 en box 3 gezien als buitenlands belastingplichtige, hoewel zij in Nederland wonen.

Met de afschaffing van deze regeling worden ingekomen werknemers nu volledig belastingplichtig in Nederland, ongeacht hun buitenlandse vermogensbestanddelen. Dit betekent dat zij ook belasting moeten betalen over bijvoorbeeld beleggingen buiten Nederland. De maatregel verhoogt de belastingdruk voor internationale werknemers en kan de aantrekkelijkheid van Nederland als werkland verder onder druk zetten.

De impact van de aftopping van de 30%-regeling en de afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht zet het Nederlandse vestigingsklimaat onder druk. Voor hoogopgeleide expats met aanzienlijke buitenlandse bezittingen of hoge salarissen nemen de relatieve kosten van werken in Nederland toe. Dit kan leiden tot een daling in de instroom van internationaal talent, vooral in sectoren waar de afhankelijkheid van buitenlandse expertise groot is.

Overigens is wel sprake overgangsrecht, waardoor de oude regeling (pre 2024) nog enkele jaren in de adviespraktijk gebruikt kan worden (mits reeds van toepassing).

Lucratief belang

Ook het lucratief belang is een groeiend aandachtspunt binnen Global Mobility. Onder de lucratief belangregeling worden kwalificerende beloningen voor arbeid in de vorm van aandelen, schuldvorderingen of vermogensrechten belast als een resultaat uit overige werkzaamheid.

Uit recente jurisprudentie is gebleken dat de toepassing van het lucratief belang in combinatie met een regeling zoals de partiële buitenlandse belastingplicht tot aanzienlijke discussie kan leiden.⁶ Zo stelde de Belastingdienst dat belastingplichtigen geen gebruik konden maken van de zogenoemde doorstootverplichting van

artikel 3.95b lid 5 Wet IB 2001 in combinatie met de partiële buitenlandse belastingplicht. Deze regeling bepaalt dat voordelen uit een lucratief belang niet als resultaat uit werkzaamheden worden belast indien deze voor ten minste 95% als inkomen uit aanmerkelijk belang worden doorgestort. De rechtbanken oordeelden echter dat de voordelen als genoten moesten worden beschouwd, ook al werden deze door de partiële buitenlandse belastingplicht niet in Nederland belast. Dit zorgde voor een heffingslek.

Met de afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht per 2025 zal deze specifieke discussie verdwijnen. Vanaf dat moment zullen alle ingekomen werknemers volledig binnenlands belastingplichtig zijn, ongeacht hun buitenlandse vermogensbestanddelen. Dit betekent dat de voordelen uit een lucratief belang, ongeacht de herkomst, integraal in Nederland zullen worden belast. Dit kan de belastingdruk voor internationale werknemers aanzienlijk verhogen.

De kwalificatie van inkomsten uit lucratief belang kan in internationale context ook leiden tot complexe vragen over heffingsrechten. Zo heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant geoordeeld dat dividend en verkoopopbrengsten uit een lucratief belang vallen onder het belastingverdrag met Duitsland.⁷ Hoewel Nederland deze inkomsten als resultaat uit overige werkzaamheden beschouwt, oordeelde de rechtbank dat het dividend en de vervreemdingsvoordelen onder de reguliere verdragsartikelen voor dividend en vermogenswinsten vallen. Dit leidde ertoe dat het heffingsrecht gedeeltelijk naar Duitsland verschoof.

Deze voorbeelden onderstrepen dat het lucratief belang een ingewikkeld onderwerp is binnen Global Mobility. De combinatie met andere fiscale regelingen of belastingverdragen roept vaak vragen op, wat het des te belangrijker maakt voor werkgevers en werknemers om dit onderwerp zorgvuldig te beoordelen.

Vaste inrichtingen of vaste vertegenwoordiging

Nu werknemers zich steeds makkelijker in het buitenland kunnen vestigen of vanuit het buitenland kunnen werken, roept dit de bekende vraag op in welke mate dit een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in het buitenland kan opleveren en zodoende het heffingsrecht over de winst van een onderneming kan doen toekomen aan een andere jurisdictie. Deze begrippen worden zowel gedefinieerd in de nationale Wet op de vennootschapsbelasting 1969 als in de relevante bilaterale belastingverdragen die Nederland heeft gesloten. Indien een belastingverdrag van toepassing is, wordt gekeken naar de definitie van vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging in het relevante belastingverdrag. Indien dit niet het geval is, wordt teruggevallen op de definities in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.⁸ In de meeste gevallen ontsloepen de definities in de nationale wet en in het door Nederland gesloten belastingverdrag elkaar niet of nauwelijks. Echter, het staat lidstaten vrij om in samenspraak een bepaalde invulling te geven

Voor hoogopgeleide expats met aanzienlijke buitenlandse bezittingen of hoge salarissen nemen de relatieve kosten van werken in Nederland toe.

aan deze begrippen, waardoor tussen verdragen wel verschillen kunnen optreden.

De meeste (door Nederland) gesloten belastingverdragen zijn conform het OESO- modelverdrag en volgens de definities, alsmede het OESO-commentaar hierop, als daarin vastgesteld. Het begrip vaste inrichting wordt als volgt gedefinieerd: *‘Een vaste bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.’* De meeste belastingverdragen bevatten vervolgens bepalingen wat zonder meer als vaste inrichting moet worden beschouwd, bepalingen aangaande bouw- en constructiewerkzaamheden, anti-fragmentatiebepalingen en definities van inrichtingen die expliciet geen vaste inrichting zijn.⁹

In geval van remote (thuis)werken, bijvoorbeeld als een werknemer uit Nederland tijdelijk gedetacheerd wordt naar het buitenland, is het niet direct aannemelijk dat sprake is van een vaste bedrijfsinrichting volgens de klassieke definitie. Inherent aan het begrip vaste bedrijfsinrichting is namelijk dat er sprake is van een inrichting die ter beschikking van de werkgever staat. Bij een thuiswerkruimte kan daarvan naar alle waarschijnlijkheid geen sprake zijn.

Meer relevant in de situatie van een *remote worker* in het buitenland – die al dan niet thuiswerkt – is de vraag of er sprake kan zijn van een vaste vertegenwoordiger. Dit wordt als volgt gedefinieerd: *‘Een persoon – niet zijnde een onafhankelijke vertegenwoordiger (...) – die namens een onderneming optreedt, en een machtiging bezit om in een verdragsluitende staat namens de onderneming overeenkomsten af te sluiten en dit recht gewoonlijk uitoefent.’* In deze gevallen wordt een vaste vertegenwoordiger en

De voordelen uit een lucratief belang zullen, ongeacht de herkomst, integraal in Nederland worden belast.

daarmee een vaste inrichting geconstateerd. Er moet dus sprake zijn van iemand die niet-onafhankelijk (lees: voor de onderneming in kwestie) opereert, een machtiging tot vertegenwoordiging en het sluiten van overeenkomsten bezit en deze machtiging actief gebruikt. In de praktijk werd dit vaak omzeild door ‘rubber stamping’, waarbij de werknemer in het buitenland alle werkzaamheden uitvoerde, maar voor de formele ondertekening van overeenkomsten een handtekening liet zetten in Nederland. Als zodanig werd niet voldaan aan de definitie van vaste vertegenwoordiging, omdat de overeenkomst niet gesloten werd in het buitenland.

Tegenwoordig wordt in steeds meer verdragen een meer materiële invulling gegeven aan het begrip vaste vertegenwoordiger door te kijken naar de mate waarin wordt bijgedragen aan de besluitvorming.¹⁰ Dientengevolge zal een werknemer die de voornaamste rol heeft in de besluitvorming, maar uiteindelijk niet zelf de handtekening zet, toch aangemerkt kunnen worden als een vaste vertegenwoordiger. Deze verschuiving is reeds enkele jaren waarneembaar, mede ingegeven door de invoering van het Multilateraal Instrument (MLI), dat op steeds meer belastingverdragen van toepassing wordt verklaard. Naast de fiscale gevolgen voor de werkgever, kan een werknemer zich ook geconfronteerd zien met fiscale en praktische gevolgen van werken in het buitenland.



Zo stelt het verdragsartikel inzake niet-zelfstandige arbeid dat lonen en salarissen in beginsel belastbaar zijn in de staat waar de belastingplichtige inwoner is, maar indien de dienstbetrekking in de andere staat wordt uitgeoefend, slechts in die staat mogen worden belast.¹¹ Daarbij dient volgens het OESO-commentaar te worden uitgegaan van de fysieke locatie waar de werkzaamheden worden uitgeoefend. Bij werken in het buitenland kan het heffingsrecht over het salaris dus in dat land vallen, met de benodigde registraties voor de werknemer aldaar. Ook dient te worden stilgestaan bij de sociale zekerheidspositie.

In Nederland geldt dat iemand sociaal verzekerd is, indien in loondienst in Nederland wordt gewerkt. Indien besloten wordt dat een werknemer in het buitenland gaat werken, kan dit dus logischerwijs gevolgen hebben.¹² Bij een tijdelijke detachering kan via een A1-verklaring geregeld worden dat de werknemer in Nederland sociaal verzekerd blijft. Echter, ingeval de werknemer voor onbepaalde tijd in het buitenland zal gaan werken, betekent dat veelal dat de werknemer zichzelf aldaar sociaal dient te verzekeren. Wetende dat Nederland een uitgebreid sociaal vangnet heeft kan een dergelijke verschuiving negatieve gevolgen hebben. Bijvoorbeeld WW- of ziekenwet uitkeringen kunnen in het buitenland significant lager zijn dan in Nederland. Hier dient men zich op voorhand dus goed over te (laten) informeren.

Conclusie

De flexibiliteit in de huidige wereld (Global Mobility) biedt werknemers en werkgevers ongekende mogelijkheden, maar brengt tegelijkertijd aanzienlijke fiscale en juridische uitdagingen met zich mee. Van de impact van de 30%-regeling en de afschaffing van de partiële buiten-

landse belastingplicht tot de complexe kwesties rond lucratieve belangen en het risico op het creëren van een vaste inrichting of vertegenwoordiging in het buitenland – deze aspecten vragen om nauwgezette aandacht en zorgvuldige planning.

De jurisprudentie over lucratief belang laat zien hoe fiscale regels in combinatie met internationale mobiliteit kunnen leiden tot onvoorziene gevolgen, zoals heffingslekken of dubbele belasting. Tegelijkertijd roept de veranderende definitie van vaste inrichting en vaste vertegenwoordiging nieuwe vragen op over de toewijzing van belastingheffingsrechten bij grensoverschrijdend werken. Dit geldt niet alleen voor bedrijven, maar ook voor werknemers, die kunnen worden geconfronteerd met onverwachte fiscale en sociale verzekeringsverplichtingen in meerdere landen.

Daarnaast zetten maatregelen zoals de aftopping van de 30%-regeling en de afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht het Nederlandse vestigingsklimaat onder druk, vooral voor internationaal talent en expats met hogere salarissen of buitenlandse bezittingen. Voor werkgevers betekent dit dat fiscaal (en) juridisch advies essentieel is. Werknemers moeten op hun beurt goed geïnformeerd worden over de gevolgen van werken in het buitenland, zodat zij weloverwogen keuzes kunnen maken.

Global Mobility is een snel veranderend en complex gebied waarin het belangrijk is om een goede balans te vinden tussen flexibiliteit en het voldoen aan fiscale regels. Zowel werkgevers als werknemers moeten actief en goed voorbereid zijn om de kansen van werken over de grens optimaal te benutten. De commissie internationaal is uiteraard graag bereid om met u mee te denken op de in dit artikel genoemde aspecten van Global Mobility.

Noten

- 1 De vrijheden betreffen vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal.
- 2 Artikel 110 Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie e.v.
- 3 Zo heeft Frankrijk enige tijd een vrij succesvolle Impôt de solidarité sur la fortune (ISF) gekend en heft Spanje thans nog steeds een actieve wealth tax.
- 4 Eerder werd voorgesteld om 1 procent belasting te heffen over het meerdere van EUR 1 miljoen. Om moverende redenen is thans gekozen voor een ander toepassingsbereik en hoger belastingpercentage.
- 5 De SP maakt zich in dit kader hard voor (strengere) exit tax wetgeving om geëmigreerde miljonairs te kunnen blijven belasten. In hoeverre dit verenigbaar is met de beginselen van belastingheffing of voornoemde verdragsvrijheden valt te bezien.
- 6 ECLI:NL:RBNHO:2024:3177 en ECLI:NL:RBZWB:2024:60
- 7 ECLI:NL:RBZWB:2024:1503
- 8 Volgens artikel 3 lid 4 sub b Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 is een vaste inrichting: 'een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel

of gedeeltelijk worden uitgeoefend, met dien verstande dat de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden slechts dan een vaste inrichting is indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt.' Het begrip vaste vertegenwoordiger wordt gedefinieerd in artikel 3 lid 8 Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

- 9 Bij bouw- en constructiewerkzaamheden en werkzaamheden buitengaats geldt een temporele vereiste van 12 maanden voordat een vaste inrichting geconstitueerd wordt. Om een vaste inrichting te voorkomen, wensen belastingplichtigen deze werkzaamheden soms op te knippen in kortere tijdsduur, waardoor zij menen geen vaste inrichting te hebben. De anti-fragmentatiebepaling in de meeste belastingverdragen voorziet erin dat deze kortere tijdperiodes onder voorwaarden dienen te worden samengeteld.
- 10 Bijvoorbeeld in het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en België, welke thans nog geratificeerd dient te worden.
- 11 Behoudens de uitzonderingen van het tweede lid, red.
- 12 <https://www.svb.nl/nl/id/u-werkt-buiten-nederland/bekijk-of-u-verzekerd-blijft-in-nederland>.

Alternatief: een forfaitaire kostenaftrek

De Raad van State voorziet uitvoeringsproblemen bij het voorstel *Wet werkelijk rendement box 3* waar hij dit najaar over oordeelde en adviseert dit anders vorm te geven. De berekening van het werkelijk rendement zou te ingewikkeld zijn voor burgers en te lastig te controleren voor de Belastingdienst. Het wetsvoorstel kan eenvoudiger en tegelijkertijd kan datzelfde idee ook van toepassing worden verklaard op de berekening van het werkelijk rendement in de *Wet tegenbewijsregeling box 3*.

Om met het laatste te beginnen. In de plannen rondom de Tegenbewijsregeling staat dat de inkomsten en waardemutaties volledig meetellen, maar dat er voor kostenaftrek geen plaats is, uitgezonderd de rentekosten. Dat weigeren van een kostenaftrek kan gaan leiden tot een nieuwe tsunami aan bezwaarschriften.

Met name vastgoedbeleggers hebben jaarlijks flinke kosten; denk aan verzekering, OZB, onderhoud, en veelal ook beheerskosten indien een makelaar als beheerder wordt ingeschakeld. Maar ook beleggers in effecten hebben jaarlijks kosten van beheer- en bewaarkosten alsmede transactiekosten.

De onderhoudskosten maken de Tegenbewijsregeling gevoelig voor manipulatie. Een vastgoedbelegger kan immers onderhoudskosten centreren in één jaar, waardoor de kosten zo hoog oplopen dat de kans groot is dat van de Tegenbewijsregeling gebruik gemaakt kan worden. In de andere jaren zonder onderhoudskosten kan dan weer worden teruggevallen op de forfaitaire regeling van box 3 met het forfaitaire rendement.

Met een forfaitaire kostenaftrek wordt manipulatiegedrag uitgesloten. Voor de Wet tegenbewijsregeling zou de toevoeging van een forfaitaire kostenaftrek een enorme verbetering zijn, omdat er nu wél rekening wordt gehouden met de kosten. Dat is redelijk, omdat vanzelfsprekend ook in de Wet werkelijk rendement box 3 een kostenaftrek is opgenomen. En als hierin ook de werkelijke kostenaftrek wordt vervangen door een forfaitaire aftrek dan wordt het belangrijkste kritiekpunt van de Raad van State weggenomen.

Stel dat vanuit dat data-onderzoek blijkt dat bij woningbeleggers de kosten gemiddeld circa 50% van de huurbaten zijn, en dat bij overige vastgoedbeleggingen de kosten circa 25% van de huurbaten zijn. De kostenaftrek zou als discount op de huur kunnen worden vormgegeven. In ons voorbeeld zou bij woningen een discount van 50% op de huur kunnen worden toegepast en bij overig vastgoed (niet zijnde grond/terrein) een discount van 25% op de huur kunnen worden toegestaan. Als de kostenaftrek via een discount wordt gekoppeld aan de huur in plaats van als percentage van de vastgoedwaarde, bereik je extra eenvoud. Immers in de jaren vanaf 2028 hoeft dan niet jaarlijks de vastgoedwaarde te worden bepaald; want alleen de huurinkomsten zijn relevant en de waarde wordt pas relevant in een jaar van verkoop of aankoop.

Als belastingadviseur weet ik dat het uitrekenen van de werkelijke kosten zeker net zoveel tijd en moeite kost als het vaststellen van de beleggingsinkomsten. Aan de opbrengstenkant is het belangrijk uit te gaan van werkelijke bedragen, omdat de opbrengsten meer variabel zijn dan de kosten. En ook omdat het bij de opbrengsten om grotere bedragen gaat dan bij de kosten. Met een forfaitaire kostenaftrek wordt naar mijn mening uitvoering gegeven aan het Kerstarrest (berekening van werkelijke baten in combinatie met een redelijk nauwkeurige gemiddelde kostenaftrek) en is tevens voldaan aan de wens om tot meer eenvoud te komen in het wetsvoorstel *Wet werkelijk rendement*.

Drs. N. van Bommel RB

Nick van Bommel is zelfstandig belastingadviseur bij DDJ – de Cijfers voorbij



Nieuwe en aanstaande wijzigingen fiscale faciliteiten BOR

Op het gebied van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zijn er per 1 januari 2025 en 1 januari 2026 meerdere wijzigingen. Deze wijzigingen zijn het gevolg van de 'Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024' (Wafb 2024) en de 'Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025' (Wafb 2025). Verder is de inwerkingtreding van de, bij amendement 11 Wafb 2024 aangenomen, maatregelen voor kleine verwaterde belangen in familiebedrijven uitgesteld. Dat geldt ook voor de beperking tot 5% gewone aandelen, ook als gevolg van een amendement 11 maar nu bij Wafb 2025. Van die maatregelen is de ingangsdatum op dit moment dus nog onbekend.



Mr. E.L.A. Verhoeven en mr. G.G.R. van Steenberghe
Emma Verhoeven en Gerben van Steenberghe zijn werkzaam bij de Belastingdienst, Team Zeer Vermogende Personen. Dit artikel schreven zij op persoonlijke titel.

De inzet van fiscale faciliteiten voor bedrijfsopvolgingen zijn de afgelopen periode veelvuldig onderwerp van gesprek geweest.¹ Al enige tijd geleden, maar één van de doelstellingen van het kabinet Rutte IV was om de continuïteit van familiebedrijven te ondersteunen waarbij de (reële) bedrijfsopvolging in dat kader eenvoudiger en rechtvaardiger diende plaats te vinden. Ook werd in dit licht ten doel gesteld dat oneigenlijk gebruik van de fiscale regelingen in het kader van bedrijfsopvolging moest worden tegengegaan.² Daarbij werd aangekondigd dat onderzoek zou gaan worden op welke manier de regeling verbeterd kon worden om bovenbeschreven doelstelling te behalen.³

Tevens heeft het Centraal Planbureau (CPB) een evaluatieonderzoek verricht gericht op de fiscale regelingen die zien op de bedrijfsopvolging en haar resultaten. Dit onderzoek is op 25 mei 2022 met de Tweede Kamer gedeeld (hierna CPB-rapport Bedrijfsopvolging).⁴ De evaluatie ziet met name op de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting (BOR) en op de doorschuifregeling aanmerkelijk belang (DSR ab), omdat deze twee regelingen zowel de grootste maatschappelijke impact als het grootste financiële belang met zich meebrengen.⁵

In antwoord op dit onderzoek heeft het kabinet op 9 december 2022 een reactie naar de Tweede Kamer

gestuurd en een vervolgonderzoek verricht.^{6,7} Hieruit volgden acht maatregelen die zijn opgenomen in het wetsvoorstel 'Wafb 2024'⁸, dat was opgenomen in het Belastingplan 2024 en per 1 januari 2024 en 1 januari 2025 – grotendeels – in werking is getreden.

In dit artikel bespreken wij de maatregelen met ingangsdatum 1 januari 2025 op hoofdlijnen. Tevens geven wij een korte inblik op de in december 2025 aangenomen wet 'Wafb 2025'⁹, waarin drie maatregelen zijn opgenomen met ingangsdatum 1 januari 2026. Ten slotte blikken wij vooruit op het bij de Wafb 2024 aangenomen amendement Van Dijk/Erkens in het kader van de BOR en de DSR ab. De daarop gebaseerde wetgeving is nog niet in werking getreden vanwege het mogelijke risico op staatssteun. Als gevolg van ook weer een aangenomen amendement¹⁰ is geregeld dat deze maatregelen gelijktijdig zullen worden ingevoerd met de maatregel dat enkel normale aandelen kwalificeren.

Maatregelen met ingangsdatum 1 januari 2025

Vrijstellingspercentage en effectieve tarief BOR

Het vrijstellingspercentage van de BOR bedraagt per 1 januari 2025 100% van de goingconcernwaarde van de onderneming tot € 1.500.000 (2024: € 1.325.253). Voor zover de goingconcernwaarde van de onderneming

uitkomt boven de € 1.500.000 geldt een vrijstellingspercentage van 75% (2024: 83%).¹¹ Hierdoor stijgt het effectieve tarief voor ondernemingsvermogen waarvoor gebruik wordt gemaakt van de BOR boven € 1.500.000 van 3,4% naar 6%.

Wijziging termijn van de voortzettingseis

In de Wafb 2025 is, de voortzettingseis verkort van vijf jaar naar drie jaar voor verkrijgingen vanaf 1 januari 2025. Per 1 januari 2026 wordt de voortzettingseis, evenals de bezitseis, inhoudelijk versoepeld. Hier gaan wij later verder op in.

Beperking BOR en DSR ab bij keuzevermogen

De BOR en de DSR ab zijn in beginsel enkel van toepassing op ondernemingsvermogen. Of daarvan sprake is, wordt in beginsel bepaald aan de hand van de vermogensetiketteringsregels die gelden voor IB-ondernemingen. Tot 1 januari 2025 was het kort gezegd steeds mogelijk dat sprake was van ondernemingsvermogen, terwijl dit vermogen mede voor privédoeleinden (van de IB-ondernemer of aandeelhouder) werd gebruikt. Aansluitend bij de gestelde doelstelling om de BOR en de DSR ab meer rechtvaardig te maken, kwalificeert keuzevermogen vanaf 1 januari 2025 alleen nog als ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR voor zover dit vermogen daadwerkelijk binnen de onderneming wordt gebruikt.¹²

Deze regeling geldt alleen voor afzonderlijke vermogensbestanddelen met een waarde van minimaal € 100.000 en een zakelijk gebruik van minder dan 90% op het moment van schenking of vererving van de onderneming. Indien de waarde van het vermogensbestanddeel lager is dan € 100.000 of het zakelijk gebruik

Tot 1 januari 2025 was het kort gezegd steeds mogelijk dat sprake was van ondernemingsvermogen, terwijl dit vermogen mede voor privédoeleinden werd gebruikt.

meer dan 90% bedraagt, heeft dit tot gevolg dat het vermogensbestanddeel geheel als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt.

Afschaffing van de doelmatigheidsmarge

Per 1 januari 2025 is de 5%-doelmatigheidsmarge in de BOR zoals bedoeld in artikel 35c lid 1 sub c ten tweede SW 1956, afgeschaft. Deze doelmatigheidsmarge ofwel beleggingsmarge hield kort gezegd in dat het onder beleggingsvermogen vallende vermogen van een vennootschap tot 5% van het ondernemingsvermogen, ook als ondernemingsvermogen werd aangemerkt. Uit de Memorie van Toelichting (MvT) Wafb 2024 is op te maken dat toepassing van deze regeling niet zorgde voor het voorkomen van discussies in het kader van etikettering van het vermogen.¹³

Verder hielp deze regeling volgens het toenmalige kabinet niet bij het tegengaan van constructies. Afschaffing zou moeten bijdragen aan het vergroten van de uitvoerbaarheid van de regeling. In de MvT wordt beschreven dat het voor de hand had gelegen dat de doelmatigheidsmarge voor zowel de BOR als de DSR ab (artikel 4.17a lid 6 sub b Wet IB 2001) tegelijk was afgeschaft. Uitvoe-



Met ingang van 1 januari 2026 wordt deze omissie rechtgezet door bij het bepalen van de hoogte van de BOR-vrijstelling uit te gaan van het saldo van de waarde van het pand en de schuld die op het pand rust.

ringstechnisch was dit echter niet haalbaar. De ingangsdatum voor de afschaffing van de doelmatigheidsmarge voor de DSR ab is voorzien op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Afschaffing van de dienstbetrekkingseis DSR ab

Per 1 januari 2025 is de dienstbetrekkingseis voor de DSR ab in geval van schenken van kwalificerende aandelen vervallen. Op grond van de dienstbetrekkingseis diende de verkrijger reeds 36 maanden voorafgaand aan de schenking in dienstbetrekking te zijn van de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben.

In de aanbevelingen van het CPB-onderzoek was de afschaffing van de dienstbetrekkingseis DSR ab ook opgenomen.¹⁴ De wet gaf geen kwantitatieve of kwalitatieve invulling aan het begrip dienstbetrekking. De dienstbetrekkingseis had hierdoor weinig effect, terwijl de belastingplichtigen wel aan de voorwaarden moesten voldoen en de Belastingdienst ook formeel een toetsing diende te verrichten, hetgeen vermeerderde uitvoeringslasten met zich bracht. Tegelijkertijd sloot de dienstbetrekkingseis ook reële bedrijfsoverdrachten uit. Dit heeft geleid tot het besluit om de dienstbetrekkingseis voor de DSR ab bij schenking van aandelen per 1 januari 2025 te laten vervallen.

Invoering minimumleeftijd schenking BOR en DSR ab

Met het oog op het faciliteren van reële bedrijfsopvolgingen is per 1 januari 2025 een minimumleeftijd ingevoerd voor zowel de BOR als de DSR ab. De voorwaarde houdt in dat de verkrijger bij schenking minimaal 21 jaar moet zijn om de DSR ab en de BOR toe te kunnen passen. Deze voorwaarde is vooral geïntroduceerd om onbedoeld gebruik in de vorm van schenking van een aanmerkelijk belang (ab) aan (zeer) jonge (klein)kinderen tegen te gaan. Desalniettemin is de leeftijdseis in de BOR ook van toepassing op schenkingen in de winst sfeer. De doorschuifregeling van artikel 3.63 Wet IB 2001 daarentegen heeft geen leeftijdseis maar wel nog steeds een werknemers- of mede-ondernemerseis. Voor de toepassing van de faciliteiten bij bedrijfsopvolging in geval van overlijden geldt geen leeftijdsgrens, omdat de opvolging in zulke gevallen in meerdere mate reëel kan zijn en onbedoeld gebruik in deze situatie minder snel van toepassing is.¹⁵

Maatregelen met ingangsdatum 1 januari 2026

Definitie preferente aandelen en hybride aandelen

Voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten is het van belang of sprake is van gewone aandelen of van preferente aandelen.

Preferente aandelen kwalificeren in beginsel niet voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Bij de beoordeling of een aandeel een preferent aandeel is als bedoeld in de DSR en de BOR, wordt de uitleg gehanteerd die daaraan in het spraakgebruik wordt gegeven. Het gaat daarbij om voorrang wat betreft winstverdeling en/of liquidatie-uitkering. De preferentie dient van wezenlijke betekenis te zijn voor het risico/rendementsprofiel van de betreffende aandelen.¹⁶

Zogenoemde hybride aandelen zullen voor de toepassing van de BOR en de DSR ab fictief worden gesplitst in een preferent deel en een niet-preferent deel. Het als niet-preferent aandeel aangemerkte deel van het aandeel kwalificeert voor de BOR en DSR ab, mits aan de voorwaarden voor toepassing van deze regelingen wordt voldaan. Het als preferent aandeel aangemerkte deel kwalificeert alleen voor de BOR en de DSR ab indien dit preferente deel van het aandeel is ontstaan en uiteindelijk wordt verkregen in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging. Daarnaast is het mogelijk dat letteraandelen die worden gecreëerd voor een eigen dividendpolitiek kwalificeren als preferente aandelen. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de winstreserves verschillen. Aangezien daarover eerst een vaste vergoeding wordt gegeven, ontstaat in zoverre voorrang en is sprake van preferentie. Voor zover de letteraandelen worden aangemerkt als niet-kwalificerende preferente aandelen zijn de BOR en de DSR ab niet van toepassing.

Antimisbruikmaatregelen

Per 1 januari 2026 wordt een tweetal antimisbruikmaatregelen ingevoerd om onbedoeld gebruik van de BOR tegen te gaan. De eerste maatregel ziet op de aanpak van de zogenoemde 'rollatorinvesteringen'. Het betreft hier belastingplichtigen die op zeer hoge leeftijd hun niet-ondernemingsvermogen zodanig omvormen dat dit kwalificeert als ondernemingsvermogen, met als doel gebruik te maken van de BOR. De getroffen maatregel houdt in dat bij een erflater of schenker die de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt, de vereiste bezitstermijn voor een onderneming of ab geleidelijk langer wordt. De bezitstermijn neemt geleidelijk toe indien de ondernemer meer dan twee jaar ouder is dan de AOW-gerechtigde leeftijd. De geleidelijke toename van de bezitstermijn is zes maanden per extra verstreken jaar.

De tweede maatregel betreft de bedrijfsopvolgingscarrousel (ook wel aangeduid met de term dubbel-BOR). Een voorbeeld hiervan is dat ouders de aandelen van een werkmaatschappij onder de BOR schenken aan hun kind en die aandelen na vijf jaar terugkopen van het kind. Vervolgens worden daarna de aandelen nogmaals met de

faciliteiten van de BOR geschonken (of nagelaten) aan het kind. Overigens zijn er ook andere varianten van de dubbel-BOR denkbaar.¹⁷ De getroffen wettelijke maatregel om de dubbel-BOR tegen te gaan, vereist overigens geen dubbele BOR. De BOR wordt namelijk uitgesloten voor zover de onderneming op enig eerder moment in bezit is geweest van de verkrijger, waarbij de relatie tussen de overdrager en de verkrijger niet van belang is. De uitsluiting is maximaal het bedrag van de verkoopsom die betrekking had op het ondernemingsvermogen in de eerder verkochte onderneming. Daarnaast moet het verkregen ondernemingsvermogen ten minste in belangrijke mate, rechtens dan wel in feite, direct of indirect, een voortzetting vormen van of voortkomen uit een eerder gedreven onderneming.

Aanpassingen bezits- en voortzettingseis

De BOR kent een bezitstermijn van minimaal één jaar (bij overlijden) of minimaal vijf jaar (bij schenken) voorafgaand aan de overdracht van de onderneming door de erflater of schenker. Daarnaast moet de opvolger de verkregen onderneming (in de bv) drie jaar voortzetten.¹⁸ Uit de CPB-evaluatie blijkt dat de toepassing van de bezits- en voortzettingseis in de praktijk complex is.¹⁹ Om die reden worden de bezits- en voortzettingseis per 1 januari 2026 versoepeld.²⁰

Kort samengevat komen de versoepelingen erop neer dat bij de beoordeling of aan de bezits- en voortzettingseis wordt voldaan, getoetst moet worden of de subjectieve gerechtigdheid in de bezitstermijn/voortzettingperiode is gewijzigd. Dit heeft tot gevolg dat verlettering en certificering van aandelen niet langer leidt tot problemen, mits er sprake is van vereenzelviging in dat kader.²¹ Voor zover de subjectieve gerechtigdheid niet is gewijzigd, leidt een wijziging in de juridische structuur of in

Bij de beoordeling of aan de bezits- en voortzettingseis wordt voldaan, moet getoetst worden of de subjectieve gerechtigdheid in de bezitstermijn/voortzettingperiode is gewijzigd.

de rechtsvorm van een onderneming niet tot schending van de bezits- en voortzettingseis. Op dit moment is dat ook al zo, alleen gelden daarvoor strenge voorwaarden zoals toepassing van een doorschuifregeling.²² Deze voorwaarden komen te vervallen. Hoe de regeling er precies uit komt te zien, is nog onbekend.

Andere versoepelingen betreffen de situaties waarin een erflater of schenker naar de letter van de wet niet kan voldoen aan de bezitseis, maar waarbij de erflater of schenker de onderneming wel één jaar, onderscheidenlijk vijf jaren, heeft gedreven. Dit is het geval bij een tweetrapsschenking, waarbij de schenker de onderneming niet direct voorafgaand aan de verkrijging door de begiftigde uit de tweede trap heeft gedreven, omdat de onderneming voorafgaand aan die verkrijging in handen was van de begiftigde uit de eerste trap. Het voornemen is om voor deze situatie te regelen dat aan de bezitseis is voldaan. De tweede situatie is dat een onderneming of de aandelen zijn geschonken binnen 180 dagen voor overlijden. De verkrijging van de onderneming of de aandelen wordt in dat geval aangemerkt als een verkrijging krachtens erfrecht.²³ De erflater kan echter niet aan





de bezitseis voldoen omdat hij de onderneming of de aandelen al had overgedragen. Het voornemen is om ook hiervoor een tegemoetkoming op te nemen.²⁴

Ter beschikking gestelde onroerende zaken

Indien een verkrijger tegelijkertijd met aandelen ook een aan de bv ter beschikking gestelde onroerende zaak verkrijgt, is de BOR zowel van toepassing op de aandelen als op het pand voor zover het pand binnen de onderneming van de bv wordt gebruikt. Dit is geregeld in art. 35c lid 1 onderdeel d SW 1956. Verzuimd is daarbij aan te geven dat eventuele schulden die zijn aangegaan ter verwerving of verbetering van die onroerende zaak ook tot het ondernemingsvermogen behoren. Hierdoor wordt de BOR over een te hoog bedrag verleend. Met ingang van 1 januari 2026 wordt deze omissie rechtgezet door bij het bepalen van de hoogte van de BOR-vrijstelling uit te gaan van het saldo van de waarde van het pand en de schuld die op het pand rust.

Maatregelen met nog onbekende ingangsdatum

Voor drie wijzigingen geldt dat daarvan de inwerkingtredingsdatum nog onbekend is. Tijdens de behandeling van het toenmalige wetsvoorstel 'Wafb 2024' heeft de Tweede Kamer bij – ontraden – amendement twee wijzigingen aangenomen die speciaal zien op familiebedrij-

ven. Dit betreft enerzijds de versoepeling van de verwateringsregeling wat betreft de toepassing van de BOR en de DSR ab op indirect gehouden belangen kleiner dan 5%, en anderzijds de verbreding van de toegang tot de BOR voor kleine aandelenbelangen in familiebedrijven.^{25 26}

Voor beide maatregelen is nog geen ingangsdatum bekend. In de MvT bij de behandeling van het wetsvoorstel 'Wafb 2025' is aangegeven dat deze beide maatregelen naar verwachting kunnen leiden tot ongeoorloofde staatsteun. Voor inwerkingtreding van deze maatregelen wordt daarom eerst een goedkeuring voorgelegd aan de Europese Commissie.²⁷ De verwachting is dat het informele gesprek hierover begin 2025 kan plaatsvinden.²⁸ Daarnaast is bij Wafb 2025 voorgesteld om de toegang tot de BOR en de DSR ab te beperken tot gewone aandelen met een minimaal belang van 5%. De inwerkingtreding van deze maatregel is gekoppeld aan de inwerkingtreding van de verruiming van de verwateringsregeling en de verbreding van de toegang voor kleine directe familiebelangen bij koninklijk besluit. Hieronder worden de drie maatregelen in het kort besproken.

Versoepeling verwateringsregeling indirecte belangen

Het aangenomen amendement voorziet in een verruiming van de zogenoemde verwateringsregeling in de

BOR en de DSR ab. Deze verwateringsregeling geeft in aanvulling op de hoofdregel ook toegang tot de BOR en DSR ab wanneer een door de belastingplichtige gehouden indirect belang minder dan 5% maar ten minste 0,5% bedraagt en dat belang uitsluitend is verwaterd bij vererving, door overgang krachtens huwelijksvermogensrecht dan wel een schenking waarbij de rechtsvoorganger een indirect aanmerkelijk bezat en voor zover na toerekening sprake is van ondernemingsvermogen.²⁹ Op basis van het amendement vervalt de eerdergenoemde voorwaarde van 'ten minste 0,5%' voor situaties waarin de verkrijger een bloed- of aanverwant in de neergaande lijn is van een hiervoor bedoelde rechtsvoorganger. Op deze manier wordt beoogd dat familiebedrijven ondanks verdergaande verwatering recht houden op de toepassing van de faciliteiten van de BOR en de DSR ab.

Uitbreiding faciliteiten voor familiale box-3 belangen

Het aangenomen amendement voorziet tevens in een verbreding van de toegang voor de faciliteiten van de BOR voor kleine aandelen op het moment dat in de vennootschap een familiegroep aanwezig is met een gezamenlijk belang van ten minste 25%. Op het moment dat wordt voldaan aan dit vereiste, heeft elk belang (waaronder dus ook box-3 belangen) toegang tot de faciliteiten van de BOR. De familiegroep wordt gevormd door een groep van partners en bloed- en aanverwanten in de neergaande lijn van de eerste familiale aandeelhouder. In de nota naar aanleiding van het verslag ten aanzien van de Wafb 2025 zijn hierover vragen gesteld die o.a. zien op de samenloop van deze regeling in combinatie met de maatregel dat enkel gewone aandelen met een belang van ten minste 5% van het totale geplaatste kapitaal kwalificeren.³⁰ In casu is het dus mogelijk om de BOR toe te passen via de route van familiale box-3 belangen waarbij niet aan de hoofdregel van het belang in een vennootschap van ten minste 5% van het totale geplaatste kapitaal wordt voldaan.

Alleen gewone aandelen kwalificeren

De hiervoor al kort aangestipte maatregel uit de Wafb 2025 houdt in dat toegang tot de BOR en DSR ab niet langer open is voor elk ab, maar alleen nog maar voor aandelen waarbij de erflater of schenker, al dan niet tezamen met zijn partner, een belang in de vennootschap heeft van ten minste 5% van het totale geplaatste kapitaal. Met dit voorstel komen de regelingen volgens de wetgever meer in lijn met de bedoeling van de regelingen, te weten het faciliteren van reële bedrijfsopvolgingen.³¹ Dit is overeenkomstig de aanbeveling uit de evaluatie van het CPB.³²

Als gevolg van de beperking tot gewone aandelen met een belang van ten minste 5% van het totale geplaatste kapitaal zijn opties op aandelen, winstbewijzen, soort ab-pakketten, een ab op grond van de meesleepregeling en een fictief ab, uitgesloten van de BOR en DSR ab. Een meetrek-ab in de zin van artikel 4.10 Wet IB 2001 was met ingang van 1 januari 2010 al uitgezonderd. Lidmaat-

BOR en de DSR ab blijven wel gelden voorpreferente aandelen die in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging zijn uitgegeven.

schapsrechten van een coöperatie worden eveneens uitgesloten, omdat deze vergelijkbaar zijn met winstbewijzen.

Ook tracking stocks worden hiermee uitgesloten van de BOR en de DSR ab, omdat het in bepaalde gevallen mogelijk is dat een hoger (of lager) bedrag onder de BOR wordt verkregen dan dat er aan ondernemingsvermogen aanwezig is. Een andere reden voor het uitsluiten van tracking stocks voor de BOR en de DSR ab is gelegen in de complexiteit.³³

De staatssecretaris heeft bevestigd dat voor de toepassing van artikel 3.56, vierde lid, Wet IB 2001 een juridische splitsing vanwege de uitsluiting van tracking stocks, die enkel erop gericht is om in het kader van een reële bedrijfsopvolging, na de splitsing de gewone aandelen in de vennootschap die het belang in de werkmaatschappij houdt met toepassing van de doorschuifregeling DSR ab te kunnen schenken aan de opvolger, niet wordt aangemerkt als een splitsing die gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.³⁴ In dit geval staat een benoemd aandeelhoudersmotief een fiscale gefaciliteerde splitsing niet in de weg.

Voor bepaalde gevallen wordt verder bij ministeriële regeling een overgangsregeling getroffen die erin voorziet dat de bezitsperiode van de tracking stocks en de bezitsperiode van de gewone aandelen in de (af)gesplitste vennootschap bij elkaar mogen worden opgeteld voor de toets aan de bezitsei. De voorwaarden worden nog nader uitgewerkt.

Overigens blijven de BOR en de DSR ab wel gelden voor preferente aandelen die in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging zijn uitgegeven. Wel vindt een aanpassing plaats in de voorwaarden door de beperking naar gewone aandelen en de 5%-eis. Preferente aandelen die zijn gecreëerd in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging, kwalificeren alsdan enkel nog als deze een omzetting vormen van gewone aandelen met een belang van tenminste 5% van het totale geplaatste kapitaal. Daarnaast blijven de overige vereisten gelden. Hetzelfde gaat gelden voor indirect gehouden preferente aandelen.

Afsluitend

In deze beschouwing zijn de gewijzigde maatregelen per 1 januari 2025 en 1 januari 2026 die zien op de fiscale faciliteiten in de BOR en de DSR ab weergegeven. Tevens



is stilgestaan bij het bij Wafb 2024 aangenomen amendement 11 dat voorziet in een verruiming voor de toepassing van deze faciliteiten voor familiebedrijven. Ook hebben we kort het bij Wafb 2025 opgenomen voorstel om de toegang tot de BOR en de DSR ab te beperken

tot gewone aandelen met een minimaal belang van 5% besproken. Naar verwachting blijven de fiscale faciliteiten voor bedrijfsopvolging – mede gezien de maatregelen waarvan de ingangsdatum nog onbekend is – nog lange tijd onderwerp van gesprek.

Noten

- 1 Zie bijvoorbeeld het onderzoeksrapport Eigendomsoverdracht van familiebedrijven waarin gesteld wordt dat de onzekerheid over de BOR kan leiden massale verkoop van familiebedrijven.
- 2 Coalitieakkoord Rutte IV, Omzien naar elkaar, vooruitkijken in de toekomst, p. 32 en Kamerstukken II 2023/24, 36 421, nr. 3, p. 1.
- 3 Coalitieakkoord Rutte IV, Omzien naar elkaar, vooruitkijken in de toekomst, budgettaire bijlage, p. 21.
- 4 Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage: Notitie 'Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsopvolging', CPB.nl
- 5 CPB-rapport, p. 2.
- 6 Kamerstukken II 2022/23, 32 637, nr. 525.
- 7 Kamerstukken II 2022/23 32 637, nr. 570 en Kamerstukken I 2022/23, 36 202, Z.
- 8 Kamerstukken II 2023/24 36 421, nr. 3, p. 5-6.
- 9 Kamerstukken II 2024/25 36 610, nr. 3, p. 2.
- 10 Amendement 36 610, nr. 11 van Stoffer c.s.
- 11 Zie artikel 35b, lid 1 SW 1956.
- 12 Kamerstukken II 2023/24 36 421, nr. 3, p. 12-13.
- 13 Kamerstukken II 2023/24 36 421, nr. 3, p. 10.
- 14 Kamerstukken II 2021/22, 35 925 IX, nr. 30 en bijlage p. 10, 24, 29, 30 en 34. CPB-rapport, p. 34.
- 15 Kamerstukken II 2023/24 36 421, nr. 3, p. 14.
- 16 KG:003:2024:11 Beoordelingskader preferente aandelen.
- 17 Kamerstukken II 2024/25 36 610, nr. 3, p. 33.
- 18 Zie artikel 35d SW 1956 en artikel 35e SW 1956.
- 19 Kamerstukken II 2022/23, 35 925 IX, nr. 30, en bijlage, p. 8, 18, 22, 24, 28, 53 en bijlage D, de knelpunten 6 tot en met 9.
- 20 Kamerstukken II 2024/25 36 610, nr. 3, p. 15-17.
- 21 J Besluit van 9 maart 2018, nr. 2018-27139, Staatscourant. 2018, 15751, par. 4.4
- 22 Zie artikel 9 en 10 Uitvoeringsregeling Schenk- en erfbelasting.
- 23 Zie artikel 12 SW 1956.
- 24 Kamerstukken II 2024/25 36 610, nr. 3, p. 67.
- 25 Het amendement is het resultaat van lobby vanuit familiebedrijven zo blijkt uit het NRC-artikel van 8 mei 2024 'Zo. Nu eerst een belastingvoordeel. Hoe de Bavaria-familie het uitstekend voor zichzelf regelde.' Zie voor zowel inhoudelijk als wetstechnische kritiek op dit amendement ook E.J.W. Heithuis, 'Een belachelijk amendement', WFR 2024/95.
- 26 Kamerstukken II 2023/24, 36 421, nr. 11.
- 27 Kamerstukken II 2024/25, 36 610, nr. 3, p. 10 en Brief van 16 mei 2024, 2024-0000320019, over verschillende aspecten betreffende het aangenomen amendement 36 421 II van Inge van Dijk en Erkens.
- 28 Kamerstukken II 2024/25 36 610, NV II, par 2.2, p. 7.
- 29 Zie artikel 35c, lid 5, onderdeel b, SW 1956.
- 30 Kamerstukken II 2024/25, 36 610, nr. 9, p. 10.
- 31 Kamerstukken II 2024/25 36 610, nr. 3, p. 11-12.
- 32 CPB-rapport, p. 34.
- 33 Zie voor een voorbeeld met betrekking tot de werking van tracking stocks en de beoordeling van de complexiteit Kamerstukken II 2024/25, 36 610, nr. 3, p. 14 en p. 15
- 34 Kamerstukken II 2024/25, 36 610, NV, par. 2.1, p. 3 en 4.

ALS BELASTINGADVISEUR JE VAK VERBREDEN?

Ontdek wat Financiële Planning en het keurmerk CFP® je kunnen brengen als toevoeging op je RB-registratie.

SCAN DE QR-CODE EN MAAK DIE STAP



Gecertificeerd
Financieel Planners

Slim verzekeren?

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering voor de RB belastingadviseur is vernieuwd.

Efficiente 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.



Dwingt de zorgplicht van de adviseur tot (het adviseren over) het instellen van bezwaar?

Twee recente uitspraken geven invulling aan de zorgplicht van de RB-adviseur. Beide uitspraken gaan specifiek over de verplichting om bezwaar te maken, of in ieder geval de cliënt daarover te adviseren, in het geval er elementen spelen waarvan duidelijk is dat er discussie over bestaat in de literatuur. In beide gevallen gaat het om de problematiek rondom box 3. Zijn er algemene lessen te trekken?



**RB-commissie
Formeel belasting-
recht en fiscale
praktijkvoering**
*bestaande uit
mr. B.J.G.L. Jaeger,
mr. ing. B.J.B. Boersma
RB en M.W. Krijger
MB RB.*

De Rechtbank Rotterdam heeft op 28 augustus 2024 geoordeeld dat een adviseur aansprakelijk is voor de schade die volgt uit het nalaten om bezwaar te maken tegen een aanslag waarin box 3-inkomen is begrepen.¹

De Raad van Beroep van het RB oordeelt in een uitspraak van 6 januari jl. dat de zorgplicht van de adviseur niet is geschonden bij het nalaten om te adviseren over het instellen van bezwaar.²

Een simpel eenduidig antwoord is dus niet te geven. Het hangt erg af van de feiten en omstandigheden. Het bewijst maar weer dat uit uitspraken niet te snel een algemeen geldend gebod of verbod moet worden afgeleid.

Procedure aansprakelijkheid

Kort samengevat kwam de casus in de uitspraak van Rechtbank Rotterdam erop neer dat de adviseur voor de jaren 2017 en 2018 wel bezwaar maakt tegen het in de aanslag begrepen 'forfaitair' box 3 inkomen, en in 2019 en 2020 niet. Die inconsequentie leidt tot het oordeel dat er reden is voor aansprakelijkheid.

Een eenmaal ingeslagen weg dient dus consequent te worden gevolgd, ook in latere jaren als daar hetzelfde probleem speelt. Deze 'regel' leidt, naar wij aannemen, weer uitzondering als in overleg met de cliënt wordt besloten om vanaf een zeker jaar af te zien van het maken van bezwaar op het betreffende punt. Voorts kan, naar wij aannemen, van het maken van bezwaar worden afgezien, indien nieuwe ontwikkelingen daar een goede aanleiding voor zijn. Vanzelfsprekend verdient het aanbeveling de cliënt hierover in te lichten. Maar bij een (redelijk) duidelijk kansloze procedure zou dat zelfs

geen noodzaak hoeven te zijn, nog daargelaten dat er dan geen schade is waarvoor de adviseur aansprakelijk kan zijn.

Uitspraak Raad van Beroep

Bij een klacht (zie kader volgende pagina) over een RB kwam de Raad van Tucht van het RB eerder nog tot een gegrondverklaring van de klacht op dit onderdeel, maar de Raad van Beroep (hierna: de Raad) vernietigt dat oordeel. De Raad betreft daarin veel factoren, waaronder het verschil met de procedure over de aansprakelijkstelling, namelijk het verlaten van de eerder ingeslagen weg. Voor de volledigheid merken wij op dat factoren als eigen schuld en/of de omvang van de geleden schade eigenlijk alleen spelen in een aansprakelijkheidsprocedure en niet, of maar zeer ten dele, van belang zijn bij de beoordeling van de zorgvuldigheid.

Opdrachtverlening

Uit de uitspraak van de Raad blijkt wel dat het voor het vaststellen van de omvang van de zorgplicht van groot belang is om vast te stellen wat de opdracht van de adviseur inhoudt. De reikwijdte van de opdracht bepaalt de omvang waarover de zorg zich moet uitstrekken. Een duidelijke en eenduidige schriftelijke opdrachtbevestiging, waarnaar de adviseur ook feitelijk handelt, is van groot belang voor het bepalen wat van de adviseur kan worden verwacht. Maar het ontbreken van een opdrachtbevestiging is niet per definitie klachtwaardig. In dit geval waren de werkzaamheden beperkt tot het éénmaal per jaar verzorgen van de aangifte inkomsten-

Casus klacht over zorgplicht

Een RB-belastingadviseur verzorgt meer dan 30 jaren de aangiften IB/PVV. Tot 2007 ook de aangiften Vpb van een bv waarvan de aandelen werden gehouden door cliënt. Aan de werkzaamheden ligt geen schriftelijke overeenkomst ten grondslag. Ieder voorjaar meldt de cliënt zich met alle relevante fiscale informatie over het voorafgaande aangiftejaar. Vervolgens neemt de RB eventuele bijzonderheden met haar door en stelt een aangifte op en dient deze namens haar in. Hiervoor brengt hij 75 euro (contant) in rekening.

Zo ook in 2021. Op 5 maart 2021 wordt de aangifte bij de belastingdienst ingediend. Tot de aangegeven inkomensbestanddelen behoort een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3). Dit zijn (nagenoeg) geheel banktegoeden. Op basis hiervan is de cliënt over 2020 € 1.245 IB/PVV in box 3 verschuldigd, over 2017, 2018 en 2019 respectievelijk € 1.237, € 943 en € 966 verschuldigd. In de jaren 2017 tot en met 2020 is niet door of namens cliënt bezwaar gemaakt tegen de haar opgelegde definitieve aanslag IB/PVV.

Op 7 september 2021 stuurt de cliënt de RB een mail waarin zij vraagt of het zinvol is om bezwaar te maken. De RB is dan op vakantie en reageert niet op deze mail – ook niet na terugkomst. In januari 2022, na het Kerstarrest, komt de cliënt hierop terug en vraagt hem dit alsnog in orde te maken. Hierop volgt een uitwisseling per e-mail die eindigt met een aansprakelijkheidsstelling en een klacht over o.a. de zorgplicht.

Klacht zorgplicht

De klacht is dat de RB de cliënt niet uit eigen beweging heeft voorgelicht en niet tijdig heeft geadviseerd bezwaar te maken tegen de eigen aangiften IB/PVV 2017-2020 met betrekking tot het daarin en daarmee opgenomen inkomen uit sparen en zijn zorgplicht jegens haar heeft geschonden.

Immers reeds over de aangiftejaren vóór 2017, werden door verschillende belastingplichtigen en/of hun belastingadviseurs fiscale procedures gevoerd met betrekking tot de rechtmatigheid van de zogenoemde box-3 heffing, meer specifiek met betrekking tot de bepaling van het 'inkomen' in box 3. Hieraan werd in de fiscale pers ruim aandacht besteed.

Samenvatting uitspraak Raad van Tucht

De Raad van Tucht verklaart de klacht gegrond. 'Van een lid van de Vereniging mag worden verwacht dat hij erop toeziet en waarborgt dat hij zijn zorgplicht jegens zijn cliënten op correcte wijze nakomt. Beklaagde heeft dat jegens klagster niet of

onvoldoende gedaan.' Daarbij wordt genoemd dat het ontbrak aan het vastleggen van de opdracht in een opdrachtbevestiging en hij de mogelijkheid van bezwaar tijdens zijn jaarlijkse afspraak had kunnen bespreken.

De RB krijgt een waarschuwing en wordt veroordeeld de kosten van de procedure (€ 200) te betalen en cliënt (kлагster) krijgt de gestorte waarborgsom van € 200 van de vereniging terug.

Samenvatting uitspraak Raad van Beroep

De Raad van Beroep stelt dat als fiscalist en RB-lid als norm geldt, dat hij de zorg moet betrachten die van de redelijk bekwaam en redelijk handelend(e) fiscalist en RB-lid (de maatman) onder dezelfde omstandigheden verwacht mag worden. Om deze vraag de beantwoorden is een aantal aspecten van belang. Allereerst het (fiscale) kennisniveau van de klant. Ten tweede de kans dat een mogelijk in te stellen box 3 bezwaar succesvol zou zijn en de hoogte van het te behalen voordeel (afgewogen tegen de kosten en risico's daarvan). Ten derde de aard en omvang van de werkzaamheden die overigens worden uitgevoerd en de hoogte van de vergoeding daarvoor.

Het fiscale kennisniveau van de client wordt gering geacht. De kans op succes wordt op basis van de gegevens gering geacht en oordeel is dat gezien de aard en omvang van de werkzaamheden niet verwacht kan worden dat er ongevraagd advies wordt gegeven. Daarvoor waren zijn werkzaamheden te beperkt, zijn vergoeding te laag en de kans op succes – ingeschat vóór het Kerstarrest – te gering.

Tot die feiten en omstandigheden behoort dan weliswaar ook hoe beklagde zich noemt, maar eveneens hun decennialange relatie en de tussen hen geldende werkwijze in de afgelopen jaren. In dat licht behoorde het spontaan adviseren inzake een box 3 bezwaar naar het oordeel van deze Raad niet tot de zorgplicht. Wat betreft de overeenkomst van opdracht stelt de Raad van Beroep dat een schriftelijke vastlegging RB-leden wordt aanbevolen, maar niet verplicht is.





belasting tegen een geringe vaste vergoeding. De Raad gaat er voorts vanuit dat geen afspraak is gemaakt tot spontane advisering. We nemen aan dat als wel een dergelijke adviesopdracht was gegeven (of hier feitelijk naar werd gehandeld) de lat voor een adviseur al snel hoger komt te liggen. Het maken van bezwaar vloeit er niet uit voort, maar wellicht wel het adviseren over de mogelijkheden daartoe. In dit specifieke geval kan trouwens wel de vraag worden gesteld of zelfs bij het bestaan van een spontane adviesopdracht de zorgplicht zou zijn geschonden.

Wij menen dat zelfs zonder de opdracht tot spontane advisering, de zorgplicht toch kan gebieden om te adviseren tot het instellen van bezwaar. In de woorden van de Raad (overweging 5.9): *‘Dat tot de overeenkomst van opdracht geen plicht tot spontane advisering behoorde laat echter onverlet dat de opdracht ook impliciet kan verplichten het verrichten van bepaalde werkzaamheden zonder verzoek daartoe (een ‘zorgplicht’), bijvoorbeeld omdat verweerder de voor een dergelijk verzoek vereiste deskundigheid ontbeert.*

Zorgplicht

Artikel 7:401 BW geeft als algemene norm dat een opdrachtnemer bij de uitvoering van een opdracht de zorg van een goed opdrachtnemer in acht neemt. Uit het reglement beroepsuitoefening³ blijkt dat een lid is gehouden zijn werkzaamheden op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze te verrichten, zich houdt aan wet- en regelgeving en zich verder onthoudt van al wat overigens in strijd is met de eer en waardigheid van het beroep. Verder geeft dit reglement in het vijfde

artikel aan dat een lid zijn vakkennis onderhoudt en ontwikkelingen op zijn vakgebied en beroepsuitoefening bijhoudt, zodat zijn kennis en vaardigheden – die vereist zijn voor de uitoefening van zijn beroep – actueel en op niveau blijven. Artikel 7 geeft nog wel een aantal aanknopingspunten voor de ‘onderzoeksplicht’, maar een verdere invulling van de zorgplicht in dit kader is niet gegeven.

De Raad omschrijft de zorgplicht op de volgende manier: *‘Als fiscalist en RB-lid geldt als norm dat hij de zorg moet betrachten die van de redelijk bekwaam en redelijk handelend(e) fiscalist en RB-lid (de maatman) onder dezelfde omstandigheden verwacht mag worden.*

Voor een concrete invulling van de zorgplicht (voor de zekerheid nogmaals: voornamelijk in deze concrete casus) acht de Raad een aantal aspecten van belang:

- Het (fiscale) kennisniveau van de klant;
- De kans dat een mogelijk in te stellen box 3-bezwaar succesvol zou zijn en de hoogte van het te behalen voordeel (afgewogen tegen de kosten en risico’s van een bezwaar);
- De aard en omvang van de werkzaamheden die overigens worden uitgevoerd en de hoogte van de vergoeding daarvoor.

Kennisniveau van de cliënt

De Raad neemt ‘slechts’ aan dat het kennisniveau van de cliënt gering is. Wat de gevolgtrekking daarvan voor de zorgplicht is, vermeldt de uitspraak niet. Maar wellicht is bedoeld dat de mate van zelfredzaamheid van de

cliënt, het kennisniveau van de cliënt, min of meer omgekeerd evenredig is aan de mate waarin op basis van de zorgplicht hulp, advies en toelichting moet worden geboden. In dit geval zal, volgens de Raad, het geringe kennisniveau dus sneller nopen tot de verplichting om minimaal te adviseren over de zin van het instellen van een box 3-bezwaar.

Een eenduidige stelregel op dit punt lijkt ons overigens niet te geven. De belastingkamer van de Hoge Raad houdt bij beboeting de stelregel aan dat een cliënt bij uitbesteding zich niet in de fiscaliteit hoeft te verdiepen, zelfs als de regels op dat punt eenvoudig zijn. Wil de Raad hier eigenlijk zeggen dat van de cliënt met een voldoende kennisniveau verwacht mag worden dat hij de werkzaamheden van zijn adviseur op volledigheid controleert? Of mag hij ervan uitgaan dat een adviseur, aan wie zaken zijn uitbesteed, aan de bel trekt als er iets speelt?

Kans op succes en kosten-batenanalyse

De Raad maakt min of meer een analyse van de kans op succes, althans of die destijds was te voorzien. Omdat het Kerstarrest volgens velen als verrassing kwam, is de noodzaak tot spontane advisering in dit geval kleiner. Voorts is er maar een relatief klein percentage van bezwaarmakers. Daarmee is volgens de Raad ‘de maatman’ gegeven.

Uit de opgesomde feiten blijkt overigens ook nog dat het belang bij het bezwaar vrij gering was en nauwelijks een procedure rechtvaardigde, ook al kon worden meegelopen in massaal bezwaarprocedures. (De Raad van Tucht zag in deze verhouding overigens geen beletsel voor het aannemen van een geschonden zorgplicht.)

De Raad besteedt geen enkele aandacht aan de vraag of, wanneer en in welke gevallen een adviseur van een ontwikkeling op de hoogte zou moeten zijn. Hiermee lijkt dus impliciet het oordeel te worden gegeven dat ‘de maatman’ in september 2021 op de hoogte hoort te zijn van gerommel in box 3. En dus niet als uitgangspunt mocht nemen dat de Hoge Raad had aangegeven dat de politiek aan zet was.

Aard en omvang werkzaamheden

De Raad overweegt tenslotte dat de aard en omvang van de werkzaamheden, alsmede de daarvoor verkregen vergoeding, te gering zijn om in dit geval een spontane advisering te veronderstellen en te verlangen.

De vraag is of ‘de aard en omvang van de werkzaamheden’ nog wel daadwerkelijk een aanvulling is op het onderzoek naar de reikwijdte van de opdrachtverlening. Nauwelijks, menen wij.

Conclusie

Uit deze uitspraken blijkt dat het vrijwel ondoenlijk is om algemene regels te formuleren over de zorgplicht. Het hangt samen met de opdracht en de specifieke omstandigheden. We kunnen wel, zo menen wij, voorzichtig concluderen dat de zorgplicht niet al te snel een spontane

De vraag is wat deze uitspraken betekenen voor de toekomst. Want wat geldt voor de box 3-bezwaren, geldt dat niet ook voor bijvoorbeeld de villabelasting? En de belastingrente Vpb?

adviesplicht inhoudt, laat staan het maken van bezwaar. Dit is slechts anders als in de opdrachtbevestiging fiscale advisering in ruime zin expliciet is opgenomen.

Drie aspecten zijn volgens de uitspraak bij de beoordeling van de zorgvuldigheid van belang. Het beoordelen van de reikwijdte van de opdracht om te bezien of de adviseur op ‘zorg’ kan worden aangesproken en in de zorgvuldigheid (nogmaals) de aard en omvang van de werkzaamheden betrekken, lijkt dubbelop. Op het aspect van ‘het kennisniveau’, lijkt wel wat af te dingen. Het belangrijkste, wat ook wel wordt benadrukt door het aantal woorden dat de Raad eraan vuil maakt, is de inschatting van de kans op succes en de kosten/baten. De vraag is wat deze uitspraken betekenen voor de toekomst. Want wat geldt voor de box 3-bezwaren, geldt dat niet ook voor bijvoorbeeld de villabelasting? En de belastingrente Vpb? En hoe lang geeft de Hoge Raad de wetgever om de inbreuk in de erfbelasting bij biologische kinderen te herstellen? Om nog maar te zwijgen van allerhande uitspraken door lagere rechters die voordelig voor de belastingplichtigen kunnen worden uitgelegd.

De Raad neemt in het kader van zorgvuldigheid ook in overweging hoeveel mensen bezwaar maken. Over dit aspect maken wij ons zorgen. De belastingdienst en de rechtspraak zijn overbelast. Er worden veel oproepen gedaan om allerhande al dan niet vermeende inbreuken aan de kaak te stellen. Het RB heeft voor de villabelasting een voorbeeld bezwaarschrift op de website geplaatst. Indien voldoende adviseurs uit angst voor aansprakelijkheid of klachtwaardig handelen het bezwaar instellen, is dan diegene die de inschatting maakt dat het kansloos is, de zorgplicht aan het verzaaken? Of is dan doorslaggevend wat de uitkomst uiteindelijk wordt? Wij menen dat een redelijk zorgvuldige afweging de doorslag zou moeten geven, maar helemaal gerust zijn we hier niet op.

Noten

- 1 ECLI:NL:RBROT:2024:8919.
- 2 RVB:2024:004.
- 3 Reglement beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs – vastgesteld en in werking getreden op 1 januari 2011, laatst gewijzigd op 18 december 2014 en van kracht per 1 januari 2015. https://rb.nl/reglementen_en_algem/reglement-beroepsuitoefening/



Even voorstellen: sparring partner Pieter van Deudekom

Senior pensioenadviseur en financieel planner Pieter van Deudekom heeft 40 jaar ervaring in de pensioenadvieswereld. Accountants, belastingadviseurs en financieel planners doen graag een beroep op zijn pensioen kennis. Heeft u een vraag of zoekt u een klankbord? Laat u fiscaal, juridisch en/of actuariel bijpraten door Pieter. Hij zet u met plezier op het goede spoor.

Belafspreek inplannen

Plan een belafspreek in met behulp van de qr-code of bel 020 – 5550060.



Lijfrente helpdesk: Kenniscentrum voor hulp bij advisering.

Neem contact op als u vragen heeft over lijfrentezaken, zoals:

- Pensioen bv en negatief eigen vermogen
- Afstorting reeds ingegane odv
- Lijfrentekapitaal en uitkering in het buitenland
- Vererving en successieplanning lijfrentekapitaal
- Ondersteuning actuariële berekeningen en opstellen overeenkomsten

5 redenen om van een odv een lijfrente te maken

Zo'n 50 duizend dga's hebben hun pensioenregeling in eigen beheer omgezet in een oudedagsverplichting (odv). Een verstandige keuze, maar in de praktijk is er voor velen **nóg een belangrijke vervolgstap: odv-kapitaal overdragen naar een lijfrente bij een bank of vermogensbeheerder.**

De regels om een odv uit te keren vanuit een bv zijn vrij strikt. Zo moet de odv-uitkering uiterlijk op de AOW-ingangsdatum starten en is er een vaste looptijd van 20 jaar.

Wie het odv-kapitaal laat omzetten in een bancaire lijfrente of beleggingslijfrente heeft veel meer te kiezen. Zo mag de uitkering 5 tot 35 jaar duren (binnen fiscale grenzen) en mag de uitkering worden uitgesteld tot uiterlijk 5 jaar na de AOW-ingangsdatum. Bovendien wordt het gehele overgedragen odv-kapitaal, inclusief behaald rendement, volledig uitgekeerd aan de dga of – bij diens overlijden – aan de erfgenamen.

De volgende argumenten kunnen een rol spelen om odv-kapitaal af te storten in een lijfrente bij een bank of vermogensbeheerder.

1. De dga wil doorwerken na de AOW-leeftijd.

De samenloop van de odv-uitkering en het verplicht doorbetalen van een salaris kan op fiscale bezwaren stuiten. Het odv-kapitaal overdragen in een lijfrenteproduct geeft nog 5 jaar respijt.

2. De dga wil de odv korter of langer dan 20 jaar laten uitkeren.

Een kortere looptijd kan gewenst zijn als het om een relatief klein bedrag gaat. Een langere looptijd van bijvoorbeeld 35 jaar kan om fiscale redenen aantrekkelijk zijn. Zeker omdat de uitkering zonder erfbelasting naar de kinderen kan gaan.

3. De dga wil meer flexibiliteit in zijn uitkering.

Bij een beleggingslijfrente zoals van Doelbeleggen.nl kan de gekozen looptijd worden verkort of verlengd. De uitkering wordt dan hoger of lager. Veel mensen vinden het een prettig idee om deze keuze te hebben als de omstandigheden veranderen.

4. De dga wil pensioenkapitaal veilig stellen.

Door het odv-kapitaal af te storten op een lijfrente valt dit buiten de bv. Hierdoor wordt er met dit kapitaal geen (ondernemers)risico gelopen.

5. De gepensioneerd dga wil op termijn van de bv af.

Veel dga's willen na het ondernemerschap de bv nog even aanhouden, om deze uiteindelijk op te heffen.

Jurisprudentie en wetgeving

INKOMSTENBELASTING

- 2025-001 Hoge Raad beantwoordt prejudiciële vragen over heffingskortingen in jaar van emigratie 35
- 2025-002 Premie AOV in werklidstaat Nederland aftrekbaar 35
- 2025-003 Rechtbank Noord-Holland: villabelasting niet in strijd met EVRM 36
- 2025-004 Verteerkosten IB-ondernemer bij zakelijk verblijf elders beperkt aftrekbaar 36

LOONBELASTING

- 2025-005 Voor gelijke behandeling arbeidskorting WGA-uitkering via UWV is wetgever aan zet 36

OMZETBELASTING

- 2025-006 Verhuur gemeubileerde appartementen vielen door concurrentie onder short stay 37
- 2025-007 Geen laag btw-tarief voor eerste gratis servicebeurt e-bike 37

VENNOOTSCHAPSBELASTING

- 2025-008 Belastingrente op aanslag Vpb van 8% verlaagd naar 4% 37
- 2025-009 Geen Vpb-plicht gemeente voor reclame- en hypotheekactiviteiten 38
- 2025-010 Deelnemingsvrijstelling voor winst op opties na verwatering 38

INKOMSTENBELASTING

2025-001 Hoge Raad beantwoordt prejudiciële vragen over heffingskortingen in jaar van emigratie

Rechtbank Zeeland-West-Brabant legde aan de Hoge Raad een prejudiciële vraag voor over de berekening van het inkomstenbelastingdeel en het premiedeel van de arbeidskorting, de inkomensafhankelijke combinatiekorting en het premiedeel van de algemene heffingskorting voor een persoon die maar een deel van het jaar belastingplichtig is in Nederland en in de niet-Nederlandse periode niet-Nederlands inkomen heeft genoten.

De procedure werd gevoerd door een vrouw die van 1 januari 2020 tot 31 juli 2020 in Nederland woonde (de binnenlandse periode) en de rest van 2020 in Brazilië (de buitenlandse periode). Zij ontving in de binnenlandse periode uit loondienst een loon van € 29.972. In de binnenlandse periode was zij premieplichtig voor de volksverzekeringen in Nederland. In de buitenlandse periode ontving zij een loon van € 21.597. Zij kon voor de buitenlandse periode niet worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in de zin van artikel 7.8 Wet IB 2001 en was in die periode ook niet premieplichtig voor de Nederlandse volksverzekeringen. De inspecteur hield bij de aanslagregeling inkomstenbelasting 2020 rekening met een algemene heffingskorting van € 562, een arbeidskorting van € 1.954 en een inkomensafhankelijke combinatiekorting van € 1.994. Bij de berekening van het inkomstenbelastingdeel en het premiedeel van de heffingskortingen ging hij uit van het wereldinkomen (€ 51.569). Hij baseerde zich daarvoor op het per 1 januari 2019 ingevoerde artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001. De vrouw stelde in beroep dat het in de buitenlandse periode genoten loon niet tot het arbeidsinkomen en ook niet tot het belastbare inkomen uit werk en woning behoorde.

De Hoge Raad besliste dat voor een belastingplichtige die maar een deel van het jaar binnenlands belastingplichtig is en de rest van het jaar helemaal niet belastingplichtig is in Nederland, het

inkomstenbelasting- en premiedeel van de arbeidskorting en de inkomensafhankelijke combinatiekorting, en het premiedeel van de algemene heffingskorting, ook vanaf 2019, slechts moeten worden berekend op basis van het arbeidsinkomen of het belastbare inkomen uit werk en woning dat is genoten in de periode van de binnenlandse belastingplicht.

■ Hoge Raad 15 november 2024, nr. 24/00644 (ECLI:NL:HR:2024:1660)

2025-002 Premie AOV in werklidstaat Nederland aftrekbaar

Een man woonde met zijn gezin in België. Hij deed voor het jaar 2019 aangifte inkomstenbelasting als buitenlandse belastingplichtige naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 93.639 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 2.813. Hij bracht € 4.994 in aftrek aan betaalde premies voor een AOV. Het belastbaar inkomen was in België volledig vrijgesteld en de verschuldigde belasting was nihil. Zijn partner was € 171,83 aan personenbelasting verschuldigd. De inspecteur weigerde de aftrek van de AOV-premie maar de rechtbank besliste dat voor het antwoord op de vraag of de werkstaat persoonlijke voordelen moest toekennen op basis van de huidige jurisprudentie, gekeken moest worden naar het in de woonlidstaat te belasten inkomen volgens de regels van de woonlidstaat. De rechtbank volgde daarom wél het richtsnoer dat hof Den Bosch op 18 mei 2022 gaf (ECLI:NL:G-HSHE:2022:1574). In het onderhavige geval was naar Belgische maatstaven meer dan 90% het wereldinkomen buiten België genoten, ook als werd uitgegaan van het totale gezinsinkomen. Het in België genoten inkomen was niet van betekenis, althans niet een zodanig inkomen dat in België rekening kon worden gehouden met de aldaar geldende faciliteit van de aftrek van premies AOV. Er was dan ook sprake van een 'klassieke Schumacker-situatie', zodat de werklidstaat rekening moest houden met de persoonlijke en gezinssituatie door aftrek van premies AOV toe te staan. De rechtbank verklaarde het beroep gegrond.

■ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 4 oktober 2024, nr. 23/10705 (ECLI:NL:RBZWB:2024:6804)

2025-003 Rechtbank Noord-Holland: villabelasting niet in strijd met EVRM

Het eigenwoningforfait is het totale voordeel dat iemand heeft van zijn eigen woning, waarbij de eigen woning wordt beschouwd als een mix van een besteding (geen IB-heffing) en een belegging (wat een IB-heffing rechtvaardigt). Tot 2009 gold een maximum eigenwoningforfait maar de wetgever vond dat dure woningen hiermee niet reëel werden belast. Vanaf 2009 is het plafond in het eigenwoningforfait vervallen. Hiermee is aan het beleggingsaspect van de duurste categorie woningen een groter gewicht toegekend. Dit hoge eigenwoningforfait wordt ook wel villataks of villabelasting genoemd en is de laatste tijd steeds meer in de belangstelling komen te staan, omdat het in strijd zou (kunnen) zijn met het ongestoord recht op eigendom (art. 1 EP EVRM). Rechtbank Noord-Holland besliste dat het hoge eigenwoningforfait niet in strijd is met het EVRM.

De procedure werd gevoerd door een belanghebbende met een eigen woning met een WOZ-waarde voor het jaar 2021 van € 2.377.000. De rechtbank besliste dat de rechter alleen een bepaling in een wet in formele zin buiten toepassing mag laten als sprake is van bijzondere omstandigheden die niet of niet geheel zijn verdisconteerd in de afwegingen van de wetgever. Dat is mogelijk als door die niet-verdisconteerde bijzondere omstandigheden de wettelijke bepaling zozeer in strijd komt met algemene rechtsbeginselen of ander ongeschreven recht, dat toepassing achterwege moet blijven. Uit de wettekst en de wetsgeschiedenis volgt dat de wetgever bewust heeft gekozen voor het eigenwoningforfait van 2,35% voor woningen vanaf een bepaalde waarde en voor het afbouwen van de Hillen-regeling. Door deze keuze was het saldo van de inkomsten en aftrekposten uit de eigen woning € 2.898 positief. De rechtbank besliste dat de wetgever dit gevolg had bedoeld en voorzien.

Ook was geen strijd met het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM. Naar de bedoeling van de wetgever werden aan het feit dat de waarde van de eigen woning boven een bepaald bedrag lag, voor de berekening van het eigenwoningforfait gevolgen verbonden en moest (het bereiken van) die bepaalde waarde dus als een relevant verschil binnen de groep eigen woningbezitters worden beschouwd. De wetgever was volgens de rechtbank met het aanbrengen van dit onderscheid binnen de hem toekomende beoordelingsvrijheid gebleven. Van een schending van artikel 1 EP op stelselniveau was ook geen sprake. De rechtbank verklaarde het beroep ongegrond.

■ Rechtbank Noord-Holland 15 oktober 2024, nr. 24/211 (ECLI:NL:RBNH0:2024:10912)

2025-004 Verteerkosten IB-ondernemer bij zakelijk verblijf elders beperkt aftrekbaar

De Hoge Raad besliste in de volgende zaak dat een ondernemer die voor zijn onderneming tijdelijk in een andere plaats in Nederland verbleef ook de kosten van maaltijden tijdens dat verblijf – met inachtneming van de aftrekbeperking – in aftrek kon brengen. Een in Limburg wonende consultant werkte vanaf augustus 2014 zes maanden in Amsterdam, waar hij een studio huurde. Van

februari 2015 tot en met december 2015 werkte hij in Tilburg waar hij een kamer huurde. De kosten voor zijn ontbijt, lunch en diner die hij in horecagelegenheden gebruikte, trok hij in zijn aangiften inkomstenbelasting 2014 en 2015 voor 73,5% af als ondernemingskosten. De inspecteur weigerde de aftrek. Rechtbank Zeeland-West-Brabant en hof Den Haag beslisten dat de verteerkosten overheersend een privé karakter hadden en daarom niet aftrekbaar waren. De consultant ging in cassatie.

De Hoge Raad besliste dat het verblijf in Amsterdam en Tilburg had plaatsgevonden met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming. Daaruit volgde dat in beginsel moest worden aangenomen dat ook de tijdens die verblijven gemaakte verteerkosten waren gemaakt met het oog op de zakelijke belangen van die onderneming. Dat was alleen anders als het maken van die kosten uitsluitend in de privésfeer lag. Dat de kosten van maaltijden buiten de deur hoger waren dan die van maaltijden die thuis werden gemaakt en gegeten, bracht niet mee dat de aanleiding voor het maken van die kosten uitsluitend in de privésfeer lag. De verteerkosten konden ten laste van de winst worden gebracht met inachtneming van de aftrekbeperking van artikel 3.15, lid 5, Wet IB 2001.

■ Hoge Raad 18 oktober 2024, nr. 22/01689 (ECLI:NL:HR:2024:1472)

LOONBELASTING

2025-005 Voor gelijke behandeling arbeidskorting WGA-uitkering via UWV is wetgever aan zet

Een man ontving van het UWV een WGA-uitkering. De inspecteur merkte bij de aanslagregeling over 2018 de uitkering aan als loon uit vroegere arbeid en verleende daarom geen arbeidskorting over de uitkering. De man ging in beroep en stelde dat hij nadeliger werd behandeld dan iemand die een WGA-uitkering ontving via een werkgever. Hij verwees voor zijn stelling naar het Handboek Loonheffingen. Hof Den Haag verklaarde het beroep gegrond waarop de staatssecretaris in cassatie ging.

De Hoge Raad besliste dat het niet-toekennen van de arbeidskorting aan een WGA-uitkeringsgerechtigde voor de via het UWV ontvangen uitkering een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling (discriminatie) is die niet voortvloeit uit wettelijke bepalingen en niet het gevolg is van begunstigend beleid. Bij die bepalingen gaat het dan vooral om artikel 9.4, lid 1, Uitvoeringsregeling loonbelasting. Dit artikelonderdeel bepaalt dat een inhoudingsplichtige, voor de situatie dat die, naast het “gewone” loon, ook een socialezekerheidsuitkering betaalt, geacht wordt het totale bedrag aan loon te verstrekken uit een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking. Een WGA-uitkeringsgerechtigde die de uitkering ontving via een werkgever had daar wel recht op. Met het oog op de toepassing van de arbeidskorting was er volgens de Hoge Raad geen verschil tussen de beide situaties, aangezien een WGA-uitkering in beide gevallen naar haar aard geen loon uit tegenwoordige arbeid was en zou daarom in geen van beide gevallen recht moeten geven op de arbeidskorting. De Hoge Raad besliste dat sprake was van ongerechtvaardigde ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Het onderscheid was discriminerend maar het rechtsherstel moest volgens de Hoge Raad worden overgelaten aan de wetgever.

■ Hoge Raad 15 november 2024, nr. 23/01393 (ECLI:NL:HR:2024:1657)

OMZETBELASTING

2025-006 Verhuur gemeubileerde appartementen vielen door concurrentie onder short stay

Een pand van drie bouwlagen dat tot eind 2021 in gebruik was als woon-winkelpand werd in 2021 gesplitst van twee naar zeven appartementen. In 2022 startte de eigenaar met de verbouwing/renovatie van het pand waarbij de zeven woonappartementen en een winkelruimte waren gerealiseerd. Zowel de winkelruimte als de appartementen waren in het derde kwartaal van 2022 verhuurd en in gebruik genomen. Over de huur van de appartementen bracht de eigenaar 9% btw in rekening en over de huur van de winkelruimte 21%. De appartementen waren bij de aanvang van de verhuur geheel ingericht. Er waren wifi, gas-, water- en lichtaansluitingen. De bewoners konden ervoor kiezen de woningen schoon te laten maken of dit zelf te doen. In de huurovereenkomsten stond dat de huurders maximaal zes maanden in de appartementen mochten verblijven en dat inschrijving in de BRP niet was toegestaan. De eigenaar bracht de btw op de verbouwings- en renovatiekosten geheel in aftrek maar de inspecteur verleende alleen teruggaaf voor het winkelgedeelte.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste dat de verhuur van onroerende zaken vrijgesteld was van btw, met uitzondering van de verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf aan personen, die daar slechts voor een korte periode verblijf hielden (de uitzondering voor kort verblijf of 'short-stay'). Deze verhuur was belast tegen het verlaagde tarief. Het betrof hier geen hotel- of vakantiebedrijfsbedrijf zoals bedoeld in artikel 11, lid 1, letter b, ten tweede, Wet OB (en tabel-post b.11). Echter, activiteiten die een soortgelijke functie hadden als het hotel- of vakantiebedrijfsbedrijf vielen ook onder de uitzondering. De eigenaar verhuurde de appartementen voor korte duur (maximaal zes maanden), de appartementen waren volledig gemeubileerd en voorzien van alle uitrusting waardoor een huurder het appartement direct kon gebruiken en de huurder was niet belast met de zorg voor de inventaris. Hieruit volgde dat de accommodatie concurreerde in de markt van hotel- en vakantiebedrijfsbedrijven, omdat ook door die bedrijven voor korte perioden een bewoonbare ruimte volledig gemeubileerd en voorzien van uitrusting aan de afnemer tegen vergoeding in gebruik werd gegeven en de afnemer niet belast was met de zorg voor de inventaris. Dat hotel- en vakantiebedrijfsbedrijven in het algemeen een kortere minimumafnameduur hanteerden, deed daaraan niet af. De rechtbank besliste dat de verhuur van de appartementen concurreerde met het hotel- en vakantiebedrijfsbedrijf en daardoor onder de short-stay-uitzondering viel zodat de verhuur met btw was belast zodat recht bestond op teruggaaf van btw.

■ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 4 december 2024, nr. 23/9504 (ECLI:NL:RBZWB:2024:8307)

2025-007 Geen laag btw-tarief voor eerste gratis servicebeurt e-bike

Een bv verkocht e-bikes aan particulieren en voerde ook service- en onderhoudswerkzaamheden aan de e-bikes uit. De eerste servicebeurt moest binnen drie maanden na aflevering van de e-bike én bij een km-stand van minder dan 500 km worden

uitgevoerd. Bij de eerste servicebeurt werd het hele afstelproces, de software en de accu nagekeken. De eerste servicebeurt binnen drie maanden én binnen 500 km was gratis in alle Stella E-bike Servicecenters. Op de verkooporders en de facturen was opgenomen: (1) een eerste servicebeurt voor een prijs van € 67,50 en (2) een gratis servicebeurt voor een prijs van € 67,50 negatief. De inspecteur was het niet eens met het verlaagde btw-tarief voor de eerste servicebeurt omdat hiervoor geen vergoeding werd bedongen.

Rechtbank Gelderland was het met de inspecteur eens dat het verlaagde btw-tarief niet toegepast mocht worden. Op de verkooporder stond weliswaar een eerste servicebeurt van € 67,50 inclusief btw, maar daar was direct de gratis servicebeurt voor hetzelfde bedrag op in mindering op gebracht. Per saldo bracht de bv dus geen bedrag in rekening voor de eerste servicebeurt. De vermelding op de website, dat de eerste servicebeurt gratis was, was dus niet slechts een marketing-aanduiding. Ten aanzien van de gratis eerste servicebeurt was geen vergoeding ontvangen zodat dus geen btw was verschuldigd.

■ Rechtbank Gelderland 16 juli 2024, nr. 22/1598 (ECLI:NL:RBGEL:2024:4521)

VENNOOTSCHAPSBELASTING

2025-008 Belastingrente op aanslag Vpb van 8% verlaagd naar 4%

Een bv diende haar aangifte vennootschapsbelasting over 2021 op 27 juni 2023 in naar een belastbaar bedrag van € 4.034.204. Daarop volgde een voorlopige aanslag met dagtekening 15 juli 2023. Daarbij was over de periode van 1 juli 2022 tot en met 26 augustus 2023 belastingrente berekend naar het volgens het Besluit belasting- en invorderingsrente (Bbi) geldende tarief van 8%. Daaruit volgde € 90.969 aan belastingrente. De bv ging in beroep tegen de belastingrente en stelde dat het percentage van 8% in strijd was met het evenredigheidsbeginsel. Het onderscheid in rentepercentages tussen de vennootschapsbelasting enerzijds en de andere belastingsoorten anderzijds was ook onvoldoende gemotiveerd.

Rechtbank Noord-Nederland besliste dat de regelgever het belastingrentepercentage voor de vennootschapsbelasting niet had mogen koppelen aan de wettelijke rente voor handelstransacties, met een ondergrens van 8%. Een nog niet geformaliseerde, materiele belastingschuld was volgens de rechtbank niet aan te merken als een handelsvordering en daarmee ook niet te vergelijken. Het ging immers om een schuld die de belastingplichtige ondernemer had aan de overheid uit hoofde van een belastingwet en niet uit hoofde van een contract of een handelsrelatie. De belastingrenteregeling was in het leven geroepen om te voorkomen dat er door belastingplichtigen gespaard werd bij de Belastingdienst. Verder was de belastingrenteregeling gebaseerd op de regeling van de verzuimrente in het bestuursrecht. Bij de invoering van de belastingrenteregeling ging het echter om een andersoortig verzuim dan een betalingsverzuim. Bij betalingsverzuimen was namelijk invorderingsrente verschuldigd. Het ging bij belastingrente juist om het tegengaan van het niet tijdig of niet correct doen van aangifte, wat tot uitstel van het vaststellen van de aanslag (het formaliseren van de belastingschuld) leidde. Desondanks had de regelgever aangesloten bij de sancties die hoorden bij een betalingsverzuim door te verwijzen naar de wettelijke rente uit het Burgerlijk Wetboek. De aanzienlijke nadelige gevolgen voor

vennootschapsbelastingplichtigen waren onevenredig in verhouding tot de onduidelijke doelen van de regeling. Dit betekende dat artikel 1, onderdeel b, Bbi onverbindend moest worden verklaard. Op de zitting hadden partijen afgesproken dat als de bv gelijk zou krijgen, de belastingrente moest worden berekend naar 4% (€ 45.485).

■ *Rechtbank Noord-Nederland 7 november 2024, nr. 23/5244 (ECLI:NL:RBNNE:2024:4361)*

2025-009 Geen Vpb-plicht gemeente voor reclame- en hypotheekactiviteiten

Een gemeente had in het kader van de invoering van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen per 1 januari 2016 vooroverleg met de inspecteur over twee activiteiten: (1) een reclameactiviteit en (2) een activiteit met betrekking tot personeelsleningen. Bij de reclameactiviteit ging het om overeenkomsten met drie landelijk actief werkende reclame-exploitanten voor de plaatsing van reclameobjecten, zoals abri's, lichtbakken en Ao-displays binnen de gemeente. De gemeente ontving van de reclame-exploitanten in 2016 een vaste vergoeding voor het bieden van gelegenheid tot plaatsing van de verschillende reclameobjecten. Met betrekking tot de personeelsleningen ging het om een oude vóór 2008 bestaande mogelijkheid voor personeelsleden om bij de gemeente een hypotheek af te sluiten. Na 2008 konden geen nieuwe hypotheekleningen meer worden afgesloten en werd de bestaande hypotheekportefeuille langzaam afgebouwd en alleen nog beheerd. De inspecteur stelde dat de gemeente met de reclameactiviteit en de personeelsleningen een onderneming dreef in de zin van artikel 2, lid 1, letter g, Wet Vpb omdat sprake was van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waarmee werd deelgenomen aan het economisch verkeer en sprake was van een winstoogmerk. De gemeente ging in beroep. Rechtbank Gelderland verklaarde het beroep ongegrond maar bij hof Arnhem-Leeuwarden had de gemeente wel succes.

Het hof besliste dat bij de beantwoording van de vraag of sprake was van een onderneming, de reclameactiviteiten als afzonderlijk te beoordelen activiteit in aanmerking moesten worden genomen en deze (reclame)activiteiten niet konden worden geclusterd met activiteiten die vielen onder het "beheer van de openbare ruimte". Aan deze reclameactiviteiten kon namelijk voldoende zelfstandigheid worden toegekend. Volgens het hof was sprake van bij normaal vermogensbeheer passende arbeid. Het hof besliste dat de reclameactiviteiten niet waren aan te merken als het drijven van een onderneming. Omdat sprake was van normaal vermogensbeheer, kwam het hof niet toe aan de vraag of op grond van artikel 4, onderdeel a, Wet Vpb sprake was van een met een onderneming gelijk te stellen werkzaamheid (in concurrentie treden). Ook de activiteiten met betrekking tot het beheer van de hypotheekportefeuille moesten volgens het hof worden aangemerkt als normaal vermogensbeheer. De werkzaamheden die daaraan werden besteed namen relatief weinig tijd in beslag en bestonden uit het beheer en de administratie van de vóór 2007 afgesloten leningen. De gemeente was actief bezig om de bestaande portefeuille te verkleinen door leningnemers te wijzen op voor hen gunstigere aanbieders in de markt. Weliswaar had de portefeuille nog steeds een zekere omvang, maar dat nam niet weg dat de aard

van de werkzaamheden hoorde bij normaal passief vermogensbeheer. Hierdoor werd ook hier niet meer toegekomen aan de vraag of op grond van artikel 4, onderdeel a, Wet Vpb sprake was van een met een onderneming gelijk te stellen werkzaamheid. Het resultaat uit het beheer van de hypotheekportefeuille behoorde volgens het hof niet tot het belastbaar resultaat uit onderneming.

■ *Hof Arnhem-Leeuwarden 26 november 2024, nr. 22/1959 (ECLI:NL:GHARL:2024:7344)*

2025-010 Deelnemingsvrijstelling voor winst op opties na verwatering

Het Falcons-arrest van de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2002:AD8488) bepaalt dat wanneer het economisch belang van een deelneming opgesplitst wordt (bijvoorbeeld in geval van optieverlening), beide partijen met betrekking tot het waardeverloop (positief of negatief) van dit opgesplitste belang onder de deelnemingsvrijstelling vallen. Dit geldt ook bij een aflopende deelneming. Dit laatste zag rechtbank Gelderland anders maar de Hoge Raad besliste dat de winst behaald op opties, nadat sprake was van een belangverwatering, onder de aflopende deelnemingsvrijstelling valt.

Een bv kreeg in 2014 een aandelenbelang van 8,5% en opties die recht gaven op een aandelenbelang van 5% in een Japanse vennootschap. In november 2015 gaf de bv een deel van de opties prijs, waarna de resterende opties recht gaven op een aandelenbelang van 2,34%. Op 22 maart 2017 verwaterde door een beursnotering aan de Tokyo Stock Exchange het aandelenbelang van de bv in de Japanse vennootschap tot 2,28% en gaven de opties recht op een aandelenbelang van 1,58%. Daarna oefende de bv alle opties uit en verkocht zij in fasen het aandelenbelang in de Japanse vennootschap. Op het verkoopresultaat dat was behaald met de opties paste de bv met een beroep op artikel 13, lid 16, Wet Vpb de deelnemingsvrijstelling toe. De inspecteur stelde dat de deelnemingsvrijstelling voor aflopende deelnemingen wel van toepassing was voor de verkoopwinst behaald met de aandelen, maar niet op de opties. Rechtbank Gelderland besliste dat een optie niet was aan te merken als deelneming omdat het geen aandelenkapitaal was, zodat ook geen sprake was van een aflopende deelneming. De bv ging in cassatie en stelde dat de rechtbank ten onrechte artikel 13, lid 16, Wet Vpb niet had toegepast op het resultaat dat zij met de uitoefening van haar opties had behaald, omdat de Hoge Raad in het Falcons-arrest kwalificerende opties onder de deelnemingsvrijstelling en dus ook onder het begrip deelneming had gebracht.

Volgens de Hoge Raad bepaalde artikel 13, lid 16, Wet Vpb dat indien een belang dat de belastingplichtige al meer dan een jaar hield en waarvoor hij in die periode onafgebroken in aanmerking kwam voor de deelnemingsvrijstelling, niet langer als een deelneming werd aangemerkt omdat de omvang van het belang niet meer voldeed aan de voorwaarde van ten minste 5%, de deelnemingsvrijstelling nog drie jaar na het tijdstip dat niet meer aan die voorwaarde werd voldaan, van toepassing bleef op voordelen uit hoofde van dat belang. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van deze per 1 januari 2007 ingevoerde regeling voor aflopende deelnemingen bleek volgens de Hoge Raad dat de wetgever het redelijk vond dat de deelnemingsvrijstelling nog maximaal drie jaar van toepassing bleef wanneer een aandelenbelang dat eerst een deelneming was (een belang van 5% of meer), onder de 5% was gezakt door bijvoorbeeld een gefaseerde vervreemding of verwatering

van een aandelenpakket, omdat het in dergelijke situaties om verschillende redenen niet mogelijk was een deelneming in één keer te vervreemden. In het Falcons-arrest had de Hoge Raad beslist dat de deelnemingsvrijstelling was bedoeld om te voorkomen dat in een deelnemingsverhouding dezelfde winst tweemaal in een belasting naar de winst werd betrokken en dat het met die strekking strookte om, indien het belang bij een tot een deelneming behorend aandeel werd opgesplitst, zoals door het schrijven van een optie op dat aandeel, bij beide belanghebbenden bij dat aandeel de deelnemingsvrijstelling toe te passen zodat de deelnemingsvrijstelling gold voor alle voor- en nadelen van dat aandeel. Als het belang bij een tot een deelneming behorend aandeel zo was opgesplitst, en beide belanghebbenden bij dat aandeel in aanmerking kwamen voor de deelnemingsvrijstelling, was het in lijn met het Falcons-arrest om de regeling van artikel 13, lid 16, Wet Vpb toe

te passen met betrekking tot hun beider belang bij dat aandeel. Dit was volgens de Hoge Raad ook in overeenstemming met de ratio van die bepaling. Die ratio gold voor het hele belang dat onder de werking van de deelnemingsvrijstelling viel, dus ook voor zover het een belang betrof dat was afgesplitst van een tot een deelneming behorend aandeel, zoals een optie. Daarbij kwam dat volgens de totstandkomingsgeschiedenis van de per 1 januari 2007 ingevoerde herziening van artikel 13 Wet Vpb, niet was beoogd wijziging aan te brengen in de Falcons-doctrine. Er was dan ook geen goede reden om de regeling voor aflopende deelnemingen niet op dezelfde manier toe te passen op van die deelnemingen afgesplitste belangen zoals opties. Het door de bv in 2017 met de opties behaalde resultaat was daarom vrijgesteld op grond van artikel 13, lid 16, Wet Vpb.

■ Hoge Raad 25 oktober 2024, nr. 22/02127 (ECLI:NL:HR:2024:1547)

Wetgeving

De stand van zaken

per 6 januari 2025

■

Wetsvoorstel +MvT TK

■

Verslag TK

■

Nota n.a.v. verslag TK

■

Eindverslag TK

■

Aangenomen TK

■

Wetsvoorstel EK

■

Voorlopig verslag EK

■

Memorie van Antwoord EK

■

Eindverslag EK

■

Aangenomen EK

■

Staatsblad

■

Datum inwerkingtreding

Speedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting 35 523

Initiatiefwetsvoorstel aanpassing box 2 en vervallen fiscale regelingen 36 128

Wet herziening bedrag ineens 36154

Initiatiefwetsvoorstel Wet vermogensbelasting 2024 36 173

Wet aanpassing termijnen en nabestaandenregeling hersteloperatie toeslagen 36 577

Wijzigingswet beperking toegang tot UBO-registers 36584

Belastingplan 2025 36 602

Overige Fiscale Maatregelen 2025 36 603

Belastingplan BES-eilanden 2025 36 604

Fiscale Verzamelwet 2025 36 605

Wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024 36 609

Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025 36 610

Beëindiging salderingsregeling elektriciteit 36 611

Dag na datum Stb

1-1-2024

Bij KB

1-1-2024

Bij KB

Bij KB

1-1-2025

1-1-2025

1-1-2025

1-1-2025

1-1-2025

1-1-2025

1-1-2025

Verslag Nieuwjaarsbijeenkomst

Tijdelijk nieuw – innovatie in de fiscaliteit

Na een goed verlopen ALV op 24 januari in Nieuwegein wordt 's middags stilgestaan bij innovatie in de fiscaliteit. Daniël van Meijgaarden verricht de aftrap met de fiscale aandachtspunten van de Innovatiebox. Vervolgens staat Heleen Elbert stil bij innovatieve mobiliteit. Tot slot gaan in een rondetafelgesprek professionals met kennis van Artificial Intelligence in gesprek met fiscalisten over de mogelijkheden. En dit alles onder leiding van fiscaal directeur Sylvester Schenk.

door Wilma Straathof

Innovatiebox

'De Innovatiebox is een fiscale regeling in de vennootschapsbelasting om innovatie te stimuleren, die van toepassing is op immateriële vaste activa. Deze regeling is zeer relevant voor het mkb. Ook onder mkb-bedrijven bevinden zich Willie Wortels', stelt Daniël van Meijgaarden, senior fiscalist bij aaff (de nieuwe naam van de samenvoeging van Arab en Alfa).

Bij het RB is Daniël vooral bekend door zijn jarenlange betrokkenheid bij Jong RB. Bij aaff zit hij in het team Hightech Maakindustrie dat veel kennis heeft van de Innovatiebox. Kennis die hij graag deelt.

Niet iedere fiscalist komt in contact met de Innovatiebox. Daarom is het goed om te weten hoe die werkt, want de fiscale besparing kan aanzienlijk zijn. Daniël vat de belangrijkste punten samen en toont daarbij enkele voorbeelden.

Wettelijk kader en voorwaarden

Deze fiscale regeling geldt sinds 2017 en wie in aanmerking wil komen voor het lagere effectieve belastingtarief van 9% moet aan een aantal voorwaarden voldoen. Zo moet de innovatie (die dient te resulteren in een immaterieel vast activum) via eigen R&D-werkzaamheden te zijn gerealiseerd en is altijd een wbo-verklaring vereist. De aanvraag is mogelijk tot het moment dat de aanslag onherroepelijk vaststaat. Dat biedt adviseurs kansen bij overstapende cliënten. Verder zijn er diverse administratieve voorwaarden, ook voor de klant, in verband met verantwoording achteraf.

Er is weinig jurisprudentie over de Innovatiebox; slechts drie uitspraken. Als een klant hiervoor in aanmerking komt, ga je in overleg met de belastingdienst over het deel van de winst dat in aanmerking komt voor de inno-

vatiebox. De onderhandelingsruimte die dat biedt, is volgens Daniël ook de charme van de regeling.

Eigendom

Een vraag die bij de Innovatiebox vaak aan de orde is, is waar het eigendomsrecht ligt. Is dat bijvoorbeeld de houder van het IVA of bij de ontwikkelende afdeling R&D? Eigendomsrecht is ook een aandachtspunt bij herstructuren. Bijvoorbeeld zonder 'indeplaatstreding' kan een verkregen immaterieel activum niet als eigen R&D wordt aangemerkt en dan is de Innovatiebox niet van toepassing.

Hoe berekenen?

Er zijn meerdere methodes om de voordelen uit innovatie te berekenen. Dit gebeurt vaak op productniveau als de klant zijn administratie op orde heeft. Ook als de inkom-



sten vooral uit royalties bestaan, wordt vaak voor deze methode gekozen. Meestgebruikt is een berekening op basis van kernfuncties en dat op basis daarvan de aan de R&D-afdeling toe te rekenen winst wordt berekend. Als derde mogelijkheid noemt hij de 'cost-plus'-methode, daarbij gaat het om een procentuele winsttopslag boven op de ontwikkelingskosten. 'De berekeningsmethode is niet voorgeschreven, maar staat vrij.'

Light-versie

Voor wie inschat dat het gebruik maken van de Innovatiebox meer inspanning kost dan het oplevert, is de zogenoemde light-versie van de Innovatiebox een optie. Deze is volgens Daniël een stuk makkelijker. Wanneer wordt voldaan aan de voorwaarden is het een kwestie van aanvinken in de aangifte.

Deze regeling houdt in dat gedurende drie jaar 25 procent met de ontwikkeling behaalde winst kan worden afgetrokken, met een maximum van 25.000 euro per jaar. Als aandachtspunten noemt hij dat het ingangstijdstip van voortbrenging niet is gedefinieerd, en dat er geen voortbrengingskosten in mindering gebracht mogen worden. Deze kosten moeten wel bijgehouden worden.

Innovatieve mobiliteit

Vervolgens is de zaal aan Heleen Elbert, belastingadviseur uit het oosten van het land die zich heeft gespecialiseerd in mobiliteit. 'Zeg je auto, dan zeg je Heleen', introduceert Sylvester haar. Ze gaat in op innovatieve mobiliteit.

Check altijd fiscale eisen

Als aftrap toont ze op het scherm twee nieuwe vervoermiddelen, waaronder een Tesla cybertruck. 'Stel dat een klant dit nieuwe vervoersmiddel heeft en vraagt hoe het fiscaal zit. Is een cybertruck een vrachtwagen?' Daarop vertelt ze dat een verkoper deze kan aanprijzen als een vrachtwagen, net als de RDW. Maar fiscaal hebben we andere eisen. Haar advies is: check altijd de fiscale eisen. Onthoud artikel 3 van de wet BPM en artikel 3 van het besluit inrichtingseisen motorrijtuigbelasting. Vervolgens vertelt ze dat er vanaf 2027 geen licht meer zit tussen de definitie van het RDW en de Belastingdienst. Vanaf 2027 is de categorisering van de RDW leidend. Kortom, als de RDW dan zegt dat het een truck is, is het ook fiscaal een truck.

Fiscale subsidies

Afgelopen jaren waren er veel subsidieregelingen. Heleen somt een rijtje op: SEBA, SPUK-zebus, AanZet, STour, SPRILA, SPULA en SWIM. Daarvan is nagenoeg niets meer over. Wie wil weten wat nog wel kan, adviseert ze om op de website van Nederland Elektrisch te kijken, waar de informatie overzichtelijk bij elkaar staat. Twee subsidies zijn op dit moment nog wel van toepassing, en dat zijn AanZET en SWIM. AanZet betreft een aanschafsubsidieregeling Zero-Emissie-Truck voor nieuwe en volledig emissievrije vrachtwagens. SWIM staat voor Subsidieregeling Waterstof in Mobiliteit. Wie hierin geïnteresseerd is, adviseert ze contact op te

nemen met de RVO, de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, waarover ze zeer lovend is. 'Ze nemen de telefoon op als je belt, denken mee en geven antwoord. En als je een mail stuurt, zoeken ze het voor je uit.'

Ontwikkelingen

Meermaals noemt ze dat belasting sneller verandert dan het weer. Wat ze vandaag vertelt, kan morgen dus alweer anders zijn. Er is aangekondigd dat in het voorjaar van 2025, binnenkort dus, het autobelastingverhaal wordt herzien. 'Wat er precies gaat gebeuren, weet ik niet. Als u iets weet, hoor ik het graag.'

Ze noemt ontwikkelingen die al bezig zijn. Een tendens die al enkele jaren geleden in gang is gezet, is dat de fiscale behandeling is gekoppeld aan CO₂-uitstoot. Een andere methode om milieuvriendelijk rijden te stimuleren, is de instelling van emissievrije zones. Ze stelt dat in Nederland niet zoveel meer te halen is, maar in Europa wellicht nog wel.



Laadkwesties

Het opladen van elektrische auto's brengt meerdere vragen met zich mee. Hoe moet je ermee omgaan als iemand de auto van de zaak thuis oplaadt? Het standpunt van de belastingdienst hierover is onlangs herzien. Ander punt is bidirectioneel laden. 'De auto is in feite een powerbank op wielen. Dit betekent dat je op kosten van de zaak je auto kan opladen en vervolgens thuis met deze energie in je bubbelbad kan gaan zitten. Dat is loon in natura en fiscaal dus relevant.'

Ze eindigt met de vraag of de vaste percentages waarvan bij de bijtelling wordt uitgegaan – onder verwijzing naar box 3 – wel rechtvaardig zijn. Is het niet tijd voor een massaal bezwaar tegen de bijtelling 'betalen naar gebruik'? In de zaal melden zich hiervoor wel enkele medestanders, maar van een brede beweging is nog geen sprake.

Rondetafelgesprek

De middag wordt afgesloten met een rondetafelgesprek over innovatie onder leiding van Sylvester Schenk. Aan zijn rechterzijde zitten AI-specialisten Cornel van de Heiden (director Technology van Nextens) en Maarten Harbers (senior manager bij Deloitte). Aan zijn linker-

zijde fiscalisten Marieke van de Veer-Bosch (Bentacera) en bestuurslid Willem Faassen (Bloemsma+Faassen), die beiden in hun kantoor innovaties met AI doorvoeren en vertellen over hun praktijkervaring.

Eigen ChatGPT

Als aftrap maakt Cornel van der Heiden een onderscheid tussen de zogenaamde generatieve mogelijkheden van AI, zoals ChatGPT en de controlerende AI, die in feite al lang onder ons zijn. Denk aan het controleren van een identiteit door het maken van een foto van paspoort en selfie. 'Generatieve AI is afhankelijk van wat – welke governance – je erin stopt. Als je niet weet waar de informatie op gebaseerd is, kan er veel misgaan. Bekend voorbeeld is dat twee advocaten via ChatGPT op zoek gingen naar rechtspraak en info kregen die er realistisch uitzag, maar nergens op gebaseerd was.

Dergelijke missers zijn te voorkomen door een eigen ChatGPT te bouwen. Dit doet Deloitte. Daarmee is er zekerheid waarop de informatie is gebaseerd en garantie dat vertrouwelijk wordt omgegaan met eigen klantdata. Ook concurrentieoverwegingen zijn hierbij vanzelf van belang. Marieke vertelt dat ze ook een eigen ChatGPT zouden willen. Door de omvang van hun kantoor hebben zij hiertoe minder mogelijkheden. Met een derde partij onderzoeken zij momenteel wat kan.

Rol RB

Vraag die naar aanleiding hiervan aan de orde komt, is wat het RB hierin kan betekenen. Willem herkent dat meer leden in kleinere organisaties werken en daarmee beperkt zijn in hun mogelijkheden. Hij vertelt dat het RB zich hierin aan het verdiepen is. Vraag daarbij is wat de markt aan oplossingen biedt en of die betaalbaar zijn. Als mogelijkheid noemt hij het combineren van data (kennisbank BVT) van het RB met data van betrokken kantoren. Hij vraagt zich af wat dit kost. En krijgt direct als wedervragen: om te bouwen of om te hebben? En wat zou de rol van het RB hierin kunnen zijn?

Cornel vertelt dat elke marktpartij bezig is om een systeem te bouwen om data te ontsluiten. Ook omdat, als ze dat niet doen, alle data in OpenAI gaan. Hij stelt dat het benutten van AI niet duur hoeft te zijn als je het gebruikt voor het maken van een duidelijke brief, of bijvoorbeeld een toelichting op de Innovatiebox. Maar dan heeft hij het niet over het kritieke pad ofwel advisering.

Zijn verwachting is dat het een paar ton kost om iets dergelijks te bouwen. Willem gaat ervan uit dat het RB dit niet zelf gaat doen, maar daarvoor een marktpartij gaat inschakelen. 'Dat zijn we historisch zo gewend, net zoals we geen eigen aangiftesoftware hebben.' En voor de goede orde: dit is niet op korte termijn te verwachten.

Data

Slim datagebruik bepaalt het succes van het kantoor van de toekomst, is de stellige overtuiging van Marieke. Haar kantoor heeft hier ambitie in. Ze schetst een eerste makkelijk te nemen stap, namelijk het signaleren met behulp van informatie uit Excelbestanden. 'Op korte termijn kom je al heel ver met Excel. Haal gegevens uit je aangiftepakket. Laat Excel voor je zoeken op box 3, op excessief lenen.' Klanten informeren ze vervolgens op maat als dit voor hen relevant is. Cornel voegt hieraan toe dat je op basis van data de vraag van de ondernemer beter kunt beantwoorden.

Meerwaarde

Waar is komende jaren meer meerwaarde met AI te halen: in de advisering of de aangifte? In beide, denkt Maarten. Waarop hij vaststelt dat in de aangifte al veel is geautomatiseerd, en dat in de advisering de komende jaren meer stappen kunnen worden gezet door het beter en makkelijker ontsluiten van informatie. Door AI zullen bijvoorbeeld Europese fiscale regels veel makkelijker te vinden zijn dan in een onbekende bundel.

AI betekent ook een ander klantcontact. De verwachting is dat klanten ook meer informatie tot zich nemen en dus met andere vragen komen. Net zoals patiënten tegenwoordig bij de huisarts niet vragen wat ze schelen, maar bevestiging zoeken van hun conclusie en de hierbij geldende medicatie willen.

Cornel vult hierbij aan dat een goed geverifieerde databank ook verbanden kan aangeven. 'Verbanden die we zelf niet direct zien, maar die met AI onder de aandacht kunnen worden gebracht.' Als ideaalbeeld voor klant-systemen schetst hij als eerste stap een generieke stap, die te vergelijken is met de checklist, maar dan geautomatiseerd. Stap 2 is meer klantspecifiek, waarmee met behulp van wiskundige patronen kan worden voorspeld en zo overbodig werk kan worden voorkomen.

Adviezen

Tot slot wordt gevraagd wat de deelnemers aan de tafel RB-leden adviseren. Willem adviseert leden om de mogelijkheden te verkennen, er vooral mee aan de slag te gaan. 'Dat kan heel laagdrempelig. Kijk hoe het werkt.' Maarten heeft drie tips. Namelijk: stop geen klantdata in AI/ChatGPT, want die zijn openbaar. Maak prompts specifiek. Als je er bijvoorbeeld een wettekst bijvoegt, dan krijg je betere antwoorden. En tot slot: ChatGPT is een taalmodel en kan dus niet rekenen. Met de conclusie dat er sprake is van 'still confused but on a higher level and about more important things' sluit Sylvester Schenk hierna het rondetafelgesprek af. Want de bitterballen roepen.



Profiel up-to-date!

Maak er een gewoonte van om zo nu en dan achter de inlog in 'Mijn RB' jouw persoonsgegevens te checken: klopt jouw mailadres nog, staat de postcode wel correct weergegeven (geen tikfout), en meer. Bij onder andere mailings merken wij dat een klein foutje er gemakkelijk in kan sluipen!

En als je dan toch in je profiel zit, klik dan ook even op het kopje 'Voorkeuren'. Deze voorkeuren vind je iets verder naar beneden binnen je profiel. Hier kun je diverse zaken aan- en uitvinken. Kijk je op je smartphone? Klik dan op 'Interessegebieden' om bij het kopje Voorkeuren te komen.

We lichten hier twee items uit om direct even te checken:

Specialismen

Van belang om in te vullen: jouw expertise. Ben je bijvoorbeeld bedrijfsfiscalist of gespecialiseerd in een bepaald fiscaal onderwerp (zoals sport, crypto, voertuigen en meer), dan vernemen wij dit graag! Met deze info kunnen wij jou zo goed en specifiek mogelijk informeren en benaderen.

RB Nieuwsalert

Ontvang jij de RB Nieuwsalert al in jouw mailbox? Als je dat nog niet hebt gedaan, geef dan aan of je dagelijks of wekelijks RB-nieuws wilt ontvangen. Vink de optie aan en kies voor de frequentie dagelijks of wekelijks, opdat jij geen nieuws meer mist.

N.B. Niet vergeten!

Laatste actie: vergeet na het wijzigen van je profiel niet naar beneden te scrollen en op de button 'Aanpassen' te klikken. Anders worden géén van de wijzigingen ook daadwerkelijk opgeslagen en doorgevoerd.



Promoot ons gratis studentlidmaatschap onder jouw studenten!

Werk jij naast je praktijk ook als (gast)docent op een hogeschool of universiteit? Inspireer de volgende generatie fiscalisten door hen te informeren over ons gratis studentlidmaatschap. Een waardevolle investering in hun toekomst én in de kwaliteit van ons beroep!



Dit lidmaatschap biedt de studenten:

- + Een wettenbundel en fiscaal memo
- + Introductie tot het Virtueel Vaktechnisch Overleg

- + Inspirerende evenementen met RB-leden
- + En nog veel meer!

Voor de agenda 2025

ViF op 28 maart

In Bunnik, nabij Utrecht, vindt vrijdag 28 maart vanaf 16.00 uur een interactieve bijeenkomst plaats van RB-community Vrouwen in Fiscaliteit. Op onze website vind je meer informatie over het onderwerp dat raakt aan juridische en fiscale aspecten.

ALV op 7 juni

In het NBC Congrescentrum Nieuwegein vindt vrijdag 27 juni weer een ALV met aansluitend een fiscaal congres plaats. Ook deze editie wordt gehouden in hybride vorm, waarbij je zelf de keuze hebt of je naar het mooie NBC komt en bijpraat met vakgenoten, of dat je digitaal aansluit.

Houd onze website in de gaten voor de inhoud van de dag, de sprekers en de opening van inschrijving. Reserveer de datum van vrijdag 27 juni 2025 alvast in jouw agenda.

RB-dag op 3 oktober

Ook het noteren waard: de datum van 3 oktober voor de RB-dag. Meer informatie over de locatie en het (middag)programma volgt verder in het jaar. Blok de datum 3 oktober, 12.00 - 18.00 uur en praat live bij met vakgenoten.

Wil je dit lidmaatschap eenvoudig onder de aandacht brengen? Scan dan de QR-code in de afbeelding en ontvang een PowerPoint-slide die je kunt toevoegen aan je lesmateriaal.

Op verzoek kunnen we ook ander promotiemateriaal toesturen. Samen werken we aan de ontwikkeling van ons vak met een gezonde aanwas van nieuwe, bevlogen fiscalisten!

Meer weten?

Bezoek <https://rb.nl/studentlidmaatschap/>

Margret Hoekenga-Idema over uniek aanbod Vrouwen in Fiscaliteit ViF verbindt!

Voor Margret Hoekenga-Idema, actief lid van 'Vrouwen in Fiscaliteit - kortweg ViF - zit de grootste winst voor deelnemers aan de ViF-community in het 'samenwerken'.

Margret startte ooit in de reiswereld. Haar vader Piet zag haar organisatietalent en hield haar in 1992 snel naar binnen voor zijn eigen administratiekantoor. Zij spijkerde haar fiscale kennis bij en rolde zo verder in de wereld van fiscaliteit, van consultant tot RB. Met door de jaren heen ook diverse bestuursactiviteiten, zoals bij de Nederlandse Schoenmakers Vereniging en de stichting Samenwerking Beroepsonderwijs Bedrijfsleven (SBB).

Geen oordeel

Ze maakte in het verleden ook deel uit van het bestuur van het College Belastingadviseurs, een voorloper van het RB: 'Ik wilde destijds (2002 red.), wel in het bestuur, maar beslist geen excuus-Truus zijn', blikt ze met een lach terug. Ze diende twee mooie en leerzame bestuurlijke termijnen tot aan de fusie tot het Register Belastingadviseurs.

Toen haar in 2022 een oproep van Vrouwen in Fiscaliteit bereikte, was er weer even die twijfel of ze wel moest aansluiten bij een 'vrouwenclubje'. Maar niet voor lang: 'Vrouwen in Fiscaliteit is zoveel meer; het is uitgegroeid tot iets heel moois! Waar je ook werkt, op een klein of groter kantoor, het is

altijd prettig om even te kunnen overleggen. Binnen de ViF-community kan dat; laagdrempelig en in een vertrouwelijke sfeer. Wij hebben nadrukkelijk geen oordeel, elke vraag is hier welkom.'

'Het is altijd prettig als je even kunt overleggen en dat kan binnen Vrouwen in Fiscaliteit. Dit is niet alleen fijn voor eenpitters; ook op een klein of groot kantoor kun je geïsoleerd zijn en communicatie missen.'

WhatsApp-groep

Margret haalt het succes van de ViF WhatsApp-groep aan, die 122 actieve leden telt (januari 2025). Het zijn overwegend vrouwen en net als Margret, allemaal dames met een schat aan waardevolle kennis en ervaring: 'We hebben een fantastische app-groep waar je terechtkunt met vaktechnisch inhoudelijke zaken, maar ook vragen die buiten de corebusiness vallen. Het werkt



heel eenvoudig. Je stelt een vraag over bijvoorbeeld het verpachten van een horeca-onderneming, de KOR, VA's en meer, alles komt voorbij. En relatief snel komen er antwoorden, waarbij collega's elkaar aanvullen, hun netwerk delen en waarmee jij als vraagsteller vooruit kunt. Of er wordt geopperd: stuur me even een DM of bel me maar even.'

Nast puur fiscale vragen zijn er ook regelmatig vragen van meer organisatorische aard: 'Bijvoorbeeld hoe de ervaringen zijn met ondersteunend personeel, al dan niet op afstand. En of dit de gewenste efficiency oplevert. Sinds januari is er ook een eigen Virtueel Vaktechnisch Overleg, een initiatief van één van de app-deelnemers.'

Over Vrouwen in Fiscaliteit (ViF)

Vrouwen in fiscaliteit is voornamelijk voor vrouwen die werkzaam zijn binnen het fiscale werkveld en lid zijn van het RB. Het doel is om de positionering en zichtbaarheid van vrouwen in de fiscaliteit te versterken door de krachten, kwaliteiten en eigenschappen van individuele vrouwen te bundelen. Uiteraard zijn ook mannen welkom.

Save the date: 28 maart 2025

De eerste ViF-bijeenkomst is op vrijdag 28 maart in Bunnik, Locatie78 (Burg. van der Weijerstraat 78, 3981 EK Bunnik). Het onderwerp bestrijkt zowel het fiscale als het juridische vakgebied. Scan voor het precieze thema en een link naar de aanmeldpagina de QR-code.



Met plezier kijkt Margret ook terug op diverse ViF-bijeenkomsten, waarin interessante onderwerpen worden belicht en er altijd goede gesprekken ontstaan. Voor 2025 staan er tenminste twee bijeenkomsten op stapel.

Wat doen we?

ViF organiseert bijeenkomsten en is live te vinden bij grote RB-evenementen. Nieuwe ideeën en betrokkenheid vanuit de community wordt aangemoedigd.

Mail jouw input naar: vif@rb.nl

De ambassadeurs van Vrouwen in Fiscaliteit zijn:

Margret Hoekenga-Idema
Lisette Branten-van Hoof
Romy van der Pluijm-Vissers
Saskia van Kol
Chantal Moelands

WhatsApp-groep

Praat mee en stel vragen in de WhatsApp-groep 'Vrouwen in Fiscaliteit'. Wil je deel uitmaken van deze groep? Scan dan de QR-code in de afbeelding.

Leuk weetje: in 2024 zijn 119 vakinhoudelijke vragen in de ViF-appgroep gesteld en beantwoord.



Landelijke Aangiftedag

Tussen 8 en 15 maart 2025 organiseren zowel de Belastingwinkels, de Belastingdienst als vele maatschappelijke organisaties in Nederland de Landelijke Aangiftedag.

Op 8 maart 2025 organiseren de belastingwinkels in Amsterdam, Groningen, Rotterdam en Tilburg, de rechtswinkel in Leiden en het Partnerfonds Brainport Eindhoven de jaarlijkse aangiftedag.

Een week later, op 15 maart 2025, organiseert de belastingwinkel in Maastricht een aangiftedag.

Ook de Belastingdienst biedt op 15 maart 2025 ook de mogelijkheid om op verschillende locaties de aangifte te laten invullen. Tijdens deze dagen helpen een groot aantal vrijwilligers mensen met een laag inkomen/vermogen bij het invullen van hun aangifte. Ook op veel andere locaties wordt onder-

steuning bij de aangifte inkomstenbelasting 2024 geboden. Deze informatie is te vinden op www.landelijkeaangiftedag.nl. Goed om naar te verwijzen en aan mee te doen.

SOFiR

Als RB zijn we hier ook direct bij betrokken. De Landelijke Aangiftedag wordt ondersteund door Stichting SOFiR. In SOFiR werken we samen met NVAB en NOB (de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs) aan verbetering van fiscale rechtshulp voor mensen met beperkte (financiële) middelen.



Moneywise: deel jouw kennis

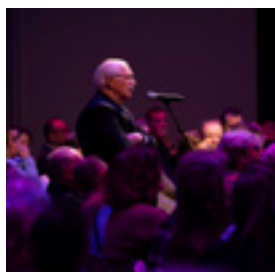
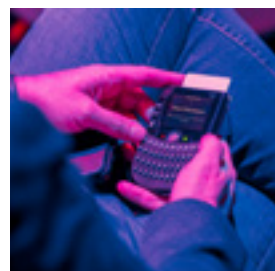
In 2025 is van maandag 24 maart tot en met vrijdag 28 maart de Week van het Geld, een initiatief van Wijzer in Geldzaken (ministerie van Financiën).

Het doel is om mensen bewust te maken van geldzaken en hen de nodige kennis en vaardigheden bij te brengen om beter te worden in financiën. Misschien is er ook bij jou in de buurt een project waaraan je met kennis kunt bijdragen. Denk aan een wijkcentrum of een school.

Als dit jou aanspreekt, bekijk dan eens het aanbod op: www.geldlessen.nl, waar je kunt filteren op lesmateriaal voor basis- en voortgezet onderwijs, speciaal onderwijs en mbo. Dit jaar is het thema: Hoe maak jij jouw gelddromen waar?

Zie ook: www.weekvanhetgeld.nl, waar je je kunt aanmelden voor het geven van gastlessen.

Fotoverslag Nieuwjaarsbijeenkomst



Terugdraaien en herroepen

Sinds de laatste editie van ons verenigingsperiodiek is er het nodige gebeurd met het Belastingplan 2025. In november 2024 kregen we de stemmingen in de Tweede Kamer waarbij een aantal amendementen tot aanpassingen leidde.

Vorig jaar was dat voornamelijk te wijten aan de demissionaire status van het toenmalige Kabinet, Rutte IV, weet je nog? Dit jaar, of eigenlijk eind 2024, was dat vooral te wijten aan het feit dat het huidige kabinet geen meerderheid heeft in de Eerste Kamer. Dat leidde, je herinnert het je vast wel, tot een hoop gedoe, gepraat en gesteggel. Uiteindelijk werd het Belastingplan 2025 aangenomen door de Eerste Kamer. In stevig vertimmerde vorm, dat wel. In de jaren voor '23 werd er haast nooit een dergelijk aantal aanpassingen gedaan. Kunnen we hier dan spreken van een trend? Wellicht. We wachten de behandeling van het Belastingplan 2026 af.

Losse eindjes

Kijken we dan in meer detail naar die aanpassingen dan durf ik wel te zeggen dat er nog wat losse eindjes afgehecht moeten worden. Ik breng het btw-dossier onder de aandacht. De in het Belastingplan 2025

opgenomen maatregel waarmee de btw op logies en de btw op cultuur, sport en media per 1 januari 2026 omhoog gaat van 9% naar 21% zal komen te vervallen indien daar budgettaire dekking voor wordt gevonden.

‘Uiteindelijk werd het Belastingplan 2025 aangenomen door de Eerste Kamer. In stevig vertimmerde vorm, dat wel.’

Eerder had de Eerste Kamer bij de Algemene Politieke Beschouwingen in oktober 2024 een motie van D66 aangenomen waarin gevraagd werd om de btw-verho-

ging in een apart wetsvoorstel te behandelen. Doordat het voorstel voor de btw-verhoging is opgenomen in het Belastingplan 2025 kan de Eerste Kamer alleen voor of tegen het hele plan stemmen. Daardoor zouden ook andere belastingmaatregelen mogelijk niet kunnen worden ingevoerd.

Het kabinet liet weten de btw-verhoging niet apart te willen behandelen. Uiteindelijk werd met de Tweede Kamer afgesproken dat de btw-verhoging niet zou doorgaan, maar dat het voorstel wel in het Belastingplan zou blijven. Het kabinet zou bij de Voorjaarsnota met een plan komen met andere mogelijkheden om belasting te heffen, maar niet door middel van een btw-verhoging op sport, media en cultuur. Inmiddels is er tot 1 juli 2025 een overgangsregeling getroffen om te voorkomen dat ondernemers over in 2025 ontvangen vooruitbetalingen nu al het hoge btw tarief moeten betalen.

Noemenswaardige wijzigingen

Andere noemenswaardige wijzigingen die door de Tweede Kamer zijn aangebracht aan het Belastingplan 2025:

- De renteaftrekbeperking voor vastgoedlichamen is door de Tweede Kamer volledig uit het Belastingplan 2025 geschrapt, waarbij de verhoging van het rente-aftrekpercentage niet naar 25% ging, maar naar 24,5%.
- De giftenaftrek in de Vpb zou vervallen, maar ook dat is door de Tweede Kamer teruggedraaid.
- Daarnaast heeft de Tweede Kamer op eigen houtje het vorig jaar ingevoerde maximum van 250.000 euro aan periodieke giften weer verhoogd naar 1.500.000 euro.

We zeiden het al eerder in ons persbericht, het Belastingplan 2025 is er eentje van terugdraaien en herroepen.



Kén alle voordelen van het RB-lidmaatschap

Het Register Belastingadviseurs is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging met up-to-date kennis van fiscaliteit en het mkb. Wij behartigen de belangen en ondersteunen de kwalitatieve beroepsuitoefening van bijna 6.000 aangesloten leden. Als lid van het RB zijn er diverse voordelen, benut jij ze allemaal?

Zonneklaar is natuurlijk het mogen voeren van de RB-titel, die staat voor kwaliteit. Ook een mooie plus: de zichtbaarheid van jouw praktijk bij 'Vind een RB' online.

Wettenbundel + Fiscaal Memo

Jaarlijks ontvang je als RB-lid kosteloos de pocket Belastingwetten en het Fiscaal Memo van Wolters Kluwer; deze twee helpen jou om jouw vak zo goed mogelijk uit te oefenen.

Het Register

Zes keer per jaar valt bovendien vakblad 'Het Register' op jouw deurmat, een belangrijke informatiebron die ook digitaal te benaderen is via onze website.

Kennisbank & helpdesk

Over de website gesproken... RB.nl bevat achter de leden-inlog een waardevolle schat aan informatie. Met stip op één: onze actuele, fiscale kennisbank met RB Praktijkwijzers en -Notities, themadossiers, fiscale modellen, overeenkomsten, checklists, rekentools en meer. Met daarbij de gratis toegang tot excellente vakinformatie via de RB-helpdesk (Bureau Vaktechniek).

Vaktechnische specials

Ook fijn: de extra fiscale uitgaven en vaktechnische specials. Denk aan actuele e-learnings, zoals die voor de Basisopleiding Wwft, plus direct gebruiksklare modellen voor de schriftelijke vastlegging van Wwft-beleid. Met natuurlijk de Wwft-kwartaaltoets. Links en rechts krijg je hier ook waardevolle PE-punten cadeau.

Webinars en forum

Om volledig aan jouw PE-verplichting te voldoen, biedt het RB jou als ervaren fiscaal opleider een gevarieerd cursusaan-

bod, waarmee je – soms kosteloos, maar altijd tegen gereduceerd tarief – jouw kennis kunt updaten. In de (gratis) webinar RB Eindejaarstips, bespreken we traditiegetrouw alle fiscale wijzigingen mét concrete tips voor jouw adviespraktijk. Ook op andere momenten, waaronder Prinsjesdag, laat het RB van zich horen. En we kunnen met elkaar sparren op ons besloten forum, voor advies en ruggenspraak.

Podcasts

Verder kun je wekelijks een nieuwe aflevering van de RB Podcast beluisteren, waarin Sylvester Schenk diverse fiscaliteiten onder de loep neemt. Van Villataks en box 3 tot sport en cultuur; geen onderwerp blijft onbesproken.

Nieuwsalerts

En ontvang je al onze dagelijkse (of wekelijkse) nieuws-alerts in jouw mailbox? Met de laatste actualiteiten, meteen bij het ontbijt. Wie wil, kan zich ook aanmelden voor afzonderlijke nieuwsbrieven over de vereniging en over aanbod voor permanente educatie.

Ledenvoordelen extern

Ander aantrekkelijk aanbod vind je op de Ledenvoordeelpagina, met kortingen op software, vakliteratuur en onder andere verzekeringen. Kijk waar jij kunt besparen:



Ontmoeten en verbinden

Niet in klinkende munt uit te drukken zijn de kansen voor ontmoeten en verbinden, via Algemene Ledenvergaderingen en kenniscongressen. En de mogelijkheid om te klankborden met RB-commissies en communities. Het voorgaande is slechts een beperkte greep uit ons diverse aanbod voor jou als gewaardeerd lid. Verzeker jezelf ervan dat je voldoende gebruikmaakt van al dit moois! En mis je nog een voordeel? Kaart het dan aan bij accountmanagement@rb.nl



De suppletie – nog geen klare wijn

Zodra een ondernemer of zijn adviseur constateert dat in de afgelopen vijf kalenderjaren een fout is gemaakt in een btw-aangifte, waardoor te veel of te weinig is betaald, dient deze fout uit eigener beweging te worden gecorrigeerd middels een suppletie ex artikel 10a AWR. Bij niet (tijdig) voldoen aan deze verplichting ligt een fikse boete in het verschiet. Zelfs dat strafrechtelijke vervolging blijkt mogelijk. Belangrijk dus te weten wat nog tijdig is. In de praktijk was echter niet altijd even duidelijk binnen welke termijn deze verplichting moest worden nagekomen.

In artikel 15 Uitvoeringsbesluit OB 1968 werden meerdere termijnen genoemd. Zo moest een suppletie worden gedaan 'zodra' de belastingplichtige de onjuistheid constateerde en 'voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden.' De suppletie moest daarnaast ook 'zo spoedig mogelijk' gebeuren op de door de inspecteur aangegeven wijze. Wat deze tijds aanduidingen concreet inhielden, was niet nader uitgewerkt. Het noemen van meerdere termijnen heeft geleid tot rechtspraak¹ die Financiën kennelijk niet welgevallig was en aanleiding gaf om een duidelijke(re) termijn in te voeren.

Wel meer duidelijkheid over de termijn

Sinds 1 januari 2025 geldt dat een suppletie binnen acht weken na constatering van een fout moet worden ingediend.² Deze achtweken-termijn vervangt de voorwaarde dat de suppletie 'zo spoedig mogelijk' moet worden gedaan. Onveranderd blijft evenwel dat de suppletie nog steeds moet zijn gedaan voor het 'redelijkerwijs moet vermoeden' tijdstip. Deze aan de inkeerregeling ontleende voorwaarde is dus blijven bestaan.³ Volgens de toelichting moet de ondernemer suppleren 'voordat de eerste van de twee termijnen is verstreken'.

Gelet op de invoering van de toch al zeer korte termijn van acht weken, rijst de vraag waarom de inkeertermijn is blijven bestaan. De noodzaak daarvan zie ik niet en het lijkt me ook ongewenst dat een duidelijke termijn kan worden verkort door de mogelijkheid dat de inspecteur wellicht eerder op de hoogte kan zijn

geraakt van een onjuistheid in de aangifte. Hopelijk wordt in een dergelijk uitzonderlijk geval terughoudend omgegaan met beboeting.⁴ Overigens blijft nog wel de vraag hoe de inspecteur zal kunnen vaststellen wanneer exact is geconstateerd dat een onjuistheid heeft plaatsgevonden.

Geen duidelijkheid over de strafrechtelijke gevolgen

Gelijktijdig met deze aanpassing had het mijns inziens voor de hand gelegen dat ook ten aanzien van een andere vraag die volgt uit de strafrechtelijke jurisprudentie, klare wijn zou zijn geschonken. Bij de invoering van de suppletieverplichting in 2012 lijkt strafrechtelijke vervolging bij overtreding daarvan zeker niet de bedoeling van de wetgever te zijn geweest. Desalniettemin heeft het OM het strafrechtelijke arsenaal wel ingezet jegens 'niet-suppleerders'. In 2016 en 2017 heeft het niet doen van suppletie-aangiften btw geleid tot veroordelingen.⁵ In geen van die zaken is het verweer gevoerd dat strafrechtelijke vervolging op grond van de parlementaire geschiedenis en de wetssystematiek van artikel 10a AWR niet mogelijk is. In een zaak bij Rechtbank Overijssel uit 2018 kwam dat door de verdediging wel naar voren en is geoordeeld dat de wetgever niet heeft (willen) voorzien in de mogelijkheid van een strafrechtelijke vervolging van overtreding van artikel 10a AWR.⁶

Ook aandacht voor dit punt door de wetgever was dus welkom geweest! Duidelijk is in ieder geval wel dat (in beginsel) binnen acht weken na constatering, suppleren bestraffing op grond van artikel 10a AWR in welke vorm dan ook voorkomt.



Mr. Anneke Nuyens

De Bont advocaten/Fiscaal Instituut UvT

Noten

- 1 Rechtbank Zeeland-West-Brabant op 14 juli 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:4986.
- 2 Besluit van 18 december 2024 tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen en enige andere besluiten (Eindejaarsbesluit 2024), Stb. 2024, 441.
- 3 Zie artikel 67n AWR.
- 4 Dienaangaande doet de wetgever wel enige toezegging, zie Stb. 2024, 441, p. 67.
- 5 ECLI:NL:GHARL:2017:955; ECLI:NL:RBOBR:2016:5247; ECLI:NL:RBOBR:2016:5247.
- 6 Rechtbank Overijssel 26 november 2018, ECLI:NL:RBOVE:2018:5084. Zie ook Hof Den Bosch 4 juni 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:2102; het doen van een onjuiste suppletie is niet het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte ex artikel 69 AWR.

VRAAG

Onroerend goed en bedrijfsfusie

Mijn klant had een eenmanszaak met daarin een onderneming en onroerend goed. Het onroerend goed heeft stille reserves. De eenmanszaak met daarin het onroerend goed zijn eerst geruisloos ingebracht in een holding BV (100% aandelenbelang). De onderneming en het onroerend goed zijn vervolgens geruisloos uitgezakt naar een aparte onroerend goed BV (100% aandelenbelang). Daarna is het bedrijf geruisloos uitgezakt naar een werk BV (100% aandelenbelang). Het onroerend goed is achtergebleven in de onroerend goed BV. Er is niet tijdig een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting aangevraagd.¹

Voor het geruisloos uitzakken naar de onroerend goed BV en de werk BV willen we gebruik maken van de faciliteit van de bedrijfsfusie. De inspecteur weigert om de bedrijfsfusie toe te passen voor het uitzakken naar de onroerend goed BV. Mag de inspecteur hier de faciliteit van de bedrijfsfusie voor de vennootschapsbelasting weigeren?

ANTWOORD

Ja, helaas mag de inspecteur hier de faciliteit van de bedrijfsfusie voor de vennootschapsbelasting weigeren. Voor de toepassing van de bedrijfsfusie dient er sprake te zijn van overdracht van een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming.² In de paragrafen 3.1 en 3.1.1 van het besluit bedrijfsfusie³ wordt dit nader uitgewerkt. In die laatstgenoemde paragraaf wordt aangegeven dat bij de eerste inbreng alleen het niet voor dooroverdracht bestemde deel van de inbreng meetelt voor de beoordeling of sprake is van de vereiste inbreng van een onderneming of zelfstandig onderdeel daarvan.

In de situatie van de klant is dus de vraag of alleen het onroerend goed is aan te merken als een onderneming of een zelfstandig onderdeel ervan. Het besluit verwijst hierbij naar een arrest van de Hoge Raad van 30 november 2012.⁴ In dat arrest was er sprake van een reeds bestaande Beheer BV die een makelaardij inclusief bedrijfspand liet uitzakken naar een holding BV. De Holding BV liet de makelaardij uitzakken naar een aparte Makelaardij BV. Het bedrijfspand bleef hierbij achter in de Holding BV. De Hoge Raad besliste dat het de bedoeling van de Holding BV was geweest om de makelaardij direct in te brengen in de Makelaardij BV. Hierdoor konden de in de Holding BV ingebrachte activa, uitgezonderd het pand, functioneel gezien geen onderdeel vormen van een uit organisatorisch oogpunt onafhankelijke exploitatie door Holding BV. De Hoge Raad verwees in zijn

arrest naar het begrip 'tak van bedrijvigheid' in de Fusierichtlijn. De faciliteit van de bedrijfsfusie werd geweigerd voor de inbreng door Beheer BV in de Holding BV.

Hoe het dan wel moet, staat beschreven in paragraaf 11.2 van de RB Notitie 'Uitzakking via een bedrijfsfusie'.⁵ Daarin staat letterlijk: 'Wat betekent dit voor een herstructurerings-traject waarbij een IB-ondernemer zijn onderneming met vastgoed geruisloos wil omzetten in een drietrapsraket (Holding BV, Vastgoed BV en Werkmij BV)?:

1. de ondernemer brengt zijn IB-onderneming in een Holding BV met de faciliteit van de geruisloze omzetting ex art. 3.65 Wet IB 2001;
2. vervolgens stoot de Holding BV de gehele onderneming (inclusief vastgoed) door naar Vastgoed BV met de faciliteit van de bedrijfsfusie ex art. 14 Wet VPB 1969;
3. waarna Vastgoed BV de onderneming zonder vastgoed laat uitzakken naar Werkmij BV, waarbij deze uitzakking plaatsvindt met de fiscale faciliteit van de fiscale eenheid ex art. 15 Wet VPB 1969. Dat mag geen tweede bedrijfsfusie of juridische splitsing zijn.'

Denk bij de fiscale eenheid wel aan artikel 15ai Wet Vpb 1969. En let verder bij herstructureringen op de mogelijke aspecten voor de overdrachtsbelasting.

Voor meer informatie over de inbreng in een BV zie de RB Notities over dit onderwerp en de Inbreng Modellen op de website van het RB.

Noten

- 1 Artikel 15, lid 9, Wet Vpb 1969.
- 2 Artikel 14, lid 1, Wet Vpb 1969.

- 3 Besluit van 12 augustus 2022, Staatscourant 2022, 22281.
- 4 Hoge Raad, 30 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV7390.
- 5 RB Notitie Uitzakking via een bedrijfsfusie van 4 april 2022

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



Mr. Dick Roemeling RB
Bureau Vaktechniek

2000 co-eigenaren

zoeken fiscalisten die vraagstukken vertalen naar voordelen

Bij aaff werken 2000 co-eigenaren die samen de koers bepalen. Bij ons geen dichte deuren, maar samen ondernemen, pionieren en bouwen. Bij aaff werk je met je hoofd, én met je hart. Onze ambitie? Hét duurzaamste accountancy- en advieskantoor van Nederland zijn. Met een indrukwekkende score in onze certificering tot B Corp zijn we goed op weg.

Vraagstukken vertalen naar voordelen. Dat doe je hier samen. Met 2000 co-eigenaren én op 50 vestigingen in Nederland.

Samen bouwen
aan de toekomst?
**Word co-eigenaar
bij aaff.**



← Scan de QR-code
of ga naar **werkenbijaaff.nl**

aaff. Overal van
betekenis



2^e Dag van de Accountant & Fiscalist

3x de 'S' van lijfrente van Evi van Lanschot

-  **Woensdag 16 april 2025**
-  **14.00 - 19.00 uur**
-  **Deelname is kosteloos**
-  **Beethovenstraat 300, Amsterdam**
(bij station Amsterdam-Zuid)

Op deze middag wordt u bijgepraat over de drie S'en van lijfrente. Onze experts mr. Hanneke Kroonenberg RB en drs. Patrick Fransen RB van onze Evi Academy nemen u mee in de wonderde wereld van de lijfrente. Op het programma staan de onderwerpen: Scheiden, Schenken en Sterven. Ook gaan we in op het opbouwen van vermogen in box 1, box 2 en/of box 3. En natuurlijk zorgen we ook voor een andere belangrijke S: de Smaakpapillen.

Programma

- | | |
|-----------|--|
| 14.00 uur | Ontvangst |
| 14.30 uur | Welkomwoord Chris Zegers, Managing Director Evi van Lanschot |
| 14.40 uur | Scheiden en lijfrente door Patrick Fransen |
| 15.40 uur | Voorgerechtje |
| 16.00 uur | Schenken en Sterven door Hanneke Kroonenberg |
| 17.00 uur | Hoofdgerechtje |
| 17.20 uur | Afsluiten van een lijfrente door Patrick Fransen |
| 18.20 uur | Afsluiting Chris Zegers |
| 18.30 uur | Koffie/thee met iets lekkers, aansluitend borrel |

U krijgt een bewijs van deelname. Het RB heeft 3 fiscale punten geaccrediteerd. Voor andere organisaties moet u zelf nagaan of uw deelname PE-punten oplevert. Neem voor vragen contact op met Simone via s.baars@evivanlanschot.nl.



Meld u aan via de QR-code
of ga naar evivanlanschot.nl/dagaccountantapril25

Wegens succes geprolongeerd!

'Het programma was een
waardevolle aanvulling
voor mijn kennis'

'Bijzonder leerzaam en
praktisch gericht'

