

HET Register

Vakblad van het Register Belastingadviseurs

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■

oktober 2024 | nummer 5



Aansprakelijkheid van de belastingadviseur in relatie tot box 3

Anticiperen op de aanstaande uitwisseling van informatie over cryptobezit

Het einde van de waarnemer als zzp'er?

Proceskosten, griffierechten en immateriële schadevergoeding

Bronbelasting geldt niet alleen in exotische situaties

Colofon

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

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

Redactieraad

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

Eindredactie

Drs. Wilma Straathof
E-mail: wstraathof@rb.nl

Uitgever

Register Belastingadviseurs
E-mail: communicatie@rb.nl

Rubriek Jurisprudentie en Wetgeving
Fiscaal up to Date, Dordrecht

Advertenties

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

Jaargang 15, oplage 7.500

Vormgeving
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 2024/5



Redactiecolum – Het bloed kruipt...

■ 5

Mr. dr. S.M.H. Dusarduijn RB

Kort & Bondig

■ 6

Aansprakelijkheid van de belastingadviseur in relatie tot box 3

■ 10

Mr. D.C. Theunis

Anticiperen op de aanstaande uitwisseling van informatie over cryptobezit

■ 16

Mr. R.J. de Jong

Het einde van de waarnemer als zzp'er?

■ 21

M. Rolloos MFP RB

Gastcolumn – Is die heffing reëel?

■ 27

Mr. H.M. Klooster RB

Proceskosten, griffierechten en immateriële schadevergoeding

■ 28

Mr. ing. B.J.B. Boersma RB

Bronbelasting geldt niet alleen in exotische situaties

■ 32

RB-commissie Internationaal

Jurisprudentie en wetgeving

■ 35

Hoe blijft de RB fiscaal up-to-date?

■ 40

Het Verenigingsnieuws

■ 43

Dag van de Accountant & Fiscalist

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

 **Dinsdag 19 november 2024**

 **14.00 - 19.00 uur**

 **Deelname is kosteloos**

 **Leonardo da Vinciplein 60, 's-Hertogenbosch**
(parkeergelegenheid aanwezig)

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 wondere 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. Tussen de sessies door worden verschillende gerechten en drankjes geserveerd.

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. Bij het RB zijn 3 PE-punten algemeen in aanvraag. Voor andere organisaties moet u zelf nagaan of uw deelname PE-punten oplevert. Voor vragen neem contact op met Simone via s.baars@evivanlanschot.nl



Meld u aan via de QR-code
of ga naar evivanlanschot.nl/dagaf2024



Het bloed kruipt...

Net als in de mode beheersen gestaag terugkerende trends ook het fiscale denken. Zo'n hardnekkige *diehard* is het dispuut over de erfbelasting. Aan de vooravond van de immense vermogensoverdracht door de 'boomer'-generatie staat deze belasting volop in de schijnwerpers. Fervente tegenstanders van de als 'sterftaks' geportretteerde heffing betogen verbolgen dat de overledene tijdens leven al genoeg belasting betaald zou hebben. Hinderlijke denkfout in hun redenering is het incorrecte belastingsubject: erfbelasting wordt niet geheven van degene die nalaat, maar van de ontvanger. Het is geen *sterf*belasting maar een *ontvangst*belasting met als belastingobject het 'vers' verkregen geld. Deze draagkrachtverhoging kan, mag en moet ook daarom worden belast; ook nieuw verkregen arbeidsinkomen wordt immers in de heffing betrokken. Waar echter een doorsneemens werkt voor zijn arbeidseuro's, levert de erfgenaam geen enkele inspanning voor het ontvangene. Zo is voor een kind-erfgenaam het antwoord op de vraag óf en hoeveel hij erft afhankelijk van de locatie van zijn wieg. Voor wie niet gelooft in karmische reïncarnatie¹, vereist die toevalstreffer geen eigen inzet. Een erfenis is dus on-verdiend. Toch wordt arbeidsinkomen (37,5-49,5%) veel zwaarder belast dan deze prestatievrij verkregen erfenis. Afgezien van scheefwerkende BOR-regelingen wordt in directe familieverbanden slechts 10-20% erfbelasting geheven over het bedrag boven de vrijstelling. Het merendeel van grote nalatenschappen blijft daardoor honkvast in bezit bij vermogende families. Zo houdt het lage familietarief de vermogensongelijkheid in stand.

Ter rechtvaardiging voor dit tarief wordt vaak gewezen op de 'maatschappelijke beleving' van de (veronderstelde) 'familie-eigendom'. In dat denken wordt het familiebegrip beperkt tot biologisch met elkaar verbonden personen, met als belangrijkste bouwsteen het kerngezin (ouders en kinderen). De onderlinge band tussen deze naaste verwanten wordt gezien als onverbreekelijk: de 'stem des bloeds' zou zich altijd laten gelden. Die in het erfbelastingtarief weerspiegelde gehechtheid aan de bloedband is historisch verklaarbaar, maar de huidige tijd knaagt aan deze mythe. Onze wereld toont met regenboogfamilies en samengestelde gezinnen kleurrijke varianten van verbintenissen waarbij – in strikt biologische zin – niet altijd sprake is van bloedjes-van-kinderen. Testamentaire voorzorgsmaatregelen zijn nodig om dit verwant-voelend kroost uit het derdentarief (30-40%) te kunnen houden, terwijl ook bij biologische kinderen discussie ontstaat (zie bijvoorbeeld ECLI:NL:HR:2024:1130).

Daarnaast hebben steeds meer mensen een zelfverkozen familie. Ook al kruipt het bloed niet waar het gaan kan, het bestaan van de uitdrukking 'van je familie moet je het hebben' is veelzeggend. Voor veel mensen zijn de banden met hun alternatieve familie aanzienlijker sterker en waarachtiger dan biologische verbindingen. Ook dan is het logischer om het vergaarde eigen vermogen juist buiten de bloedband na te laten. Hoewel ieder mens vrij is in die keuze, wordt die keuzevrijheid tot nalaten sterk verwaterd door het derden-tarief in de erfbelasting.

Op dit punt blijkt buurland België vooruitstrevender met wettelijke mogelijkheden voor vererving buiten het conventionele familiedomein. Op grond van een faciliteit met de toepasselijke naam 'vriendenerfenis' kunnen 'verwanten' die niet door bloedbanden zijn verbonden tot een bepaald bedrag erven tegen het lage partnertarief in de erfbelasting. Dat Vlaamse 'gunsttarief' van de vriendenerfenis lijkt het ei van Columbus voor een wereld met schuivende relationele panelen. Introductie van deze faciliteit met daaraan gekoppelde voorwaarden zou echter onze successiewetgeving aanzienlijk compliceren. Een onmiskenbaar betere oplossing is om de tarieven in de erfbelasting gelijk te schakelen. Dat opent niet alleen de weg naar laagbelaste vriendenerfenissen maar voorkomt ook discussies over biologische bloedverwantschap. Een oplossing die je pas gaat zien als je het doorhebt, zoals een vaderlandse filosoof ooit opmerkte.

Mr. dr S.M.H. Dusarduijn RB
Sonja Dusarduijn is universitair hoofddocent bij het Fiscaal Instituut Tilburg, auteur voor de Cursus Belastingrecht/VakstudieNieuws en lid van de redactie van Het Register en van het Maandblad Belasting Beschouwingen.



1 Alleen boeddhisten geloven dat de ongeboren ziel zijn eigen geboorte-omstandigheden kiest.



't Ontbrekende puzzelstukje voor breed inzetbaar en deskundig fiscaal personeel!

De RB Academy bestaat uit 5 leerlijnen.
Dit zijn 5 programma's, waarvan één
specifiek aansluit op de fiscale achtergrond
en ervaring van jouw medewerker(s).



Start op ieder moment met deze
modulaire opleiding;



Leer van de beste docenten,
klassikaal en/of digitaal;



Binnen 2 jaar klaargestoomd voor
de praktijk;



Meer kennis en breed inzetbaar.



Meer informatie?

Scan de QR-code of ga naar www.rb.nl/rbacademy

Kort & Bondig

Brussel wil met nieuwe wet schimmigheid rondom crypto's wegnemen

Rammelende bedrijfsmodellen, oplichting en georganiseerde misdaad. Het zijn begrippen die in het verleden dikwijls in verband werden gebracht met de crypto-sector. De Europese Unie wil daar met de invoering van een nieuwe wet een eind aan maken. De wet moet consumenten meer bescherming bieden zonder het innovatieve karakter van de sector te beknotten.

Concreet wil de EU dat voor elkaar krijgen met de 'Markets in Crypto Assets Regulation', naar de Engelse vertaling voor een nieuwe wet voor de cryptomarkt (Wet Mica). Iets valt onder de crypto-paraplu als het afhankelijk is van zogenoemde distributed ledger-technologie (DLT), beter bekend als de blockchain. Blockchains zijn virtuele grootboeken waarop precies te volgen is waar en wanneer een transactie heeft plaatsgevonden.



De ontwikkelaars van blockchains beloven vaak absolute transparantie, maar in de praktijk werkt het vaak niet zo. Want hoewel alle transacties zichtbaar en traceerbaar zijn, is het moeilijk te achterhalen door wie ze worden uitgevoerd. Wie in het reguliere financiële stelsel geld wil overmaken, moet zich bij een bank identificeren als bonafide rekeninghouder. In het cryptostelsel is identificatie niet altijd nodig en daarom wordt de technologie regelmatig gebruikt door criminelen om geld wit te wassen.

Zie: www.dnb.nl/algemeen-nieuws/nieuws-2024/met-nieuwe-wet-wil-brussel-schimmigheid-rondom-crypto-s-wegnemen/



■ Bron: nieuwsbericht Nederlandsche Bank, 4 juli 2024.



Intermediardagen 2024

De Belastingdienst nodigt fiscaal dienstverleners uit om kennis te delen, te netwerken en inspiratie op te doen tijdens de Intermediardagen. Experts van de Belastingdienst informeren u tijdens deze dagen niet alleen over het belastingplan, maar ook over andere relevante onderwerpen.

De Intermediardagen vinden plaats van 5 november tot en met 2 december op acht verschillende locaties, waarvan als proef ook enkele malen in de ochtend wordt gestart. Liever online deelnemen? Dat kan op 16, 17 of 18 december. Als u als fiscaal dienstverlener uw werk kwalitatief wilt verbeteren en

geïnteresseerd bent in de laatste ontwikkelingen rond de belastingplannen, dan mag u de Intermediardagen niet missen. De Belastingdienst hecht veel waarde aan de relatie met u en kijkt ernaar uit u te ontmoeten tijdens de verschillende sessies, of op de informatiemarkt.

Aanmelden

De inschrijving start in oktober. Aanmelden kan via intermediardagen.nl. Hier vindt u ook het programma. Leden van Forum Fiscaal Dienstverleners ontvangen automatisch een e-mail met de uitnodiging.

■ Bron: nieuwsbericht Belastingdienst, 17 september 2024.



WIJ HEBBEN DE KENNIS, JIJ SCOORT DE PUNTEN!

DE BAL LIGT BIJ JOU

NATIONAAL CONGRES BELASTINGZAKEN 2024

Vrijdag 15 nov 2024 | 09:30 - 16:45 | Van der Valk - Utrecht | RB: 6 PE-punten

MASTERCLASS PILLAR 2 - WET MINIMUMBELASTING 2024 (PIJLER 2)

Donderdag 21 nov 2024 | 10:00 - 16:00 | Landgoed Groot Kievitsdal - Baarn

RB: 5 PE-punten | Met mr. Suniel Pancham en Ying Than

CONGRES ESTATE PLANNING 2024 - ESTATE PLANNING EN INKOMSTENBELASTING

Vrijdag 22 nov 2024 | 10:00 - 17:15 | Van der Valk - Veenendaal | RB: 5,5 PE-punten

MASTERCLASS BOX 3 - VEILIG DOOR HET OVERBRUGGINGSSTELSEL

Woensdag 11 dec 2024 | 13:00 - 17:15 | Landgoed Groot Kievitsdal - Baarn

RB: 4 PE-punten | Met Nick van Bommel



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

Sdu

Fiscale regeling voor R&D blijft

Sinds 1994 kent Nederland de Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk. Dit is een fiscale regeling om research en development te bevorderen. Op Prinsjesdag is bekendgemaakt dat in het Belastingplan 2025 geen veranderingen staan voor de WBSO-voorwaarden en WBSO-parameters. In 2025 is € 1,582 miljard beschikbaar

voor de WBSO. Het WBSO-budget wordt vanaf 2025 verhoogd om de parameters gelijk te houden. Jaarlijks helpt WBSO zo'n 20.000 ondernemingen, waarvan 97 procent tot het midden- en kleinbedrijf behoort.

■ Bron: nieuwsbericht RVO, 19 september 2024.



Zie: www.rvo.nl/subsidies-financiering/wbso#wbso-in-het-kort

Belastingdienst lanceert Handboek scheiden

Op het Forum Fiscaal Dienstverleners (FFD) van de Belastingdienst staat sinds september het Handboek Scheiden. Deze publicatie is ontstaan op initiatief van het Platform Versterking Vaktechniek, waaraan verschillende kennisc groepen van de Belastingdienst hebben bijgedragen. Fiscaal dienstverleners vinden hier informatie voor veel situaties waar zij in hun praktijk en bij de aangifte van klanten tegenaan kunnen lopen. Het doel van deze publicatie is om de fiscale consequenties van de meest uiteenlopende, maar vaak voorkomende situaties bij echtscheiding of uit elkaar gaan, toegankelijker te maken. Om dit ruim bekend te maken is deze informatie op het openbare gedeelte van het FFD geplaatst, zodat u uw klanten hier ook naar kunt verwijzen.

Zie: www.ffd.pleio.nl/news/view/6da5b130-9f01-4835-b9b0-9f2ab9d9573c/handboek-scheiden-gelanceerd

■ Bron: nieuwsbericht Belastingdienst, 13 september 2024.



De praktijk in de Kamer!

Een aantal ondernemers en branche-vertegenwoordigers, waaronder Vincent de Jong en Ralph Rijnders van Register Belastingadviseurs, schoof donderdag 12 september aan bij de Kamercommissie voor Economische Zaken. Daar spraken zij over ondernemerschap, regeldruk en hun verwachtingen van het nieuwe kabinet. Op uitnodiging van MKB-Nederland.

Aanbevelingen voor betere mkb-financiering

Menno Snel heeft in zijn rol van gezant mkb-financiering zijn aanbevelingen overhandigd aan EZ-minister Dirk Beljaarts. Dit is een eerste stap gezet om financiering (tot 1 mln) voor ondernemers in het mkb beter beschikbaar en bereikbaar te maken. De rapportage borduurt voort op het nationaal convenant mkb-financiering dat vorig jaar op initiatief van de ondernemersorganisatie en in samenwerking met alle relevante financieringspartijen in Nederland tot stand is gekomen. Zo doet Snel voorstellen om de funding van non-bancaire financiers te verbeteren en garantieregelingen vanuit de overheid met name te richten op het kleinere

mkb omdat daar de meeste toegevoegde waarde zit voor dit instrument.

■ Bron: nieuwsbericht MKB-Nederland, 10 september 2024.



Zie: www.mkb.nl/artikelen/aanbevelingen-gezent-goede-eerste-stap-naar-betere-mkb-financiering

Aansprakelijkheid van de belastingadviseur in relatie tot box 3

In hoeverre kunnen belastingplichtigen met succes hun belastingadviseur aansprakelijk stellen voor eventuele (belasting)schade? Civielrechtelijk zijn hier normen voor. In het kader van de box 3-problematiek, die bij veel betrokkenen voor onzekerheid zorgt, zijn hier veel vragen over. Dit artikel past enkele civielrechtelijke normen toe op de box 3-problematiek. Waar begint en eindigt in deze de zorg- en informatieplicht? Welke verweren zijn er tegen aansprakelijkheid? En hoe om te gaan met eventuele aansprakelijkheid?



mr. D.C. Theunis
Danny Theunis is advocaat beroepsaansprakelijkheid en tuchtrecht bij Blaisse in Amsterdam. Hij staat belastingadviseurs en hun organisaties bij en adviseert in het kader van tuchtklachten en aansprakelijkheidsclaims.

De kwestie 'box 3' staat intussen bijna synoniem aan rechtsonzekerheid. Onzekerheid voor belastingplichtigen, onzekerheid voor de Belastingdienst, onzekerheid voor de wetgever, onzekerheid voor rechtbanken en gerechtshoven en onzekerheid voor belastingadviseurs en hun organisaties.

Deze onzekerheid vindt in zekere zin zijn oorsprong in het Kerstarrest.¹ Hierin oordeelde de Hoge Raad over de forfaitaire box 3-heffing zoals die sinds 2017 gold. Een heffing naar een forfaitair voordeel uit sparen en beleggen hoger dan het werkelijk behaalde rendement leidt volgens de Hoge Raad tot een schending van het eigendomsrecht en van het recht gevrijwaard te blijven van discriminatie.²

Vervolgens kwam de wetgever met herstelwetgeving, die bestond uit de Wet rechtsherstel box 3³ ('de Herstelwet'), die op 28 december 2022 in werking trad (met terugwerkende kracht tot 1 januari 2017) en de Overbruggingswet box 3⁴ ('de Overbruggingswet'), die op 1 januari 2023 in werking is getreden. De Hoge Raad trok deze herstelwetgeving omver in zijn arresten van 6 juni 2024 ('de 6-juni-arresten').⁵ Deze wetten schenden ook weer het verdragsrechtelijke discriminatieverbod en het eigendomsgrondrecht in de gevallen waarin het forfaitaire rendement hoger is dan het werkelijke rendement. Vervolgens paste de Hoge Raad op 14 juni 2024 de op 6 juni 2024 geschetste kaders toe in enkele uitspraken.⁶ Hiermee is de onzekerheid nog niet teneinde. Diverse fiscale vragen rijzen over de hierin door de Hoge Raad gegeven benadering (op hoofdlijnen) van het werkelijk rendement op basis waarvan de box 3-heffing dient te worden bepaald.⁷ Daarnaast rijst op hoger niveau de

vraag in hoeverre ook niet-bezwaarmakers ter zake van de tijdvakken 2017 en volgende recht hebben op compensatie. Daarover lopen intussen diverse procedures (de zogenoemde massaal bezwaar plus-procedures)⁸, waarvan de uitkomsten zich nog (lang) niet aandienen. In het verlengde van deze onzekerheden blijft ook de vraag boven de markt hangen of en in hoeverre belastingplichtigen met succes hun belastingadviseur aansprakelijk kunnen stellen voor eventuele (belasting) schade.

In dit artikel bespreek ik enkele aspecten van civielrechtelijke aansprakelijkheid van belastingadviseurs en pas die toe op de Box 3-problematiek. Ik refereer daarbij ook aan een vonnis van de rechtbank Rotterdam van 28 augustus 2024. Daarin oordeelde de rechtbank over civiele aansprakelijkheid van een adviseur die voor 2017 en 2018 wel en voor 2019 en 2020 geen bezwaar had ingediend tegen de box 3-heffing voor de betreffende eiser.⁹ Ik richt mij hieronder op de tijdvakken vanaf 2017, toen het forfaitaire box-stelsel gold zoals dat door de Hoge Raad is beoordeeld in het Kerstarrest en daarna is genuanceerd met de Herstelwet en de Overbruggingswet.

Normen voor civielrechtelijke aansprakelijkheid

Een belastingadviseur dient als opdrachtnemer jegens zijn cliënten de zorg van een goed opdrachtnemer in acht te nemen (art. 7:401 BW). De belastingadviseur dient als beroepsbeoefenaar de zorgvuldigheid te betrachten die van een redelijk bekwaam en redelijk handelend vakgenoot mag worden verwacht. De in acht te nemen zorg wordt dus bepaald aan de hand van

een hypothetische persoon die als maatstaf dient (de 'maatman').¹⁰ Wat deze zorgplicht in het concrete geval inhoudt, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval.¹¹ Voor de invulling van de zorgplicht is allereerst bepalend de concrete overeenkomst.¹² Daarnaast zullen de aard van de opdracht en de aard en ernst van de bij de opdracht betrokken belangen van de opdrachtgever invloed uitoefenen op de vereiste mate van zorg.¹³ De branche, het beroep of de persoon van de opdrachtnemer kunnen ook van belang zijn. Verder kan ook de persoon van de opdrachtnemer een rol spelen bij de invulling van de zorgplicht.¹⁴

Van een belastingadviseur mag worden verwacht dat hij op de hoogte is van de actuele stand van de relevante wetgeving, jurisprudentie en literatuur, dat hij zijn advisering daarop afstemt en dat hij daarbij rekening houdt met de op dat moment bekende en kenbare feiten en omstandigheden.¹⁵ Dit betekent bijvoorbeeld dat belastingadviseurs zich bewust dienen te zijn geweest van de wijziging van de wijze van massaal bezwaar per 1 januari 2017. Dit betekent echter niet dat van de belastingadviseur kan worden verlangd dat hij ook steeds alle mogelijke toekomstige ontwikkelingen voorziet en bij zijn advisering betreft.¹⁶ Hij hoeft ook niet te wijzen op fiscale faciliteiten die weliswaar in theorie van toepassing zouden kunnen zijn maar waarvan redelijkerwijs valt uit te sluiten dat zij in de gegeven omstandigheden voor toepassing in aanmerking komen.¹⁷

Zo is goed verdedigbaar dat een belastingadviseur in beginsel geen rekening hoeft te houden met een wetswijziging als die op basis van bestendige jurisprudentie en in de heersende literatuur in redelijkheid niet is te voorzien. Dit geldt in principe ook voor een wijziging van bestendige rechtspraak en de mogelijkheid van ingrijpen door de rechter in wetgeving. Er worden altijd wel diverse procedures gevoerd waarin bijvoorbeeld wordt betoogd dat de wet wordt geschonden of dat de wet in strijd is met internationaal recht. Dat betekent op zichzelf evenwel niet dat de belastingadviseur ook altijd rekening moet houden met de mogelijkheid dat de rechter dat betoog (in theorie) kan volgen. Nog daargelaten dat van de belastingadviseur niet kan worden gevergd te weten dat zo'n procedure ergens in Nederland wordt gevoerd. Dat ligt immers niet voor de hand omdat een procedure vaak pas algemeen kenbaar is nadat uitspraak is gedaan en is gepubliceerd. Daarbij komt dat niet alle uitspraken worden gepubliceerd. En de belastingadviseur de uitspraak al kent, moet hij nog beoordelen in hoeverre die uitspraak standhoudt. In de eerste plaats rijst dan de vraag of die uitspraak zelf standhoudt bij eventueel hoger beroep en eventuele cassatie. En als dat het geval is, dan is de vraag in hoeverre die uitspraak precedentwerking heeft en gemeengoed zal worden voor andere gevallen (wat bijvoorbeeld minder voor de hand ligt bij uitspraken van een rechtbank of een gerechtshof en meer voor de hand ligt bij uitspraken van de Hoge Raad).

De belastingadviseur moet verstandig adviseren, maar van hem wordt geen alwetendheid of voorspellende gave verwacht.

Daarbij dient ook te worden bedacht dat een procedure niet primair hoeft te zijn bedoeld voor een beslissing in het betreffende individuele geval, maar ook kan zijn bedoeld om de wetgever aan te sporen tot een wetswijziging. Dit is ook wat de Bond voor Belastingbetalers wilde met de procedure die uiteindelijk leidde tot het Kerstarrest.¹⁸ Als dat het doel is van de procedure, dan is de uitspraak zelf niet zo relevant omdat de wetswijziging van de wetgever moet komen en niet door de rechter wordt bewerkstelligd. Kortom, de belastingadviseur moet verstandig adviseren, maar van hem wordt geen alwetendheid of voorspellende gave verwacht.

Spontaan advies en informatieplicht

De zorgplicht kan ook meebrengen dat de opdrachtnemer de opdrachtgever spontaan (ongevraagd, zonder adviesopdracht) dient te informeren over (en eventueel te waarschuwen voor) bepaalde mogelijkheden of risico's. Of een dergelijke 'spontane' verplichting aan de orde is, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval¹⁹, waaronder de kenbare relevantie van de informatie voor de klant²⁰ en de vraag of eerder adviezen zijn gevraagd en wat daarvan de omvang was.²¹ Een adviseur hoeft ook niet voor ieder denkbaar risico te waarschuwen.²² Hierbij zijn met name van belang de kans dat het risico zich zal voordoen²³ (of in termen van bezwaar: de kans op succes) en de omvang van het risico (succes).²⁴ Het is evident dat een belastingadviseur anders dient te handelen bij een zeer kleine kans op



Dat de Hoge Raad in het Kerstarrest, na 1,5 jaar, van deze eigen lijn terugkwam, viel dan ook voor belastingadviseurs niet te voorzien.

succes dan bij een reële kans op een goed resultaat. Hetzelfde geldt voor de omvang van het risico. Zo dient de belastingadviseur anders te handelen voor cliënten die een hoger risico lopen – zoals klanten met een hoog box 3-vermogen – dan voor cliënten bij wie het risico veel lager is (bijvoorbeeld omdat zij een laag box 3-vermogen hebben). Die kans op succes hangt ook samen met de omvang van het risico als een soort kosten-batenanalyse. Een kleine kans op het voorkomen of beperken van hoge schade leidt sneller tot een spontane adviesplicht dan dezelfde kleine kans op succes bij een laag box 3-vermogen. Of een spontane adviesplicht geldt en zo ja, hoe ver die reikt, kan ook niet los worden gezien van de kosten en de vraag of de klant bereid zal zijn voor ongevraagde adviezen te betalen, die al snel duur zijn in vergelijking met de opdracht. A-G Huydecoper wijst er bijvoorbeeld op dat klanten vaak niet zitten te wachten op ongevraagde adviezen en zich beklagen ‘over een al te ver doorgevoerde ijver’ van hun adviseurs, waarbij ook een rol speelt dat die ijver een prijskaartje heeft.²⁵ De informatieverplichting strekt ertoe de klant in staat te stellen goed geïnformeerd te beslissen (‘informed consent’).²⁶ Die informatie heeft betrekking op verschil-

lende aspecten, zoals de kans op succes, de omvang van de met (massaal en/of individueel) bezwaar gemoeide kosten, de hoogte van het te behalen voordeel. Overigens hoeft die informatie/waarschuwing niet altijd specifiek op de individuele klant te worden toegespitst. Soms kan worden volstaan met een algemene waarschuwing die bijvoorbeeld in een nieuwsbrief wordt vervat; in andere gevallen kan wellicht (tevens) een meer (pro) actieve benadering van de belastingadviseur worden geleverd (actief aanschrijven en/of navraag doen bij bepaalde klanten). Dit verschilt van geval tot geval, waarbij onder meer relevant is de geschiedenis met de betreffende klanten (lezen zij de nieuwsbrief), de opvolging die de klanten eerder aan vergelijkbare wijzen van kennisgeving hebben gegeven, de plaats en duidelijkheid van de waarschuwing in een nieuwsbrief (is die prominent onder de aandacht gebracht of moet je veel doorklikken) en het kennisniveau van de klanten (begrijpen zij de waarschuwing en consequenties).

De zorgplicht vindt een begrenzing in de eigen verantwoordelijkheid van de klant. Soms mag de belastingadviseur erop vertrouwen dat de klant bepaalde risico’s en/of mogelijkheden al kent, bijvoorbeeld omdat deze voor de hand liggen.²⁷

Rechtsherstel Kerstarrest was niet te voorzien

Als we bovenstaand toetsingskader nader toepassen op de Box 3-problematiek, dan rijst allereerst de vraag of voor belastingadviseurs in redelijkheid was te voorzien dat de Hoge Raad zou omgaan door i) het stelsel vanaf



2017 in strijd te oordelen met het eigendomsrecht en discriminatieverbod en ii) zelf te voorzien in rechtsherstel. Ik meen dat dit voor de maatman-belastingadviseur in redelijkheid niet was te voorzien.²⁸ Ik wijs daarbij op de chronologie van de ontwikkelingen.

- De Hoge Raad heeft over het oude stelsel van eveneens forfaitaire box 3-heffing zoals dat gold tussen 2001 en 2017 tot aan de inwerkingtreding van het nieuwe box 3-stelsel in 2017 bij herhaling geoordeeld dat dit in principe niet leidde tot een schending van het eigendomsrecht.²⁹
- Vervolgens is de wet gewijzigd en is per 1 januari 2017 een nieuwe box 3-heffingssysteem geïntroduceerd (met een 'vermogensmix' voor verschillende typen vermogen).
- Ná de inwerkingtreding van het nieuwe stelsel vanaf 2017 oordeelde de Hoge Raad vervolgens in 2019 en 2020 over het oude stelsel dat de heffing van box 3 (ter zake van de jaren 2013, 2014 en 2015) op stelselniveau een schending vormt van het eigendomsrecht indien het nominaal zonder (veel) risico's gemiddeld haalbare rendement voor deze jaren lager is dan 1,2%.³⁰ Dit had evenwel geen betrekking op het nieuwe stelsel. Van een relatief nieuwe wet, die het gehele wetgevingstraject (Raad van State, Tweede Kamer, Eerste Kamer) heeft doorlopen, hoeft men in het algemeen niet te verwachten dat die in strijd is met Europees recht, zeker niet indien over vermeende strijdigheid van het op dat moment vigerende stelsel al meermaalen tot aan de Hoge Raad is geprocedeerd en de Hoge Raad heeft bevestigd dat dat stelsel niet in strijd is met art. 1 EP EVRM. Belastingadviseurs mogen er in het algemeen ook op vertrouwen dat de wet voldoet, zeker in het licht van het voorgaande.
- Daarnaast viel niet te voorzien dat de Hoge Raad in geval van strijdigheid in het Kerstarrest zelf zou voorzien in rechtsherstel (en dat bovendien zonder de procedure te verwijzen naar een ander hof³¹). In het algemeen mag men er ook op vertrouwen dat de wetgever door de rechter geconstateerde gebreken zelf binnen afzienbare tijd herstelt.³² Dat dit uiteindelijk niet het geval bleek, was in redelijkheid ook niet voor de belastingadviseur te voorzien, mede nu de wetgever zowel in 2019 als in 2020 bezig was met hervorming van het box 3-stelsel.³³ Bovendien had de Hoge Raad daarover eerder in twee arresten, in 2019 en 2020, duidelijk overwogen dat indien het gaat om een rechtstekort waarin niet kan worden voorzien zonder op stelselniveau keuzes te maken, die niet voldoende duidelijk uit de wet zijn af te leiden, de rechters ten opzichte van de wetgever terughoudendheid past bij het voorzien in zon rechtstekort op stelselniveau. Voor het ingrijpen van de rechter is in beginsel geen plaats, tenzij een individuele belastingplichtige in strijd met art. 1 EP EVRM wordt geconfronteerd met een individuele en buitensporige last.³⁴ Kortom, dat de Hoge Raad in het Kerstarrest, na 1,5 jaar, van deze eigen lijn terugkwam, viel dan ook voor belastingadviseurs niet te voorzien.

Welke optie de belastingadviseur ook kiest, zaak is de aansprakelijkstelling direct na ontvangst te (laten) melden bij de beroepsaansprakelijkheids-verzekeraar.

Verweren tegen vermeende aansprakelijkheid

Nu niet was te voorzien dat de Hoge Raad zou omgaan en zelf rechtsherstel zou toepassen, hadden belastingadviseurs hun klanten ook niet zonder meer hoeven wijzen op de (zeer kleine) kans op succes in die procedure en de precedentwerking die daarvan achteraf bleek uit te gaan. Zonder rechtsherstel door de rechter zou bezwaar zinloos zijn geweest³⁵ en wel kosten hebben meegebracht. De kosten zouden dan al snel niet in relatie staan tot het verwachte (meest positieve) resultaat. Er was dus weinig aanleiding klanten hierop actief te wijzen. In deze zin oordeelde de rechtbank Rotterdam ook in een recent vonnis van 28 augustus 2024.

De rechtbank overwoog: *'De vraag is inderdaad of het wijzen op de mogelijkheid om bezwaar te maken tegen de vermogensrendementsheffing, gelet op de toen geldende jurisprudentie en de geringe slagingskans, wel van een redelijk bekwaam en redelijk handelend adviseur mocht worden verwacht.'*³⁶ Dit verweer bood de betreffende adviseur evenwel geen soelaas, nu hij voor 2017 en 2018 had geopperd bezwaar te maken en dat bezwaar vervolgens ook heeft verzorgd. De adviseur heeft daarmee de lat voor hem hoger gelegd.³⁷ Om die reden kon in die procedure ook in het midden blijven of de adviseur een opdracht had om bezwaar te maken voor 2019 en 2020. De rechtbank oordeelde daarover dat ook als een opdracht zou ontbreken, in dit geval, waarin al bezwaar was gemaakt voor 2017 en 2018, de adviseur zijn zorgplicht heeft geschonden door geen bezwaar te maken voor 2019 en 2020 of dat in elk geval aan eiser voor te leggen.³⁸

Daarnaast viel niet zomaar te verwachten dat klanten zouden besluiten in bezwaar te gaan als zij wel waren gewezen op de geringe theoretische kans op succes, zeker de klanten met lage box 3-heffingen. Enerzijds was de kans op succes immers zeer klein; anderzijds waren de nadelen actueel (kosten, onzekerheid, etc.). Dit betekent dat, ook als je het niet wijzen op de mogelijkheid van bezwaar als fout zou kwalificeren, er geen causaal verband is met eventuele belastingschade in die gevallen waarin aannemelijk is dat de klant toch geen bezwaar zou hebben gemaakt.

De belastingadviseur die nu wordt geconfronteerd met klanten die geen bezwaar hebben gemaakt, kan daarnaast mogelijk nog andere verweren invoeren. Hierbij valt te denken aan onder meer verweer op de omvang van de vermeende (belasting)schade, (niet-)toereken-



baarheid van schade, eigen schuld bij de belastingplichtige, toerekening van voordelen, aansprakelijkheidsbeperkingen of informatieschendingen door de belastingplichtige op grond van algemene voorwaarden, schending van de klachtplicht etc. In het geval dat leidde tot het vonnis van de rechtbank Rotterdam van 28 augustus jl. is bijvoorbeeld ook de eigenschuld-vraag aan de orde: *'Wel volgt de rechtbank [adviseur] in haar standpunt dat indien [eiser] wenste dat [adviseur] ook voor de jaren 2019 en 2020 namens hem bezwaar zou indienen tegen de vermogensrendementsheffing, het op zijn weg had gelegen om hier een enigszins actieve rol in te nemen door hier navraag naar te doen (...). In het geval [eiser] dat niet heeft gedaan kan er een zekere mate van eigen schuld aan zijn zijde worden aangenomen.'*³⁹

Voor de goede orde dient te worden bedacht dat het voorgaande een algemene zienswijze is, die voor specifieke, individuele gevallen kan verschillen (een en ander is immers afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het betreffende geval). Het is dan ook raadzaam voor een risico-inschatting voor individuele gevallen of in geval van aansprakelijkstellingen juridisch advies in te winnen.

Hoe omgaan met eventuele aansprakelijkheid?

De gevolgen van het Kerstarrest en de 6-juni-arresten zijn op dit moment nog niet te overzien. Met name actueel is de vraag of niet-bezwaarmakers schade hebben geleden door het niet benutten van bezwaar- en beroepsmogelijkheden voor de tijdvakken vanaf 2017. Het is immers nog onduidelijk of de overheid ook niet-bezwaarmakers gaat compenseren. Dit zal duidelijk worden door de massaal bezwaar plus-procedures die momenteel worden gevoerd. Als uiteindelijk ook niet-bezwaarmakers zullen worden gecompenseerd, lijden zij geen schade, ook als sprake zou zijn van een beroepsfout van de belastingadviseur. De rechtbank Rotterdam bevestigt dit ook in haar vonnis van 28 augustus jl.: *'De mogelijkheid bestaat dat de momenteel aanhangige 'massaal bezwaar plus-procedures' als uitkomst zal hebben dat niet-bezwaarmakers gelijk moeten worden behandeld als bezwaarmakers. In dat geval lijdt [eiser] geen schade door het feit dat [de adviseur] niet namens hem bezwaar heeft ingediend over de jaren 2019 en 2020.'*⁴⁰

Of sprake is van een beroepsfout hangt als gezegd af van de concrete omstandigheden van het geval. Het is dan ook zaak bij een aansprakelijkstelling na te gaan wat de feiten precies zijn in de betreffende individuele gevallen. Vervolgens zijn er *grosso modo* twee manieren om met zo'n aansprakelijkstelling om te gaan. De belastingadviseur zou de klant erop kunnen wijzen dat ook als sprake zou zijn van een fout, nog niet duidelijk is of en in hoeverre de client schade zou hebben geleden en dus de massaal bezwaar plus-procedures af te wachten. Of de belastingadviseur kan besluiten (in geval van een duidelijke fout van de belastingadviseur) de klant schadeloos te stellen en de vermoedelijke belastingteruggave in geval van (tijdig) bezwaar/beroep te betalen tegen finale kwijting. Dit vooruitlopend op eventuele compensatie van overheidswege.

Voor deze laatste optie zou met name vanuit commercieel oogpunt kunnen worden gekozen. De klant zou dan bijvoorbeeld zijn (eventuele) vordering op de Belastingdienst bij voorbaat kunnen overdragen (cederen) aan de belastingadviseur, zodat eventuele compensatie van overheidswege ten goede komt aan de belastingadviseur, die deze compensatie al voor zijn rekening heeft genomen. Vervolgens dient deze cessie te worden medegedeeld aan de Belastingdienst (ex art. 3:94 lid 1 BW), die eventuele compensatie vervolgens dient uit te betalen aan de belastingadviseur.

Welke optie de belastingadviseur ook kiest, zaak is de aansprakelijkstelling direct na ontvangst te (laten) melden bij zijn beroepsaansprakelijkheidsverzekeraar, om te voorkomen dat het recht op polisdekking zou kunnen komen te vervallen. De verzekeraar dient altijd te worden meegenomen in de beslissing om de client al dan niet bij voorbaat te compenseren om latere discussie over polisdekking te voorkomen.

Noten

- 1 HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963 (Kerstarrest).
- 2 HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963 (Kerstarrest), r.o. 3.6.1. De Hoge Raad verwijst daarbij naar art. 1 Eerste Protocol EVRM ('EP EVRM') en art. 14 EVRM.
- 3 Wet van 21 december 2022, Stb. 2022, 533 (Herstelwet).
- 4 Wet van 21 december 2022, Stb. 2022, 534 (Overbruggingswet).
- 5 HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:704 (6 juni-arrest I), r.o. 5.3.7 en 5.3.9; HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:705 (6 juni-arrest II), r.o. 5.3.7 en 5.3.9; vgl. HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:711 (6 juni-arrest III), HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:756 (6 juni-arrest IV) en HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:813 (6 juni-arrest V).
- 6 HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:855; HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:856; HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:857 en HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:860.
- 7 KPMG Meijburg & Co, Hoge Raad acht box 3-heffing nog steeds in strijd met EVRM en ontwerpt compensatieregeling, 7 juni 2024, te raadplegen op: <https://www.meijburg.nl/nieuws/hoge-raad-acht-box-3-heffing-nog-steeds-strijd-met-evrm-en-ontwerpt-compensatieregeling>.
- 8 Vgl. Aanwijzing massaal bezwaar plus over kalenderjaren 2017 tot en met 2020, Stb. 2023, 2860.
- 9 Rechtbank Rotterdam 28 augustus 2024, ECLI:NL:RBROT:2024:8919. Ik bespreek dit vonnis op anonieme basis.
- 10 Zie bijv. A-G De Bock voor HR 25 maart 2016, ECLI:NL:PHR:2016:168 en Asser/Tjong Tjin Tai 7-IV 2022/94.
- 11 TM, Parl. Gesch. Boek 7 (Inv. 3, 5 en 6), p. 323; A-G De Bock voor HR 25 maart 2016, ECLI:NL:PHR:2016:168, par. 3.3; HR 7 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF1304; HR 5 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2624; hof's-Hertogenbosch 28 november 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:3996, r.o. 3.16.
- 12 Asser/Tjong Tjin Tai 7-IV 2022/97.
- 13 Vgl. rechtbank Den Haag 28 december 2022, ECLI:NL:RBDHA:2022:14157, r.o. 4-3.
- 14 Asser/Tjong Tjin Tai 7-IV 2022/97 en HR 15 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW0727, r.o. 3-5-3.
- 15 Zie bijv. rechtbank Rotterdam 19 december 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:11055, r.o. 2.5.4 en rechtbank Amsterdam, 8 april 2009, ECLI:NL:RBAMS:2009:BJ2303, r.o. 4.6.
- 16 Zie bijv. rechtbank Amsterdam, 8 april 2009, ECLI:NL:RBAMS:2009:BJ2303, r.o. 4.6.
- 17 Zie bijv. HR 5 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2624, r.o. 5.1.2; Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 2 april 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:2951, r.o. 5-5; rechtbank Rotterdam 23 januari 2019, ECLI:NL:RBROT:2019:945, r.o. 4.6.
- 18 Zie https://bondvoorbelastingbetalers.nl/2017-procedurebox3?locale=nl_NL. HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963 (Kerstarrest).
- 19 Zie bijv. rechtbank Rotterdam 23 september 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:8453, r.o. 4.5; A-G Wissink voor HR 20 april 2018 ECLI:NL:HR:2018:1024, ECLI:NL:PHR:2018:412, par. 2.3; vgl. hof's-Hertogenbosch 28 november 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:3996, r.o. 3.16.
- 20 Vgl. A-G Wissink voor HR 20 april 2018 ECLI:NL:HR:2018:1024, ECLI:NL:PHR:2018:412, par. 2.4.2.
- 21 Vgl. HR 7 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV1558, r.o. 3.6.1.
- 22 A-G Huydecoper, ECLI:NL:PHR:2011:BS1090, par. 26.
- 23 Hof's-Hertogenbosch 31 oktober 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:4709, r.o. 3.13 spreekt over een te verwachten 'in het oog springend nadeel'.
- 24 Vgl. rechtbank Rotterdam 19 december 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:11055, r.o. 2.5.4.
- 25 A-G Huydecoper, ECLI:NL:PHR:2011:BS1090, par. 17 en 18. De Hoge Raad heeft die zaak afgedaan met toepassing van art. 81 RO (ECLI:HR:2011:BS1090).
- 26 Zie bijv. rechtbank Rotterdam 23 september 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:8453, r.o. 4.5.
- 27 Zie bijv. rechtbank Rotterdam 23 september 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:8453, r.o. 4.5. Vgl. rechtbank Rotterdam 23 januari 2019, ECLI:NL:RBROT:2019:945, r.o. 4.6 en A-G De Bock voor HR 25 maart 2016, ECLI:NL:PHR:2016:168, par. 3.4.
- 28 Dergelijke omstandigheden hebben overigens niet alleen betrekking op de vraag of een belastingadviseur al dan niet is tekortgeschoten, maar ook op de voorzienbaarheid en daarmee de toerekenbaarheid van eventuele (belasting)schade aan de belastingadviseur.
- 29 Dit zou slechts anders zijn als het door de wetgever voor een lange reeks van jaren veronderstelde rendement niet meer haalbaar is en belangplichtigen zouden worden geconfronteerd met een buitensporig zware last, zie bijv. HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:812, r.o. 2.3.2, HR 10 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1129, r.o. 2.4.1.3, HR 29 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2517, r.o. 2.5.2; vgl. HR 28 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BR0664, r.o. 3.4 en HR 12 augustus 2011, ECLI:NL:HR:2011:BR4868, r.o. 3.3.3.
- 30 HR 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:816, r.o. 2.10.2 (2013 en 2014) en HR 29 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:831, r.o. 2.2.1 (2015).
- 31 De Hoge Raad doet zelf geen feitenonderzoek en zou bijvoorbeeld voor de vaststelling van de hoogte van het werkelijke rendement van de betreffende belastingplichtige moeten verwijzen naar een hof.
- 32 Vgl. de opmerkingen daarover van de landsadvocaat en A-G Niessen, zie A-G Niessen voor HR 20 mei 2022, ECLI:PHR:2022:293, par. 2.8.
- 33 Zie bijv. Kamerstukken II, 35026 2018-19, nr. 74 (Kamerbrief) en Kamerstukken II, 35577 2020-21, nr. 2 (Wetsvoorstel aanpassing box 3).
- 34 HR 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:816, r.o. 2.10.3 en HR 29 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:831, r.o. 2.4.2.
- 35 Zie bijv. R. van den Dool, Aansprakelijkheid door donderslag bij heldere kerstavond? d.d. 4 oktober 2022, te raadplegen op: <https://www.sra.nl/vaktechniek/opinie/aansprakelijkheid-door-donderslag-bij-heldere-kerstavond>
- 36 Rechtbank Rotterdam 28 augustus 2024, ECLI:NL:RBROT:2024:8919, r.o. 4.4.
- 37 Rechtbank Rotterdam 28 augustus 2024, ECLI:NL:RBROT:2024:8919, r.o. 4.5.
- 38 Rechtbank Rotterdam 28 augustus 2024, ECLI:NL:RBROT:2024:8919, r.o. 4.6.
- 39 Rechtbank Rotterdam 28 augustus 2024, ECLI:NL:RBROT:2024:8919, r.o. 4.9.
- 40 Rechtbank Rotterdam 28 augustus 2024, ECLI:NL:RBROT:2024:8919, r.o. 4.11.

Anticiperen op de aanstaande uitwisseling van informatie over cryptobezit

Tot nu toe hadden Belastingdiensten nauwelijks grip op ontduiking via cryptocurrency's. Dat digitaal Wilde Westen gaat de komende jaren veranderen. De invoering van DAC8 per eind 2025 betekent dat aanbieders van cryptoactiva-diensten verplicht zijn om jaarlijks relevante informatie te verstrekken. En ontstaat er een Europese uitwisseling van informatie over het bezit van cryptovaluta. Wat betekent dit? En is het een optie om aangiften nu al vrijwillig te verbeteren?



mr. R.J. de Jong
Reinder de Jong is
advocaat en
verbonden aan
Hertoghs advocaten
te Amsterdam.

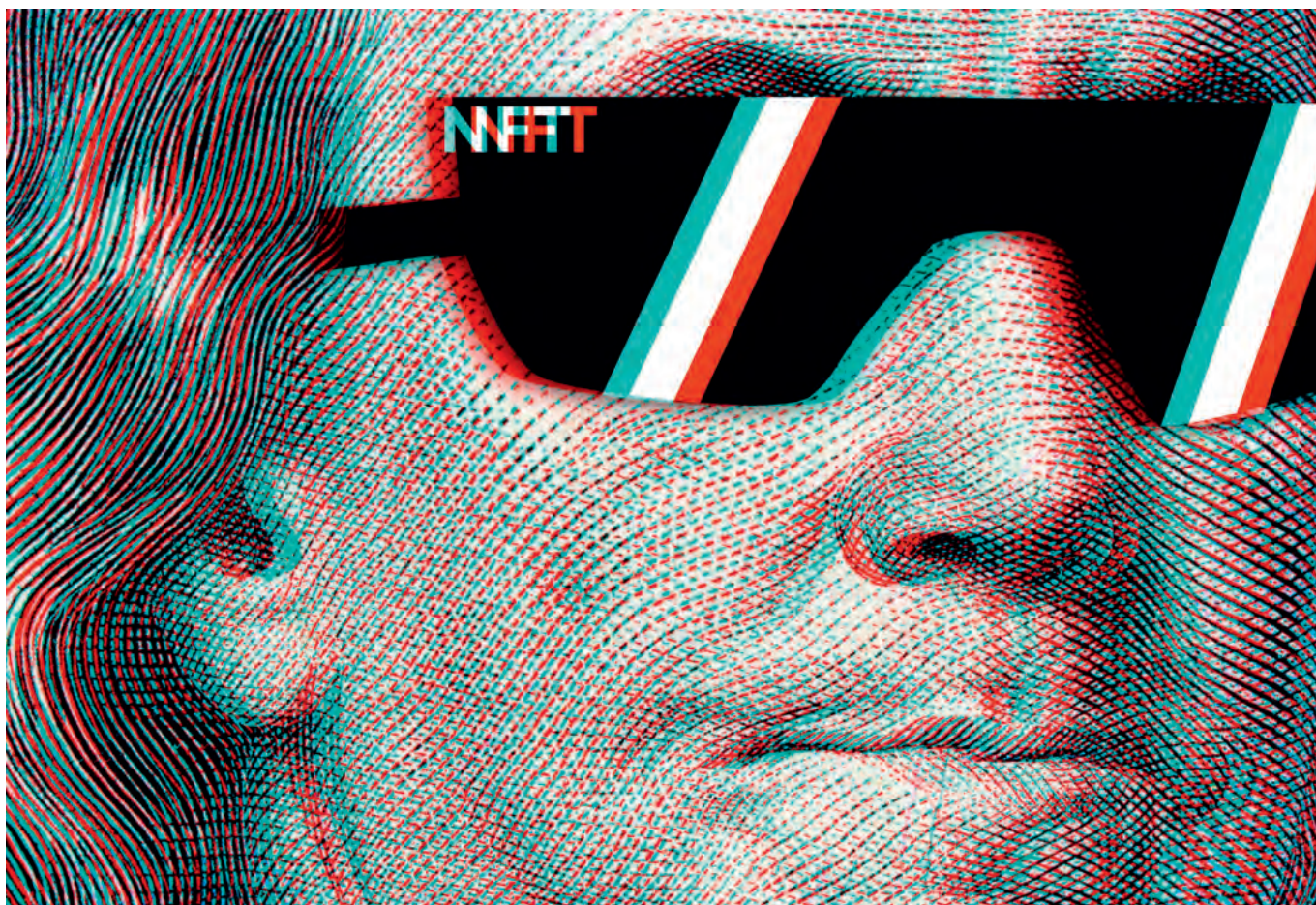
Weinig fiscale rechtsgebieden hebben zich in korte tijd zo stormachtig ontwikkeld als die met betrekking tot cryptobezit. In 2009 schreef Satoshi Nakamoto zijn 'whitepaper' genaamd 'Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System'.¹ In die beginjaren was er in de fiscale literatuur, wetenschap en rechtspraak weinig aandacht voor dit abstracte fenomeen. De adoptie was beperkt tot een selecte groep hobbyisten, aangezien er enige technische kennis benodigd was om bijvoorbeeld walletsoftware te installeren en gebruiken. De eerste inmiddels beruchte 'real-world'-toepassing vond plaats op 22 mei 2010, toen twee pizza's werden gekocht voor 10.000 bitcoin, thans meer dan 500 miljoen euro.² Ook de wereld van professionele handel- en wisselplatformen stond nog in de kinderschoenen. Qua regulering en overheidstoezicht was het een digitaal Wilde Westen, wat tot uitwassen heeft geleid zoals het debacle rondom het handelsplatform MtGox, dat in 2014 ter ziele ging. Ter vergelijking: op haar hoogtepunt beheerde MtGox circa 70% van alle wereldwijde bitcointransacties.

Ongereguleerde speelveld

Sinds de extreme waardeinstijging van cryptovaluta in de jaren na 2015 staan crypto volop in de belangstelling van overheden, belastingdiensten en professionele marktpartijen. Crypto is anno 2024 gemeengoed geworden, mede dankzij talloze gebruiksvriendelijke smartphone apps en websites die de aan- en verkoop en het bewaren

van crypto kinderspel maken. De OESO, EU en nationale overheden hebben beleid, richtlijnen en regelgeving ontwikkeld. De Belastingdienst heeft kennisgroepstandpunten gepubliceerd en NOB en RB-belastingadvieskantoren maken in hun opleiding sinds een aantal jaar ook serieus werk van crypto. Nederlandse cryptodienstverleners zullen in de nabije toekomst dankzij de MiCa-verordening onder toezicht van de AFM en DNB gaan vallen. De strafrechtspraak liep aanvankelijk voor wat betreft jurisprudentie nog voorop, mogelijk vanwege de vele 'early adopters' in het witwas- en oplichtingscircuit die al sinds de begin jaren gebruik maakten van de mobiliteit, het ongereguleerde speelveld en de (vermeende) anonimiteit van cryptovaluta.³ De laatste jaren zien wij ook in de belastingrechtspraak steeds meer jurisprudentie over crypto gerelateerde onderwerpen, zoals box-arbitrage bij trading bots, de btw-behandeling van mining, staking en de kwalificatie van Non-Fungible Tokens.

Niettemin blijven er tal van grijze gebieden bestaan die nog niet uitgekristalliseerd zijn in de jurisprudentie. Een voorbeeld zijn zogenaamde ERC-tokens op de Ethereum blockchain, die het voor eenieder mogelijk hebben gemaakt om binnen een kwartiertje een eigen cryptomunt (token) te creëren. Het gevolg was een vloedgolf aan waardeloze coins en 'pump en dump' oplichtingspraktijken. Ondertussen ontstond er in 2021 dankzij deze ERC-tokens ook een compleet nieuwe markt die de kunstwereld op zijn kop zette: de digitale cryptokunst,



met de bekende Non-Fungible Tokens (NFTs). Deze unieke, overdraagbare op een blockchain vastgelegde digitale plaatjes vertegenwoordigden op hun hoogtepunt een markt van 20 miljard euro. Daarnaast zijn er dankzij deze tokens innovatieve smart contract technieken ontwikkeld zoals Decentralized Autonomous Organizations (DAOs), die traditionele beslis-/organisatiestructuren en vennootschapsrechtelijke rechtsvormen overbodig maken.⁴ Deze fiscaal ongrijpbare DAOs koppelen stemrecht voor beslissingen en wijzigingen aan de inzet van eigen veelal anonieme tokens, en zullen in de toekomst nog voor de nodige fiscale woon- en vestigingsplaatsdiscussies gaan zorgen.

Op 19 augustus 2024 kopte het Financieel Dagblad *'Belastingdiensten krijgen nauwelijks grip op ontduiking via crypto's'*⁵ Daar komt de komende jaren verandering in. Een actuele ontwikkeling die een brede groep belastingplichtigen zal treffen is de aanstaande Europese uitwisseling van informatie over bezit van cryptovaluta tussen Belastingdiensten. In deze bijdrage beschouw ik de implementatie en de optie om aangiften nu al vrijwillig te verbeteren.

Verzwijgen niet meer mogelijk?

Vanaf 2026 wordt het voor belastingplichtigen in Europa lastiger om cryptobezit in het buitenland te verzwijgen voor de Belastingdienst, indien het wordt aangehouden bij een Europese exchange. Dit is een direct gevolg van de invoering van de Europese DAC8-richtlijn,

Rapportageplichtige aanbieders van cryptoactivadiensten zijn vanaf 2026 verplicht om jaarlijks relevante informatie te verstrekken aan hun nationale belastingautoriteit.

die voorziet in automatische uitwisseling van informatie over cryptoactiva tussen de lidstaten.

Uit schattingen blijkt dat bijna twee miljoen Nederlanders in het bezit zijn van cryptovaluta.⁶ Slechts 1,5% van deze groep rapporteerde hun cryptobezit aan de Belastingdienst in 2022.⁷ Dit lijkt een fors heffingslek, maar een groot deel van die twee miljoen cryptobezitters zijn vermoedelijk 'late adopters' die relatief recent zijn ingestapt en hooguit een paar duizend euro aan crypto bezitten. Deze groep blijft vermoedelijk onder de drempel van het heffingsvrije vermogen van box 3.⁸

De zevende wijziging van de Europese richtlijn voor administratieve samenwerking, beter bekend als DAC8, is in oktober 2023 goedgekeurd door de Europese Raad. Lidstaten dienen de richtlijn uiterlijk 31 december 2025 om te zetten in nationale wetgeving. Vanaf dat moment zijn aanbieders van cryptoactivadiensten verplicht om jaarlijks relevante informatie te verstrekken aan hun nationale belastingautoriteit, die deze gegevens vervolgens zal delen met andere EU-lidstaten.

Een opvallend aspect van DAC8 is dat de rapportageverplichting niet alleen betrekking heeft op personalia en de waarde van cryptoactiva per kalenderjaar, maar ook op overdrachten van cryptovaluta en wisseltransacties.

Toepassingsbereik

De invoering van DAC8 betekent dat alle rapportageplichtige aanbieders van cryptoactivadiensten binnen de EU vanaf 1 januari 2026 wettelijk verplicht zijn om jaarlijks informatie te verstrekken aan hun nationale belastingautoriteit. In Nederland zal dit worden opgenomen in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB).⁹ De systematiek van de richtlijn is ontleend aan de Common Reporting Standard (CRS) en het door de OESO opgestelde Crypto-Asset Reporting Framework (CARF).¹⁰

DAC8 legt een rapportageplicht op voor elk type cryptoactiva, met uitzondering van Central Bank Digital Currencies (CBDCs), die onder de bestaande bancaire rapportageverplichtingen van DAC2 vallen. Ook NFTs vallen onder de richtlijn, mits deze worden gebruikt voor betalings- of beleggingsdoeleinden.¹¹

Een opvallend aspect van DAC8 is dat de rapportageverplichting niet alleen betrekking heeft op personalia en de waarde van cryptoactiva per kalenderjaar, maar ook op overdrachten van cryptovaluta en wisseltransacties, zowel in crypto als in fiat (fiduciaire) valuta. Dit impliceert dat ook complexe transacties zoals Airdrops¹², Initial Coin Offerings (ICOs)¹³, staking-opbrengsten (rente voor het vastzetten van crypto) en lendingactiviteiten onder de rapportageverplichting kunnen vallen. Voor cryptodienstverleners die hun rapportageverplichtingen niet nakomen, kunnen de gevolgen aanzienlijk zijn. In ernstige gevallen kan een boete van de zesde categorie worden opgelegd, met – per 1 januari 2024 – een maximum van € 1.030.000.¹⁴

De eerste rapportages onder DAC8 zullen vermoedelijk in 2027 plaatsvinden, met betrekking tot het belastingjaar 2026. In Nederland kunnen de gerapporteerde gegevens – in theorie – worden gebruikt voor de vooraf ingevulde aangifte (VIA). Nederlandse belastingplichtigen kunnen hun tegoeden bij exchanges en platformen met Europese vestigingen/registraties zoals Crypto.com, Bitstamp, OKX, Bitpanda, Gemini, eToro Binance en Coinbase opeens zien verschijnen bij de overige bezittingen van box 3.¹⁵ De vergelijking kan worden gemaakt met verzwegen buitenlandse bankrekeningen die eind jaren tien verschenen in belastingplichtigen hun VIA, na renseignering en DAC2/CRS-uitwisseling door Europese banken. Afhankelijk van het benutte heffingsvrij vermogen in box 3 kan dit tot belastingheffing leiden.

Vijf of twaalf jaar navorderen

De reguliere navorderingstermijn bedraagt vijf jaar. De verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar ex art. 16 lid 4 AWR is van toepassing op – kort samengevat – in het buitenland opgekomen of gehouden vermogensbestanddelen. De ratio achter deze bepaling uit 1991 is gelegen in de beperkte controle mogelijkheden die de Belastingdienst destijds had om in het buitenland informatie te achterhalen.

In de literatuur vindt discussie plaats of de binnenlandse vijfjaarstermijn of twaalfjaarstermijn voor buitenlandsituaties op cryptoactiva van toepassing is.¹⁶ Strikt genomen staat het cryptoactiva niet in de (non)custodial wallet, maar in die blockchain zelf. De public key (het walletadres, een soort bankrekeningnummer) en de private key (sleutel) van de wallet geven feitelijk alleen de mogelijkheid om de beschikkingsmacht over de crypto (of tokens) op de blockchain over te dragen naar een ander adres.¹⁷ De blockchain zelf, als databestand, bestaat praktisch gezien uit een wereldwijd peer-to-peer netwerk, de nodes en miners, waarbij overal ter wereld (waaronder in Nederland) lokaal een kopie (of een deel daarvan) van de blockchain staat opgeslagen. Indien wordt aangesloten bij het beheer of de beschikkingsmacht kan de locatie van de public en private key van de wallet doorslaggevend zijn.¹⁸

Voor custodial wallets in beheer bij een buitenlandse derde (platform, exchange), die ook de public en private keys in beheer heeft, kan worden gezegd dat de verlengde buitenlandse termijn van toepassing is. Voor binnenlandse wallets (non-custodial, cold wallets) in eigen binnenlands beheer kan worden gezegd dat alleen de binnenlandse vijfjaarstermijn van toepassing is.

In het reine komen

Gezien de op handen zijnde implementatie van DAC8, is het raadzaam om eventuele onvolkomenheden in eerdere aangiften nu al vrijwillig te verbeteren door een beroep te doen op de inkeerregeling. Vaak wordt gedacht dat dit niet meer mogelijk is omdat de inkeerregeling is afgeschaft, maar dit ligt genuanceerder.

Reeds in 1993 werd in het Voorschrift Administratieve Boeten vastgelegd dat bij vrijwillige verbetering van aangiften kwijtschelding van sancties (destijds nog een verhoging) mogelijk was. Om aansluiting te vinden bij de strafrechtelijke inkeerregeling werd de fiscale inkeerregeling in haar huidige vorm gecodificeerd in artikel 67n AWR per 1 januari 1998. De adviescommissie Van Slooten adviseerde destijds om een inkeerregeling op te nemen in de Wet voor administratieve boeten, met als uitgangspunt dat belastingplichtigen niet ontmoedigd moesten worden om alsnog aan hun fiscale verplichtingen te voldoen, vanwege de mogelijkheid van een boete. De strafrechtelijke variant van de inkeerregeling in artikel 69 lid 3 AWR kent een nog langere geschiedenis. Tijdens de parlementaire behandeling van de voorganger, destijds opgenomen in de Wet op de inkomstenbelasting 1914, werd benadrukt dat belastingplichtigen die na het doen van een valse aangifte deze vrijwillig verbeteren,

zolang er nog geen sprake was van strafvervolgning, vrijgesteld moesten worden van straf. Dit werd gerechtvaardigd vanuit het belang van de schatkist.

Deze redenatie gaat nog steeds op anno 2024. Als daadwerkelijk slechts 1,5% van de Nederlandse cryptobezitters dit opgeven bij de Belastingdienst ligt hier een enorm belang voor de schatkist.¹⁹ In de praktijk zien wij echter dat cryptobezitters zeer huiverig zijn om dit op te geven, aangezien zij al vele jaren (soms uit onwetendheid) de crypto hebben verzwegen. Elk jaar werd en wordt bij de aangifte opnieuw gekozen om het niet op te geven, waarmee de verboden toestand als ware het een voortdurend delict jaar in jaar uit in stand blijft. In zoverre zou het voor de schatkist verstandig zijn om een aparte – desnoods tijdelijke – inkeerregeling met een boetevrije periode in het leven te roepen, om cryptobezitters de kans te geven deze voortdurende toestand te beëindigen. Dankzij een ‘tax holiday’ zouden cryptobezitters zonder vrees voor beboeting of strafvervolgning weer in het reine kunnen komen met zichzelf en de staat.

Inkeerregeling

In 2018 werd de eerste inperking van de inkeerregeling dankzij een amendement van (toenmalig) Kamerlid Omtzigt nog beperkt tot belastingplichtigen met buitenlands vermogen in box 3. In het Belastingplan 2020 werd aangekondigd dat de inkeerregeling nog verder zou worden beperkt. Sinds 1 januari 2020 is inkeer niet langer mogelijk voor binnenlands of buitenlands inkomen in box 2 en box 3. Dit betekent dat de wettelijke inkeerregeling alleen nog van toepassing is voor box 1-inkomen en voor de schenk- en erfbelasting. Anders dan bij de wetswijziging in 2018 is er bij deze wijziging geen overgangsrecht ingevoerd.

Het wettelijk maximale boeteperscentage bedraagt 300% voor verzwegen box 3-inkomen en 100% voor verzwegen box 1- en box 2-inkomen. Sinds 1 januari 2020 zijn de vaste matigingspercentages verwijderd uit het Besluit

Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) en wordt inkeer uitsluitend nog gezien als een strafvermindende omstandigheid. Uit intern beleid van de Belastingdienst blijkt wel dat meewerken bij correcties als een boetematigende omstandigheid wordt beschouwd, terwijl het opzettelijk verzwijgen van bijvoorbeeld een bankrekening (of cryptobezit?) juist als strafverzwarend kan worden aangemerkt. De Belastingdienst heeft algemene uitgangspunten geformuleerd voor boetematiging bij vrijwillige verbetering, maar de uiteindelijke boeteplegging blijft maatwerk. Dit betekent dat bij de individuele strafoplegging moet worden beoordeeld of de boete passend en geboden is in de specifieke situatie, waarbij de bewijslast ligt bij de inspecteur.

Aantonen herkomst

In de praktijk zien wij dat problemen rondom de verklaring van de herkomst van cryptobezit belastingplichtigen ervan weerhoudt om aangiften vrijwillig te verbeteren. De bitcoins zijn in het verre verleden bijvoorbeeld gemined in een miningpool op een studentenkamer, of aangekocht bij een obscure beurs of exchange die al lang niet meer bestaat. Aan het begin van deze eeuw, in de jaren tien, was het ook gebruikelijk dat pokersites en bepaalde MMO games (e-sports) gebruikers uitbetaalden in cryptovaluta. Gelukkig kennen wij in het belastingrecht de vrije bewijsleer, wat het toelaat om alle mogelijk middelen als bewijs aan te dragen.²⁰ Bij mining in de privésfeer kan bijvoorbeeld de aankoopbon van een GPU/videokaart of ASIC vaak nog worden achterhaald.²¹ Bij aankoop van een verdwenen exchange kan bij de bank vaak nog een historisch afschrift van de overboeking met fiat (fiduciair) geld worden opgevraagd. In complexere zaken kan een Blockchain Forensisch Onderzoek-analyse of rapport worden opgesteld. Software van Chainalysis of TRM Labs wordt dan gebruikt om de transactiegeschiedenis van de crypto in kaart te brengen, zodat richting



Het wettelijk maximale boetepercentage bedraagt 300% voor verzwegen box 3-inkomen en 100% voor verzwegen box 1- en box 2-inkomen.

de Belastingdienst aannemelijk kan worden gemaakt wat de oorspronkelijke herkomst is geweest (mining, staking, of bijvoorbeeld een exchange).

Conclusie

De opkomst van crypto heeft de fiscale wereld uitgedaagd om snel en adequaat te reageren op een fenomeen dat

oorspronkelijk buiten het bereik van traditionele wet- en regelgeving viel. Met de implementatie van de DAC8-richtlijn wordt de automatische uitwisseling van informatie over cryptobezit tussen Europese lidstaten een feit. Het tijdig vrijwillig verbeteren van oude aangiften is zinvol. De inkeerregeling is formeel (grotendeels) afgeschaft, maar het is nog altijd een beleidsmatige grond voor boetematiging. Dankzij de fiscale vrije bewijsleer kunnen ingewikkelde discussies met de Belastingdienst over de herkomst vaak tot een goed einde worden gebracht. De voortdurende ontwikkelingen in de regulering van het cryptolandschap benadrukken het belang voor belastingplichtigen om proactief en transparant te handelen, waar bij een vrijwillige verbetering nu nog kansen biedt om toekomstige problemen voor te zijn.

Noten

- 1 Satoshi Nakamoto, 'Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System' <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>
- 2 <https://bitcointalk.org/index.php?topic=137.msg1195> geraadpleegd op 6 september 2024
- 3 Zie voor meer achtergrond R.J. de Jong, 'Bitcoinminers, bitcoinashers, bitcoinmixers en het strafrecht', Tijdschrift voor Bijzonder Strafrecht & Handhaving, maart 2017, nr.1.
- 4 Augustin, N., Eckhardt, A. & de Jong, A.W. 'Understanding decentralized autonomous organizations from the inside.' Electron Markets 33, 38 (2023), Open Access Research Paper Zie <https://link.springer.com/article/10.1007/s12525-023-00659-y> geraadpleegd op 6 september 2024.
- 5 Zie <https://fd.nl/financiele-markten/1528276/belastingdiensten-krijgen-nauwelijks-grip-op-ontduiking-via-cryptos> geraadpleegd op 6 september 2024.
- 6 Zie <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/onderzoek-bijna-2-miljoen-bezitters-cryptomunten-in-nederland/> geraadpleegd op 6 september 2024.
- 7 Zie <https://divly.com/en/guides/global-crypto-tax-report> geraadpleegd op 6 september 2024.
- 8 Zie <https://www.rtl.nl/geld-en-werk/artikel/3835451/aantal-nederlandse-cryptobeggings-explosief-gestegen-naar-ruim-half> 'In 2018 investeerde 75% Nederlanders minder dan 1000 euro in cryptomunten.' geraadpleegd op 6 september 2024.
- 9 Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen. <https://wetten.overheid.nl/BWBR0003954/2024-01-01>
- 10 Zie 'International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard, 8 juni 2023', https://www.oecd.org/en/publications/international-standards-for-automatic-exchange-of-information-in-tax-matters_896d79d1-en.html geraadpleegd op 6 september 2024.
- 11 De te rapporteren gegevens omvatten onder andere personalia, zoals naam, adres, fiscaal identificatienummer en geboortedatum, evenals gedetailleerde informatie over het type cryptoactief, het totaal betaalde- of ontvangen brutobedrag, de eenheden en aan- en verkooptransacties tegen fiat valuta, de reële marktwaarde en het totaal aantal eenheden van overdrachten naar distributed ledger adressen.
- 12 Een airdrop in de cryptowereld is een marketingstrategie waarbij een project gratis cryptocurrency-tokens of -munten uitdeelt aan een groep mensen.
- 13 Een Initial Coin Offering (ICO) is een manier voor cryptoprojecten om kapitaal op te halen door nieuwe cryptocurrency-tokens te verkopen aan investeerders. Het lijkt op een Initial Public Offering (IPO) in de traditionele financiële wereld.
- 14 Zie art. 11 lid 1 WIB jo. art. 23 lid 4 Sr.
- 15 Volgens de Belastingdienst vallen cryptovaluta zoals Bitcoin, op grond van artikel 5.3, tweede lid, sub f van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001), in de restcategorie 'overige bezittingen' van box 3, tenzij sprake is van een werkzaamheid (ROW) of winst uit onderneming in box 1.
- 16 Zie W.G.G. Jansen De Lannoy, 'Grenzen die vervagen: onder welke omstandigheden is de verlengde navorderingstermijn ten aanzien van cryptovaluta van toepassing?', TFB nr 1, februari 2024.
- 17 J.L. Sijnders en Y.C. Tonino, 'Goederenrechtelijke status van bitcoin (kapitaalkracht)', SDU Tijdschrift Financiering, Zekerheden en Insolventierechtpraktijk nummer 6, september 2018 <https://fizadvocaten.nl/wp-content/uploads/2019/02/fip-2018314.pdf>
- 18 T. de Graaf, 'De kwalificatie van bitcoins', NJB januari 2019, https://www.researchgate.net/publication/330425286_De_kwalificatie_van_bitcoins
- 19 Uit een in november 2020 gepubliceerd onderzoek van het Centraal Planbureau naar belastingontduiking blijkt dat de inkeerregeling tussen 2002 en 2018 leidde tot het aangeven van ongeveer € 12 miljard aan verborgen vermogen bij de Belastingdienst. Dit resulteerde in ongeveer € 2,1 miljard aan extra belastingopbrengsten, met een gemiddeld ingekeerd bedrag van € 435.000 per belastingplichtige. Bovendien leidde het gebruik van de inkeerregeling tot een toename van het box-3-vermogen van inkeerders met ongeveer 60%, dat ook in de daaropvolgende jaren op niveau bleef.
- 20 In het Nederlandse belastingrecht houdt de vrije bewijsleer in dat zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst vrij zijn in het aanvoeren van bewijsmiddelen om hun standpunten te onderbouwen.
- 21 Een ASIC-miner (Application-Specific Integrated Circuit miner) is een speciaal ontworpen hardwareapparaat dat uitsluitend bedoeld is voor het uitvoeren van specifieke rekenkundige taken, in dit geval het minen van cryptocurrency.

Het einde van de waarnemer als zzp'er?

De zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers) zijn de afgelopen maanden volop in het nieuws. Zijn ze echt zelfstandig, of toch schijnzelfstandig? Deze vraag is ook relevant voor zzp'ers die als waarnemer voor andere beroepsbeoefenaren werken. Waar staan we nu qua wetgeving en blijft de waarnemer zzp'er?



M. Rolloos
MFP RB
Menno Rolloos is partner bij Van Helder, een accounts- en advieskantoor dat zich uitsluitend richt op medische professionals en hun organisaties.

Bij een waarneming denk je aan situaties van 'piek, ziek en paniek' waarbij een collega een beroepsbeoefenaar tijdelijk vervangt. Of waar- bij in perioden van grote drukte tijdelijk extra collega's worden ingeroepen. In de dagelijkse praktijk is echter vaak sprake van 'waarnemers' die gedurende een vast aantal dagen per week werkzaam zijn bij een collega, vaak ook meerdere jaren achter elkaar. In dat soort situaties is in feite sprake van blijvende capaciteitsuitbreiding en is de benaming 'praktijkmedewerking' een betere omschrijving dan 'praktijkwaarneming'. Toch gebruikt men ook in dergelijke situaties de (taalkundig onjuiste) term waarneming.

Modelovereenkomsten

In de praktijk wordt bij alle vormen van waarneming gebruik gemaakt van een modelovereenkomst. Deze modelovereenkomsten werden geïntroduceerd na de invoering van de Wet Deregulering beoordeling arbeidsrelatie (Wet DBA) in 2016. De opdrachtgever en waarnemer werden zelf verantwoordelijk voor de kwalificatie van hun arbeidsrelatie. Maar er bleef grote onduidelijkheid bestaan wanneer wel of geen sprake was van een dienstbetrekking. Ook de genoemde modelovereenkomsten brachten niet de gewenste duidelijkheid waardoor het ingestelde handhavingsmoratorium nu al 8 jaar voortduurt.¹

Waarnemers kunnen een standaard modelovereenkomst gebruiken (geen werkgeversgezag)² maar het is gebruikelijker om de diverse branchespecifieke modelovereenkomsten te hanteren (bijvoorbeeld die voor de zorg). Uiteraard moet de wijze waarop in de praktijk gewerkt wordt overeenkomen met de in de modelovereenkomst opgenomen afspraken. Maar gelet op het handhavingsmoratorium is tegen – eventuele – structurele afwijkingen niet opgetreden.

Opheffen handhavingsmoratorium

Per 1 januari 2025 komt het handhavingsmoratorium te vervallen, kondigde de staatssecretaris aan in zijn Kamerbrief van 6 september 2024.³ Partijen zullen

hun arbeidsrelatie dus zelf (opnieuw of zelfs alsnog) moeten beoordelen. Daarnaast kondigt de staatssecretaris aan dat de modelovereenkomsten worden afgeschaft. Er kan immers alleen achteraf worden vastgesteld hoe in de 'praktijk' is gewerkt en dat houdt zich slecht met een goedkeuring vooraf op een overeenkomst.

Er komen daarom geen nieuwe modelovereenkomsten meer en de lopende worden niet verlengd. Wel worden de bestaande modelovereenkomsten geëerbiedigd tot de einddatum van de overeenkomsten⁴ onder de nadrukkelijke voorwaarde dat deze alleen zekerheid bieden als partijen ook daadwerkelijk werken zoals is overeengekomen. Dat de staatssecretaris daar niet veel vertrouwen in lijkt te hebben, is inmiddels te lezen op de website van de belastingdienst: 'De ervaring leert dat een arbeidsrelatie in de praktijk in veel gevallen niet overeenkomt met de afspraken in de modelovereenkomst'.⁵

Ik verwacht dat veel waarnemers het gebruik van een goedgekeurde modelovereenkomst zo lang mogelijk zullen willen 'rekken'. Daar staan de opdrachtgevers tegenover die de zekerheid zien wegvallen die het handhavingsmoratorium hun gaf. Als de inspecteur immers aannemelijk maakt dat niet wordt gewerkt volgens de schriftelijk gemaakte afspraken, en die afwijkingen van zodanige aard zijn dat in feite sprake is van een dienstbetrekking, liggen naheffingen op de loer. Niet anders dus dan de situatie in 2016, zij het dat de criteria voor het beoordelen van de arbeidsrelatie door nieuwe jurisprudentie nu wel verder ontwikkeld zijn.

Afwijken van de modelovereenkomst

Met de eerbiediging van de modelovereenkomsten lijkt weer wat tijd gekocht want deze lopen tot minimaal medio 2026 door. De vraag is of deze conclusie niet veel te kort door de bocht is.

Natuurlijk kunnen partijen de wijze waarop hun samenwerking daadwerkelijk wordt uitgevoerd nog eens kritisch evalueren. Alle in de overeenkomst voor-



Potentiële naheffingen van alleen al premies werknemers-verzekeringen plus werkgeversheffing ZVW kunnen per opdracht oplopen tot €15.000 per jaar.

geschreven evidente en praktische zaken (zoals bijvoorbeeld de eis dat de waarnemer een eigen aansprakelijkheidsverzekering heeft of – bij overeenkomsten in de zorg – dat men een eigen klachtenregeling heeft) zullen partijen moeten invullen. Ingewikkelder wordt het bij de passages over de uitvoering van de opdracht. Zowel de algemene modelovereenkomst⁶ als de meeste branchespecifieke modelovereenkomsten bevatten de passage: *‘Opdrachtnemer is bij het uitvoeren van de overeengekomen werkzaamheden geheel zelfstandig. Hij/zij verricht de overeengekomen werkzaamheden naar eigen inzicht en zonder toezicht of leiding van Opdrachtgever’*. De inspecteur, die in eerste instantie aan zet is om aannemelijk te maken dat in de praktijk wordt afgeweken van de (model)overeenkomst, zou hierbij nog wel eens het inbeddingscriterium uit het Deliveroo-arrest kunnen aangrijpen⁷. Het Deliveroo-arrest is het inmiddels

bekende baanbrekende civiele arrest waarin de Hoge Raad bepaalde op welke wijze wordt bepaald of iemand werkt op basis van een arbeidsovereenkomst.⁸ Relevant daarbij zijn onder meer: de aard en de duur van de werkzaamheden, de wijze waarop de werktijden worden bepaald, verplichting tot persoonlijke arbeid, de wijze van het bepalen en de hoogte van de beloning en met name ook de inbedding van het werk en de inbedding van de waarnemer in de organisatie van de opdrachtgever.

Dit laatste criterium is inmiddels in civielrechtelijke jurisprudentie verder ontwikkeld⁹, waarbij onder meer de volgende criteria in de praktijk van waarnemers veelal een ‘probleem’ zijn:

- Er wordt structureel voor één opdrachtgever gewerkt;
- Er zijn ook werknemers in loondienst die dezelfde werkzaamheden verrichten;¹⁰
- Werkzaamheden passen bij de kernactiviteit van de opdrachtgever;¹¹
- Werkzaamheden worden verricht binnen de organisatie van de opdrachtgever;
- Werkzaamheden zijn onderdeel van het primaire dienstverleningsproces;¹²
- De opdrachtnemer gebruikt weinig eigen bedrijfsmiddelen en systemen.

Als in het kader van de uitvoering van de opdracht positief op deze vragen moet worden geantwoord, ligt de stelling op de loer dat eigenlijk altijd wel een vorm van (latente) instructie en leiding/toezicht aanwezig zal moeten zijn en het ontbreken hiervan vrijwel niet denkbaar is. Daarmee hebben we in feite te maken met een dusdanige afwijking van de papieren afspraken dat sprake is van een dienstbetrekking. Ook bij Deliveroo werd een modelovereenkomst 'geen werkgeversgezag' gebruikt, maar in de beoordeling werd deze door het Hof ter zijde geschoven omdat deze geen recht doet aan de specifieke situatie¹³.

Adviseurs zullen met hun cliënten/opdrachtgevers het gesprek aan moeten. Het oordeel is uiteindelijk aan de opdrachtgever: durft hij of zij het risico van een mogelijke toekomstige discussie met de inspecteur aan? Ik verwacht dat veel opdrachtgevers die werken met waarnemers (zeker als dat structureel is) terughoudend zullen zijn. De mogelijke discussie zullen zij – terecht – ervaren als een zwaard van Damocles. De staatssecretaris heeft in zijn Kamerbrief van 6 september 2024 weliswaar aangegeven dat in 2025 coulant met de problematiek wordt omgegaan en ook in het Kamerdebat van 12 september werd dat herhaald, maar controles kunnen een periode van vijf jaar bestrijken. Omdat de praktijkwaarnemers zich doorgaans aan de bovenkant van de markt bewegen, kunnen potentiële naheffingen van alleen al premies werknemersverzekeringen plus werkgeversheffing ZVW per opdracht tot € 15.000 per jaar oplopen. Terwijl op grond van het verbaalsverbod¹⁴ een bepaling waarmee de premies en werkgeversheffing ZVW op de waarnemer worden verhaald nietig is.

Geen boetes

De staatssecretaris heeft aangekondigd dat er het eerste jaar nog geen vergrijpboetes zullen worden opgelegd als de opdrachtgever kan aantonen dat gewerkt wordt aan het verkleinen van schijnzelfstandigheid. Maar dit is natuurlijk geen ruimhartige geste. Voor een vergrijpboete is immers opzet of grove schuld noodzakelijk en veel opdrachtgevers zullen – kijkend naar de wisselende rechtsspraak en het feit dat voor de beoordeling een 'holistische' benadering geldt – veelal toch een pleitbaar standpunt hebben. Verzuimboetes blijven wel gewoon mogelijk en uiteraard wordt ook heffingsrente, die belastingplichtigen doorgaans ook ervaren als een boete, in rekening gebracht. Alle jaren bij elkaar lopen de bedragen dan toch flink op.

Ondernemerschap zzp'er

Na acht jaar niet handhaven, zijn de praktijkmedewerkers hun fiscale status als zzp'er als 'normaal' gaan beschouwen. Zeker ook omdat hun standpunt dat de opbrengst kwalificeert als winst uit onderneming vrijwel altijd wordt geaccepteerd. In mijn optiek is dit een onderbelicht punt. Want is in alle gevallen wel sprake van ondernemerschap? Zoals volgt uit het arrest van

Na acht jaar niet handhaven, zijn de praktijkmedewerkers hun fiscale status als zzp'er als 'normaal' gaan beschouwen.

de Hoge Raad van 20 december 2000¹⁵ moet sprake zijn van voldoende zelfstandigheid, streven naar continuïteit en het lopen van ondernemersrisico. In het kader van dit artikel voert het te ver deze criteria uitvoerig te bespreken, maar het ondernemerschap mag niet als vanzelfsprekend beschouwd worden. Zie bijvoorbeeld de recente uitspraak over de waarnemend tandarts in een kaakchirurgiepraktijk.¹⁶

Hoe nu verder?

Afhankelijk van de omstandigheden geeft het gebruik van een modelovereenkomst nog enig respijt maar uiteindelijk zal voor (structurele) waarnemers het doek vallen. Aan de hand van de eerdergenoemde Deliveroo-criteria is de conclusie dat de arbeidsverhouding van de waarnemer kwalificeert als een dienstbetrekking. Ook de aangekondigde Wet verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties (Vbar) speelt hierbij een rol vanwege de in het voorstel opgenomen handvatten voor de beoordeling. Het voorbeeld van een arts die (structureel) werkzaamheden verricht voor een ziekenhuis bevestigt ook dat doorgaans sprake is van een dienstbetrekking.¹⁷

Dat is niet alleen het geval bij structurele waarneming maar zelfs bij kortdurende waarnemingen voor de genoemde 'piek en ziek'-situaties. Een aantal grote organisaties in de zorg hebben mede hierom het 'Fiscaal Kompas Zorg' uitgegeven en schetsen daarin een kader waarbinnen dergelijke kortdurende waarnemingen mogelijk wel buiten dienstbetrekking kunnen plaatsvinden. Maar het is niet voor niets dat ook in dit Fiscaal Kompas Zorg een termijn van zes tot acht maanden als maximum wordt verondersteld om nog buiten dienstbetrekking te kunnen werken.¹⁸ Er zijn natuurlijk ook civielrechtelijke aandachtspunten. Als waarnemer en opdrachtgever vaststellen dat (vanaf 1 januari 2025) 'eigenlijk' in dienstbetrekking wordt gewerkt, bestaat de kans dat de waarnemer stelt dat al vanaf aanvang een arbeidsovereenkomst aanwezig was. Uiteraard hangt het van specifieke omstandigheden af of een dergelijke stelling zinvol is en het antwoord hoeft ook niet altijd bevestigend te zijn, maar opdrachtgevers moeten hiermee terdege rekening houden.

Mogelijk komt voor de incidentele 'echte' waarnemer nog een regeling. Maar voor de overige gevallen blijven twee opties over om buiten een dienstverband te blijven: de waarnemer gaat of écht mede-ondernemen, of komt in loondienst. Bij écht ondernemen denk ik bijvoorbeeld aan samenwerkingen in maatschapsverband

waarbij daadwerkelijk goodwill wordt overgedragen en aansprakelijkheid voor de zzp'er ontstaat. Vooral als partijen langer met elkaar willen samenwerken, of in opmaat naar een gelijkwaardige samenwerking of overname, is dit een optie. Ook regiomaatschappen van waarnemers, vergelijkbaar met de wijze waarop medische specialisten zich organiseren, zou een oplossingsrichting kunnen zijn.

Dan maar naar de bv?

In de praktijk wordt met enige regelmaat gesuggereerd

een 'zzp bv' op te richten om toch door te kunnen werken als zzp'er. Nog los van het feit dat de inkomsten van de (voormalig) zzp'er bij het werken via een bv anders belast worden, is dit doorgaans geen oplossing. Als de bv in wezen geen andere functie heeft dan het uitvoeren van de overeenkomst van opdracht, dan heeft deze geen reële betekenis.¹⁹ De civielrechtelijke werkelijkheid wordt in dergelijke situaties fiscaal geherkwalificeerd²⁰ zodat de voormalig zzp'er alsnog verplicht verzekerd is voor de werknemersverzekeringen. Dit kan anders zijn als de bv daadwerkelijk een

Voorbeeld

Een waarnemer brengt bij opdrachtgever 1 € 75.000 in rekening en bij opdrachtgever 2 € 60.000. Er is sprake van € 6.000 aan beroepskosten. Rekening houdend met de ondernemersfaciliteiten heeft deze waarnemer een netto-inkomen van € 78.348.

Men maakt de afspraak dat de waarnemer bij de opdrachtgever in loondienst komt met een contract voor onbepaalde tijd (om de hoge WW-premie voor tijdelijke contracten te voorkomen) en tegen betaling van een zodanig salaris dat voor beide opdrachtgevers sprake is van gelijkblijvende 'werkgeverslast'. De berekening van het brutoloon kan er dan als volgt uit zien:

Berekening werkgeverslast		Werkgever 1	Werkgever 2
Brutoloon		56.409	45.041
Vakantiegeld		4.513	3.603
		60.992	48.644
Sociale lasten-werkgever			
Premie AOF basis	6,18%	3.765	3.006
Werkgeversbijdrage kinderopvang (WKO)	0,50%	305	243
Premie WW / Awf**	2,64%	1.608	1.284
Premie WGA - werkgever	0,62%	378	302
Premie ZW - werkgever	0,24%	146	117
Premie ZVW - werkgeversheffing	6,57%	4.003	3.196
Totaal	16,75%	10.204	8.148
Vergoeding bij gebruik WKR-vrije ruimte		1.170	934
Kosten loonadministratie		180	180
Beroepsaansprakelijkheid		240	240
Arbodienst		150	150
Ziekengeldverzekering (3%)		2.134	1.704
		3.874	3.208
Totaal werkgeverslast		75.000	60.000

Bij dit totale brutoloon hoort een netto-inkomen van € 61.526. Dat is € 16.822 minder dan in de situatie van het ondernemerschap. Dit wordt enerzijds veroorzaakt door het verlies aan ondernemersfaciliteiten en kostenafrek en anderzijds door het feit dat beide werkgevers de sociale lasten afwentelen. Veel waarnemers zullen dus uiteindelijk kiezen voor één opdrachtgever.

Enige compensatie voor het ontbreken van kostenafrek kan worden gevonden in het individueel keuzebudget.²¹ De meeste kosten die een opdrachtgever gericht vrijgesteld kan vergoeden kunnen daarmee ten laste komen van het brutoloon, zonder dat deze vooraf vast overeengekomen hoeven te zijn. Hiermee worden de beroepskosten per saldo indirect 'afrekbaar' gemaakt.

materiële onderneming drijft, beoordeeld langs de gangbare maatstaven (zelfstandigheid, continuïteit, ondernemersrisico). Of als sprake is van mede-ondernemen omdat de zzp bv een belang heeft in de opdrachtgever. In situaties waarbij opdrachtgever en waarnemer structureel met elkaar willen blijven werken, kan dit een oplossingsrichting zijn om een dienstbetrekking te voorkomen. Onzeker is hoe groot het belang van de zzp bv moet zijn om te zorgen dat de zzp bv wel reële betekenis heeft. Een ondergrens van 5% aandelenbelang lijkt echter wel zeer aannemelijk. Een ander belangrijk aandachtspunt van een zzp bv in de zorgsector zijn risico's op het gebied van omzetbelasting. Daar waar sprake is van vrijgestelde ondernemers, zoals in de zorg het geval is, werkt de btw immers kostenverhogend. Werkzaamheden op het gebied van gezondheidskundige verzorging van de mens zijn vrijgesteld. Maar de overeenkomst tussen zzp bv en de opdrachtgever moet nauwkeurig geformuleerd en nagekomen worden om als zodanig te kwalificeren. Het onderscheid tussen ter beschikking stellen van personeel (belast) en een overeenkomst van opdracht tot medische dienstverlening (in principe vrijgesteld) is dun. Denk daarnaast ook aan mogelijk 'management werk' door de zzp bv.

Loondienst

Als partijen in gesprek gaan over een loondienstverband zal de opdrachtgever de totale kosten van de waarnemer zoveel mogelijk gelijk willen houden. Hij of zij zal daarom een voorstel doen waarbij alle werkgeverslasten worden 'ingebouwd' in de beloning. Terwijl deze waarnemer, als voormalig zzp'er, zijn netto-inkomen niet alleen daardoor ziet teruglopen, maar ook te

Mogelijk komt voor de incidentele 'echte' waarnemer nog een regeling. Maar voor de overige gevallen blijven twee opties over.

maken krijgt met het verlies aan fiscale ondernemersfaciliteiten. Een compensatie daarvoor is, zeker in de schaarse arbeidsmarkt, snel gevraagd. Structurele waarnemers hebben vaak meer dan één opdrachtgever. Als de werkzaamheden voortgezet worden in verschillende dienstbetrekkingen ontstaat cumulatieve van werknemerspremies. Alle opdrachtgevers zullen immers met deze werkgeverslast rekening houden.

Conclusie

In veel gevallen zijn 'waarnemers' op structurele basis werkzaam. Het vervallen van het handhavingsmoratorium maakt dat hun arbeidsrelatie vanaf 1 januari 2025 veelal zal gaan kwalificeren als dienstbetrekking waardoor het fiscale ondernemerschap voor veel 'waarnemers' verloren gaat. De eerbiediging van de modelovereenkomsten lijkt enig respijt te geven, maar de risico's voor met name de opdrachtgevers zijn groot. Discussies achteraf zal men willen voorkomen. Om zzp'er te blijven, zal een waarnemer 'echt' moeten gaan ondernemen en anders een arbeidsovereenkomst moeten accepteren. Dit laatste zal in de meeste gevallen de uitkomst zijn.

Noten

- 1 Met uitzondering van kwaadwillendheid.
- 2 De standaard modelovereenkomst 'vrije vervanging' is naar aanleiding van het Deliveroo arrest per 1 januari 2024 ingetrokken, conform de aankondiging van de belastingdienst op 14 augustus 2023.
- 3 Kamerbrief 6 september 2024 van de staatssecretaris van Financiën en de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid met kenmerk 2024-0000438328.
- 4 De meeste goedgekeurde modelovereenkomsten eindigen tussen 2026-2028.
- 5 Zie www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/modelovereenkomsten/content/geen-nieuwe-modelovereenkomsten-meer.
- 6 Algemene modelovereenkomst/geen werkgeversgezag, nr 90821.25537.1.0 – 01-06-2021.
- 7 In het Wetsvoorstel VBAR gaat het om werkinhoudelijke en organisatorische sturing.
- 8 Deliveroo-arrest HR 24 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:443.
- 9 Zie ook de opsomming van Emmerig in WFR 2023/249.
- 10 Rechtbank Noord-Nederland, 11 juli 2023, ECLI:NL:RBNNE:2023:2863.
- 11 Gerechtshof Amsterdam, 9 januari 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:3.
- 12 Rechtbank Amsterdam, 6 februari 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:685.
- 13 Gerechtshof Amsterdam, 16 februari 2021, r.o. 3.11.4, ECLI:NL:GHAMS:2021:392.
- 14 Artikel 20 Wet Financiering Sociale Verzekeringen en artikel 42, lid 7 ZVW.
- 15 HR 20 december 2000, nr. 35941, NTFR 2001/75, ECLI:NL:HR:2000:BI7691.
- 16 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 1 maart 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:1674.
- 17 Wetsvoorstel VBAR, pagina 54 (casus 1).
- 18 Zie Fiscaal Kompas ZZP Zorg – 1 juli 2024, p. 8, punt 7.
- 19 Van Schendel in 'De loonheffingen in vennootschapsrechtelijke structuren', NTFR Beschouwingen 2019/20.
- 20 Aldus Van Schendel (vorige voetnoot) op grond van HR 15 december 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA3862.
- 21 Zie Handboek Loonheffingen 2024 – april 2024, 1e uitgave, paragraaf 29.16, vanaf pagina 473.

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

the Caribbean is calling...



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

*Mient Klooster is
belastingadviseur bij
vhm | accountants &
belastingadviseurs te Epe,
Veenendaal en Genemuiden.*

Is die heffing reëel?

In het juninummer van Het Register heeft u wellicht mijn artikel over de villabelasting gelezen. Of in het Financieele Dagblad dat naar aanleiding hierover schreef. Voor mij was dit een nieuwe ervaring. Tot die tijd had ik weinig gepubliceerd, los van een enkele bijdrage in een studentenblaadje of op PleinPlus.

De directe aanleiding was enkele klanten die te maken hebben met de villabelasting. De sprong van 0,35% naar 2,35% is aanzienlijk en betreft geen gering bedrag. Ik vroeg me af of die heffing wel reëel is, verdiepte me erin en zag parallellen met box 3. Al snel werd me duidelijk dat het in ieder geval niet de bedoeling was om de waardestijging te belasten, zoals nu gebeurt. Het belangrijkste bezwaar is het ontbreken van onderbouwing en ook weer een schending van het EVRM. Toen ik dit onderwerp bij Bureau Vaktechniek van het RB aankaartte en hen vroeg of ze hierin konden duiken, net zoals bij box 3, was de inschatting dat het niet vaak voorkomt. Tijdens dit gesprek liet ik vallen dat ik inmiddels voldoende informatie had om er een artikel over te schrijven. En zo kwam ik in contact met Het Register en verscheen in juni het artikel 'Is de villabelasting houdbaar?'. Dat bleek een stevige basis voor een vervolg. Na publicatie bracht ik het artikel bij meerdere partijen onder de aandacht. Het resultaat was wisselend; Vereniging Eigen Huis publiceerde slechts een klein berichtje, de Bond voor Belastingbetalers wilde niet weer een massaclaim starten. Via LinkedIn benaderde ik Laurens Berentsen van het FD; hij was geïnteresseerd en publiceerde. Daarna ook uitgebreid in AccountancyNieuws en Financial Focus.

In de week van 12 augustus gaf het FD tot driemaal toe aandacht aan mijn artikel. Zowel ikzelf als Sylvester Schenk kwamen aan het woord. Ook de hoofdredactie stelde in een commentaar dat de villabelasting zo gek nog niet was. Met daarin de enigszins snerende opmerking dat calculerende belastingplichtigen de overhand lijken te hebben op betrokken burgers, die er eer in stellen hun bijdrage te leveren aan de bekostiging van onderwijs, zorg en andere collectieve voorzieningen. Verder stelde ze: 'Dat de waardestijging van huizen wordt belast, is niet onredelijk en voor de meeste eigenaren van een miljoenenwoning is het betalen van een paar duizend euro extra belasting geen onoverkomelijk probleem. Voor wie in een verder verleden een sterk in waarde gestegen huis heeft gekocht zijn er manieren om een deel van deze waardestijging in liquiditeit om te zetten zodat de belasting kan worden voldaan. Deze overwegingen zal de Hoge Raad ook betrekken bij zijn oordeel over de villataks.'

Op dat commentaar is nogal wat kritiek gekomen. De hypotheek ophogen om inkomstenbelasting te kunnen betalen? Dat is wel erg gemakkelijk gedacht. Welke bank verstrekt zo'n krediet? Niet alleen de zekerheid telt, maar ook het kunnen nakomen van verplichtingen zoals aflossing en rente. Bovendien is het wetshistorisch gezien helemaal niet zeker dat de villabelasting een waardestijging van woningen wil belasten; dat is namelijk nooit gezegd. Zou dat wel zo zijn, dan wordt bij de verkoop van een ondernemerswoning over een deel van de boekwinst dubbel geheven. Via de hoogste schijf van het ondernemerswoningforfait is dan immers ook al geheven over de waardestijging.

Inmiddels krijg ik regelmatig verzoeken om mensen hierin bij te staan. Mijn advies is om bezwaar te maken als dit speelt. Dit breng ik onder de aandacht op www.villabelasting.nl. Mijn eerste ontvangstbevestiging van een bezwaarschrift heb ik inmiddels binnen. Het lijkt erop dat bezwaren worden aangehouden om vervolgens centraal te worden behandeld. Het wordt dus een kwestie van lange adem. Kortom, wordt vervolgd.

Mr. H.M. Klooster RB



Proceskosten, griffierechten en immateriële schadevergoeding

Een bezwaarprocedure of procederen bij de rechtbank, het gerechtshof, de Hoge Raad of Raad van State kost geld (en tijd). Worden die kosten vergoed? En loopt u het risico ook de kosten van de tegenpartij te moeten vergoeden. Bart Boersma licht toe dat het mogelijk is om proceskosten vergoed te krijgen, maar haast nooit alle kosten. En hoe zit het met een schadevergoeding? In dit artikel leest u wat van belang is en waar u op moet letten



mr. ing. B.J.B. Boersma RB
Bart Boersma is advocaat, partner van Customs Knowledge en lid van de commissie formeel belastingrecht & fiscale praktijkvoering van het RB.

In het fiscaal recht worden veel procedures gevoerd tegen besluiten van de inspecteur. In eerste instantie gaat het om een bezwaarprocedure bij de organisatie die het besluit heeft genomen. Dit is ofwel bij de Belastingdienst, Belastingdienst/Toeslagen of de Douane. Beroep hier tegen is mogelijk wanneer het bezwaar niet (volledig) gegrond wordt verklaard.

Tegen besluiten van de Belastingdienst en Douane worden deze procedures gevoerd bij de rechtbank, in hoger beroep het gerechtshof en in cassatie bij de Hoge Raad. Voor besluiten van de Belastingdienst/Toeslagen wordt ook beroep bij de rechtbank ingediend, maar hoger beroep wordt gevoerd bij de afdeling Bestuursrecht-spraak van de Raad van State.

Voor het voeren van al deze procedures worden kosten gemaakt. Hoe vindt de vergoeding van deze (proces)-kosten plaats?

De ervaring is dat een RB nog wel eens denkt dat geheel geen vergoeding plaatsvindt. Bij cliënten speelt wel eens het idee dat procederen riskant is, omdat u ook kan worden veroordeeld in de vergoeding van de proceskosten van de inspecteur. Beide stellingen zijn echter onjuist. In deze bijdrage licht de RB-commissie Formeel Belastingrecht & fiscale praktijkvoering toe hoe de vergoeding van proceskosten in hoofdlijnen in zijn werk gaat. Daarnaast komt ook het griffierecht aan bod en de immateriële schadevergoeding.

Vergoeding van proceskosten

Het voeren van een procedure tegen een besluit van de inspecteur gaat niet vanzelf. Als de belanghebbende de procedure zelf voert dan kost hem dat tijd. Als hij de procedure aan een professionele adviseur (bijvoorbeeld een RB) of een advocaat uitbesteed, dan zal dat ook substantiële kosten met zich brengen. Worden al deze kosten dan vergoed?

Het korte antwoord op deze vraag luidt 'haast nooit'.

Weliswaar is het mogelijk om proceskosten vergoed te

krijgen, maar haast nooit worden *alle* kosten vergoed.

Dat komt omdat in de meeste gevallen slechts een forfaitaire vergoeding plaatsvindt. De vergoeding in bezwaar vindt zijn grondslag in artikel 7:15 Algemene wet bestuursrecht en voor beroep, hoger beroep en cassatie in artikel 8:75 Algemene wet bestuursrecht.

De vergoeding van de proceskosten kan betrekking hebben op de kosten voor juridische bijstand door een advocaat of een andere gemachtigde, maar ook kosten voor bijvoorbeeld deskundigenrapporten. Eventueel kunnen ook de verletkosten van een belanghebbende worden vergoed, alsmede de reis- en verblijfkosten van een partij. Dit blijkt uit het Besluit proceskosten bestuursrecht (Bpb) dat van toepassing is voor zowel de kosten van bezwaar als beroep.

Het verzoek voor vergoeding van de proceskosten moet overigens wel tijdig worden ingediend. Bij bezwaar is dat voordat de uitspraak wordt gedaan en in beroep op z'n laatst tijdens de hoorzitting, voor het sluiten van het onderzoek.

Niet altijd vergoeding

Niet in alle gevallen worden proceskosten vergoed. In bezwaar worden uitsluitend kosten vergoed als het bestreden besluit wordt herroepen wegens een aan het bestuursorgaan te wijten onrechtmatigheid. Er gelden dus twee voorwaarden:

- Het besluit moet worden herroepen.
- De oorzaak daarvan ligt in het feit dat er sprake is van onrechtmatigheid die aan het bestuursorgaan te wijten is.

Er is sprake van 'herroepen' van een besluit als het bezwaar tegen dat besluit leidt tot intrekking of wijziging van het besluit. Bij wijziging van het besluit is bovendien vereist dat het primaire besluit wordt gewijzigd wat betreft het daarbij beoogde of geweigerde rechtsgevolg. Als slechts kleine gebreken van toepassing zijn (bijvoorbeeld een onvoldoende motivering) en



deze worden hersteld met toepassing van artikel 6:22 Algemene wet bestuursrecht, dan vindt geen vergoeding plaats.

Dan de vraag of er sprake is van verwijtbare onrechtmatigheid van de inspecteur. Daar is al snel sprake van, omdat bij fiscale procedures het uitgangspunt is dat de wet precies voorschrijft hoe het besluit moet zijn. Een afwijking van dat juridisch uitgangspunt is daardoor vrijwel direct onrechtmatig en aan het bestuursorgaan toe te rekenen. Van onrechtmatigheid is in ieder geval sprake als onvoldoende zorgvuldig onderzoek heeft plaatsgevonden, de inspecteur handelt in strijd met geldend beleid, bij een onjuiste waardering van feiten en omstandigheden of bij het vermelden van een onjuiste wettelijke grondslag. Er is echter geen sprake van verwijtbare onrechtmatigheid van de inspecteur als het aan de belanghebbende zelf te wijten is dat het bestuursorgaan in eerste instantie een fout maakte. Daar is bijvoorbeeld sprake van als stukken die nodig zijn voor een juiste afweging pas later worden verstrekt.

Voor de beroepsprocedure is niet duidelijk vastgelegd wanneer de rechter tot vergoeding van de proceskosten moet overgaan. Het zal duidelijk zijn dat als het beroep gegrond is, meestal tot vergoeding van de proceskostenvergoeding zal worden overgegaan. Is een beroep ongegrond of niet-ontvankelijk, dan worden de proceskosten in de meeste gevallen niet vergoed. Afwijkingen zijn echter ook mogelijk, bijvoorbeeld omdat de inspecteur inmiddels tegemoet is gekomen aan de eis van belang-

Bij cliënten speelt wel eens het idee dat procederen riskant is, omdat je ook kan worden veroordeeld in de vergoeding van de proceskosten van de inspecteur.

hebbende en daardoor geen procesbelang meer bestaat. Het beroep wordt dan niet-ontvankelijk verklaard, maar de inspecteur dient dan toch tot vergoeding van de proceskosten over te gaan. Hier moet bij de intrekking van de procedure zekerheidshalve om worden gevraagd.

Hoogte van de vergoeding

Als er kosten worden vergoed, dan vindt in beginsel een forfaitaire vergoeding plaats. Er worden vaste bedragen toegekend per proceshandeling, zoals het indienen van een bezwaarschrift of het bijwonen van een zitting. Afhankelijk van de zwaarte van de zaak worden die bedragen dan nog aangepast (met een factor 0,25 – 2). De bedragen en de punten voor de diverse handelingen zijn opgenomen in het Bpb. Overigens heeft de Hoge Raad onlangs bepaalt dat de halvering van de vergoeding in de bezwaarfase buiten toepassing moet blijven, omdat onduidelijk is wat de rechtvaardigingsgrond (ten opzichte van andere bestuurlijke procedures) daarvoor is (Hoge Raad 12 juli 2024, ECLI:NL:HR:2024:1060). Slechts in bijzondere omstandigheden wordt afgeweken

Als een procedure onredelijk lang duurt, dan kan een belanghebbende aanspraak maken op een vergoeding van immateriële schade.

van de forfaitaire tarieven. Bijzondere omstandigheden zijn in ieder geval van toepassing als de inspecteur ‘tegen beter weten in’ heeft geprocedeerd of erg onzorgvuldig is geweest. Overigens oordeelt een rechter niet snel dat bijzondere omstandigheden van toepassing zijn. Als er al sprake is van bijzondere omstandigheden, dan betekent dit niet dat altijd de integrale kosten worden vergoed.

Griffierechten

Voor de bezwaarprocedure (bij de Belastingdienst, Belastingdienst/Toeslagen of de Douane) hoeven geen griffierechten of andere kosten voor het voeren van de procedure te worden betaald. In beroep, hoger beroep of beroep in cassatie is wel griffierecht verschuldigd. Het griffierecht is afhankelijk van de soort belasting, of het beroep wordt ingediend door een natuurlijke persoon of rechtspersoon en of het beroep, hoger beroep of cassatie betreft. Het bedrag aan griffierecht varieert van (ongeveer) 51 euro tot enkele honderden euro's.

Als het beroep gegrond wordt verklaard, dan gelast de rechter dat de inspecteur de griffierechten vergoedt. Zelfs als het beroep niet gegrond wordt verklaard, kan de rechter de inspecteur in specifieke situaties gelasten tot vergoeding van de griffierechten. Dat is bijvoorbeeld het geval als de inspecteur stukken te laat heeft ingebracht.

Vergoeding van immateriële schade

Hoewel uit de wetgeving en Unierechtelijke beginselen voortvloeit dat belastinggeschillen binnen een redelijke termijn moeten worden beslist, duren beroepsprocedures bij de belastingrechter meestal enkele jaren. Als een procedure onredelijk lang duurt, dan kan een belanghebbende aanspraak maken op een vergoeding van immateriële schade. Zo'n lange procedure kan namelijk resulteren in spanning en frustratie bij een belastingplichtige, zo heeft ook de Hoge Raad vastgesteld.

In de jurisprudentie zijn de volgende uitgangspunten ontstaan:

- De termijn begint te lopen als het bezwaarschrift is ingediend;
- De procedure in beroep moet binnen twee jaar door de Rechtbank zijn behandeld. Die termijn is dus inclusief de termijn van de bezwaarprocedure;
- In hoger beroep wordt de termijn (na het instellen van het hoger beroep) nog een keer verlengd met twee jaar;
- Slechts bij uitzonderlijke omstandigheden is soms een langere termijn toegestaan.

Als de termijn wordt overschreden, dan is de vergoeding 500 euro per zes maanden dat de termijn is overschreden. Daarbij wordt vastgesteld welk gedeelte van de overschrijding valt te wijten aan de inspecteur en welk gedeelte aan de bestuursrechter. Voor het deel dat is te wijten aan de inspecteur, wordt de inspecteur veroordeeld tot vergoeding van de schadevergoeding. Voor het deel dat is te wijten aan de bestuursrechter, wordt formeel gezien de minister van Justitie en Veiligheid veroordeeld tot vergoeding van de schadevergoeding. Bij aanwijsbare redenen dat vertraging aan de belanghebbende of diens gemachtigde is te wijten, dan zal de termijn in beginsel met die vertraging worden verlengd. Een belanghebbende kan ook recht hebben op de immateriële schadevergoeding als het beroep ongegrond is. Het gaat slechts om de overschrijding van de termijn, niet over de inhoud van het oordeel.

Het is daarom zinvol om als RB standaard te verzoeken om vergoeding van immateriële schadevergoeding. De schade hoeft namelijk niet te worden aangetoond, slechts het vragen erom is voldoende om een – weliswaar kleine – vergoeding te krijgen. Voordeel is overigens ook dat als de rechter tot vergoeding van de immateriële schadevergoeding oordeelt, de griffierechten worden vergoed alsmede de (forfaitaire) proceskosten. Het niet vragen van de vergoeding van de immateriële schadevergoeding kan de RB worden verweten.

Overigens zien we nog wel de ontwikkeling dat een schadevergoeding niet wordt toegekend als het financieel belang laag is en doorgeprocedeerd is omwille van louter de schadevergoeding. De Hoge Raad heeft hierover in juni 2024 een arrest gewezen (ECLI:NL:HR:2024:853).

Tips voor de RB

- Vraag om vergoeding van de proceskosten. Weliswaar is de vergoeding beperkt, maar een eenvoudig verzoek kan toch enkele honderden euro's opleveren.
- Neem het verzoek om vergoeding standaard op in het bezwaar- en beroepschrift. Dat voorkomt dat later discussie ontstaat of wel (tijdig) om vergoeding is gevraagd.
- Als een cliënt zelf procedeert en verletkosten claimt, laat hem die kosten dan goed motiveren.
- Vraag ook – indien van toepassing – om vergoeding van immateriële schadevergoeding (zie ook 'vergoeding van immateriële schade').
- Controleer of de bedragen aan proceskosten, immateriële schadevergoeding en griffierechten ook daadwerkelijk worden vergoed.



Veroordeling van de belanghebbende in de kosten

Zoals eerder gesteld, horen we wel eens dat een belanghebbende bang is om te procederen omdat hij denkt dat hij wordt veroordeeld in de proceskosten van de inspecteur. We kunnen hier kort over zijn. In het fiscaal recht is hier in het kader van 'reële zaken' eigenlijk nooit sprake van. Weliswaar biedt de wet hiertoe de mogelijkheid, maar een bestuursrechter maakt hier haast nooit gebruik van.

Overigens maakt de wet onderscheid in het veroordelen van een rechtspersoon en een natuurlijke persoon in de proceskosten van de inspecteur. Het criterium om te komen tot een veroordeling van een natuurlijke persoon in de proceskosten van de inspecteur is of de belanghebbende kennelijk onredelijk gebruik maakt van zijn procesrecht door beroep in te stellen. Als een belanghebbende (of zijn gemachtigde) op een normale manier procedeert en de gebruikelijke fatsoensnormen in acht neemt, alsmede een enigszins reëel belang heeft, dan zal er nimmer sprake zijn van onredelijk gebruik van procesrecht. Voor een rechtspersoon geldt dit criterium – en dus beperking – in beginsel niet, maar desalniettemin lijkt het erop dat in de jurisprudentie hetzelfde criterium wordt gehanteerd voor rechtspersonen.

Toch blijkt uit de media dat in sommige gevallen een belanghebbende wel wordt veroordeeld in de proceskosten. Dat gaat dan echter over wel heel uitzonderlijke gevallen, waarbij een belanghebbende of gemachtigde

Niet zelden blijkt de inspecteur wel opdracht te hebben gegeven tot betaling, maar vindt de verwerking intern niet goed plaats.

de redelijke (fatsoens)normen uit het oog verliest. Situaties waarin een bestuursrechter de belanghebbende veroordeelt in de proceskosten, zijn situaties waarvan het Register Belastingadviseurs veelal ook zal oordelen dat een RB tuchtrechtelijk verwijtbaar zou hebben gehandeld.

Betaling van de vergoeding

Als uit de uitspraak blijkt dat de proceskosten, immateriële schadevergoeding of de griffierechten moeten worden vergoed, dan is het zaak om te controleren of deze ook daadwerkelijk worden betaald. Onze ervaring is namelijk dat het proces van de betaling bij de inspecteur en de minister van Justitie en Veiligheid (voor de immateriële schadevergoeding) niet echt eenvoudig verloopt. Niet zelden blijkt de inspecteur wel opdracht te hebben gegeven tot betaling, maar vindt de verwerking intern niet goed plaats. Controleer dus steeds of de bedragen zoals vermeld in de uitspraak ook daadwerkelijk worden betaald. Bij hoger beroep kan het overigens voorkomen dat de inspecteur uitbetaling opschort, hangende dat hoger beroep.

Bronbelasting geldt niet alleen in exotische situaties

Let op: 25,8% belasting op rente

In de mkb-praktijk worden de 'nieuwe' bronheffingen vaak (nog) vergeten. De gevolgen hiervan kunnen echter significant zijn – ook voor de betrokken adviseur. Het heeft er alle schijn van dat aan deze heffingen in de praktijk niet alle aandacht toekomt die van belang is. Terwijl tegelijkertijd is waar te nemen dat deze situaties zich in de mkb-praktijk steeds vaker voordoen. Tijd voor een wake-up call.



RB-commissie Internationaal.
Mr. M.W.F.G. (Marijke)
Vervoort RB,
A.J. (Arjan)
Mulders RB en
S (Susanne).
Schorel-Willems
LLM RB

In 2021 is de Wet bronbelasting in werking getreden. Sinds januari 2021 geldt een conditionele bronbelasting op rente en royalty. Daarnaast is deze wet sinds januari 2024 ook van toepassing bij dividenduitkeringen.

Voor die tijd kende Nederland geen bronheffingen op rente- en royaltybetalingen. Dat was alom bekend. Onder andere naar aanleiding van een Follow the Money-onderzoek over 'Discoleaks' was in de media meermalen aandacht voor artiesten die hun muziekrechten in Nederland hadden onderbracht, om zo via een Nederlandse bv belasting op hun royalties te vermijden.

Conditionele heffingen

De bronheffingen op rente en royalties zijn te kwalificeren als een conditionele bronheffing, die dus niet altijd van toepassing zijn. In de praktijk heerst nog steeds de (onjuiste) opvatting dat deze bronheffingen alleen aan de orde zijn in exotische ingewikkelde constructies. Namelijk, één van de gevallen waarin deze bronheffingen verschuldigd zijn, is de situatie waarbij betalingen worden verricht aan lichamen gevestigd in laagbelastende jurisdicties. Zoals duidelijk mag zijn, is dit dus niet de enige mogelijkheid. Ook in situaties van misbruik, bijvoorbeeld bij een onzakelijke omleiding, kunnen deze bronheffingen verschuldigd zijn. De bronheffingen zijn gelijk aan het hoogste Vpb-tarief.

Ook van belang voor het mkb

Het idee leeft dat dit niet speelt voor een 'normale' mkb-ondernemer. Dat is ten onrechte.

Laagbelast land

Bij een transactie met een gelieerde entiteit¹ in een laagbelast land maakt het niet uit of er sprake is van reële activiteiten in die jurisdictie. Een jurisdictie is laagbelast wanneer het statutaire tarief lager is dan 9% of wanneer de jurisdictie is opgenomen in de lijst van non-coöperatieve jurisdicties.

Kunstmatige constructies

Zoals aangegeven, kunnen deze heffingen ook plaatsvinden indien sprake is van een kunstmatige constructie² met een gelieerde entiteit om heffing bij een ander te ontgaan. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien sprake is van een ontvanger waarbij weer sprake is van een hybride mismatch. Zelfs wanneer bij een kunstmatige constructie wel sprake is van de benodigde relevante substance, kan de Belastingdienst alsnog aan nemelijk maken dat de structuur kunstmatig is opgezet. Ter verduidelijking per situatie een voorbeeld:

- Er wordt in 2024 een dividend uitgekeerd aan de aandeelhouder gevestigd in een laagbelast land, zoals bijvoorbeeld Isle of Man.
- Een limited liability company (LLC) gevestigd in Arizona heeft een deelneming in Nederland en hieraan geld uitgeleend. Beide entiteiten drijven een materiële onderneming, in het verlengde van elkaar. Op basis van het huidige kwalificatiebeleid – let op, per 1 januari 2025 zal dit beleid ook drastisch wijzigen³ – is de LLC vanuit Nederlands fiscaal perspectief vergelijkbaar met een b.v. Dit betekent: zelfstandig onderworpen aan belastingheffing. Echter, in situaties met de VS is vaak sprake van een hybride mismatch, nu daar voor een entiteit



kan worden gekozen tussen transparantie of niet-transparantie. De LLC is vanuit de VS als transparant aangemerkt.

Hoe werken de heffingen?

De bronbelastingen worden geheven bij de Nederlandse entiteit die de betaling doet. Daarbij moet wel worden nagegaan of aan Nederland een heffingsrecht toekomt onder het toepasselijke verdrag. In de situatie van een kunstmatige constructie moet vervolgens worden beoordeeld of er geen Principal Purpose Test (PPT)⁴ uit het verdrag zelf, of door toepassing van het Multilateraal Instrument (MLI), van toepassing is, zodat verdragsvoordelen alsnog worden geweigerd.

Bronbelasting is kortom een onderwerp dat ook in het mkb van belang is. Meer weten? Graag verwijzen wij daarvoor ook naar het cursusaanbod van het RB.

In de praktijk heerst nog steeds de (onjuiste) opvatting dat deze bronheffingen alleen aan de orde zijn in exotische ingewikkelde constructies.

Noten

- 1 Naar verwachting wijzigt in het Belastingplan 2025 het begrip 'geli-eerdheid' in de bronbelastingen.
- 2 En wat te denken van de hybride structuur in de agro?, zoals uitgelegd in het artikel 'Hybride structuur in de agro anno 2024', Het Register, 2024/2.
- 3 De RB-commissie Internationaal schenkt hier, mede in het kader van Prinsjesdag 2024, nog verdere aandacht aan.
- 4 Zie voor meer informatie over de Principal Purpose Test bijvoorbeeld het artikel 'Verdrag met België, 'What's New?'' uit Het Register 2024/1

‘Met GenIA-L kan ik mijn
werk sneller en beter
doen: de kwaliteit gaat
omhoog’

MICHELLE BRUGMANS | Legal Operations Specialist bij BDO

Ontdek de kracht
van **GenIA-L**.



Scan de
QR-code en
lees meer

sdu.nl/human-ai

Sdu



Jurisprudentie en wetgeving

INKOMSTENBELASTING

- 2024-039 Pilot met loon uit Turkije toch recht op vrijstellingsmethode 35
- 2024-040 Openingstijden wasstraat niet genoeg voor urencriterium zelfstandigenaftrek 35

ERF- EN SCHENKBELASTING

- 2024-041 Erfenis van bijna € 11 mln partieel na te vorderen 36

OMZETBELASTING

- 2024-042 Short-stay uitzondering voor verhuurde woonruimte: voorbelasting aftrekbaar 36

OVERDRACHTSBELASTING

- 2024-043 Woningtarief overdrachtsbelasting voor vroegere praktijkruimte huisartsenwoning 37

VENNOOTSCHAPSBELASTING

- 2024-044 Duits Immobiliën-Sondervermogen niet vennootschapsbelastingplichtig 37
- Bouwverbod voor schuren bijzondere omstandigheid: HIR-termijn verlengd 38

FORMEEL

- 2024-046 Hoge Raad verhoogt financieel belang voor immateriële schadevergoeding tot € 1.000 38
- 2024-047 Lagere proceskostenvergoeding voor bezwaar belastingzaken mogelijk discriminerend 39

INKOMSTENBELASTING

2024-039 Pilot met loon uit Turkije toch recht op vrijstellingsmethode

Een piloot woonde in de jaren 2015, 2016 en 2017 in Nederland. In zijn aangiften inkomstenbelasting 2015, 2016 en 2017 gaf hij looninkomsten van een Turkse luchtvaartmaatschappij aan en claimde voor dit loon aftrek ter voorkoming van dubbele belasting met toepassing van de vrijstellingsmethode. De inspecteur stelde dat niet de vrijstellingsmethode maar de verrekeningsmethode van toepassing was. De piloot ging in beroep en stelde, onder verwijzing naar het zogenoemde Golfstatenbesluit van 7 september 2017 (nr. IZV2017-000015971) en naar een goedkeurende besluit van 18 juli 2008 (nr. CPP2007/664M) dat hij door de in het belastingverdrag met Turkije opgenomen verrekeningssystematiek veel zwaarder werd belast dan andere, in een vergelijkbare situatie verkerende inwoners van Nederland, die (a) ook in het buitenland werkten, en (b) waarvoor het van toepassing zijnde belastingverdrag ook de verrekeningsmethode voorschreef, maar (c) waarvoor volgens begunstigend beleid van de staatssecretaris van Financiën de vrijstellingsmethode werd toegepast met als argumentatie dat het Nederlandse verdragsbeleid voor werknemers gericht was op kapitaalimportneutraliteit en daarmee op de toepassing van de vrijstellingsmethode. Hij stelde dat het begunstigende beleid, dat in afwijking van afspraken in de betreffende belastingverdragen de vrijstellingsmethode mocht worden toegepast, op grond van het gelijkheidsbeginsel ook voor hem moest gelden.

Hof Arnhem Leeuwarden was het met de piloot eens. Van de belastingverdragen met de Golfstaten waren ten aanzien van de looninkomsten als piloot (alleen) de belastingverdragen met Bahrein en Oman wat betreft de verdeling van de heffingsbevoegdheid en de wijze van voorkoming van dubbele belasting vergelijkbaar met het belastingverdrag met Turkije. De piloot die loon

verkreëg vanuit Turkije had door de toepassing van de in het belastingverdrag met Turkije overeengekomen verrekeningsmethode een hogere belastingdruk dan lokale piloten aldaar. In het licht van de in het Golfstatenbesluit tot uitdrukking gebrachte reden voor de goedkeuring – de kapitaalimportneutraliteit die tot uitdrukking kwam in het Nederlandse verdragsbeleid – viel volgens het hof niet in te zien waarom inwoners van Nederland die looninkomsten als piloot verkregen vanuit Bahrein of Oman en de piloot feitelijk en rechtens niet als gelijke gevallen waren aan te merken. Het hof besliste dat sprake was van een ongelijke behandeling van feitelijk en rechtens gelijke gevallen, waarvoor geen objectieve en redelijke rechtvaardiging bestond. Dit betekende dat de piloot de vrijstellingsmethode mocht toepassen ter vermijding van dubbele belasting.

■ Hof Arnhem-Leeuwarden 16 juli 2024, nr. 22/2239, ECLI:NL:GHARL:2024:4739

2024-040 Openingstijden wasstraat niet genoeg voor urencriterium zelfstandigenaftrek

Een man exploiteerde vanaf 2017 tot en met maart 2020 naast zijn woning een autowasstraat. Als er een auto het terrein opreed voor een wasbeurt ging in de woning een bel en zette hij de autowasstraat in werking. In 2019 kocht hij een tweedehands wasinstallatie die hij zelf repareerde. De andere werkzaamheden die hij in het kader van de onderneming verrichtte, bestonden onder meer uit het schoonmaken en onderhouden van het terrein, de wasinstallaties en de gebouwen, en het bijhouden van de administratie. De man claimde voor de jaren 2017 tot en met 2020 de zelfstandigenaftrek, maar volgens de inspecteur was niet voldaan aan het urencriterium.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant stelde vast dat in 2019 in totaal 300 uur en in 2020 in totaal 195 uur aan de onderneming was besteed in verband met de werkzaamheden aan de tweedehands installatie. Als die (directe) uren al aannemelijk waren, dan moest,

om aan het urencriterium te voldoen, in 2019 ten minste 925 uur en in 2020 ten minste 982 uur aan andere werkzaamheden (indirecte uren) voor de onderneming zijn besteed. Voor geen van de jaren was er echter een urenverantwoording of andere stukken overgelegd en daarmee waren de uren niet aannemelijk gemaakt. De rechtbank was het niet met de man eens dat aan het urencriterium was voldaan omdat hij gedurende de openingstijden bereikbaar moest zijn voor zijn onderneming. Het feitelijk drijven van een onderneming hield meer in dan het zich beschikbaar houden voor de onderneming.

■ *Rechtbank Zeeland-West-Brabant 12 juni 2024, nr. 23/2953, ECLI:NL:RBZWB:2024:39429*

ERF- EN SCHENKBELASTING

2024-041 Erfenis van bijna € 11 mln partieel na te vorderen

Hof Den Bosch besliste in een procedure tot een partieel nieuw feit, en tegelijkertijd tot een partieel ambtelijk verzuim. Van de belaste verkrijging van € 10.586.398 bleef per saldo een belaste verkrijging van € 2.945.819 overeind. De gevolgen van het ambtelijk verzuim werden als het ware beperkt tot het bedrag van de (niet-opgelegde) primitieve aanslag. Al op 20 januari 1954 besliste de Hoge Raad dat de aanwezigheid van een nieuw feit per post van de aangifte moet worden beoordeeld. Indien ter zake van één daarvan aan die eis is voldaan, brengt dat niet met zich dat ook ten aanzien van andere posten kan worden nagevorderd (nr. 11.634, BNB 1954/85). Als het ambtelijk verzuim bestaat uit het niet-opleggen van een primitieve aanslag, kan niet gezegd worden dat de Belastingdienst ten aanzien van één specifieke post een ambtelijk verzuim heeft begaan. Het verzuim heeft namelijk betrekking op de totale aanslag.

Een man was de enig erfgenaam van zijn in 2015 in Nederland overleden Nederlandse vader die vanaf 2006 in de Verenigde Arabische Emiraten en in Duitsland woonde. In 2013 was een strafrechtelijk onderzoek gestart naar de zoon en zijn vader in verband met verdenking van witwassen, waarbij in september 2014 beslag werd gelegd op hun bezittingen en verschillende (buitenlandse) vennootschappen. De IB-inspecteur kreeg in augustus 2014 informatie over het strafrechtelijk onderzoek. Daaruit bleek dat de zoon en de vader de zeggenschap of een belang hadden in de (buitenlandse) vennootschappen en de vader ook in perioden waarin hij volgens de BRP niet in Nederland woonde, wél gebruik maakte van Nederlandse adresgegevens. De IB-inspecteur stelde in november 2014 een boekenonderzoek in bij de zoon en stelde vragen aan de vader in het kader van de beoordeling van zijn belastingplicht over 2003 tot en met 2013. In maart 2017 stuurde de inspecteur erfbelasting een aangiftebiljet met betrekking tot de nalatenschap van de vader naar de zoon. Die antwoordde dat zijn vader niet binnenlands belastingplichtig was en niet in Nederland woonde, en er daarom geen aangifteplicht was voor de erfbelasting in Nederland. De inspecteur reageerde per brief van 3 april 2017 waarin stond dat de vader in 2006 in Nederland had gewoond en dat uit artikel 3 Successiewet volgde dat een Nederlander die in Nederland had gewoond en binnen 10 jaar nadat hij Nederland metterwoon had verlaten, was overleden, geacht werd ten tijde van het overlijden in Nederland te hebben gewoond. De zoon moest daarom wel aangifte van de nalatenschap

van zijn vader doen. Toen de aangifte niet werd ingediend, legde de inspecteur in april 2020 een navorderingsaanslag erfbelasting op naar een belastbare verkrijging van € 10.586.398 met een vergrijpboete van € 1.050.570 en € 368.405 aan belastingrente. De zoon ging in beroep. Rechtbank Zeeland-West-Brabant vernietigde de navorderingsaanslag, omdat de inspecteur geen nieuw feit had. De inspecteur ging in hoger beroep.

Hof Den Bosch vond het net als de rechtbank aannemelijk dat de inspecteur vóór het verstrijken van de aanslagtermijn ermee bekend was dat de vader in de periode van tien jaar voorafgaand aan zijn overlijden mogelijk in Nederland woonde. Bovendien had de inspecteur in zijn brief van 3 april 2017, ruim één jaar voor het verstrijken van de aanslagtermijn, een duidelijk standpunt ingenomen over de woonplaats van de vader. Ook had de inspecteur ter zitting van de rechtbank verklaard dat hij een werkafpraak had gemaakt met de inspecteur voor de inkomstenbelasting over het lopende onderzoek naar de woonplaats van de vader. Verder bleek uit e-mails van de inspecteur dat hij vóór 14 mei 2018 ermee bekend was dat de vader in de periode van tien jaar voorafgaand aan zijn overlijden mogelijk in Nederland woonde. Een behoorlijke taakuitoefening van de (behandelend) inspecteur bracht mee dat hij vóór het verstrijken van de aanslagtermijn ten minste bij de inspecteur voor de inkomstenbelasting had moeten informeren naar het lopende woonplaatsonderzoek, zodat hij in ieder geval ook toen had moeten beoordelen of naar zijn mening de fiscale woonplaats van de vader in Nederland lag, wat hij kennelijk had nagelaten. Het hof besliste dat de inspecteur bij het einde van de aanslagtermijn (14 mei 2018) over zodanige gegevens beschikte, of had moeten beschikken, dat hij op basis daarvan in redelijkheid tot de slotsom had moeten komen dat erfbelasting was verschuldigd. De inspecteur had volgens het hof bij het einde van de aanslagtermijn ter behoud van rechten de aanslag moeten vaststellen en deze moeten baseren op een redelijke schatting en had rekening kunnen en moeten houden met een vermogen van de vader van € 7.547.050. Voor zover de verkrijging meer bedroeg dan € 7.547.050 beschikte de inspecteur over een nieuw feit en mocht hij over het meerdere navorderen, mits hij het belastbare feit aannemelijk maakte. De inspecteur had volgens het hof aannemelijk gemaakt dat de vader op enig moment in de tien jaar voorafgaand aan zijn overlijden in Nederland had gewoond. De zoon was daarom erfbelasting verschuldigd. Het hof verminderde de verkrijging van € 10.586.398 tot € 3.512.916 en vernietigde de vergrijpboete omdat de inspecteur niet had aangetoond dat de zoon, door in de aangifte te vermelden dat zijn vader niet in Nederland woonachtig was geweest, opzettelijk of grofschuldig onjuist aangifte had gedaan. Het hof verklaarde het hoger beroep van de inspecteur gegrond.

■ *Hof Den Bosch 28 juni 2024, nr. 22/2273, ECLI:NL:GHSHE:2024:2117*

OMZETBELASTING

2024-042 Short-stay uitzondering voor verhuurde woonruimte: voorbelasting aftrekbaar

Een ondernemster voor de btw hield zich bezig met de aankoop, herontwikkeling en exploitatie van onroerende zaken. Ze kocht een monumentaal woon-winkelpand met op de begane grond een

winkelruimte en op de eerste en tweede verdieping een woning en verbouwde het pand en realiseerde zes appartementen boven de winkelruimte. De huurprijs van de appartementen was inclusief een bedrag voor meubilering, stoffering, inventaris, gas, water, elektra, servicekosten, tv, internet, maandelijkse schoonmaak en gemeentelijke heffingen. De verhuurster zorgde voor de betaling van gemeentelijke belastingen, het onderhoud, kleine herstellen en de (eind)schoonmaak. Alle huurders verklaarden in een huurdersverklaring dat sprake was van tijdelijk verblijf en dat zij het middelpunt van hun maatschappelijk leven niet naar het appartement verplaatsten. De verhuurster bracht de voorbelasting op de verbouwingskosten volledig in aftrek in de btw-aangiften. De inspecteur was het daar niet mee eens en legde naheffingsaanslagen met vergrijpboeten op. De verhuurster ging in beroep en stelde dat de verhuur van de appartementen was belast met btw en daarom de in rekening gebrachte voorbelasting aftrekbaar was.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste dat de vrouw met de verhuur van de appartementen concurreerde met het hotel- en vakantiebedrijfsbedrijf. Ze viel daardoor onder de short-stay-uitzondering zodat de verhuur belast was met btw. Zij verhuurde de appartementen namelijk voor korte duur (maximaal 6 maanden) en de appartementen waren volledig gemeubileerd en voorzien van alle uitrusting waardoor een huurder het appartement direct kon gebruiken en dat de huurder niet was belast met de zorg voor de inventaris. De rechtbank besliste dat het voornemen om belast te verhuren voldoende was voor het recht op aftrek van voorbelasting.

■ *Rechtbank Zeeland-West-Brabant 25 juni 2024, nr. 23/3722, ECLI:NL:RBZWB:2024:43706*

OVERDRACHTSBELASTING

2024-043 Woningtarief overdrachtsbelasting voor vroegere praktijkruimte huisartsenwoning

Het woningtarief in de overdrachtsbelasting geldt voor onroerende zaken die zijn bestemd voor bewoning. De praktijkruimte in de volgende zaak voldeed niet aan die bestemming. Rechtbank Noord-Nederland besliste echter dat de praktijkruimte als aanhorigheid bij de woning moest worden aangemerkt.

Een man kocht voor € 810.000 een villa die bestond uit een woongedeelte en een voormalige praktijkruimte van 62 m² die tot 2018 in gebruik was geweest als huisartsenpraktijk en was te bereiken via een aparte buiteningang naast de voordeur van het woongedeelte. De praktijkruimte was ook via twee interne ingangen bereikbaar. De man voldeed 2% overdrachtsbelasting over de gehele verkrijgingsprijs. De inspecteur stelde dat de praktijkruimte niet kon worden aangemerkt als een woning waarop het 2%-tarief van toepassing was en legde over de waarde van de praktijkruimte (€ 154.500) een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting op. De man ging in beroep.

Rechtbank Noord-Nederland stelde vast dat het gehele pand oorspronkelijk was gebouwd als woonhuis met praktijkruimte. In zoverre was het pand oorspronkelijk ontworpen en gebouwd met

als doel twee bestemmingen: een deel met een woonbestemming en een deel met een niet-woonbestemming. Dat de praktijkruimte oorspronkelijk was ontworpen en gebouwd met een niet-woonbestemming en ook geen woonbestemming had gekregen door een verbouwing, betekende echter niet dat voor de praktijkruimte het woningtarief van 2% niet kon worden toegepast. Bij het bepalen van de omvang van het woongedeelte en het niet-woongedeelte van een pand, moest eerst de vraag worden beantwoord welk deel van het pand moest worden aangemerkt als het woongedeelte. Tot het woongedeelte konden ook aanhorigheden behoren - ook als die aanhorigheden met het oorspronkelijke doel van niet-woning waren gebouwd. Volgens de rechtbank behoorde de praktijkruimte, ten tijde van de verkrijging van het pand bij het woongedeelte, gelet op de onderlinge bereikbaarheid via één of meerdere binnendeuren en de bouwkundige situatie - de praktijkruimte en het woonhuis vormden als het ware één geheel. Verder was de praktijkruimte ten tijde van de verkrijging bij het woongedeelte in gebruik en daaraan dienstbaar, aangezien de praktijkruimte en het woongedeelte de gebruiksmogelijkheden over en weer verbeterden of vergrootten. De praktijkruimte kon worden gebruikt als opslag, slaapkamer(s) of hobbykamer(s). De praktijkruimte was dus een aanhorigheid van de woning in de zin van artikel 14, lid 2, Wv, waarop net als op het woongedeelte, het 2%-tarief van toepassing was.

■ *Rechtbank Noord-Nederland 25 april 2024, nr. 23/3612, ECLI:NL:RBNNE:2024:1526*

VENNOOTSCHAPSBELASTING

2024-044 Duits Immobiliën-Sondervermogen niet vennootschapsbelastingplichtig

In de volgende procedure was het de vraag of een Duits Immobiliën-Sondervermogen buitenlands belastingplichtig was op grond van artikel 3, aanhef en letter b, Wet Vpb. Deze bepaling betreft open commanditaire vennootschappen en andere niet rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. Dit artikel is vergelijkbaar met artikel 2, lid 1, aanhef en letter a, Wet Vpb dat geldt voor binnenlands belastingplichtigen.

Het in Duitsland gevestigd Immobiliën-Sondervermogen A werd naar Duits burgerlijk recht aangemerkt als een afgescheiden vermogen zonder rechtspersoonlijkheid en haar participatiebewijzen waren vrij overdraagbaar. A investeerde wereldwijd voor rekening en risico van haar deelnemers in onroerende zaken. De belastingheffing in Duitsland over de inkomsten uit de door een Sondervermogen gehouden onroerende zaken vond niet plaats op het niveau van het Sondervermogen maar op het niveau van de deelnemers in dat fonds. In het boekjaar 1996/1997 investeerde A voor het eerst in Nederlandse onroerende zaken, waardoor zij in Nederland buitenlands belastingplichtig werd voor de vennootschapsbelasting. A ging in beroep tegen de aanslagen vennootschapsbelasting over de boekjaren 1996/1997 tot en met 2009/2010 en stelde dat zij moest worden aangemerkt als een fiscale beleggingsinstelling (fbi). Hof Den Bosch stelde A deels in het gelijk. A ging in cassatie en de staatssecretaris stelde incidenteel beroep in cassatie in.

De Hoge Raad besliste dat artikel 3, letter c, Wet Vpb bepaalde dat als buitenlandse belastingplichtigen aan de belasting waren onderworpen “de niet in Nederland gevestigde doelvermogens die Nederlands inkomen genieten”. In dit verband werd onder doelvermogen verstaan een tot een bepaald doel afgezonderd vermogen dat geen rechtspersoonlijkheid had en ook niet aan een (rechts) persoon toebehoorde. Zo’n vermogen werd behandeld als een zelfstandige fiscale entiteit. Hieruit volgde dat een fonds niet als doelvermogen kon worden aangemerkt als het bewijzen van deelgerechtigdheid had uitgegeven die de houders ervan aanspraak gaven op een aandeel in het vermogen van dit fonds. A had participatiebewijzen uitgegeven waarmee de fondsdeelnemers aanspraak konden maken op een aandeel van zijn vermogen. A kon daarom niet worden aangemerkt als een doelvermogen in de zin van artikel 3, aanhef en letter c, Wet Vpb. De Hoge Raad verklaarde het cassatieberoep van A gegrond. De Hoge Raad was het verder niet met de staatssecretaris eens dat A, als een niet in Nederland gevestigd fonds voor gemene rekening dat een vergelijkbare functie vervulde als een NV die beleggingsactiviteiten uitoefende, buitenlands belastingplichtig was op grond van artikel 3, letter b, Wet Vpb. De Hoge Raad vernietigde de aanslagen vennootschapsbelasting.

■ Hoge Raad 14 juni 2024, nr. 21/04201, ECLI:NL:HR:2024:862

2024-045 Bouwverbod voor schuren bijzondere omstandigheid: HIR-termijn verlengd

Hof Den Haag heeft beslist dat een bouwverbod aanleiding was om de herinvesteringstermijn te verlengen. Het hof besliste dit in een procedure van twee broers die samen vanuit een vof een tuinbouwbedrijf exploiteerden. Een groot deel van de grond en de opstallen van de vof waren in 2010 verkocht aan de gemeente. In verband met deze verkoop was in 2010 een herinvesteringsreserve (HIR) gevormd van € 1.175.745. De inspecteur verleende toestemming om de investeringstermijn voor de HIR te verlengen tot 31 december 2014. Per 21 september 2014 begonnen de broers met de vof een verswinkel. Zij namen in hun IB-aangiften over 2014 een afname van de HIR op van € 1.175.745 tot € 183.000 en geen winst uit een vrijval van de HIR. De broers hadden ieder een aandeel in de HIR per 31 december 2014 van € 91.500. De inspecteur corrigeerde de winst met in totaal € 748.384 (€ 374.192 per vennoot) en corrigeerde de HIR tot nihil. De broers gingen in beroep. Rechtbank Den Haag stelde de broers in het ongelijk maar hof Den Haag stelde de broers wel in het gelijk.

Het hof was het met de broers eens dat per 31 december 2014 een HIR voor € 91.500 mocht worden gehandhaafd, omdat sprake was van bijzondere omstandigheden en in 2014 een begin van uitvoering was gegeven aan de bouw van geconditioneerde schuren op het niet verkochte deel van de tuinbouwgrond waarop de HIR zou kunnen worden afgeboekt. De bouw van de schuren was echter vertraagd omdat volgens de gemeente sprake was van een bouwverbod. Dat volgens de gemeente sprake was van een bouwverbod was volgens het hof een bijzondere omstandigheid in de zin van artikel 3.54, lid 5, letter b, Wet IB 2001. Het hof geloofde de broers dat op basis van het bestemmingsplan uit 1978 geen verbod voor de bouw van de schuren gold. De weigering van de gemeente om

daaraan gevolg te geven en de stelling van de gemeente dat sprake was van een bouwverbod waren omstandigheden die buiten de invloedssfeer van de broers lagen. Onder die omstandigheden kon van hen niet worden verlangd dat zij met de bouw van de schuren zouden beginnen. Met het ondertekenen van het koopcontract voor de bouw van de schuren was een begin van uitvoering gegeven aan de bouw daarvan, omdat de broers daarmee een verplichting waren aangegaan tot het laten bouwen van de schuren. Het hof besliste dat was voldaan aan de vereisten van artikel 3.54, lid 5, letter b, Wet IB 2001. De broers hoefden de HIR van ieder € 91.500 niet te laten vrijvallen.

■ Hof Den Haag 25 juni 2024, nr. 23/662, ECLI:NL:GHDHA:2024:1381 en nr. 23/663, ECLI:NL:GHDHA:2024:1382

Formeel

2024-046 Hoge Raad verhoogt financieel belang voor immateriële schadevergoeding tot € 1.000

De Hoge Raad besliste enkele jaren geleden dat geen immateriële schadevergoeding is verschuldigd als het financieel belang zeer gering is. Tot dit arrest was daarvan sprake als het financiële belang minder was dan € 15. De Hoge Raad heeft op 14 juni 2024 die grens bijgesteld op in beginsel € 1.000 voor zaken waarin vóór 14 juni 2024 al om een immateriële schadevergoeding was verzocht en de redelijke termijn al was overschreden op 14 juni 2024.

De Hoge Raad besliste dit in een procedure van een belanghebbende tegen een aanslag watersysteemheffing 2010 van € 4,30. Daarbij kende het waterschap een rentevergoeding toe van € 1,20. De belanghebbende ging in beroep en stelde dat de rentevergoeding € 2 bedroeg. Hof Den Bosch stelde de belanghebbende in het ongelijk en wees ook het verzoek om een immateriële schadevergoeding wegens overschrijding van de redelijke termijn af omdat het financiële belang bij de procedure niet meer dan € 15 bedroeg.

De Hoge Raad besliste dat hij tot nu toe had aangenomen dat geen immateriële schadevergoeding hoefde te worden toegekend als het financiële belang bij een belastingprocedure minder was dan € 15. Er werden echter in sterk toenemende mate belastingprocedures over een belang van meer dan € 15 gevoerd in de hoop en verwachting een immateriële schadevergoeding en een daaraan gekoppelde vergoeding van proceskosten te verkrijgen. De Hoge Raad nam daarom voortaan als uitgangspunt dat geen immateriële schadevergoeding wordt toegekend als:

- het financiële belang bij de procedure minder dan € 1.000 bedraagt, én
- de redelijke termijn met niet meer dan 12 maanden is overschreden.

De belastingrechter kan dan volstaan met de constatering dat de redelijke termijn is overschreden. Als het financiële belang bij de procedure lager is dan € 1.000 en de redelijke termijn met meer dan 12 maanden is overschreden, kan de belastingrechter op een verzoek om immateriële schadevergoeding naar bevind van zaken beslissen. Het staat de belastingrechter vrij om ook in die gevallen te volstaan met de constatering dat de redelijke termijn is overschreden.

- De wijzigingen gelden niet voor zaken waarin:
- de belanghebbende voorafgaand aan de datum van dit arrest om een immateriële schadevergoeding heeft verzocht;
 - de redelijke termijn voor de desbetreffende fase van de procedure (bezwaar en beroep, hoger beroep, cassatieberoep) op de datum van dit arrest is overschreden.

De Hoge Raad verklaarde het beroep in cassatie van de belanghebbende ongegrond.

■ Hoge Raad 14 juni 2024, nr. 22/04592, ECLI:NL:HR:2024:853

2024-047 Lagere proceskosten-vergoeding voor bezwaar belasting-zaken mogelijk discriminerend

In het Besluit proceskosten bestuursrecht (Bpb) is het forfait in de bezwaarfase voor belastingzaken vastgesteld op € 310 (bedrag 2024), terwijl dat tarief voor andere zaken € 624 (bedrag 2024) bedraagt. Een belastingplichtige stelde dat de matiging van de proceskostenvergoeding in belastingzaken in strijd is met de Grondwet

De Hoge Raad besliste niet dat het verschil in waardering verboden discriminatie oplevert maar wees op de gebrekkige motivering

voor het gemaakte onderscheid in de waarde per punt tussen belastingzaken en overige bestuursrechtelijke zaken. De Hoge Raad kan bij gebrek aan informatie niet vaststellen of belastingzaken en overige bestuursrechtelijke zaken voor de vergoeding van bezwaarkosten gelijke gevallen zijn. En als dan sprake zou zijn van gelijke gevallen, kan de Hoge Raad niet vaststellen of er desondanks een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat voor het grote verschil in de waarde per punt. De mogelijkheid dat discriminatie aanwezig is, is voor de Hoge Raad voldoende om het lagere tarief voor belastingzaken niet langer toe te passen en een vergoeding voor de bezwaarfase toe te kennen op basis van het hogere tarief voor andere zaken. Het is aan de staatssecretaris om met een toetsbare motivering van het onderscheid in waarde per punt voor belastingzaken en overige bestuursrechtelijke zaken te komen. De Hoge Raad merkte verder op dat als de verwijzingsrechter zou beslissen dat recht bestond op een proceskostenvergoeding voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand in de bezwaarfase, die vergoeding moest worden vastgesteld met toepassing van punt 2 van onderdeel B2 van de Bijlage bij het Bpb. Na cassatie stond het de inspecteur namelijk niet meer vrij om gegevens in het geding te brengen waarmee de rechter naar zijn mening alsnog in staat werd gesteld te beoordelen of punt 1 van onderdeel B2 van de Bijlage bij het Bpb verenigbaar was met artikel 1 Grondwet.

■ Hoge Raad 12 juli 2024, nr. 23/03218, ECLI:NL:HR:2024:10602

Wetgeving

De stand van zaken

per 1 september 2024

■ Wetsvoorstel + MvT TK	
■ Verslag TK	
■ Nota n.a.v. verslag TK	
■ Eindverslag TK	
■ Aangenomen TK	
■ Wetsvoorstel EK	
■ Voorlopig verslag EK	
■ Memorie van Antwoord EK	
■ Eindverslag EK	
■ Aangenomen EK	
■ Staatsblad	
■ Datum inwerkingtreding	
Spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting 35 523	Dag na datum Stb
Initiatiefwetsvoorstel aanpassing box 2 en vervallen fiscale regelingen 36 128	1-1-2024
Wet herziening bedrag ineens 36154	Bij KB
Initiatiefwetsvoorstel Wet vermogensbelasting 2024 36 173	1-1-2024
Wet aanpassing termijnen en nabestaandenregeling hersteloperatie toeslagen 36 577	Bij KB
Wijzigingswet beperking toegang tot UBO-registers 36584	Bij KB

Hoe blijft de RB fiscaal up-to-date?

Hoe komt een RB-lid aan zijn informatie? Hoe blijft de fiscale kennis actueel? We vroegen leden afgelopen zomer ons door middel van een korte uitvraag hier inzicht in te geven. Dit deden we aan de hand van zeven vragen. 172 leden vulden deze enquête in, waarvoor onze hartelijke dank. Deze informatie benutten we in volgende edities van Het Register.

Geeft deze korte raadpleging inzicht in werkwijzen, gewoonten en voorkeuren? Zeker! Een doorsnee RB besteedt circa 2 tot 3 uur per week aan het bijhouden van vakinformatie. Ruim 40 procent besteedt hier 2 tot

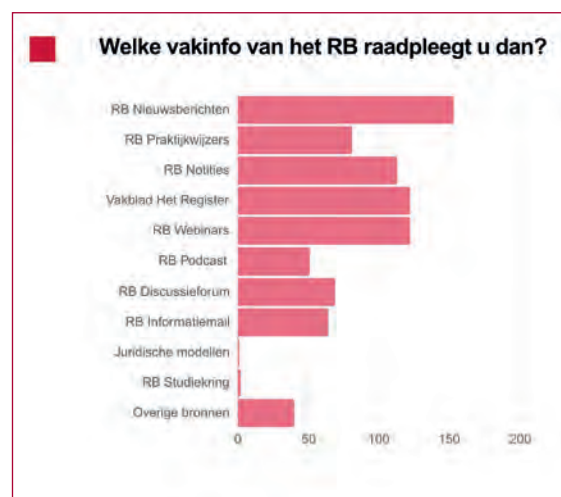
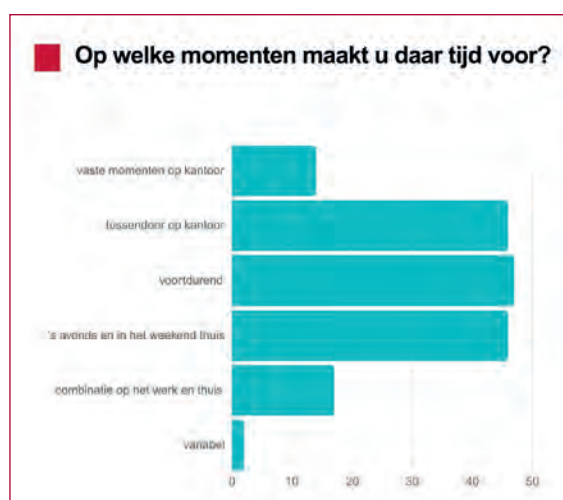
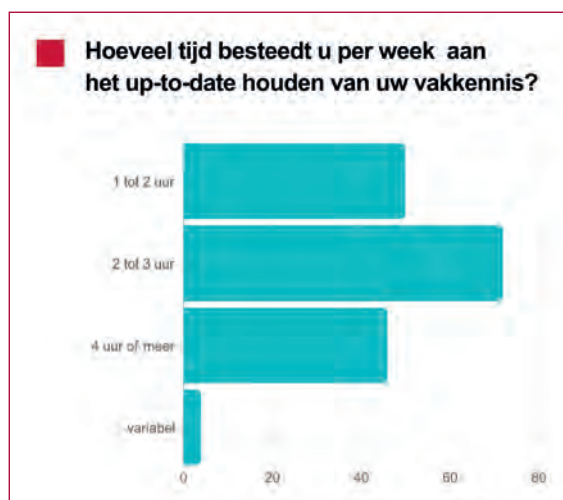
3 uur per week aan, 29 procent is hier gemiddeld 1 tot 2 uur mee bezig en 26 procent zegt hier 4 uur of meer aan kwijt te zijn.

Welke momenten

Het bijhouden van ontwikkelingen in het vakgebied vindt voornamelijk plaats op kantoor, waarbij 8 procent daarvoor vaste momenten heeft, 27 procent dit vooral tussendoor doet, en ook weer 27 procent hier voortdurend mee bezig is. Eenzelfde percentage, ook 27 procent, houdt vak kennis vooral thuis bij, in de avonden en in het weekend. Tot slot geeft 11 procent aan dit zowel thuis als op het werk te doen.

RB-informatie

Gevraagd naar de belangrijkste informatiestromen van het RB staan de RB Nieuwsberichten met stip op 1. Bij het up-to-date houden van kennis raadpleegt 90 procent de RB Nieuwsberichten. Gevolgd door de RB Webinars (71 procent) en Het Register (71 procent). Ook veelgelezen zijn RB-Notities (66 procent) en RB Praktijkwijzers



(47 procent). Tot slot wordt het discussieforum vaak genoemd, namelijk door 37 procent. Wat opvalt is dat respondenten de RB Podcast nog minder vaak noemen; maar 30 procent, terwijl daar veel interessante informatie wordt geboden. Direct een tip voor wie bij voorkeur niet luistert maar wel interesse heeft in de onderwerpen waarover wordt gesproken: in de laatste edities is het ook mogelijk om de tekst van de podcast te lezen. En dat biedt de mogelijkheid om de informatie sneller te verwerken. Tot slot noemt een lid specifiek de juridische modellen, die – mede door de voetnoten – zeer goede informatie bieden.

Abonnementen

Welke abonnementen heeft de RB? Hierbij wordt MFAS (36 procent) het meest genoemd, op de voet gevolgd



door Fiscaal en Meer (35 procent) en daarna Wolters Kluwer Inview (32 procent). Het merendeel (41 procent) van de leden gebruikt (ook) andere informatiebronnen. Hierbij valt op dat er een grote verscheidenheid is; dat zal ongetwijfeld samenvallen met de verschillende specialisaties.



Voorkeursvorm

Bij de vraag naar de voorkeursvorm blijkt dat het terugkijkwebinar in de smaak valt: 80 procent heeft hier een voorkeur voor. Daarna volgen, ieder met zo'n 60 procent, live-webinars, PE-onderwijs en fysieke bijeenkomsten. Informatie via de post en podcasts scoren allebei zo'n 22 procent. Ook digitale nieuwsbrieven en kringbijeenkomsten worden meermaals genoemd. Een lid gebruikte deze raadpleging om de herintroductie van LSB te bepleiten.

ChatGPT

ChatGPT kan een handig hulpmiddel zijn voor belastingadviseurs om snel toegang te krijgen tot informatie of om taken te vereenvoudigen. Echter, het zou vooral als een aanvullend hulpmiddel moeten worden gebruikt en niet als vervanging voor de professionele expertise en oordeelsvorming van een belastingadviseur. Het is belangrijk om bewust te zijn van de beperkingen en om altijd te zorgen dat privacy-gevoelige informatie beschermd blijft.

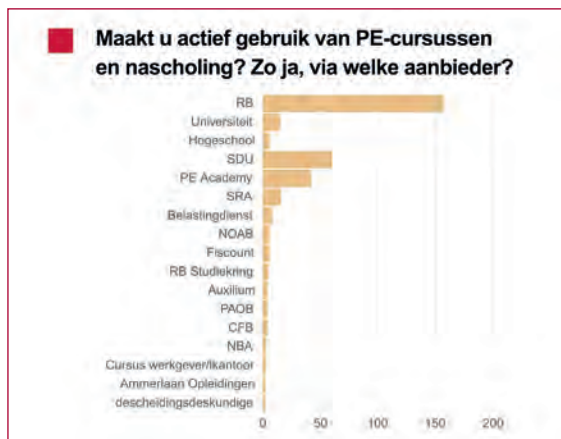
Voordelen van ChatGPT voor belastingadviseurs

- **Toegankelijkheid:** ChatGPT kan snel antwoorden geven op veelgestelde vragen over fiscale onderwerpen, zoals belastingwetten, aftrekposten of deadlines.
- **Tijdsbesparing:** Het kan helpen om repetitieve taken, zoals het beantwoorden van algemene vragen of het opstellen van eenvoudige documenten, sneller af te handelen.
- **Ondersteuning bij onderzoek:** ChatGPT kan helpen bij het opzoeken van informatie over complexe fiscale kwesties, wetten of regelgeving.

- **Assistentie bij communicatie:** Het kan helpen met het opstellen van brieven, e-mails of rapporten.

Nadelen en aandachtspunten

- **Geen juridisch advies:** ChatGPT is geen vervanging voor de professionele kennis van een gecertificeerde belastingadviseur. Het geeft algemene informatie, maar geen persoonlijke of specifieke juridische adviezen.
- **Up-to-date informatie:** Belastingwetgeving verandert regelmatig. ChatGPT is getraind tot een bepaald punt in de tijd en kan mogelijk niet altijd de meest actuele informatie verstrekken.
- **Beperkte complexiteit:** Bij complexe belastingkwesties of gedetailleerde juridische interpretaties kan ChatGPT onvoldoende diepgang bieden.
- **Vertrouwelijkheid:** Belastingadviseurs moeten voorzichtig zijn met gevoelige klantinformatie, en het delen van vertrouwelijke gegevens met AI-systemen zoals ChatGPT kan een risico vormen op het gebied van privacy en gegevensbeveiliging.



Opleidingen

Alle respondenten maken gebruik van de RB Opleidingen, maar ook hier worden veel andere aanbieders genoemd, waarvan PE-Academy en SDU de grootste zijn, gevolgd door SRA en universiteiten. Ook bij deze antwoorden valt op dat van veel verschillende mogelijkheden gebruik wordt gemaakt.

AI

Zeer benieuwd waren we in hoeverre AI op de werkvloer wordt gebruikt. In de media staat AI de laatste tijd volop in de schijnwerpers. Ook tijdens het CFE-congres in Ljubljana was de aandacht gericht op de impact van AI op de fiscale praktijk. Waarbij de stelling was dat AI niet mensen gaat vervangen, maar mensen met AI wel mensen zonder AI. Een bekend citaat van Harvard Business Review. Vergelijk het met de overgang in de jaren tachtig van de typemachine naar de computer. Als professional kan u nu niet meer concurrerend werken met een typemachine. Van de respondenten die de enquête invulden gebruiken er nog weinig AI. Negen procent verkent de mogelijk-

heden, 91 procent zegt AI vooralsnog niet te gebruiken. Waarbij de vraag is wat we onder AI verstaan – het is een heel breed scala – zodat het heel goed mogelijk is dat we denken dat we hier geen gebruik van maken, maar dat inmiddels wel doen. Denk bijvoorbeeld aan de voorbeeldantwoorden die outlook geeft; dat is ook AI. De 9 procent die in de enquête aangeeft van AI gebruik te maken, zet AI vooral in om snel broninformatie te vinden, wetsartikelen of jurisprudentie op te sporen, kengetallen en tabellen op te vragen, samenvattingen te maken en standaardbrieven te schrijven. Onder andere ChatGPT, Genial, Co-Pilot en Claude worden gebruikt.

Vervolg

In volgende edities van Het Register willen we nader ingaan op het verkrijgen van vakinformatie. Wat bieden uitgevers? Wat zijn hun plannen? Hoe ziet de informatieverstrekking/-vergaring er over 10 jaar uit? Aan specialisten willen we vragen welke mogelijkheden AI biedt en waar u op moet letten. Deze vragen hebben we voor dit nummer al gesteld aan verschillende AI-systemen: zie de kaders.



Waarvoor kan een belastingadviseur AI inzetten?

Om een beter beeld te krijgen van welke mogelijkheden er zijn voor het inzetten van AI biedt de belastingadviseur verschillende mogelijkheden om zijn werk efficiënter en effectiever te maken. Hierbij worden de volgende mogelijkheden genoemd:

1. Dataverwerking en -analyse:

- Snelle verwerking van grote hoeveelheden financiële gegevens
- Identificeren van patronen en afwijkingen in belastingaangiften

2. Automatisering van routinetaken:

- Voorbereiden van standaard belastingformulieren
- Berekenen van belastingafdrachten

3. Voorspellende analyses:

- Inschatten van toekomstige belastingverplichtingen
- Optimaliseren van belastingstrategieën

4. Compliance en risicobeheer:

- Controleren op naleving van belastingwetgeving
- Detecteren van mogelijke fraudegevallen

5. Klantenservice:

- Chatbots voor eenvoudige vragen van klanten
- Personalisatie van adviezen op basis van klantprofielen

6. Ondersteuning bij complexe vraagstukken:

- Analyseren van ingewikkelde belastingwetgeving
- Assisteren bij het opstellen van adviezen voor complexe situaties

7. Bijblijven met wetgeving:

- Continu updaten van kennis over belastingwetten en -regels
- Snel identificeren van relevante wetswijzigingen voor specifieke klanten

8. Documentbeheer en -analyse:

- Automatisch categoriseren en archiveren van belastingdocumenten
- Extractie van relevante informatie uit ongestructureerde documenten
- kan helpen met het opstellen van brieven, e-mails of rapporten.

Inka de Jong over het nieuwe PE-reglement

Per 1 januari 2025 is een nieuw Reglement Permanente Educatie van kracht voor de leden van het Register Belastingadviseurs. Leden zijn nadrukkelijk bij deze vernieuwing betrokken. Bij de totstandkoming dacht een ledenwerkgroep mee en vond bovendien een ledenconsultatie plaats. Bestuurslid Inka de Jong, nauw betrokken bij het nieuwe reglement, vertelt over de totstandkoming en het resultaat.

Inka: 'Het uitgangspunt van ons PE-reglement is natuurlijk het waarborgen van de kwaliteit van onze vereniging en de RB-titel. In eerste instantie borg je de kwaliteit met de toelatingseisen tot het RB. En heb je hieraan voldaan? Dan moet je als RB-lid je kennis op peil houden, en daar komt het reglement om de hoek kijken.'

Een 1-jarige PE-periode

'Het huidige reglement is gebaseerd op twee jaar, waarin je 80 punten moet behalen. Dit stuitte op praktische bezwaren. Een meerderheid van de leden gaf in de ledenconsultatie aan dat zij een voorkeur hebben voor een 1-jarige PE-periode (40 punten per jaar). Ook omdat sommige werkgevers graag per jaar willen weten wat de RB heeft gedaan aan permanente educatie.

Om daarop aan te sluiten schrijft het nieuwe PE-reglement, dat per 1 januari 2025 van kracht wordt, 40 punten per jaar voor. De 40 vereiste punten laten zich verdelen in tenminste 20 punten fiscaal en 20 punten fiscaal of algemeen.'

Meer informatie

Het nieuwe PE-reglement staat vanaf 1 januari 2025 online, maar is nu al in te zien bij de vergaderstukken van de ALV van 28 juni 2024.

Dit najaar zal Inka de Jong ook te beluisteren zijn in een podcast over dit onderwerp en er volgt nog een webinar over het nieuwe PE-reglement.

'Lukt het jou door bijzondere omstandigheden niet om PE-punten te halen? Trek dan gelijk aan de bel.'

Met de 1-jarige PE-periode is er nog wel flexibiliteit, benadrukt Inka: 'Je mag 15 punten meenemen naar het volgende jaar, maar je mag ook een tekort van 15 punten hebben in een jaar. Echter... als je die 15 punten tekortkomt, dan moet je die in dat volgende jaar wel inhalen!'

In de knel? Bel!

Lukt het jou door bijzondere omstandigheden niet om de vereiste PE-punten te halen? Trek dan gelijk aan de bel. Inka de Jong: 'In het PE-reglement staat een aantal specifieke situaties beschreven, maar er zijn ook andere omstandigheden te bedenken waarvoor een gedeeltelijke of volledige vrijstelling gerechtvaardigd kan zijn. Soms horen we achteraf schrijnende verhalen en hebben leden al een waarschuwing gehad... Dat willen we voorkomen.' Daarom de oproep om bijzondere persoonlijke omstandigheden, direct voor te leggen. Dat kan per mail controlepe@rb.nl of telefonisch, via 088 010 77 77. 'De consultatie bracht ook aan het licht dat leden het bovendien 'motiverend' vinden om zo nu en dan proactief een signaal te krijgen over de stand van zaken; bijvoorbeeld tegen het einde van het jaar.' Ze vertelt dat hiervoor een technische aanpassing in het systeem nodig is, waar nu aan wordt gewerkt.



1 PE-punt per studie-uur

Inka vindt het ook belangrijk om te benadrukken dat er 1 PE-punt per netto studie-uur wordt gerekend: 'Ook voor het vaktechnisch overleg en doceren. In het verleden gold voor VTO een lagere waardering per uur, maar met de huidige kwaliteitseisen is dat al een aantal jaar, 1 PE-punt per uur. Hiermee kun je, onder de voorwaarden zoals vermeld in het reglement, maximaal 10 punten per jaar schrijven. Daarmee moedigen we leden aan om op diverse plekken hun kennis op te doen, ook dat is weer een impuls voor de kwaliteit die we met elkaar willen borgen.'

Ledeninbreng

Het nieuwe PE-reglement is tot stand gekomen met dank aan een leden-werkgroep die actief meedacht over verbeteringen: 'Deze inzet leverde een concept op dat ook gedeeld is met alle leden, de consultatie. Een kleine 300 leden heeft actief gereageerd op het concept, waarna de werkgroep het document nog heeft bijgeschaafd en vervolgens heeft voorgelegd aan het bestuur.'

Vrijstelling toefunctie

Het bestuur heeft het advies van de ledenwerkgroep vrijwel volledig overgenomen, met uitzondering van een voorgestelde aanpassing: de vrijstelling voor leden in een toefunctie. Inka licht dit toe: 'Deze vrijstelling van 20 algemene punten blijft een optie voor leden die werkzaam zijn als directeur, -bestuurder of vennoot van een fiscale organisatie met meer dan

50 werknemers en die geen eigen klantenportefeuille meer hebben. In die situatie ben je dus eigenlijk niet meer echt zelfstandig actief in de adviespraktijk. De 20 fiscale punten moet je dan nog wel halen.'

Nooit uitgeleerd

Ongeacht je leeftijd en de fase waarin je carrière zich bevindt, moet je bijblijven voor je RB-titel: 'Dat is de basis en het is natuurlijk ook gewoon leuk en interessant om je kennis op peil te houden! Ons vak is zo divers en is zo veelzijdig. Naast de 'echte fiscale onderwerpen', zijn we vaak ook betrokken bij onder andere echtscheidingen, testamenten, liquidaties, overnames, subsidies, juridische vraagstukken, duurzaamheid en meer. Je moet het totaalplaatje kunnen (blijven) overzien en van alles (een beetje) weten. Je bent eigenlijk nooit uitgeleerd.'

Studiekringen RB

Ben jij bekend met de studiekringen van het RB?

Deze organiseren voor leden per kring ongeveer acht fysieke (avond) bijeenkomsten per jaar. Halfjaarlijks is er contact tussen de voorzitters van de studiekringen en het RB-bestuur. Informatie over de kringen, het aanbod en hoe je kunt deelnemen, is te vinden op rb.nl/leden/lidmaatschap/studiekringen



De toekomst van belastingadvies: Jongerenaanpak van het RB

Om jong talent te verwelkomen en mee te nemen in de rap veranderende wereld van belastingadvies heeft het Register Belastingadviseurs (RB) een jongerenaanpak ontwikkeld.

De jongerenaanpak spitst zich toe op het enthousiasmeren, opleiden en ondersteunen van jong talent binnen de branche. In dit artikel gaan we dieper in op de speerpunten van deze aanpak en hoe deze bijdragen aan de toekomst van ons vakgebied.

Belang van jong talent

Jongeren zijn de toekomst! In een tijd waarin digitalisering en complexere wetgeving de norm zijn, is het essentieel om te investeren in jonge, dynamische professionals die deze uitdagingen niet alleen aankunnen, maar ook kansen zien in de veranderingen. De jongerenaanpak van het RB is dan ook ontworpen om deze groep mensen te ondersteunen vanaf hun eerste kennismaking met het vak tot aan hun verdere ontwikkeling als belastingadviseur.

Nauw samenwerken

Een van de kerncomponenten van de jongerenaanpak is de nauwe samenwerking met hogescholen, universiteiten en studieverenigingen. Door fiscaal studenten vroegtijdig kennis te laten maken met het belastingadviesvak en de veelzijdigheid van het mkb, hopen we hen te inspireren en te motiveren om voor deze carrière te kiezen. Dit gebeurt onder andere door het organiseren van speciale evenementen en trainingen. Naast deze initiatieven heeft het RB ook de banden met fiscale studieverenigingen en opleidingsinstituten hernieuwd. Deze samenwerkingen bieden een uitstekende mogelijkheid voor studenten om zich te verdiepen in het vakgebied, terwijl zij ook hun netwerk kunnen uitbreiden en de connectie met de praktijk kunnen versterken.

Studentlidmaatschap

Voor studenten die hun eerste stappen in de wereld van belastingadvies zetten, biedt het RB een aantrekkelijk (gratis) studentlidmaatschap. Dit lidmaatschap geeft toegang tot een breed scala aan voorde-

len, waaronder toegang tot vakliteratuur, deelname aan workshops en masterclasses, en de mogelijkheid om te netwerken met professionals binnen de sector. Met het studentlidmaatschap krijgen studenten een unieke kans om zich vroegtijdig te verdiepen in het vakgebied en hun kennis en vaardigheden verder te ontwikkelen. Bovendien ontvangen studentleden korting op studiemateriaal en evenementen, wat hun leerproces verder ondersteunt en hen voorbereidt op een succesvolle carrière in belastingadvies.

Innovatie en vernieuwing

De belastingadviesbranche wordt steeds meer beïnvloed door technologische ontwikkelingen. Het RB stimuleert jongeren om hierin een voortrekkersrol te nemen door workshops en trainingen te volgen binnen de thema's digitalisering, data-

analyse en andere opkomende technologieën. Op deze manier stroomt jong talent zich niet alleen klaar voor de huidige uitdagingen, maar is deze groep ook voorbereid op de toekomstige ontwikkelingen binnen het vak.

Community en netwerk

Jonge belastingadviseurs kunnen binnen het RB rekenen op een hechte community. Met speciale bijeenkomsten en trainingsdagen, zowel online als offline, creëren we een platform waar jonge leden met elkaar in contact kunnen komen, ervaringen kunnen uitwisselen en elkaar kunnen inspireren. Een voorbeeld van zo'n evenement is 'The Next Generation' (vrijdagmiddag 6 september, de Winkel van Sinkel, Utrecht). Zowel Jong RB's als een aantal studentleden en aspirant-leden waren aanwezig. Ruim vijftig jonge fiscalisten kregen op deze dag training in het gebruik van kunstmatige intelligentie (AI). Waarbij jong RB's in de ochtend ook werden bijgepraat over alle fiscale aspecten van vastgoed. Deze succesvolle dag werd afgesloten met een gezellige barbecue!

De jongerenaanpak van het RB is niet alleen een investering in de toekomst van jonge belastingadviseurs, maar ook in de toekomst van het vak als geheel. Door in te zetten op opleiding, innovatie, het studentlidmaatschap en community, creëert het RB een solide basis waarop jong talent zich kan ontwikkelen tot de belastingadviseurs van morgen.



Trainingsdag Jong RB en The Next Generation september 2024



www.rb.nl/studentenlidmaatschap/

Vrouwen in Fiscaliteit

Zo gefixt? Pensioen en zelfredzaamheid

De RB-community Vrouwen in Fiscaliteit nodigt je van harte uit voor een inspirerend event over Pensioen en zelfredzaamheid op donderdag 14 november in Bunnik. De bijeenkomst is van 15.30 uur tot 21.00 uur.

Tijdens deze bijeenkomst praten twee expertsprekers je volledig bij over de thema's pensioen en zelfredzaamheid. Te weten pensioenspecialist Gerard Staats en marketeer Marianne Bruijn. Dit zijn onderwerpen die voor jou zelf interessant zijn, maar ongetwijfeld heb je in je klantenkring ook vrouwen die je met deze kennis nog beter kunt adviseren.

Financiële positie

Hoeveel pensioen heb ik nodig? Bouw ik voldoende op moet ik sturen op mijn uitgavenpatroon? Pensioen gaat over de inkomsten in een periode na of als aanvulling op het werkzame leven.

Het onderwerp is voor iedereen relevant! En pensioenspecialist Gerard Staats kan het onderwerp als geen ander bespreken en verduidelijken, mét de nodige humor. Gerard zal extra ingaan op pensioenopbouw bij vrouwen; in loondienst en in ondernemerschap.

Vervolgens staat Marianne Bruijn stil bij zelfredzaamheid in alle levensfasen. Ze gaat je prikkelen om kritisch te kijken naar jouw financiële positie, geeft jou tips en tricks om te kunnen leven in vrijheid en gelijkwaardigheid.

Meld je direct aan

Geef jouw kennis een boost, krijg een boek cadeau, geniet van een heerlijk buffet en verdien bovendien 2 PE-punten (1 fiscaal en 1 algemeen). Let op: deze bijeenkomst is exclusief voor RB-leden. Er geldt een vergoeding van € 145,- excl. btw.

Meld je aan via <https://rb.nl/bijeenkomst/zo-gefixt-pensioen-en-zelfredzaamheid/>



Gerard Staats

Gerard Staats is fiscaal jurist en werkt bij het Bureau Vaktechniek van BDO Belastingadviseurs. Zijn aandachtsgebieden is met name toekomstvoorzieningen, echtscheiding en de eigen woning, waar hij regelmatig over publiceert. Daarnaast is hij sinds 2001 universitair docent aan het Fiscaal Instituut van Tilburg University en vanaf 2021 bovendien verbonden aan de Open Universiteit.

Marianne Bruijn

Merkstrateeg Marianne Bruijn werkte als manager en marketeer voor gerenommeerde A-merken. En deed zo waardevolle inzichten op over de dynamiek van het bedrijfsleven. Door vrouwen te empoweren wil ze een krachtige bijdrage leveren aan het versnellen van gendergelijkheid en het creëren van een meer rechtvaardige en duurzame samenleving. En schreef daarover ondermeer het boek, The Female Fix.

PE: daar score je punten mee!

Voor extra kennis en verdieping verken je ons veelzijdige en actuele PE-aanbod, met cursussen op locatie, webinars live en online, e-learnings en meer. Natuurlijk luister je ook naar ook naar onze RB Podcast en woon je RB-evenementen bij.

In 2025 starten we met de ALV op 24 januari. Blok deze datum alvast in jouw agenda!

Tip: Kort voor het einde van dit jaar staat er nog een Agrodag op stapel (3 december). Voor deze en andere activiteiten, check je met regelmaat ons wisselende PE-aanbod: <https://rb.nl/onderwijs/pe-aanbod-overzicht/>



Bevlogen pragmatisme

Ik moest de combinatie even opzoeken, bevlogen pragmatisme. Bevlogen betekent, volgens Van Dale, 'geestdriftig, geïnspireerd, bezielde' en voor pragmatisme wordt deze uitleg gegeven: een filosofische denkwijze die gebaseerd is op het idee dat een theorie pas kloppend is als deze is getoetst aan de praktijk. Nou jullie weer.

Het waren de woorden die achterbleven na de presentatie van het regeerprogramma door onze minister-president Dick Schoof. Een presentatie waar al tijden reikhalzend naar werd uitgekeken. Wat had de recent beëdigde ploeg bewindslieden in de zomervakantie bedacht? En welke oplossingen zouden die plannen bieden voor een aantal onverwachte zaken die - zo werd voorspeld - diepe gaten in de Rijksbegroting zouden slaan?

Voor het Register Belastingadviseurs en haar leden van groot belang, de gevolgen van de arresten van de Hoge Raad van 6 juni jongstleden, hoe zouden die worden gemitigeerd? Het RB berekende dat in de Rijksbegroting over de periode 2024-2026 jaarlijks een extra gat van € 4,5 miljard zou ontstaan nu de Hoge Raad het advies van A-G Wattel over de Wet rechtsherstel box 3 heeft overgenomen. Nogal een bedrag.

Tekorten

Daarom ook deden wij al eerder een dringend beroep op het (toen nog) demissionaire kabinet en de Tweede Kamer om deze tekorten niet op te lossen door het verhogen van inkomsten- of vennootschapsbelastingtarieven. In een recente Kamerbrief (18 juli 2024 red.) staat hierover: 'De budgettaire derving die hierdoor ontstaat, betekent een tegenvaller ten opzichte van het financiële beeld waar in het Hoofdlijnenakkoord mee is gerekend'. Verder wordt in die Kamerbrief vermeld dat het kabinet deze uitdaging meeneemt in de 'augustusbesluitvorming' en dat de Tweede Kamer daarover wordt geïnformeerd bij Prinsjesdag.

Schoof lichtte op vrijdag de 13e (!) september een tipje van de sluier op. Hij zei dat in een korte alinea over de 'financiële realiteit' van zijn kabinet. 'Onze middelen zijn beperkter en niet alles kan. Gezonde overheidsfinanciën zijn cruciaal voor het behoud van onze welvaart. Dat betekent

dat we keuzes moeten maken. Dat doen we voor de toekomstige generaties. Voor onze kinderen en kleinkinderen. En ook dat we – als het nodig blijkt – bezuinigingen niet kunnen uitsluiten.' Erg concreet werd Schoof hier verder niet over. Uit het regeerprogramma bleek verder dat het kabinet uiteindelijk naar een 'hervorming' van de sociale zekerheid, toeslagen en inkomstenbelasting toe wil werken, maar lang onzeker was hoe dat er precies uit zou gaan zien. Het was wachten op Prinsjesdag.

Earningsstripping

Op voorhand richtte het RB-persbericht zich op het laten vervallen van de drempel van €1.000.000 van de generieke renteaftrekbeperking (earningsstripping-regeling) voor vastgoedlichamen per 1 januari 2025. En dat persbericht hebben

we inderdaad verstuurd.

We begrijpen dat dit kabinet constructies door middel van opknippen van vastgoedportefeuilles om onder de renteaftrekdrempel van € 1.000.000 te komen, wil bestrijden. Maar het huidige voorstel leidt naar onze mening tot ernstige overkill. Zoals altijd hadden we niet alleen kritiek, maar deden ook aanbevelingen. Samengevat: verlaag de drempel voor renteaftrekbeperking, merk familieleden niet aan als derden en vennootschappen met een zijdelings belang niet aan als derden. Dan raakt deze maatregel alleen belastingplichtigen die hier misbruik van maken.

En deze aanbevelingen passen in wat het leidmotief van de dag bleek: meedenkend, met het accent op wat wél kan. Misschien hebben we ons bevlogen pragmatisme zo wel in de praktijk gebracht.



Gratis e-learning Wwft

Sinds september kunnen RB-leden gebruik maken van de e-learning 'Basisopleiding Wwft' die Bureau Vaktechniek heeft ontwikkeld. Deze nieuwe e-learning helpt je bij het goed uitvoeren van de wettelijke Wwft-verplichtingen die je als belastingadviseur hebt.

Als belastingadviseur dien je ongebruikelijke transacties bij het daarvoor ingestelde meldpunt te melden. Ook is voorgeschreven dat kantoren hun medewerkers periodiek opleiden zodat zij in staat zijn een ongebruikelijke transactie te herkennen en een cliëntenonderzoek goed en volledig uit te voeren (artikel 35 Wwft).

Een voltooide e-learning Basisopleiding Wwft helpt ook bij het aantonen dat je kennis van Wwft op peil is. En biedt bovendien kennis en inspiratie om je organisatie op Wwft-gebied te verbeteren.

Gratis e-learning

Leden kunnen nu – ook in 2025 en verder – deze e-learning gratis volgen. Voltolooiing levert eenmalig 2 algemene PE-punten op. De e-learning zal in de toekomst bij belangrijke wetwijzigingen en/of jurisprudentie worden aangepast.

De e-learning is te vinden via de button Mijn Wwft in de Mijn RB omgeving.

Tip

Je kunt je kennis over de Wwft ook verbreden door het online volgen van onze terugkijkwebinars over de Wwft, die zijn te bestellen via ons PE-aanbod.

Vragen

Heb je vragen over de nieuwe e-learning? Neem dan contact op met de Helpdesk van Bureau Vaktechniek via het helpdeskformulier.



Wwft Actualiteitentoets

Bureau Vaktechniek ontwikkelt voor 2025 en verder een afzonderlijke, nieuwe e-learning 'RB Wwft Actualiteitentoets'. Planning is dat deze begin 2025 gereed is. Deze e-learning is ook gratis voor leden en levert per goed afgelegde toets per kwartaal ook 1 algemene PE-punt op. Goed voor je PE-punten, maar ook voor je opleidingsverplichting waaraan je volgens de Wwft moet voldoen!

Training 'Praktische implementatie Wwft voor (kleine) kantoren'

Voor geïnteresseerden is ook een interessante PE-training beschikbaar die praktische handvatten geeft voor het invoeren van de Wwft-verplichtingen in je eigen organisatie. In deze training leer je niet alleen de belangrijkste verplichtingen van de Wwft te begrijpen, maar ook hoe je deze effectief, aantoonbaar en praktisch kunt toepassen binnen je eigen kantoor.

Syllabus

Benieuwd naar de training? De syllabus die bij deze nieuwe e-learning hoort vind je onder de naam 'RB Handboek Wwft Basis'



Kwartaaltoetsen Wwft

De huidige kwartaaltoetsen Wwft worden gehandhaafd tot 1 januari 2025. Deelnemers ontvangen tot die datum 1 PE-punt per goed afgelegde kwartaaltoets

De strafbare niet-melder

Met ingang van 1 juli 2020 zijn de Mandatory Disclosure Rules (DAC6) in Nederland in werking getreden. Fiscale dienstverleners dienen sindsdien agressieve grensoverschrijdende constructies te melden bij de Belastingdienst. Of sprake is van een dergelijke constructie dient te worden beoordeeld op basis van zogenoemde wezenskenmerken; in bepaalde gevallen moet ook aan de main benefit test zijn voldaan. De adviseur die een meldingsplichtige constructie niet meldt, riskeert een bestuurlijke boete en kan (zelfs) strafrechtelijk worden aangepakt.

In het kennisdocument¹ dividendstripping staat dat het verschijnsel dividendstripping voldoet aan wezenskenmerken A1, A2, A3, B2 en B3, waarbij tevens 'wordt verondersteld dat aan de main benefit test is voldaan'.² Aan deze main benefit test is voldaan als het behalen van een belastingvoordeel het belangrijkste voordeel is dat (of één van de belangrijkste voordelen is die) redelijkerwijs van een constructie valt te verwachten.³ De staatssecretaris heeft voorts opgemerkt dat een constructie niet strekt tot het behalen van een belastingvoordeel als er (objectieve) zakelijke redeneren voor de constructie bestaan zonder dat 'kunstmatige' elementen zijn toegevoegd.⁴

Transactieresultaat

In BNB 2001/196 heeft de Hoge Raad (vrij vertaald) geoordeeld dat de doorslaggevende reden voor een binnenlandse partij om mee te werken aan dividendstripping door een buitenlandse partij niet zozeer verijdeling van (Nederlandse) dividendbelasting is, maar juist is gelegen in 'het voor zichzelf te behalen transactieresultaat'. Voor zo'n Nederlandse partij bestaat dus een 'geldige zakelijke reden voor de

constructie': het beoogde transactieresultaat. De autoriteiten zullen hier vermoedelijk tegen inbrengen dat het wegens de circulariteit van transacties om een 'kunstmatige' constructie gaat⁵ waarbij het door de buitenlandse wederpartij te behalen (belasting)voordeel⁶ één van de belangrijkste te verwachten voordelen betreft als gevolg waarvan (toch) aan de main benefit test zou zijn voldaan.

In het kennisdocument⁷ staat dat de adviseur die een dergelijke constructie opzettelijk niet meldt, kan rekenen op vervolging over de band van artikel 68 jo. 69, lid 1, AWR.⁸ Interessant is om te bezien hoe een adviseur zich tegen een dergelijke beschuldiging kan verweren.

Pleitbaar standpunt

De reden dat een buitenlandse partij aan dividendstripping doet, kan zijn gelegen in het gegeven dat een dergelijke partij de Nederlandse bronheffing in zijn eigen lidstaat niet kan verrekenen.⁹ In zo een geval ziet deze partij zich geconfronteerd met een potentieel belastingnadeel: dubbele heffing over het dividend. De staatssecretaris gaf in de concepttoelichting nog expliciet te kennen dat in zo'n geval niet is

voldaan aan de main benefit test: 'Aan de main benefit test is ook niet voldaan als sprake is van het voorkomen van een belastingnadeel, zoals bijvoorbeeld in het geval van het voorkomen van dubbele belastingheffing'.¹⁰

Hierop is de wetgever – voor zover mij bekend – pas teruggekomen in het Besluit meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies van 29 april 2023.¹¹ Daar staat dat ook het voorkomen van een belastingnadeel als het verkrijgen van een belastingvoordeel kan worden beschouwd. Tot de voornoemde datum kan het niet-melden van een 'dividendstrippende' constructie mogelijk pleitbaar¹² worden geacht gelet op de hierboven geciteerde uitspraak van de staatssecretaris. Dan kan opzet niet worden bewezen en is een bewezenverklaring van artikel 69, lid 1, AWR uitgesloten. Hoewel vervolging gelet op de parlementaire geschiedenis¹³ niet opportuun lijkt in gevallen waarin geen sprake is van opzet, bestaat het risico dat een officier van justitie zich dan toch verlaat op de overtredingsvariant die is opgenomen in artikel 68 AWR. Melden is en blijft aldus immer het devies.

1 Kennisdocument dividendstripping (Extern), FEC Projectgroep, 2021.

2 Kennisdocument dividendstripping 2021, p. 24.

3 Kamerstukken II 2019-2020, nr. 35 255, nr. 6, p. 27.

4 Kamerstukken II 2018-2019, 35 255, 3, p. 23.

5 Idem

6 Er is immers al sprake van een belastingvoordeel als er "verlies is geleden voor belastingdoeleinden". De autoriteiten zullen menen dat daarvan sprake is nu de Nederlandse bronheffing wordt voorkomen.

7 Kennisdocument dividendstripping 2021, p. 29.

8 Ingevolge artikel 11 lid 5 WIB worden de fiscale strafbepalingen van overeenkomstige toepassing verklaard. Het opzettelijk niet-nakomen van de meldplicht levert een misdrijf op in de zin van artikel 68 jo. 69, lid 1, AWR. Indien het niet-nakomen van de meldplicht niet aan het opzet van de meldplichtige is te wijten, kan deze overtreding worden bestraft op basis van artikel 68 AWR. In beide gevallen gaat het om het niet verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen als bedoeld in artikel 68, lid 1, sub a, AWR.

9 Bijvoorbeeld omdat deze partij aanloopt tegen een bepaling vergelijkbaar met de zogenoemde tweede limiet in artikel 36 van het Besluit voorko-

ming dubbele belasting 2001.

10 Concept toelichting implementatie Richtlijn (EU) 2018/822 t.b.v. internetconsultatie, p. 14.

11 Besluit meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (BWBR0048112).

12 Kamerstukken II 2019-2020, nr. 35 255, nr. 6, p. 26.

13 Hierbij verdient wel opmerking dat in de parlementaire geschiedenis staat dat "het zware middel van strafrechtelijke vervolging doorgaans worden voorbehouden aan de meest ernstige gevallen", hetgeen impliceert dat het moet gaan om gevallen waarin opzettelijk niet is gemeld. Zie: Kamerstukken II 2019-2020, nr. 35 255, nr. 6, p. 27.



Mr. D. J. Franssen
De Bont Advocaten

VRAAG

Is winkeldiefstal meldplichtig?

U heeft een supermarkt als klant. U verzorgt hiervoor een deel van de administratie, maar de nadruk ligt op de fiscale werkzaamheden, zowel advies- als aangiftegerelateerd. Zoals elke supermarkt heeft ook uw klant regelmatig te maken met winkeldiefstal. Valt dit aan te merken als een ongebruikelijke transactie in de zin van de Wwft en zou u hiervan melding moeten doen?

ANTWOORD

De eerste indruk zal zijn dat de klant hier niets aan kan doen. De klant heeft geen invloed op het al dan niet plegen van winkeldiefstal, hooguit op het proberen van het voorkomen daarvan. Toch lopen de standpunten van de koepelorganisaties (RB, NOB en NBA) en Bureau Financieel Toezicht (BFT) op dit punt uiteen.

Wil er sprake zijn van een transactie in de zin van de Wwft, dan moet deze transactie 'van of ten behoeve van' de cliënt zijn (art. 1, lid 1 Wwft). Naar de mening van de koepelorganisaties is daar geen sprake van. De cliënt ondergaat de winkeldiefstal. Dat wil zeggen dat de transactie niet voldoet aan het transactiebegrip zoals omschreven in de Wwft en u er derhalve geen melding van hoeft te doen.

Toch ziet BFT dit anders. BFT stelt dat winkeldiefstal wel degelijk onder het transactiebegrip valt en dus gemeld moet worden. Dit onderbouwt BFT als volgt: een cliënt heeft geen actieve betrokkenheid te hebben bij een handeling om als transactie te kwalificeren. Daarnaast komt ontvreemding – of laten we toch maar zeggen 'winkeldiefstal' – terug in de

administratie van de cliënt. Zo zal de voorraadpositie of de kas aangepast moeten worden. En in zoverre is er wel sprake van betrokkenheid van de zijde van de cliënt.

Het RB vindt dat daar het nodige op af te dingen valt. Degene die de winkeldiefstal pleegt en de cliënt zijn niet met elkaar te vereenzelvigen. De cliënt heeft er geen enkele baat bij en de verdere administratieve gevolgen – zoals een voorraadcorrectie – van de winkeldiefstal zijn daarvan een logisch gevolg, maar kunnen geen grondslag bieden voor mogelijk witwassen bij de cliënt. Daarnaast is het praktisch niet uitvoerbaar wanneer elke winkeldiefstal bij een supermarkt gemeld zou moeten worden bij de FIU. Het zou uitmonden in een enorme toename van nutteloze meldingen.

Conclusie

Winkeldiefstal (door derden) valt naar de mening van het RB niet aan te merken als een ongebruikelijke transactie van of ten behoeve van de cliënt. Dit hoeft niet gemeld te worden.

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



Maurice van den Dries RB
Bureau Vaktechniek