

HET Register

Vakblad van het Register Belastingadviseurs

REGISTER ■

BELASTING ■

oktober 2017 | nummer 5

ADVISEURS ■

De adviseur
moet weer
'voor paal
staan'!



Nieuwe regels rond bescherming persoonsgegevens
en hun gevolgen voor de praktijk

Martin van Rooijen: 'Wacht met hervorming tot Belastingdienst zover is'
Subsidies en btw: complex en beweeglijk

Klanten van Schipper Groep krijgen een specialist die ook allround kan denken.

NIDIFIR

NDFR

Belasting
Zaken

“Het gaat nu om de juiste kennis bij de juiste mensen op het juiste moment.”

Bij Schipper Groep in Rotterdam zijn ze niet bang om buiten hun vakgebied te stappen: “We zijn gretiger naar nieuwe kennis. Gretiger om echt actueel te zijn. En gretiger om de klant vooruit te helpen. Onze klanten hebben behoefte aan een totaalpakket. En dus moeten wij zorgen dat we overal iets van afweten. NDFR is daarbij voor ons onmisbaar. De actualiteit is echt super en het geeft ons overzicht en verbreding.”

NDFR gratis proberen? Mail naar aanvraagndfr@sdu.nl of kijk op sdu.nl/ndfr

Sebastian van Wijk
Manager Belastingadvies bij Schipper Groep.

Sdu

oprecht
de beste
keuze



Colofon

Het Register is een uitgave van het Register Belastingadviseurs (RB), Brenkmanweg 6 4105 DH Culemborg, telefoon (0345) 54 70 00

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. dr. G.J.M.E. (Guido) de Bont
Mr. E.E.J.C. (Eli) Hendriks RB
Mr. dr. M.J. (Mascha) Hoogeveen
Mr. W.J.M. (Wil) Vennix RB

Eindredactie
Kamminga Publicaties, Ton Kamminga
E-mail: ton@kammingapublicaties.nl

Uitgever
Register Belastingadviseurs
E-mail: communicatie@rb.nl

Rubriek Jurisprudentie en Wetgeving
Fiscaal up to Date, Eindhoven

Advertenties
Saskia van Baal
Tel.: (0345) 54 70 00
E-mail: svanbaal@rb.nl

Achtste jaargang, oplage 7500

Vormgeving
Twinmedia BV, Joke Boer

© 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 2017/nr.

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



www.rb.nl/het-register



DE Inhoud



18 'Wacht met hervorming tot Belastingdienst zover is'
Interview met drs. M.J. van Rooijen

28 De adviseur moet weer 'voor paal staan!'
Mr. A.B. Vissers

De redactie - Peilpijn

Mr. dr. M.J. Hoogeveen

■ 4

Kort & bondig

■ 5

Fiscale staatssteun en het mkb

Prof. mr. G.T.K. Meussen

■ 8

Nieuwe regels rond bescherming persoonsgegevens en hun gevolgen voor de praktijk

Drs. A.J. Biesheuvel RFG RE RA

■ 12

Boerenprivileges

Column - Mr. P.L.F. Seegers

■ 17

Jurisprudentie en wetgeving

■ 23

Prijswinnaar Ricardo van Doormalen: 'Geweldig advies. Toch maar niet doen'

Het kantoor

■ 33

'Pre-pack' op de helling

Mr. J.F.M. Heuvelmans

■ 36

Subsidies en btw: complex en beweeglijk

Mr. dr. J.J.P. Swinkels

■ 40

Het Verenigingsnieuws

■ 45

Peilpijn

Hoewel de kritiek thans luider klinkt, is box 3 eigenlijk al van begin af aan een onjuiste heffing geweest. Of iemand nou 1% rendement haalt of 10%, in beide gevallen is de heffing niet in overeenstemming met de behaalde draagkracht. Dit was in 2001 al zo en is nu niet anders. Destijds werd echter gedacht dat 4% makkelijk te halen moest zijn en dat box 3 een pretbox zou zijn. In werkelijkheid worden de rendementen echter lang niet altijd gehaald en is de pretbox daarom vaak een pijnbox gebleken. En dat deed de kritiek vanuit de maatschappij aanzwellen. Pret- of pijnbox, in beide gevallen komt het forfaitaire rendement alleen bij stom toeval overeen met de werkelijkheid, alle theorieën die aan de berekening van de forfaitaire percentages ten grondslag liggen, ten spijt. De wetgever zou dan ook niet moeten proberen om de werkelijkheid te benaderen, maar moeten overstappen op een heffing die in overeenstemming met de werkelijkheid is. Helaas is de wetgever daar tot dusver niet toe bereid gebleken.

Totdat ook bij de wetgever het licht gaat schijnen, zou in elk geval één pijnpunt in box 3 moeten worden weggenomen. Dit pijnpunt wordt veroorzaakt door de werking van de peildatum en de eenzijdigheid van de maatregelen rond het schuiven met vermogen rond die datum. De wetgever heeft onderkend dat het aansluiten bij een peildatum ertoe kan leiden dat belastingplichtigen gaan proberen om de rendementsgrondslag op de peildatum zo laag mogelijk te houden, door het vermogen tijdelijk in box 1 of box 2 onder te brengen. Bijvoorbeeld door geld uit te lenen aan de eigen bv. Hierop is namelijk de terbeschikkingstellingsregeling van toepassing, zodat het vermogen – tijdelijk – van box 3 naar box 1 verschuift. Na aflossing behoort het vermogen weer tot box 3. Geld uitlenen op 20 december en laten terugbetalen op 8 januari kan tot een grote besparing in box 3 leiden. Om misbruik tegen te gaan, wordt daarom niet alleen in box 1 geheven, maar ook gedaan alsof het vermogen nog tot box 3 behoort. Een tegenbewijsregeling ontbreekt, naar mijn mening ten onrechte. Tegenbewijs is overigens wel mogelijk als het vermogen langer dan drie maanden en niet meer dan zes maanden tot box 1 of box 2 behoort. En behoort het vermogen langer dan zes maanden tot box 1 of box 2, dan geldt er geen sanctiebepaling.

De omgekeerde situatie kan zich trouwens ook voordoen. Het vermogen behoort dan slechts even tot box 3. Een voorbeeld is de situatie waarin iemand op 20 december een eigen woning verkoopt en op 8 januari een nieuwe eigen woning koopt. Hetgeen na aflossing van eventuele schulden bij de verkoop overblijft, behoort op 1 januari tot zijn box 3-vermogen. De aankoopssom voor de nieuwe woning hoeft echter pas op 8 januari te worden voldaan. Vanaf dat moment zit het vermogen weer in box 1. Op de peildatum behoort het vermogen derhalve tot box 3. Hier werkt het schuiven met het vermogen rond de peildatum dus ten nadele van de belastingplichtige. Naar mijn mening zou voor deze situatie ook een maatregel moeten worden getroffen. Inherent aan een forfait is dat deze een zekere hardheid in zich kan hebben. Nu de wetgever in de omgekeerde situatie deze 'hardheid' niet heeft willen accepteren, meen ik dat dit omgekeerd ook niet het geval zou moeten zijn.

Zolang er geen maatregel is die deze hardheid wegneemt, is het in ieder geval raadzaam om de verkoop van box 1- of box 2-vermogen niet vlak voor de peildatum te laten plaatsvinden. Dit zal niet altijd eenvoudig zijn, omdat koper en verkoper zomaar een tegengesteld fiscaal belang kunnen hebben. <<<

Mr. dr. M.J. (Mascha) Hoogeveen

verbonden aan Tilburg University en lid van de redactieraad van Het Register



RB: Pakket Belastingplan 2018 heeft weinig inhoud

Het Register Belastingadviseurs vindt dat het Belastingplan 2018 zeer beperkt van inhoud is. Op deze manier toont het kabinet weinig (fiscale) visie, aldus directeur fiscale zaken Sylvester Schenk: 'Natuurlijk beseft iedereen dat het met zo'n demissionair kabinet moeilijk plannen maken is voor een jaar waarin een nieuw kabinet zal zijn aangetreden. Maar het was goed geweest als het kabinet al eerder de blik had gericht op de fiscale toekomst. Al jaren wordt namelijk gesproken over een algehele herziening van het belastingstelsel. Daarover zijn ook al meerdere lijvige rapporten verschenen. Wij hadden dan ook graag gezien dat er op z'n minst iets in de steigers was gezet.' Ook zonder volledige herziening valt er genoeg te sleutelen aan het belastingstelsel. Zo zijn de regels voor de eigen woning dringend aan vereenvoudiging toe, moet een vuiltje rond de wet Hillen worden weggewerkt en moet er zo snel mogelijk duidelijkheid komen rond de wet DBA. Meer in het algemeen roept het RB op om te komen tot een eerlijk en begrijpelijk systeem van belastingheffing.

■ *Register Belastingadviseurs, 19 september 2017*



CPB certificeert ramingen Belastingplan 2018

Dit jaar heeft het Centraal Planbureau voor het eerst de verwachte gevolgen van de fiscale wetswijzigingen en -voorstellen in het Belastingplan van het ministerie van Financiën gecertificeerd. Certificering is een manier om de transparantie en kwaliteit van de ramingen in het Belastingplan te borgen. In totaal zijn 65 maatregelen geanalyseerd. De door Financiën gebruikte gegevens, modellen en aannames voor de ramingen volstaan naar het idee van het CPB. Er is geen systematische overschatting of onderschatting van de budgettaire gevolgen voor de schatkist. Het totaal van de gecertificeerde maatregelen heeft een omvang van 433 miljoen euro in 2018 en 218 miljoen euro structureel. Deze bevindingen staan in het rapport 'Certificering budgettaire ramingen fiscale maatregelen' van het CPB.

■ *Centraal Planbureau, 19 september 2017*



Veel ministers ramen inkomsten steevast te laag

De rijksoverheid had vorig jaar € 28,6 miljard aan inkomsten naast de belastingontvangsten van € 259 miljard. Het gaat om een breed palet, zoals terugbetaalde toeslagen en studieschulden, dividend van staatsdeelnemingen of reclame-inkomsten van de publieke omroep. Uit onderzoek van de Algemene Rekenkamer is nu gebleken dat veel ministers deze categorie inkomsten jaar op jaar vooraf lager inschatten dan wat ze werkelijk worden. Over 2016 ging het bijvoorbeeld om een verschil van € 2,1 miljard. Het parlement wordt daar vaak pas laat in het boekjaar over ingelicht, wat zijn invloed op de besluitvorming beperkt. De Algemene Rekenkamer heeft de minister van Financiën, vanwege diens coördinerende rol, aanbevolen om structureel veelvoorkomende meer- of minderopbrengsten nader te onderzoeken. Die heeft daar positief op gereageerd.

■ *Algemene Rekenkamer, 14 september 2017*

Fraude in betalingsverkeer toegenomen

In de eerste helft van 2017 is de schade door fraude met internetbankieren met 21% gedaald, van € 674.000 in de tweede helft van 2016 naar € 535.000 in de eerste zes maanden van dit jaar. De totale schade door fraude in het betalingsverkeer is echter met 23% gestegen, vooral als gevolg van toegenomen fraude met automatische incasso's, handmatige betaalopdrachten en valse aanvragen van betaalpassen.

In het algemeen was er begin 2017 een verschuiving van fraude met elektronische betaalmiddelen naar ouderwetse valsheid in geschrifte en fraude in het postcircuit. De banken zien voorts een toename van niet-bancaire financiële fraude en internetoplichting, zoals fraude met valse e-mails, apps en websites, Marktplaatsfraude, factuurfraude, identiteitsfraude en misleiding van financieel medewerkers van bedrijven.

■ *Nederlandse Vereniging van Banken, 20 september 2017*

Vier op de vijf werkende miljonairs zijn zelfstandige

Op 1 januari 2015 telde Nederland 106.000 huishoudens met een vermogen van één miljoen euro of meer. Van de hoofdkostwinners uit miljonairshuishoudens zijn vier op de vijf werkzaam als zelfstandige, waarvan bijna de helft directeur-grotaandeelhouder is. Daardoor ook bestaat bijna de helft van het totale bezit van de miljonairs uit aanmerkelijk belang en ondernemingsvermogen. Werkzame miljonairs zijn vooral actief in de landbouw, handel, financiële en zakelijke dienstverlening. Dat meldt het CBS op basis van nieuwe vermogenscijfers over de periode 2007-2015. De waarde van de eigen woning en de eventuele hypotheekschuld zijn niet meegenomen in het vermogen.

■ *Centraal Bureau voor de Statistiek, 12 september 2017*



AFM ziet risico's voor crowdfunding-investeerders

Volgens de Autoriteit Financiële Markten is er sprake van schaarste in de crowdfunding-markt en nemen crowdfunding-investeerders onder druk daarvan in zeer korte tijd financiële beslissingen. Zo daalde de gemiddelde tijd waarin investeerders in een project konden instappen in de onderzoeksperiode naar enkele uren, waardoor investeringsrisico's mogelijk niet goed worden overzien. Voor de AFM reden om de huidige voorschriften aan te scherpen. Een nieuw voorschrift is bijvoorbeeld dat alle projectinformatie 48 uur vooraf aan openstelling van de inschrijving voor alle investeerders op het platform beschikbaar moet zijn. De 24-uurs bedenktijd achteraf blijft bestaan. Verder verwacht de AFM van de sector een flinke inspanning om te waarborgen dat investeerders zich vaker houden aan het advies om maximaal 10% van hun vrij belegbare vermogen te investeren in crowdfunding. Consumenten mogen afwijken van deze richtlijn, maar platformen moeten deze afwijkingen wel op individuele basis kunnen verantwoorden.

■ *Autoriteit Financiële Markten, 25 juli 2017*

Fiscale soevereiniteit op de helling?

Het is niet meer vol te houden dat belastingen een soevereine zaak van Nederland zijn, aldus minister Jeroen Dijsselbloem van Financiën na een bijeenkomst van de EU-ministers van Financiën. Het is volgens hem beter samen te werken met de hervormers dan bij de landen te zitten die modernisering tegenhouden. Hij waarschuwde voor de houding van veel landen, Nederland inclusief, dat belastingzaken een nationale aangelegenheid zijn.

In Tallinn spraken de ministers over een gezamenlijk voorstel van Frankrijk, Duitsland, Spanje en Italië om techreuzen als Google, Apple, Facebook en Amazon in de EU aan te slaan over hun omzetten in de landen waar ze actief zijn. Nog zes landen zetten hun handtekening onder het plan, maar Nederland niet. Dijsselbloem vindt dat iets voor de nieuwe regering. Luxemburg en Ierland steunen het voorstel in elk geval niet.

■ *Europa-nu.nl, 16 september 2017*

MKB-Nederland sluit zich aan bij Betaalme.nu



Lange betalingstermijnen zijn nog te vaak de gebruikelijke gang van zaken

bij grote ondernemingen. MKB-Nederland strijdt er al jaren voor dat bedrijven, maar ook overheden, op tijd hun rekening aan het mkb betalen. Om dat te ondersteunen heeft de ondernemersorganisatie zich aangemeld als partner van Betaalme.nu.

Grote ondernemingen die zich aansluiten bij Betaalme.nu beloven hun mkb-leveranciers binnen dertig dagen te zullen betalen. Inmiddels hebben zich al vijftig bedrijven aangesloten, waarmee voor zo'n 200.000 ondernemers uit het kleinbedrijf voor circa twee miljard euro aan facturen is gemoeid.

■ MKB-Nederland, 12 september 2017

WBSO in 2018 waarschijnlijk verlaagd

De populaire subsidie WBSO – Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk – wordt in 2018 waarschijnlijk verlaagd, meldt subsidieadviesbureau Vindsubsidies. Het bureau leidt dit af uit een brief van minister Kamp van Economische Zaken aan de Tweede Kamer. Het percentage van de tweede schijf zakt dan naar 14% (nu 16%), en dat van de eerste schijf naar 31% (nu 32%). Een van de redenen vormen de jaarlijks stijgende kosten van de WBSO, waardoor er in 2018 een gat van € 79 miljoen zou ontstaan. In november zal het kabinet de parameters voor de WBSO 2018 definitief vaststellen en de Tweede Kamer hierover informeren.

■ Vindsubsidies, 18 september 2017

Bijna helft Nederlanders actief op online peer-to-peer markten

Bijna de helft van de Nederlanders maakt gebruik van online peer-to-peer markten en dat zal verder toenemen, zo blijkt uit een enquête van De Nederlandsche Bank onder het Nederlandse publiek. Ook burgers kunnen tegenwoordig gemakkelijk producten en diensten aanbieden via het internet. Online platformbedrijven als Marktplaats, Airbnb en Uber gebruiken ICT-toepassingen om vragers en aanbieders in deze zogenoemde peer-to-peer markten aan elkaar te koppelen. Het verdienen en besparen van geld zijn de meest genoemde redenen om actief te zijn op deze markten. Maar onduidelijkheid over de betrouwbaarheid van de tegenpartij en over de kwaliteit van geleverde producten en diensten, alsook onzekerheid over de betaling remmen het gebruik van online peer-to-peer markten.

Door het groeiende aantal consumenten dat op peer-to-peer markten actief is, vervagen de grenzen tussen consument en producent. Bestaande bedrijven krijgen te maken met nieuwe toetreders, waardoor de concurrentie toeneemt. Hoewel dit in beginsel positief is, is deze concurrentie in sommige gevallen ingegeven vanuit een ongelijk speelveld, omdat nieuwe aanbieders niet aan wet- en regelgeving hoeven te voldoen die geldt voor bestaande aanbieders, of omdat zij deze bewust omzeilen. De uitdaging voor beleidsmakers ligt daarom in het vinden van een juiste balans.

■ De Nederlandsche Bank, 21 september 2017



Belastingdienst treft gezinnen met onevenredig harde actie

Belastingdienst/Toeslagen zette in 2014 per direct de kinderopvangtoeslag stop bij 232 gezinnen, omdat er sprake zou zijn van 'mogelijk misbruik'. Dit zonder enig oog voor de ernstige gevolgen voor een grote groep bonafide ouders, aldus de Nationale ombudsman. De Belastingdienst heeft hen door deze ongenueanceerde aanpak in een onmogelijke positie, grote financiële problemen en langdurige onzekerheid gebracht. De Belastingdienst heeft beloofd om zijn beleid aan te passen.

Ook in een ander onderzoek trof de ombudsman een onevenredig harde aanpak aan bij de Belastingdienst/Toeslagen: in 2015 hebben 3745 gezinnen drie tot zes maanden moeten wachten op hun kindgebonden budget omdat zij hier mogelijk geen recht op hadden. Ook in dat geval zag de Belastingdienst achteraf dat de maatregel disproportioneel was en heeft hij het beleid aangepast.

■ Nationale Ombudsman, 9 augustus 2017

Fiscale staatssteun en het mkb

De recente staatssteunzaken van de Europese Commissie in de sfeer van rulings – denk aan Starbucks,¹ FIAT etc. – hebben veel aandacht in de fiscale en Europeesrechtelijke vakpers gekregen. De Europese staatssteunregels gelden voor alle domeinen van het recht, dus ook voor het belastingrecht, en dan zowel op het niveau van de fiscale wetgeving als op dat van de fiscale beleidsuitvoering.² Het fenomeen van staatssteun en belastingen speelt niet alleen op het niveau van multinationale ondernemingen, maar ook bij het mkb, zowel op het terrein van de landelijke belastingen als op dat van de lokale heffingen.



Gerard Meussen

Prof. mr. G.T.K. Meussen is hoogleraar belastingrecht aan de Radboud Universiteit Nijmegen en tevens als wetenschappelijk adviseur verbonden aan BDO Accountants en Belastingadviseurs

Het algemene Europeesrechtelijke staatssteunverbod is gecodificeerd in art. 107, lid 1 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), voorheen art. 87 EG-verdrag. Deze bepaling luidt als volgt: ‘Behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.’

Het staatssteunverbod is bedoeld om een van de doelstellingen te verwezenlijken die aan het VWEU ten grondslag liggen, namelijk een interne markt waarbinnen de eerlijke concurrentie tussen ondernemingen een voorwaarde is. Staatssteun veroorzaakt concurrentievervalsing en leidt daardoor tot een inbreuk op de interne markt. Anders gezegd: met het staatssteunrecht wordt beoogd een gelijk speelveld te creëren tussen marktdeelnemers die objectief vergelijkbaar zijn.

Overeenkomstig art. 107, lid 1 VWEU is er sprake van staatssteun als aan de volgende cumulatieve voorwaarden wordt voldaan:

1. de maatregel leidt tot een bevoordeling van een onderneming;
2. de steun in kwestie komt slechts toe aan bepaalde ondernemingen (selectiviteit);
3. deze steun moet door de staat of met staatsmiddelen worden bekostigd en is bovendien toerekenbaar aan die staat;

4. de steun moet de mededinging tussen lidstaten (dreigen te) belemmeren;
5. de maatregel beïnvloedt het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig.

Het begrip ‘voordeel’ moet daarbij uit de aard der zaak ruim worden opgevat. Hieronder vallen alle economische voordelen, en dus ook fiscale voordelen, in welke vorm dan ook, die ondernemingen direct of indirect kunnen bevoordelen. Daarbij is tevens het selectiviteitsvereiste van groot belang, te weten dat de bevoordeling zich richt op een specifieke onderneming of groep van ondernemingen. Dit impliceert bijvoorbeeld ook dat fiscale wetgeving, ook als deze ogenschijnlijk generiek van aard is, maar in zijn uitwerking en voorwaarden slechts een selectieve groep ondernemingen treft, onder de staatssteunregels valt.

Verenigbare steun³

In sommige gevallen zijn steunmaatregelen verenigbaar met de interne markt. De gevallen staan vermeld in art. 107, lid 2 en 3 VWEU. Deze uitzonderingen hebben betrekking op specifieke situaties van sociale, buitengewone, economische en culturele aard. In lid 2 zijn drie uitzonderingen opgenomen die onvoorwaardelijk zijn. Een steunmaatregel die valt binnen de werkingssfeer van lid 2 wordt door de Europese Commissie van rechtswege goedgekeurd. De Commissie kan geen bezwaar maken tegen maatregelen die voldoen aan de gestelde voorwaarden. In lid 3 staan vijf uitzonderingen opgenomen die voorwaardelijk zijn. Dit houdt in dat de Europese Commissie de steunmaatregelen verenigbaar met de markt kan beschouwen als ze tot de bevinding komt dat

de steun onder een van de categorieën van lid 3 valt. De Commissie heeft hier dus een discretionaire bevoegdheid om de maatregelen te onderzoeken.

De bevoegdheid om te beoordelen of een steunmaatregel verenigbaar is met de interne markt komt uitsluitend toe aan de Europese Commissie. Het is aan de lidstaat om aan te tonen dat de staatssteun die hij verleent, verenigbaar is met de interne markt. Een lidstaat dient dus dergelijke steunmaatregelen in beginsel aan te melden bij de Europese Commissie.

De-minimissteun⁴

Valt een maatregel onder een 'de-minimis'-verordening, dan hoeft deze niet ter goedkeuring te worden aangemeld bij de Commissie.⁵ De-minimissteun houdt in dat een onderneming over een periode van drie jaar per lidstaat € 200.000 aan steun mag ontvangen zonder dat er sprake is van staatssteun in de zin van art. 107, lid 1 VWEU. Bij een onderneming die voor rekening van derden goederenvervoer over de weg verricht, wordt dit maximale bedrag beperkt tot € 100.000. Alle entiteiten die juridisch of feitelijk gezien onder de zeggenschap staan van dezelfde entiteit, worden voor de toepassing van 'de-minimis' als één onderneming beschouwd.⁶ De-minimissteun moet transparant zijn: de hoogte van de steun moet vooraf precies kunnen worden vastgesteld, zonder dat hierbij een risicoanalyse hoeft te worden uitgevoerd. Steun die is vervat in subsidies, wordt als transparant beschouwd. Wanneer een onderneming gebruik maakt van de de-minimisverordening, moet de begunstigde een de-minimisverklaring invullen. Daarin moet de onderneming alle steun aangeven die over de twee voorgaande belastingjaren en in het lopende belastingjaar is verleend. Hiermee geeft de onderneming aan dat met de toekomstige subsidieverlening het de-minimisplafond niet wordt overschreden. De verklaring moet zijn ondertekend voordat de steun kan worden verleend.⁷

Mededeling Commissie

Op 19 juli 2016 verscheen van de kant van de Europese Commissie de definitieve versie van de Mededeling betreffende het begrip 'staatssteun' in de zin van art. 107, lid 1, Verdrag betreffende de Werking van de EU (2016/C 262/01).⁸ De mededeling geeft een nadere toelichting op het Europese staatsteunbegrip van art. 107, lid 1 VWEU. Ze behandelt de bestaande Europese jurisprudentie en de beschikkingenpraktijk van de Europese Commissie en bevat voorts enkele eigen standpunten van de Commissie. De mededeling gaat in op de kernbegrippen van het steunverbod en de criteria voor steun: het bestaan van een voordeel, selectiviteit, beïnvloeding van het handelsverkeer en de mededinging. Voorts bevat ze een specifieke verduidelijking op het vlak van staatssteun en infrastructuur en een uitgebreide passage over fiscale staatssteun. Ze vervangt de eerdere mededeling van de Commissie uit 1998 over de toepassing van de regels voor steunmaatregelen van de staten op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen.⁹ In de recente

mededeling betreffen de onderdelen 156 t/m 184 specifieke thema's inzake belastingmaatregelen.

Opgemerkt moet worden dat de betrokken maatregel in overeenstemming dient te zijn met de basis- of hoofdbeginselen van het belastingstelsel van de lidstaat. Om te worden gekwalificeerd als staatssteun moet de fiscale maatregel de begunstigten een voordeel verschaffen dat de lasten verlicht die zij normaal moeten dragen.

Valt een maatregel onder een 'de-minimis'-verordening, dan hoeft deze niet ter goedkeuring te worden aangemeld bij de Commissie

Een dergelijk voordeel kan worden verschaft door een vermindering van de belastingdruk voor de onderneming, in verschillende vormen. De Mededeling uit 1998 geeft daarbij de volgende voorbeelden:

- door een vermindering van de grondslag (van de algemene regels afwijkende aftrek, buitengewone of versnelde afschrijving, opnemings van reserves op de balans enz.);
- door een volledige of gedeeltelijke vermindering van het belastingbedrag (vrijstelling, belastingkrediet enz.);
- door uitstel of kwijtschelding van de belastingschuld of een uitzonderlijke andere spreiding van de betalingen.

Het begrip voordeel wordt, ook in zijn fiscale context, door de Europese rechters uitermate ruim uitgelegd

Daarnaast valt nog te denken aan fiscale regelingen op het gebied van afdrachtverminderingen in het kader van loonheffingen, doorschuifregelingen, belastingvrije reserves, stimuleringsregelingen voor startende ondernemingen/ondernemers, verliesverrekening, vrijvalwinsten van schulden en belastingkredieten. Kortom, het begrip voordeel wordt, ook in zijn fiscale context, door de Europese rechters uitermate ruim uitgelegd.

Staatsteun en het mkb

Het mkb speelt een belangrijke rol in het scheppen van arbeidsplaatsen en draagt bij tot economische stabiliteit en groei. Diverse vormen van marktfalen kunnen echter hun ontwikkeling afremmen. Ook kunnen ze vaak moeilijk kapitaal of krediet krijgen en hebben ze door hun beperkte middelen soms moeilijk toegang tot infor-

Een mogelijke vorm van fiscale staatssteun en het mkb is de zeer beperkte handhavingscapaciteit van de Belastingdienst

matie, met name over nieuwe technologie en potentiële markten. Daarom staat de Europese Commissie positief tegenover staatssteun die de ontwikkeling van de economische bedrijvigheid van het mkb vergemakkelijkt. De voorwaarde hiervoor is dat de mededinging en het handelsverkeer niet disproportioneel worden geschaad. Kleine ondernemingen zijn volgens Europees recht ondernemingen waar minder dan 50 personen werken en de jaaromzet of het jaarlijkse balanstotaal de 10 miljoen euro niet overschrijdt. Middelgrote ondernemingen zijn

zelfstandige ondernemingen waar minder dan 250 personen werken en de jaaromzet de € 50 miljoen en/of het jaarlijkse balanstotaal de € 43 miljoen niet overschrijdt. Decentrale overheden die steun aan het mkb verlenen, kunnen diverse vrijstellingen benutten. Steun aan het mkb kan bijvoorbeeld worden goedgekeurd op basis van regels die gelden op het gebied van onder meer risicokapitaal, landbouw, milieu of O&O&I.

Fiscale staatssteun en het mkb

Een mogelijke vorm van fiscale staatssteun en het mkb is de zorgwekkende staat van de Belastingdienst en de daarmee gepaard gaande gebrekkige controle- en handhavingscapaciteit. Dat kan ertoe leiden dat, bewust of onbewust, rechtens valide correcties die inhoudelijk niet ter discussie staan, desondanks niet worden aangebracht. Zo blijkt uit een artikel in de Volkskrant dat de Belastingdienst in de mkb-sfeer beneden een bedrag van € 50.000 kennelijk geen harde correcties meer aanbrengt.¹⁰ We hebben op zichzelf nog wel te maken met eerdergenoemde de-minimusvrijstelling, maar er kan in dit verband wel degelijk sprake zijn van staatssteun. Anna Gunn merkt terecht op: 'Of het te lage bedrag het gevolg is van A) een bewuste bevoordeling of B) een fout, is ook niet doorslaggevend. Staatssteun wordt alleen beoordeeld aan de hand van de gevolgen van maatregelen (en dus niet de bedoelingen van lidstaten).'¹¹ Het achterwege laten van belastingcorrecties kan dus onder omstandigheden als staatssteun worden aangemerkt. Dit is op zichzelf ook niet zo vreemd. Als door de gebrekkige bezetting van de Belastingdienst een controle in het mkb steeds meer een zeldzaamheid wordt, worden die ondernemingen die toevallig nog wel worden gecontroleerd, onevenredig zwaar aangepakt. Er ontstaat dan niet alleen strijd met het gelijkheidsbeginsel, maar ook met de staatssteunregels, omdat de niet-gecontroleerde ondernemingen duidelijk worden bevoordeeld. Net als in de Starbucks-zaak is het ook denkbaar dat bij het mkb een afspraak van de Belastingdienst met een individuele onderneming die leidt tot de toekenning van een oneigenlijk fiscaal voordeel, als staatssteun kan worden aangemerkt. Maar vanwege het ontbreken van grensoverschrijdende aspecten zal een dergelijke zaak niet snel bij de Commissie terechtkomen. Op dit moment concentreert de Commissie bij de beoordeling van tax rulings zich met name op multinationale ondernemingen.

Bij fiscale staatssteun en het mkb kan ook worden gekeken naar heffingen van lokale overheden. Het is voorstelbaar dat met name gemeenten individuele ondernemingen bevoordelen door hen een vrijstelling van een lokale heffing te verlenen. Andere vormen van fiscale bevoordelingen zijn de liberale toepassing van kwijtscheldingsregels voor verschuldigde lokale heffingen of oneigenlijke tariefdifferentiaties in lokale heffingen. Zo kwam er in 2016 een zaak in de publiciteit waarbij een gemeente, in het kader van de heffing van toeristen- en gemakkelijksbelasting, een vaststellingsovereenkomst met een ondernemer had gesloten waarin mini-



mum- en maximumbedragen voor de heffing waren vastgesteld voor een periode van vijftig jaar, onafhankelijk van het werkelijke bezoekersaantal voor de desbetreffende attractie.¹²

Op lokaal niveau zal staatssteun echter toch vooral zijn versleuteld in niet-fiscale transacties, zoals het op oneigenlijke gronden kwijtschelden van leningen, onroerendezaaktransacties die leiden tot een bevoordeling als bijvoorbeeld een gemeente, om een bedrijf binnen te halen, grond tegen een veel te lage prijs verkoopt, het verstrekken van leningen tegen een te lage rente etc.

Meldingsplicht en verplichting tot terugvordering

Blijkens art. 108, lid 3 VWEU dient de betrokken lidstaat die voornemens is een steunmaatregel in te voeren of te wijzigen, de Europese Commissie hiervan in kennis te stellen, aangezien de Commissie daarvoor toestemming moet verlenen. Deze bepaling wordt ook regelmatig aangeduid met de term ‘standstill-verplichting’. Nederland doet dit over het algemeen correct, daar waar het specifieke fiscale stimuleringsmaatregelen betreft, zoals de innovatiebox in de vennootschapsbelasting die door de Europese Commissie werd goedgekeurd.¹³ Blijft melding achterwege en oordeelt in laatste instantie het Europese Hof van Justitie dat sprake is van verboden staatssteun, dan dient de ten onrechte verleende steun door de lidstaat van de betrokken onderneming te worden teruggevorderd.¹⁴ Als aan de voorwaarden van art. 107, lid 1 VWEU wordt voldaan, is aanmelding echter niet altijd vereist.

Op 4 juli 2017 is het wetsvoorstel ‘Wet terugvordering staatssteun’ bij de Tweede Kamer ingediend.¹⁵ Kern van het wetsvoorstel is dat steun die in de fiscale heffings- en invorderings sfeer is verleend, zo veel mogelijk via het fiscale recht door middel van navordering en naheffing wordt teruggevorderd. Daarvoor zullen overigens niet de geldende verjaringstermijnen en voorwaarden – zoals het nieuw feit bij navordering – gaan gelden. In dit verband zij onder meer gewezen op het voorgestelde art. 20a AWR. Pas wanneer dat niet mogelijk is, kan worden teruggevallen op het algemene bestuursrechtelijke kader voor terugvordering van staatssteun dat genoemd wetsvoorstel biedt.¹⁶

Ten slotte

Fiscale staatssteun is van alle tijden, maar door alle commotie rond de beoordeling van tax rulings door de Europese Commissie en in het bijzonder de Starbucks-zaak in Nederland, heeft het onderwerp weer meer aandacht gekregen. Bijzonder in onder meer de Starbucks-zaak is dat, daar waar de Europese Commissie in het verleden alleen maar fiscale wetgeving op staatssteunaspecten beoordeelde, deze nu ook naar individuele rulings kijkt. Fiscale staatssteun kan zich uiteraard ook in het mkb voordoen. Maar als dit al wordt geconstateerd, dan zal dit over het algemeen toch moeilijk bij de Europese Commissie terecht komen. Gezien de prioriteiten die de Commissie op dit moment stelt aangaande de fiscale behan-

deling van multinationals door de diverse lidstaten, lijkt de pakkans voor staatssteunovertradingen door het mkb klein.

Meer algemeen kan worden opgemerkt dat de staatssteunregels een steeds machtiger wapen van de Europese Commissie worden om concurrentievervalsing in de Europese Unie tegen te gaan, ook ten aanzien van fiscale regelgeving en uitvoeringsbeleid. Uiteindelijk heeft het Europese Hof van Justitie daarin de beslissende stem, en niet de Nederlandse staat of een Nederlandse lokale overheid. Niet alleen ondernemingen zullen op het punt van belastingontwijking in de toekomst steeds voorzichtiger moeten opereren. Ook centrale en lokale overheden zullen, om niet in de ‘staatssteunval’ te lopen, bij de vormgeving van fiscale wetgeving en fiscaal uitvoeringsbeleid steeds voorzichtiger moeten opereren. <<<

Noten

- 1 EG-C 29 maart 2017, nr. 2017/502.
- 2 Denk bij fiscale wetgeving bijvoorbeeld aan de beperkte belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van overheidslichamen die door de Europese Commissie als staatssteun werd aangemerkt, op grond waarvan Nederland de Wet Vpb 1969 inmiddels heeft aangepast.
- 3 Enkele passages zijn mede ontleend aan: N. el Amraoui, Tax rulings: staatssteun, scriptie Masteropleiding fiscaal recht, Radboud Universiteit Nijmegen.
- 4 Enkele passages zijn mede ontleend aan: N. el Amraoui, Tax rulings: staatssteun, scriptie Masteropleiding fiscaal recht, Radboud Universiteit Nijmegen.
- 5 Verordening (EU) 1407/2013.
- 6 Art. 2, lid 2, Verordening (EU) 1407/2013.
- 7 Art. 6, lid 1, Verordening (EU) 1407/2013.
- 8 EG-C 5 december 2016, nr. 2016/C 262/01.
- 9 EG-C 98/C 384/03, Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen van 10 december 1998.
- 10 Robert Giebels en Alexander Leeuw, Depressieve miljardeninners, De Volkskrant 12 augustus 2017.
- 11 Anna Gunn, Belastingdienst: Gebrekkig toezicht MKB is een staatssteunrisico. Red de belastingtjegers! Zie: <https://artikel104.nl/belastingtjegers/>; geraadpleegd 7 september 2017.
- 12 Zie: Paul Zondag, Gemeentelijke fiscale heffingen wellicht staatssteun, <https://europadecentraal.nl/gemeentelijke-fiscale-heffingen-wellicht-staatssteun/>; geraadpleegd 11 september 2017.
- 13 Zie: <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2017/06/28/brussel-bevestigt-goedkeuring-innovatiebox>.
- 14 Als voorbeeld verwijs ik naar de niet-aangemelde Belgische regeling inzake een 80% vrijstelling van de bedrijfsvoorheffing voor sportclubs, waaronder voetbalverenigingen. Zie <https://nieuws.vtm.be/binnenland/kregen-voetbalclubs-onwettig-staatssteun>, geraadpleegd 8 september 2017.
- 15 Regels voor de terugvordering van staatssteun (Wet terugvordering staatssteun), Kamerstukken II 2016/17, 34753, nr. 2.
- 16 Zie ook: R.H.C. Luja, Het wetsvoorstel Terugvordering staatssteun: het wordt navorderen en naheffen, WFR 2017/160.

Nieuwe regels rond bescherming persoonsgegevens en hun gevolgen voor de praktijk

Met de inwerkingtreding van de Wet meldplicht datalekken en de Algemene verordening gegevensbescherming is de wet- en regelgeving rond de bescherming van persoonsgegevens fors aangescherpt. Als gevolg daarvan heeft degene die verantwoordelijkheid draagt voor de verwerking van zulke gegevens veel meer plichten gekregen. En ook de sancties bij niet naleven van deze plichten liegen er niet om. Heeft ook de belastingadviseur hiermee te maken? Nou en of!



André Biesheuvel
Drs. A.J. Biesheuvel
RFG RE RA is
partner bij Duthler
Associates in
Den Haag

Mijn bedrijf maakt reeds jaren gebruik van de diensten van een professional die lid is van het Register Belastingadviseurs. We hebben de salarisadministratie aan deze belastingadviseur uitbesteed. Ook geeft hij ons belastingadviezen en stelt zijn kantoor onze jaarrekening samen. Verder schakelen we hem in als we vragen moeten beantwoorden van de Belastingdienst, financiers, pensioenfondsen of verzekeraars. Als ik er zo over nadenk, kent de belastingadviseur de financiële situatie van mijn bedrijf door en door, en die van de medewerkers ook. De personele en financiële administratie hebben we naar de cloud gebracht. Ook deze stap hebben we met onze belastingadviseur besproken, omdat we graag effectief en kostenefficiënt wensen te werken. Achteraf gezien is het een prima beslissing geweest; het is beter, sneller en goedkoper. Wel worden we in offertetrajecten meer en meer geconfronteerd met vragen over de effectieve werking van beheers- en beveiligingsmaatregelen, gericht op het beschermen van persoonsgegevens. In het informatiepakket bij het offerteverzoek vinden we vaak een bewerkersovereenkomst, waarin we de potentiële opdrachtgever afdoende garanties op dat vlak moeten geven. Deze garanties hebben niet alleen betrekking op onze eigen beheers- en beveiligingsmaatregelen, maar ook op die van onze aannemers en onderaannemers. Het doorlopen van de crediteurenadministratie leert ons dat

we aan tientallen leveranciers taken hebben gedelegeerd waarbij persoonsgegevens worden verwerkt. Denk aan leveranciers van informatiediensten, zzp'ers, de arbo-dienst, het pensioenfonds, overheidsdiensten en natuurlijk ook onze belastingadviseur.

Opmerkelijk genoeg stellen maar weinig (potentiële) opdrachtgevers dezelfde eisen aan het verwerken van persoonsgegevens. Er dreigt daardoor maatwerk te ontstaan voor processen die we zelf effectief en kostenefficiënt hebben ingericht. We hebben onze (belasting)adviseur gevraagd hoe met deze vraag om te gaan. Welk comfort kan hij ons bieden? En is hij in staat om ons afdoende garanties te geven over de effectieve werking van beheers- en beveiligingsmaatregelen die hij heeft getroffen?

Aangescherpte regels op het vlak van gegevensbescherming

De wet- en regelgeving rond het beschermen van persoonsgegevens is de afgelopen jaren fors aangescherpt. Op 1 januari 2016 is de Wet meldplicht datalekken van kracht geworden, opgenomen in de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp).¹ En op 24 mei 2016 is de Algemene verordening gegevensbescherming (Avg) in werking getreden.² De toezichthouder – de Autoriteit Persoonsgegevens, kortweg AP – gaat vanaf 25 mei 2018 handhaven. Alle bedrijven en instellingen dienen overigens al vanaf

september 2001 te voldoen aan de Wet bescherming persoonsgegevens.³ De realiteit is echter dat deze wetgeving de afgelopen jaren door verantwoordelijken gebrek is nageleefd. Het gevolg is dat de betrokkenen in beperkte mate hun rechten hebben kunnen uitoefenen. Met de Wet meldplicht datalekken en de Avg heeft de wetgever de betrokkene centraal gezet, hem controle gegeven over de eigen persoonsgegevens, zijn rechten verruimd en het hem gemakkelijker gemaakt deze rechten uit te oefenen. Het gevolg is wel dat de verwerkingsverantwoordelijke tegenover de betrokkene veel meer plichten heeft gekregen. Vanuit het perspectief van de verantwoordelijke en de bewerker schets ik hierna hun verplichtingen.

Enkele definities

De hiervoor genoemde hoedanigheden behoeven voor het vervolg van dit artikel enige uitleg:

- *verantwoordelijke of verwerkingsverantwoordelijke* (art. 4.7 Avg): een natuurlijke persoon of rechtspersoon, een overheidsinstantie, een dienst of een ander orgaan die/dat, alleen of samen met anderen, het doel van en de middelen voor de verwerking van persoonsgegevens vaststelt;
- *betrokkene* (art. 4.1 Avg): degene om wiens persoonsgegevens het gaat, dat wil zeggen alle informatie over een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon. Als identificeerbaar wordt beschouwd een natuurlijke persoon die direct of indirect kan worden geïdentificeerd, met name aan de hand van een identificator, zoals een naam, een identificatienummer, locatiegegevens, een online identificator of van een of meer elementen die kenmerkend zijn voor de fysieke, fysiologische, genetische, psychische, economische, culturele of sociale identiteit van die natuurlijke persoon;
- *bewerker, c.q. verwerker* ((art. 4.8 Avg): een natuurlijke persoon of rechtspersoon, een overheidsinstantie, een dienst of een ander orgaan die/dat ten behoeve van de verwerkingsverantwoordelijke persoonsgegevens verwerkt.

Meldplicht datalekken

De Wet meldplicht datalekken is in feite een wijziging van de Wbp en moet worden uitgelegd tegen de achtergrond van de meldplicht datalekken uit de Avg. De meldplicht datalekken kan worden beschouwd als een toezichtsarrangement. Kort samengevat bestaat het uit de volgende elementen:

- *ketenaansprakelijkheid* (art. 14 Wbp). De verantwoordelijke is verantwoordelijk en aansprakelijk voor de achterliggende bewerkers en sub-bewerkers (equivalent art. 28 Avg);
- *meldplicht datalekken* (art. 34a Wbp). De verantwoordelijke kent *alle* beveiligingsincidenten in de keten, beoordeelt of een incident een inbreuk vormt op de persoonlijke levenssfeer van de betrokkene en meldt een eventuele inbreuk bij de AP en zo nodig bij de betrokkene zelf (equivalent art. 33 en 34 Avg);

- *omvangrijke sanctiebevoegdheden van de AP* (art. 66 Wbp). De sanctiebevoegdheden van de AP zijn aanzienlijk uitgebreid (equivalent art. 58 Avg). Het niet voldoen aan het wettelijk kader kan leiden tot boetes van materieel belang voor de organisatie en in de situatie van verwijtbaar gedrag ook tot boetes voor de feitelijk leidinggevend.

De betrokkene kan zijn rechten met terugwerkende kracht tot 1 januari 2016 uitoefenen door zich te wenden tot de *functionaris voor gegevensbescherming* (FG, zie art. 37 e.v. Avg) van de verantwoordelijke of de bewerker. De verplichting tot het aanstellen van een FG hangt onder meer af van de aard en omvang van de verwerking van persoonsgegevens. Een belastingadviseur met een omvangrijke salarisverwerkings- en aangiftepraktijk kan verplicht zijn een FG aan te stellen. In andere situaties zal het niet verplicht, maar desondanks noodzakelijk zijn om jegens het maatschappelijk verkeer te laten zien dat de privacy van betrokkenen serieus wordt genomen. Als de FG niet is aangesteld, kan de betrokkene zich wenden tot toezichthouder AP.

Een belastingadviseur met een omvangrijke salarisverwerkings- en aangiftepraktijk kan verplicht zijn een FG aan te stellen



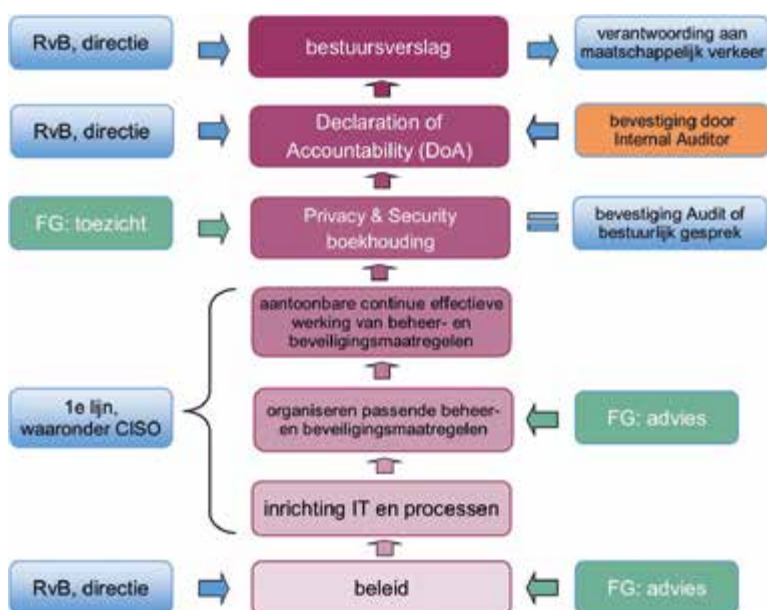
De facto heeft het toezichtsarrangement van de meldplicht datalekken omkering van de bewijslast tot gevolg

Als achteraf blijkt dat de bescherming van persoonsgegevens bij de verantwoordelijke en/of de achterliggende bewerkers te wensen heeft overgelaten, verwacht de toezichthouder dat er bij haar meldingen zijn gedaan van datalekken.⁴ Hebben geen meldingen plaatsgevonden, dan geeft dat een indruk van de stand van de getroffen beheers- en beveiligingsmaatregelen. De toezichthouder zal de verantwoordelijke dan vragen waarom er niet is gemeld en deze zal bewijs moeten leveren van de effectieve werking van de desbetreffende maatregelen. De facto heeft het toezichtsarrangement van de meldplicht datalekken omkering van de bewijslast tot gevolg; tot 1 januari 2016 was sprake van een inspanningsverplichting voor verantwoordelijken en bewerkers, sindsdien vormt het nakomen van het wettelijk kader een resultaatsverplichting.

Governance en compliance

Uitgaande van de wet- en regelgeving en met name de meldplicht datalekken kunnen we de verwachte wettelijke governance en compliance van een verantwoordelijke of bewerker uitwerken. Op hoofdlijnen ziet het model eruit als in figuur 1.

De directie van de verantwoordelijke en/of bewerker is



Figuur 1. Voorbeeld governance- en compliancemodel

verantwoordelijk voor het formuleren van beleid op het vlak van gegevensbescherming en het borgen van de privacy van betrokkenen. Kort en goed bestaat het beleid uit een inschatting van het volwassenheids- en het ambitieniveau aan het eind van 2017. De FG adviseert aantoonbaar over dit beleid. De uitvoering vraagt van de eerste lijn van de organisatie om het in stand houden van adequate beheers- en beveiligingsmaatregelen. Ze gaan daarmee in feite ook over de gebruikelijke maatregelen rond de administratieve organisatie en interne controle; ze worden getroffen in de technische informatie-infrastructuur en in de applicaties (application controls) en overige procedures (users controls).

De wet vraagt om het kunnen overleggen van het bewijs van effectieve werking van de getroffen maatregelen (art. 24 Avg). Hiervoor is nodig dat op basis van een accounting principe 'aantoonbaar continu het bewijs van de effectieve werking van beheers- en beveiligingsmaatregelen' wordt vastgelegd in de administratie, als bedoeld in art. 30 Avg. Over het treffen van en het effectief zijn van beheersmaatregelen adviseert de FG aantoonbaar op basis van bijvoorbeeld het uitvoeren van Privacy Impact Assessments (PIA's, art. 35 Avg).

De administratie, de Privacy & Security boekhouding, staat onder toezicht van de FG. Op basis van deze systematische vastlegging kan de leiding van de verantwoordelijke zich verantwoorden jegens het maatschappelijk verkeer. Een dergelijke verantwoording noemen we een Declaration of Accountability (DoA). Het is essentieel dat een samenvatting van de DoA wordt opgenomen in het bestuursverslag bij de financiële verantwoording, de jaarrekening. Hiermee weten leiding en FG van de verantwoordelijke de aansprakelijkheids- en kostenrisico's beheersbaar te maken.

Het is verstandig het governance- & compliancemodel te bespreken met de raad van commissarissen. Voor de organisatie van de belastingadviseur lijkt dit model nogal zwaar aangezet. Maar gezien de aard en omvang van de verwerkingen en de positie die de belastingadviseur inneemt in het professionele netwerk van financiële dienstverleners, is het toch aan te bevelen een dergelijk model toe te passen.

Accountable versus auditable

In de wetgeving rond gegevensbescherming en privacy – en overigens ook in veel andere nieuwe wetgeving – wordt een scherp onderscheid gemaakt tussen 'accountability' en 'auditability'. De leiding van een organisatie is accountable voor het adequaat voeren van de bedrijfs-huishouding en legt daarover jegens het maatschappelijk verkeer verantwoording af. Het arrangement meldplicht datalekken valt binnen de context van accountability. In het kader van gegevensbescherming en privacy gaat het onder meer over:

- het op niveau brengen en houden van kennis bij de FG, sleutelmedewerkers en medewerkers die persoonsgegevens verwerken;
- het voldoen aan de documentatieplicht van verwer-

tratie bij met duidelijke, in bewerkersovereenkomsten vastgelegde afspraken, een bewijs van effectieve werking van getroffen beheers- en beveiligingsmaatregelen en de bijbehorende verantwoording. Hoewel niet verplicht, zal voor veel belastingadviseurs het aanstellen van een FG noodzakelijk zijn.

Ik verwacht dat klanten hun belastingadviseur om een garantie voor de effectieve werking van getroffen beheers- en beveiligingsmaatregelen gaan vragen

In de relatie met zijn klanten is de belastingadviseur bewerkster en voor sommige verwerkingen verantwoordelijke. Ik verwacht dat klanten hun belastingadviseur om een garantie voor de effectieve werking van getroffen beheers- en beveiligingsmaatregelen gaan vragen, alsmede om het bewijs daarvan. Bij het voeren van de salarisadministratie, het verzorgen van de aangiften en het samenstellen van jaarrekeningen zal hij zijn klanten comfort moeten bieden voor wat betreft de verwerking van persoonsgegevens. Dit geldt ook voor adviestrajecten, zeker wanneer in de cliënt- en/of opdracht dossiers bijvoorbeeld identificerende persoonsgegevens, testamenten, huwelijkse voorwaarden, scheidingsconvenanten of uittreksels met persoonsgegevens worden opgenomen.

Beheers- en beveiligingsmaatregelen zijn zo sterk als de medewerkers van de praktijk de maatregelen toepassen. In de Engelse tekst van de Avg spreekt de wetgever over “awareness raising training staff”. Het aantoonbaar opleiden en trainen van de medewerkers vormt dan ook een belangrijke maatregel.

Een aanpak

Voor mijn belastingadviseur is het inmiddels kort dag om passende maatregelen te treffen. Ik heb hem een bewerkersovereenkomst aangeboden waarin ik garanties vraag omtrent de effectieve werking van beheers- en beveiligingsmaatregelen. Ik heb daar nog geen reactie op mogen ontvangen. Wat verwacht ik dan van hem? Welnu, dat hij accountable is en het bewijs van effectieve werking van zijn beheers- en beveiligingsmaatregelen laat zien. Ik moet me kunnen verantwoorden jegens het maatschappelijk verkeer, in het bijzonder mijn werknemers en klanten, de toezichthouder en ook de professional die de jaarrekening samenstelt.

Ik som de maatregelen nog eens kort op. Het kennen van de verantwoordelijken, bewerksters en sub-bewerksters in de keten is een noodzakelijke voorwaarde om passende beheers- en beveiligingsmaatregelen toe te passen en

in stand te houden. Als de belastingadviseur is aan te merken als verantwoordelijke, zal hij garanties aan de bewerkster (en sub-bewerkster) vragen over de effectieve werking van de beheers- en beveiligingsmaatregelen (art. 24 en 28 Avg). Is hij aan te merken als bewerkster, dan zal hij die garanties moeten afgeven. Met het geven en vragen van garanties omtrent de effectieve werking van beheers- en beveiligingsmaatregelen ontstaan aansprakelijkheids- en kostenrisico's voor de belastingadviseur en de feitelijk leidinggevend.

Alle entiteiten/organisaties in het netwerk van de belastingadviseur bouwen een administratie op met beschrijvingen van processen, verwerkingen en systemen. Een sectoraal normenkader, met daarin praktische volwassenheidsniveaus, kan erg behulpzaam zijn; het zou de belastingadviseur helpen als het RB hierin het voortouw wil nemen. Vervolgens wordt systematisch het bewijs van effectieve werking van bewerksters en sub-bewerksters verzameld en vastgelegd, gemonitord en doorgegeven aan de klanten. Het helpt als bewerksters van de belastingadviseur verantwoordingsinformatie aandragen. Verantwoordelijken en bewerksters moeten voorts de betrokkenen in het netwerk in staat stellen hun rechten uit te oefenen; hiertoe is overleg met de klanten nodig.

Ten slotte

De belastingadviseur vervult voor zijn klanten een belangrijke rol bij het kunnen voldoen aan de wet- en regelgeving rond het beschermen van persoonsgegevens. Voor wat betreft het verzorgen van de aangiften, het voeren van de salarisadministratie en het samenstellen van de jaarrekening is het noodzakelijk dat de belastingadviseur compliant is en dat ook laat zien.

Voor het kunnen treffen van passende beheers- en beveiligingsmaatregelen is een normenset met volwassenheidsniveaus voor belastingadviseurs nodig. Het is effectief en uiterst kostenefficiënt als het RB op dit vlak het voortouw neemt. Dit geldt ook voor het maken van afspraken over de capaciteit om compliant te zijn met belangrijke leveranciers van informatiediensten als salaris- en financiële systemen.

Belastingadviseurs zouden zo snel mogelijk moeten beginnen met het treffen en inregelen van passende beheers- en beveiligingsmaatregelen. De verwachting is dat klanten bij het bevestigen van opdrachten gaan vragen om garanties en bewijs van effectieve werking van de getroffen beheers- en beveiligingsmaatregelen. <<<

Noten

- 1 <https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/onderwerpen/beveiliging/meldplicht-datalekken>.
- 2 https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/atoms/files/verordening_2016_-_679_definitief.pdf.
- 3 <https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/nl/over-privacy/wetten/wet-bescherming-persoonsgegevens>.
- 4 Beveiligingsinbreuken die mogelijk ernstige nadelige gevolgen hebben voor de persoonlijke levenssfeer van betrokkenen.

Boerenprivileges

Pieter Seegers

Mr. P.L.F. Seegers werkt bij de Belastingdienst Doetinchem; hij schreef deze column op persoonlijke titel

Er is geen belasting of er is wel een uitzondering voor boeren en tuinders. Geen enkele mkb-sector is er zo goed in geslaagd om allerlei aftrekposten en vrijstellingen in de loop der jaren binnen te slepen. Denk aan de landbouwvrijstelling in de winstbelastingen, de cultuurgrondvrijstelling in de onroerendezaakbelasting, de vrijstelling in de energiebelasting voor tuinders, de vrijstellingen in de overdrachtsbelasting en de voor de agrosector ontwikkelde rekenmodule 'waarde going concern' in de Successiewet.

En het zijn geen kleine bedragen waar het over gaat. Alleen al de landbouwvrijstelling in de inkomsten- en vennootschapsbelasting staat voor een bedrag van 1,3 miljard in de boeken. Er wordt dan ook door het overige mkb met enige jaloezie gekeken naar al dit fiscale snoepgoed. Verreweg de meeste fiscalisten zijn zelfs van mening dat er geen enkele rechtvaardiging bestaat voor al deze gunstige regelingen. Maar is dat dan een reden om al deze faciliteiten voor deze, voor de Nederlandse economie van groot belang zijnde sector, maar af te schaffen? Ik vind van niet. Verreweg de meeste fiscale vrijstellingen hebben betrekking op landbouwgrond. En dat is een uniek bedrijfsmiddel. Grond slijt niet, er kan niet op worden afgeschreven en ze blijft van generatie op generatie in een landbouwbedrijf in gebruik. Heel wat anders dan bedrijfsmiddelen die op den duur verdwijnen en ten laste van de winst komen. Landbouwgrond is een bijzonder bedrijfsmiddel en dat daar dan bijzondere fiscale regelingen voor bestaan, vind ik niet zo vreemd.

De vrijstellingen liggen echter wel onder vuur; ze worden met grote regelmaat ter discussie gesteld. Nieuwe gunstregelingen voor de landbouwsector zullen daarom al helemaal niet snel meer worden ingevoerd. Bovendien, als een kabinet dat al zou willen, dan wordt het waarschijnlijk direct geblokkeerd door het Europese staatssteunverbod. Het is eerder zo dat aan de uitzonderingspositie van de land- en tuinbouw wordt geknabbeld. Zo wordt de landbouwregeling in de omzetbelasting per 1 januari 2018 afgeschaft. Daar heb ik overigens geen probleem mee. De reden waarom Nederland ooit voor invoering van de landbouwregeling in de btw heeft gekozen, heeft zijn betekenis verloren; iedere agrarische ondernemer voert tegenwoordig een zeer veelomvattende boekhouding en is prima in staat om een btw-administratie te (laten) verzorgen. Bovendien maakt slechts een minderheid van de agrarische ondernemers nog gebruik van deze vrijstelling en is ook het financiële belang niet groot.

Al met al is de afschaffing van deze regeling een administratiekostenverlaging die ik alleen maar kan toejuichen. Iedere uitzondering op de hoofdregels in de omzetbelasting doet immers, zo leert de ervaring, een reeks vragen en problemen ontstaan. Die vervolgens tot allerlei besluiten ter reparatie van ongewenste effecten nopen. Puur voor mezelf vind ik het overigens wel spijtig dat deze regeling verdwijnt: mijn FED-brochure over dit onderwerp kan na 1 januari 2018 de prullenbak in.

U zult me hier echter niet zien beweren dat alle vrijstellingen voor de agrosector maar moeten worden afgeschaft. Alleen al de extra financiële lasten voor deze voor Nederland zeer belangrijke sector zijn een belangrijk argument om vrijstellingen in stand te laten. Maar dat er op den duur verder gesnoeid gaat worden in al het agrofiscale snoepgoed, lijkt mij een redelijk houdbare conclusie. <<<





Martin van Rooijen:

'Wacht met hervorming tot Belastingdienst zover is'

De Belastingdienst zit in zulk zwaar weer dat daar een aparte minister voor nodig is – bij voorkeur met portefeuille. Om dezelfde reden moet een belastinghervorming nog een jaar of vier worden uitgesteld. Dat bepleit oud-staatssecretaris van Financiën en huidig Kamerlid voor 50PLUS, Martin van Rooijen.

Door Lex van Almelo en Sylvester Schenk | foto's: Raphaël Drent

Martin van Rooijen was in de jaren zestig belastinginspecteur, daarna vier jaar staatssecretaris van Financiën en vervolgens drie jaar lid van de Tweede Kamer. Daarin keerde hij begin dit jaar terug, na een verblijf van twee jaar in de Eerste Kamer.

Was de fiscale wereld destijds beter, in de zin dat men elkaar beter kende, er over en weer wellicht meer vertrouwen was en dat er minder werd gejuridiseerd?

'Die vraag kan ik niet zo gemakkelijk beantwoorden. In juni hadden wij een debat met Wiebes over horizontaal en verticaal toezicht. Ik vind toezicht al een heel raar woord. We hebben het toch over controle? En waarom moest de Rijksaccountantsdienst worden opgeheven? Dat was een dienst die zorgde dat de inkomsten werden gecontroleerd. Het was een verlengstuk ter ondersteuning van de belastinginspecteur. Je kunt grote ondernemingen niet goed controleren als je niet de Rijksaccountantsdienstrapporten hebt.'

Hoe moeten we de problemen bij de Belastingdienst aanpakken?

'Ik vraag me af of je nu niet twee staatssecretarissen moet hebben die uitsluitend verantwoordelijk worden voor de belastingwetgeving, respectievelijk de Belastingdienst. Misschien moet je zelfs, desnoods tijdelijk voor vier jaar, een aparte minister voor de Belastingdienst hebben. Eventueel zonder portefeuille, maar dan het liefst met een grote eigen staf.'

'Ik vind toezicht een heel raar woord. We hebben het toch over controle?'

Wie zou dat goed kunnen?

'Daar laat ik me even niet over uit. Wij hadden ook in het kabinet kunnen zitten, maar dat is niet gebeurd omdat we die vijfde zetel net niet hadden.'

Maar bij vijf zetels was u erbij geweest?

'Ik weet niet of we bij vijf zetels in het kabinet waren gekomen, maar met acht had dat voor de hand gelegen. Eventueel zelfs met de ChristenUnie samen. Want het is onzin dat een vierpartijkabinet zo moeilijk is en een vijfpartijkabinet helemaal onmogelijk. Het kabinet-Den Uyl, waarin ik zat, had ook vijf partijen en dat ging prima. Het was extraparlamenteair bovendien en had geen regeerakkoord. Nu zijn ze met zijn vieren al maanden bezig om iets van een akkoord in elkaar te timmeren.'

Hervorming

Over belastinghervorming bijvoorbeeld...

Eigenlijk moet je de komende vier jaar geen hervorming van het belastingstelsel doorvoeren. Dat kan de Belastingdienst niet aan, die moet eerst op orde zijn. Je kunt deze vier jaar wel gebruiken om te studeren op de her-

vorming van het belastingstelsel. We hebben natuurlijk de voorstellen van de commissie-Van Dijkhuizen gehad, maar die zijn in de prullenbak verdwenen. Gelukkig maar trouwens, want voor een groot deel was ik het daar niet mee eens. Wij kunnen nu een nieuwe staatscommissie instellen. Die brengt een advies uit dat kan leiden tot een soort voorontwerp. Dat gaat het land in voor consultatie, zodat het plan bij de volgende formatie helemaal klaar ligt en een besluit kan worden genomen om een hervorming door te voeren. Een absolute voorwaarde is wel dat de Belastingdienst in staat is om die hervorming door te voeren. Je zou desnoods de wet kunnen aannemen en dan parkeren tot de Belastingdienst zover is.'

Anders gaat het net als bij de toeslagen?

'Ja. Ik heb destijds bij de toeslagen tegen staatssecretaris Wijn gezegd: "Joop, de Belastingdienst is er voor de heffing en de inning en voor de controle op de belastingheffing. De belastingambtenaren zijn niet opgeleid om uitkeringen te doen." En zeker niet als die ook nog – bleek later – ongecontroleerd moeten worden uitgekeerd. Want dan moet je daarna terugvorderen.'

Maar de Tweede Kamer wilde het zo snel mogelijk?

'Ja, er was een enorme druk. Ik heb toen gezegd dat er een aparte dienst – een soort Belastingdienst 2 – moest komen voor de toeslagen, met aparte ambtenaren. Nu vindt Wiebes dat wij inmiddels het beste toeslagensysteem van de wereld hebben. Maar als er maar een paar landen zijn die zo'n systeem hebben, is dat denk ik niet zo moeilijk. Hij gaf wel toe dat hij eigenlijk met een soort bergetappe bezig was.'

Het blijft natuurlijk een raar systeem, dat rondpompen van geld.

'Daar is overigens wel een oplossing voor: het tarief voor de eerste schijf terugbrengen naar 15%. Door de Wet uniformering loonbegrip is dat tarief voor iedereen met 4% verhoogd. Ten onrechte ook voor de ouderen. Die moeten daarom een lager tarief ontvangen. Eventueel zou je nog een hogere vrije voet kunnen invoeren voor iedereen, ook voor de 65-plussers. Dan wordt de noodzaak om toeslagen uit te keren veel minder.'

'In mijn tijd is er nooit verschil tussen vroegere en tegenwoordige arbeid gemaakt, maar nu doet men dat op een draconische manier. En dat is pure leeftijdsdiscriminatie'

Zou de belastingherziening beperkt moeten blijven tot de loon- en inkomstenbelasting of wilt u het breder trekken?
'Als je het over een belastingherziening hebt, moet je het hele stelsel aanpakken. De vennootschapsbelasting kun je grotendeels buiten de herziening houden. Maar het kan zijn dat je geld tekort komt en daarom het Vpb-tarief of de grondslag wilt wijzigen; of allebei. Mijn belangrijkste punt zal zijn dat ik er – als men doorgaat met de belastingverlaging op arbeid – op blijf staan dat dezelfde belastingverlaging wordt gegeven voor vroegere arbeid in box 1, te weten: pensioen. In mijn tijd is er nooit verschil tussen gemaakt, maar nu doet men dat op een draconische manier. En dat is pure leeftijdsdiscriminatie.'

Hoe wordt dat verschil gemaakt?

'Door de belasting op arbeid te verlagen en door de invoering van een arbeidskorting, die 18 miljard kost. Dat doen ze heel slim. Ze gaan de tarieven niet verlagen, want dan zou dat ook voor de ouderen moeten. En doen ze dat niet, dan krijgen ze helemaal ruzie met mij. Dus doen ze de truc van de arbeidskorting. De ouderenkorting is natuurlijk helemaal een drama. Die houdt op bij 36.057 euro, terwijl de arbeidskorting doorloopt tot een ton en pas begint pas af te toppen na 60 mille, geloof ik. De arbeidskorting bedraagt bovendien 3300 euro, terwijl de ouderenkorting slechts 1300 euro is. En die was trouwens bijna 900 euro geworden. Volgens mij wilden ze die helemaal afschaffen, maar daar ben ik in de Senaat voor gaan liggen. De korting is toen verhoogd van 900 naar 1300 euro; dat scheelt 400 euro netto, hè! Voor iemand met een AOW van 10 mille is dat netto 4%.'

Leeftijdsdiscriminatie

Dat is veel geld voor die mensen...

'Ook draconisch aan die ouderenkorting is dat die van 1292 naar 71 euro gaat zodra het inkomen boven de grens van 36.057 euro komt. Zo'n abrupte afbouw bestaat nergens in de wereld. Als je 1 euro meer inkomen krijgt, moet je daarover 1221 euro extra belasting betalen. En omgekeerd: wanneer je een extra aftrekbare gift van 1 euro verzint en je boven de drempel uitkomt, krijg je 1221 euro extra cadeau. Dat is ook absurd. Je moet de korting tussen 35 en bijvoorbeeld 60 mille geleidelijk verminderen. Dat kost een paar honderd miljoen. Ik vind overigens ook dat je de ouderenkorting nog verder moet verhogen. Zeker als dat met de arbeidskorting ook gebeurt. Zolang ik hier zit, zal mijn kernpunt zijn: geen fiscale leeftijdsdiscriminatie.'

Maar het is bewust beleid.

'Ja, en mijn vrees is dat ook het nieuwe kabinet daar onverdrotten mee doorgaat. In het Belastingplan 2015-2016 is de ouderentoeslag in box 3 ook al stiekem afgeschaft. De werkenden kregen in 2016 structureel bijna 5 miljard meer.'



Dr. M.J. (Martin) van Rooijen

1942	geboren te Drunen
1967	fiscale economie Nederlandse Economische Hogeschool Rotterdam
1965 - 1968	(adjunct-)inspecteur van Rijksbelastingen
1973 - 1977	staatssecretaris van Financiën (KVP)
1977 - 1980	lid Tweede Kamer (KVP)
1981 - 1995	diverse functies bij Koninklijke Shell Groep, NAM en Coopers & Lybrand
1995 - 1996	Lid College van Toezicht sociale verzekeringen
1996 - 2015	Zelfstandig managementconsultant
2015 - 2017	Lid Eerste Kamer (5oPLUS/CDA)
2017 - heden	Lid Tweede Kamer 5oPLUS

Het idee is: ouderen moeten niet zeuren?

'Ouderen moeten niet zeuren, want zij zijn rijk – dat is de gedachte. Ouderen worden *gebashed* en *geframed*. Maar de ouderen hebben voor 20% meebetaald aan de 50 miljard die de afgelopen jaren zijn bezuinigd. Gelukkig wordt de AOW geïndexeerd met inflatie, wat vooral van belang is voor mensen met alleen AOW en heel klein pensioen. Maar zodra je een pensioen hebt van 5000 euro of meer, ben je er de laatste jaren 12% op achteruit gegaan. De ouders van de meeste Kamerleden zijn, denk ik, tamelijk goed opgeleid en hebben een redelijke oude dag. Maar ik ben onlangs op werkbezoek in Rotterdam-Zuid geweest en in Spangen. Daar heb je echt armoede, vooral onder ouderen.'

Zou ook het pensioenstelsel moeten worden aangepast?

'Dat heeft strikt genomen niks met de belastingen te maken.'

Maar voor de inkomenspositie is het natuurlijk wel van belang...

'Ik zou in dit verband wel iets willen zeggen over de fiscalisering van de AOW, die de commissie-Van Dijkhuizen had voorgesteld. Daar was ik laaiend over en dat heb ik ze ook laten weten. Dat is dat verhaal van die rijke ouderen, waarover Bos in 2007 begon. Hij wilde de AOW fiscaliseren, maar daartegen kwam ook zijn eigen achter-

ban in opstand. Uiteindelijk is die Bos-belasting – dat woord komt van mij – niet ingevoerd. Zij het dat men een gemene truc heeft uitgevonden. Daar ben ik ook laaiend over. Ze zijn gaan rotzooien in de inflatiecorrectie. Door te zorgen dat de ouderen minder inflatiecorrectie krijgen, gaan die eerder naar de volgende schijf. Dat is pure diefstal.'

U bent dus tegen fiscalisering van de AOW?

'Ja, het is een stokpaard van mij. Toen ik staatssecretaris was, wilde Dolman van de PvdA het al doordrukken. Ik heb tegen Duisenberg, die toen minister van Financiën was, en tegen het kabinet gezegd: dat gaan we niet doen.'

Fiscalisering van de AOW betekent bij de huidige inkomensgrens van de tweede tariefschijf dat mensen met een AOW en een aanvullend pensioen van 25.000 euro 18% meer belasting gaan betalen over 35 mille. Dat is dus meer dan 6000 euro extra aan AOW-premie. Het betekent ook dat je zegt dat mensen met dat fatsoenlijk aanvullend pensioen in feite netto geen AOW meer krijgen. Want samen met wat ze met dat inkomen nu al aan belasting betalen, zouden ze door die fiscalisering op rond de 10.000 euro uitkomen. Weg AOW. Dan kan het, met andere woorden, ook nog een bijstandsuitkering worden. Dat is een uitkering, je hebt er geen recht meer op. Dat is wat links wil.'

'Ik heb een initiatiefontwerp ingediend om een rekenrente van 2% als bodem te hanteren zolang Draghi doorgaat met zijn opkoopbeleid'

'De opbrengst van de fiscalisering zou bruto misschien wel iets van 12 miljard zijn. Maar als je daar de compensatie van de AOW van afhaalt en de heffingskorting voor de werkenden en niet-werkenden gelijk maakt – want dat zou moeten – blijft er maar een paar miljard over. Maar het grootste probleem is dat de verzekeringsgedachte verdwijnt en dat het dus niet meer een recht is uit een volksverzekering, maar een uitkering die men naar believen kan nivelleren. En dat betekent dat mensen met een aanvullend pensioen ook langs die achterdeur worden gepakt.'

Erfbelasting

In het verkiezingsprogramma van 50PLUS staat iets over de erfbelasting.

'Die willen we afschaffen.'

Waarom?

'Alles wat we bij overlijden laten vererven, hebben wij niet opgemaakt. 50PLUS vindt dat dit vermogen dan integraal naar onze kinderen, kleinkinderen of familie moet. Er is al geheven over inkomen, er is geheven over de consumptie en er is ook nog geheven over bezit van vermogen, *lifetime*. Als er dan na drie heffingen nog vermogen over is, moet dat niet voor een deel naar de staat gaan. Het is netto. Grappig dat geen enkele partij dit in zijn programma heeft staan. Het kost natuurlijk geld, maar dat hebben wij allemaal afgedekt. En natuurlijk is het ook van belang voor de vererving van bedrijfsvermogen.'

Die bedrijfsopvolgingsfiscaliteit...

'Als je de erfbelasting afschaft, is dat probleem ook opgelost.'

Zijn er beschaafde landen, OESO-landen, waar de erfbelasting niet meer bestaat?

'Dat is een goeie vraag. Er zijn er een of twee. In België is de erfbelasting feitelijk bijna non-existent. Vandaar dat heel veel Nederlanders daar wonen. De box 3-heffing heeft geen maatschappelijk draagvlak, dus zoekt iedereen naar wegen om daar onderuit te komen. Je kunt het voor een heel eind oplossen door in box 3 100.000 of 150.000 euro vrij te stellen, met name voor mensen die niet willen, durven en kunnen beleggen en op de spaarrekening 0% rente krijgen. Je kunt ook heffen over de werkelijk genoten rente op de spaarrekening, hetzij over het jaar zelf of over het gemiddelde van de laatste drie jaar. Dat is allemaal in de computer in te voeren. Ik vind sowieso dat de vrijstelling moet worden verdubbeld.'

Werkelijk genoten rente – kan de Belastingdienst dat wel aan?

'Na alle discussies over vermogensvermeerderingsbelasting en vermogenswinstbelasting voorspel ik dat het voor de Belastingdienst ingewikkeld wordt. Want als je die invoert, hoort daar ook een inflatiecorrectie en een verliescompensatie bij en dan levert het weinig op. Waarom doen we het dan? Als je dat nu aanneemt en over een jaar of twee invoert, kan de Belastingdienst dat niet aan.'

Bodemrente

Hoe denkt 50PLUS over Europa?

'Ik heb me verdiept in de euro en de maatregelen van Draghi. Ik heb een initiatiefontwerp ingediend om een rekenrente van 2% als bodem te hanteren zolang Draghi doorgaat met zijn opkoopbeleid dat de marktrente kunstmatig laag houdt. Dat voorstel zal dit najaar worden behandeld. Als Draghi stopt, vervalt de wet weer, want dan is de rente normaal gesproken boven de 2%. Maar de wet vervalt in ieder geval na vijf jaar. Deze bodemrente is generatieneutraal.'

Wat is het effect op de dekkingsgraad van pensioenfondsen?

'Een half procent rekenrente heeft al gauw een effect van 6 tot 7% op de dekkingsgraad. Dus met 2% gaat iedereen uit de gevarenzone, werkenden én gepensioneerden. Als het nieuwe kabinet verstandig is, laat het dit initiatief gewoon behandelen. Als het wordt verworpen, dan wordt het verworpen. Maar als het wordt aangenomen, laten we het dan maar gewoon toepassen. Want dat betekent de komende vijf jaar rust op het front, omdat er niet wordt gekort op de pensioenen van tien miljoen mensen. Want zo'n korting wil eigenlijk niemand.' <<<

Jurisprudentie en wetgeving

Overdrachtsbelasting

- Geen overdrachtsbelasting voor geschonken aandelen onroerendezaaklichaam 23

Formeel belastingrecht

- Geen vertrouwensbeginsel bij niet-gepubliceerd beleid 23
- Holding en dga konden niet in beroep tegen info-beschikking dochter-bv 24
- Zonder aanmaning voor het doen van aangifte geen omkering bewijslast 24
- Te laat bezwaar emigrant verschoonbaar ondanks niet-melden nieuw adres 24
- Fout in VIA inspecteur niet aan te rekenen 25
- Dwangbevel niet via Berichtenbox 25

- Gemeente moet herstellmogelijkheid geven bij vormverzuim bij digitaal bezwaar 25
- Betaling op voorlopige aanslag geen reden tot verlaging belastingrente 26

Loonbelasting

- 183-dagenregeling ziet niet alleen op werkdagen 26

Inkomstenbelasting

- Kosten renteswap niet aftrekbaar als eigenwoningrente 26
- Betalingen aan duurzaam gescheiden levende echtgenote aftrekbaar 26

Overdrachtsbelasting

2017/46 Geen overdrachtsbelasting voor geschonken aandelen onroerendezaaklichaam

In art. 15, lid 1, onderdeel b WBR is een vrijstelling van overdrachtsbelasting opgenomen voor de bedrijfsoverdracht van ouders op (pleeg)kinderen of kleinkinderen, broers en zussen of hun echtgenoten. Het doel van de bepaling is (primair) het wegnemen van een fiscale belemmering voor het geval ouders hun onderneming aan de kinderen willen overdragen op het tijdstip waarop ze zich uit de bedrijfsuitoefening terugtrekken. Volgens Hof Arnhem-Leeuwarden geldt genoemde vrijstelling ook voor de overdracht van ouder op kind via een schenking van de aandelen in een vastgoed-bv die als een materiële onderneming kwalificeert. Een zoon kreeg op 31 december 2014 alle aandelen in bv A geschonken van zijn moeder. Tot de bezittingen van bv A behoorden onroerende zaken en alle aandelen in bv B. De aandelen in bv A vormden een fictieve onroerende zaak in de zin van art. 4 WBR. De schenking betrof ruim 40 panden. Voor de bedrijfsoverdracht kende de inspecteur de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten toe van art. 4.17c Wet IB 2001 en art. 35b SW. De zoon voldeed naar aanleiding van de schenking € 141.360 overdrachtsbelasting voor de verkrijging van de (fictieve) onroerende zaken en ging vervolgens in bezwaar en beroep. Hij stelde dat hij voor de aandelen in het onroerendezaaklichaam bv B tevens recht had op eerdergenoemde vrijstelling van overdrachtsbelasting. Rechtbank Noord-Nederland was het daarmee eens en verwierp de stelling van de inspecteur dat het begrip 'onderneming' uit de bedrijfsopvolgingsfaciliteit alleen betrekking had op een IB-onderneming. Ze vond het niet van belang dat de materiële onderneming werd gedreven door een rechtspersoon. De inspecteur ging in hoger beroep en stelde dat de vrijstelling niet van toepassing kon zijn op de verkrijging van aandelen in een bv die is belast op grond van art. 4 WBR. Hof Arnhem-Leeuwarden besliste dat de desbetreffende vrijstelling van overdrachtsbelasting moet worden gelezen in verbinding met art. 4, lid 1, onderdeel a en art. 10 WBR. Op grond van deze be-

palingen wordt de verkrijging van aandelen in onroerendezaaklichamen belast alsof de onroerende zaken zelf worden verkregen. De enige reden van deze bepaling is te voorkomen dat door middel van het tussenschuiven van rechtspersonen de heffing van overdrachtsbelasting wordt ontgaan. Het is echter niet de bedoeling van de wetgever geweest dat de verkrijging van een onroerende zaak in het kader van de voortzetting door een kind van een door een ouder gedreven onderneming tot belastingheffing zou leiden. Volgens het hof moet onder het begrip 'in haar geheel door de verkrijger wordt voortgezet' in art. 15, lid 1, onderdeel b WBR ook worden verstaan de verkrijging van de aandelen die als gevolg van de wetsfictie als onroerende zaak worden aangemerkt, maar alleen als de aandelen worden gehouden in een vennootschap die een materiële onderneming drijft en de volledige zeggenschap in die onderneming van de ouder op het kind overgaat. Aan deze beide voorwaarden was volgens het hof in dit geval voldaan. Het verklaarde het hoger beroep van de inspecteur dan ook ongegrond.

■ Hof Arnhem-Leeuwarden 15 augustus 2017, nr. 16/01058, ECLI:NL:GHARL:2017:6787

Formeel belastingrecht

2017/47 Geen vertrouwensbeginsel bij niet-gepubliceerd beleid

Iedere belastingplichtige die het aangaat, kan een beroep doen op gepubliceerd beleid. Toezeggingen en expliciete standpuntbepalingen spelen doorgaans alleen een rol in de verhouding tussen de inspecteur en de belastingplichtige tegenover wie ze zijn gedaan. In een arrest van 4 december 2009 (nr. 08/02258) oordeelde de Hoge Raad dat een belastingplichtige in principe geen vertrouwen kan ontlenen aan het optreden van de inspecteur ten aanzien van een of meer andere belastingplichtigen, tenzij dat optreden heeft plaatsgevonden op een zodanige wijze en onder zodanige omstandigheden dat hij redelijkerwijs mocht menen dat dit ook gold in zijn situatie. Onlangs heeft de Hoge Raad hier een oordeel over niet-gepubliceerd beleid aan toegevoegd.

Dit oordeel werd uitgesproken in een WOZ-zaak. De huiseigenaar stelde dat de gemeente onvoldoende rekening had gehouden met de kosten van het funderingsherstel. Hof Den Haag was het met hem eens dat de WOZ-waarde moest worden verlaagd, omdat uit een brief van de toenmalige wethouder van de gemeente bleek dat een korting op de WOZ-waarde werd gegeven die even groot was als de kosten van het funderingsherstel. Het hof vond niet van belang dat die brief was gericht aan de gemeenteraad en niet aan burgers. Volgens het hof was sprake van niet-gepubliceerd begunstigend beleid van de gemeente.

De gemeente ging in cassatie en stelde dat de eigenaar geen vertrouwen had kunnen ontlenen aan niet-gepubliceerd beleid. De Hoge Raad was het met de gemeente eens dat geen beroep kan worden gedaan op het vertrouwensbeginsel als sprake is van beleid dat niet met medewerking of goedvinden van het bestuursorgaan is gepubliceerd. Dit is alleen anders als het beleid is bestemd om ook buiten het bestuursorgaan bekendheid te verkrijgen. Het hof had echter niet vastgesteld of dit het geval was geweest. De Hoge Raad verklaarde het cassatieberoep van de gemeente daarom gegrond en verwees de zaak voor dat onderzoek naar Hof Amsterdam.

■ Hoge Raad 7 juli 2017, nr. 16/04453 en nr. 16/04454, ECLI:NL:HR:2017:1239 en ECLI:NL:HR:2017:1235

2017/48 Holding en dga konden niet in beroep tegen infobeschikking dochter-bv

Een bv was failliet gegaan en ontving na een boekenonderzoek een informatiebeschikking. Deze was gericht aan de dga, die via zijn holding-bv enig aandeelhouder was van de failliete dochter-bv. De holding en de dga gingen in beroep. Rechtbank Den Haag verklaarde het beroep niet-ontvankelijk omdat alleen de dochter-bv zelf in beroep kon gaan tegen de uitspraak op het bezwaar tegen de informatiebeschikking. Hof Den Haag besliste evenwel dat de holding en de dga medebelanghebbenden waren in de zin van art. 26a, lid 2 AWR en dat daarom het beroep ontvankelijk moest worden verklaard.

De Hoge Raad besliste vervolgens dat de informatiebeschikking niet meer inhield dan de vaststelling dat de dochter-bv voor de jaren 2008 tot en met 2012 niet (volledig) had voldaan aan de verplichtingen van art. 52 AWR. Dit sloot uit dat de informatiebeschikking betrekking kon hebben op inkomens- of vermogensbestanddelen van derden die waren begrepen in het voorwerp van die beschikking, zodat een beroep op art. 26a, lid 2 AWR niet mogelijk was. Het beroep bleek daarmee alsnog niet-ontvankelijk.

■ Hoge Raad 7 juli 2017, nr. 16/05590, ECLI:NL:HR:2017:1234

2017/49 Zonder aanmaning voor het doen van aangifte geen omkering bewijslast

Een man, samenwonend met zijn partner en hun vier kinderen, had in de jaren 2005 tot en met 2007 een bijstandsuitkering. Verder beschikte hij over een auto; in 2005 was dat een Volkswagen

en in 2006 en 2007 een BMW. De auto's stonden niet op zijn naam, maar hij betaalde wel de verzekeringspremies. De man diende de aan hem uitgereikte aangiften inkomstenbelasting niet in, waarop de inspecteur ambtshalve aanslagen oplegde naar een geschat belastbaar inkomen uit werk en woning van € 40.000. Op het bezwaar van de man stelde de inspecteur dat het gezin volgens de Nibud-rekenmodellen per maand een bedrag tekort kwam, zodat de auto's volgens hem alleen konden zijn betaald uit verzwegen inkomen. Verder bleek uit een strafvonnis van het Landgericht Trier dat de man was betaald voor vele transporten van wiet naar Duitsland.

Hof Den Haag besliste dat de inspecteur de aanslagen niet met omkering en verzwaring van de bewijslast had mogen opleggen, omdat hij geen aanmaningen voor het doen van aangiften had gestuurd. Daarom kon hij niet stellen dat niet de vereiste aangiften waren gedaan. De inspecteur moest zijn correcties aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast aannemelijk maken, en daarin was hij volgens het hof niet geslaagd. De man had aangevoerd dat hij en zijn gezin mede onderhouden werden door zijn moeder en schoonouders en dat de verzekeringspremies voor de auto door zijn moeder aan hem werden terugbetaald. Verder werd de kinderbijslag gestort op een bankrekening van de partner. Het hof besliste dat de aanslagen 2005 en 2006 moesten worden verminderd naar de uitkeringsbedragen die de man had aangegeven. Voor 2007 had de inspecteur volgens het hof de betrokkenheid van de man bij handel in verdovende middelen wel aannemelijk gemaakt.

■ Hof Den Bosch 19 mei 2017, nr. 15/00509, ECLI:NL:GHSHE:2017:2221

2017/50 Te laat bezwaar emigrant verschoonbaar ondanks niet-melden nieuw adres

Bij emigratie naar het buitenland moet de Belastingdienst worden geïnformeerd over het nieuwe adres. Ook als in het buitenland weer naar een ander adres wordt verhuisd, is het raadzaam om de Belastingdienst hierover te informeren. Het is immers mogelijk dat er nog (navorderings)aanslagen over oudere jaren worden opgelegd en als die onbestelbaar terug komen bij de Belastingdienst, kan dat uiteindelijk vervelende gevolgen hebben. De vraag is wel hoelang de Belastingdienst nog moet worden geïnformeerd over een nieuw adres, zoals in het volgende geval.

Een man emigreerde in maart 2002 naar Zuid-Afrika. Op dat moment was hij enig aandeelhouder van een bv in Nederland. In de Gemeentelijke Basisadministratie (GBA) stond hij vanaf dat moment tot 26 november 2015 ingeschreven op het adres in Zuid-Afrika, maar daar was hij al in 2004 verhuisd naar een ander adres, zonder dit door te geven aan de Belastingdienst. De inspecteur stuurde de aangiften inkomstenbelasting 2007 tot en met 2012 naar het bekende adres. Toen er geen aangiften werden ingediend, legde hij ambtshalve aanslagen op. En toen ook daar geen reactie op kwam, legde de belastingdeurwaarder op 14 maart 2016 executoriaal beslag op panden in Nederland waarvan de man de juridische eigendom bezat. Pas op dat moment werd de man bekend met de aanslagen en maakte hij bezwaar. De inspecteur verklaarde de bezwaren echter niet-ontvankelijk wegens termijnoverschrijding. Volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant was die termijnover-

schijding verschoonbaar, omdat naar haar mening sprake was van een grensgeval. De man had de juridische eigendom van panden in Nederland, een aanmerkelijk belang in een bv en lijfrenteverzekeringen. Hij had zich daarom moeten realiseren dat hij nog een fiscale band met Nederland had. In zoverre viel hem een verwijt te maken. Daar stond tegenover dat de inspecteur na de aanslag over 2003 geen aanslagen meer had opgelegd, tot de aanslag over 2007. Voor de tussenliggende jaren waren er ook geen aangiften uitgeleerd. Gelet op het vastgoed, het aanmerkelijk belang en de lijfrenteverzekeringen had de inspecteur echter mogelijkheden gehad om navraag te doen over het nieuwe adres van de man. Dit gold vooral voor de bv, omdat de inspecteur de accountant van deze bv kende. Hij had geen actie ondernomen om het risico op verzending naar een onjuist adres te beperken. De rechtbank verklaarde het beroep van de man gegrond.

■ *Rechtbank Zeeland-West-Brabant 22 maart 2017, nr. 16/3833, ECLI:NL:RBZWB:2017:1727*

2017/51 Fout in VIA inspecteur niet aan te rekenen

Een vrouw die in 2013 een WGA-uitkering ontving, maakte voor haar aangifte gebruik van een vooringevulde aangifte. Daarin was de WGA-uitkering opgenomen onder inkomsten uit tegenwoordige arbeid. Op basis van deze gegevens volgde een voorlopige teruggave als gevolg van de arbeidskorting en de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Bij de definitieve aanslagregeling merkte de inspecteur de WGA-uitkering aan als inkomsten uit vroegere arbeid, die geen recht gaf op genoemde kortingen. De vrouw moest hierdoor € 3072 plus € 224 belastingrente terugbetalen. De vrouw stelde in beroep dat ze niet eigenhandig de WGA-uitkering in de rubriek inkomsten uit tegenwoordige arbeid had geplaatst, zodat zij niet verantwoordelijk was voor het verschijnen van de uitkering in de verkeerde rubriek.

Hof Den Haag vond niet dat sprake is van een fout die voor rekening van de inspecteur komt. Zelfs als de inkomsten onjuist zijn gerubriceerd, wil dat niet zeggen dat de inspecteur bij de definitieve aanslag ook van deze onjuiste rubricering moet uitgaan. De vrouw was, ook als zij gebruikmaakt van een vooraf ingevulde aangifte, zelf verantwoordelijk voor het indienen van een correcte aangifte. Ze had de (inkomens)gegevens moeten controleren en zo nodig moeten wijzigen of aanvullen.

■ *Hof Den Haag 19 juli 2017, nr. 17/00006, ECLI:NL:GHDHA:2017:2165*

2017/52 Dwangbevel niet via Berichtenbox

Rechtbank Noord-Holland heeft beslist dat voor een per gewone post verzonden aanslag waterschapsbelastingen wel de aanmaning, maar niet het dwangbevel via mijn Berichtenbox op MijnOverheid mag worden verstuurd. De zaak ging om een man die met dagtekening 30 april 2016 per gewone post een aanslag waterschapsbelastingen van de Belastingen Samenwerking Rivierenland had ontvangen. De uiterste vervaldatum was 31 juli 2016. Op enig moment daarna gaf de man via de website mijn.overheid.nl aan dat hij post van de overheid, waaronder die van de Belastingen

Samenwerking Rivierenland, in het vervolg digitaal wilde ontvangen.

Toen de aanslag niet binnen de aangegeven termijn was betaald, stuurde de Belastingen Samenwerking op 3 september 2016 via MijnOverheid een aanmaning om de aanslag, met daarbij € 7 aan aanmaningskosten, binnen 14 dagen te voldoen. Omdat de betaling nog steeds uitbleef, vaardigde de Belastingen Samenwerking op 18 oktober 2016 langs elektronische weg een dwangbevel uit. Daarbij werden ook de betekeningkosten van het dwangbevel van € 66 in rekening gebracht. Tegen deze aanmanings- en betekeningkosten maakte de man op 30 oktober 2016 bezwaar. Hij stelde dat hij in de veronderstelling was dat de Berichtenbox op MijnOverheid alleen werd gebruikt als digitaal archief. Hij wist niet dat deze ook werd gebruikt voor het versturen van aanmaningen en dwangbevelen en was er daarom niet alert op.

Rechtbank Gelderland besliste dat het bezwaar tegen de aanmaningskosten te laat was ingekomen, maar vond de termijnoverschrijding verschoonbaar omdat op de aanmaning een rechtsmiddelenclausule ontbrak. Hierdoor was de man onvoldoende op de hoogte gesteld bij wie en binnen welke termijn hij bezwaar moest maken. Verder sprak de rechtbank zich natuurlijk ook uit over de bezwaren tegen zowel de aanmaningskosten als de betekeningkosten. De aanmaningskosten vond ze terecht; de man had op tijd de nieuwe correspondentie in zijn Berichtenbox op MijnOverheid moeten raadplegen. In die zin is er geen verschil tussen de Berichtenbox op MijnOverheid en een traditionele brievenbus; ook die moet met een zekere regelmaat worden geleegd om tijdig kennis te nemen van de inhoud. De betekeningkosten vond de rechtbank echter niet terecht, omdat het dwangbevel niet op de voorgescreven wijze was betekend. Anders dan een aanmaning is terpostbezorging bij een dwangbevel een vormvoorschrift dat niet elektronisch kan worden verzonden (art. 2:13, lid 2, onderdeel b Awb). Een dwangbevel is de basis voor verdere dwanginvorderingsmaatregelen, zodat het van groot belang is dat de belastingplichtige op de hoogte is van de inhoud van dit stuk. De verzending van het dwangbevel langs elektronische weg naar de Berichtenbox op MijnOverheid voldeed niet aan in de art. 13, lid 3 IW voorgeschreven wijze van betekenen. De betekeningkosten waren dus ten onrechte in rekening gebracht.

■ *Rechtbank Gelderland 4 augustus 2017, nr. 17/315, ECLI:NL:RBGEL:2017:4111*

2017/53 Gemeente moet herstel-mogelijkheid geven bij vormverzuim bij digitaal bezwaar

Een man maakte digitaal bezwaar tegen de naheffingsaanslag parkeerbelasting. De gemeente antwoordde dezelfde dag nog per brief dat elektronische berichten alleen via haar website konden worden ingediend. Zo niet, dan werden ze geweigerd. De man ging tegen deze brief in beroep. Rechtbank Den Haag verklaarde het echter niet-ontvankelijk wegens het ontbreken van een voor beroep vatbaar besluit. De man ging in verzet, maar de rechtbank verklaarde dat ongegrond. De man ging uiteindelijk in cassatie. De Hoge Raad gaf hem uiteindelijk gelijk. De gemeente had het bezwaar uitsluitend niet-ontvankelijk kunnen verklaren als ze de man de gelegenheid had geboden om het verzuim dat niet langs elektronische weg bezwaar kon worden gemaakt, kon worden her-

steld binnen een daartoe gestelde termijn. De gemeente had die mogelijkheid niet geboden, zodat de man niet in de gelegenheid was gesteld om zijn verzuim te herstellen.

■ *Hoge Raad 11 augustus 2017, nr. 17/00877, ECLI:NL:HR:2017:1612*

2017/54 Betaling op voorlopige aanslag geen reden tot verlaging belastingrente

Een man ontving in januari 2013 een voorlopige aanslag inkomstenbelasting van € 5917. Op 30 april 2015 werd de aanslag opgelegd naar een belastbaar inkomen van nihil en werd het bedrag van de voorlopige aanslag terugbetaald. In mei 2015 diende de adviseur van de man een herziene aangifte in, waarna de inspecteur een navorderingsaanslag oplegde van € 6648, met € 282 belastingrente. De man ging in beroep en stelde dat de wettelijke regeling van belastingrente onredelijk uitwerkte omdat het bedrag van de voorlopige aanslag van 1 december 2013 tot 30 april 2015 ter beschikking van de Belastingdienst had gestaan en tot rente-inkomsten had geleid. De man stelde dat over de periode 1 juli 2014 tot en met 30 april 2015 tweemaal rente in rekening was gebracht, omdat bij de teruggaaf van het bedrag van de voorlopige aanslag geen belastingrente was vergoed.

Hof Den Bosch besliste dat de wet niet de mogelijkheid bood om de terecht in rekening gebrachte belastingrente te verminderen of anderszins te compenseren vanwege het feit dat de op de voorlopige aanslag betaalde belasting geruime tijd ter beschikking van de Belastingdienst had gestaan. De belastingrente was terecht en tot het juiste bedrag in rekening gebracht.

■ *Hof Den Bosch 30 juni 2017, nr. 16/03399, ECLI:NL:GHSHE:2017:3036*

Loonbelasting

2017/55 183-dagenregeling ziet niet alleen op werkdagen

In de meeste belastingverdragen is afgesproken dat het land waar een werknemer werkt, het recht heeft belasting te heffen over het loon dat de werknemer in dat werkland verdient. Hierop is één uitzondering, namelijk wanneer wordt voldaan aan de drie cumulatieve eisen van de 183-dagenregeling. In dat geval heeft het woonland het recht om belasting te heffen.

De Hoge Raad kreeg onlangs de volgende kwestie ter beoordeling. Een in België wonende Belg, directeur en enig aandeelhouder van een Belgische bvba, verrichtte in 2009 op 181 dagen in Nederland werkzaamheden voor een opdrachtgever. Hij ontving loon van de bvba, waarover hij Belgische personenbelasting betaalde. De inspecteur belastte de inkomsten uit de in Nederland verrichte werkzaamheden op grond van art. 15 van het belastingverdrag met België. Hof Den Bosch besliste op het hoger beroep van de inspecteur dat niet was voldaan aan de 183-dageneis. Volgens het hof mag Nederland dan geen belasting heffen over het door de Belg genoten loon voor zijn in Nederland verrichte werkzaamheden. Volgens de Hoge Raad tellen als dagen van verblijf in de werkstaat

niet alleen de dagen mee waarop daadwerkelijk in de werkstaat is gewerkt, maar ook alle overige dagen waarop de belastingplichtige in de werkstaat aanwezig is geweest en die enig verband houden met de werkzaamheden, zoals zaterdagen, zondagen, nationale feestdagen, vakanties en vrije dagen voor, tijdens of na beëindiging van de werkzaamheden of korte onderbrekingen daarvan. De Hoge Raad verklaarde daarom het beroep in cassatie van de staatssecretaris gegrond en verwees de zaak naar Hof Arnhem-Leeuwarden voor een nader onderzoek naar het aantal dagen van verblijf van de Belg in Nederland.

■ *Hoge Raad 14 juli 2017, nr. 16/03578, ECLI:NL:PHR:2017:374*

Inkomstenbelasting

2017/56 Kosten renteswap niet aftrekbaar als eigenwoningrente

De vergoedingen die worden betaald voor een in samenhang met de herfinanciering van de eigenwoningschuld aangegane swapovereenkomst behoren niet tot de aftrekbare rentekosten van een eigen woning. Dat heeft de Hoge Raad heeft geoordeeld in een procedure van een man die in 2006 voor de herfinanciering van de leningen voor zijn eigen woning een kredietovereenkomst met een hoofdsom van ruim € 4,5 miljoen sloot. De kredietovereenkomst bestond uit twee leningen met een variabele hypotheekrente en twee 'forward starting interest rate swaps' van respectievelijk 4,77% en 4,98%. In zijn aangiften inkomstenbelasting 2009, 2010 en 2011 bracht de man naast de eigenwoningrente ook de kosten van de swapovereenkomsten in aftrek als kosten van de eigen woning. De inspecteur weigerde echter de aftrek van de renteswaps.

Hof Den Haag meende dat de geldlenings- en de swapovereenkomsten in onderling verband en samenhang moesten worden gezien. Maar daar was de Hoge Raad het niet mee eens. Tot de kosten van geldleningen in de zin van art. 3.120, lid 1, onderdeel a Wet IB 2001 behoren uitsluitend de kosten die rechtstreeks voortvloeiën uit het opnemen, verlengen of aflossen van de eigenwoningschuld. Hiertoe behoren onder andere taxatiekosten, afsluitprovisies en hypotheekaktekosten. De voor de swapovereenkomsten betaalde bedragen zijn echter geen vergoeding voor het ter beschikking stellen van een hoofdsom en zijn daarom niet aan te merken als rente van geldleningen. Ook al waren de swapovereenkomsten aangegaan in samenhang met de herfinanciering van de eigenwoningschuld, voor de Hoge Raad was dat onvoldoende om de daarvoor betaalde vergoedingen in aanmerking ten nemen als rente of kosten van geldleningen. De Hoge Raad verklaarde het beroep in cassatie van de staatssecretaris gegrond.

■ *Hoge Raad 14 juli 2017, nr. 16/05026, ECLI:NL:HR:2017:1327*

2017/57 Betalingen aan duurzaam gescheiden levende echtgenote aftrekbaar

Een man en zijn echtgenote leefden duurzaam gescheiden. De vrouw woonde in Duitsland. In 2011 was de man werkloos gewor-

den. Gelet op de gewijzigde financiële situatie hadden beiden afgesproken dat de vaste maandelijkse bijdrage van € 200 per 1 juli 2011 niet meer zou worden betaald, maar dat de man alleen betalingen zou doen voor zover zijn financiën dat toelieten. In 2014 trok hij € 2210 af als betaalde alimentatie, waarvan € 860 per bank was betaald en € 1350 contant. De inspecteur accepteerde echter alleen de bedragen die per bank waren betaald; volgens hem was voor de andere bedragen geen sprake van een juridisch afdwingbare verplichting.

Hof Arnhem-Leeuwarden was het niet eens met de inspecteur. Op grond van het familierecht blijft er een juridisch afdwingbare zorgverplichting bestaan nadat echtgenoten duurzaam gescheiden gaan leven. De vrouw had een gehoorprobleem en de man had aan

hun zoon beloofd dat hij zijn moeder niet in de steek zou laten. De man kon zich volgens het hof gedrongen hebben gevoeld om de vrouw te geven wat ze nodig had. Verder was sprake van periodieke uitkeringen, ook al ging het om onregelmatige uitkeringen en verstrekkingen. De man hield op een overzicht bij wat hij aan de vrouw uitkeerde en de vrouw ondertekende na afloop van ieder jaar een verklaring waarin deze uitkeringen stonden. Het hof besliste de man recht had op de geclaimde aftrek.

■ Hof Arnhem-Leeuwarden 15 augustus 2017, nr. 16/01142, ECLI:NL:GHARL:2017:6972

Wetgeving

De stand van zaken

per 20 september 2017

■ 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

BTW-constructie (on)roerende zaken 30 061

Bij KB

Wbm i.v.m. beperking emissies kolencentrales 31 3622

Bij KB

Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst 33 714

Bij KB

Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing 34 556

1-1-2017

Wet terugvordering staatssteun 34 753

Bij KB

BTW-behandeling van vouchers 34 755

1-1-2019

Wet implementatie EU-richtlijn toegang belastingautoriteiten tot antiwitwasinlichtingen 34 771

1-1-2018

Belastingplan 2018 34 785

1-1-2018

Overige fiscale maatregelen 2018 34 786

1-1-2018

Afschaffing BTW-landbouwregeling 34 787

1-1-2018

Inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling 34 788

1-1-2018

De adviseur moet weer 'voor paal staan'!

De niet zelden gebezigde uitdrukkingen 'voor paal staan' en 'het pispaaftje zijn' hebben gemeen dat ze beide verwijzen naar de in de middeleeuwen veelgebruikte schandpaal. Het doel van de 'schandstraf' – het vastketenen van veroordeelden aan deze paal – was primair om de veroordeelde in zijn eer te krenken. Destijds ging daar nog wel het oordeel van een rechter aan vooraf. De belastingadviseur – en met hem een reeks andere dienstverleners – moet echter vrezen dat hij zonder de tussenkomst van deze magistraat voor paal komt te staan.



Annabel Vissers
Mr. A.B. Vissers is
advocaat bij De
Bont Advocaten te
Amsterdam

Het is geen nieuws dat vandaag de dag de lat voor publieke vernedering een stuk lager ligt. Nieuwsberichten van het OM of de media over een (mogelijke) verdachte zullen degene die het betreft voor de rest van zijn leven achtervolgen. Ook het 'volk' zelf kan via sociale media tot een 'veroordeling' overgaan, ook wel de trial by google genoemd. Nieuw is echter dat demissionair staatssecretaris Wiebes van Financiën meent dat ook de Belastingdienst de mogelijkheid zou moeten hebben om adviseurs of andere juridische professionals aan de schandpaal te nagen. ¹ Dit moet worden gerealiseerd door het openbaar maken van vergrijpboeten aan deelnemers. In zijn brief van 17 januari 2017 schrijft hij aan de Tweede Kamer:

3.4 Openbaarmaking van vergrijpboeten aan deelnemers
Zowel de samenleving als de Belastingdienst moet erop kunnen vertrouwen dat juridische beroepsbeoefenaren handelen conform wet- en regelgeving. Degene die zich voor advies over of bijstand bij de behartiging van zijn fiscale en toeslagaangelegenheden wendt tot een juridische beroepsbeoefenaar moet ervan uit kunnen gaan dat hij op correcte wijze wordt geadviseerd. Wanneer aan een adviseur een vergrijpboete is opgelegd vanwege het deelnemen aan een beboetbaar feit is het belangrijk dat het publiek hier kennis van kan nemen. Op dit moment wordt de aan een deelnemer opgelegde onherroepelijk vaststaande vergrijpboete niet openbaar gemaakt.

Ik stel voor om dit wel te gaan doen. De openbaarmaking van vergrijpboeten die zijn opgelegd aan juridi-

sche beroepsbeoefenaren heeft onder meer tot doel om zowel de samenleving als de juridische beroepsgroepen duidelijk te maken dat het adviseren over en implementeren van onaanvaardbare fiscale constructies niet wordt geaccepteerd en dient daarmee de generale preventie. De belastingplichtige of belanghebbende wordt door openbaarmaking in staat gesteld zich beter te informeren omtrent de keuze voor een adviseur (bv. een advocaat, notaris of belastingadviseur). ²

De openbaarmaking van vergrijpboetes moet ertoe leiden dat burgers een betere keuze kunnen maken, die dan vanzelfsprekend zou moeten vallen op een valide en betrouwbare adviseur. Belastingplichtigen zouden zich dan dus niet meer moeten wenden tot adviseurs die in het verleden zijn beboet. En daardoor betekent deze publicatiemogelijkheid – die thans ter internetconsultatie voorligt – dat een eenmaal beboete en vervolgens aan de schandpaal genagelde belastingadviseur of accountant het einde van zijn carrière moet vrezen. Belastingplichtigen kunnen het zich immers – mede in het licht van de jurisprudentie over het zorgvuldig kiezen van de adviseur en de mogelijkheid tot het opleggen van een boete ³ – niet permitteren te kiezen voor een adviseur aan wie een medeplegersboete is opgelegd, die ook nog eens is gepubliceerd. Daarmee wordt de publicatiemogelijkheid feitelijk tot de fiscale pendant van het strafrechtelijke beroepsverbod, zij het dat die slechts door de rechter kan worden opgelegd.

Dit alles doet de vraag rijzen hoe het in de praktijk staat met de vierde tranche boete. Invoering van deze 'next step' veronderstelt immers dat de Belastingdienst ook

daadwerkelijk en met enige regelmaat gebruik maakt van de mogelijkheid om deelnemers te beboeten. Bovendien mag worden verwacht dat over het gebruik en de reikwijdte van de medeplegersboete, alsook over de procedurele gang van zaken, in de jurisprudentie het nodige is uitgekristalliseerd. Een vergaande maatregel als publicatie van een boete veronderstelt, gelet op het beginsel van rechtszekerheid en legaliteit, immers wetgeving met een zekere kwaliteit, alsook helderheid over de reikwijdte van de sanctiebepaling. Tijd voor het opmaken van de balans.

De vierde tranche boete, hoe vaak?

Aan het in het leven roepen van sanctiebepalingen ligt tevens het algemene uitgangspunt van handhaving ten grondslag. Ontbreekt die handhaving, dan verliest de sanctiebepaling haar betekenis en daarmee in zekere zin ook haar rechtvaardiging. Vanuit dat principe zou je verwachten dat pas naar verzwaaring van het sanctiearsenaal wordt gegrepen als de bestaande sanctiemogelijkheden ook daadwerkelijk worden benut. Maar is dat wel zo? Uit Kamerstukken uit 2014 en een openbaarmaking naar aanleiding van een Wob-verzoek van 10 november 2016 valt op te maken dat er sinds de invoering, op 1 juli 2009, tot genoemde openbaarmaking in totaal vijf medeplegersboetes werden opgelegd.⁴ Dat zijn dus vijf boetes in ruim zeven jaar. Dat noem ik weinig, en dat zal toch niet gauw iemand willen tegenspreken.

Wat zijn dan die paar gevallen die noopten tot het opleggen van een medeplegersboete en die thans zelfs een verzwaaring van het sanctiearsenaal zouden moeten rechtvaardigen? En aan wat voor juridische dienstverleners werden ze opgelegd? Die vragen zijn voor mij moeilijk te beantwoorden. Onlangs verscheen, voor zover ik heb kunnen nagaan, de eerste uitspraak over een medeplegersboete die werd opgelegd aan een notaris. De overige boetes zijn (nog) niet aan een rechter voorgelegd, of niet gepubliceerd. De stap naar de rechter is ook geen gemakkelijke. Procedures zijn kostbaar en voor de belanghebbende(n) vaak slopend. Ook al zijn fiscale procedures niet openbaar en worden de uitspraken anoniem gepubliceerd, vaak verraadt anonieme publicatie toch het een en ander over de betrokkene(n). Bovendien is de uitkomst van een procedure, bij gebrek aan jurisprudentie, onzeker.

Weinig hoopgevend

De zaak van Rechtbank Gelderland van 24 april 2017 is in dat verband ook weinig hoopgevend.⁵ Daarin ging het om een notaris die behulpzaam was bij het voorkomen van overdrachtsbelasting. Een bouwonderneming koopt in 2007 twee panden die ze op een later moment wenst door te verkopen. De verwachting is evenwel dat dit niet binnen een half jaar zal gaan lukken, waardoor ze de verschuldigde overdrachtsbelasting niet zal kunnen terugvragen. Daarnaast zal deze overdrachtsbelasting de verkoopprijs drukken. Om die reden worden naast de verkoopovereenkomst twee akten opgemaakt. In de eerste is opgenomen dat de verkoper zich het recht voorbe-



houdt om het pand binnen vijf jaar voor hetzelfde bedrag terug te kopen, waarmee de levering geschiedt onder de ontbindende voorwaarden van inroeping van het recht van wederinkoop. In de tweede akte staat 'dat de wederinkoop uitsluitend om fiscale redenen is overeengekomen'.

Van het recht op wederinkoop wordt in 2009 daadwerkelijk gebruik gemaakt. Op dat moment heeft de koper van de panden al een verkoopovereenkomst gesloten met de uiteindelijke afnemer, maar zijn de panden nog niet geleverd. De panden worden in 2009 teruggeleverd aan de oorspronkelijke verkoper en nog diezelfde dag weer geleverd aan de uiteindelijke afnemer. In totaal werd daarbij een bedrag van € 72.000 aan overdrachtsbelasting teruggevraagd. De Belastingdienst bestreed deze teruggave en legde tevens de notaris – die als medepleger werd beschouwd – een boete op van 100% van genoemd bedrag. Als strafverzwarende omstandigheid nam de Belastingdienst in aanmerking dat sprake zou zijn van listigheid en samenspanning en dat de notaris een voorbeeldfunctie heeft.

De rechtbank volgt de Belastingdienst in dat betoog en betreft zowel de voorbeeldfunctie als de samenspanning in haar beoordeling. Ter zake van de aanwezigheid van listigheid en samenspanning verwijst ze daarbij naar hetgeen is overwogen ten aanzien van de aanwezigheid

van een nauwe en bewuste samenwerking. In de desbetreffende passage wordt onder meer opgesomd dat:

- de notaris en de verkoper regelmatig overleg hadden;
- de notaris het initiatief had genomen voor het opstellen van de aanvullende akte over het recht van wederinkoop;
- deze akte van levering niet ter registratie aan de Belastingdienst was aangeboden; en
- het verzoek om teruggaaf door de notaris werd opgesteld en ingediend.

Opmerkelijk is in dat verband dat Hof Arnhem-Leeuwarden, in de zaak van de ‘pleger’, tot de conclusie kwam dat de gestelde samenspanning niet was gebleken.⁶

In de overwegingen van de rechtbank komt treffend tot uitdrukking welke risico’s juridische beroepsbeoefenaars lopen. Van hen zal immers bijna standaard kunnen worden gesteld dat ze een voorbeeldfunctie hebben. Bovendien is de aanwezigheid van een nauwe en bewuste samenwerking een vereiste voor het opleggen van een medeplegersboete. Als het bewijs ten aanzien van listigheid en samenspanning vervolgens niet meer behelst dan een verwijzing naar die nauwe en bewuste samenwerking, zal dus in beginsel een boete van 100% het uitgangspunt zijn. Dit klemmt temeer wanneer de elementen waarop die nauwe en bewuste samenwerking wordt gebaseerd, rechtstreeks voortvloeien uit de aard van de relatie tussen de adviseur en zijn cliënt. Zo zal er tussen de adviseur en de belastingplichtige doorgaans:

- regelmatig overleg plaatsvinden;
- de adviseur doorgaans het initiatief nemen van belastingbesparende maatregelen (daarvoor wordt hij immers ingeschakeld); en
- de adviseur niet zelden aangiften voorbereiden en/of indienen.

Gemiste kans

Het is mijns inziens een gemiste kans dat de rechtbank aan deze elementen geen aandacht besteedt, maar daarentegen met een ‘zevenmijlslaarzenredenering’ tot een 100% boete komt. Vervolgens wordt die boete overigens nog wel met de volgende overweging gematigd: ‘De rechtbank vindt echter in de omstandigheid dat de verleende teruggaaf overdrachtsbelasting niet aan eiser persoonlijk ten goede is gekomen aanleiding de boete te verminderen tot € 36.000.’

Ook hier laat de rechtbank mijns inziens iets liggen. Met geen woord wordt immers gerept over de vraag of de boete überhaupt rechtstreeks, in termen van percentages, moet worden gekoppeld aan het bedrag aan belasting dat niet zou zijn voldaan. Dat bedrag zegt immers helemaal niets over het voordeel van de medepleger, die bovendien niet eens zelfstandig kan procederen tegen de hoogte van de onderliggende aanslagen. Uiteraard kan – en moet – het betoog dat de aanslagen te hoog zijn vastgesteld, wel in de boeteprocedure worden gevoerd. Het valt te betreuren dat de rechtbank het ontbreken van de link tussen de boetegrondslag van de belastingplichtige en de boete van de medepleger niet aan de orde stelt. Het zou mijns inziens zuiverder zijn om het voor-

deel van de medepleger tot uitgangspunt te nemen bij het opleggen van diens boete. Er zou bijvoorbeeld primair kunnen worden gekeken naar de hoogte van de declaraties. Daarnaast zou het totale nadeel van de overheid tot uitdrukking kunnen worden gebracht in de ernst van het feit en via die weg in een eventuele boete kunnen worden verdisconteerd. De rechtbank had wat dat betreft een voorbeeld kunnen nemen aan de uitspraak van Hof Amsterdam van 13 november 2000, waarin die het volgende overwoog:

In het normaal-typische geval waarop de wetgever en de beleidsmaker het oog zullen hebben gehad, bestaat er een zinvolle relatie tussen de hoogte van de boete en het door de boeteplichtige beoogde belastingvoordeel (de door hem ontgane enkelvoudige belasting). In een geval als het onderhavige leiden de wettelijke regels inzake de omzetbelasting ertoe dat van belanghebbende een bedrag aan enkelvoudige belasting wordt nageheven dat een veelvoud bedraagt van het door haarzelf in het kader van haar deelneming aan de gefingeerde leveringen behaalde voordeel (de door haar genoten ‘handelsmarge’). Bij de afstemming van de boete op het bedrag van de enkelvoudige belasting leidt onverkorte toepassing van de beleidsregels in §21 van het VAB in casu tot een disproportioneel hoge boete. Dit geeft aanleiding tot matiging van de boete. Aangezien het Hof het passend vindt de hoogte van de boete af te stemmen op de omvang van de fraude zal deze matiging tot uitdrukking worden gebracht in een percentage van de nageheven enkelvoudige belasting. Het Hof stelt dit percentage met het oog op het toedienen van een passende sanctie op 1.⁷

Helaas is aan deze elementen in de enige (gepubliceerde) uitspraak over een medeplegersboete onvoldoende aandacht besteed.

Het boetedossier

Een ander element dat in de praktijk voor problemen kan zorgen, is het boetedossier en de vraag welke stukken daartoe behoren. De zaak van de medepleger staat immers in beginsel qua dossier los van dat van de belastingplichtige. Toch zal het in de praktijk niet altijd gemakkelijk zijn die dossiers strikt gescheiden te houden. Zo zal het opleggen van een boete aan de medepleger doorgaans voortvloeien uit een correctie bij de belastingplichtige. Voor wat betreft de feiten in verband met die correctie zullen doorgaans de kennisgeving en motivering ten aanzien van de belastingplichtige worden verstrekt. Dit levert meestal niet direct problemen op, aangezien de adviseur die stukken over het algemeen al kent omdat hij de belastingplichtige, in ieder geval tot dat moment, heeft bijgestaan.

Problematischer wordt het als zich het niet ondenkbare geval voordoet dat de Belastingdienst één dossier opstelt over de correctie, de eventuele boete voor de belastingplichtige en de medeplegersboete. Het gevaar schuilt hem met name hierin dat de belastingplichtige de beschikking



krijgt over de stukken die betrekking hebben op de adviseur. Alhoewel beiden ook een gemeenschappelijk belang hebben – het betwisten of verlagen van de boetegrondslag – kunnen ze door een boetetraject gemakkelijk lijnrecht tegenover elkaar komen te staan. De belastingplichtige zal zich immers tegen de hem opgelegde boete kunnen verweren met de stelling dat hij volledig op zijn adviseur heeft vertrouwd en dat hem in dat verband geen verwijt kan worden gemaakt. Opzet en grove schuld aan de zijde van de adviseur kunnen sinds 2006 niet meer worden toegerekend aan de belastingplichtige.⁸ De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 13 februari 2009 overwogen:

3.4.1. (...). Indien een belastingplichtige zich laat bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen (...), is er geen aanleiding tot het stellen van de algemene eis dat de belastingplichtige zich ter voorkoming van fouten ook zelf in de inhoudelijke aspecten van op hem toepasselijke belastingregelingen verdiept. (...).⁹

Hoe meer 'schuld' de belastingplichtige dus bij zijn adviseur weet neer te leggen, des te beter dat kan zijn voor zijn eigen positie. In de eerder aangehaalde zaak van de notaris deed de belastingplichtige eveneens een poging hiertoe. Hij betoogde volledig op de notaris, die de 'constructie' zou hebben bedacht en vormgegeven, te hebben vertrouwd. Hof Arnhem-Leeuwarden overwoog evenwel dat de verkopende partij niet als leek op het ge-

bied van overdrachtsbelasting kon worden beschouwd. Om die reden concludeerde het tot voorwaardelijk opzet bij de verkoper. Voor de kopende partij liep dit betoog echter wel goed af. Het hof overwoog:

Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende redenen had te twijfelen aan de deskundigheid of de zorgvuldige taakvervulling van de notaris, waarbij het Hof nog opmerkt dat belanghebbende een leek is op het gebied van de overdrachtsbelasting en de notaris bij uitstek als deskundige kan worden beschouwd. Aan de Inspecteur kan worden toegegeven dat belanghebbende, gelet op het hiervoor in 4.9 vermelde, wel onachtzaamheid kan worden verweten, doch er is naar het oordeel van het Hof geen sprake van grove schuld, zoals vereist is voor het opleggen van de onderhavige boete.¹⁰

Het is dus zeker niet ondenkbaar dat je cliënt je grootste vijand wordt nadat er een boete is aangekondigd. Daarbij kan het boetedossier van de medepleger belangrijke munities voor de belastingplichtige vormen. In dat dossier zal immers – doorgaans in niet al te genuanceerde bewoordingen – de aanklacht aan het adres van de adviseur worden beschreven. Tevens kunnen er in het kader van de strafmaat gegevens in het dossier zijn opgenomen over eventuele recidive of persoonlijke omstandigheden. Voorkomen moet worden dat de belastingplichtige, eventueel met zijn nieuwe gemachtigde, inzage krijgt in het dossier waarin ook alle stukken zitten uit het boetedossier van de adviseur.¹¹ Hoewel ook de Belastingdienst op grond van art. 67 AWR

tot geheimhouding is verplicht, is in dit geval voorkomen beter dan genezen. Om die reden is het raadzaam bij aanvang van een medeplegersdiscussie aandacht te eisen voor het scheiden van de dossiers. Als de belastingplichtige eenmaal inzage heeft gekregen, is het kwaad immers al geschied, onverlet een eventuele discussie over de geheimhoudingsplicht.

En dan nu graag betalen

Zoals gezegd wordt voor de hoogte van de boete aangesloten bij de boetegrondslag, waardoor de boete voor de adviseur exorbitant hoog kan zijn. Om de hoogte van de boete te betwisten dient dan bezwaar en eventueel beroep en hoger beroep te worden ingesteld. Voor de belastingplichtige kan in die situatie worden verzocht om uitstel van betaling.¹² Vraag is echter of die regeling dienovereenkomstig geldt ingeval van een medeplegersboete.

Art. 25, lid 1 IW 1990 bepaalt dat de ontvanger aan een belastingschuldige uitstel van betaling kan verlenen. In art. 1, lid 1, onder k IW 1990 wordt deze belastingschuldige omschreven als 'degene te wiens naam de belastingaanslag is gesteld'. Hier lijkt de medepleger niet onder te vallen. Onder belastingaanslag moet worden verstaan een betreffende de heffing van rijksbelastingen vastgestelde beschikking (art. 1, lid 2, onder c IW 1990), terwijl onder rijksbelastingen tevens bestuurlijke boeten moeten worden begrepen (art. 1, lid 2, onder a IW 1990). Via deze route lijkt art. 25, lid 1 IW 1990 dus alsnog op de medepleger van toepassing te kunnen zijn. Bij de invoering van de medeplegersboete is over dit element echter met geen woord gerept.

Overigens zou ook op andere gronden kunnen worden betoogd dat de regeling voor uitstel van betaling ook op de medepleger van toepassing is. Zo zou enerzijds kunnen worden teruggevallen op de algemene regel van art. 4:94 Awb en anderzijds kunnen worden betoogd dat aan art. 25 IW een extensieve interpretatie toekomt. In dat verband kan erop worden gewezen dat dit artikel ook van toepassing is op de boete en in art. 53, lid 2 AWR van overeenkomstige toepassing op de aansprakelijkgestelde is verklaard. Ook kan worden gewezen op het arrest *Västberga Taxi Aktiebolag en Vulic tegen Zweden* van het EHRM.¹³ Daarin werd ingegaan op de invordering van bestuurlijke boetes voordat deze onherroepelijk vaststaan. Het EHRM weegt de nadelige gevolgen van invordering van de boeteschuldige af tegen de belangen van invordering. Daarbij wijst het erop dat de belangen van de Staat bij invordering hier minder pregnant zijn dan bij de heffing en invordering van belastingen, omdat boetes niet primair zijn bedoeld als inkomsten van de overheid. Feteris overweegt in de noot bij het arrest:

Ik vraag mij af in welke gevallen de overheid dan wel een zwaarwegend belang heeft bij onmiddellijke invordering van een boete waarover nog geprocedeerd wordt of zal worden. Ik zou mij daarbij alleen iets kunnen voorstellen in gevallen waarin verder betalingsuitstel het serieuze gevaar met zich meebrengt dat de boete na afloop van de procedure oninbaar zal zijn.¹⁴

Op goede gronden kan derhalve worden betoogd dat ook voor de medeplegersboete uitstel van betaling moet worden verleend. Toch was het zorgvuldiger geweest als dit bij de invoering van de medeplegersboete duidelijker was aangegeven. Het ontbreken van heldere regelgeving leidt immers tot onzekerheden voor degene die zich met een boete geconfronteerd ziet. Ook kan dit leiden tot verschillende werkwijzen binnen de Belastingdienst en daarmee mogelijk tot willekeur. Dat is vanzelfsprekend onwenselijk.

Ten slotte

Door een gebrek aan jurisprudentie en een beperkt aantal praktijkgevallen zijn de procedurele en inhoudelijke aspecten van de medeplegersboete sinds de invoering nog niet veel verder uitgekristalliseerd. Dit brengt in de praktijk onzekerheden met zich mee. Toch noopt dit volgens demissionair staatssecretaris Wiebes niet tot terughoudendheid. Met de thans voorliggende publicatiemogelijkheid krijgt de Belastingdienst een wel heel machtig wapen in handen om de adviseur (definitief) uit te schakelen. Het signaal dat wordt afgegeven mag duidelijk zijn: adviseurs die te scherp aan de wind varen, moeten voor paal staan! <<<

Noten

- 1 Tegen een medeplegersboete kan uiteraard wel beroep worden ingesteld, waarmee de mogelijkheid bestaat de boete voor te leggen aan een rechter. Wanneer een medeplegersboete openbaar moet worden gemaakt, is een van de vragen in het beleidsdocument openbaarmaking vergrijpboeten dat ter internetconsultatie voorligt in het kader van de Wet aanpak belastingontduiking.
- 2 Brief van 17 januari 2017, betreft aanpak van belastingontduiking, kenmerk 2017-000009651.
- 3 Zie hierover bijvoorbeeld HR 13 februari 2009, nr. 07/12891, ECLI:NL:HR:2009:BH2586 en HR 3 februari 2017, nr. 16/02451, ECLI:NL:HR:2017:127, BNB 2017/70.
- 4 Kamerstukken I 2013-14, 33 754, D, nr. 9, p. 46; Brief van 10 november 2016, betreft Wob-verzoek inzake boetebeleid, kenmerk 2016-0000188467.
- 5 Rb. Gelderland 24 april 2017, nr. 15/6337.
- 6 Hof Arnhem-Leeuwarden 14 maart 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:2098.
- 7 Hof Amsterdam 13 november 2000, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA8945.
- 8 HR 1 december 2006, nr. 40369, ECLI:NL:HR:2006:AU7741.
- 9 HR 13 februari 2009, nr. 07/12891, ECLI:NL:HR:2009:BH2586.
- 10 Hof Arnhem-Leeuwarden, 14 maart 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:2099.
- 11 Art. 7:4 Awb bepaalt dat de op de zaak betrekking hebbende stukken voorafgaand aan het horen ter inzage worden gelegd. Art. 8:42 Awb bepaalt dat de op de zaak betrekking hebbende stukken in de beroepsfase door de inspecteur worden ingezonden aan de rechtbank.
- 12 Art. 67g AWR en § 25.1.II. Leidraad Invordering 2008.
- 13 EHRM 23 juli 2002 (*Västberga Taxi Aktiebolag en Vulic tegen Zweden*).
- 14 EHRM 23 juli 2002 (*Västberga Taxi Aktiebolag en Vulic tegen Zweden*), BNB 2003/2, m.nt. M.W.C. Feteris.

Prijswinnaar Ricardo van Doormalen:

'Geweldig advies. Toch maar niet doen'

In een persbericht maakte het Veldhovense kantoor BLM Accountants & Adviseurs onlangs met trots bekend dat Ricardo van Doormalen RB FFP, als partner aan deze organisatie verbonden, winnaar was geworden van een prestigieuze prijs op het gebied van financiële planning. Zo dikwijls gebeurt het niet dat leden van onze vereniging een internationale prijs winnen. Alle reden dus voor een vraaggesprek met de trotse winnaar.

Door Sylvester Schenk | foto's: Raphaël Drent

Voor de neus van twee Australische concurrenten heeft Van Doormalen de eerste prijs weggekaapt in de 'Planplus Global Financial Planning Awards' (Europese regio). Planplus is overigens geen (beroeps)organisatie van financiële planners, maar een in de omgeving van Ontario, Canada gevestigd bedrijf, dat onder meer software ontwikkelt en trainingen verzorgt op het gebied van financiële planning en beleggingen. De Award betreft een jaarlijkse wereldwijde competitie van financieel planners, waarbij in regio's wordt gestreden om de titel. De adviseurs moeten een eigen advies in detail uitwerken en aangeven waarom ze bepaalde keuzes hebben gemaakt. In principe doet de winnaar mee van de landelijke competitie voor financiële planner van het jaar. Nederland heeft geen voorrondes voor deze competitie en kent een vrije inschrijving. Opmerkelijk hierbij – het roept zekere herinneringen aan het bekende bordspel Risk op – is dat Nederland is ingedeeld in de regio 'Europa', waartoe dan voor het gemak ook maar Australië, Nieuw-Zeeland en Rusland worden gerekend.

'Ik had al eerder mee willen doen, maar het kwam er nooit van', zo begint van Doormalen zijn verhaal. Op aandringen van zijn echtgenote deed hij dit keer wel mee, en vroeg à raison van \$ 50 een inschrijfformulier aan. 'Toch wel gedeclareerd?', vraag ik, maar dat blijkt niet het geval te zijn. Na het formulier te hebben ingevuld en zijn inzending te hebben ingestuurd, liep het verder eigenlijk vanzelf. Nadat van Doormalen te horen had gekregen dat hij tot de laatste drie was doorge-

Van Doormalen zal de prijs later dit jaar aan de overkant van de oceaan gaan ophalen; waar die uit bestaat, is nog een verrassing



Hoe verleid je nu een buitenlandse jury die niet of nauwelijks op de hoogte is van de Nederlandse wet- en regelgeving?

drongen, mocht hij een presentatie over zijn ingezonden casus komen verzorgen. En ten slotte werd dus onlangs bekendgemaakt – ‘and the winner is’ – dat het de Nederlandse inzending was die gewonnen had. De Australiërs eindigden – dat klinkt toch een beetje sneu – als first, respectievelijk second ‘runner up’. Van Doormalen zal de prijs later dit jaar aan de overkant van de oceaan gaan ophalen; waar die uit bestaat, is nog een verrassing. In ieder geval een fraaie en ingelijste oorkonde, die Amerikanen en Canadezen zo graag op hun ego wall hangen.

Snel groeiende

Financiële planning is in Nederland snel groeiende, aldus Van Doormalen, maar er valt toch nog veel te doen. Dat heeft een aantal redenen. Zo verschilt de financiële en fiscale situatie per land in hoge mate. Vaak kent men in het buitenland een grotere financiële vrijheid. Neem nu pensioenen. In de Verenigde Staten bestaat pensioen in de regel uit een geheel naar eigen inzicht te besteden zak geld. Ook in Australië bestaat onder de fraaie benaming ‘personal superannuation’ – beter bekend als ‘super’ – een dergelijk systeem, waar verplicht aan moet worden deelgenomen. Vanaf een zekere leeftijd mag het gespaarde bedrag naar keuze als lumpsum, dan wel als periodieke uitkering worden opgenomen.

Het mag duidelijk zijn dat dergelijke voorzieningen naar hun aard adviesgevoeliger zijn dan het in Nederland gebruikelijke systeem van een levenslange en in beginsel gelijkblijvende uitkering. Maar ook bij ons wint de eigen verantwoordelijkheid voor het inkomen op de oude dag snel aan belang, en dat roept dan weer een adviesbehoefte op. Als er voor de oude dag een groot bedrag aan contanten voorhanden is, is het

niet heel vreemd dat de planner ook beleggingsadviseur is. Vandaar dat in het buitenland de combinatie van planner en beleggingsadviseur vrij gebruikelijk is, daar waar dat in Nederland met het oog op de vereiste onafhankelijkheid in de regel niet is toegestaan.

Mar hoe verleid je nu een buitenlandse jury die niet, althans niet tot in detail, op de hoogte is van de Nederlandse wet- en regelgeving? Van Doormalen besloot daarvoor om in zijn advies sterk de nadruk te leggen op de bij BLM veel gebruikte financial behavior, een tak van sport die de gemiddelde fiscalist niet dagelijks beoefent. Uitgevonden in de Verenigde Staten, overgewaaid naar Europa en al sinds 2008 bij BLM in gebruik. Op de site www.investopedia.com wordt het begrip als volgt omschreven: 'Behavioral finance is a relatively new field that seeks to combine behavioral and cognitive psychological theory with conventional economics and finance to provide explanations for why people make irrational financial decisions.' Een combinatie van gedragswetenschappen en economie zogezegd. In Nederland houdt onder meer FD-columniste Henriëtte Prast, hoogleraar persoonlijke financiële planning in Tilburg en senator voor D66, zich met dit vakgebied bezig.

Uitgebreide vragenlijst

Voordat er een financieel plan wordt geadviseerd, laat Van Doormalen zijn cliënt – en bij voorkeur ook diens partner! – een uit ongeveer 40 vragen bestaande vragenlijst invullen, die daarna wordt doorgenomen. In de vragenlijst wordt ingegaan op het 'natuurlijk gedrag' van de cliënt, het gedrag dat werd ontwikkeld in iemands eerste vijf levensjaren en dat er blijkbaar in (crisis)situaties – denk aan een beurscrash – echt toe doet. Het nadien aangeleerde rationele gedrag is dan blijkbaar minder van belang. Het natuurlijk gedrag bepaalt ook hoeveel risicobereidheid een klant heeft, oftewel: hoe risicoavers is een cliënt? Als de (kleine) kans om veel te verliezen voor de klant zo zwaar weegt dat die niet kan worden goedgemaakt door de kans op winst, hoe groot ook, is een op zich goed advies voor deze klant en diens partner niet geschikt. De conclusie kan dan zijn: 'Geweldig advies. Toch maar niet doen.' Hoe jammer dat in de ogen van de adviseur ook is.

In dit verband komt ook de vraag voorbij wat de cliënt, doorgaans een ondernemer, echt belangrijk vindt in het leven. Daarbij ziet Van Doormalen de onderneming vooral als 'tool' voor de ondernemer, een middel dus om hem te laten bereiken wat hij belangrijk vindt. Sommigen gaat het inderdaad enkel en alleen om het geld, anderen zijn vooral geïnteresseerd in de positie van de kinderen en weer anderen willen eigenlijk enkel bouwen aan hun onderneming. De visie van de ondernemer op zijn onderneming en wat daarmee moet worden bereikt, speelt bij een goed financieel advies een zeer grote rol, aldus Van Doormalen. Immers, de ondernemer onderneemt niet alleen maar, hij investeert – belegt, zo u wilt – ook in

Van Doormalen ziet de onderneming vooral als 'tool' voor de ondernemer, een middel dus om hem te laten bereiken wat hij belangrijk vindt

zijn eigen onderneming. En ook hier geldt dat riskant beleggen in de eigen onderneming wel kan, maar je moet het ook willen. Hetzelfde verhaal is aan de orde in geval van een bedrijfsoverdracht. Moet er, bij voorkeur fiscaal gefacilieerd, worden overgedragen, moet er deels worden overgedragen en aan wie moet dan wel niet worden overgedragen? Allemaal vragen die voor een belangrijk deel worden beantwoord aan de hand van de visie van de overdragende partij.

Passend

Voor BLM en Van Doormalen gaat het bij het financiële planningsadvies om het totaalplaatje. Het moet niet alleen een goed advies zijn, het moet vooral ook een passend advies zijn. En moeilijke zaken moeten in dit verband bespreekbaar zijn. Dat deze gedachte uitstekend valt te combineren met de nog steeds aan belangwinnende zorgplicht van de fiscaal adviseur en financieel planner, mag duidelijk zijn. Misschien moesten we daarom binnen het RB maar eens wat meer aandacht gaan besteden aan het natuurlijk gedrag – of in ieder geval de psychologie – van de belastingbetaler. Het heeft BLM in ieder geval geen windeieren gelegd! <<<

'Pre-pack' op de helling

Beter een half ei dan een lege dop, is in oud-Hollandse termen de kern waar het bij een pre-pack om draait. Sinds 2012 is geëxperimenteerd met dit buitenwettelijke saneringsmiddel en heeft het wetsvoorstel WCO I het licht gezien. Lange tijd was er euforie rond deze oplossing voor de onzekerheden bij sanering van ondernemingen in zwaar weer door middel van een faillissement. Een recente uitspraak van het Europese Hof lijkt een streep door die feestvreugde te zetten.



Marc Heuvelmans
Mr. J.F.M. Heuvelmans is advocaat insolventierecht bij Bogaerts & Groenen advocaten in Tilburg

In het aprilnummer 2014 van Het Register publiceerde ik samen met Daan Schalken een artikel over het fenomeen pre-pack, wat we omschreven als een in de praktijk ontwikkeld alternatief voor de doorstart van een onderneming via een faillissement, maar dan vooraf gecontroleerd.¹ De conclusie was dat de pre-pack een lacune opvult en dat het systeem is gebalanceerd, omdat de stille bewindvoerder alle belangen kan overzien en kan wegen in een stadium waarin de druk van een faillissement er nog niet is.

In een pre-pack benoemt de rechtbank een stille bewindvoerder, de beoogd curator. Die werkt samen met de ondernemer, onder toezicht van een beoogd rechter-commissaris, gedurende enkele weken aan de voorbereiding van een doorstart van de onderneming. Die doorstart wordt geëffectueerd direct nadat het faillissement is uitgesproken en de curator is benoemd. Zodoende worden in alle rust de voorbereidingen getroffen voor de doorstart, zonder de onzekerheid achteraf van een ongecontroleerd faillissement waarin tijd verloren gaat voor het noodzakelijke onderzoek van de curator, in de chaotische eerste weken van een faillissement.

Juist het feit dat de voorbereiding in alle stilte verloopt en bepaalde belanghebbende partijen buiten de beraad-

slagingen worden gehouden, maakt dat de pre-pack heeft blootgestaan aan de nodige kritiek. Rechtbanken zijn dan ook steeds terughoudend geweest met het benoemen van stille bewindvoerders.² Ook de minister van Veiligheid en Justitie vond de ontwikkeling zonder wettelijke basis geen goed idee en heeft in 2015 het wetsontwerp Wet Continuïteit Ondernemingen I (WCO I) ingediend.³ Inmiddels heeft de Tweede Kamer het wetsvoorstel aangenomen en is het thans in beraad bij de Eerste Kamer. Zo leek het erop dat de pre-pack een volwaardig en bruikbaar instrument zou worden voor de doorstart van een onderneming in zwaar weer, ware het niet dat onlangs een uitspraak verscheen die maakte dat zich donkere wolken boven de pre-pack samenpakken.

Sanering middels faillissement

In de praktijk wordt voor de sanering van een onderneming veelal gebruik gemaakt van een faillissement, gevolgd door een doorstart. Dit omdat anders belangrijke stakeholders bij een onderneming de sanering dusdanig lang kunnen ophouden of frustreren dat het nooit tot een doorstart komt. De onderneming komt dan in een ongecontroleerd faillissement terecht, waarbij de curator niets anders kan doen dan waarvoor het faillissement eigenlijk is bedoeld, namelijk het vermogen liquideren en het geld uit de boedel uitkeren aan de schuldeisers, naar ieders rang. De onderneming houdt dan op te bestaan en op een enkele uitzondering na zijn er alleen maar verliezers (de lege dop).

Daarentegen heeft na een doorstart uit een faillissement nog een deel van de werknemers een baan, is er doorgaans meer geld beschikbaar voor schuldeisers, heeft een verhuurder vaak nog een huurder en kunnen banken of kan de curator de opbrengst van de activa optimaliseren (het halve ei). De paradox bestaat erin dat het faillisse-

Het feit dat de voorbereiding in alle stilte verloopt en sommigen buiten het overleg worden gehouden, maakt dat de pre-pack heeft blootgestaan aan de nodige kritiek

ment, dat bedoeld is als middel om het vermogen van de onderneming te liquideren en de activiteiten te beëindigen, nu juist wordt gebruikt om (een deel van) het vermogen in stand te houden en de onderneming te continueren.

Sterk ontslagrecht, maar niet bij faillissement

In een sanering worden, om de onderneming te verlichten, grofweg twee categorieën getroffen: de schuldeisers en de werknemers. De laatsten kunnen, als belangrijke stakeholders, voor de bescherming van hun positie terugvallen op een sterk ontslagrecht. Het is dan ook geen wonder dat met name vakbonden vanaf de eerste pre-packs bovengemiddelde aandacht hebben gehad voor de belangen van de werknemers, die in een pre-pack verloren lijken te gaan omdat in een faillissement de Wet Overgang van ondernemingen niet werkt.⁴ In genoemde wet is geregeld dat, wanneer een deel van de onderneming – een economische eenheid die haar identiteit behoudt – wordt overgedragen, de rechten en plichten ten opzichte van alle werknemers mee overgaan naar de verkrijger.

De pre-packs die de afgelopen jaren zijn uitgesproken, gingen alle gepaard met grote belangen van maatschappelijke aard, meestal met die van veel werknemers.⁵ Als de onderhandelingen over de doorstart zijn gevoerd, er een prijsbepaling heeft plaatsgevonden, de werknemers zijn aangewezen die mee doorgaan en alle contracten gereed zijn om te worden ondertekend, gaat de onderneming failliet, wordt de stille bewindvoerder de curator, zetten de partijen de handtekeningen onder het overnamecontract en ontslaat de curator de werknemers. Vervolgens wordt het doorstartplan uitgevoerd, is de onderneming van de failliet binnen één dag overgegaan in andere handen en draait die naadloos door. De curator voltooit dan zijn taak in het faillissement zoals het is bedoeld, namelijk het afwickelen van lopende zaken en uiteindelijk het uitkeren van het boedelsaldo aan de schuldeisers.

Voor de werknemers die niet zijn meegegaan in de doorstart en dus op zoek moeten naar een andere baan, is de doorstart een buitengewoon zure gang van zaken. De FNV is evenwel van mening dat werknemers – ook al zou de curator hen formeel ontslaan tijdens het faillissement – hun rechten op grond van de Wet Overgang van ondernemingen niet verliezen wanneer de doorstart zo ruim van tevoren wordt voorbereid dat van meet af aan duidelijk is dat het faillissement is gericht op continuïteit in plaats van liquidatie van de onderneming.

In twee zaken heeft de FNV haar standpunt bij de kantonrechter naar voren gebracht. Dat was het geval in de faillissementen van garnalenverwerker Heiploeg (samen met CNV) en de kinderopvangorganisatie Estro (samen met enkele werknemers).

Heiploeg

In de zaak Heiploeg deed de kantonrechter uitspraak op 28 juli 2015.⁶ Heiploeg, een concern met circa 300 perso-

neelsleden, maakte verlies en toen de groep ook nog werd geconfronteerd met een Europese boete van circa 27 miljoen, werd een pre-pack onderzocht. Dit onderzoek heeft twee weken geduurd en resulteerde in het faillissement van enkele groepsvennootschappen op 28 januari 2014. In de daarop volgende doorstart gingen 210 mensen mee met de opvolgende onderneming en verloren 90 mensen hun baan.

De bonden vorderden in het geding bij de kantonrechter tegen de doorstarter een verklaring voor recht dat op de doorstart de Wet Overgang van ondernemingen van toepassing was en dat op die grond alle werknemers van Heiploeg oud in dienst waren gekomen van Heiploeg nieuw, met veroordeling van Heiploeg nieuw om al die werknemers in dienst te nemen. Zoals gezegd kent de Wet Overgang van ondernemingen één uitzondering, namelijk dat die niet van toepassing is in geval van een faillissement. De bonden meenden echter dat die uitzondering buiten toepassing moest blijven, omdat het faillissement in dit geval niet was gericht op liquidatie, maar op continuïteit van de onderneming. Volgens de bonden bleek dat uit het feit dat de activatransactie (de overgang van de onderneming) en de faillissementen waren voorbereid middels een zogenoemde pre-pack, dat het productieproces geen moment heeft stilgelegen en dat de organisatiestructuur en het klantenbestand (nagenoeg) hetzelfde zijn gebleven.

De doorstarters verweerden zich met het argument dat toepassing van de richtlijn waarop de Wet Overgang van ondernemingen is gebaseerd – Richtlijn 2001/23/EG – niet kan leiden tot het passeren van de in art. 7:666 BW gegeven uitzondering, omdat het ‘zwaartepunt’ van de overgang is gelegen *na* het faillissement en de exploitatie van de onderneming pas op dat moment is overgegaan op de doorstarter. De kantonrechter volgde de doorstarters in hun redenering en wees de vorderingen van de bonden af. Met een analyse van de richtlijn en een beroep op oudere arresten van het Europese Hof van Justitie, met name over het moment van de *change of control*, kwam hij tot de volgende slotsom: ‘Hoezeer de bonden terecht wijzen op het ontbreken van een wettelijke regeling ter zake de pre-pack, de bezwaren die kleven aan en de risico’s op misbruik dan wel oneigenlijk gebruik van het faillissement bij een pre-pack, staan die bezwaren aan toepasselijkheid van artikel 7:666 BW niet in de weg.’ Hiermee stond het 1-0 voor de pre-pack.

Estro

Ondertussen was nagenoeg tegelijkertijd de zaak Estro aanhangig gemaakt tegen doorstarter Smallsteps. Daarin werd uitspraak gedaan op 24 februari 2016.⁷ Estro was een landelijk werkende organisatie voor kinderopvang, met circa 380 vestigingen en 3600 personen in dienst. De groep werd gefinancierd door private equity partijen en enkele banken. Toen bleek dat er behoefte was aan aanvullende financiering, die mogelijk niet beschikbaar zou komen, zette de Estro-groep het ‘project butterfly’ op, een doorstart van de groep via een pre-pack. In dat scenario zou de daartoe opgerichte vennootschap Small-



Volgens de bonden moest de uitzondering buiten toepassing blijven, omdat het faillissement niet was gericht op liquidatie, maar op continuïteit van de onderneming

steps de onderneming van Estro in afgeslankte vorm overnemen. Uiteindelijk gebeurde dat ook en ging Smallsteps verder met circa 250 vestigingen en 2500 werknemers; 1100 mensen verloren hun baan.

Ook hier kwam de FNV op tegen deze doorstart, op vergelijkbare gronden als in de Heiploeg-casus. Smallsteps verweerde zich op gronden die sterk leken op die van Heiploeg in de eerder gevoerde procedure en verwees zelfs naar het vonnis van de kantonrechter Overijssel. Uiteindelijk lag de zaak bij de kantonrechter Midden-Nederland voor. Die wees de vorderingen van FNV en de werknemers niet zonder meer af, zoals zijn collega uit Overijssel had gedaan, maar wilde eerst middels prejudiciële vragen te weten komen wat het Europese Hof van

Justitie te zeggen had over de uitleg van Richtlijn 2001/23/EG in deze kwestie. Zijn vier vragen kunnen als volgt worden samengevat.

1. Verdraagt een faillissement, voorafgegaan door een pre-pack, gericht op het voortbestaan van de onderneming, zich met doel en strekking van de richtlijn en is art. 7:666 BW richtlijnconform?
2. Is de richtlijn van toepassing op de pre-pack?
3. Maakt het daarbij verschil of voortzetting van de onderneming het primaire doel is?
4. Wordt het tijdstip van overgang bepaald door de feitelijke wilsovereenstemming tot overdracht of door het moment waarop de onderneming van de vreemder daadwerkelijk overgaat op de verkrijger?

De uitspraak van het Europese Hof

De uitspraak van kantonrechter Midden-Nederland dateert zoals gezegd van 24 februari 2016. Intussen was in de zaak Heiploeg hoger beroep ingesteld door de bonden, maar deze procedure werd geschorst in afwachting van het oordeel van het Europese Hof over de prejudiciële vragen.

De Advocaat-Generaal bij het Hof, Mengozzi, gaf zijn conclusie op 29 maart 2017.⁸ Hij kwam langs de weg van de Hof-arresten Abels (1985), d'Urso (1991), Spano (1995) en Dethier Equipement (1998) tot de analyse dat

het Hof voor de vraag of de bescherming van werknemersrechten in de gegeven richtlijn bij een onderneming in zwaar weer van kracht blijft, twee criteria heeft aangelegd, te weten het doel van de procedure en de modaliteiten ervan. Volgens de A-G kan uitsluiting van werknemersrechten uitsluitend aan de orde zijn in een procedure die gericht is op de liquidatie van het vermogen van de onderneming; wanneer de procedure de voortzetting van de onderneming beoogt, blijven de werknemersrechten van kracht. In zijn beoordeling of de pre-pack qua doel en modaliteiten beantwoordt aan de criteria, concludeerde hij dat deze procedure onmiskenbaar gericht is op de continuïteit van de onderneming en dat om die reden bij het gebruik van de pre-pack als middel om de onderneming te saneren, de Wet Overdracht van ondernemingen blijft gelden, met alle werknemersbescherming van dien, los van de vraag op welk moment precies de onderneming overgaat.

Deze conclusie hield de gemoederen enkele maanden bezig, vanwege de enorme impact ervan op de ontwikkeling van de pre-pack in de praktijk, en het lot van de WCO I in het bijzonder. Op 22 juni 2017 kwam het definitieve antwoord: het Europese Hof beantwoordde de prejudiciële vragen geheel in lijn met de conclusie van de A-G en oordeelde samengevat: ‘Richtlijn 2001/23/EG moet aldus worden uitgelegd dat de bescherming van werknemers behouden blijft in een situatie waarin de overgang van een onderneming plaatsvindt na een faillietverklaring in de context van een vóór de faillietverklaring voorbereide en onmiddellijk daarna uitgevoerde pre-pack.’⁹

Pyrrusoverwinning?

Het oordeel van het Europese Hof gonst nog steeds na. Inmiddels hebben al verschillende auteurs de uitspraak en haar gevolgen becommentarieerd. Zij zijn in hoofdzaak somber over de toekomst van de pre-pack in Nederland.¹⁰ Hoe de praktijk van de pre-pack zich verder zal ontwikkelen, is onzeker. Eerst zal de verwijzingsrechter in de Smallsteps-zaak zich daarover moeten uitlaten en ook het gerechtshof in de Heiploeg-zaak komt nog aan het woord. Als in beide gevallen de lijn van het Europese Hof wordt gevolgd – hetgeen in de lijn der verwachting ligt – kan dit grote consequenties hebben voor de afloop van de doorstart in Heiploeg nieuw en Smallsteps. Grote kans dat daarin dan opnieuw drastische saneringen of zelfs nieuwe faillissementen zullen volgen. De curator van Heiploeg liet zich hierover uit bij RTV Noord, op 27 juni 2017, kort na de uitspraak van het Hof.¹¹ Hij noemde de uitspraak een pyrrusoverwinning voor de bonden. Zonder toepassing van de pre-pack bij Heiploeg zou het beslist een faillissement zonder doorstart zijn geworden, vanwege de kritische termijnen waarmee wordt gewerkt. Dat zou zo goed als zeker hebben betekend dat er niets van de garnalenverwerker was overgebleven. De vakbonden moeten zich dus goed realiseren wat het effect is van hun procedurele overwinning. Vrijwel geen enkele doorstarter zal zich met de huidige jurisprudentie nog wagen aan een pre-pack, hetgeen de mogelijkhe-

Vrijwel geen enkele doorstarter zal zich met de huidige jurisprudentie nog wagen aan een pre-pack

den om ondernemingen te redden in plaats van ze redeloos verloren te laten gaan, ernstig zal frustreren. Vakbonden hadden zich moeten afvragen of ze aan een half ei niet meer hebben dan aan een lege dop.

Hoe nu verder?

Saneren van ondernemingen in zwaar weer door middel van een faillissement is van alle tijden en blijft de enige mogelijkheid om nog iets over te houden. Insolventieadvocaten moeten vooralsnog terugvallen op advisering over een ‘normale’ doorstart, dus zonder gebruik van een pre-pack. Wat dat betreft zijn we terug bij af, want zij blijven doorstartplannen ontwikkelen en in samenspraak met de curator in een faillissement uitvoeren, ondanks de chaos die bij de eerste fase van een faillissement hoort. Een ervaren insolventieadvocaat komt bij voorkeur uit bij een half ei, en niet bij een lege dop. <<<

Noten

- 1 Mr. D.P. Schalken en mr. J.F.M. Heuvelmans, Pre-pack vergemakkelijkt doorstart na faillissement, Het Register nr. 2, april 2014.
- 2 In vijf jaar tijd zijn er naar schatting 90 pre-packs uitgesproken. Bron: FD 22 juni 2017: ‘Flitsfaillissement onzeker na uitspraak Hof’.
- 3 Wet Continuïteit Ondernemingen I, Tweede Kamer, vergaderjaar 2014-2015, 34 218.
- 4 Art. 7:662 e.v. BW op basis van richtlijn 2001/23/EG.
- 5 Voorbeelden zijn: Marlies Dekkers, de Harense Smid, Ruwaard van Putten Ziekenhuis, Schoenenreus, Imtech, Estro, Heiploeg.
- 6 Rb. Overijssel 28 juli 2015, ECLI:NL:RBOVE:2015:3589.
- 7 Rechtbank Midden-Nederland 24 februari 2016, ECLI:NL:RBMNE:2016:954.
- 8 ECLI:EU:C:2017:241.
- 9 ECLI:EU:C:2017:489.
- 10 Bijvoorbeeld: J.R. Hurenkamp, Ondergang van onderneming door de pre-pack?, TvI 2017/21 en L.G. Verburg, noot onder HvJ EU 22 juni 2017, JOR 2017/217 en J.J.M. van Mierlo, Ondernemingsraad en insolventie: licht in de duisternis!, TOP/FIP 2017/5.
- 11 rtvnoord.nl/nieuws 27-6-2017, Bonden hebben niks aan pre-packuitspraak van Europees Hof.



Subsidies en btw: complex en beweeglijk

Rond subsidies en btw spelen verschillende fiscale vraagstukken. Wanneer is een subsidie belast met btw? Wat is het verschil tussen een exploitatiesubsidie en een prijssubsidie? Heeft de ontvangst van een subsidie invloed op de omvang van de teruggaaf van btw? Kan door het in de heffing trekken van een subsidie een belastingvoordeel worden gerealiseerd? In deze bijdrage ga ik nader in op deze vraagstukken.

Joep Swinkels
Mr. dr. J.J.P. Swinkels
is belastingadviseur
en concernfiscalist

Een subsidie betreft een (financiële) bijdrage van de overheid die in het algemeen belang wordt verstrekt, rechtstreeks samenhangt met activiteiten van de ontvanger van de subsidie en gebonden is aan algemene voorwaarden. Een definitie van subsidie wordt gegeven in art. 4.21 Awb. Daarin wordt onder subsidie verstaan 'de aanspraak op financiële middelen, door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten'. Opvallend is dat wordt gesproken over 'financiële' middelen.

De Nederlandse Wet op de omzetbelasting is gebaseerd op Europese btw-regelgeving. Voor de interpretatie van het begrip 'subsidie' voor de heffing van btw geldt een communautaire definitie. De definitie van het begrip 'subsidie' in de Awb is daarom weliswaar interessant, maar niet relevant voor de heffing van btw. De btw kent in tegenstelling tot de Awb ook de subsidie in natura. Zoals de gemeente die gratis ruimte in een gebouw ter beschikking stelt om een activiteit mogelijk te maken. Of wanneer ze ter ondersteuning van een activiteit ambtelijke capaciteit aanbiedt.

Een subsidie moet overigens worden onderscheiden van een lening, schadevergoeding of korting. Een bijdrage 'subsidie' noemen heeft niet tot gevolg dat daar ook voor de heffing van btw sprake van is.

De definitie van het begrip 'subsidie' in de Awb is weliswaar interessant, maar niet relevant voor de heffing van btw

Verschuldigheid van btw

De Europese btw is een indirecte belasting die verbruik belast door btw te heffen bij de besteding bij een btw-ondernemer. De belasting drukt bij de persoon die geen btw kan terugvragen, c.q. verrekenen op zijn btw-aangifte of kan compenseren bij het BTW-compensatiefonds. In het systeem van de btw is de btw-ondernemer een belangrijke schakel. De ondernemer int de belasting. Uit het arrest Tolsma volgt dat de vergoeding die een orgeldraaier ontvangt, niet is belast met btw als hij geld ontvangt van willekeurige voorbijgangers. De vergoeding voor een dienst is namelijk pas belast als de betaling onder bezwarende titel door een btw-ondernemer wordt ontvangen. Dat wil zeggen dat de betaling moet zijn bedongen. Spreken een winkelier en orgeldraaier Tolsma af dat hij voor € 1000 een winkelstraat niet meer bezoekt met het orgel, dan verleent de orgeldraaier wel een dienst: de vergoeding is bedongen.

Europese jurisprudentie

De btw-regelgeving kent in het artikel over de belaste prestaties geen specifieke bepalingen over subsidies. In twee arresten heeft het Europese Hof van Justitie aangegeven wanneer een subsidie met btw is belast.

Jürgen Mohr

In zijn arrest van 29 februari 1996 in zaak C-215/94 (Jürgen Mohr) oordeelt het Hof dat een Europese subsidie om vrijwillig de melkproductie te beëindigen, niet is belast met btw. De agrarisch ondernemer Jürgen Mohr heeft besloten om zijn boerenbedrijf te staken en krijgt op grond van Europese regelgeving een financiële tegemoetkoming. Volgens de Duitse Belastingdienst is de subsidie belast met btw omdat Jürgen Mohr een btw-ondernemer is die een dienst aan de Staat verleent. Deze dienst bestaat uit het vrijwillig staken van zijn onderneming. De subsidie is een vergoeding voor deze

dienstverlening en derhalve belast met btw. Het Hof oordeelt dat de afspraak om het boerenbedrijf te staken zowel de Europese Unie als de Duitse Staat geen voordeel oplevert. Geen van beide kan daarom als verbruiker van een dienst worden aangemerkt. De afspraak om het boerenbedrijf te staken betreft in de gegeven situatie geen dienstverlening.

Landboden-Agrardienste GmbH

In zijn arrest van 18 december 1997 in zaak C-384/95 (Landboden-Agrardienste GmbH) oordeelt het Hof dat een Europese subsidie om vrijwillig de productie van aardappels te beperken, niet is belast met btw. Landboden-Agrardienste GmbH ontving op grond van het besluit tot bevordering van de extensivering van de landbouwproductie van de Duitse overheid DM 348.660. Deze vergoeding was toegekend in ruil voor de vermindering van de jaarlijkse aardappelproductie met 20%. Volgens de Duitse Belastingdienst is Landboden-Agrardienste GmbH een btw-ondernemer die een dienst verleent, die bestaat uit het vrijwillig beperken van de landbouwproductie. Het arrest-Mohr is niet van toepassing omdat in deze casus de financiële bijdrage niet werd betaald in het kader van Europese regelgeving, maar op basis van een Duitse regeling. Het Hof volgt niettemin het eerder gewezen arrest Mohr: Landboden-Agrardienste GmbH verleent geen dienst aan de Duitse overheid. Van dienstverlening is geen sprake omdat geen identificeerbare verbruiker kan worden onderkend.

Nederlandse jurisprudentie

De Nederlandse jurisprudentie volgt de Europese arresten. Een overzicht.

Breedbandnet

In zijn arrest van 26 augustus 1998, nr. 33.625, oordeelt de Hoge Raad dat een doorbetaling van subsidie niet is belast met btw. Een stichting heeft van het Rijk een financiële bijdrage ontvangen ter bekostiging van de ontwikkeling van breedbandnet. De bijdrage wordt betaald aan een besloten vennootschap. De stichting houdt alle aandelen van de vennootschap. Volgens de Belastingdienst verleent de besloten vennootschap een dienst aan de stichting en is de bijdrage belast met btw. De Hoge Raad oordeelt evenwel anders, met als argument dat de vennootschap geen prestatie levert die de stichting of het Rijk een voordeel oplevert. Van belang voor dit oordeel vormde het feit dat de stichting geen recht verkreeg dat door de stichting zou worden geëxploiteerd.

Buurtstallingsgarage

In zijn arrest van 26 januari 2002, nr. 36.564, oordeelt de Hoge Raad dat de bijdrage voor een buurtstallingsgarage niet is belast met btw. Een woningstichting krijgt grond in erfpacht van de gemeente en bouwt daar woningen en een buurtstallingsgarage op. De parkeerplaatsen worden verhuurd aan buurtbewoners en bedrijven. De gemeente verstrekt uit het stadsvernieuwingsfonds

een bijdrage van f 1.200.000 ter dekking van de onrendabele top. Volgens de Belastingdienst is deze subsidie belast met btw, omdat ze een vergoeding voor dienstverlening is. De feiten laten volgens de Hoge Raad echter geen andere conclusie toe dan dat geen sprake is van verbruik. De gemeente heeft geen voordeel verkregen en was ook niet zelf van plan een parkeergarage te realiseren, zodat de woningstichting geen taak van de gemeente heeft overgenomen.

Justitiële jeugdinstelling

In zijn arrest van 15 oktober 2004, nr. 39.956, oordeelt de Hoge Raad dat de jaarlijkse subsidie van het ministerie van Justitie om een justitiële jeugdinstelling in stand te houden, niet is belast met btw. Een stichting verzorgt op grond van haar doelstellingen activiteiten op het gebied van jeugddetentie. De stichting is eigenaar van een aantal gebouwen en heeft personeel in dienst. Ze bekostigt haar activiteiten met een jaarlijkse subsidie van het ministerie van Justitie. De Hoge Raad oordeelt dat de jaarlijkse bijdrage niet is belast met btw, omdat geen sprake is van verbruik. De subsidie is bedoeld ter financiering van de kosten die de stichting maakt om uit haar eigen doelstellingen voortvloeiende werkzaamheden te bekostigen.

Gemeentelijk sportbedrijf

In zijn arrest van 20 februari 2009, nr. 41.209, oordeelt de Hoge Raad dat de financiële bijdrage ter bekostiging van de exploitatie van een sportbedrijf wel is belast met btw. Een gemeente heeft de sector 'sport en recreatie' uitbesteed aan een vennootschap waarvan ze alle aandelen houdt. Deze vennootschap exploiteert de gemeentelijke sportvoorzieningen. Gemeente en vennootschap hebben een meerjarenovereenkomst en een prestatieovereenkomst 1999 gesloten. De gemeente heeft daartoe een subsidie van f 9.730.000 verstrekt. De Hoge Raad bevestigt dat, gelet op de gegeven omstandigheden, sprake is van dienstverlening. De vennootschap heeft met de gemeente een overeenkomst gesloten op grond waarvan ze gehouden was de sportaccommodaties te beheren en te exploiteren. En de gemeente was gehouden de overeengekomen bedragen te verstrekken.

Praktijk

Hierna beschrijf ik enkele relevante zaken voor de praktijk.

Gevolgen belastbaarheid subsidie

Als de subsidie is belast met btw, moet worden bekeken of daadwerkelijk btw moet worden voldaan en zo ja hoeveel, of dat een btw-vrijstelling geldt. De ontvanger van de subsidie moet een factuur uitreiken en een administratie bijhouden. Voor het moment waarop de factuur moet worden uitgereikt zijn de ontvangst van de subsidiegelden en het voltooiën van de werkzaamheden van belang. Andere vraag is of de subsidiegever recht heeft op teruggaaf, c.q. verrekening van btw of compensatie

van btw bij het BTW-compensatiefonds. Als de subsidie is belast met btw en een kostenpost vormt, kan de vraag ontstaan of ze met of zonder btw is verstrekt. De subsidiegever doet er verstandig aan om duidelijk aan te geven dat de btw voor rekening van de ontvanger van de subsidie komt.

Naamsvermelding

Soms verzoekt een subsidiegever expliciet om naamsvermelding. In een aantal gevallen heeft de Belastingdienst het standpunt ingenomen dat de ontvanger van de subsidie dan een dienst aan de subsidiegever heeft verleend. De dienst betreft een reclamedienst, waardoor een deel van de subsidie is belast met btw. De btw die de

ontvanger van de subsidie in rekening brengt, vormt een kostenpost voor de subsidiegever als deze geen btw kan terugvragen, c.q. verrekenen op de btw-aangifte of compenseren bij het BTW-compensatiefonds. Van dienstverlening is overigens geen sprake als de ontvanger van de subsidie aan de gever vraagt of hij diens naam als dank voor de bijdrage mag vermelden. In dat geval heeft de subsidiegever immers geen naamsvermelding bedongen.

Budgetsubsidie

In zijn notitie inzake heffing van btw en subsidieverstrekking d.d. 23 december 1994 geeft de staatssecretaris van Financiën aan dat budgetsubsidies die worden verstrekt aan ondernemers die van btw-heffing vrijgestelde prestaties verrichten, niet zijn belast met btw als de subsidie wordt aangewend voor genoemde btw-vrije prestaties. Dit betreft vooral subsidies aan instellingen in de gezondheidssector, sportorganisaties, onderwijsinstellingen en instellingen in de sociaal-culturele sector.

Ontwikkeling

Gemeenten privatiseren musea, schouwburgen en sportaccommodaties en verstrekken daarbij subsidies om de exploitatie te bekostigen. Soms neemt de Belastingdienst het standpunt in dat de subsidie is belast met

Budgetsubsidies aan ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, zijn niet belast met btw als de subsidie wordt aangewend voor genoemde prestaties



btw. De exploitant heeft dan volgens de Belastingdienst een dienst verleend, die bestaat uit het tegen vergoeding overnemen van de exploitatie van een museum, schouwburg of sportaccommodatie. De btw hoeft voor de gemeente geen kostenpost te zijn, omdat ze de btw kan compenseren bij het BTW-compensatiefonds. Mijns inziens is het standpunt van de Belastingdienst onjuist; de subsidie is geen vergoeding voor dienstverlening, maar dient om de exploitatie en de daarmee verband houdende verliezen te bekostigen.

Prijssubsidie

Het speelveld van subsidies kan worden verdeeld in prijssubsidies en de overige subsidies, zoals exploitatiesubsidie, budgetsubsidie, prestatiesubsidie, investeringsubsidie, projectsubsidie, doelsubsidie en waarderingsubsidie. Ter zake van prijssubsidies is wel een specifieke bepaling in de Europese regelgeving opgenomen. Subsidies die rechtstreeks verband houden met de prijs van de handeling, behoren tot de maatstaf van heffing. Bij een prijssubsidie wordt geen levering verricht en wordt geen dienst verleend aan een subsidieverstrekker. De subsidieverstrekker bekostigt een deel van de vergoeding (derdenbetaling) en de subsidie volgt dan ook het btw-regime van de prestatie die wordt gesubsidieerd. De prijssubsidie betreft in de praktijk de subsidie per kaartje aan de exploitant van een zwembad, theater, museum, openbaar vervoer of het lidmaatschap van een sportvereniging.

Office des Produits Wallons

Vaak wordt opgemerkt dat het verschil tussen een exploitatiesubsidie en een prijssubsidie flinterdun is. Immers, een exploitatiesubsidie heeft toch ook tot gevolg dat de prijs voor een goed of dienst omlaag gaat. In zijn arrest van 22 november 2001 in zaak C-184/00 (Office des Produits Wallons) heeft het Europese Hof duidelijk aangegeven wanneer sprake is van een prijssubsidie. Bij deze subsidievorm moet sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen de subsidie en het geleverde goed of de verleende dienst. Van zo'n rechtstreeks verband is sprake als de subsidiebijdrage ontstaat op het moment dat de prestatie wordt verleend en de kopers van het goed of de dienst daardoor een voordeel verkrijgen.

Recht op aftrek van btw

Regelmatig wordt de vraag gesteld of een subsidie invloed heeft op de omvang van het recht op teruggaaf, c.q. aftrek van btw. Uit het arrest van de Hoge Raad van 9 september 2008, nr. 39.859 in de btw-zaak over de Noord-Zuidlijn in Amsterdam kan worden afgeleid dat een subsidie niet van invloed is op het recht op aftrek van btw op investeringsgoederen. De Noord-Zuidlijn wordt nagenoeg geheel bekostigd met subsidie. Uit het arrest van de Hoge Raad van 11 mei 2012, nr. 11/02840 kan worden afgeleid dat het bekostigen van een activiteit met subsidies tot gevolg kan hebben dat ter zake van die activiteit geen recht op aftrek, c.q. teruggaaf van btw bestaat. In genoemd arrest ging het om

In het arrest Office des Produits Wallons heeft het Europese Hof duidelijk aangegeven wanneer sprake is van een prijssubsidie

een stichting die contractonderzoek en daarnaast zuiver wetenschappelijk onderzoek verzorgde. Het wetenschappelijk onderzoek werd bekostigd met subsidie. Tussen het contractonderzoek en het wetenschappelijk onderzoek bestond geen wederkerig verband; de economische en de gesubsidieerde activiteiten vormden niet één geheel. De btw op de kosten moest daarom worden gesplitst in een deel aftrekbaar, c.q. verrekenbaar op de btw-aangifte (economische activiteit) en een deel kostprijsverhogend (gesubsidieerde activiteit). In de praktijk ontstaat vaak de vraag hoe de btw op de kosten dan moet worden gesplitst. Splitsen op kosten die rechtstreeks zijn toe te rekenen aan de verschillende activiteiten, is relatief eenvoudig. Het aandachtspunt vormt de btw op algemene kosten. In zijn besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, geeft de staatssecretaris enige aanwijzingen. De verdeelsleutel kan op vele manieren worden bepaald, zoals aan de hand van opbrengsten, omzet en andere financiële opbrengsten. Een andere verdeelsleutel kan zijn die tussen kosten, uren van medewerkers of fte. Bij het verdelen van huisvestingskosten valt ook te denken aan vierkante meters of kubieke meters. In de praktijk zullen vaak afspraken met de Belastingdienst moeten worden gemaakt.

De verdeelsleutel voor het splitsen van de btw op kosten kan op vele manieren worden bepaald

Praktijk

Verrekening van huur en subsidie is een belangrijk aandachtspunt. Daarnaast kan in een aantal gevallen door het in de heffing trekken van subsidie een belastingvoordeel worden gerealiseerd.

Verrekening

Een gemeente heeft in 2006 een pand laten verbouwen tot een multifunctionele accommodatie. De btw op de verbouwingskosten is in aftrek gebracht. Na de verbouwing wordt het pand belast met btw verhuurd aan een exploitant. Deze ontvangt ook een bonus, c.q. een subsidie. Per saldo is de bonus in het eerste jaar van de huur

gelijk aan de huur. In de huurovereenkomsten wordt vastgelegd dat de huur in het eerste jaar wordt verrekend met de bonus. Volgens de Belastingdienst is per saldo geen huur betaald, zodat geen sprake kan zijn van een met btw belaste huur. In haar uitspraak van 31 maart 2010, nr. 10-00337, bevestigt Rechtbank Zeeland-West-Brabant het standpunt van de Belastingdienst, maar Hof Den Bosch komt in zijn uitspraak van 4 november 2011, nr. 10-00337, tot een ander oordeel. Niettemin blijft het verstandig om huur en subsidie strikt te scheiden.

Belastingvoordeel door dienstverlening

Onder voorwaarden kan een belastingvoordeel worden verkregen door een subsidie in de heffing van btw te betrekken. Een stichting kan voor een activiteit die volledig wordt gesubsidieerd en geen relatie heeft met andere economische activiteiten, geen btw op de kosten terugvragen, c.q. verrekenen op de btw-aangifte. De btw op de kosten vormt bij de ontvanger van de subsidie een kostenpost.

Als sprake is van dienstverlening, is de subsidie belast met btw. De btw op de kosten vormt geen kostenpost bij

de stichting. De ontvanger van de subsidie reikt een factuur met btw uit aan de subsidiegever. Voor de subsidiegever vormt de btw geen kostenpost als de subsidiegever de btw op de btw-aangifte kan terugvragen, c.q. verrekenen of compenseren bij het BTW-compensatiefonds. Bij het dienstverleningsmodel verdwijnt de btw op de kosten. De opzet om subsidie om te zetten in dienstverlening wordt vaak (door gemeenten) toegepast bij citymarketing, het verzorgen van dierenopvang, het organiseren van feesten en jaarmarkten en het verzorgen van binnenstadmanagement of het management van een industrieterrein.

Ten slotte

In deze bijdrage heb ik enige fiscale vraagstukken op het gebied van subsidies toegelicht. Uiteraard is sprake van een globale verkenning, waaruit in elk geval mag blijken dat de materie complex en beweeglijk is. <<<

PAO Belastingwetenschap (PAOB): Permanente educatie op wetenschappelijk topniveau

PAOB biedt u:
Cursussen op wetenschappelijk
topniveau

Samenwerkingsverband van
alle fiscale vakgroepen van de
Nederlandse universiteiten en
de VHMf

Geaccrediteerd door RB en NOB

Deelnemers en docenten afkomstig
van de universiteiten en advies-
kantoren, de rechtelijke macht
en de belastingdienst

**Bekijk het postacademische
cursusaanbod op: www.paob.nl**



Toekomstbestendig beroep

Penningmeester Annemarie Spa:

‘Die sluitende begroting zonder PM-posten komt er’

Voor penningmeester Annemarie Spa van het RB verloopt het jaar 2017 bepaald niet rimpelloos. Op de laatste ALV moest ze een tekort op de lopende begroting melden en kreeg ze de begroting voor het jaar erop niet goedgekeurd. Nog steeds heeft ze, met haar medebestuurleden, de handen vol aan het financieel en organisatorisch op de rails zetten van de ambitieuze plannen om het beroep van de RB toekomstbestendig te maken. We blikken met haar terug, en ook een beetje vooruit.

Eigenlijk was het bestuur best verrast over de gang van zaken tijdens de ALV van juni, vertelt Annemarie. ‘We hadden natuurlijk dat ambitieuze pakket maatregelen rond de kwaliteitsslag die we met het RB willen maken, en verwachtten dat dat wel de nodige discussie zou opleveren. Maar die kwam er nauwelijks, mogelijk ook omdat de angel eruit was: bestaande RBc’s mogen hun titel houden, al worden ze natuurlijk wel aangespoord en gefaciliteerd om deel te nemen aan het RB-doorstroomprogramma. Gevolg was dat het pakket er gladjes en ongeschonden doorheen kwam.’

Twee problemen

Maar toen kwamen de financiën ter sprake. En daar liep het op twee fronten spaak. Ten eerste moest Annemarie, zoveel was toen al zeker, een fors tekort op de lopende begroting melden. Het was de wet van Murphy: met het vertrek van de algemeen directeur, het (opnieuw) inhuren van een interim-directeur, de overgang naar een tweehoofdige directie en een groot aantal ziekten voor wie ook weer tijdelijk vervanging moest worden geregeld, sloeg de uitgaventeller op hol. En als je dan ook nog een budgetbegroting hebt, kan het uit de hand lopen. ‘Dat is ook de reden,’ zegt Annemarie,



‘waarom we overstappen op een taakstellende begroting: je hebt het maar te doen met wat er op de begroting voor de desbetreffende activiteit is uitgetrokken.’ Tweede probleem vormden de vele PM-posten op de begroting voor 2018 voor wat betreft de kosten van de kwaliteitsslag. Die stonden PM omdat het uitwerken van de maatregelen nog moest beginnen. Bovendien was het op dat moment nog niet zeker of het pakket zou worden aangenomen. Maar of het eerder gemelde verlies op de lopende begroting de leden nu extra

huiverig had gemaakt of niet, feit was dat ze al die PM-posten te veel van het goede vonden. Eind van het liedje is dat Annemarie komende januari een nieuwe begroting zal presenteren waarin uiteraard de PM-posten door harde cijfers zijn vervangen.

Wat kunnen we verwachten?

Op dit moment, we schrijven begin september, kan Annemarie alleen in grote lijnen schetsen hoe de begroting voor 2018 eruit komt te zien: ‘Allereerst is er het operationele deel, dat zal sluitend zijn. Daarnaast hebben we een begroting voor het toekomstbestendig beroep, zoals de plannen kortweg worden genoemd, en daarvoor putten we voor 2018 uit het eigen vermogen van de vereniging. De komende maanden moet duidelijk worden wat we concreet gaan doen en wat dat gaat kosten. Voor 2019 gaat de recente contributieverhoging naar alle waarschijnlijkheid een plus opleveren, waardoor ook de kosten voor het toekomstbestendig beroep binnen de normale begroting voor dat jaar kunnen vallen.’ Overigens komt niet alles voor rekening van de vereniging RB, ook de Stichting RB Opleidingen doet een (flinke) duit in het zakje. Haar reserves zullen worden aangesproken voor campagnes om RB te worden, voor het opzetten van de RB Academy en voor een ingrijpende herstructurering van de RB-opleidingen. Komende maanden worden er her en der knopen doorgehakt. In het decembernummer zal Annemarie daar zelf meer over vertellen.

Volg ook het dossier Toekomstbestendig beroep op RB-plaza

Kiezen voor de toekomst, werken aan kwaliteit

Bij het toekomstbestendig maken van het beroep van de RB gaat het om de volgende maatregelen:

- sinds 1 juli 2017 worden geen nieuwe leden meer ingeschreven in het RBc-register, met uitzondering van degenen die momenteel nog studeren voor RBc. Voor alle (aspirant) RBc-leden is er een speciaal RB-doorstroomprogramma;
- invoering van een nieuwe beroepsopleiding RB Academy,

waarvan men na afronding lid van het RB kan worden;

- een nadrukkelijke profilering van de RB als dé belastingadviseur voor het mkb. Hierbij kunnen ook kantoren zich laten erkennen als ‘RB-kantoor’;
- modernisering en upgrading van de eigen opleidingen van het RB;
- modernisering en upgrading van de permanente educatie.

Toekomstbestendig beroep

Vernieuwing RB-opleidingen: flexibel, eigentijds en learning on the job

Meer tijd- en plaatsafhankelijk onderwijs, een nog betere aansluiting op de mkb-beroepspraktijk en flexibel studeren naast het werk. De opleidingen van het RB worden vanaf september 2018 in een compleet nieuw jasje gestoken, met als doel aankomend belastingadviseurs toekomstbestendig te maken én te laten blijven. Vanaf september 2018 biedt het RB twee nieuwe opleidingen aan: RB College en RB Academy. Hoe gaan deze opleidingen er straks uitzien en wat kunnen aankomende studenten en werkgevers hiervan verwachten?

Tijd- en plaatsafhankelijk studeren

De huidige opleidingen kenden al het begrip 'blended learning': de combinatie van klassikale bijeenkomsten en online studeren. In 2018 gaat het RB daarin nog een stap verder. Vakken met het karakter van een hoorcollege worden zo veel mogelijk online aangeboden en afgesloten met een 'crashcollege'. Vakken waarin de leerstof ook in uiteenlopende praktijkcases moet worden toegepast, worden werkcolleges: klassikale bijeenkomsten waarin studenten echt actief met de stof aan de slag gaan.

Door het onderwijs deels online én flexibel aan te bieden en door onder andere een modulaire opbouw van de opleiding, kunnen studenten hun studieplan meer naar eigen inzicht uitstippelen. Examenmomenten worden verruimd, waardoor het mogelijk is de studieduur te verkorten.

Praktijkopdrachten

Zowel in het RB College als in de RB Academy maken studenten veel praktijkopdrachten die online kunnen worden besproken met medestudenten en docenten. Hiervoor wordt een compleet vernieuwde leeromgeving ingericht. Via een online dashboard, waarin de resultaten van de gemaakte opdrachten worden geregistreerd, zijn docenten beter in staat te monitoren waar knelpunten zitten. Aan de hand hiervan kunnen ze de klassikale bijeenkomsten beter inrichten en online maximaal inspelen op de individuele struikelblokken. De traditionele opleidingen veranderen hierdoor in eigentijds, interactief en tijd- en plaatsafhankelijk

onderwijs waar de student leert een zelfkritische houding te ontwikkelen.

Coaching

Uniek in het nieuwe opleidingsaanbod van het RB is coaching: online begeleiding door de docent en de verantwoordelijke studiebegeleider van het RB. Doordat de nieuwe opleidingen een grotere inspanningsverplichting van de studenten vragen, is het van essentieel belang dat studenten ook online het maximale uit de studie kunnen halen. De komende tijd gaat het RB ook andere vormen van coaching verkennen.

Aansluiting fiscale praktijk: learning on the job

Vanaf september 2018 is de RB Academy dé beroepsopleiding van het RB. Alleen na succesvolle afronding hiervan kunnen aankomend belastingadviseurs RB-lid worden. Het RB zoekt hierdoor nog meer aansluiting met het werkveld. Studenten vanuit het wo Fiscaal Recht en Fiscale

Economie volgen vakken in beroepsuitoefening en beroepsvaardigheden waarbij een directe brug wordt geslagen met de mkb-praktijk. Ook de fiscale verdiepingsvakken kennen een sterke link met het mkb. Kortom, de RB Academy kenmerkt zich door 'learning on the job'. Studenten met het diploma hbo Fiscaal Recht en Economie volgen eerst een verdiepingsjaar in de RB Academy, waarna ze instromen in het tweede jaar. Dit verdiepingsjaar sluit naadloos aan op de stof van het hbo.

RB-doorstroomprogramma

Ook het RB-doorstroomprogramma start in september 2018. Deze speciale en tijdelijke opleiding voor Register Belastingconsulenten is bedoeld om hen te stimuleren en te faciliteren om door te studeren tot Register Belastingadviseur. Ook dit programma wordt gekenmerkt door meer flexibiliteit, meer tijd- en plaatsafhankelijk studeren, meer examenmomenten en de mogelijkheid tot het afnemen van modules. Daarnaast ontvangen RBc-leden (op het moment dat het RB-doorstroomprogramma van start gaat) een korting op het opleidings- en examengeld.

Vrijstellingen

RBc-leden die in maart en september 2017 zijn gestart met de opleiding Register Belastingadviseur of daar in maart 2018 mee gaan starten, stromen vanaf september 2018 automatisch door in het RB-doorstroomprogramma. Voor de modules die binnen dit programma worden gegeven, is een vrijstelling mogelijk, mits het bijbehorende examen met een voldoende is afgerond. Dit geldt ook voor de modules uit het Permanente Educatieprogramma waar een certificaat voor is behaald.

Voor het RB-doorstroomprogramma gelden specifieke voorwaarden (zoals op tijd inschrijven!). Te vinden in het dossier RB-doorstroomprogramma op RB-plaza.



Eerste aanvrager Erkend RB-kantoor in het zonnetje gezet



Buro360 Adviseurs en Accountants uit Leeuwarden stuurde op 3 juli het allereerste aanvraagformulier in voor een 'Erkenning RB-kantoor'. Zelfs nog voordat het nieuwsbericht op RB-plaza was verschenen. Alle reden dus om af te reizen naar Leeuwarden om het kantoor in het spreekwoordelijke zonnetje te zetten. Voorzitter Wil Vennix feliciteerde de heer Hans van der Hoek AA RB en overhandigde een feestelijke bos bloemen en voor alle medewerkers een grote slagroomtaart. De heer Van der Hoek was zichtbaar verast en enigszins overrompeld door alle aandacht. *'Voor ons was het heel vanzelf-*

sprekend om de erkenning aan te vragen. Als kantoor wil je vertrouwen uitstralen naar je klanten en de markt. Het RB-logo staat voor kwaliteit en dat is wat wij onze klanten bieden. Klanten zijn hier toch gevoelig voor, dus wij gebruiken de logo's

van de NBA en het RB zeker in onze communicatie. Dat wij de eerste aanvragers waren is gewoon toeval', aldus de heer Van der Hoek.

Profilering naar de markt

Als Erkend RB-kantoor profileert u zich zichtbaar naar de markt. In 2018 kunt u aanhaken bij de campagne, die we momenteel aan het voorbereiden zijn. Zo werken we aan een toolkit waaruit u middelen kunt ontvangen voor uw praktijk. Denk aan banners die u kunt plaatsen op uw website en op social media, een folderserie (print of digitaal) over relevante thema's, het logo van het Register Belastingadviseurs en natuurlijk ook het logo van Erkend RB-kantoor. Verder gaan we meer content maken en verspreiden die geschikt is voor de mkb-ondernemer. Waarbij we uiteraard zo veel mogelijk inspelen op de actualiteit.

Ook Erkend RB-kantoor worden?

Volgt u het voorbeeld van Buro360? Op RB-plaza staat meer informatie over het Erkend RB-kantoor. Kijk onder 'Ledeninformatie' / 'Profilering/uitdragen lidmaatschap' en stuur het aanvraagformulier in. Aan de aanvraag zijn geen kosten verbonden. Heeft u wensen ten aanzien van ondersteuning middels een toolkit? Stuur uw ideeën naar communicatie@rb.nl.

Dossiers rond Prinsjesdag 2017 en Belastingplan 2018

Op RB-plaza leest u in het dossier *Prinsjesdag* en het dossier *Belastingplannen/wetscommentaren RB* alles over de plannen van het kabinet voor volgend jaar.

U vindt hier onder andere:

- alle Prinsjesdagstukken
- eerste reacties van Bureau Vaktechniek
- de RB-special Prinsjesdag
- het commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen op het Belastingplan 2017

> U volgt de dossiers door het aanvinken van uw interessegebieden bij de instellingen van uw Mijn RB-profiel



De onafhankelijkheid van de belastingadviseur

Tuchtrechtspraak bij het RB

Register Belastingadviseurs en -consulenten moeten vermijden dat hun vrijheid en onafhankelijkheid in de uitoefening van hun beroep in gevaar kunnen komen. Ook mogen zij geen werkzaamheden verrichten in strijd met hun onafhankelijkheid. Dit is de tweede bepaling van het Reglement Beroepsuitoefening van het RB. Maar wat wordt bedoeld met 'onafhankelijkheid' bij de beroepsuitoefening? En wanneer komen werkzaamheden daarmee in strijd?

In de toelichting bij artikel 2 van het reglement wordt een aantal voorbeelden gegeven. Een deel betreft de onafhankelijkheid tegenover klanten en degenen met wie beroepsmatig wordt samengewerkt. De adviseur moet bijvoorbeeld het recht hebben om een opdracht te kunnen weigeren, dan wel te kunnen uitvoeren volgens de eigen beroepsnormen, zowel op vakethisch als vaktechnisch gebied. En verder dient een adviseur die niet in dienstbetrekking werkt, vrij te zijn in de keuze van partners, mededirecteuren of medewerkers. De toelichting zegt dat het 'ongewenst' is wanneer een lid optreedt voor twee partijen die met elkaar in onderhandeling zijn. Mocht dat wel het geval zijn, dan is voorafgaande toestemming van beide klanten nodig. Toch ontstaat dan voortdurend het risico dat de belangen van een van beide klanten voorrang krijgen. Zodra een 'conflict of interest'

dreigt, zal de adviseur zo nodig zijn relatie met een van beiden (tijdelijk) moeten beëindigen. Anders komt men al snel in de gevaarzone.

Combinatie van functies

Zo liep het fout voor het RB-lid dat de jaarrekening van een ondernemer samenstelde en daarnaast bestuurslid was van een nauw gelieerde Steunstichting. In de jaarrekening van de ondernemer was diens rekening-courantvordering van circa € 26.000 omgeslagen in een r/c-schuld aan de stichting van ruim € 27.000 per einde boekjaar. De Raad van Tucht achtte vanwege de tegengestelde belangen de combinatie van functies 'hoogst ongewenst en onjuist' en kwam daarom tot een voorwaardelijke schorsing van drie maanden (zaak nr. 404-2014). De Raad van Beroep verzwaarde die schorsing vervolgens tot een onvoorwaardelijke. Het RB-lid kon

de mutaties met de rekening-courant niet goed verklaren; er waren onjuiste boekingen en verwarring over een fictieve vordering en een fictieve schuld. De Raad van Beroep oordeelde dat de adviseur de klager bewust had verarmd ten gunste van de stichting.

Sisser

Voor een RB-lid dat een bedrijfsoverdracht adviseerde tussen vennoten in een VOF die beiden klant van hem waren, liep het met een sisser af. Maar dat lag aan de bijzondere omstandigheden. De uittredende vennoot klaagde bij de Raad van Tucht dat hij niet onafhankelijk was begeleid, dat de onderneming te laag was gewaardeerd en dat de adviseur hem zou hebben ontraden een extern adviseur in te schakelen. De Raad overwoog dat de slechte financiële positie van de onderneming niet uitnodigde tot het maken van (veel) extra kosten. Hij maakte de adviseur wel het verwijt dat hij onvoldoende bewijsbaar heeft gehandeld. Maar de uittredende vennoot had zelf bevestigd dat de advisering door de adviseur al jarenlang mondeling gebeurde, omdat een schriftelijke advisering niet paste in de relatie. En er waren geen andere gegadigden voor de slecht renderende onderneming. De Raad van Tucht legde daarom geen maatregel op, net zomin als de Raad van Beroep (zaak nr. 411-2014).



Beroepsregels RB

In het Reglement Beroepsuitoefening van het RB staan diverse beroepsregels, waaraan RB-leden zich moeten houden. In het Verenigingsnieuws belichten we telkens één van deze beroepsregels. Ook komt daarbij aan bod hoe de Raad van Tucht en (eventueel) de Raad van Beroep deze regel uitleggen. De tuchtrechtspraak van het RB heeft als doel het weren en beteugelen van (1) misslagen van leden in de uitoefening van hun beroep, (2) inbreuken op de statuten, reglementen en besluiten van het RB en (3) aantasting van de eer en de waardigheid van het beroep (artikel 22, lid 3 van de statuten van het RB).

Even voorstellen: de specialistengroep btw

Al sinds 2010 komt de specialistengroep btw van het RB een aantal keren per jaar bijeen om actuele btw-onderwerpen te bespreken. Alle deelnemers zijn btw-specialist, een van de weinige, maar dan ook wel veruit de belangrijkste voorwaarde voor deelname. Veelal werken ze als zelfstandige of als adviseur bij middelgrote accountantskantoren. Momenteel bestaat de groep uit 30 deelnemers.

In de vergaderingen worden nieuwe jurisprudentie, besluiten en wetten op btw-gebied besproken en geanalyseerd. En eenmaal per jaar wordt de groep bijgepraat door een specialist op het gebied van douane en het formele recht. De komende periode wil de groep extra diepgang realiseren door uitgebreid in te gaan op een bijzondere situatie in plaats van alles te willen bespreken. De rondvraag doet het ook altijd goed: dan krijgt men de gelegenheid om bijvoorbeeld problemen met de Belastingdienst over een specifiek geval of twijfel over de uitleg van de wet aan de orde te stellen.

Specialisme onontbeerlijk

De indirecte belastingen zijn mede onder invloed van 'Brussel' voortdurend onderhevig aan veranderingen. Zonder specialisatie zijn die veranderingen niet meer bij te houden, zeker niet voor de fiscalist die zich primair bezighoudt met directe belastingen. De indirecte belastingen zijn zelfs zo veelomvattend dat ook daar terreinen zijn waar de ene btw-fiscalist meer van afweet dan de andere. Denk alleen maar aan zorg, onderwijs, subsidies en onroerende zaken.

Van en voor RB-leden

De specialistengroep verspreidt haar kennis op verschillende manieren naar de andere RB-leden. De Btw Update is daar een voorbeeld van. Ook levert de groep regelmatig input aan het RB voor commentaren op (nieuwe) wetten en nog te publiceren besluiten.

Dat komt de kwaliteit van de commentaren uiteraard ten goede. De afgelopen jaren heeft een afvaardiging van de specialistengroep regelmatig overleg gevoerd met de landelijke vakgroepcoördinatoren. Daarbij kwamen de eenheid van beleid en praktijkproblemen aan de orde. Helaas is het ministerie ermee gestopt; zeer betreurenswaardig, want het overleg was bijzonder nuttig.

Stel uw vragen

Eenvoudige btw-vragen kunnen RB-leden het beste stellen op RB-plaza. Daar zitten verschillende specialisten om ze te beantwoorden. Specifieke vragen over de uitleg van de wet in concrete situaties of het opzetten van modellen lenen zich echter wat minder voor dit forum. Voor zulke vragen kunnen leden het beste direct aankloppen bij een van de deelnemers aan de specialistengroep; op RB-plaza staan hun contactgegevens.

Toekomst

De komende jaren blijft de btw dankzij jurisprudentie en richtlijnaanpassingen volop in het fiscale nieuws staan. Denk aan de voucherrichtlijn en aan wijzigingen rond de internationale handel. De btw-specialistengroep is zich aan het beraden over de vraag hoe ze de RB-leden het beste van dienst kan zijn met die kwesties.

Bent u ook een btw-specialist en wilt u deelnemen aan de specialistengroep btw? Stuur dan een mail naar vaktechniek@rb.nl.

Voor in uw agenda: de Nieuwjaarsbijeenkomst 2018



Op vrijdag **19 januari 2018** organiseert het RB als vanouds de Nieuwjaarsbijeenkomst 2018. Daaraan voorafgaand wordt eerst nog een Buitengewone Algemene Ledenvergadering gehouden, alwaar een nieuwe begroting 2018 zal worden gepresenteerd. Voor de Nieuwjaarsbijeenkomst hebben we opnieuw enkele boeiende sprekers weten aan te trekken. Een prima gelegenheid om elkaar weer te ontmoeten en ook nog wat op te steken! Net als in voorgaande jaren vindt een en ander plaats in het NBC te Nieuwegein.

VRAAG

Korting graag!

De inkomensafhankelijke combinatiekorting zorgt in de praktijk regelmatig voor vragen, zowel op RB-plaza als in de helpdesk van Bureau Vaktechniek. Deze korting kan oplopen tot € 2778 (2017). Onder voorwaarden kunnen co-ouders deze korting zelfs allebei claimen. Hoe zit dat precies?

ANTWOORD

Iemand heeft recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting van art. 8.14a Wet IB 2001 als:

- hij een arbeidsinkomen heeft van meer dan € 4895 of recht heeft op de zelfstandigenaftrek;
- op zijn woonadres gedurende ten minste zes maanden een (pleeg)kind staat ingeschreven dat bij aanvang van het kalenderjaar nog geen 12 jaar is;
- hij in het kalenderjaar alleenstaande ouder of minstverdienende partner is.

Arbeidsinkomen of recht op zelfstandigenaftrek

Voor de heffingskortingen staat de definitie van arbeidsinkomen in art. 8.1 Wet IB 2001. Het is het gezamenlijke bedrag dat iemand uit tegenwoordige arbeid heeft genoten als winst uit onderneming, loon of resultaat uit een werkzaamheid. Niet als arbeidsinkomen kwalificeert daarom winst uit een medegerechtigdheid, pensioen-, bijstands-, WW- of Wajong-uitkering, partneralimentatie en dergelijke. Art. 8.1, lid 2 benoemt uitkeringen die in afwijking van de hoofdregel toch als arbeidsinkomen worden aangemerkt, zoals bij ziekte doorbetaald loon. Bestaat recht op zelfstandigenaftrek, dan geldt geen drempel voor het arbeidsinkomen.

(Pleeg)kind

Art. 2, lid 3, letter i AWR definieert het begrip kind voor de belastingwetten als een eigen kind, een stiefkind en een kind van de geregistreerde partner. Pleegkinderen vallen daar dus niet onder; daarvoor geldt wat de desbetreffende belastingwetten daar zelf over zeggen. Zo verstaat art. 1.4 Wet IB 2001 onder kind mede het pleegkind. Dat begrip is nader ingevuld in de jurisprudentie: een pleegkind is een kind van een ander dat als een eigen kind wordt opgevoed (opvoedingseis) en onderhouden (onderhoudseis). Wordt een pleegvergoeding ontvangen, dan is volgens de jurisprudentie niet voldaan aan de onderhoudseis. Een kind wordt niet als een eigen kind onderhouden als een substantiële bijdrage in de kosten van levensonderhoud wordt ontvangen van derden. Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam, ECLI:NL:GHAMS:2008:BG2729,

waarmee Hof Amsterdam, ECLI:NL:GHAMS:2004:AR2279, lijkt te zijn achterhaald.

Op hetzelfde adres ingeschreven

Het kind moet gedurende minimaal zes maanden op hetzelfde adres staan ingeschreven. Voor co-ouders is een uitzondering opgenomen in de Uitvoeringsregeling IB 2001: ook als het kind staat ingeschreven bij de andere co-ouder, wordt voldaan aan de inschrijvingseis als het kind doorgaans ten minste drie hele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft. Dat is gebaseerd op een arrest van de Hoge Raad, die daarmee bedoelt dat het kind in gelijke of vrijwel gelijke mate bij ieder van de ouders verblijft. Hieraan is voldaan als het kind gedurende de week minimaal drie dagen bij de ene co-ouder is en minimaal drie dagen bij de ander. Maar niet als het kind slechts gemiddeld drie dagen bij de ene co-ouder is, in de vorm van alleen de weekends en de vakanties (zie ECLI:NL:HR:2001:AD5044). Rechtbank Gelderland vindt overigens dat week op, week af, ook kwalificeert (ECLI:NL:RBGEL:2016:3164). Waar precies de grens ligt, is niet duidelijk.

Bij meerdere kinderen kunnen co-ouders uiteraard ook voldoen aan deze voorwaarde, als elke ouder een van de kinderen op zijn woonadres inschrijft.

Partnerschap eindigt in de loop van het jaar

In een kalenderjaar heeft alleen de minstverdienende partner recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Dat is ook het geval in het jaar van scheiden waarin gedurende een deel van het jaar sprake is van partnerschap. Als het kind langer dan een half jaar staat ingeschreven op het adres van degene met het hoogste arbeidsinkomen, kan dit resulteren in een situatie dat geen van beide ouders recht heeft op de korting. Hiervoor geldt echter een goedkeuring, zodat degene met het hoogste arbeidsinkomen toch recht heeft op de inkomensafhankelijke combinatiekorting, mits uiteraard aan de overige voorwaarden is voldaan (Besluit BLKB2011/1208M, 11 november 2011, Stcrt. 2011, nr. 20910).

In deze rubriek worden veelgestelde vragen op RB-plaza behandeld. Als RB-lid kunt u op RB-plaza discussiëren met andere leden over uw fiscale praktijk. Leden helpen leden. U bereikt RB-plaza door in te loggen op uw account. Daarnaast is er de helpdesk van Bureau Vaktechniek. Onze fiscalisten helpen u met name door collegiaal te overleggen, te 'klankborden' en eventueel door te verwijzen naar specialisten.

drs. Diana de Vries RB
Bureau Vaktechniek



Aanmaning: 'de veertiendagenbrief' (incasso 3)



Het RB heeft samen met Bol Juristen een databank met juridische modelovereenkomsten ontwikkeld, toegespitst op het privaatrecht. RB-leden kunnen de juridische modellen gebruiken in de fiscale adviespraktijk. In elk nummer van Het Register lichten we een model voor u toe of behandelen we een actualiteit of een voor uw adviespraktijk interessant aspect uit een model.

Duidelijkheid over aanvang veertiendagetermijn

Op 1 juli 2012 is de Wet normering van de vergoeding voor kosten ter verkrijging van voldoening buiten rechte (WIK) en het bijbehorende Besluit vergoeding voor buitengerechtelijke incassokosten (BIK) in werking getreden.¹ Deze incassowetgeving is dwingendrechtelijk van aard voor vorderingen op consumenten. Op grond van deze wet is in art. 6:96, lid 6 BW geregeld dat een consument eerst dient te worden aangemaand voordat hij incassokosten verschuldigd is. Hem dient een termijn van veertien dagen te worden geboden om alsnog de desbetreffende vordering te voldoen, zonder incassokosten verschuldigd te zijn. Volgens dezelfde bepaling vangt de veertiendagetermijn aan op de 'de dag na aanmaning'. Maar begint die termijn dan te lopen na *dagtekening*, *verzending* of *ontvangst* van de brief? In de rechtspraak werd hier verschillend mee omgegaan en dus heeft Rechtbank Midden-Nederland hierover prejudiciële vragen gesteld aan de Hoge Raad.² En die heeft daarop geantwoord dat de brief pas werking heeft als ze de schuldenaar, c.q. de consument heeft bereikt. De termijn vangt dus aan de dag na de dag waarop de consument de brief heeft ontvangen. Als de termijn niet of onjuist is gehanteerd, zijn de buitengerechtelijke incassokosten niet verschuldigd.

De maximale betaaltermijn

Een schuldenaar dient een redelijke termijn te krijgen om de factuur te betalen. Betaaltermijnen staan meestal vermeld in de algemene voorwaarden; voor consumenten wordt in de praktijk veelal een betaaltermijn van 14 dagen gehanteerd. De wetgeving voor maximale betaaltermijnen is per 1 juli jl. aangepast; uitgangspunt is nu een betaaltermijn van 30 dagen. Tot 1 juli jl. hadden partijen de mogelijkheid om deze termijn op te rekken. Dit leidde er in sommige gevallen toe dat termijnen, veelal tussen bedrijven onderling, werden opgerekt tot zelfs 120 dagen. Voorwaarde voor verlenging van de betaaltermijn was dat dit voor geen van de partijen nadelig was, maar vanuit commerciële overwegingen stemde de veelal 'kleinere' leverancier met tegenzin in met een door zijn grote afnemer bedongen onredelijk lange betalingstermijn. Een aantal mkb-leveranciers is hierdoor de afgelopen jaren in financiële problemen geraakt.

Per 1 juli 2017 is art. 6:119a BW aangepast. Is de schuldenaar een grote onderneming en is tussen partijen een betaaltermijn van langer dan 60 dagen overeengekomen, dan is deze afspraak nietig.³ Hebben partijen schriftelijk afspraken gemaakt over een langere termijn dan 60 dagen, dan wordt deze termijn op grond van de huidige wetgeving automatisch gewijzigd in eerdergenoemde wettelijke termijn van 30 dagen. Is de schuldenaar geen grote onderneming, dan is een betaaltermijn van langer dan 60 dagen alleen toegestaan als met objectieve redenen kan worden aangetoond dat dit voor geen van beide partijen nadelig is.

Oprachtbevestigingen, overeenkomsten en algemene voorwaarden moeten wellicht op dit punt worden aangepast. Voor overheidsinstellingen geldt overigens een maximale betaaltermijn van 30 dagen.

Kortom, geef de consument de volle veertien dagen om de vordering alsnog te voldoen. Vervang in de standaard aanmaningsbrief formuleringen als 'binnen veertien dagen na verzending' of 'binnen veertien dagen na heden' in formuleringen als 'binnen veertien dagen vanaf de dag nadat deze brief bij u is bezorgd' of 'binnen vijftien dagen nadat deze brief bij u is bezorgd'. Uiteraard kan ook een langere termijn worden gehanteerd. Wees voorts alert op contractuele afspraken over betaaltermijnen langer dan 60 dagen; treed hierover in overleg met de wederpartij en leg de nieuwe afspraak schriftelijk vast.



Door:
Mr. Kim Ibes-Stax
Bol Juristen

U vindt de juridische modellenbank op RB-plaza. Bij korte vragen over het gebruik van of de behoefte aan uitleg over de juridische modellen kunt u gratis gebruikmaken van de Juridische Helpdesk van Bol Juristen. Zij zijn bereikbaar per e-mail via juristen@boljuristen.nl of telefonisch op 088-1211211.

1. Zie ook Model onder de aandacht: Aanmaning ('14 dagen' brief), wijziging incassowetgeving per 1 juli 2012: een uitleg in vogelvlucht, Het Register 2012, nr. 4.
2. HR 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2704.
3. Zie art. 6:119a, lid 6 BW voor de bepaling van een grote onderneming.



Jong RB en Belastingdienst Jong (B/Jong) met elkaar in gesprek

De Belastingdienst komt regelmatig in het nieuws, zowel positief als negatief. Hoe gaan de inspecteurs anno 2017 om met toezicht? En hoe gaan wij hier als jonge belastingadviseurs mee om? Reden voor de RB Jongerencommissie om in gesprek te gaan met Belastingdienst Jong (B/Jong). In het kader daarvan vond op donderdag 31 augustus 2017 een gezamenlijke exclusieve en interactieve workshop plaats, waarbij het thema Toezicht centraal stond. Doel van deze bijeenkomst was vooral om het wederzijds begrip en compliance te bevorderen.

Tijdens het eerste deel van de workshop gingen prof. mr. Guido de Bont en mr. Annabel Vissers, beiden werkzaam bij De Bont Advocaten, nader in op wie nu welke plicht heeft, het fenomeen vooroverleg, boetes en waar welke grenzen liggen. Na de pauze beschreef Belastingdienstmedewerker John Piepers RA Emita op enthousiaste en ludieke wijze een aantal standpunten van de Belastingdienst.



Heb jij je al aangemeld voor het RB Jongerencongres 2017?

Op 9 november 2017 is het zover. Dan vindt de tweede editie van het RB Jongerencongres plaats. Dit jaar op de mooie locatie Strandzuid in Amsterdam. Diverse sprekers belichten het thema 'Ik adviseer, dus ik besta... (niet)' vanuit fiscaal oogpunt, de ondernemer en vanuit benodigde vaardigheden. Daarnaast is er genoeg tijd om andere jonge fiscalisten te ontmoeten.

Laat je inspireren door onze fantastische sprekers, vergroot je kennis en doe waardevolle contacten op. Deelname is gratis!

Kijk voor meer informatie op de website rb.nl/jongerencongres-2017.

Jong RB over 'Belastingstelsel 2020' - Eigentijdse visie op belastingstelsel

De RB Jongerencommissie zet zich in om politiek Nederland de helpende hand te bieden. Ons belastingstelsel is namelijk te complex. Om die reden is de commissie gestart met het maken van een visiedocument voor een nieuw belastingstelsel, waarin een vertaalslag wordt gemaakt naar onze fiscale toekomst. Dit doet ze samen met een grote groep Jong RB-leden en stakeholders, waaronder jongerenorganisaties van de wetgevende, uitvoerende en rechtsprekende macht. Volgens de young professionals is het tijd om een belastingstelsel te ontwerpen dat met zijn tijd meegaat. Minder fiscale regels en geen ongewenste scheefgroei en onbegrijpelijkheid.

Op 20 juni is de uitgangspuntennotitie aangeboden aan de politiek. De zomerperiode is gebruikt om het plan verder uit te werken. In oktober en november worden sparringsessies georganiseerd en in december wordt het plan geformaliseerd. Begin 2018 kan de politiek haar voordeel doen met het uitgewerkte visiedocument.

Wij zoeken jou! Kom jij ons helpen?

De RB Jongerencommissie behartigt de belangen van de Jong RB-leden. De Jongerencommissie biedt een platform waar jongeren hun mening kunnen uiten, brengt jonge leden bijeen om met en van elkaar te leren, levert een positieve bijdrage aan de toekomst en vervult tevens een adviesfunctie naar het RB-bestuur.

Ben jij tussen de 27 en 31 jaar oud? Wil jij je inzetten voor de jongeren binnen onze vereniging? Ben jij een organisatietalent, heb je oog voor verandering binnen de cultuur van ons beroep en wil je graag je mening uiten?

Stuur dan je CV en motivatie naar jongrb@rb.nl.

Masterclasses: verdieping exclusief voor RB-leden

Met ingang van dit najaar organiseert het RB masterclasses die exclusief toegankelijk zijn voor leden die ingeschreven staan in het RB-register. De Masterclasses kenmerken zich door kleinere groepen, veel interactie en de verdieping die wordt aangebracht in de specifieke onderwerpen. In november en december kunt u de volgende Masterclasses volgen via het Permanente Educatieprogramma van het RB.

Masterclass Btw en subsidies

Na het volgen van de Masterclass Btw en subsidies weet u wanneer een subsidie belast kan zijn voor de btw-heffing en kunt u de gevolgen van belastbaarheid in kaart brengen. U begrijpt hoe het btw-aftrekrecht mogelijk wijzigt als een ondernemer een subsidie ontvangt.

Masterclass Fusies en splitsingen

Na afloop weet u de fiscale ins and outs van de diverse herstructureringsvormen en bent u beter in staat te beoordelen of sprake is van ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Daarnaast kunt u een afgewogen keuze maken tussen reorganisaties binnen of buiten een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting.

Masterclass De liquidatieverliesregeling in de deelnemingsvrijstelling

Door het volgen van deze Masterclass verbreedt en verdiept u uw kennis over de liquidatieverliesregeling en kunt u de regeling praktisch toepassen in de praktijk.

Masterclass Onzakelijke leningen

U krijgt een beter begrip van het leerstuk van de onzakelijke lening, u bent in staat om onzakelijke leningen zo mogelijk te vermijden en u kunt in geschillen met de Belastingdienst over onzakelijke leningen beter verweer voeren.

Bekijk voor meer informatie over de verschillende masterclasses het cursusprogramma op RB-plaza.

Dividendbelasting – verdieping

De dividendbelasting is een voorheffing op de inkomsten- en de vennootschapsbelasting. Ze is de afgelopen jaren erg veranderd onder invloed van het Europese recht. Laat u snel en gemakkelijk inlichten over de recente wijzigingen. Tijdens deze cursus wordt de dividendbelasting grondig behandeld en bent u weer helemaal op de hoogte.

Onderwerpen cursus

- Verschillende opbrengstcategorieën: formele en verkapte uitdelingen van winst, vergoedingen 10-1-d, teruggaaf gestort kapitaal, liquidatie-uitkeringen, niet in geld genoten opbrengsten, giften in de Vpb;
- gestort kapitaal, met specifieke aandacht voor gestort kapitaal na herstructurering (3a);
- verschil in behandeling van voordelen voor de IB en voor de DB, als gevolg van verschil in verkrijgingsprijs en gestort kapitaal;
- inhoudingsvrijstellingen;
- tijdstip terbeschikkingstelling;
- teruggaaf voor niet-ingezetenen.

Geef uw mening

RB Opleidingen gaat meer gebruikmaken van e-learning binnen de nieuwe opleidingen. Flipping the classroom, blended learning en coaching zijn kenmerken van de nieuwe manier waarop het onderwijs wordt aangeboden. Tijd- en plaatsonafhankelijk studeren en flexibiliteit voor de student is daarbij het sleutelwoord. Maar wat vindt u van de digitalisering van het onderwijs? Wat verwacht u ervan? We gaan een poll plaatsen op RB-plaza waar u uw mening kunt geven. De resultaten uit de poll neemt het RB mee in de ontwikkeling van de nieuwe opleidingen.

Geslaagd!

15 september was het feest in Slot Zeist. RB Opleidingen mocht weer een groot aantal geslaagden feliciteren met het behalen van hun diploma. Aantal geslaagden per opleiding:

- Register Belastingconsulent 58
- Agro Register Belastingconsulent 3
- Agro Register Belastingadviseur 1
- Register Belastingadviseur 44
- AA/RA Register Belastingaccountant 29
- AA/RA Register Belastingadviseur 43
- Master Belastingadviseur 2



Boeken

Geruisloze terugkeer uit de B.V.**Auteurs:** mr. L.J.A. Pieterse en mr. R.O. IJsselmuiden**Uitgever:** Wolters Kluwer**ISBN:** 9789013143218**Prijs:** € 62,50

Praktisch nut	8
Wetenschappelijk niveau	5
Actualiteit	6
Leesbaarheid	8
Presentatie	7
Prijs-kwaliteitverhouding	8
Bedoeld voor de belastingadviseur die meer wil weten over de geruisloze terugkeer	



In de serie FED fiscale brochures is een derde druk verschenen van het onderwerp 'geruisloze terugkeer uit de B.V.' Hoewel deze regeling al sinds 2001 in de Wet IB/Vpb is opgenomen, wordt er in de praktijk naar schatting slechts honderd tot tweehonderd keer per jaar een beroep op gedaan. De schrijvers denken dat dit komt doordat de regeling als tamelijk ingewikkeld kan worden getypeerd en dat er vaak ook minder complexe alternatieven bestaan om de bv de rug toe te keren. De schrijvers gaan in dit boek ook in kort bestek in op deze alternatieven voor een geruisloze terugkeer uit de bv.

Het boek is bedoeld om de belastingadviseur met behulp van praktijkvoorbeelden te laten zien hoe de geruisloze terugkeer in de praktijk wordt toegepast. Onderwerpen als de terugkeerreserve, het overgangstijdstip en de in acht te nemen formaliteiten en wettelijke vereisten komen daarbij aan bod.

De schrijvers slagen erin om met behulp van vele praktijkvoorbeelden de complexe regels begrijpelijk te maken en te laten zien welke stappen moeten worden gezet. Zolang de wetgever dezelfde winstbron, afhankelijk van de rechtsvorm van de onderneming, fiscaal verschillend behandelt, zal het fenomeen geruisloze terugkeer – en daarmee ook dit boek – een welkome plaats innemen in het arsenaal van de RB-adviseur.

*Door: mr. Sandra Sennema RB en
mr. drs. Martin Klomp RB*

Eindoordeel: ■ ■ ■ ■ ■

De onzakelijke lening (Fiscaal Actueel)**Auteur:** prof. dr. mr. P.G.H. Albert**Uitgever:** Wolters Kluwer**ISBN:** 9789013144482**Prijs:** € 47,50

Praktisch nut	7
Wetenschappelijk niveau	9
Actualiteit	8
Leesbaarheid	7
Presentatie	7
Prijs-kwaliteitverhouding	7
Bedoeld voor	generalist



Er zal de afgelopen jaren geen onderwerp zijn geweest dat zo vaak heeft gediend als inzet voor een procedure en dat zoveel tongen heeft losgemaakt in de fiscale vakliteratuur als de onzakelijke lening. Weer een boek daarover zal dan wel verspilde moeite zijn, is een voor de hand liggend vooroordeel.

Voor wie de ontwikkelingen van dit leerstuk de afgelopen jaren min of meer op de voet heeft gevolgd, biedt het boek inderdaad inhoudelijk weinig verrassingen. Handig is hoogstens het chronologische overzicht met van belang zijnde jurisprudentie, inclusief korte toelichting, maar dat is inmiddels alweer incompleet.

Het boek behandelt het leerstuk van voor tot achter. Wanneer is er sprake van een lening? En wanneer van een onzakelijke lening? Hoe moet dat worden beoordeeld? Wat zijn de gevolgen van een onzakelijke lening voor de rente? Wat gebeurt er bij kwijtschelding en liquidatie? En hoe zit het in de tbs-sfeer? Alles is doorspekt met relevante passages uit de jurisprudentie. Enerzijds voegt dat zeker iets toe, anderzijds leest het daardoor ook wel moeizaam. Uit andere publicaties weten we dat de auteur een voorstander is van het

door de Hoge Raad ontwikkelde leerstuk van de onzakelijke lening. Dat steekt hij in dit boek ook niet onder stoelen of banken. De meningen van andere auteurs worden weliswaar kort aangehaald (en weerlegd), maar het boek geeft wel een iets eenzijdig beeld.

Kortom, de doorgewinterde fiscalist zal niet veel missen als dit boek ontbreekt in zijn boekenkast. Voor anderen biedt het een mooi inkijkje in het leerstuk, maar voor een volledige doorgronding ervan is wel meer onderzoek nodig.

*Door: mr. Berrie van der Velden AA RB en
mr. Sebastian van Wijk RB*

Eindoordeel: ■ ■ ■

In de boekenrubriek geven ervaren vakmensen op persoonlijke titel hun mening over recent verschenen (fiscale) boeken:

- Twee beoordelaars recenseren een boek.
- Zij kennen cijfers toe voor bijvoorbeeld leesbaarheid, actualiteit en niveau.

De recensenten geven een eindoordeel:

Aanrader	■ ■ ■ ■ ■
Goed	■ ■ ■ ■
Redelijk	■ ■ ■
Matig	■ ■
Afrader	■

Werk sneller en nauwkeuriger met alles-in-één aangiftesoftware

KBP Online helpt u én uw klant

www.kbpaangiftesoftware.nl

KBP Online is het voordeligste aangiftepakket in de cloud, waarmee u vanaf één plek snel en nauwkeurig ál uw aangiftes doet. Laad automatisch alle klantgegevens in uw aangiftes door een directe koppeling met o.a. Twinfield, Exact en Pinkweb Client Online. KBP communiceert één-op-één met de Belastingdienst en de KvK. En dankzij de intuïtieve navigatie schakelt u snel tussen verschillende aangiftejaren, fiscale partners en gegevens van klanten.

HET GEMAK VAN KBP ONLINE:

- Alle aangiftes vanaf één plek: IB, Vpb, VIA, VA, btw en toeslagen
- Automatisch jaarrekeningen opstellen en deponeren bij de KvK
- Al uw rapporten, brieven en overzichten snel bij de hand en opgemaakt in uw huisstijl
- Directe toegang tot fiscale vakliteratuur van Wolters Kluwer

Vraag de gratis demo aan op
www.kbpaangiftesoftware.nl

Meer informatie? Bel 0570 – 673444.



“Een eigen bedrijf
geeft me genoeg
te doen.”

Elisa Salentijn,
ES Communicatie

“Mijn financieel
advies geeft
haar rust.”

Hans Bosch, RB

De RB
Daar begint
elk fiscaal
antwoord
mee

Voor uzelf beginnen is een sprong in het diepe. Maar wat gebeurt er als de opdrachten even opdrogen? Hoeveel moet u eigenlijk verdienen om te kunnen leven zoals u wilt? En hoe lang moet u doorwerken? Met zijn vakmanschap, ervaring en up-to-date kennis van de fiscale spelregels, geeft de RB u inzicht in uw financiële toekomst. **Vind uw RB op rb.nl**