

# HET Register

Vakblad van het Register Belastingadviseurs

REGISTER ■

BELASTING ■

oktober 2020 | nummer 5

ADVISEURS ■



## Thuiswerken en de gevolgen voor de loonheffingen

Niels Smetsers, auteur van 'De Nederlandse rullingpraktijk':

'Transparantie draagt bij aan een toekomstbestendige rullingpraktijk'

Turboliquidatie op de schop?

Fiscale aspecten bij echtscheiding

A woman with long dark hair, wearing a teal dress, stands with her arms crossed in a modern office environment. In the background, other people are seated at tables, and the lighting is bright and professional.

## Tijd voor een nieuwe uitdaging?

The Resource bemiddelt al ruim 20 jaar fiscale interim opdrachten als vaste functies in zowel het bedrijfsleven en de advieswereld. We weten waar we over praten en sparren graag met je over de stappen die je kunt zetten om jouw carrièrepad vorm te geven!

Geïnteresseerd in een kennismakingsgesprek? Neem contact met ons op. Voor onze vacatures zie: [theresource.nl](https://theresource.nl)

**Contact**

[rogier.ploeger@theresource.nl](mailto:rogier.ploeger@theresource.nl)

+31 (0)6 1884 1557



## Colofon

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

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

Redactieraad  
Mr. S.F.J.J. (Sylvester) Schenk RB (hoofd-redacteur)  
Prof. mr. 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  
Mr. Sandra van den Nieuwenhof  
[www.sandravandennieuwenhof.nl](http://www.sandravandennieuwenhof.nl)  
E-mail: [contact@sandravandennieuwenhof.nl](mailto:contact@sandravandennieuwenhof.nl)

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

Rubriek Jurisprudentie en Wetgeving  
Fiscaal up to Date, Dordrecht

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

Elfde 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 2020/nr.

REGISTER ■  
BELASTING ■  
ADVISEURS ■



[www.rb.nl/het-register](http://www.rb.nl/het-register)



# DE Inhoud

## 8 Thuiswerken en de gevolgen voor de loonheffingen

Jacques Raaijmakers

## 14 'Transparantie draagt bij aan een toekomstbestendige rullingpraktijk'

Het Interview

### Redactiecolum - Een ANBI en de VOG

Prof. mr. Guido de Bont

■ 5

### Kort & Bondig

■ 6

### Thuiswerken en de gevolgen voor de loonheffingen

Jacques Raaijmakers

■ 8

### Gastcolumn - Loon naar werken

Daniël van Meijgaarden MSc RB

■ 13

### Niels Smetsers, auteur van 'De Nederlandse rullingpraktijk': 'Transparantie draagt bij aan een toekomstbestendige rullingpraktijk'

Het Interview

■ 14

### Het cumulatief cascadestelsel

Mr. drs. Fons Overwater RB

■ 19

### De turboliquidatie op de schop?

Mr. Carole Perraud

■ 20

### Jurisprudentie en wetgeving

■ 25

### Verjaring en verval van civielrechtelijke aansprakelijkheid bij fiscaal-juridisch advies

Mr. Henk Bugter en mr. Toon Nefkens RB

■ 30

### Fiscale aspecten bij echtscheiding

Drs. Rianne Kavelaars-Niekoop FM RBB

■ 35

### Biertje?

Het Kantoor

■ 40

### Het Verenigingsnieuws

■ 45

# Slim verzekeren?

Beroepsaansprakelijkheidsverzekering voor de RB belastingadviseur.



## Voor wie bestemd?

De verzekering is ontwikkeld voor de register belastingadviseur. RB-leden profiteren van een aantrekkelijke premie en bovendien een jaar gratis inloop-dekking. Nevenwerkzaamheden kunt u (vaak kosteloos) meeverzekeren. Denk aan dekking voor juridisch advies (voorwaarde WO Rechten). Neem contact op voor andere bijzondere werkzaamheden.

## Efficiente combinatie.

De verzekering is een slimme combinatie van beroeps- en bedrijfsaansprakelijkheid. De beroepsaansprakelijkheidsverzekering biedt dekking voor financiële schade die uw opdrachtgever loopt door een fout in uw advisering. De bedrijfsaansprakelijkheidsverzekering (AVB) biedt dekking voor materiële en letselschade aan derden.



Stel uw verzekering samen en bereken uw premie op [www.rb.covermij.nl](http://www.rb.covermij.nl)

**cover rb** 010 - 333 1151 rb@covermij.nl

Covermij BV werkt met een team van specialisten in beroepsaansprakelijkheid gericht op specifieke beroepsgroepen.



## duijd fiscalisten



*Het fiscale adviesbureau waar wij met passie voor het vak werken. Vanuit de Betuwe bieden wij ondernemers, accountants, boekhouders, belastingadviseurs en ieder ander gewiekste fiscale oplossingen. Wij delen enthousiast onze kennis en ervaring*

Hard werken, lachen, doorzetten, ontspannen en genieten van het behaalde resultaat. Dat kenmerkt jou en jouw collega's bij Duijd fiscalisten.

Ben jij een ervaren belastingadviseur? Word dan onderdeel van ons team! Wij zijn vakmensen die iedere dag weer genieten van het creëren van mogelijkheden.

Een bureau dat bekend staat om kwaliteit, vindingrijkheid en duidelijkheid in communicatie. Wij zijn kritisch, soms eigenwijs, maar voor onze relaties een loyale, betrouwbare partner.

**Werkenbijduijd.nl**

[Duijdfiscalisten.nl](http://Duijdfiscalisten.nl)

Jouw nieuwe baan!

nieuwsgierig?

# Een ANBI en de VOG

Een inspecteur had aanvankelijk één taak: belasting heffen. Het takenpakket is inmiddels flink uitgebreid, zoals treffend blijkt uit de voorgestelde wijziging in de ANBI-wetgeving. Er kan slechts sprake zijn van een ANBI als de instelling het algemeen nut beoogt. Is daarvan geen sprake, dan kan de inspecteur de ANBI-status bij een voor bezwaar vatbare beschikking intrekken. De huidige wetgeving kent reeds een integriteitstoets. In de Fiscale verzamelwet 2021 wordt thans een aanscherping van deze toets voorgesteld.

Dat is opmerkelijk omdat in de memorie van toelichting wordt vastgesteld dat er op basis van de huidige integriteitstoets nog nooit een ANBI-status is ingetrokken. De staatssecretaris benadrukt dat de bestaande integriteitstoets strikte voorwaarden kent waarbij de onherroepelijke veroordeling door de rechter vooropstaat. De redenering lijkt te zijn dat de huidige toets te zwaar is en de bedoeling is thans om de inspecteur “bij gerede twijfel over de integriteit (...) van de bestuurders (...) meer handelingsperspectief te bieden”. Het idee is nu om dat criterium in de wet op te nemen. Als dit voorstel het haalt, zal de ANBI-status sneuvelen als de inspecteur gerede twijfel heeft over de integriteit en de instelling op verzoek van de inspecteur, ten aanzien van de instelling of van één van haar bestuurders, geen verklaring omtrent het gedrag (VOG) kan overleggen. Screeningsautoriteit Justis beslist namens de minister voor Rechtsbescherming op een VOG-verzoek en doet daarbij onderzoek naar het justitiële verleden, dat bestaat uit “veroordelingen, transacties, lopende strafzaken en septs”. Tegen het besluit tot het al dan niet toekennen van een VOG kunnen vanzelfsprekend rechtsmiddelen worden aangewend, maar daarmee is veel tijd gemoeid. Als de VOG echter “niet binnen de door de inspecteur gestelde termijn wordt overgelegd” eindigt de ANBI-status. De bestuurder en instelling worden ‘vermalen’ door verschillende niet op elkaar aansluitende wetten. De beoogde wetswijziging past in een trend waarbij macht wordt verschoven van de rechter naar het bestuur, waarbij de trias politica onder druk komt te staan.

In het huidige regime worden in de ANBI-wetgeving consequenties verbonden aan een onherroepelijke veroordeling. Na de beoogde wetswijziging kan een lopende strafzaak of zelfs een sepot het einde van de ANBI-status betekenen. Er is geen rechter die heeft geoordeeld over de lopende strafzaak of het sepot. De belastingrechter toetst de daadwerkelijke integriteit niet, maar verwordt tot een ‘vinker’. Als er sprake is van gerede twijfel bij de inspecteur en een VOG wordt niet overgelegd, dan kan de belastingrechter niet anders dan de intrekking van de ANBI-status bekrachtigen. Daar komt nog bij dat de integriteitstoets aanvankelijk slechts zag op de vraag of de bestuurder onherroepelijk was veroordeeld tot het aanzetten tot haat of (gebruik van) geweld. Na de beoogde ‘coup’ ten behoeve van het bestuur zal dus een sepot in verband met een verdenking van fraude al kunnen leiden tot het einde van de ANBI. Niet alleen wordt de integriteit bepaald door een breder palet aan verdenkingen, maar ook is een onherroepelijke veroordeling dus niet meer nodig na codificatie van het wetsvoorstel. Een echte inhoudelijke noodzaak tot het verscherpen van de toets wordt niet aangevoerd. Het aanpakken van criminaliteit vindt tegenwoordig niet alleen meer plaats door het opstarten van strafzaken. Al bij een verdenking kunnen de consequenties daarvan tot onherstelbare schade leiden. Banken zeggen bij een verdenking vaak de relatie op en eisen het krediet terug. Aanbestedingen blijken niet meer mogelijk en ook verzekeraars weigeren hun diensten. Deze pariarisering wordt nu doorgetrokken naar de ANBI-wetgeving. Wellicht dat dit kan worden gebilijkt als de drempel om iemand als een verdachte aan te merken erg hoog zou zijn. Het tegendeel is echter waar.

## **Prof. mr. Guido de Bont**

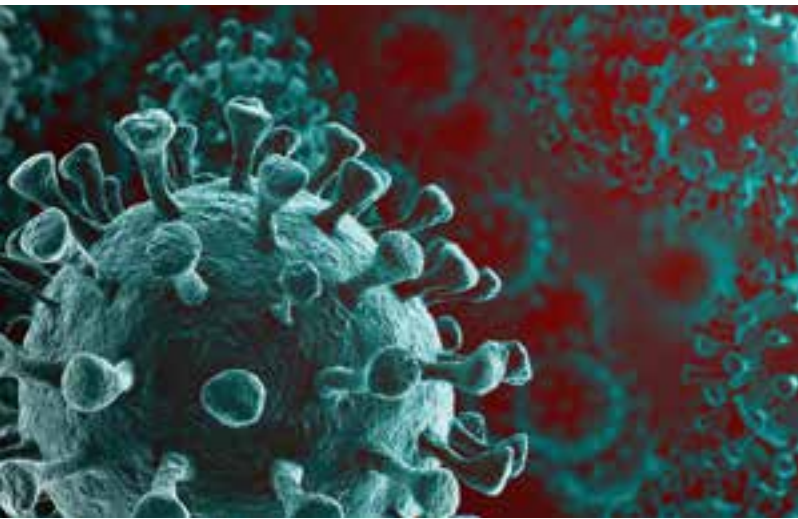
*Hoogleraar formeel belastingrecht aan de Erasmus Universiteit,  
advocaat bij De Bont Advocaten en lid van de redactieraad van Het Register*



# Kort & Bondig

## Sociaal pakket geeft mensen zekerheid dat ze geholpen worden

Door het coronavirus verdwijnt of verschuift werk. Tegelijkertijd ontstaat er ook nieuw werk. Het kabinet wil de mensen die nu in onzekerheid verkeren de zekerheid geven dat ze aanspraak kunnen maken op passende begeleiding bij het zoeken naar nieuw werk en inkomen. Kabinet, werkgeversorganisaties, werknemersorganisaties, UWV, gemeenten en scholen gaan hiervoor intensief samenwerken. En waar dat nodig is achter één loket. De inzet is dat mensen direct van de ene baan naar de andere gaan zonder in een uitkering terecht te komen.



Dit schrijven minister Koolmees en staatssecretaris Van 't Wout van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aan de Tweede Kamer. Het coronavirus heeft een grote impact op de economie. Eind augustus heeft het kabinet een steun- en herstellepakket naar de Tweede Kamer gestuurd, om banen te beschermen en tegelijkertijd mensen te helpen zich aan te passen aan de veranderde economie. Het kabinet verlengt de steunmaatregelen zoals de NOW-subsidie voor werkgevers en de Tozo voor zelfstandigen met negen maanden, investeert in nieuwe banen, en trekt daarnaast 1,4 miljard euro uit voor een sociaal pakket. Dit laatste onderdeel is de afgelopen weken uitgewerkt in overleg met vakbonden, werkgeversorganisaties, gemeenten en UWV.

Doel is dat mensen, waar het kan, direct naar nieuw werk gaan en dat zij daarbij waar nodig gericht geholpen worden. Het kabinet deelt deze Kamerbrede wens uit de motie Asscher. Bijvoorbeeld bij een grootschalige reorganisatie kunnen werkgevers en vakbonden hierover afspraken maken. Maar ook als iemand zich voor een WW-uitkering meldt bij UWV of een aanvraag doet voor een bijstandsuitkering bij de gemeente: bij het eerste contact wordt direct gekeken wat iemand nodig heeft om weer snel richting werk te gaan. Het sociaal pakket versterkt bestaande dienstverlening van UWV en gemeenten en breidt de steun aan werkzoekenden uit.

■ *Nieuwsbericht, ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, 23 september 2020*

## Belastingplan 2021: beter, eerlijker en duurzamer uit de crisis

**In het pakket Belastingplan 2021 staan extra maatregelen om economische groei in deze coronacrisis te stimuleren. Tegelijkertijd biedt het kabinet ook perspectief voor de periode daarna. Het kabinet gaat door met hervormingen, met maatregelen voor een beter, eerlijker en groener belastingstelsel. Dit staat in het pakket Belastingplan 2021.**

Staatssecretaris Hans Vijlbrief van Financiën: "Juist in een crisis is het belangrijk de blik op de toekomst vast te houden. Daarom nemen we met dit Belastingplan maatregelen voor nu én voor later, zodat we met een eerlijker en groener belastingstelsel uit de crisis komen. Multinationals gaan bijvoorbeeld een eerlijker aandeel belasting betalen. Voor kleine bedrijven met weinig winst verlagen we de tarieven. We verbeteren de toegang voor starters tot de woningmarkt en het aantal kleine spaarders en beleggers dat straks belasting over vermogen betaalt daalt met bijna 1 miljoen mensen. Ook vergroenen we de belastingen met een CO2-heffing, waarmee we bedrijven in de industrie stimuleren de CO2-uitstoot te verminderen."

■ *Nieuwsbericht ministerie van Financiën, 15 september 2020*



## FIOD viert 75-jarig bestaan

**De Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst van de Belastingdienst, de FIOD, bestaat dit weekend 75 jaar. Trends en thema's op het gebied van smokkel, zwarhandel en belastingontduiking veranderen voortdurend. Maar de taak van de FIOD is al die jaren hetzelfde gebleven: het opsporen en vervolgen van zwart verdiend inkomen en vermogen.**

De oprichting van de FIOD was onderdeel van het economisch herstelplan van de toenmalige minister van Financiën Piet Lieftinck. Met 5 bakelieten telefoons, een geleende typemachine en 2 dienstauto's, in bruikleen van het leger, gingen 6 medewerkers en 1 secretaresse op 20 september 1945 aan de slag. Hun opdracht: het opsporen van zwart verdiend inkomen en vermogen uit de Tweede Wereldoorlog.

### Veranderende trends

De afgelopen 75 jaar veranderen de trends en thema's in de wereld van smokkel, zwarhandel en belastingontduiking. Zo was er net na de oorlog veel vraag naar luxe goederen, zoals nylonkousen. Deze kousen werden ons land in gesmokkeld. In de jaren vijftig startte de FIOD de jacht op illegale drankstokerijen die accijnzen ontdoken. En in de eerste helft van de jaren zestig woedde er een felle oorlog tussen douanerecherche en smokkelaars. Deze smokkelaars verkochten Nederlandse boter tegen woekerprijzen in België.

De decennia daarna werd de handel in hasj, opium, tabak en olie steeds belangrijker. Piraterij, zoals merkvervalsing, radio- en tv-zenders die uitzonden zonder zendlicenties, en het illegaal kopiëren, of later, downloaden van film en muziek, waren tekenend voor de jaren 80 en 90. In dit decennium is cybercrime actueel.

### Taak en middelen

De middelen van de FIOD zijn sinds de oprichting flink uitgebreid en het personeelsbestand is gegroeid, van 6 in 1945 naar 1.600

medewerkers nu. Maar de opdracht van de FIOD is in al die jaren onveranderd gebleven. Nog steeds werkt de dienst aan een (financieel) veilig Nederland. De FIOD richt zich daarbij op het bestrijden van fiscale en financiële fraude. Opsporen met effect. Steeds meer en vaker met partners, het bundelen van kennis en kunde. Samen met Belastingdienst, Douane maar ook andere toezichthouders als bijvoorbeeld AFM, DNB en intensievere samenwerking met andere opsporingsdiensten in Nederland en internationaal. Om echt effect te hebben gaan we krachten bundelen: samen staan we sterk. We gaan voor een financieel veilig en integer Nederland.

■ *Nieuwsbericht Belastingdienst, 21 september 2020*



## Register Belastingadviseurs: eerste reactie op Belastingplan 2021

### Welke belangrijke highlights constateren wij?

■ De zelfstandigenaftrek wordt per 1 januari 2021 afgebouwd tot uiteindelijk € 3.240 in 2036, in plaats van het voorgenomen bedrag van € 5.000 in 2028. Deze afbouw is wat ons betreft weer een stap dicht naar een rechtsvormneutrale mkb-winstbelasting. Het maakt in zo'n systeem voor de effectieve belastingdruk niet uit of een onderneming wordt gedreven als IB-onderneming of in de bv. Alle winst wordt op dezelfde manier en tegen hetzelfde belastingtarief belast. Dat tarief kan laag zijn, als je het combineert met de afschaffing van de ver-

schillende aftrekposten voor ondernemers, waaronder de zelfstandigenaftrek. Oftewel: een eenvoudige en toekomstbestendige winstbelasting.

■ De voorgenomen verlaging van het toptarief in de vennootschapsbelasting wordt in het Belastingplan 2021 teruggedraaid. Dit tarief blijft hierdoor 25%. De verlaging van het 'mkb-tarief' naar 15% vindt wel doorgang. Dit percentage geldt vanaf 1 januari 2021 voor ondernemingen met een belastbaar bedrag tot € 245.000 en vanaf 1 januari 2022 voor ondernemingen met een belastbaar bedrag tot € 395.000. Dit is bijna een verdubbeling in vergelij-

king met de huidige schijfgrens van € 200.000. Deze maatregel betekent een verlaging van de lasten voor de mkb-ondernemer. Wij juichen dit van harte toe.

■ Al met al lijkt het erop dat het kabinet met dit Belastingplan de rekening voor de coronasteunmaatregelen gedeeltelijk bij de grotere ondernemingen neerlegt. Gezien de moeilijke periode waar sommige sectoren binnen het mkb zich bevinden, lijkt dit ons meer dan terecht.

■ *Register Belastingadviseurs, 15 september 2020*

# Thuiswerken en de gevolgen voor de loonheffingen

Door de coronacrisis heeft het thuiswerken een grote vlucht genomen. Onderstaand artikel behandelt een aantal fiscale en sociale zekerheidsaspecten van thuiswerken en geeft een overzicht van de diverse tegemoetkomingen om ongunstige effecten te beteugelen, op nationaal en internationaal niveau.



**Jacques Raaijmakers**  
Jacques Raaijmakers is oprichter van Raaijmakers Belastingadvies en Educatie en onder meer hoofdredacteur van de tijdschriften *Beloning & Belasting*, *het Fiscaal Praktijkblad* en *Over de Grens*.

**D**e regering heeft opgeroepen om zoveel mogelijk thuis te werken als dat maar enigszins kan. Daarbij heeft de regering verschillende maatregelen getroffen om de gevolgen van de coronacrisis te beperken. Naast economische en arbeidsrechtelijke zijn er ook fiscale maatregelen die de financiële gevolgen van de crisis enigszins moeten indammen. Zonder dergelijke maatregelen zouden verschillende (fiscale) regels als gevolg van het thuiswerken ongewenste gevolgen kunnen hebben. In deze bijdrage ga ik nader in op een aantal aspecten van het thuiswerken.

## Vaste vergoedingen

Als gevolg van de coronacrisis wordt er niet of veel minder gereisd. Vaste vergoedingen, zoals de vaste reiskostenvergoeding woning-werk en vaste onkostenvergoedingen, kunnen daardoor ongewenste fiscale gevolgen opleveren.

### Vaste reiskostenvergoeding

Een werkgever mag een vaste reiskostenvergoeding verstrekken wanneer de werknemer op ten minste 128 dagen naar een vaste plaats van werkzaamheden reist. Bij de vaststelling van de hoogte van de vergoeding mag de werkgever ervan uitgaan dat de werknemer steeds (d.w.z. 214 dagen) naar die plaats reist.<sup>1</sup> Daarbij geldt wel dat er dan sprake is van een vijfdaagse werkweek. Heeft de werknemer een kortere werkweek dan moeten de aantallen evenredig worden verminderd.<sup>2</sup> Bij een lange onderbreking moet de werkgever de vaste kostenvergoeding stopzetten. In een dergelijke situatie mag hij de vergoeding nog doorbetalen in de maand waarin de werknemer niet meer reist en de daarop volgende maand. Daarna beschouwt de Belastingdienst de vaste reiskostenvergoeding als belast loon.

### Voorbeeld

Werknemer Toet ontvangt een vaste reiskostenvergoeding voor het jaar 2020. Als gevolg van de coronacrisis werkt Toet thuis vanaf 17 maart 2020 tot 1 juli 2020. In dat geval mag haar werkgever de vaste reiskostenvergoeding nog betalen in de maanden maart en april maar moet hij de vergoeding vanaf mei stopzetten. Doet hij dat niet, dan is die vergoeding vanaf mei belast.

### Besluit<sup>3</sup>

In het kader van fiscale tegemoetkomingen naar aanleiding van de coronacrisis is goedgekeurd dat geen gevolgen verbonden worden aan het feit dat als gevolg van de coronacrisis een wijziging van het reispatroon heeft plaatsgevonden. Dat betekent dus effectief dat die vaste reiskostenvergoeding toch gewoon kan worden doorbetaald en dat dit niet tot heffing van loonheffingen leidt. Dit geldt uitsluitend indien er op uiterlijk 12 maart 2020 de werknemer een onvoorwaardelijk recht heeft op de vergoeding. Deze goedkeuring heeft dus tot gevolg dat in het gegeven voorbeeld werknemer Toet toch recht blijft houden op die vaste reiskostenvergoeding.

Wel lijkt het er op dat de goedkeuring uitsluitend geldt voor vaste reiskostenvergoedingen. De goedkeuring ziet niet op de door de werkgever ter beschikking gestelde OV-abonnementen. Indien de werkgever geen afspraak kan maken over het stopzetten van die abonnementen met de OV-bedrijven dan ontstaat er een fiscaal probleem. Immers, de door de werkgever ter beschikking gestelde OV-abonnementen zijn alleen onbelast als de werknemer deze **mede** voor zakelijke reizen gebruikt.<sup>4</sup> Gelet op de strekking van de goedkeuring lijkt mij dat deze ook zou moeten gelden in deze gevallen. Echter, het staat er niet, dus het kan voor discussie zorgen met de Belastingdienst.



Bij het reizen met het OV zijn mondkapjes verplicht. Indien die mondkapjes door de werkgever worden vergoed of verstrekt rijst uiteraard de vraag wat daar de fiscale gevolgen van zijn. Op de website van de Belastingdienst<sup>5</sup> is vermeld dat dit geen fiscale gevolgen heeft daar deze kosten behoren tot de werkelijke kosten van het OV. Wat echter indien de werkgever niet de werkelijke OV-kosten vergoedt maar een vergoeding geeft op basis van € 0,19 per kilometer? Ook hier staat niet dat de kosten van de mondkapjes boven op de € 0,19 per km mag worden vergoed, maar gelet op de strekking zou dit in mijn optiek toch wel de bedoeling moeten zijn.

#### *Uitruil met brutoloon*

Sommige werknemers hebben met de werkgever de afspraak gemaakt dat zij afzien van (een deel van hun) toekomstig loon in ruil waarvoor de werknemers een vaste reiskostenvergoeding ontvangen. Denk bijvoorbeeld aan de situatie dat minder dan € 0,19 per kilometer wordt vergoed, de afstand waarover een vergoeding wordt ontvangen is afgetopt of er een minimale woon-werkafstand geldt. Als gevolg van deze afspraak ontvangt de werknemer een hoger nettoloon. Wel heeft de uitruil effect op de hoogte van het vakantiegeld, de loondoorbetaling bij ziekte, eventuele uitkeringen (WW/WIA) en mogelijk op het pensioen.<sup>6</sup> De vaste reiskostenvergoeding mag ook in deze situatie worden berekend op basis van het oorspronkelijk afgesproken vaste reispatroon. De thuiswerkdagen door de coronamaatre-

gelen mogen als reisdagen gelden. De keuze voor de uitruil moet dan wel vóór 13 maart 2020 (dus uiterlijk 12 maart) door de werknemer bekend zijn gemaakt. Maakt de werknemer zijn keuze na die datum, dan mag alleen worden uitgegaan van de werkelijke reisdagen van de werknemer.

#### **Vaste kostenvergoeding**

Werkgever en werknemer kunnen een vaste kostenvergoeding overeenkomen voor kosten die gericht zijn vrijgesteld en/of tot de intermediaire kosten behoren. Ze moeten dan wel eerst onderzoeken wat de werkelijke kosten zijn die aan een dergelijke vergoeding ten grondslag liggen.<sup>7</sup> De vergoeding kan bestaan uit kosten die afhankelijk zijn van de vraag of er in die loonperiode kosten zijn gemaakt en uit kosten die onafhankelijk zijn van de vraag of er daadwerkelijk elke loonperiode wordt gewerkt.

Sommige kosten worden als gevolg van de coronacrisis niet meer gemaakt. Denk bijvoorbeeld aan een vergoeding voor representatiekosten, maaltijden onderweg en/of parkeerkosten bij een auto van de zaak. Voor de werk-

De thuiswerkplek kwalificeert voor de loonheffingen in beginsel niet als werkplek



gever is het niet nodig de vaste vergoeding aan te passen zolang de coronamaatregelen gelden.<sup>8</sup> Dit ziet alleen op vaste vergoedingen waarop de werknemer uiterlijk op 12 maart 2020 een onvoorwaardelijk recht kreeg.

### Werkplek thuis

Veel werknemers zijn door het coronavirus genoodzaakt om thuis te werken. Werknemers maken daardoor geen gebruik van de faciliteiten die de werkgever op de werkplek ter beschikking stelt. De thuiswerkplek kwalificeert voor de loonheffingen in beginsel niet als werkplek.<sup>9</sup> Specifiek voor arbo-voorzieningen geldt dat in beginsel ook de thuiswerkplek als werkplek wordt aangemerkt.<sup>10</sup> Op basis daarvan is het mogelijk voor een werkgever om zijn werknemers te voorzien van bijvoorbeeld een onbelaste ergonomische bureaustoel, beeldschermbril of een in hoogte verstelbaar bureau. Attentionpunt is wel dat zodra het thuiswerken niet langer meer geschiedt, de aan de werknemer vergoede of verstrekte bureau(stoel) e.d. niet langer meer is vrijgesteld op grond van de arbo-voorziening. Dat betekent dat wanneer niet langer meer wordt voldaan aan de voorwaarden, het loonvoordeel moet worden vastgesteld en

verloond, hetzij via de vrije ruimte van de WKR of via het loonstrookje van de werknemer. Dit kan worden voorkomen indien de werknemer de zaken tegen de waarde in het economisch verkeer overneemt. Verstandig is om deze zaken bij het begin vast te leggen in een thuiswerkovereenkomst.

Opvallend is dat met betrekking tot de werkplek thuis geen enkele fiscale tegemoetkoming is gedaan. Het zou toch voor de hand liggen om de arbo-verantwoordelijkheid tijdelijk uit te breiden naar de thuissituatie waar werknemers de werkzaamheden voor de werkgever verrichten. Ook valt te denken aan een tijdelijke uitbreiding van het noodzakelijkheids criterium, waardoor de werkgever energiekosten kan vergoeden.

### Werkkostenregeling

In principe kent de werkkostenregeling (WKR) een 'ge-laagde' opbouw. Tot een loonsom van € 400.000 geldt voor de bepaling van de vrije ruimte een opbouw van 1,7% en voor het loon boven die loonsom van € 400.000 geldt vervolgens een opbouw van 1,2%.<sup>11</sup> Die vrije ruimte kan een werkgever besteden voor het doen van onbelaste vergoedingen en verstrekkingen aan zijn werknemers.



mers. Voorwaarde is wel dat de kosten daarvan zijn aangewezen als werkkosten en zij de gebruikelijkheidstoets doorstaan.<sup>12</sup> De zogenoemde ‘gerichte vrijstellingen’ en ‘nihil-waarderingen’ kunnen onderdeel zijn van de werkkosten, maar nemen wat kosten betreft geen ruimte in van het forfait (zij tellen mee voor nihil). Vergoedt of verstrekt een werkgever meer dan de vrije ruimte, dan is de werkgever over het meerdere een eindheffing van 80% verschuldigd.<sup>13</sup>

Zoals hiervoor is aangegeven, heeft de wetgever in het kader van de coronacrisis geen fiscale tegemoetkomingen gedaan met bijvoorbeeld de thuiswerkplek. Wel heeft de wetgever de vrije ruimte voor 2020 verruimd.<sup>14</sup> Vooruitlopend op een wijziging van art. 31a lid 3 Wet LB 1964 is bij besluit goedgekeurd dat de eerste schijf van de WKR wordt verhoogd van 1,7% naar 3% over de eerste € 400.000 van de loonsom. Dit komt neer op een extra ruimte van maximaal € 5.200 (3% - 1,7% x € 400.000). Gelet op de ‘bescheiden’ verhoging lijkt het erop dat deze verhoging met name is gedaan voor de mkb-ondernemingen en steekt deze ook schril af tegen de rianten NOW-regeling. Wel is er dan een klein beetje ruimte om de werknemers tegemoet te komen door bijvoorbeeld een vergoeding voor (een deel) van de thuiswerkplek te verstrekken. Ook in de gepresenteerde plannen op Prinsjesdag is niet voorzien in een tegemoetkoming voor het thuiswerken; erger nog, in 2021 wordt de vrije ruimte verlaagd, te weten van 1,2% naar 1,18% over de fiscale loonsom vanaf € 400.000.

## Internationaal

Het thuiswerken kan ook gevolgen hebben voor de toewijzing van de heffingsbevoegdheid over het arbeidsinkomen en welk sociaal stelsel van toepassing is.

### Internationale sociale zekerheid

Voor een werknemer die gelijktijdig in twee of meer lidstaten van de EU/EER werkzaam is, is van belang of en zo ja hoeveel hij werkt in zijn woonland. Als hij ten minste 25% werkt in zijn woonland is het sociale stelsel van zijn woonland van toepassing.<sup>15</sup> Misschien was de inschatting dat dit in 2020 niet het geval zou zijn. Maar door de coronacrisis moet de werknemer nu thuiswerken en daardoor werkt hij wel ten minste 25% in zijn woonland. Dat kan dan betekenen dat het sociaal stelsel van zijn woonland van toepassing is. De Nederlandse Sociale Verzekeringsbank (SVB), de Belgische Rijksdienst voor Sociale Zekerheid (RSZ) en de Deutsche Verbindungsstelle Krankenversicherung Ausland (DVKA) hebben laten weten op hun websites dat voor werknemers en zelfstandigen die gewoonlijk in meer dan één lidstaat werken, er door thuiswerken als gevolg van de coronamaatregelen niets verandert. Zij hoeven geen actie te ondernemen.

Voor werknemers en zelfstandigen die gedetacheerd zijn naar een andere lidstaat gelden andere regels. Geen actie is nodig als de onderbreking van de detachering maximaal twee maanden duurt en daarmee de detacheringperiode niet naar achteren schuift. Anders moet een nieuwe AI-verklaring aangevraagd worden.

### Voorbeeld

Werknemer Pieters heeft de Nederlandse nationaliteit, woont in Nederland en is in dienst van een Duitse werkgever. Pieters werkt voor die Duitse werkgever normaliter in verschillende EU-lidstaten, ook in Nederland maar minder dan 25%. Als gevolg van de coronacrisis moet hij vanaf 16 maart 2020 thuiswerken. Dat duurt tot 16 juli 2020. Als gevolg daarvan zou niet het Duitse sociale stelsel van toepassing zijn, maar het Nederlandse sociale stelsel. Immers, zij werkt meer dan 25% in Nederland. Als gevolg van de toezeggingen verandert de sociale positie van Pieters niet.

### Internationale belasting

In grensoverschrijdende situaties zijn er belastingverdragen die dubbele heffing moeten voorkomen. Veel belastingverdragen lijken op elkaar, maar het is toch steeds zaak om het desbetreffende verdrag te raadplegen. Met betrekking tot de inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid (lees: looninkomsten) is de hoofdregel dat die inkomsten zijn belast in de woonstaat, tenzij de dienstbetrekking in een andere staat (werkstaat) wordt uitgeoefend. Ook al oefent de werknemer de dienstbetrekking uit in de werkstaat, dan is onder omstandigheden de heffing toch nog toegewezen aan de woonstaat.

Dat is het geval indien aan de volgende drie cumulatieve voorwaarden wordt voldaan:

- de werknemer verblijft niet meer dan 183 dagen in de werkstaat; en
- zijn werkgever is niet gevestigd in de werkstaat; en
- de beloning van de werknemer komt niet ten laste van een vaste inrichting van zijn werkgever in de werkstaat.

De OESO heeft een leidraad uitgebracht aan de hand waarvan landen bilaterale afspraken kunnen maken om te voorkomen dat de coronacrisis tot fiscale discussies kan leiden bij grensoverschrijdend werken

Doordat werknemers door het coronavirus niet of slechts beperkt kunnen reizen, is het dus mogelijk dat de hiervoor bedoelde grens van 183 dagen wordt overschreden. Het gevolg is dat de heffing over het arbeidsinkomen is toegewezen aan de werkstaat (en niet meer aan de woonstaat). Dat brengt allerlei verplichtingen met zich mee.

Op 3 april 2020 heeft de OESO<sup>16</sup> een leidraad<sup>17</sup> uitgebracht aan de hand waarvan landen bilaterale afspraken kunnen maken om te voorkomen dat de coronacrisis tot fiscale discussies kan leiden bij grensoverschrijdend wer-

## Het is zaak om steeds te checken of de tegemoetkomingen nog gelden en of die niet inmiddels zijn aangepast

ken. De uitzonderlijke omstandigheden van de COVID-19-crisis vragen om een uitzonderlijk niveau van coördinatie en samenwerking tussen verschillende landen, met name op fiscaal gebied, om de mogelijk aanzienlijke nalevings- en administratieve kosten voor werknemers en werkgevers te verminderen, aldus de OESO. Wel moet worden bedacht dat deze leidraad niet dezelfde status heeft als de diverse toelichtingen bij de OESO-Modelverdragen. Het is slechts een aanbeveling en aanmoediging voor landen om unilateraal of in bilateraal verband afspraken te maken in lijn met deze leidraad. In de leidraad worden verschillende situaties aan de orde gesteld, waaronder de bepaling van de fiscale woonplaats van een persoon die ongewild gestrand is in een land dat niet zijn woonland is. Ook de fiscale behandeling van werknemers die tijdelijk geen werk hebben, in quarantaine in hun woonland zitten, maar wel doorbetaald worden door hun werkgever in het gastland komt aan de orde. Verder behandelt de leidraad kwesties die van invloed zijn op de fiscale woonplaats van bedrijven, wanneer het management tijdelijk wordt uitgevoerd in een ander land vanwege de reis- en quarantainebeperkingen. Ten slotte geeft de leidraad suggesties voor de fiscale behandeling van grensoverschrijdend thuiswerken. Nederland en Duitsland hebben de problematiek onderkend en hebben onderling nadere afspraken gemaakt over art. 14 van het Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en Duitsland.<sup>18</sup> De belangrijkste afspraak is dat de dagen die de werknemer als gevolg van maatregelen door Duitsland of Nederland niet in het land zou werken waar hij normaliter zou werken, als werkdagen worden aangemerkt van de staat waar de werknemer normaliter zijn werkzaamheden zou hebben verricht. Ook tussen Nederland en België zijn nadere afspraken gemaakt.<sup>19</sup> Ook hier is de belangrijkste afspraak dat de thuiswerkdagen worden geacht te zijn doorgebracht in het land waar de werknemer zijn werkzaamheden normaliter zou hebben verricht. De overeenkomst tussen Nederland en België liep van 11 maart 2020 tot en met 31 mei 2020 maar is inmiddels verlengd tot en met 31 december 2020. Een verlenging dient ten minste één week voor de aanvang van de volgende kalendermaand plaats te vinden.

### Gebruikelijk loon

In het kader van de coronacrisis is ook een fiscale tegemoetkoming gedaan aan de directeur/aandeelhouder (dga). Voor het jaar 2020 mag het gebruikelijke loon van 2019 als uitgangspunt worden genomen en dat mag vervolgens worden verlaagd op basis van de omzetzaling over de eerste vier kalendermaanden van 2020. In een formule ziet dit er volgens als volgt uit: gebruikelijk loon 2020 = A x B/C.

A staat dan voor het gebruikelijk loon 2019, B staat voor de omzet over de eerste vier kalendermaanden van 2020 en C voor de omzet over de eerste vier kalendermaanden van 2019.

Voor de toepassing van deze goedkeuring geldt wel een aantal voorwaarden. Die voorwaarden zijn dat de rekening-courantschuld of dividend niet toeneemt als gevolg van het lagere loon, de omzet 2019 of 2020 mag niet beïnvloed zijn door andere bijzondere omstandigheden<sup>20</sup> en indien de dga feitelijk meer loon heeft genoten dan volgens genoemde berekening dient van dat feitelijk genoten loon te worden uitgegaan.

### Checken

In deze bijdrage is een overzicht gegeven van een aantal gevolgen op het gebied van de loonheffingen met betrekking tot de coronacrisis. Het is zaak om steeds te checken of de tegemoetkomingen nog gelden en of die niet inmiddels zijn aangepast. De afgelopen periode hebben de tegemoetkomingen elkaar in een razend tempo opgevolgd zodat **altijd** gekeken moet worden wat de stand van de wet- en regelgeving is op het moment dat een advies moet worden gegeven. Dit kan ik niet genoeg benadrukken. <<<

### Noten

- 1 Art 31a lid 1 onderdeel a onder 3° Wet LB 1964.
- 2 Art. 31a lid 7 Wet LB 1964.
- 3 Fiscale tegemoetkomingen naar aanleiding van de coronacrisis (Besluit noodmaatregelen coronacrisis), Besluit van 16 juni 2020, nr. 2020-12560, Stcrt. 2020, 332II.
- 4 Zie art. 3.9 Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011.
- 5 <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/ondernemers/content/kopen-verkopen-mondkapjes>.
- 6 De eventuele gevolgen voor het pensioen hangt af van wat als pensioengevend loon in de pensioenovereenkomst is gedefinieerd.
- 7 Art. 31a lid 4 Wet LB 1964.
- 8 Fiscale tegemoetkomingen naar aanleiding van de coronacrisis (Besluit noodmaatregelen coronacrisis), Besluit van 16 juni 2020, nr. 2020-12560, Stcrt. 2020, 332II.
- 9 Art. 1.2 lid 1 onderdeel f Uitvoeringsregeling LB 2011.
- 10 Art. 8.4a lid 2 Uitvoeringsregeling LB 2011.
- 11 Art. 31a lid 3 Wet LB 1964.
- 12 Art. 31 lid 1 onderdeel f en g Wet LB 1964.
- 13 Art. 31a lid 2 Wet LB 1964.
- 14 Fiscale tegemoetkomingen naar aanleiding van de coronacrisis (Besluit noodmaatregelen coronacrisis), Besluit van 16 juni 2020, nr. 2020-12560, Stcrt. 2020, 332II. Inmiddels is de wettelijke basis opgenomen in het Belastingplan 2021 dat op Prinsjesdag is gepresenteerd.
- 15 Art. 13 lid 1 onderdeel A Verordening (EG) 883/2004.
- 16 Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.
- 17 OECD Secretariat analysis of the tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis.
- 18 Stcrt. 2020, 2138I.
- 19 Stcrt. 2020, 25956.
- 20 Als voorbeelden daarvan worden genoemd, oprichting, staking, fusie, splitsing en bijzondere resultaten.

**Daniël van Meijgaarden**  
**MSc RB**  
 voorzitter Jong RB  
 fiscalist / manager bij Actal  
 Advocaten en fiscalisten

# Loon naar werken

**A**ls voorzitter van Jong RB kreeg ik de uitnodiging om de gastcolumn te schrijven voor deze editie van ons verenigingsblad. Ik maak hier graag gebruik van om te laten zien wat Jong RB doet en waar we nog verder in willen groeien. Net zoals de rest van de vereniging zijn ook wij onszelf verder aan het ontwikkelen. Niet alleen als fiscalisten, leden van het Register Belastingadviseurs of personen maar ook als commissie.

Een van deze ontwikkelingen is dat wij ons hard maken voor een belastingstelsel dat beter aansluit bij de visie van onze generatie. Belastingheffing is primair een bron van inkomsten voor de overheid zodat alle voorzieningen in dit land blijven draaien. Echter door het alsmaar gebruiken van belastingheffing als methode om het gedrag te beïnvloeden en inkomen te herverdelen, is een systeem ontstaan dat niet meer te doorgronden is.

Bij de vorming van onze visie hierop kwam het spreekwoord 'loon naar werken' in beeld, een spreekwoord dat mijn ouders in het verleden vaak gebruikten. Als een echte millennial (geboren in 1987) keek ik voor de definitie niet meer in het woordenboek maar op internet. 'Loon naar werken' betekent het 'loon krijgen dat in overeenstemming is met het gedane werk'. In de fiscaliteit zou je bij dit spreekwoord een discussie kunnen starten over de invulling van het begrip loon of werk, maar laat ik dat bewaren voor een ander artikel.

Indien het inkomen toeneemt heeft dat de volgende cumulatieve gevolgen: zorgtoeslag, huurotoeslag, kinderopvangtoeslag en heffingskorting nemen alle af, maar het tarief van de inkomstenbelasting neemt toe. Dit resulteert in een oneerlijke, onrechtvaardige toename van belastingheffing ten opzichte van de stijging van het inkomen. De kern van onze visie op het belastingstelsel sluit aan bij het spreekwoord loon naar werken.

Onze generatie heeft een heel andere visie op werken, carrière en toekomst dan de generatie voor ons. Het beeld dat iedereen ergens lang werkt, carrière maakt en met pensioen gaat is verdwenen. Werkweken van 80 uur+ zijn ingeruild voor parttimewerken, papadagen en sabbaticals. Belastingheffing zou hierop moeten aansluiten. Wanneer iemand ervoor kiest om veel te werken en carrière te maken, moet dit niet onevenredig worden gestraft. In een land waar het begrip economische groei de headline is van het achtuurjournaal zou je verwachten dat meer werken niet wordt afgestraft.

Met een eenvoudiger belastingstelsel kan iedereen een duidelijke keuze maken voor zichzelf, en zien wat de fiscale gevolgen zijn van zijn wensen op dat moment. De voorstellen van Jong RB zijn in de kern allemaal voorstellen om het belastingstelsel te vereenvoudigen en rechtvaardiger te maken. Het gaat dan onder andere om de rechtsvormneutrale heffing, het gelijk-trekken van gezinnen met eenverdieners ten opzichte van tweeverdieners en het schrappen van de heffingskortingen. De heffingskortingen worden vervangen door een eerste schijf waarbij het tarief 0% bedraagt, gevolgd door een vlaktaks. Ook is een oplossing gezocht voor het spanningsveld bij de onttrekkingen van een dga naar privé. De oplossing kan gevonden worden in het belasten van consumptieve onttrekkingen. Het lenen van geld waar een vermogensbestanddeel tegenoverstaat, zou dan geen belaste onttrekking zijn. Onlangs presenteerden wij onze plannen tijdens een ontbijtsessie voor de politiek en andere belangenorganisaties. Nu maar hopen dat ook wij 'loon naar werken' krijgen. <<<





Niels Smetsers, auteur van 'De Nederlandse rullingpraktijk':

# 'Transparantie draagt bij aan een toekomstbestendige rullingpraktijk'

Deze zomer verscheen het eerste boek over de Nederlandse rullingpraktijk. Het Register legde aan auteur Niels Smetsers, directeur Grote Ondernemingen bij de Belastingdienst, een aantal vragen voor over de ontwikkelingen van de rullingpraktijk in ons land. 'Het is economisch gezien belangrijk dat ook mkb-bedrijven een goede toegang hebben tot de belastinginspecteur om daar hun fiscale vraagstukken vooraf af te kunnen stemmen.'

**Interview: Fons Overwater en Sandra van den Nieuwenhof | Foto's: Raphaël Drent**

## **Wat was de aanleiding voor uw boek *De Nederlandse Rullingpraktijk*?**

'Al snel nadat ik met fiscaliteit in aanraking kwam, kreeg ik interesse in de Nederlandse rullingpraktijk. Door de jaren heen heb ik meer dan drieduizend pagina's aan (beleids)publicaties over de Nederlandse rullingpraktijk verzameld. Het is een grote hoeveelheid informatie en aangezien er nog geen Nederlandstalig boek over het onderwerp geschreven was, heb ik zelf de handschoen opgepakt.'

## **Hoelang werkte u aan dit boek?**

'Nadat in december 2018 mijn eerste boek over Country-by-Country Reporting<sup>1</sup> was verschenen, kwam bij mij de gedachte op om dit boek over de Nederlandse rullingpraktijk te gaan schrijven. In de avonden en de weekenden heb ik vervolgens gedurende 2019 en begin 2020 het boek daadwerkelijk geschreven. Sinds juni ligt het boek in de winkel. Al met al een inspanning van anderhalf jaar.'

## **Wat wilt u bereiken met dit boek?**

'Het boek geeft een feitelijke beschrijving van de Nederlandse rullingpraktijk. Ik hoop dat het boek helpt de geïnteresseerde lezer inzicht te geven in de werking van de Nederlandse rullingpraktijk.'

## **Voor wie is dit boek bedoeld?**

'De titel is in eerste instantie geschreven voor (bedrijfs) fiscalisten, belastingadviseurs, belastinginspecteurs, fiscale beleidsmakers en studenten. Maar ook voor accountants, controllers, advocaten en rechters met interesse in het onderwerp.'

## ***De Nederlandse rullingpraktijk heeft zich aangepast aan de standaarden van de tijd, lezen we in het voorwoord.***

### **Kunt u dit toelichten?**

'In het boek bespreek ik op hoofdlijnen de vier rullingpraktijken die Nederland gekend heeft: de gedecentraliseerde rullingpraktijk tot 1 januari 1991, de gecentraliseerde rullingpraktijk van 1 januari 1991 tot 1 april 2001, de APA-/ATR-praktijk<sup>2</sup> van 1 april 2001 tot 1 juli 2019 en het College Internationale Fiscale Zekerheid vanaf 1 juli 2019.

Als reactie op nationale of internationale ontwikkelingen is de rullingpraktijk telkens gemoderniseerd om aan de eisen van de tijd te blijven voldoen. Per 1 juli 2019 heeft de meeste recente aanscherping plaatsgevonden. Deze vernieuwde rullingpraktijk kent bijvoorbeeld aanpassingen op het gebied van transparantie, proces en inhoud voor de afgifte van rulings met een internationaal karakter.'

## Extra dimensie

### **Waarom heeft u zich in dit boek beperkt tot rulings met een internationaal karakter?**

‘Rulingverzoeken met een internationaal karakter kennen een extra dimensie door de internationale aspecten. Daarnaast kan een ruling met een internationaal karakter in tegenstelling tot nationale vraagstukken tevens uitstraling hebben naar de belastinggrondslag van een ander land. Binnen de Belastingdienst is de kennis met betrekking tot afgifte van rulings met een internationaal karakter gecentraliseerd bij de Unit Internationaal van de Belastingdienst Grote ondernemingen. Bovendien is er een specifiek besluit, het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter, dat in aanvulling op het Besluit Fiscaal Bestuursrecht aanvullende kaders en eisen stelt aan rulingverzoeken voor rulings met een internationaal karakter.’

### **Heeft u plannen of ideeën voor een volgend boek?**

‘Mijn interesses en specialisatie liggen met name op het gebied van internationaal belastingrecht, meer in het bijzonder verrekenprijzen (transfer pricing), Country-by-Country Reporting en rulings. Zowel op het gebied van Country-by-Country Reporting als op het gebied van rulings waren tot voor kort geen Nederlandstalige boeken geschreven. Over het onderwerp verrekenprijzen zijn al wel Nederlandstalige boeken voorhanden. Na het schrijven van mijn eerste boek over Country-by-Country Reporting en mijn tweede boek over de Nederlandse rulingpraktijk is voor mij de cirkel rond. Op dit moment heb ik dan ook geen concrete plannen om een volgend boek te schrijven, maar dat kan over een tijdje zomaar anders zijn.’

### **Kunt u een schets geven van het onderdeel van de Belastingdienst waarbij u als manager werkt?**

‘De Directie Grote ondernemingen houdt met ongeveer 2.500 medewerkers toezicht op ongeveer 9.000 grote ondernemingen, publieke organisaties en zeer vermogende personen.’

### **Hoe ging dat in de afgelopen maanden met de coronamaatregelen?**

‘De COVID-19 maatregelen hebben impact gehad op alles en iedereen, dus ook op onze organisatie. Overheidspersoneel is gevraagd om zoveel mogelijk thuis te werken, dus

dat gold ook voor mij. Met kinderen in de schoolgaande leeftijd was dat in het begin even puzzelen. Ik heb in deze periode veel contact gehad met mijn medewerkers die ook grotendeels thuis moesten werken. We maken veel gebruik van de mogelijkheid om via een beveiligde verbinding te videobellen; onze overleggen verlopen dus steeds meer digitaal. Tegelijkertijd zie je zowel bij medewerkers, als bij klanten en hun adviseurs een steeds grotere behoefte aan ‘live’-overleg. Dat is soms lastig, maar we proberen daar zo goed mogelijk mee om te gaan.’

### **Hoe vaak vergadert u met buitenlandse organisaties en belastingdiensten? Kunt u voorbeelden geven van hoe deze overleggen verlopen?**

‘In mijn vorige functie was ik namens Nederland betrokken bij het OESO-BEPS-project. Met name de aanpassingen van de OESO-verrekenprijrichtlijnen en de invoering van Country-by-Country Reporting. Dit heeft uiteindelijk geleid tot implementatie van de landenrapportregelgeving in de Wet op de vennootschapsbelasting. De Directie Internationale Fiscale Zaken en Verbruiksbelastingen van het ministerie van Financiën (IZV) is verantwoordelijk voor het voeren van onderlinge overlegprocedures met de diverse verdragslanden. Deze overleggen kunnen bijvoorbeeld zien op het overeenkomen van bi- en multilaterale APA's of het beëindigen van (verrekenprijz)geschillen tussen landen (voorkomen van situaties met dubbele belastingheffing). De Coördinatiegroep Verrekenprijzen en het Behandelteam Internationale Fiscale Zekerheid van de Belastingdienst ondersteunen IZV bij dergelijke trajecten. In mijn vorige rollen als hoofd APA-team en Voorzitter van de Coördinatiegroep Verrekenprijzen ben ik bij diverse onderling overlegprocedures betrokken geweest. In beginsel vinden deze overleggen afwisselend plaats in Nederland en het andere verdragsland. Daarnaast is er tussen de formele overleggen intensief contact tussen de landen. Een onderling overlegprocedure gaat van start nadat een burger of een bedrijf een verzoek hiertoe heeft ingediend bij IZV.’

### **Wat is een ruling? En wat is een ruling met een internationaal karakter?**

‘Een ruling is een afspraak tussen een belastingplichtige en de Belastingdienst waarin wordt vastgelegd hoe de fiscale wet- en regelgeving in een specifieke situatie wordt toegepast. Dat gebeurt via vooroverleg. Hierin worden de fiscale gevolgen van bijvoorbeeld een voorgenomen investering doorgenomen. Zo wordt duidelijk wat de fiscale gevolgen zijn voordat een aangifte wordt ingediend. Zowel voor de belastingplichtige als voor de Belastingdienst. Alle belastingplichtigen, zowel burgers als bedrijven, kunnen van deze mogelijkheid gebruik maken.’

Een ruling met een internationaal karakter is kort gezegd een uitlating door of namens de inspecteur met betrekking tot een rechtshandeling of transactie waarbij de gevolgen of partijen zich niet beperken tot Nederland. Voorbeelden van dergelijke voorafgaande grensoverschrijdende rulings zijn afspraken op het gebied van verrekenprijzen,

‘Het klopt dat mkb-bedrijven veelvuldig vooroverleg plegen, bijvoorbeeld over bedrijfs-overdrachten of de innovatiebox’



de APA's. Een APA geeft zekerheid vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning (een arm's-lengthbeloning) of een methode voor de vaststelling van een dergelijke beloning voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde lichamen en winstallocatie aan vaste inrichtingen van lichamen. Andere voorbeelden zijn: de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op voordelen uit niet in Nederland gevestigde deelnemingen; de vraag of er al dan niet sprake is van een vaste inrichting in Nederland; de vraag of al dan niet sprake is van een vaste inrichting in een ander rechtsgebied van een voor de toepassing van de Wet op de vennootschapsbelasting of Wet op de dividendbelasting in Nederland gevestigd lichaam; de kwalificatie van hybride financieringsvormen of hybride rechtsvormen in internationale structuren en de innovatieboxafspraken waaraan grensoverschrijdende transacties ten grondslag liggen.'

## Controle

### **Hoe verloopt het proces rondom de aanvraag van een ruling in de praktijk?**

'De belastingplichtige dient het verzoek tot een ruling met een internationaal karakter in bij de competente inspecteur. De lokale inspecteur schakelt vervolgens in specifieke situaties het behandelteam IFZ in. De competente inspecteur en het behandelteam IFZ behandelen gezamenlijk het verzoek. Specifiek wordt getoetst of aan de drie formele voorwaarden voor toegang tot vooroverleg voldaan wordt: zijn er voldoende economische activiteiten in Nederland, is belastingbesparing niet het hoofddoel en zijn er geen fiscale transacties met laagbelastende landen? Ten slotte worden alle rulings voor een tweede controle voorgelegd bij het College IFZ. Voorafgaand aan het indienen van een rullingverzoek is het mogelijk een pre-filingmeeting met de Belastingdienst te houden. In een dergelijk meeting wordt besproken welke informatie nodig is en welke elementen in het specifieke geval van belang zijn voor de beoordeling van het verzoek. Het rullingverzoek dient te bestaan uit een beschrijving van de relevante feiten en omstandigheden. Daarnaast bevat het verzoek een eenduidig standpunt of eenduidige conclusie over de fiscale consequenties van de voorgelegde casus op basis van een technische analyse van de relevante wet- en regelgeving, jurisprudentie en beleid. In alle gevallen wordt de zekerheid vooraf vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. De duur van goedgekeurde aanvragen is maximaal vijf jaar, in uitzonderingssituaties is de duur tien jaar met een tussentijdse evaluatie halverwege de looptijd. Via een template worden de belangrijkste kenmerken van de afspraak gedeeld met buitenlandse belastingdiensten. Ten slotte wordt van elke rulling een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd.'

### **Per 1 juli 2020 is de vernieuwde rullingpraktijk ingegaan. Wat is de kern van de wijzigingen van de vernieuwde rullingpraktijk?**

'De vernieuwde rullingpraktijk kent aangescherpte regels voor het krijgen van toegang tot het vooroverleg. De ven-



**Mr. Niels Smetsers (1978) woont in Roosendaal, is gehuwd en vader van drie dochters in de leeftijden van 13, 11 en 8 jaar.**

- HEAO Fiscale Economie
- Fiscaal Recht Universiteit van Tilburg
- European Tax College Universiteit Tilburg/Leuven.
- Lid landelijk managementteam directie Grote ondernemingen bij de Belastingdienst.
- Eerdere functies bij de Belastingdienst: specialist vennootschapsbelasting mkb (5 jaar), medewerker APA/ATR-team (4 jaar), hoofd APA-team en Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders (3,5 jaar), voorzitter Coördinatiegroep Verrekenprijzen (6 jaar)
- Medebewerker van De Fiscale Encyclopedie De Vakstudie

nootschap die het verzoek indient moet deel uitmaken van een concern dat in Nederland bedrijfseconomische operationele activiteiten uitoefent en er moeten voor rekening en risico van die vennootschap bedrijfseconomische operationele activiteiten worden uitgeoefend waarvoor op concernniveau voldoende relevant personeel in Nederland aanwezig is. Daarnaast mag het besparen van Nederlandse en/of buitenlandse belasting niet de enige dan wel doorslaggevende reden voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties zijn. En ten slotte mag de gevraagde zekerheid vooraf geen betrekking hebben op transacties met entiteiten die zijn gevestigd in landen die op de Nederlandse zwarte lijst staan, de laagbelastende staten en niet-coöperatieve jurisdicties. Alle rullingaanvragen worden door het College IFZ onderworpen aan een tweede toetsing. Van elke rulling met een internationaal karakter wordt een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd. Sinds het kalenderjaar 2017 wordt er jaarlijks een jaarverslag over de rullingpraktijk aan de Tweede Kamer aangeboden. Onder de vernieuwde rullingpraktijk blijft dit gehandhaafd.'

### **Welke informatie geeft het jaarverslag 2019?**

'Het jaarverslag 2019 Rulings met een internationaal karakter geeft onder meer inzicht in de kerncijfers van de

rulingpraktijk 2019. Uit het jaarverslag blijkt dat in de tweede helft van 2019 het aantal ingediende en afgedane verzoeken, 298 respectievelijk 176, lager lag dan in de eerste helft van 2019 en gemiddeld in de afgelopen (half)jaren gebruikelijk was. Een verklaring die daarvoor in het verslag wordt gegeven is dat het aanscherpen van de voorwaarden voor zekerheid vooraf effect heeft. Een andere verklaring in het jaarverslag is dat dit kan zijn gelegen in de aanscherpingen van de procedures en administratieve verplichtingen, waardoor het proces arbeidsintensiever (en daarmee duurder) wordt en het publiceren van de samenvattingen. Tot slot is er sprake van gewinning aan de nieuwe werkwijze, mede gelet op de opstart van de implementatie die pas na de invoeringsdatum van 1 juli 2019 plaatsvond, in samenloop met het ontbreken van een overgangsregeling. De conclusie is dat de tweede helft 2019 te kort is om gefundeerde en stabiele uitspraken over het effect van de vernieuwde rulingpraktijk op de aantallen van ingediende en afgedane verzoeken per jaar te doen. Daarvoor zijn meer ervaringscijfers over een langere periode nodig.'

## Kwaliteit

### **Begrijpt u het publieke wantrouwen tegenover rulings?**

'Per 1 juli 2019 is de rulingpraktijk herzien. Het doel van de herziening is om de kwaliteit van de rulingpraktijk voor bedrijven met reële activiteiten verder te borgen en de robuustheid te vergroten. Transparantie draagt bij aan een toekomstbestendige rulingpraktijk. Sinds enkele jaren werd er reeds een jaarverslag over rulings gepubliceerd, vond er rulinguitwisseling plaats en beoordeelde de Commissie Bouwman/Van der Geld de afgeven rulings met een internationaal karakter. Sinds 1 juli 2019 komt daar nog bij dat van alle rulings met een internationaal karakter geanonimiseerde samenvattingen worden gepubliceerd. Al deze maatregelen tezamen zorgen voor een nog transparantere rulingpraktijk.'

### **Samenvattingen afgegeven rulings**

Op de website van de Belastingdienst staan alle samenvattingen van rulings.

Link:

[https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard\\_funcies/prive/contact/rechten\\_en\\_plichten\\_bij\\_de\\_belastingdienst/ruling/ruling](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_funcies/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/ruling/ruling)

In het jaarverslag 2019 rulings met een internationaal karakter worden de belangrijkste beëlbepalende rulings van dat jaar besproken.

Link:

<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/06/19/bijlage-3-jaarverslag-2019-rulings-met-een-internationaal-karakter>

### **Rulings komen in het mkb veel vaker voor dan bij multinationals. Denk bijvoorbeeld alleen al aan de toepassing van de innovatiebox en afspraken over waardetaxaties. Hoe kijkt u daartegen aan?**

'Het klopt dat mkb-bedrijven veelvuldig vooroverleg plegen, bijvoorbeeld over bedrijfsoverdrachten of de innovatiebox. Het is economisch gezien belangrijk dat ook mkb-bedrijven een goede toegang hebben tot de belastinginspecteur om daar hun fiscale vraagstukken vooraf af te kunnen stemmen.'

### **Wat valt er te zeggen over de toename van de activiteiten van het rulingteam?**

'De afgelopen jaren is er een flinke beweging geweest in het aantal maatregelen gericht op het bevorderen van transparantie van grote ondernemingen. Uiteraard heeft dit ook weerslag op de workload van de Belastingdienst. Hoe zich dat verder ontwikkelt en of de Belastingdienst er extra taken bij krijgt is verscholen in de schoot van de toekomst.'

## Complexe zaken

### **Hoe zit het met rulingpraktijken in andere Europese landen, ook voor het mkb?**

'In de meeste Europese landen is het minder gebruikelijk dan in Nederland om in (voor)overleg te treden met de Belastingdienst. Een deel van de landen richt zich daarbij met name op complexe zaken met grote financiële belangen. Daarnaast dient in bepaalde landen aan de Belastingdienst een fee betaald te worden voor het in behandeling nemen van een rulingverzoek. In Nederland hebben we dat niet, daarmee steunen we mkb-bedrijven.'

### **Is er nog iets dat u wilt delen met de mkb-belastingadviseurs?**

De Belastingdienst ondersteunt onder voorwaarden bedrijven bij rulingverzoeken op het gebied van verrekenprijzen (APA). Dit maakt het voor mkb-bedrijven makkelijker tot een aanvraag te komen. De Belastingdienst levert waar mogelijk een bijdrage aan de onderbouwing van de te hanteren zakelijke prijs (aanlevering van vergelijkbare cijfers van onafhankelijke marktpartijen). In beginsel komen belastingplichtigen die kwalificeren als kleine onderneming in de zin van artikel 2:396 Burgerlijk Wetboek<sup>3</sup>, in aanmerking voor deze ondersteuning. De belastingplichtige dient wel zelf de overige informatie, zoals beschrijving van de eigen organisatie aan te leveren. <<<

## Noten

- 1 Vanaf 1 januari 2016 geldt voor multinationale ondernemingen met een omzet vanaf € 750 miljoen een gestandaardiseerde documentatieverplichting: Country-by-Country (CbC) reporting. CbC-reporting is de implementatie van actiepunten 13 van het OESO Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project.
- 2 APA: Advance Pricing Agreement; ATR: Advance Tax Ruling.
- 3 Die vereisten houden in dat ten minste aan twee van de drie volgende vereisten wordt voldaan: netto-omzet minder dan € 12 miljoen, balanstotaal minder dan € 6 miljoen en minder dan 50 werknemers.

# Historisch fiscaal materiaal

Fons Overwater, bestuursvoorzitter van het Register Belastingadviseurs en waarnemend hoofdredacteur van Het Register, beschrijft in een serie artikelen fiscale bijzonderheden uit het verleden.

## Het cumulatief cascadestelsel

Over de oudste voorgeschiedenis van de Wet op de omzetbelasting 1968

Zoals iedereen wel weet is het huidige systeem van de omzetbelasting, althans in hoofdlijnen, er een over de toegevoegde waarde. De omzetbelasting wordt geheven op de verkoopprijs van een product of dienst in elke schakel, onder verrekening van de betaalde omzetbelasting. Uiteindelijk betaalt de consument de omzetbelasting. Dat is echter niet altijd zo geweest. Toen de omzetbelasting in ons land met ingang van 1 januari 1934 werd ingevoerd, was het nog een omzetbelasting op fabrikanten, zonder de mogelijkheid van verrekening van betaalde omzetbelasting.

Het systeem zoals dat in 1934 werd ingevoerd, had tot gevolg dat in iedere schakel van het productieproces omzetbelasting werd geheven. Dit wordt wel geduid als het cumulatief (belasting over belasting over belasting enz.) cascadestelsel. Met dit systeem kon de belastingdruk sterk oplopen op producten die gemaakt werden in lange bedrijfskolommen. Dat kon de markt behoorlijk verstoren. Fabrikanten gingen ernaar streven om de bedrijfskolom te verkorten en namen daartoe bijvoorbeeld liever mensen in dienst om productiegoederen te maken dan dat ze productiegoederen van hen kochten.

### Crisis

De invoering van de Wet op de omzetbelasting 1934 kwam niet uit de lucht vallen. Het was crisis en de staat had belastinggeld nodig om de staatskas te stijven. Men heeft nadrukkelijk gekeken naar Duitsland waar de Umsatzsteuer al jarenlang een succesvolle heffing bleek te zijn. In dat verband is het bijzonder om te vermelden dat ons systeem niet alleen afgekeken was van Duitsland, maar dat het ook de Duitse autoriteiten waren die tijdens de bezetting het systeem met ingang van 1 januari 1941 afschaften en vervingen door een modernere versie van de omzetbelasting.

Het systeem 1934 werkte als volgt: men moest omzetbelastingzegels kopen bij het postkantoor. Er waren 88 verschillende denominaties te koop, van 1 cent tot 250 gulden. De zegels bestonden uit twee delen, een groot rechterdeel en een klein linkerdeel. Het grote rechterdeel moest op de factuur geplakt worden en ontwaard worden door er een datum en stempel of handtekening op te zetten. Het linkerdeel moest op de kopiefactuur voor de eigen administratie geplakt worden en eveneens ontwaard worden. Vanzelfsprekend moest men net zoveel zegels plakken als dat er omzetbelasting verschuldigd was. Het tarief in 1934 bedroeg 4% voor gewone artikelen en 10% voor luxe artikelen. <<<



# De turboliquidatie op de schop?

Het staat vast dat een turboliquidatie vaak wordt toegepast. Wat is een turboliquidatie en wat zijn de verschillen met een gewone liquidatie? Worden schuldeisers beschermd bij een turboliquidatie? Kan de turboliquidatie worden misbruikt? En is deze liquidatievariant nog wel toekomstbestendig?



**Mr. Carole Perraud** is senior juridisch medewerker bij De Bont Advocaten

In de jaren 2010 tot en met 2016 zijn in totaal 32.268 rechtspersonen op reguliere wijze ontbonden en 23.537 rechtspersonen zijn ontbonden door de Kamer van Koophandel. Hiertegenover staat dat 184.181 rechtspersonen zijn beëindigd door middel van een zogenoemde turboliquidatie.<sup>1</sup> Hiermee staat buiten kijf dat de turboliquidatie veelvuldig wordt gebruikt en de voorkeur geniet boven de gewone liquidatieprocedure.

Voordat een vennootschap wordt geliquideerd, dient een besluit tot ontbinding te worden genomen. Een vennootschap kan overigens ook door de Kamer van Koophandel worden ontbonden indien deze bepaalde wettelijke verplichtingen herhaaldelijk niet nakomt (art. 2:19a BW). Daarnaast kunnen de statuten van een vennootschap bepalen dat de vennootschap wordt ontbonden indien een bepaalde gebeurtenis plaatsvindt. In het hiernavolgende beperk ik mij tot het ontbinden van een vennootschap door een ontbindingsbesluit. Dit besluit wordt genomen door de algemene vergadering (art. 2:19 lid 1 sub a BW).<sup>2</sup> Van het besluit tot ontbinding dient opgaaf te worden gedaan aan het Handelsregister van de Kamer van Koophandel (hierna: het Handelsregister).

## De gewone liquidatie

Indien de vennootschap op het moment van het nemen van het besluit tot ontbinding nog baten heeft, blijft de vennootschap voortbestaan voor zover dit voor de vereffening van haar vermogen nodig is (art. 2:19 lid 5 BW). Vanaf het moment dat het besluit tot ontbinding is genomen dient in stukken en aankondigingen die van de vennootschap uitgaan de woorden ‘in liquidatie’ aan de naam van de rechtspersoon te worden toegevoegd. Zodoende is voor bij de vennootschap betrokken partijen kenbaar dat de vennootschap binnen afzienbare tijd zal ophouden te bestaan. De bestuurders worden doorgaans vereffenaars van de ontbonden vennootschap (art. 2:23 lid 1 BW). De vereffenaar dient aan het Handelsregister

opgaaf te doen van zijn optreden als vereffenaar alsmede van zijn gegevens (art. 2:23 lid 4 BW). Het vereffenen van het vermogen houdt kort gezegd in dat de activa van de vennootschap worden omgezet in liquide middelen teneinde, na voldoening van de schulden van de vennootschap, het liquidatieoverschot uit te keren aan de gerechtigden van de vennootschap (art. 2:23b lid 1 BW). Voorts heeft de vereffenaar de verplichting om de lopende verplichtingen van de vennootschap af te handelen. Ingeval de vereffenaar voorziet dat de schulden de baten van de vennootschap zullen overtreffen, dient de vereffenaar aangifte tot faillietverklaring te doen (art. 2:23a lid 4 BW). Gebeurt dit niet, dan kan de curator in een later stadium de vereffenaar van de vennootschap hiervoor aansprakelijk stellen.

De vennootschap houdt bij een gewone liquidatie, in tegenstelling tot bij een turboliquidatie, pas op te bestaan als de fase van vereffening is afgerond. Ingeval sprake is van een liquidatieoverschot dient de vereffenaar een rekening en verantwoording op te maken (art. 2:23b lid 2 BW). Hieruit blijkt in ieder geval de omvang en samenstelling van het liquidatieoverschot. Heeft de vennootschap twee of meer gerechtigden tot het vermogen dan dient ook een plan van verdeling te worden opgemaakt. De documenten voornoemd dienen bij het Handelsregister waar de vennootschap is ingeschreven te worden gedeponeerd alsmede ter inzage te liggen ten kantore van de vennootschap (art. 2:23b lid 4 BW). Heeft de vennootschap geen kantoor, dan wordt voor een ander adres, bijvoorbeeld een notaris kantoor of rechtbankgriffie, binnen het arrondissement gekozen. Voorts maakt de vereffenaar in een nieuwsblad bekend waar en tot wanneer de stukken ter inzage liggen. Vanaf dat moment en voor de duur van twee maanden kunnen deze door eenieder worden ingezien. Iedere schuldeiser of gerechtigde van de vennootschap kan gedurende deze periode, door het indienen van een verzoekschrift bij de rechtbank, in verzet komen tegen de rekening en ver-



antwoording en het plan van verdeling en zijn bezwaren kenbaar maken (art. 2:23b lid 5 BW). Een dergelijk verzet dient op dezelfde wijze als de rekening en verantwoording bekend gemaakt te worden. Overigens behoeft de mededeling alleen in te houden dat verzet is gedaan.<sup>3</sup> De rechter oordeelt vervolgens over het verzet. Heeft het verzet geleid tot een aanpassing van de documenten dan dient dit eveneens bekend gemaakt te worden. De vereffening eindigt uiteindelijk pas op het moment dat geen aan de vereffenaar bekende baten meer aanwezig zijn (art. 2:19 lid 6 BW). Alsdan houdt de vennootschap op te bestaan.

### De turboliquidatie

Wanneer een vennootschap geen baten meer heeft, kan deze worden ontbonden door middel van het besluit van de algemene vergadering waarna de vennootschap direct ophoudt te bestaan (art. 2:19 lid 4 BW); de zogenoemde turboliquidatie. Van de turboliquidatie dient opgave te worden gedaan aan het Handelsregister. Vervolgens wordt de vennootschap uitgeschreven uit het Handelsregister. De ontbinding van de vennootschap wordt dus niet gevolgd door een formele vereffeningfase, zoals bij een gewone liquidatie aan de orde is. De vennootschap heeft immers geen baten meer en dus valt er niets te vereffenen. In de praktijk bestaat nog wel eens onduidelijkheid over de vraag of de vennootschap ingeval van een turboliquidatie schulden, bijvoorbeeld nog niet geformaliseerde belastingschulden, mag hebben. Dit staat

## Bij turboliquidatie kan de schuldeiser worden verrast met het fait accompli dat de vennootschap niet meer bestaat

niet aan turboliquidatie in de weg. Alleen de aanwezigheid van baten is namelijk relevant voor de toepassing van de turboliquidatie.

Vanzelfsprekend dienen alle lopende rechtsbetrekkingen van de vennootschap, ook ingeval van een turboliquidatie, te worden afgewikkeld. Indien een vennootschap wel baten heeft, dan kan een bestuurder van de vennootschap, in het zicht van het ontbindingsbesluit door de algemene vergadering, de vennootschap eerst 'leeg maken'. Zo kunnen de activa van de vennootschap als dividend worden uitgekeerd aan de aandeelhouder of deze activa worden verkocht waarna de ontvangen gelden worden uitgekeerd aan de aandeelhouder. In dat geval wordt het vermogen van de vennootschap als het ware ook vereffend. Het proces van de formele vereffening wordt echter niet doorlopen. De procedure van de turboliquidatie is dan ook relatief eenvoudig en goedkoper en vereist minder (formele) stappen dan bij een gewone liquidatie het geval is. Mijns inziens zullen dit de voornaamste redenen zijn om - indien geen baten meer

aanwezig zijn - voor deze liquidatieprocedure te kiezen. Mogelijk is tevens de vrees voor een actie van de curator vanwege bestuurdersaansprakelijkheid een belangrijke reden om voor turboliquidatie te kiezen.<sup>4</sup>

### Risico's voor schuldeisers bij turbo's

Een oplettende schuldeiser zal, indien sprake is van een gewone liquidatie, bekend zijn met de ontbinding van de vennootschap waarvan hij nog iets te vorderen heeft en de door de vereffenaar opgemaakte rekening en verantwoording hebben ingezien. Ingeval hij bezwaren heeft zal hij in verzet zijn gegaan. Deze kennis en verzetmogelijkheid zijn niet voorhanden indien de vennootschap is geëindigd door middel van een turboliquidatie. In dat geval kan de schuldeiser worden verrast met het fait accompli dat de vennootschap niet meer bestaat. De mogelijkheid om een vennootschap te turbo-liquideren is in de wet gekomen omdat het belangrijk werd geacht dat vennootschappen snel konden worden opgericht en ook weer eenvoudig opgeheven konden worden.<sup>5</sup> Daarnaast diende misbruik van inactieve vennootschappen te worden voorkomen. Maar is hiermee niet de deur naar misbruik van turboliquidaties en benadeling van schuldeisers opengezet? Immers, ook ingeval een vennootschap aanvankelijk nog over baten beschikt kan deze uiteindelijk middels een turboliquidatie eindigen. Het bestuur van de vennootschap kan per slot van rekening het vermogen van de vennootschap feitelijk vereffenen voorafgaand aan het nemen van het besluit tot ontbinding door de algemene vergadering. Na het nemen van het besluit voornoemd houdt de vennootschap direct op te bestaan. De schuldeisers die vervolgens hun vorderingen willen uitwinnen vangen in eerste instantie bot; de vennootschap bestaat 'ineens' niet meer. Daarbij komt dat er geen informatie beschikbaar is met betrekking tot de afwezigheid van baten.

Indien benadeelde schuldeisers de turboliquidatie van de vennootschap willen bestrijden, althans indien zij willen stellen dat nog baten aanwezig waren waardoor verhaal nog mogelijk was, dan staan drie middelen tot hun beschikking. Zij kunnen de civiele rechter verzoeken te verklaren dat de vennootschap niet is opgehouden te bestaan en tot (her)opening van de vereffening verzoeken (art. 2:23c lid 1 BW). Naast de aansprakelijkheid van de vennootschap, kan ook het bestuur aansprakelijk worden gehouden voor de schade die is ontstaan voor een schuldeiser. Alsdan kan de schuldeiser een actie uit onrechtmatige daad starten tegen de (oud-)bestuurder. In dat geval is van belang dat de bestuurder een ernstig persoonlijk verwijt kan worden gemaakt.<sup>6</sup> Van een dergelijk ernstig verwijt zal sprake zijn als komt vast te staan dat de bestuurder wist - of redelijkerwijze had kunnen weten - dat het uitkeren van het vermogen van de vennootschap aan de aandeelhouder(s) tot gevolg zou hebben dat deze haar verplichtingen niet zou nakomen. Tot slot kan een verzoek worden ingediend tot faillietverklaring van de ontbonden rechtspersoon. In alle gevallen dient de schuldeiser op basis van de hem te beschikking staande bewijsmiddelen ten minste aan te



tonen dat hij is benadeeld, hetgeen minder makkelijk zal zijn dan indien sprake is geweest van een gewone liquidatie daar geen documenten omtrent het afwezig zijn van baten openbaar zijn.

### De Ontvanger als schuldeiser

De Ontvanger van de Belastingdienst kan ook worden benadeeld door een turboliquidatie. Als gevolg van het uitkeren dan wel onttrekken van vermogen aan de vennootschap kunnen mogelijk belastingschulden niet meer worden geïnd. Onder de schuldeisers heeft de Ontvanger een bijzondere positie. Bestuursorganen, waaronder de Ontvanger, hebben namelijk de bevoegdheid om bestuursrechtelijke geldschulden bij dwangbevel te innen alsmede de mogelijkheid om bij de invordering van geldschulden gebruik te maken van dezelfde bevoegdheden die gewone schuldeisers ook hebben (art. 4:124 Awb). De ene bevoegdheid sluit in beginsel de ander niet uit, tenzij dit uitdrukkelijk is geregeld. Daarnaast rust het fiscale voorrecht op alle goederen van de belastingschuldige (art. 21 IW 1990). De Ontvanger kan hiermee zijn vordering op de goederen van de belasting-



schuldige verhalen boven schuldeisers die geen of een lager voorrecht hebben. Bovendien heeft de Ontvanger een bodemrecht; de Ontvanger kan beslag leggen op bepaalde zaken die niet het eigendom van de schuldenaar zijn, maar zich wel op diens 'bodem' bevinden. De derde-eigenaar kan in dat geval alleen een beroepschrift richten tot de directeur der rijksbelastingen (art. 22 lid 3 IW 1990).

Ingeval de vennootschap is ontbonden, is eenieder van de met de - formele dan wel feitelijke - vereffening van een ontbonden lichaam belaste personen hoofdelijk aansprakelijk voor de belastingschulden (art. 33 lid 1 sub c IW 1990 jo. Art. 33.4 Leidraad Invordering 2008). De vereffenaar is overigens alleen aansprakelijk indien *'het niet betalen van de belastingschuld het gevolg is van aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur'*. De Ontvanger moet dit aannemelijk maken (art. 33.4 Leidraad Invordering 2008). Een dergelijke aansprakelijkstelling dient binnen drie jaar na de ontbinding van de vennootschap plaats te vinden. Indien de periode van drie jaren is verstreken kan alleen nog een onrechtmatige daad actie worden gestart. In beginsel kunnen alleen de bestuurders van de vennoot-

## Naast de risico's voor schuldeisers bestaat de vrees dat turboliquidaties worden misbruikt voor het plegen van fraude

schap aansprakelijk worden gesteld voor de schulden van de vennootschap. Ingeval sprake is van belastingschulden en de Ontvanger de benadeelde partij is, kan onder voorwaarden echter ook de belastingadviseur aansprakelijk zijn voor het (meewerken aan het) frustreren van het verhaalsrecht van de Ontvanger.<sup>7</sup> Zelfs een trustkantoor kan onder omstandigheden uit hoofde van onrechtmatige daad aansprakelijk worden gehouden voor schade van de Belastingdienst.<sup>8</sup>

### Misbruik van turboliquidaties

Naast de risico's voor schuldeisers bestaat de vrees dat turboliquidaties worden misbruikt voor het plegen van

## Om de rechtspositie van de schuldeisers beter te beschermen is een aantal maatregelen aangekondigd

fraude, waaronder faillissementsfraude. Onregelmatigheden in de boedel die voor of tijdens het faillissement opzettelijk worden verricht waardoor de boedel en de crediteuren worden benadeeld kwalificeren als faillissementsfraude. Er kan ook gedacht worden aan situaties waarbij het opzetten en failliet laten gaan van een vennootschap onderdeel zijn van een vooropgezet plan om crediteuren te benadelen. Tegen dergelijk misbruik staan, naast de bestaande civielrechtelijke mogelijkheden voor benadeelde schuldeisers, ook strafrechtelijke maatregelen open (art. 340-349 Sr).

Is de kans op fraude meer aanwezig indien wordt gekozen voor een turboliquidatie in plaats van een gewone liquidatie? Deze vraag heeft het ministerie van Justitie en Veiligheid ook bezig gehouden, zo blijkt uit de analyse (turbo)liquidaties van 19 september 2019.<sup>9</sup> Hierin zijn allereerst de absolute aantallen turboliquidaties in de jaren 2010 tot en met 2016 in kaart gebracht. Daarna volgt een overzicht van het aantal keer dat bepaalde risico-indicatoren voorkomen bij turboliquidaties en gewone liquidaties. Op basis van deze data kan worden geconcludeerd dat de risico-indicatoren niet vaker aan de orde zijn bij turboliquidaties dan bij gewone liquidaties. Daarbij komt dat bij tachtig procent van de turboliquidaties geen baten noch schulden aanwezig zijn. De minister voor Rechtsbescherming schrijft in zijn brief van 7 oktober 2019 aan de Tweede Kamer dat het risico op misbruik bij turboliquidaties mogelijk is maar dat er geen reden is om aan te nemen dat turboliquidaties veelal malafide zijn.<sup>10</sup> Wel dient iets te gebeuren aan de positie van schuldeisers. Zowel in de politiek<sup>11</sup> als in de literatuur<sup>12</sup> is betoogd dat een turboliquidatie alleen mogelijk zou moeten zijn indien de vennootschap geen schulden meer heeft. De minister is echter van mening dat een dergelijke aanpassing van de regelgeving misbruik niet voorkomt en daarnaast zou een dergelijke maatregel niet handhaafbaar zijn. Daarentegen stelt de minister dat ingeval sprake is van een turboliquidatie met achterlating van schulden, de bescherming van de rechtspositie van de schuldeiser echter wel verbetering verdient.

### Aangekondigde maatregelen

Om de rechtspositie van de schuldeisers beter te beschermen is dan ook een aantal maatregelen aangekondigd. In de loop van dit jaar zou een voorontwerp voor wetwijziging voor consultatie worden aangeboden. Dit heeft tot op heden echter niet plaatsgevonden. De voorgestelde wijzigingen zijn als volgt. Allereerst zal het bestuur van de vennootschap worden verplicht om een slotbalans van het boekjaar van de liquidatie op te stel-

len en te deponeren bij de Kamer van Koophandel. Daarnaast zal een bestuursverklaring waaruit blijkt dat er baten ontbreken en wat de reden daarvan is moeten worden opgemaakt. Dit document dient eveneens bij de Kamer van Koophandel gedeponeerd te worden. Eventueel wordt een slotuitdelingslijst aan deze documenten toegevoegd. Voorts dient het bestuur zorg te dragen voor bekendmaking van het voornemen tot ontbinding zonder vereffening en daarbij te vermelden dat de slotbalans en de jaarrekening ter inzage liggen bij het Handelsregister. Daarbij komt dat, voorafgaand aan de uitschrijving van de vennootschap, de jaarrekeningen die betrekking hebben op de boekjaren voorafgaand aan de turboliquidatie gedeponeerd moeten zijn. Het is thans niet duidelijk wat de sancties zullen zijn bij het niet voldoen aan deze nieuwe regels. Dit zal uit het wetsontwerp moeten volgen.

De nieuwe regels zullen naar alle waarschijnlijkheid tegemoet komen aan de wens om de positie van schuldeisers bij turbo's te verbeteren. Zij zullen meer informatie kunnen verkrijgen op grond waarvan zij hun proceskosten beter kunnen afwegen en vervolgens juridische stappen kunnen ondernemen. Anderzijds blijft de procedure van turboliquidaties bestaan, wat tegemoet komt aan de gedachte dat vennootschappen snel kunnen worden ontbonden. Dit verkleint de kans op misbruik van 'lege' vennootschappen. Voor de adviseur die een turboliquidatie begeleidt, is het zaak alert te zijn op het mogelijk nog aanwezig zijn van baten en op de vraag of een schuldeiser, waaronder de Ontvanger, wordt benadeeld. <<<

### Noten

- 1 Belastingdienst Datafundamenten en Analytics, Analyse (turbo) liquidaties, 19 september 2019, te raadplegen via [www.tweede-kamer.nl](http://www.tweede-kamer.nl).
- 2 Bij een stichting wordt dit besluit genomen door het bestuur.
- 3 MvA, Kamerstukken II, 17725, 7, p. 24.
- 4 Mr. M.Y. Nethe, Reuring rond turboliquidatie, Ondernemingsrecht 2017/6.
- 5 Kamerstukken II 1991/92, 22482, 3, p. 8.
- 6 Zie Hof Arnhem-Leeuwarden 14 februari 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:1017, waarin dit toetsingskader onder verwijzing naar jurisprudentie van de Hoge Raad is uitgewerkt.
- 7 Zie o.a. de uitspraak van de Hoge Raad van 21 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:397. Ingevolge art. 41, lid 1, IW 1990 zijn aansprakelijk degenen die de verplaatsing van de vestigingsplaats van het belastingschuldige lichaam hebben gerealiseerd.
- 8 Zie de uitspraak van Rechtbank Amsterdam van 14 februari 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:796.
- 9 Belastingdienst Datafundamenten en Analytics, Analyse (turbo) liquidaties, 19 september 2019.
- 10 Tweede Kamer, vergaderjaar 2019-2020, 29 911, nr. 253.
- 11 Lid Van Oosten (VVD) ten tijde van het Algemeen Overleg op 4 oktober 2018.
- 12 S. Renssen, De turboliquidatie van de Besloten Vennootschap, deel 131 in de serie vanwege het Van der Heijden Instituut, Deventer: Wolters Kluwer 2016.



# Jurisprudentie en wetgeving

## Inkomstenbelasting

- Polis bevat na wijziging geen overlijdensrisico meer: uitkering onbelast 25
- Door zoon bewoond deel in woning ouders geen eigen woning ouders 25

## Loonbelasting

- Vakantietoeslag individueel keuzebudget telt mee voor LB-vrijstelling jubileum en overlijden 26

## Formeel recht

- Inspecteur hoeft aanslag niet in lijn met die van fiscale partner op te leggen 26
- Correctiebeleid geldt ook als navorderingsaanslag na rechtsmiddel onder € 450 komt 26
- Verzoek om Irimie-rente niet aan inspecteur maar aan ontvanger 27

## Omzetbelasting

- Aftrek btw tijdens leegstand als er kans is op belaste verhuur 27

## Invordering

- Als ontvanger betalingsuitstel intrekt, moet een nieuwe waarschuwing volgen 27

## Erfbelasting

- Schenkbelasting bij BOF en 180-regel pro rata in aftrek op erfbelasting 28

## Overdrachtsbelasting

- Projectontwikkelaar geen overdrachtsbelasting verschuldigd bij kantoortransformatie 28

## Inkomstenbelasting

### 2020/39 Polis bevat na wijziging geen overlijdensrisico meer: uitkering onbelast

Een vrouw sloot op 16 maart 1993 een vaste termijnverzekering bij een levensverzekeringsmaatschappij. Onafhankelijk van het in leven zijn van de verzekerde werd het verzekerde bedrag op de einddatum 16 maart 2013 in Australische dollars uitgekeerd. In de periode van 16 maart 1993 tot 16 maart 1995 betaalde de vrouw in totaal € 1.633 aan premies. Het was mogelijk de overeenkomst voorafgaand aan die einddatum premievrij te maken en dat gebeurde ook op 16 maart 1995. Het uit te keren verzekerde bedrag op de einddatum werd daarom verminderd. In 2013 keerde de verzekeringsmaatschappij € 24.780 uit aan de vrouw. Zij gaf niets aan in haar aangifte inkomstenbelasting 2013. De inspecteur corrigeerde de aangifte met € 23.147 (€ 24.780 min € 1.633 aan premies), omdat volgens hem sprake was van een uitkering uit een levensverzekering. Hof Amsterdam was dat met de inspecteur eens. De vrouw ging in cassatie en stelde dat het ging om een uitkering uit een valutatermijncontract, die niet belastbaar was voor de inkomstenbelasting.

De Hoge Raad besliste dat allereerst door middel van uitleg van de overeenkomst met toepassing van de Haviltex-maatstaf (ECLI:NL:HR:1981:AG4158) de aard en inhoud van de overeenkomst moest worden beoordeeld. Vervolgens besliste de Hoge Raad dat bij de beslissing wat de fiscale gevolgen waren van de uitkering in 2013, het erom ging wat ten tijde van die uitkering de aard en inhoud was van de overeenkomst uit hoofde waarvan die uitkering werd gedaan. Ook als de vrouw in 1993 de overeenkomst was aangegaan met daarin een element van overlijdensrisico ten aanzien van de premiebetaling, hadden partijen de overeenkomst op 16 maart 1995 zodanig gewijzigd dat de overeenkomst vanaf dat moment geen element meer bevatte dat erop kon duiden dat een overlijdensrisico onderdeel was van de overeenkomst. Voor de duiding van de fiscale gevolgen van de uitkering moest dus niet worden uitgegaan van de aard en inhoud van de overeenkomst voordat deze op 16 maart 1995 werd gewijzigd. De

Hoge Raad verklaarde het beroep in cassatie van de vrouw gegrond en verwees de zaak naar Hof Den Haag.

■ Hoge Raad 4 september 2020, nr. 19/03758, ECLI:NL:HR:2020:1369

### 2020/40 Door zoon bewoond deel in woning ouders geen eigen woning ouders

Een echtpaar had een woning met een garage. Boven de garage was een apart woongedeelte met een woonkamer, keuken, slaapkamer en een badkamer met toilet. Het woongedeelte had een eigen zelfstandige opgang die via een toegangspoort in de schutting te bereiken was. Omdat de toegangspoort naar de tuin was afgesloten moest het woongedeelte worden betreden via de garage. De relatie van de zoon van het echtpaar was in 2008 verbroken. De zoon die toen 32 jaar was, stond vanaf dat moment weer ingeschreven op het adres van zijn ouders. Hij bewoonde het woongedeelte boven de garage omdat hij door schulden geen andere woonruimte kon krijgen. Zijn beveiligingsbedrijf stond ook op het adres van de ouders ingeschreven. De zoon trouwde in 2010 en vanaf 2 maart 2010 woonde hij met zijn echtgenote in het woongedeelte boven de garage. In augustus 2010 kregen zij een kind en woonden ze met zijn drieën in het woongedeelte. Vanaf 2011 betaalden de zoon en schoondochter een vergoeding aan de (schoon)ouders, eerst onder de noemer van "kost en inwoning" en vanaf december 2012 onder vermelding van "huur". Naar aanleiding van een verzoek van de zoon aan de inspecteur om een gedeelte van de huur van het woongedeelte in mindering te brengen op zijn ondernemingswinsten over 2012 tot en met 2015, legde de inspecteur aan de vader een navorderingsaanslag 2012 op. Volgens de inspecteur behoorde het woongedeelte boven de garage niet tot de eigen woning. Een evenredig deel van de hypotheek nam de inspecteur bij de vader in aanmerking als schuld in box 3. De vader ging in beroep en stelde dat de woning volledig als eigen woning kon worden aangemerkt omdat zijn zoon en zijn gezin tot hun huishouding behoorde. Zijn echtgenote kookte altijd voor de hele familie, deed de boodschappen en de was en deed het nodige voor het kleinkind. Er was geen huurovereenkomst en er werd geen huur betaald.

Het kostgeld wisselde tussen de € 600 en € 800 per maand en werd ook weleens niet betaald. Het inwonen gebeurde volgens de vader noodgedwongen. Rechtbank Noord-Nederland besliste dat de vader niet had bewezen dat zijn zoon met zijn gezin deel uitmaakten van zijn huishouding. Vóórdat de zoon in 2008 in het woongedeelte boven de garage ging wonen, woonde hij al geruime tijd niet meer bij zijn ouders en maakte toen al geen deel meer uit van hun huishouden. Verder had het woongedeelte alle faciliteiten om zelfstandig te wonen. De eigen opgang werd weliswaar niet gebruikt maar had eenvoudig in gebruik genomen kunnen worden. Toen het voor de zoon mogelijk was, betaalde hij zijn ouders ook voor het wonen. Dat de ouders hun zoon en schoondochter intensief hadden bijgestaan en geholpen, betekende niet dat zij tot het hun huishouden behoorden. De zoon, schoondochter en hun kind bewoonden volgens de rechtbank een zelfstandig gedeelte van de woning en dat deel stond de vader niet als hoofdverblijf ter beschikking, zodat dat gedeelte niet kon worden aangemerkt als "eigen woning" in de zin van artikel 3.III, lid 1, Wet IB 2001 en de hypotheekrente over dat deel niet aftrekbaar was.

■ *Rechtbank Noord-Nederland 28 augustus 2020, nr. 19/3251, ECLI:NL:RBNNE:2020:2948*

## Loonbelasting

### 2020/41 Vakantietoeslag individueel keuzebudget telt mee voor LB-vrijstelling jubileum en overlijden

Menig werkgever betaalt niet meer 'gewoon' vakantiegeld aan de werknemer maar kent een individueel keuzebudget (IKB) toe. Maandelijks wordt een bepaald percentage aan het IKB toegevoegd. De werknemer kan er maandelijks voor kiezen om dit bedrag te laten uitbetalen maar kan er ook verlofuren, een extra pensioen of een studie mee aankopen. In de volgende zaak was het de vraag of de vakantietoeslag mocht worden gerekend tot het loon dat bepalend is voor de hoogte van de vrijstelling van een jubileum- of dienstjuitkering en overlijdensuitkering als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdelen m en o, Wet LB. Hof Den Haag besliste dat de vakantietoeslag inderdaad meetelt. Het hof besliste dit in een procedure van een overheidsorganisatie. De ambtenaren konden op grond van het arbeidsvoorwaardenreglement (AVR) onder voorwaarden aanspraak maken op jubileumuitkeringen of een overlijdensuitkering die in beide gevallen werd verhoogd met 8%. In het AVR was ook een individueel keuzebudget (IKB) opgenomen van 16,3% van het maandsalaris, waarvan 8% bestond uit de voormalige vakantietoeslag (VT). Het niet-gebruikte deel van het IKB werd met de loonbetaling over december uitbetaald. De overheidsorganisatie ging in beroep tegen haar aangifte loonheffingen over januari 2018 waarin uitgekeerde ambtsjubileum- en overlijdensuitkeringen waren opgenomen. Zij stelde dat het IKB, voor zover dat in de plaats van de voormalige vakantietoeslag (VT-IKB) was gekomen, viel onder het loonbegrip zoals opgenomen in artikel 10 Wet LB. Hof Den Haag besliste dat onder loon wordt verstaan al hetgeen uit een dienstbetrekking wordt genoten. Hiertoe behoort ook de (maandelijks opgebouwde) aanspraak op het VT-IKB, waarop een ambtenaar op basis van zijn aanstelling/dienstverband en de AVR onvoorwaardelijk recht heeft. Omdat het VT-IKB onder het loonbegrip van artikel 10 Wet LB valt, moet voor de vrijstelling inzake de overlijdens- en jubileumuitkeringen van artikel 11, lid 1, onderdelen m en o, Wet LB worden beoordeeld of het VT-IKB onderdeel is van het "loon over een maand" in de zin van de onderdelen m en o. Het hof besliste dat het

"loon over een maand" 1/12e deel van het overeengekomen vaste bruto jaarloon is, inclusief het op grond van de AVR toegekende, maandelijks opgebouwde, VT-IKB. Het hof was het niet met de inspecteur eens dat sprake was van een bijzondere toevallige beloning, omdat een ambtenaar op basis van zijn aanstelling/dienstbetrekking onvoorwaardelijk recht heeft op toekenning van het VT-IKB. Het hof besliste dat voor het bepalen van de vrijstelling inzake de overlijdens- en jubileumuitkeringen bij het vaststellen van het "loon over een maand" dus 1/12e deel van het jaarlijkse aan de ambtenaar toegekende bedrag aan het VT-IKB in aanmerking moet worden genomen. Het hof verklaarde het hoger beroep van de overheidsorganisatie gegrond en verminderde het bedrag aan loonheffingen.

■ *Hof Den Haag 14 juli 2020, nr. 19/00244, ECLI:NL:GHDHA:2020:1315*

## Formeel recht

### 2020/42 Inspecteur hoeft aanslag niet in lijn met die van fiscale partner op te leggen

Een vrouw en haar fiscale partner woonden samen in de woning die eigendom was van haar fiscale partner. Hij had voor de financiering van de woning in januari 2015 een lening afgesloten bij zijn ouders tegen 9% rente per jaar. De aftrekpost van de woning werd in de aangiften IB 2015, voor 58% toegerekend aan de vrouw en voor 42% aan haar fiscale partner. De aanslag IB 2015 van de fiscale partner werd op 9 december 2016 overeenkomstig de aangifte opgelegd. Bij het opleggen van de aanslag IB 2015 van de vrouw accepteerde de inspecteur niet dat er 9% rente werd berekend. Hij corrigeerde de rente naar een zakelijke rente van 4,5% en rekende daarvan 58% toe aan de vrouw. De vrouw ging in beroep en stelde dat de inkomsten uit eigen woning bij de aanslagregeling van haar fiscale partner moesten worden vastgesteld en niet bij haar aanslagregeling, omdat de woning door haar fiscale partner was gekocht en hij de eigenaar was. Hof Den Haag besliste dat de inspecteur de inkomsten uit eigen woning bij de vrouw mocht corrigeren. De vrouw ging in cassatie. De Hoge Raad besliste dat artikel 2.17, lid 2 en lid 5, Wet IB 2001 de belastbare inkomsten uit eigen woning aanmerkt als een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel dat bij de belastingplichtige en zijn partner wordt geacht op te komen in de onderlinge verhouding die zij daarvoor bij het doen van aangifte kiezen. Uit de wettekst of de wetgeschiedenis volgt niet dat de hoogte van een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel - zoals de inkomsten uit eigen woning - alleen kan komen vast te staan door de vaststelling van de aanslag van de fiscale partner die de betreffende inkomsten feitelijk heeft genoten. De Hoge Raad verklaarde het beroep in cassatie van de vrouw ongegrond.

■ *Hoge Raad 26 juni 2020, nr. 19/04204, ECLI:NL:HR:2020:1111*

### 2020/43 Correctiebeleid geldt ook als navorderingsaanslag na rechtsmiddel onder € 450 komt

Het interne correctiebeleid van de Belastingdienst houdt in dat de Belastingdienst bij geringe te betalen belastingbedragen niet tot navordering overgaat. Als gering bedrag wordt voor navorderingsaanslagen uitgegaan van een bedrag van minder dan € 450. Het correctiebeleid

wordt niet toegepast als sprake is van kwade trouw of repeterende onjuistheden. Hierbij moet worden gedacht aan de situatie dat wordt ingespeeld op het correctiebeleid en expres een fout wordt gemaakt die onder de € 450 belasting blijft. Ook geldt het correctiebeleid niet als opzettelijk steeds dezelfde fout in aangiften wordt gemaakt. In de volgende zaak was van beide situaties geen sprake. De belastingplichtige had daarom in beginsel recht op toepassing van het correctiebeleid. Het was alleen de vraag of het beleid om geen navorderingsaanslagen op te leggen voor bedragen van niet meer dan € 450 alleen geldt bij het opleggen van de aanslag of ook geldt als na bezwaar en beroep de na te vorderen belasting niet hoger is dan € 450. Een man ontving navorderingsaanslagen inkomstenbelasting van € 942 over 2014 en € 1.032 over 2015 omdat hij volgens de inspecteur ten onrechte specifieke zorgkosten in aftrek had gebracht. De man maakte bezwaar. De inspecteur verklaarde het bezwaar gegrond en verminderde de navorderingsaanslagen tot bedragen die lager waren dan € 450. De man ging in beroep en stelde dat de navorderingsaanslagen op grond van het correctiebeleid van de Belastingdienst moesten worden vernietigd. De Hoge Raad besliste dat er geen aanleiding is om verschil te maken tussen (1) het geval waarin de inspecteur een navorderingsaanslag van niet meer dan € 450 oplegt en (2) het geval waarin een navorderingsaanslag door gebruik van een rechtsmiddel wordt verlaagd tot een bedrag van niet meer dan € 450. Uit de tekst en de strekking van de notitie volgt niet dat is beoogd het geval waarin een navorderingsaanslag door gebruikmaking van een rechtsmiddel wordt verlaagd tot een bedrag van niet meer dan € 450, uit te sluiten van het beleid. De Hoge Raad vernietigde de navorderingsaanslagen.

■ Hoge Raad 26 juni 2020, nr. 19/05091, ECLI:NL:HR:2020:1109

## 2020/44 Verzoek om Irimie-rente niet aan inspecteur, maar aan ontvanger

Een man voldeed voor verschillende auto's Bpm op aangifte en maakte daartegen bezwaar. De inspecteur verleende voor een aantal auto's teruggaaf Bpm, maar vergoedde geen rente over de teruggaaf. De man ging in beroep en stelde dat voor de waardebepaling van een aantal auto's moest worden uitgegaan van de waarde van een in Nederland aanwezige voormalige huurauto als referentieauto, waardoor de waarde van deze auto's met 10% moest worden verminderd. Rechtbank Noord-Nederland was dit niet met hem eens, maar kende wel een vergoeding van belastingrente toe in de zaken die op grond van artikel 30ha, lid 2, AWR tot een teruggaaf van Bpm hadden geleid. De man ging in hoger beroep.

Hof Arnhem-Leeuwarden besliste dat de Bpm niet kon worden verminderd. Met betrekking tot de rentevergoeding besliste het hof dat de wetgever met de inwerkingtreding van artikel 28c Invorderingswet heeft beoogd dat alleen de ontvanger bevoegd is om op de voet van artikel 30, lid 1, Invorderingswet vast te stellen of en in hoeverre invorderingsrente wordt vergoed. Pas daarna kan de belastingrechter aan de beoordeling van die beschikking inzake invorderingsrente toe komen. Omdat de man niet om het nemen van zo'n beschikking had gevraagd, had de rechtbank terecht zijn verzoek afgewezen om toekenning van een passende rentevergoeding over de periode van de betaling tot de feitelijke terugbetaling.

■ Hof Arnhem-Leeuwarden 9 juni 2020, nr. 18/00781, ECLI:NL:GHARL:2020:4343

## Omzetbelasting

### 2020/45 Aftrek btw tijdens leegstand als er kans is op belaste verhuur

Drie bv's voerden procedures over de vraag of zij recht hadden op aftrek van btw in de perioden dat hun panden leeg stonden. Zij hadden in de leegstandsperioden kosten gemaakt om de panden in goede staat te houden en hadden de btw over deze kosten in aftrek gebracht. De inspecteur was het daarmee niet eens en legde naheffingsaanslagen btw op aan de bv's. De bv's gingen in beroep en uiteindelijk in cassatie.

De Hoge Raad stelde voorop dat de regeling van aftrek van btw is bedoeld om de ondernemer volledig te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Hieraan zou afbreuk kunnen worden gedaan als geen recht is op aftrek van btw met betrekking tot de instandhoudingskosten van een leegstaand en voor de verhuur bestemd onroerend bedrijfsmiddel, als het op voorhand in redelijkheid niet kan worden uitgesloten dat, nadat een huurder is gevonden, gekozen zal worden voor belaste verhuur. Daarom moet in die gevallen worden aangenomen dat in het voornemen van de ondernemer om een onroerende zaak te gaan verhuren, het voornemen ligt om gebruik te maken van de mogelijkheid van belaste verhuur. Voor de btw over goederen en diensten die de ondernemer in die gevallen gedurende de periode van leegstand afneemt om de onroerende zaak in stand te houden, betekent dit dat deze btw - als toerekenbaar aan voorgenomen belaste handelingen - voor aftrek in aanmerking komt. Dat geldt ook voor de btw op de kosten van het zoeken naar een nieuwe huurder voor een leegstaand pand. De Hoge Raad verklaarde de cassatieberoepen van de bv's gegrond.

■ Hoge Raad 26 juni 2020, nr. 18/02840, ECLI:NL:HR:2020:1045 nr. 18/02841, ECLI:NL:HR:2020:1146 en nr. 18/02843, ECLI:NL:HR:2020:1147

## Invordering

### 2020/46 Als ontvanger betalingsuitstel intrekt, moet een nieuwe waarschuwing volgen

Een bv ontving een aanmaning om een aanslag legesheffing van € 163.839 te betalen. Zij maakte bezwaar en kreeg in verband daarmee uitstel van betaling. De gemeente verklaarde het bezwaar gegrond en verminderde de legesaanslag tot € 113.933. Toen de bv die aanslag vervolgens niet betaalde, vaardigde de ontvanger een dwangbevel uit waarbij € 10.161 aan betekeningkosten in rekening werd gebracht. Rechtbank Den Haag was het daarmee eens. De bv ging echter met succes in hoger beroep.

Hof Den Haag besliste dat als uitstel van betaling is verleend, de ontvanger voordat hij na beëindiging van het uitstel van betaling de dwanginvordering voortzet door middel van het uitvaardigen van een dwangbevel, de belastingsschuldige die vóór de verlening van het uitstel van betaling al is aangemaand, een redelijke termijn stelt om alsnog te betalen en hem herinnert aan de bij de eerdere aanmaning opgenomen kennisgeving over de gevolgen van niet-betaling. Met de aan de bv - na de intrekking van het verleende uitstel van betaling - verzonden acceptgiro's had de ontvanger de bv een redelijke termijn gegeven om de leges te voldoen, maar daarmee was echter niet vol-

daan aan de voorwaarde dat de bij de eerdere aanmaning opgenomen kennisgeving over de gevolgen van niet-betaling in herinnering moest worden gebracht. De zinsnede op de acceptgiro “omdat anders extra kosten worden berekend”, was volgens het hof niet voldoende. Daaruit bleek niet genoeg dat bij niet tijdige betaling van de leges betaling kon worden afgedwongen door invorderingsmaatregelen, waaraan bijzonder hoge kosten konden zijn verbonden. Het hof verklaarde het hoger beroep van de bv gegrond en vernietigde de beschikking betekeningkosten.

■ Hof Den Haag 13 mei 2020, nr.19/00396, ECLI:NL:GHDHA:2020:908

## Erfbelasting

### 2020/47 Schenkbelasting bij BOF en 180-regel pro rata in aftrek op erfbelasting

Drie kinderen kregen op 28 december 2012 ieder een schenking van € 120.738 van hun vader. De aanslag schenkbelasting was € 11.570 per kind. De vader overleed in februari 2013. Dat was binnen 180 dagen na de schenking. Uit de nalatenschap verkregen de kinderen ieder € 3.926.165. De inspecteur merkte de schenking op grond van de 180-dagenregeling aan als fictieve verkrijging krachtens erfrecht. Rekening houdend met de bedrijfsopvolgingsfaciliteit (BOF) en de gewone vrijstelling bedroeg de belaste verkrijging € 606.319 en de erfbelasting € 109.438. Hierop verleende de inspecteur een aftrek van € 3.113 voor de schenkbelasting. De kinderen gingen in beroep en stelden dat het bedrag van de schenkbelasting volledig in mindering moest komen op de erfbelasting. Rechtbank Noord-Holland was het daarmee eens. De inspecteur ging in hoger beroep. Hof Amsterdam verwees naar een arrest van de Hoge Raad van 3 april 2020 (ECLI:NL:HR:2020:476). Hieruit volgde dat de vermindering niet hoger kan zijn dan het bedrag van de erfbelasting dat naar evenredigheid aan de fictieve verkrijging wordt toegerekend. Daarom was het alleen nog de vraag of bij de berekening van de vermindering het op grond van de BOF voorwaardelijk vrijgestelde gedeelte van de verkrijging buiten aanmerking moest worden gelaten. Met andere woorden, of het bedrag van de vrijstelling op grond van de BOF van € 3.416.019 voor de berekening al dan niet uit de noemer moest worden gehaald. Volgens het hof moet bij de vermindering van de erfbelasting op grond van artikel 12, lid 2, Successiewet, het voorwaardelijk vrijgestelde ondernemingsvermogen buiten beschouwing blijven. Daarmee wordt voorkomen dat de erfbelasting door middel van de berekening van de vermindering naar evenredigheid ook aan het voorwaardelijk vrijgestelde ondernemingsvermogen wordt toegerekend. De berekening was dan als volgt:  $€ 120.738 : € 630.884 (= € 4.046.903 \text{ -/ - } € 3.416.019) \times € 110.444 = € 21.137$ . De aanslag schenkbelasting bedroeg echter € 11.570, zodat de vermindering niet meer kon bedragen dan € 11.570. Dit was het bedrag dat ook de rechtbank had verrekend. Het hof verklaarde het hoger beroep van de inspecteur ongegrond.

■ Hof Amsterdam 25 juni 2020, nr. 18/00248, nr. 18/00249 en nr. 18/00250

## Overdrachtsbelasting

### 2020/48 Projectontwikkelaar geen overdrachtsbelasting verschuldigd bij kantoortransformatie

Wil bij een economische eigendom overdrachtsbelasting verschuldigd worden dan moet méér worden verkregen dan het enkele recht op levering. Niet ieder recht waarbij méér wordt verkregen dan alleen het recht op levering is voldoende om de overgang van de economische eigendom aan te nemen. In de volgende procedure ging het om de vraag of er een economische eigendomsoverdracht was geweest vlak voor het moment dat de aannemer aan het werk ging.

Een projectontwikkelaar kocht op 30 april 2015 grond met daarop verschillende voormalige kantoorgebouwen, die gedeeltelijk, als later te vestigen afzonderlijk appartementsrecht, door de verkoper zouden worden verbouwd tot woningen. De juridische levering zou plaatsvinden zodra het appartementsrecht kwalificeerde als woning in de zin van artikel 14, lid 2, Wbr. Na het sluiten van deze koopovereenkomst maar voorafgaand aan de juridische levering sloot de projectontwikkelaar met een externe aannemer een aannemingsovereenkomst voor de verbouwing van drie kantoorpanden tot 61 appartementen voor een aanneemsom van € 4.713.500 exclusief btw. De start van de transformatiewerkzaamheden was bepaald op 30 oktober 2015 en de opleveringsdatum op 3 juni 2016. De inspecteur stelde dat de economische eigendom van de toekomstige appartementen (uiterlijk) op 30 oktober 2015 op de projectontwikkelaar was overgegaan en legde een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting op. De projectontwikkelaar ging met succes in beroep.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste dat de projectontwikkelaar door de opdracht tot verbouwing niet al voorafgaand aan de juridische levering de economische eigendom had verkregen omdat bij de koopovereenkomst alleen een recht op levering was gekregen. De inspecteur had volgens de rechtbank niet aannemelijk gemaakt dat de projectontwikkelaar op enig eerder moment dan de juridische levering op 24 november 2015 een belang had gekregen als bedoeld in artikel 2, lid 2, Wbr. In de koopovereenkomst was overeengekomen dat voorafgaand aan de juridische levering werkzaamheden zouden plaatsvinden die zouden leiden tot woningen in de zin van artikel 14, lid 2, Wbr. Dat de projectontwikkelaar door de verkoper in staat was gesteld om deze sloop- en renovatiewerkzaamheden zelf te laten verrichten, betekende nog niet dat daardoor sprake was van de verkrijging van een belang bij de waardeontwikkeling van het appartementsrecht. Het door de projectontwikkelaar laten uitvoeren van de werkzaamheden was volgens de rechtbank niet een op zichzelf staand belang bij de waardeontwikkeling, aangezien dit per saldo voor rekening van de verkoper bleef. De rechtbank besliste verder dat op de verkrijging van het appartementsrecht woningen en het appartementsrecht parkeren terecht het 2%-tarief was toegepast, waarbij de verbouwingskosten tot aan het moment van de juridische levering tot de maatstaf van heffing behoorden. De rechtbank besliste dat de inspecteur terecht een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting had opgelegd, maar dat deze moest worden verminderd naar € 29.224 (2% van € 1.461.216). De rechtbank verklaarde het beroep van de projectontwikkelaar gegrond.

■ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 9 juli 2020, nr. 17/7600, ECLI:NL:RBZWB:2020:2997

■ 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

**Wbm i.v.m. beperking emissies kolencentrales 31 362**

Bij KB

**Implementatiewet UBO-register 35 179**

Bij KB

**Wet vliegbelasting 35 205**

Bij KB

**Wet minimum CO2-prijs elektriciteitsopwekking 35 216**

Dag na datum Stb

**Fiscale verzamelwet 2021 35 437**

1-1-2021

**Wet hardheidsaanpassing Awir 35 468**

1-7-2020

**Wet excessief lenen bij eigen vennootschap 35 496**

1-1-2023

**Wet verandering koppeling AOW-leeftijd 35 520**

Dag na datum Stb

**Wet bedrag ineens, RVU en verlofsparen 35 555**

Bij KB

**Wet beperking liquidatie- en stakings-verliesregeling 35 568**

1-1-2021

**Belastingplan 2021 35 572**

1-1-2021

**Overige fiscale maatregelen 2021 35 573**

1-1-2021

**Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen 35 574**

1-1-2021

**Wet CO2-heffing industrie 35 575**

1-1-2021

**Wet differentiatie overdrachtsbelasting 35 576**

1-1-2021

**Wet aanpassing box 3 35 577**

1-1-2021

**Wet eenmalige huurverlaging huurders met lager inkomen 35 578**

1-1-2021

**Wet ODE-tarieven 2021 en 2022 35 579**

1-1-2021

# Verjaring en verval van civielrechtelijke aansprakelijkheid bij fiscaal-juridisch advies

Deze bijdrage gaat in op de werking en stand van zaken van verjaring en verval van de civielrechtelijke aansprakelijkheid van een belastingadviseur bij fiscaal-juridische advisering. Recent heeft Advocaat-Generaal Valk een advies uitgebracht over het aanvangsmoment van verjaring bij fiscaal-juridisch advies.<sup>1</sup> Wat houdt deze conclusie in en wat kunnen de gevolgen zijn wanneer de Hoge Raad dit volgt?



**Mr. Henk Bugter**  
Henk Bugter is advocaat bij benn; advocaten te Nijmegen.



**Mr. Toon Nefkens RB**  
Toon Nefkens is advocaat bij benn; advocaten te Nijmegen. Daarnaast is hij lid van de Commissie-wetsvoorstellen van het Register Belastingadviseurs en voorzitter van de RB-specialistengroep Formeel Belastingrecht.

In de praktijk komt het met enige regelmaat voor dat een cliënt zijn belastingadviseur aansprakelijk stelt voor geleden schade als gevolg van een gegeven fiscaal-juridisch advies. Lang niet in alle gevallen zal de belastingadviseur de mening van zijn cliënt delen dat sprake is van een beroepsfout waarvoor hij aansprakelijk is. Om een eventuele aansprakelijkheid te beperken kan een belastingadviseur zich beroepen op verjarings- en vervaltermijnen.

## Inleiding

### Overeenkomst van opdracht

De basis voor de civielrechtelijke relatie tussen de belastingadviseur<sup>2</sup> en zijn cliënt is de overeenkomst tot opdracht. Dit is geregeld in artikel 7:400 en volgende van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW). De belastingadviseur (in zijn hoedanigheid van opdrachtnemer) moet bij zijn werkzaamheden de zorg van een goed opdrachtnemer in acht nemen. Dit wordt ook wel de zorgplicht genoemd.<sup>3</sup> Is de cliënt van mening dat de belastingadviseur in strijd met zijn zorgplicht heeft gehandeld dan kan de cliënt met een beroep op wanprestatie<sup>4</sup> proberen de overeenkomst van opdracht te ontbinden en een schadevergoeding eisen. Handelt de belastingadviseur (ook) in strijd met hetgeen in het maatschappelijk verkeer betamelijk is, dan is sprake van een onrechtmatige daad<sup>5</sup> en kan de cliënt de belastingadviseur (ook) op grond daarvan aansprakelijk stellen.<sup>6</sup> Op grond van de zorgplicht dient de belastingadviseur te

handelen zoals een “redelijk bekwaam en redelijk handelend vakgenoot onder gelijke omstandigheden zou hebben gehandeld”.<sup>7</sup> Wanneer daarvan sprake is hangt af van alle feiten en omstandigheden van geval. Adviezen die leiden tot belastingontduiking of het (achteraf ten onrechte) blind varen op de informatie van de cliënt vallen niet onder het handelen van een redelijk bekwaam en redelijk handelend vakgenoot onder gelijke omstandigheden. Naast deze zorgplicht kan ook sprake zijn van een spontane adviesplicht, al is het geven van spontaan advies niet per definitie verplicht.<sup>8</sup> Dit hangt onder meer af van de reikwijdte van de verstrekte opdracht en wat de voor de belastingadviseur kenbare bedoeling van de cliënt was. Het is daarom voor de belastingadviseur zaak om een verstrekte opdracht goed af te bakenen. De kenbare bedoeling(en) van de cliënt dienen te worden vastgelegd in een overeenkomst van opdracht en ook schriftelijk te worden bevestigd.

### Algemene voorwaarden

Bij het aanvaarden en sluiten van de overeenkomst tot opdracht dient de belastingadviseur er tevens voor te zorgen dat er algemene voorwaarden van toepassing zijn. De reden hiervan is met name gelegen in het feit dat in algemene voorwaarden bepalingen zijn opgenomen om een eventuele aansprakelijkheid te beperken. Een voorbeeld van een dergelijke bepaling is het zogenoemde vervalbeding. In het model algemene voorwaarden van het Register Belastingadviseurs (hierna: RB) is de navolgende tekst van een vervalbeding opgenomen



om een eventuele aansprakelijkheid voor geleden schade te beperken “Een vordering tot vergoeding van schade dient uiterlijk binnen twaalf maanden nadat Opdrachtgever de schade heeft ontdekt of redelijkerwijze had kunnen ontdekken bij Opdrachtnemer te zijn ingediend, bij gebreke waarvan het recht op schadevergoeding vervalt.”<sup>9</sup>

Zowel het hanteren als het van toepassing laten zijn van de algemene voorwaarden luistert nauw.<sup>10</sup> De belastingadviseur dient de algemene voorwaarden aan zijn cliënt ter hand te stellen vóór het sluiten van de overeenkomst tot opdracht. De bepalingen van aanbod en aanvaarding zijn immers ook van toepassing bij het gebruik van de algemene voorwaarden.<sup>11</sup> Om met succes een beroep te kunnen doen op de algemene voorwaarden dienen deze integraal deel uit te maken van de overeenkomst tot opdracht. Het verdient daarom aanbeveling om in de overeenkomst van opdracht een tekst op te nemen waarin de cliënt verklaart door ondertekening van de overeenkomst van opdracht volledig in te stemmen met de inhoud van de algemene voorwaarden, een exemplaar daarvan te hebben ontvangen, de geldigheid daarvan te aanvaarden en in te stemmen met alle in de algemene voorwaarden opgenomen bepalingen. Tevens verdient het aanbeveling om bij elke nieuwe opdracht, ongeacht of het een be-

Bij het aanvaarden en sluiten van de overeenkomst tot opdracht dient de belastingadviseur er tevens voor te zorgen dat er algemene voorwaarden van toepassing zijn

staande of een nieuwe cliënt is, de algemene voorwaarden ter hand te stellen en deze algemene voorwaarden bij overeenkomst van opdracht (lees: opdrachtbevestiging) als (afzonderlijk genoemde) bijlage mee te zenden. Wanneer de algemene voorwaarden niet (tijdig) aan een cliënt worden overhandigd, zijn de daarin opgenomen bepalingen zoals het vervalbeding niet van toepassing!<sup>12</sup>

### Vervaltermijn

#### Algemeen

Wanneer een belastingadviseur door een cliënt aansprakelijk wordt gesteld voor geleden schade in verband met een vermeende beroepsfout, kan eventueel

## Er zijn wettelijke en contractuele vervaltermijnen

(ook) een beroep worden gedaan op een vervaltermijn. Bij een geslaagd beroep op vervaltermijn gaat, anders dan bij het verloop van een verjaringstermijn, de gehele vordering teniet.<sup>13</sup> Noch een rechtsvordering noch de (materiële) vordering zelf blijft over. Dit wordt ook wel de sterke werking van de vervaltermijnen genoemd.<sup>14</sup> Uit de jurisprudentie volgt dat een rechter eerst over de toepasselijkheid van een vervaltermijn mag oordelen als daarop een beroep wordt gedaan.<sup>15</sup> Het verweer dat de vordering is vervallen dient dus door de aangesproken belastingadviseur nadrukkelijk te worden gevoerd.

Er zijn wettelijke en contractuele vervaltermijnen. Een voorbeeld van een wettelijke vervaltermijn is de klachtplicht.<sup>16</sup> Een voorbeeld van een contractuele vervaltermijn is het beding in artikel 14.5 van het model algemene voorwaarden van het RB zoals hiervoor bij onderdeel 1.2 is weergegeven. Goed voor ogen moet worden gehouden dat een contractuele vervaltermijn kan worden aangetast door een beroep op een wilsgebrek (lees: bedrog, dwaling et cetera). Ook kan onder omstandigheden een beroep op een vervaltermijn in strijd zijn met de redelijkheid en billijkheid zijn.

### Aanvangsmoment vervaltermijn

Het aanvangsmoment van een vervaltermijn hangt af van de formulering. Bovendien speelt bij een contractueel vervaltermijn de uitleg mee van het beding aan de hand van het zogenaamde Haviltexcriterium.<sup>17</sup> Dit criterium houdt in dat bij de uitleg van een overeenkomst niet alleen gekeken moet worden naar de taalkundige betekenis van de tekst, maar ook naar de betekenis die partijen aan die tekst mochten toekennen, gelet op de gegeven omstandigheden van het geval en op basis van wat partijen van elkaar mochten verwachten. Het is dus zaak om een vervalbeding met daarin een vervaltermijn zorgvuldig en helder te formuleren. Zie in dit kader de tekst van het vervalbeding zoals die is opgenomen in het model algemene voorwaarden van het RB.

### Verjaringstermijn

#### Algemeen

Wanneer een belastingadviseur door een cliënt aansprakelijk wordt gesteld voor geleden schade in verband met een vermeende beroepsfout, dient te worden gekeken naar de verjaringstermijn. Immers, bij een geslaagd beroep op verjaring van een vordering gaat de rechtsvordering teniet.<sup>18</sup> Goed voor ogen dient te worden gehouden





dat materieel gezien het vorderingsrecht blijft bestaan. Dit houdt in dat er een natuurlijke verbintenis blijft bestaan.<sup>19</sup> De cliënt kan deze vordering echter niet meer formeel (lees: in rechte) afdwingen. Enkel de rechtsvordering is teniet gegaan. Dit wordt in de literatuur ook wel de zwakke werking van verjaring genoemd.

### **Aanvangsmoment verjaringstermijn**

De verjaringstermijn begint te lopen op de dag die volgt op de dag dat de benadeelde (lees: cliënt) zowel met de schade als met de aansprakelijk te stellen persoon (lees: de belastingadviseur) bekend is geworden.<sup>20</sup> Uit de jurisprudentie<sup>21</sup> volgt dat het niet noodzakelijk is dat ook de juridische duiding van de feiten en omstandigheden bekend moet zijn. De bewijslast dat sprake is van verjaring ligt bij de aansprakelijk gestelde persoon (lees: de belastingadviseur).

### **Advies van de Advocaat-Generaal**

Op 13 maart 2020 heeft Advocaat-Generaal Valk (hierna: de AG) een advies uitgebracht waarin hij een nuancering voorstelt voor het aanvangsmoment van de verjaringstermijn ingeval van fiscaal-juridisch advies.<sup>22</sup> In deze conclusie gaat het om een zaak met advisering over fiscale gevolgen van de verplaatsing van de feitelijke leiding van

drie vennootschappen naar Malta. Deze vennootschappen hebben in totaal 24 mln aan dividend uitgekeerd. Volgens de betrokken belastingadviseur zou geen dividendbelasting verschuldigd zijn en zouden de vennootschappen recht hebben op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. De inspecteur dacht daar anders over en legt naheffingsaanslagen dividendbelasting en aanslagen vennootschapsbelasting op. Deze aanslagen worden tot in hoogste instantie tevergeefs bestreden. De belastingadviseur wordt vervolgens door zijn cliënten aansprakelijk gesteld voor de geleden schade. Zowel de rechtbank als het hof wijzen de vordering tot schadevergoeding af wegens verjaring. Het hof oordeelde dat de verjaring begon te lopen op het moment dat de inspecteur de belastingaanslagen had opgelegd. Op dat moment wist de cliënt van het bestaan van de schade en wie daarvoor verantwoordelijk was. De onbekendheid van juridische duiding van de feiten en omstandigheden was voor het aanvangsmoment van de verjaring niet relevant. Op dit laatste punt gaat de AG in zijn advies nader in.

De AG stelt in zijn advies dat de heersende leer in de jurisprudentie alleen geldt voor gevallen waarbij de juridische beoordeling partijen in gelijke mate aangaat, maar niet op die gevallen waarin de deugdelijkheid van een juridisch advies aan de orde is.<sup>23</sup> In die gevallen zal de juridische beoordeling van de feiten en omstandigheden samenvallen met de juridische kwestie waarover is geadviseerd. Volgens de AG zal de adviseur (on)bewust invloed uitoefenen over het al dan niet instellen van een vordering tot schadevergoeding dan wel de wijze waarop de cliënt de eventuele tekortkomingen van de adviseur waarneemt. De AG is daarom van mening dat het moment van aanvang van de verjaring genuanceerd moet worden. Hierbij wijst de AG er op onder meer op dat het niet redelijk en billijk is dat de adviseur zijn cliënt diens onwetendheid zou kunnen tegenwerpen. Verder merkt de AG op dat zonder nuancering een prikkel wordt gecreëerd voor de belastingadviseur om zijn (mogelijk) tekortschieten voor de cliënt zoveel mogelijk te verbergen en een juist begrip aan de zijde van de cliënt zoveel mogelijk tegen te gaan. Als de belastingadviseur dit ‘spel’ gedurende vijf jaar effectief weet te spelen, dan is verjaring zijn ‘beloning’ met als gevolg dat hij niet langer aansprakelijk is.<sup>24</sup> De AG stelt het volgende voor:

#### *a. Nuancering aan de voorzijde*

Dit houdt in dat het aanvangsmoment van de verjaring wordt bijgesteld. Een wederpartij moet binnen bekwame tijd klagen nadat hij het gebrek heeft ontdekt of redelijkerwijs had moeten ontdekken op straffe van verval van recht. Dat betekent dus naarmate de cliënt er sterker op mag vertrouwen dat het gegeven fiscaal-juridische advies niet gebrekkig is, van de cliënt minder snel mag worden verwacht dat hij onderzoek zal doen naar de deugdelijkheid van het advies. De verjaringstermijn begint eerst te lopen op het moment dat de cliënt wist dan wel redelijkerwijs moest vermoeden dat het advies onjuist was.<sup>25</sup>

## Een geslaagd beroep op een verjaringstermijn en/of een vervaltermijn kan de aansprakelijkheid van een belastingadviseur sterk beperken of zelfs teniet doen.

### *b. Nuancering aan de achterzijde*

Dit houdt in dat verjaringstermijn pas aanvangt nadat de in geschil zijnde belastingaanslagen onherroepelijk vaststaan. Dit knoopt aan bij het uitgangspunt dat wanneer de benadeelde zijn vordering niet geldend heeft kunnen maken als gevolg van omstandigheden die aan de aansprakelijke persoon (lees: de belastingadviseur) moeten worden toegerekend, het onaanvaardbaar is dat deze zich erop zou mogen beroepen dat de verjaringstermijn is aangevangen op het tijdstip zoals dat nu in artikel 3:310 lid 1 BW is omschreven.<sup>26</sup>

Hoewel het nu wachten is op het arrest van de Hoge Raad, dient goed voor ogen te worden gehouden dat wanneer het advies van de AG wordt gevolgd, dit ook gevolgen kan hebben voor (het aanvangsmoment) van de (contractuele) vervaltermijn zoals die in de meeste algemene voorwaarden zijn opgenomen. Of dit ook daadwerkelijk het geval is, hangt echter af van de formulering van het (contractuele) vervalbeding.

### Slot

Een geslaagd beroep op een verjaringstermijn en/of een vervaltermijn kan de aansprakelijkheid van een belastingadviseur sterk beperken of zelfs teniet doen. Daarbij is beslissend het moment waarop de termijn begint te lopen. Bij de **verjaringstermijn** kennen wij daarvoor de wet: door verloop van vijf jaren na de aanvang van de dag, volgende op die waarop de benadeelde zowel met de schade als met de aansprakelijk te stellen persoon bekend is geworden. Bij een (contractueel) **vervaltermijn** hangt dit sterk af van de wijze waarop deze is geformuleerd. Voor het aanvangsmoment van de verjaringstermijn ingeval van fiscaal-juridisch advies stelt de AG een nuancering voor. Als de algemene voorwaarden zoals die door het RB zijn geformuleerd van toepassing zijn op de overeenkomst van opdracht, dan zijn wij van mening dat er feitelijk geen verandering plaatsvindt ten aanzien van het aanvangstermijn van het zogenoemde vervalbeding.<sup>27</sup> In die situatie maakt het in onze ogen niet zo veel uit wat de Hoge Raad met het advies van de AG doet. Wij vragen ons nog wel het volgende af. Stel, de Hoge Raad volgt het advies van de AG en de aanvangstermijn voor verjaring start later dan dat nu het geval is. Wat betekent dat voor de aansprakelijkheid die op grond van de heersende leer in jurisprudentie is verjaard of vervallen, maar op grond van de 'nieuw' ingeslagen weg mogelijk weer binnen de verjarings- en/of vervaltermijnen valt? <<<

### Noten

- 1 Conclusie A-G Valk 13 maart 2020, ECLI:NL:PHR:2020:284, V-N 2020/20.17.
- 2 Dit geldt niet alleen voor een belastingadviseur maar ook andere beroepsbeoefenaars zoals bijvoorbeeld een accountant, advocaat of notaris.
- 3 Zie artikel 7:401 BW.
- 4 Zie artikel 6:74 BW.
- 5 Zie artikel 6:162 BW.
- 6 Zie onder meer rechtbank Rotterdam 29 november 2017, ECLI:NL:RBROT:2017:9390, V-N 2017/62.3.
- 7 Zie onder meer Hoge Raad 7 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV1558, NJ 2006, 245, Hoge Raad 22 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:418, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl), rechtbank Overijssel 11 april 2018, ECLI:NL:RBOVE:2018:1853, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl), rechtbank Rotterdam 29 november 2017, ECLI:NL:2017:9390, v-n 2017/62.3 en recentelijk rechtbank Rotterdam 3 juni 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:5566, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl).
- 8 Hoge Raad 7 april 2006, ECLI:NL:HR:AV1558, NJ 2006, 245 en conclusie A-G Wissink 20 april 2018, ECLI:NL:PHR:412, V-N 2018/35.4
- 9 Zie artikel 14.5 van de Algemene voorwaarden van 21 februari 2011 zoals die te vinden zijn op [www.rb.nl](http://www.rb.nl).
- 10 Zie artikel 6:231 BW.
- 11 Zie artikel 6:217 BW.
- 12 Zie onder meer Rechtbank Rotterdam 7 maart 2018, -3-2018, ECLI:NL:RBROT:2018:1967, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)
- 13 Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-II/432
- 14 Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-II/432
- 15 Hoge Raad 20 januari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU4122, NJ 2006, 80
- 16 Zie artikel 6:89 BW.
- 17 Hoge Raad 13 maart 1981, ECLI:NL:HR:1981:AG4158, NJ 1981/635 (Haviltex)
- 18 Een rechtsoverweging is de actie die aan een vorderingsrecht verbonden is om de aanspraak (tot schadevergoeding) te laten gelden door de belastingadviseur bijvoorbeeld in rechte te betrekken. Zie Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-II/387.
- 19 Als bedoeld in artikel 6:3 BW. Zie ook Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-II/390.
- 20 Zie artikel 3:310 BW.
- 21 Zie onder meer Hoge Raad 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:677, NJ 2018/239. r.o 3.3.3 (TMG/Staat)
- 22 Conclusie A-G Valk 13 maart 2020, ECLI:NL:PHR:2020:284, V-N 2020/20.17.
- 23 Zie rechtsoverweging 3.4 en 3.5 van de conclusie van A-G Valk van 13 maart 2020.
- 24 Zie rechtsoverweging 3.6 van de conclusie van A-G Valk van 13 maart 2020.
- 25 Zie rechtsoverweging 3.9 van de conclusie van A-G Valk van 13 maart 2020.
- 26 Zie rechtsoverweging 3.10 van de conclusie van A-G Valk van 13 maart 2020.
- 27 Zie artikel 14.5 van de Algemene voorwaarden van 21 februari 2011 zoals die te vinden zijn op [www.rb.nl](http://www.rb.nl).

# Fiscale aspecten bij echtscheiding

Als partners uit elkaar gaan, kan dit grote financiële en fiscale gevolgen hebben. Het is van belang om de fiscale gevolgen goed in beeld te hebben en vast te leggen. In dit artikel komen onder andere fiscaal partnerschap, partner- en kinderalimentatie, co-ouderschap, de eigen woning en ondernemingsvermogen aan bod.



**Dr. Rianne Kavelaars-Niekoop FM**  
Rianne Kavelaars-Niekoop is fiscaal adviseur en forensisch registermediator.

**I**n deze bijdrage beperk ik mij tot echtscheiding: het uit elkaar gaan van samenwonenden blijft buiten beschouwing.

## Fiscaal partnerschap

Van fiscaal partnerschap voor gehuwden is sprake vanaf het moment dat men gehuwd is of een geregistreerd partnerschap aangaat. Fiscale partners kunnen inkomsten en aftrekposten gunstig verdelen. Dat beïnvloedt de te betalen of terug te ontvangen belasting. Het kan ook gevolgen hebben voor de heffingskortingen.

### Voorbeeld 1

Edwin en Aimée zijn gehuwd. De inkomsten uit de eigen woning bedragen -/- € 5000 in een jaar. Edwin heeft een inkomen van € 68 000 per jaar, Aimée € 35 000 per jaar. Door het inkomen uit de eigen woning toe te rekenen aan Edwin, wordt een groter belastingvoordeel behaald, dan wanneer ieder de helft van de inkomsten uit eigen woning bij zijn aangifte in aanmerking neemt.

Het fiscaal partnerschap eindigt:

- als een verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed is ingediend; en
- beide partners niet meer op één woonadres staan ingeschreven in de Basisregistratie Personen.

In het jaar waarin men uit elkaar gaat, kan men ervoor kiezen voor de toerekening van gemeenschappelijke inkomens- en vermogensbestanddelen het gehele jaar elkaars fiscale partner te zijn. Dat kan gevolgen hebben voor de toeslagen.

### Voorbeeld 2

In het jaar van echtscheiding kiezen Michael en Saskia het gehele jaar voor toepassing van fiscaal partnerschap.

De inkomens samen zijn nu bepalend voor hoogte van de toeslagen, hetgeen er in de regel toe zal leiden dat minder toeslag zal kunnen worden aangevraagd.

Uit het bovenstaande blijkt dat het fiscaal partnerschap ook min of meer kan worden aangestuurd. Vaker ziet men dat een der partijen zich al heeft uitgeschreven en een verzoek tot echtscheiding heeft ingediend, waardoor het fiscaal partnerschap is geëindigd. Kiest men wel voor fiscaal partnerschap, dan is het verstandig om in het convenant vast te leggen aan wie welk deel van de te ontvangen of te betalen belasting behoort.

## Toeslagen en echtscheiding

Wanneer partners uit elkaar gaan, speelt al snel de vraag of en wie van de partners voor toeslagen in aanmerking komt. Daarvoor is het van belang dat men niet langer toeslagpartner van elkaar is. Bij huwelijk of geregistreerd partnerschap, moet een verzoek tot echtscheiding zijn ingediend. De toeslagpartner mag niet langer op hetzelfde adres staan ingeschreven bij de gemeente. Partners die in afwachting van verkoop van de eigen woning op één adres ingeschreven staan, blijven dus elkaars toeslagpartner ook al loopt de echtscheidingsprocedure.

Daarna moet men bij mijn toeslagen melden dat men uit elkaar gaat. De wijziging gaat dan in bij de eerstvolgende maand nadat dit allemaal geregeld is.

Voor huurtoeslag geldt een uitzondering: vanaf de eerste dag van de maand waarin de ex-partner zich heeft uitgeschreven, bestaat recht op huurtoeslag.

Uit elkaar gaan kan ook tot gevolg hebben dat toeslagen terugbetaald moeten worden over de periode waarin men nog samenwoonde, omdat in het jaar van uit elkaar gaan het inkomen nog meetelt. In dat geval kan men nagaan of men in aanmerking komt voor de zoge-



## Wanneer partners uit elkaar gaan, speelt al snel de vraag of en wie van de partners voor toeslagen in aanmerking komt

noemde 10%-regeling, zodat men de toeslagen niet terug hoeft te betalen. Deze regeling houdt in dat men een verzoek kan doen de terugbetaling achterwege te laten, indien het inkomen van de ex-partner meer dan 10% is gestegen.

### Kindgebonden budget

De gerechtigde tot het kindgebonden budget is degene die gerechtigd is tot de kinderbijslag. Het loont de moeite na te gaan wie van beide partners het beste de aanvrager van de kinderbijslag en het kindgebonden budget zou moeten zijn. In de regel is degene bij wie de kinderen hun hoofdverblijf hebben degene die gerechtigd is tot de kinderbijslag en het kindgebonden budget. Een verzoek tot wijziging van kinderbijslag moet worden gedaan bij het UWV.

### Co-ouderschap

Wanneer een kind tegelijk behoort tot het huishouden van beide ouders, kunnen beide ouders recht hebben op de inkomensafhankelijke combinatiekorting (art. 44 Uitvoeringsregeling Wet IB 2001). De zorg voor het kind moet gelijkmatig verdeeld zijn in een duurzaam ritme. Dat is het geval als het kind doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft. De Hoge Raad heeft het begrip duurzaam ritme

opgerekend, waardoor meer co-ouders recht hebben op de inkomensafhankelijke combinatiekorting (ECLI:NL:HR:2020:415). In het Belastingplan 2021 is voorgesteld de maximale inkomensafhankelijke combinatiekorting in verband met de derving voor de staat tijdelijk te verlagen.

### Partner- en kinderalimentatie

Partneralimentatie is een bijdrage voor levensonderhoud aan de ex-partner. Een bijdrage aan een auto van de partner om de kinderen te kunnen vervoeren, is dus geen alimentatie en dus niet aftrekbaar of belast. Er moet sprake zijn van een rechtstreeks uit het familie-recht voortvloeiende verplichting. Die kan bijvoorbeeld blijken uit een rechterlijke uitspraak, een convenant of een andere schriftelijke overeenkomst. Problemen kunnen ontstaan wanneer wordt afgeweken van het convenant of de uitspraak.

#### Voorbeeld 3

Wanneer in het convenant staat dat € 750 per maand aan partneralimentatie verschuldigd is en men maakt € 500 per maand over, dan moet worden gekeken of er partneralimentatie is verrekend dan wel rentedragend is geworden. Is dat niet het geval, dan is slechts € 500 per maand aftrekbaar.

Bij de ontvanger van partneralimentatie is belast:

- het werkelijk ontvangen bedrag;
- het bedrag dat met een schuld aan de ex-partner is verrekend;
- het bedrag dat gevorderd of geïnd zou kunnen worden.

In het voorbeeld hiervoor zou dat ertoe kunnen leiden dat toch € 750 per maand belast wordt ook al is feitelijk € 500 per maand ontvangen. Het zal duidelijk zijn dat dat kan leiden tot lastige (financiële) situaties.

Ook als de alimentatiegerechtigde een schuld heeft bij de alimentatieplichtige en deze wordt verrekend met de alimentatie, is dat bedrag belast.

#### Voorbeeld 4

Anja heeft bij haar ex-echtgenoot Quinten een schuld van € 2 000. Dit bedrag heeft Anja gebruikt om gordijnen en vloerbedekking voor haar nieuwe huurwoning aan te schaffen. Ze spreekt af met Quinten dat dit zal worden verrekend met de te betalen alimentatie. Het maandelijks alimentatiebedrag belooft € 350. Ingangsdatum van de alimentatie is 1 januari 2020. Een en ander wordt vastgelegd in het convenant. De eerste 5 maanden betaalt Quinten geen alimentatie, de zesde maand € 100. Daarna maakt hij maandelijks € 350 over. Aan het eind van het jaar is de schuld van Anja weliswaar afgelost, maar heeft zij € 2350 ontvangen. Bij haar is echter belast € 4200.

Wordt er meer over gemaakt dan op grond van een overeenkomst verschuldigd is, dan kan sprake zijn van een schenking, waarover mogelijk schenkbelasting verschuldigd is.

Partneralimentatie is aftrekbaar bij de betaler, maar belast bij de ontvanger. Kinderalimentatie is onbelast en niet aftrekbaar. In de praktijk komt het nog al eens voor dat partijen een hogere partneralimentatie afspreken en een lagere kinderalimentatie om zo optimaal te profiteren van de fiscale aftrekbaarheid. Als de ontvangende partij dan in een laag belastingtarief valt, houdt deze netto meer over dan wanneer gekozen zou zijn voor een lagere partneralimentatie en een hogere kinderalimentatie. Daar kleven wel nadelen aan. Als het kind 18 jaar wordt, heeft het een eigen recht op de kinderalimentatie. Daar de kinderalimentatie laag is vastgesteld, heeft het kind recht op deze lage kinderalimentatie, tenzij het door middel van een procedure tegen de alimentatieplichtige ouder tot een hogere vaststelling van de kinderalimentatie komt. Maar ook de fiscale rechter heeft hier zijn zegje over gedaan: in een procedure voor het hof Den Haag (ECLI:NL:GHDHA:2020:1549) heeft het hof geoordeeld dat navordering geoorloofd is indien achteraf blijkt dat bedragen afgetrokken als partneralimentatie bestemd bleken te zijn voor de kinderen.

Een hogere partneralimentatie heeft gevolgen voor de toeslagen van de alimentatiegerechtigde.

En ten slotte is de duur van de partneralimentatie niet onbelangrijk: sinds 2020 is de duur van de partneralimentatie de helft van de duur van het huwelijk met een maximum van vijf jaar, tenzij:

- De duur van het huwelijk op het moment van het echtscheidingsverzoek langer is dan 15 jaar en de leeftijd van de alimentatiegerechtigde ten hoogste 10 jaar jonger is dan de AOW-leeftijd. De alimentatie duurt dan tot de ingangsdatum van de AOW. (maximaal 10 jaar)
- De duur van het huwelijk op het moment van het echtscheidingsverzoek langer is dan 15 jaar en de alimentatiegerechtigde is geboren voor of op 1 januari 1970. De alimentatieverplichting eindigt na 10 jaar.
- De kinderen de leeftijd van 12 jaar nog niet hebben bereikt. (maximaal 12 jaar)

Beslissend of de wetgeving van 2020 of eerder van toepassing is, is het moment waarop het verzoekschrift tot echtscheiding is ingediend.

Voor schrijvende gevallen kan een beroep worden gedaan op de hardheidsclausule op grond waarvan verlenging van de duur van de alimentatie verzocht kan worden. Daarbij kan men denken aan een partner die in onvoldoende mate terug kan keren op de arbeidsmarkt als gevolg van tijdens het huwelijk ontstane gezondheidsproblemen of een alimentatiegerechtigde die de zorg heeft voor een gehandicapt kind.

Bij het Belastingplan 2019 is een beperking van aftrekposten in gang gezet. Vanaf 2020 tot 2023 daalt het percentage waartegen partneralimentatie in aftrek kan worden gebracht van 46% naar 37,05%. Een verminderde aftrek leidt tot een lagere draagkracht en daardoor tot een lagere bruto alimentatie. In het bijzonder alimentatieplichtigen met een bruto-inkomen van € 68 000 of meer per jaar zullen de gevolgen van de aftrekbeperking voelen. Het kan dus zinvol zijn om nieuwe alimentatieberekeningen te laten maken als deze wetgeving in 2023 in zal gaan of in een convenant op te nemen dat vóór 1 januari 2023 nieuwe berekeningen zullen worden gemaakt, voor zover hiermee nog geen rekening is gehouden.

In het Belastingplan 2020 is een aanvang gemaakt met de verlaging van de zelfstandigenaftrek; in het Belastingplan 2021 is deze uitgebreid over een lange reeks van jaren. Dat kan gevolgen hebben voor de draagkracht van de alimentatieplichtige en daarmee voor de hoogte van de partner- en/of kinderalimentatie.

De advocaatkosten die een alimentatiegerechtigde maakt om partneralimentatie te krijgen zijn aftrekbaar, de kosten die de alimentatieplichtige dientengevolge maakt niet. Dat is nog eens bevestigd in ECLI:NL:GHDHA:2020:805.

In veel convenanten komt een zogenoemd nihilbeding voor: de ex-partners spreken dan af om geen partnerali-

## Een bijdrage aan een auto van de partner om de kinderen te kunnen vervoeren, is geen alimentatie en dus niet aftrekbaar of belast

mentatie aan elkaar te betalen. Minder bekend is dat daar ook fiscale consequenties aan verbonden kunnen zijn. Betaalde eigenwoningrente kan dan niet als partneralimentatie aangemerkt worden.

### Voorbeeld 5

In een convenant is een nihilbeding opgenomen. De man blijft de woning bewonen en betaalt alle eigenwoningrente. 50% daarvan wil hij aanmerken als partneralimentatie. Door het nihilbeding is dit niet mogelijk. 50% van de eigenwoningrente is niet aftrekbaar als partneralimentatie in de aangifte.

Dit kan van belang zijn wanneer de tweejaarstermijn is verstreken (zie hierna onder de eigen woning) en de betrokken ex-partner eigenwoningrente betaalt. Een woongenot als ontvangen partneralimentatie kan niet worden uitgesloten met een nihilbeding.

### De eigen woning

Een gezamenlijke eigen woning kan bij echtscheiding leiden tot veel geschillen. De eerste twee jaar kan gebruik gemaakt worden van de tweejaarsregeling: de betrokken ex-partner die eigenwoningrente betaalt, mag deze op grond van artikel 3.111, vierde lid Wet IB 2001 aftrekken. De eigenwoningrente kan alleen als partneralimentatie in aftrek worden gebracht als sprake is van alimentatieplicht.

Het is verstandig in het convenant uitdrukkelijk op te nemen dat de betaalde eigenwoningrente wordt aangemerkt als partneralimentatie. Voor de ontvanger betekent dit dat een aanslag ZVW op de loer ligt.

### Voorbeeld 6

A en B waren ieder voor de onverdeelde helft eigenaar van een woning. In september 2011 scheidden zij. In het convenant hadden zij over en weer afstand gedaan van hun recht op alimentatie van elkaar. De hypothecaire lening werd niet toegedeeld en B bleef hoofdelijk aansprakelijk. Bij uiteindelijke verkoop zou een resterend saldo evenredig over A en B worden verdeeld. B verliet de woning op 18 september 2012. A bewoonde in 2014 en 2015 de woning. De woning werd begin 2016 verkocht.

In 2014 en 2015 waren A en B geen fiscale partners. A trok in 2014 en 2015 de volledige hypotheekrente af en gaf 50% van het eigenwoningforfait aan. De inspecteur corrigeerde 50% van de eigenwoningrente. In beroep oordeelden de rechtbank en het hof dat A geen recht

Ook bij bedrijfsopvolging of doorschuiving moet een adviseur bedacht zijn op een mogelijke echtscheiding

had op 100% van de hypotheekrente-aftrek. Omdat A en B in die jaren ieder voor de onverdeelde helft eigenaar waren, was de woning voor de helft aan te merken als eigen woning van A. A en B hadden ieder voor de helft een eigenwoningsschuld. A kan maar de helft van de hypotheekrente die hij had betaald in aftrek brengen. (ECLI:NL:GHAMS:2019:3716)

Soms wordt door de ex-echtgenoten economisch eigendom van de voormalige echtelijke woning afgesproken. Daarvan is sprake als een van de ex-partners alle voordelen van de woning geniet, de kosten en lasten op deze ex-partner drukken en de waardeveranderingen ook voor zijn rekening komen. Daarnaast moet hij ook alle risico's voor het pand dragen. De partner die economische eigendom verkrijgt, kan alle door hem betaalde eigenwoningrente aftrekken, ondanks het feit dat de andere partner juridisch eigenaar is gebleven. Deze heeft dan geen recht meer op hypotheekrente-aftrek. Het spreekt voor zich dat dit goed moet worden vastgelegd in het convenant. Het alleen betalen van 100% van de hypotheekrente maakt iemand nog geen economisch eigenaar. Ook het moment waarop economisch eigen-



dom in gaat, is van groot belang. Bij overdracht van economisch eigendom moet in beginsel een aangifte overdrachtsbelasting worden ingediend. In het kader van de verdeling van een gemeenschap bij echtscheiding geldt een vrijstelling.

### Ondernemingsvermogen en echtscheiding

Een echtscheiding kan ook fiscale gevolgen met zich brengen als er ondernemingsvermogen is. In het bijzonder wanneer sprake is van een vennootschap onder firma waarvan beide partners deel uitmaken, kan men onverwacht voor grote problemen komen te staan. Waar kun je zoal aan denken? In veel vennootschapscontracten is een bepaling opgenomen dat de vennootschap onder firma eindigt wanneer er sprake is van een echtscheiding of scheiding van tafel en bed. Gaat het dan om het indienen van het verzoek tot echtscheiding of het uitspreken van de echtscheiding? Dit kan natuurlijk al een aandachtspunt zijn voor een ieder die een vennootschapscontract aangaat en waar men als adviseur bij betrokken is.

De uitschrijving bij de Kamer van Koophandel is daarbij

een hele belangrijke. Maar wat nu als de betrokkene weigert zich uit te schrijven? Regel dan maar dat een bank geen toegang verschaft tot de bankrekeningen van de onderneming. En wat te doen als de vennootschap onder firma een financiering bij een bank heeft afgesloten en de vennootschap eindigt door echtscheiding? In de regel zegt de bank per ommegaande de financiering op. Ook bij bedrijfsopvolging of doorschuiving moet een adviseur bedacht zijn op een mogelijke echtscheiding. Zeker als gebruik gemaakt wordt van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit en men dus te maken krijgt met een voortzettingseis van vijf jaar, kan het belangrijk zijn cliënten erop te attenderen wat de gevolgen van een echtscheiding kunnen zijn. Daarnaast kan het zinvol zijn om de betrokkenen afspraken te laten maken wie de schenkbelasting in een dergelijke situatie zal dragen.

### Tot besluit

Een echtscheiding is een ingrijpende gebeurtenis en kan veel problemen geven. De afspraken die partijen maken, kunnen fiscale gevolgen hebben. Het is belangrijk deze goed in kaart te brengen en vast te leggen. De kennis van een fiscaal adviseur is daarbij onontbeerlijk! <<<

# Biertje?

Gevoel voor publiciteit en een open oog voor mogelijkheden kunnen Dennis Jongbloed - oprichter van Jongbloed fiscaal juristen - niet worden ontzegd; hij begon samen met zijn collega's en zakenpartner Martijn te Riet een eigen bierlijn. Wie als fiscalist met een eigen biertje op de markt komt mag immers op de welwillende belangstelling van het journaal rekenen. Zeker als het een goededoelenbiertje is. Wie daarvan een rondje geeft doet op meer dan één manier goed.

Door Sylvester Schenk | foto's: Raphaël Drent





**T**oen ik (SS) in 1987 in de fiscale praktijk begon vond mijn vennoot dat we te weinig aan *armchair thinking* deden. Dus niet alleen maar bezig zijn met het blussen van fiscale brandjes en andere dingen die horen bij de waan van de dag, maar soms ook eens gewoon rustig gaan zitten en denken over de kansen en mogelijkheden van het leven. Die mogelijkheden kunnen fiscaal van aard zijn, maar ook andere inzichten zijn goed denkbaar. En dat dit nadenken niet per se in een leunstoel hoeft te gebeuren mag duidelijk zijn. Het overkwam Dennis Jongbloed toen hij gezeten achter een biertje op een Spaans terras zichzelf de vraag stelde of het niet leuk zou zijn ('bij Jongbloed ben ik van de afdeling leuk') om een eigen biertje te gaan brouwen. Natuurlijk, de combi van fiscaal advies en het brouwen van bier ligt niet bepaald voor de hand, maar juist daarom is het zo leuk. En wat de complexiteit van het ambacht van brouwen betreft: 'het is in alle opzichten moeilijker dan de fiscaliteit!', aldus Jongbloed.

### Avontuur

Moeilijk of niet, toen hij weer thuis was zagen zijn zakenpartner Martijn te Riet en de collega's het avontuur wel zitten. Misschien heeft het er mee te maken dat het Enschedese kantoor van Jongbloed onder de rook van de brouwerij van Grolsch in Enschede ligt. De dames en heren schoven daarom kort daarna bij een blindproeverij aan en na enkele van dit soort bijeenkomsten was het eerste bier gecomponeerd ('nummer zes is het lekkerst, met een scheutje van nummer acht erbij'). Het eerste biertje van 'Jongbloed Cerveza Abogados Fiscales' (wat letterlijk vertaald zoiets betekent als 'Jongbloed bier van fiscaal advocaten') was daarmee een feit. Het kreeg als naam 'Belastingparadijs' mee, en het werd gebotteld alsmede op fust in de markt gezet.

### Bierlijn

Met de aanduiding 'een eigen biertje' zouden we Dennis overigens tekort doen. 'Je hebt minstens een portfolio - of hoe dat bij bier ook mag heten - van drie verschillende bieren nodig, wil je door de markt enigszins serieus genomen worden', legt Jongbloed uit. En die zijn er inmiddels dan ook. Ruimschoots zelfs, waarbij de merknamen van de bierlijn zonder uitzondering fiscaal geïnspireerd zijn. Het eerste biertje heette zoals gezegd 'Belastingparadijs'. Daarna verschenen nog 'Belastingplan 2020' (een amber ale) en 'Box 3' (een tripel). Het knaloranje gekleurde biertje Taxfree Willy (uiteraard gebrouwen met het oog op Koningsdag, de Olympische Spelen 2020 en EK Voetbal) had de wind tegen door de corona-uitbraak, maar krijgt wellicht volgend jaar een herkansing. Verder ontkomt ook 'Jongbloed Cerveza Abogados Fiscales' niet aan de 'light'-trend en is met Vakantiedag een fris zomerbiertje met 3,5% alcohol in de markt gezet. De inspiratie die de fiscaliteit de brouwerijactiviteiten schenkt is welhaast onuitputtelijk. Tegen het Twentse dagblad Tubantia verklaarde Jongbloed eerder dat hij een lijst van nog wel twintig belastinggerelateerde namen in gedachten heeft. Desgevraagd werd daarover weinig losgelaten, behalve dat het begrip 'geruisloos' kansrijk zou kunnen zijn.

### Zelf doen of laten maken?

Op dit moment laat men het bier nog brouwen bij bevriende brouwers in de regio. Dat voorkomt een heleboel - ook fiscale - problemen. Bier is immers een accijnsproduct en dat brengt de nodige fiscale verplichtingen met zich mee. Zeker omdat naar verwachting in het Belastingplan 2021 de accijnsvrijstelling voor kleine brouwerijen zal worden afgeschaft. Maar zelf bier brouwen is natuurlijk toch het allerleukste: het streven is dan ook om uiteindelijk te komen tot een eigen (bescheiden) brouwerij met bijbehorend café. Maar dat is op dit moment nog toekomstmuziek.

### Behulpzame concurrenten

Opmerkelijk is het feit dat de echt grote jongens in de biermarkt (zoals Grolsch en Heineken) de kleine brouwer altijd behulpzaam zijn geweest. Voor vragen of problemen was er altijd een luisterend oor en als de helpende hand toegestoken moest worden dan gebeurde dat in de regel wel. Een echte concurrent is Jongbloed dan ook natuurlijk niet in deze markt. Zo werd van het eerste biertje Belastingplan ruim 5.000 liter gebrouwen en verkocht. Vijf kubieke meter bier zijn veel glazen en flesjes, maar voor de grote jongens is het niet meer dan een muggenplasje. Waarschijnlijk daarom wilde men vaak nog wel toestaan dat er ook in kroegen met een brouwerijcontract bier van Jongbloed werd geschonken. Weliswaar niet op fust, maar flesjes vormden in de regel geen probleem. Ook bij belangrijke evenementen in de regio (denk aan de bekende Military Boekelo, een groot hippisch evenement) waren de mensen van Jongbloed -





Dennis Jongbloed

Het streven is om uiteindelijk te komen tot een eigen (bescheiden) brouwerij met bijbehorend café



Martijn te Riet

Natuurlijk, de combi van fiscaal advies en het brouwen van bier ligt niet bepaald voor de hand, maar juist daarom is het zo leuk

in weerwil van lopende sponsorcontracten - meestal welkom en mochten ze met hun kraampje komen opdraven. Toch aardig. De verkoop van flesjes of bierpakketten in de plaatselijke supermarkt of slijterij was ook nog wel een dingetje. 'Een oefening in nederigheid' noemt Jongbloed het, om met de pet in de hand en wat bier in je koffertje te gaan vragen of ze alsjeblieft je product willen gaan verkopen. Maar leerzaam was het wel. Verder is er een soort van vriendenkring rondom de biertjes voor het goede doel opgericht, niet verrassend de 'amigo's' geheten. Klinkt toch beter dan een steunstichting. Ook op de vestigingen in Almelo en Den Haag wordt het bier regelmatig genuttigd en regionaal verkocht.

### Jongbloed Foundation

Vanaf het begin was duidelijk dat Jongbloed met de bieractiviteiten - hoe serieus een en ander ook werd aangepakt - zelf niets wilde verdienen. De opbrengsten gaan daarom naar de Jongbloed Foundation, een stichting die het geld verdeelt onder goede doelen in Twente. Op die manier wil de Jongbloed Foundation bijdragen aan 'een leuker, gezonder en beter leven voor speciale doelgroepen die in een achterstandspositie verkeren of door een fysieke of psychische reden niet meekomen in het maatschappelijk functioneren'. De ANBI-status is (nog) niet aangevraagd. Op dit moment is weliswaar sprake van serieuze, maar nog kleinschalige financiële ondersteuning. De bedragen waarmee de diverse goede doelen worden ondersteund blijven onder de algemene vrijstelling. Over het resultaat 2019 werd eerder dit jaar € 5.000 overgemaakt. 'Voor 2020 verwachten we een bijdrage van tenminste €15.000 en dit moet blijven groeien', licht Jongbloed toe. De kosten die het aanvragen en in stand houden van de ANBI-status met zich mee zouden brengen zouden daarom nu nog weinig zinvol zijn. Een mooi begin. Maar wie weet: als men in Twente en Den Haag (en daarbuiten!) stevig blijft doordrinken komt alles goed ...

### Geniet en wij doneren!

Dat de opbrengst van het product naar het goede doel gaat geeft het product een hoge gunfactor. Niet alleen in de

croeg, maar ook in de B2B markt. Zo zitten de bieren van Jongbloed regelmatig in kerstpakketten. Binnenkort verschijnt voor de belastingadviseurs een 'Belastingparadijs Kerst Pakket', met allerlei leuke artikelen uit verschillende belastingparadijzen. Waar ook over nagedacht is: de flessen worden verkocht gewikkeld in bruin pakpapier. Dat ziet er bijzonder en een beetje exclusief uit. Het biedt de gulle gever verder de mogelijkheid om het cadeau persoonlijk te maken, met een bedrijfsstempel of een persoonlijke handgeschreven boodschap. Leuk verhaal: de tip van de papieren zak kwam van een dakloze die Jongbloed wist te melden dat, als je een flesje bier met zak natmaakt (in een vijver of fontein bijvoorbeeld) en je een en ander vervolgens laat opdrogen, je bier door het verdampte water koud is geworden.

Op dit moment gaat van elk verkocht flesje 50 eurocent naar de Foundation. Juist op dit aspect valt er nog een wereld te winnen. Zo zou je op het etiket van ieder flesje een muntje van vijftig eurocent kunnen afdrucken: zichtbaarder kun je een donatie niet maken. Nog leuker is het idee om de binnenkant van iedere dop te voorzien van een unieke QR-code. Nadat je het flesje hebt opengemaakt kun je de dop even scannen met je mobiel, en zelf bepalen waar je bedrag aan ten goede zal komen. 'Ik heb er een app voor laten ontwikkelen door een achtjarige', aldus Jongbloed, 'zo geniaal in alle eenvoud dat je zelfs met een flinke slok op je weg nog kunt vinden.' Zoals dat bij een modern biermerk hoort, heeft men niet alleen een eigen website, men doet ook in lifestyle. Via de website zijn glazen en andere parafernalia te koop.

### PE-punten

Een goed doel - en sympathiek nog bovendien - zoals dit verdient niet alleen waardering, het verdient ook ondersteuning. Kraampjes op een digitale jaarvergadering van het Register Belastingadviseurs zijn misschien wat lastig. Maar een (uiteraard fiscale) lezing gevolgd door een proeverij op de RB-kring moet tot de mogelijkheden behoren. Voor de PE-punten die daaraan toegekend kunnen worden moet je maar even telefonisch contact opnemen met de schrijver dezes! <<<

# De adviespraktijk van nu en voor de toekomst

– *Laat jij data voor je werken?*

Taxvice

Jij ligt straks toch niet wakker van vastgeroeste verdienmodellen. Je klanten zien jouw medewerkers als de belastingadviseurs van de toekomst. Het is niet meer de vraag of je digitale technologie inzet, het is standaard bij jou op kantoor. Je hebt immers al gekozen voor de juiste investering en de transitie naar het digitale adviesproces ligt achter je.

Voor mth accountants en adviseurs met 65+ jaar ervaring is het omzetten van grote hoeveelheden data in bruikbare informatie een uitdaging. Zij zijn je al voorgegaan. Wat levert hen dat op? Bekijk het verhaal.

**Blijf succesvol. Handel nu. Kies voor Taxvice.**

Ontdek het zelf, ga naar [www.sdu.nl/taxvice-klanten](http://www.sdu.nl/taxvice-klanten)

Sdu

## Advies over de toekomst geef je niet met de kennis van gisteren



-  **30 oktober:** Herstructurering Breed - deel 1 en deel 2  
Docent: mr. E.A. van Uunen RB | Ledenprijs: € 108,90 per deel | PE-punten: 1,5 fiscaal
-  **2 november:** Douane en internationale handel - verdieping  
Docent: mr. ing. B.J.B. Boersma RB | Ledenprijs: € 254,10 | PE-punten: 5 fiscaal
-  **3 november:** Landbouwvrijstelling in de winstsfeer  
Docent: mr. P.L.F. Seegers | Ledenprijs: € 254,10 | PE-punten: 5 fiscaal
-  **10 november:** Wet WOZ voor fiscalisten  
Docent: mr. D.J. Vecht | Ledenprijs: € 254,10 | PE-punten: 5 fiscaal
-  **10 november:** Eindejaarstips  
Docent: mr. dr. C.G. Dijkstra | Ledenprijs: € 108,90 | PE-punten: 1,5 fiscaal
-  **2 december:** Tax assurance  
Docent: mr. R. Hein & prof. mr. dr. R. Russo | Ledenprijs: € 296,45 | PE-punten: 5 fiscaal
-  **3 december:** Douane en internationale handel - basis  
mr. ing. B.J.B. Boersma RB | Ledenprijs: € 254,10 | PE-punten: 5 fiscaal
-  **Tot 31 december online terug te kijken:** Douane en internationale handel  
Docent: mr. ing. B.J.B. Boersma RB | Ledenprijs: € 139,15 | PE-punten: 1,5 fiscaal



Het Register Belastingadviseurs organiseert jaarlijks ruim 300 cursussen om je kennis op peil te houden. Heb jij nog een specifiek onderwerp waar je je in wilt verdiepen? In dit overzicht zie je de highlights uit november en december. Reserveer je plek voordat de cursus vol zit en help ondernemers of particulieren verder dankzij jouw up-to-date advies.

## Bestuurslid Willem Faassen over nieuw PE-beleid:

**‘Van kwantiteit naar kwaliteit’**

Binnen het bestuur mag ik mij bezighouden met zaken die te maken hebben met kwaliteit. En aangezien kwaliteit één van de belangrijkste pijlers is voor het Register Belastingadviseurs, is dit een aandachtsgebied waarvoor geldt: ‘never a dull moment’. In deze bijdrage voor Het Register focus ik onder andere op het nieuwe PE-beleid waarover bestuur én bureau zich buigen.

In 2019 zijn we gestart met de Visiegroep Kwaliteit. Deze visiegroep heeft als doel de kwaliteit van onze leden en aanstaande leden verder te verhogen en nog meer te borgen. Onderwerpen waarover de visiegroep zich ontfermt zijn onder andere het logogebruik, het PE-reglement en de opzet van het PE-beleid. De door het bestuur voorgestelde wijzigingen ten aanzien van logogebruik en het vernieuwde PE-beleid zijn door de leden met grote meerderheid goedgekeurd tijdens de algemene ledenvergadering van juni 2020. Fijn!

Tijdens de ledenvergadering in januari 2020 hebben we door middel van enkele brainstormsessies met leden van gedachten gewisseld over de toekomst van ons PE-beleid. De uitkomsten van deze leden sessies zijn samen met de adviezen van onderwijskundigen gebundeld in een notitie die binnenkort door het bestuur wordt behandeld.

Het werkthema van ons nieuwe PE-beleid is ‘van kwantiteit naar kwaliteit’. Waarmee we niet beweren dat het PE-aanbod nu geen kwaliteit biedt. Integendeel! Wel is het zo dat leren op dit moment wat eenzijdig en passief is te noemen. Immers de PE-cursussen zijn identiek van opzet, los van het verschil tussen een fysieke bijeenkomst en een webinar. Ook is tot op heden enkel het deelnemen aan een cursus of training voldoende voor de toekenning van punten. Uit de ledensessies tijdens de algemene ledenvergadering kwam naar voren dat onze leden in meerderheid openstaan voor een uitbreiding van de aard van het aanbod. De aandachtspunten die zijn genoemd nemen we uiteraard mee in onze oordeelsvorming. Nadenken over een meer kwalitatief PE-beleid doet overigens niet alleen onze beroepsvereniging.

Andere organisaties, met name de accountants, zijn ons voorgegaan. En dus zullen we ook met hen in gesprek gaan over hun ervaringen met het omvormen van een kwantitatief PE-beleid naar een meer kwalitatief beleid.

**Leren op de werkplek**

Waar we tot nu toe - fysiek of online - PE-cursussen aanbieden, denken we na over een systeem waarin ook andere vormen van leren een plek krijgen. Denk hierbij aan leren op de werkplek of intervisies houden. Onderwijskundig is namelijk al jaren geleden vastgesteld dat leren voor 70% plaatsvindt op de werkplek, voor 20% via social learning en slechts voor 10% via de klassieke manier van leren. Dat geeft te denken!

Ook denken we na over hoe we een persoonlijk opleidingsplan kunnen aanbieden dat je zelf kunt ontwikkelen. In veel organisaties is het al gebruikelijk dat medewerkers een persoonlijk ontwikkelingsplan hebben. In dit plan leg je voor het komende jaar of de komende jaren je eigen leer- en ontwikkelingsdoelen vast. Wat is er dan mooier dan dat jouw beroepsorganisatie je daarbij helpt?

Natuurlijk is er meer dan alleen het PE-beleid. Op 1 januari 2020 is het nieuwe toetsingsarrangement met het Bureau Financieel Toezicht in werking getreden. De implementatie werd gedwarsboomd door het coronavirus. Hebben we de werking van nieuwe auditoren nog digitaal kunnen doen, opleiden zat er niet in. Maar 7 september jongstleden was het dan zover! De nieuwe auditoren zijn opgeleid en zullen binnenkort de toetsingen oppakken.

Kortom, ‘mijn’ portefeuille is volop in



***We denken na over hoe we een persoonlijk opleidingsplan kunnen aanbieden dat je zelf kunt ontwikkelen***

beweging. En daar geniet ik van. Elke dag werkt het bestuur er hard aan om de dienstverlening en kwaliteit naar jullie, onze leden, te verbeteren. Dat doen we niet alleen. Het bureau ondersteunt ons geweldig. En dat verdient een enorme pluim!

Heb je vragen of opmerkingen naar aanleiding van dit stuk?

Ik hoor ze graag! Stuur ze naar [bestuurssecretariaat@rb.nl](mailto:bestuurssecretariaat@rb.nl).

En ondertussen: stay safe!

**Mr. drs. Willem Faassen RB**

Bestuurslid Register Belastingadviseurs

**Caroline van Egmond, manager opleidingen /PE:**

## ‘We willen liever voorop lopen’

Vanaf januari 2021 biedt het Register Belastingadviseurs modulair onderwijs aan. Met deze flexibele vorm van leren slaat de RB-Academy een nieuwe weg in: studenten kunnen voortaan meer zelf hun studietempo en de vorm - digitaal of op locatie - bepalen. Caroline van Egmond, sinds 1 juli manager opleidingen/PE licht onder andere deze nieuwe vorm van leren toe.

Door Sandra van den Nieuwenhof | foto Raphaël Drent

### **Je werkt sinds 1 juli bij het Register Belastingadviseurs (RB). Waarom ambieerde je deze functie? En wat is je achtergrond?**

‘In het verleden heb ik bij het NIVRA gewerkt, de voorloper van de NBA, de beroepsorganisatie voor accountants. Een zekere affiniteit met de doelgroep van het RB had ik dus al. Ik heb ook voor een aantal andere organisaties en doelgroepen gewerkt: tandartsen, kaakchirurgen, psychologen, logopedisten en fysiotherapeuten. Wel altijd op het gebied van opleidingen en trainingen. Toen ik op zoek was naar een andere baan, zag ik deze vacature. Ik dacht meteen “ja dat ken ik, dit vind ik leuk”. Oorspronkelijk kom ik uit de hotellerie en werkte ik ook in het buitenland. Daar komt mijn dienstverlenende instelling vandaan.’

### **Wat houdt jouw functie in?**

‘Ik ben verantwoordelijk voor de programma’s, zowel bij de permanente educatie (PE) als bij de opleidingen. Ons team bestaat uit zeven mensen. We doen het natuurlijk niet alleen, we werken samen met een groep van ongeveer honderd externe experts en docenten. Uiteindelijk moet er een programma staan dat past bij de behoefte van studenten, onze leden en de kantoren waar zij werken. Dat moet inhoudelijk kloppen, en vervolgens goed uitgevoerd worden.’

### **Wat trof je aan toen je begon bij het RB?**

‘Er stond al heel veel: een gedegen beroepsopleiding en een goed PE-programma. We zijn nu bezig met de doorontwikkeling van alles. Er gebeurt natuur-

lijk veel in de wereld om ons heen wat impact heeft op de dagelijkse werkzaamheden van onze leden. Het beroep ontwikkelt zich. Ik vind dat wij er vanuit de beroepsorganisatie proactief voor moeten zorgen dat we daarop aansluiten met ons onderwijsprogramma.

**‘Uiteindelijk moet er een programma staan dat past bij de behoefte van studenten, onze leden en de kantoren waar zij werken’**

We willen liever voorop lopen dan achteraf bedenken hoe aan te sluiten bij ontwikkelingen die anderen al in gang hebben gezet. Proactief houdt in dat we continu kijken naar de ontwikkelingen binnen het beroep; dat we in gesprek blijven met de kantoren en de leden en met de docenten en onze samenwerkingspartners; en dat wij die signalen tijdig omzetten naar een onderwijsprogramma. Daar ligt wel een mooie uitdaging voor onze beroepsorganisatie. Het is goed als we in actie komen als de leden roepen, maar nog beter is het als je ze iets kunt aanbieden voordat zij het signaleren en erom vragen. We zien het als onze taak om de leden en hun kantoren hierin te ontzorgen.’

### **Welke ontwikkelingen vragen om een vertaling naar een passend en toekomstgericht onderwijsprogramma?**

‘Voorbeelden zijn ontwikkelingen zoals tax technology en werken met big data. We moeten ons afvragen wat dit betekent voor de werkzaamheden van onze leden. Daarnaast speelt het beroepsprofiel en het nieuw te ontwikkelen PE-beleid, gericht op de kwaliteit van de adviseur, een belangrijke rol. Meer dan ooit ligt de focus op wat het lid nodig heeft.

Nieuw is het modulaire onderwijs. Daarmee slaan we heel duidelijk een andere weg in. We sluiten meer aan bij jongere mensen die een andere kijk hebben op de verdeling tussen werk en privé dan de wat oudere generatie. En als je wat flexibeler bent in je onderwijsaanbod, geeft dat hun meer mogelijkheden om naast werk en gezin te studeren en colleges te volgen.’

### **Wat houdt het modulair onderwijs in?**

‘Bij het RB kennen we nu het RB College en de RB Academy, waarbij het RB College de vooropleiding van de RB Academy is. Als je de RB Academy hebt afgerond kun je lid worden en de titel Register Belastingadviseur voeren. Wat er gaat veranderen is dat we de opleidingen gaan aanbieden als losse modules en alles onder de RB Academy laten vallen. Het is niet zo dat de inhoud of het curriculum enorm wijzigt, die kwaliteit is immers goed, maar we gaan naar een meer flexibele vorm toe. We zetten in op een systeem waarbij studenten zelf hun studietempo en -vorm kunnen bepalen. Zo kunnen zij een module digitaal volgen of ervoor kiezen om dat op locatie te doen. Ook kunnen ze de volgorde van de te volgen modules zelf



Caroline van Egmond

bepalen waardoor ze invloed krijgen op het tempo waarin ze de opleiding afronden. Dat geeft wat meer mogelijkheden om studie te combineren met werk en privéleven. Want dat was een veel gehoord geluid: het is heel pittig om de opleiding tot Register Belastingadviseur te volgen naast je werk en privéleven.'

**Geldt er nog een maximumtermijn voor het afronden van de RB Academy?**

'Dat hangt af van je vooropleiding en varieert tussen de drie en vijf jaar. Je kunt het ene jaar knallen als je daar tijd en ruimte voor hebt en in het jaar daarop het wat rustiger aandoen omdat je bijvoorbeeld een nieuwe baan hebt of een kindje op

komt is. Je kunt ook een paar modules doen en het daarbij laten. We hopen natuurlijk wel dat zo veel mogelijk mensen de leerlijnen afmaken en zich aansluiten bij onze vereniging.'

**Vanaf welke datum biedt het RB het modulaire programma aan?**

'In januari 2021 zal alles volledig beschikbaar zijn. Aanmelden zal eerder mogelijk zijn.'

**Verandert het PE-programma ook in de nabije toekomst?**

'Jazeker, het programma wordt aangepast op basis van het toekomstige beroepsprofiel en we bieden straks de modules

**'Vanaf januari worden alle modules ook in ons PE-programma aangeboden'**

vanuit de opleiding ook binnen het PE-programma aan. Het kan best zijn dat iemand die al Register Belastingadviseur is toch nog van een bepaalde module wat kennis wil opfrissen. Daarnaast kunnen de modules ook interessant zijn voor andere beroepsgroepen. Denk bijvoorbeeld aan accountants, juristen en financiële planners. Zij kunnen wat meer van een bepaald vak willen weten zonder dat ze per se de titel Register Belastingadviseur ambiëren. Er zijn overigens veel accountants die bij ons de opleiding volgen en ook afronden. Een module is wel uitgebreider dan een gemiddelde PE-cursus. Een PE-cursus bestaat een dagdeel of een hele dag; een module is meerdaags en daarbij hoort ook een online leeromgeving met opdrachten en casuïstiek. Uiteraard voegen we ook steeds nieuwe titels toe aan het PE-programma op basis van actualiteit en focus op de mkb-adviespraktijk.'

**Ten slotte, wat wil je graag bereiken bij het RB?**

'De eerste mijlpaal is het realiseren van het modulaire aanbod voor de RB Academy en dit volledig beschikbaar maken binnen het PE-aanbod. Een volgende stap is het uitbreiden van nieuwe leertrajecten voor specialisten en andere beroepsgroepen zoals accountants, financiële planners, advocaten en notarissen. Het voortdurend verbeteren van de inhoud, het zorgen voor de verbinding met onze leden en kantoren en de samenwerking met andere beroeps- en brancheorganisaties staan daarin centraal. Ik kan niet wachten om dit samen met mijn collega's in Den Haag te realiseren.'

## Studiekringen

## Voorzitter Studiekring Zeeland / West-Brabant Willem van der Kolk: 'Handig om sprekers in vroeg stadium vast te leggen'

Door Sandra van den Nieuwenhof

'Door corona moesten wij de bakens verzetten, we houden nu bijeenkomsten waaraan maximaal veertig personen fysiek kunnen deelnemen en die daarnaast online gevolgd kunnen worden.' Dit zegt Willem van der Kolk, sinds 1 juli van dit jaar voorzitter van Studiekring Zeeland / West-Brabant.\*

Willem nam het stokje over van Gerard van Nieuwenhuijzen, hij was voorzitter sinds de oprichting van deze kring. 'We zijn ongeveer twaalf jaar geleden gestart. Eerder waren wij aangewezen op bijeenkomsten in Rotterdam of Eindhoven. Toen hebben wij vanuit vier grote kantoren in deze regio de koppen bij elkaar gestoken en Studiekring Zeeland / West-Brabant opgericht, met financiële steun van Studiekring Zuidoost Brabant. We voorzagen in een grote behoefte en hadden meteen al meer dan honderd deelnemers. Nu staat de teller op ongeveer 300 personen. Met een dergelijk aantal kan een studiekering makkelijk draaien met een lage contributie. Voor mij was deze zomer een mooi moment om te stoppen als voorzitter want per 1 januari 2021 neem ik



Gerard van Nieuwenhuijzen en Willem van der Kolk

- RB Studiekring Zeeland / West-Brabant
- Aantal deelnemers: circa 300
- Opgericht in 2008
- Gebied: Zeeland en West-Brabant
- Waar: Bergen op Zoom, De Raayberg
- Aantal bijeenkomsten: 8 keer per jaar (vanaf september t/m mei)
- Bestuur: Willem van der Kolk (voorzitter); Dirk van Dorselaer (secretaris); Harm Holierhoek (penningmeester); Willem Meiresonne; Daan van Beusichem; Vincent Heijligers; Lucas Coenraats

*Binnen het Register Belastingadviseurs (RB) zijn verspreid over het land diverse studiekepingen actief. In een serie artikelen komen de besturen van de verschillende studiekepingen aan het woord. In deze aflevering is Studiekring Zeeland / West-Brabant aan de beurt.*

afscheid als aandeelhouder van Van Oers accountancy & advies. Het voorzitterschap van de studiekering was een belangrijk onderdeel van mijn activiteiten buiten kantoor en het is een logische stap om dan ook dat te beëindigen.'

Willem: 'Ik was al actief als bestuurslid en ik stelde me kandidaat als voorzitter toen Gerard zijn vertrek aankondigde. Het bestuur bestaat uit zeven leden, onder wie een aantal nieuwe mensen.'

### Hoog niveau

Gerard: 'We hebben elk seizoen acht bijeenkomsten op hoog niveau, met goede sprekers. In januari is er een dubbele bijeenkomst met twee lezingen, waarvan de onderwerpen op elkaar aansluiten. De eerste lezing start 's middags om 16.00 uur en de tweede om 19.00 uur. Tussendoor eten we gezamenlijk, wat echt iets toevoegt. Hier komen doorgaans 200 deelnemers naartoe. Het leren kennen van collega's uit de regio is een aantrekkelijk aspect van de bijeenkomsten naast het vaktechnische doel.' Willem: 'We zijn erachter gekomen dat het handig is om sprekers in een vroeg stadium vast te leggen. Dat geeft rust. Ondanks corona kunnen wij het programma nu moeiteloos door laten lopen in een aangepaste vorm want de sprekers waren al geboekt.'

### Waarom is Studiekring Zeeland / West-Brabant onderscheidend?

Gerard: 'We zijn met 300 deelnemers een grote kring en we hebben een sfeervolle en goed bereikbare locatie met prima geluid en beeld. De eigenaar van De Raayberg doet zijn best om het gezellig te maken. En Brabantse gezelligheid is ook wat waard. Door de warmte die het complex uitstraalt is dit een mooie ambiance.'

### Hebben jullie nog andere tips naast het advies om sprekers vroeg te boeken?

Gerard: 'Verdeel de lasten, werk met een breed bestuur.' Willem: 'Bij een klein bestuur komt alles steeds op dezelfde mensen neer, dat is niet handig. Bovendien brengt ieder bestuurslid zijn eigen netwerk mee, waardoor we breder en makkelijker kunnen zoeken naar sprekers.'

Over de koers van het bestuur is Willem helder: 'Ook in de toekomst willen we vasthouden aan het gekozen beleid: goede sprekers arrangeren en een hoge kwaliteit bieden.'

*\*Dit artikel kwam tot stand vóór de coronamaatregelen die het kabinet op 28 september aankondigde.*



# Fiscaal verschoningsrecht

Kan een belastingplichtige zich aan zijn informatieverplichting (artikel 47 AWR) onttrekken door bepaalde documenten ter bewaring af te geven aan een advocaat of notaris? Deze vraag wordt in de praktijk nog weleens gesteld. Het antwoord daarop is: nee.

Advocaten en notarissen hebben weliswaar een verschoningsrecht en op basis daarvan kan aan hen in beginsel geen informatie worden gevraagd ten behoeve de belastingheffing van een derde (artikel 53a AWR). Dit betekent echter geenszins dat een belastingplichtige die zich wendt tot een verschoningsgerechtigde, een advocaat of notaris, zelf onder het (afgeleide) verschoningsrecht valt en daarmee alle met de advocaat of notaris gedeelde stukken niet meer zelf aan de Belastingdienst hoeft te verstrekken. Indien de belastingplichtige een kopie van bijvoorbeeld een bankafschrift stuurt aan zijn advocaat, dient nog steeds een kopie daarvan desgevraagd ter inzage te worden gegeven aan de Belastingdienst. Ofschoon de informatieplicht van de belastingplichtige bij het inschakelen van een advocaat of notaris nog steeds geldt, gaat deze uiteraard niet zo ver dat een belastingplichtige correspondentie met een verschoningsgerechtigde aan de Belastingdienst moet overleggen.

## Onjuist

Hoe is dan mogelijk dat de staatssecretaris van Financiën in de concepttoelichting aanpassing wettelijk verschoningsrecht, die op 23 juli jongstleden voor internetconsultatie is gepubliceerd<sup>1</sup>, dit wel als voorbeeld van de werking van het fiscaal verschoningsrecht stelt? De staatssecretaris schrijft: *"Indien een belastingplichtige een notaris of advocaat inschakelt voor juridische bijstand kan de Belastingdienst echter niet altijd over deze relevante informatie beschikken omdat de betreffende informatie daarmee onder het verschoningsrecht is komen te vallen. Zowel de notaris en de advocaat als de belastingplichtige zelf kunnen in dat geval weigeren om aan de verzoeken om informatie van de Belastingdienst te voldoen met een beroep op het wettelijke fiscale verschoningsrecht."* Vervolgens wordt zelfs geschreven dat een belastingplichtige stukken die los van de relatie met de advocaat of notaris bestaan - zoals bankafschriften of jaarrekeningen - en die met die advocaat of notaris zijn gedeeld, zelf niet meer aan de Belastingdienst hoeft te verstrekken. Dit is echter volstrekt onjuist. De informatieplicht van artikel 47 AWR geldt ook dan onverkort voor de belastingplichtige.

## Panama Papers

Desalniettemin staat een wetswijziging ten aanzien van het fiscale verschoningsrecht op de spreekwoordelijke rol. De staatssecretaris heeft in zijn brief aan de Tweede Kamer van 17 januari 2017<sup>2</sup> aangekondigd het wettelijke fiscale verschoningsrecht aan te passen en te verduidelijken. Eén en ander naar aanleiding van de zogenoemde Panama Papers. In het wetsvoorstel voornoemd wordt voorgesteld om artikel 53a AWR, artikel 63 IW 1990 alsmede artikel 8.88 Belastingwet BES aan te passen, in die zin dat advocaten en notarissen alleen kunnen weigeren te voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van der-

den, voor zover het de wetenschap betreft van hetgeen rechtstreeks verband houdt met hun taakuitoefening. Het tweede lid van de hiervoor genoemde wetsartikelen beschrijft vervolgens wat wordt verstaan onder de taakuitoefening van een advocaat en/of notaris. Hierbij wordt aangesloten bij de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme. Hieronder valt in ieder geval niet te lezen het verstrekken van belastingadviezen. Voor deze dienstverlening door notarissen en advocaten geldt, gelijk aan belastingadviseurs, alleen het fair play beginsel.<sup>3</sup>

**Het valt te betreuren dat het wetsvoorstel zijn oorsprong lijkt te vinden in een onjuiste uitleg van het begrip fiscaal verschoningsrecht**

Volgens de staatssecretaris zal met de wetsaanpassingen recht worden gedaan aan het uitgangspunt dat informatie die een belastingplichtige in het kader van de belastingheffing en invordering aan de Belastingdienst zou moeten geven zonder dat een notaris of advocaat betrokken is, ook gegeven zal moeten worden indien de belastingplichtige wel een notaris of advocaat inschakelt. Dit is echter thans al het geval. Bovendien valt te betreuren dat het wetsvoorstel zijn oorsprong lijkt te vinden in een onjuiste uitleg van het begrip fiscaal verschoningsrecht.

1 Te raadplegen via: <https://www.internetconsultatie.nl/verschoningsrecht#:~:text=Deze%20consultatie%20bevat%20een%20wetsvoorstel,om%20belastingontduiking%20aan%20te%20pakken.>

2 Kamerstukken II 2016/17, 25087, nr. 138.

3 Zie voor een nadere uitleg van het fair play beginsel het arrest van de Hoge Raad van 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140.

Door:  
**mr. Carole Perraud**  
De Bont Advocaten



Vakinformatie | Model onder de aandacht

# Model onder de aandacht: verpandingsverbod



Het Register Belastingadviseurs (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 (interessant aspect van een) model toe of behandelen we een actualiteit.

## Pandrecht 3

Vóór de coronacrisis besteedden we aandacht aan het vestigen van een pandrecht op vorderingen en aan de akte van vestiging van een pandrecht op roerende zaken, in Het Register 2020, nr. 1 en 2. Vanwege de coronacrisis waren de twee vorige edities niet gericht op het onderwerp 'pandrecht'. In deze bijdrage pakken we de draad weer op en bespreken we het verpandingsverbod en de rangorde van pandrechten.

Wat als nu sprake is van een verpandingsverbod? Wat zijn de gevolgen als ondanks dit verbod tot verpanding, toch verpanding plaatsvindt? En wat gebeurt er als het verpande goed door de pandgever vervolgens nog een keer aan een andere partij wordt verpand? Welke pandhouder gaat dan bij uitwinning voor?

## Afschaffen verpandingsverbod

Bedrijven worden liever niet met een pandrecht geconfronteerd. Daarom wordt met enige regelmaat in overeenkomsten en algemene voorwaarden een beding opgenomen met een verpandingsverbod erin. De formulering van dit verpandingsverbod bepaalt of het beding goederenrechtelijke werking heeft (het onderpand kan niet worden verpand), dan wel slechts verbintenisrechtelijke werking heeft (het verpandingsverbod geldt slechts tussen partijen).

Sinds 2014 is de Hoge Raad<sup>1</sup> van oordeel dat voor het antwoord op de vraag of een beding al dan niet goederenrechtelijke werking heeft, naar de precieze formulering van het verpandingsverbod gekeken moet worden. Het beding in de berechte casus had slechts verbintenisrechtelijke werking.

In de praktijk blijkt dat veel ondernemingen de tekst in hun algemene voorwaarden nog niet hebben aangepast aan de laatste ontwikkelingen. Ook wordt nog vaak verpand, terwijl sprake is van een verpandingsverbod. In bankvoorwaarden is bijvoorbeeld vaak een verpandingsverbod opgenomen. Het is dan ook verstandig om voor het vestigen van een pandrecht de gesloten overeenkomsten en algemene voorwaarden te controleren of er sprake is van een verpandingsverbod.

De minister voor Rechtsbescherming, Sander Dekker, wil een einde maken aan het verpandingsverbod. Het verpandingsverbod beperkt momenteel de mogelijkheden voor kredietverlening aan het bedrijfsleven. Door afschaffing van het verpandingsverbod beoogt de minister een nieuwe impuls te geven aan kredietverle-

ning aan bedrijven. Het wetsvoorstel Wet opheffing verpandingsverboden is op 2 juni jl. bij de Tweede Kamer ingediend.<sup>2</sup>

## Rangorde pandrecht

Op een vordering kunnen meerdere pandrechten rusten. De rangorde wordt dan bepaald door het moment waarop de pandrechten zijn gevestigd: een ouder pandrecht gaat vóór een later gevestigd pandrecht. Dit noemt men het 'prioriteitsbeginsel'.<sup>3</sup> Hierbij wordt gekeken naar de datum van registratie bij het loket van het Cluster Registratie van de Belastingdienst of de notariële akte. Uitzondering op de hoofdregel is te vinden in artikel 3:238 lid 1 BW. Als de pandhouder te goeder trouw is op het tijdstip waarop de zaak in zijn macht of in die van een derde wordt gebracht, is het pandrecht geldig. Voor een stil pandrecht geldt deze uitzondering niet.

1 HR 21 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:682 (Intergamma/Coface)

2 Voor nadere informatie over het wetsvoorstel zie: <https://www.tweede-kamer.nl/kamerstukken/wetsvoorstellen/detail?cfg=wetsvoorsteldetail&sqry=wetsvoorstel%3A35482>

3 Dit is een algemeen geldend beginsel, welke slechte voor hypotheekrechten is vastgelegd in de wet (artikel 3:21 BW).



Door:  
**mr. Joyce de Graaff**  
Bol Juristen

*Je vindt de juridische modellenbank op het Fiscaal Kennisplatform (RB.nl). Bij korte vragen over het gebruik van of de behoefte aan uitleg over de juridische modellen kun je gratis gebruikmaken van de Juridische Helpdesk van Bol Juristen. Zij zijn bereikbaar per e-mail via [juristen@boljuristen.nl](mailto:juristen@boljuristen.nl) of telefonisch op 088-1211211.*

## Vrijwillige afname fiscale oudedagsreserve?

Een lid wil zijn klant adviseren om de oudedagsreserve (FOR) ad € 20.000 vrijwillig te laten vrijvallen ten gunste van het resultaat. Omdat de klant in het desbetreffende jaar verlies heeft geleden, hoeft de klant slechts een klein bedrag aan inkomstenbelasting te betalen. De vraag van het lid is of het toegestaan is dat je de FOR vrijwillig laat afnemen.

De afnemingen van de FOR volgen uit het winstregime. Voorbeelden hiervan zijn o.a. het overlijden en emigratie van de ondernemer. Als aanvulling op het winstregime heeft de wetgever in artikel 3.70 Wet IB 2001 opgenomen in welke situaties de FOR vrijwillig en verplicht moet afnemen. Op grond van artikel 3.70, lid 1, onderdeel a Wet IB 2001 mag de ondernemer zelf kiezen voor welk bedrag de FOR afneemt. In hetzelfde lid wordt deze keuze gemaximeerd door het bedrag dat de ondernemer als uitgaven voor inkomensvoorzieningen (premies voor lijfrenten) in het betreffende kalenderjaar in aanmerking neemt. De wetgever geeft aan dat het doel van de FOR is om te sparen voor de oudedagsvoorziening binnen de onderneming. Dit wordt fiscaal gefacilieerd door het doteren van de ondernemer aan de FOR. Vervolgens kan de ondernemer de FOR fiscaal gefacilieerd omzetten in een lijfrente.

### Goed koopmansgebruik

Het vrijwillig laten vrijvallen van de FOR door de ondernemer zonder een lijfrente aan te kopen is op grond van goed koopmansgebruik niet toegestaan. Sinds 2001 is de FOR onderdeel van het winstregime. Dit betekent dat de regels van goed koopmansgebruik op de bepaling van de jaarwinst en dus ook op de FOR van toepassing zijn. Op grond van goed koopmansgebruik moet bij het bepalen van de jaarwinst een bestendige gedragslijn in acht worden genomen die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. Dit heeft tot gevolg dat de ondernemer de FOR niet vrijwillig geheel of gedeeltelijk kan laten afnemen. De bestendige gedragslijn geldt echter niet voor het doteren aan de FOR. Dit komt doordat de wetgever de ondernemer die aan de voorwaarden van

artikel 3.67, lid 1 Wet IB 2001 voldoet de keuze geeft om te doteren aan de FOR. Jaarlijks mag de ondernemer dus beslissen om wel of niet te doteren aan de FOR. Met betrekking tot de hoogte van de dotatie aan de FOR heeft de ondernemer helaas geen keuzemogelijkheid (artikel 3.68 Wet IB 2001).

### Conclusie

De ondernemer kan tijdens zijn ondernemingsperiode de FOR niet vrijwillig laten afnemen om verliezen te verrekenen. Op grond van goedkoopmansgebruik mag een ondernemer wel de FOR vrijwillig laten afnemen. Echter dit mag alleen als de ondernemer voor het bedrag van de vrijwillige afname van de FOR een lijfrente aankoopt. Aan het eind van zijn ondernemingsperiode, bij staking dus, heeft de ondernemer de keuze om de FOR niet om te zetten in een lijfrente. Dit heeft tot gevolg dat de FOR vrijvalt in de stakingswinst en na aftrek van de stakings- en ondernemingsfaciliteiten en eventuele aftrekposten uiteindelijk verrekend kan worden met de openstaande verliezen.

Het RB heeft in 2013 het voorstel Fiscaal crisispakket MKB 2014 aangeboden aan het ministerie van Financiën. Een onderdeel van dit voorstel was de versoepelde vrijval oudedagsreserve ter compensatie van verliezen in de inkomstenbelasting. Helaas heeft de wetgever hiermee nog niets gedaan.

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

**Arjan Knol RB / FFP**  
Bureau Vaktechniek





## Het Belastingplan 2021

Elk jaar is het weer spannend wat het kabinet met Prinsjesdag presenteert en wat de Tweede en Eerste Kamer later in het jaar accepteren. Prinsjesdag is het startschot; niet van een sprint maar eerder van een marathon.

Ons PE-aanbod is haarfijn afgestemd op deze voorgestelde plannen. Zo startten we net als vorig jaar op de avond van Prinsjesdag. Onder leiding van collega Peter Goossens gaven voorzitter Fons Overwater en RB-lid Renate van Ekhart een eerste reactie tijdens het Prinsjesdag-pilsje. 1272 mensen keken mee, onder wie 904 live tijdens de uitzending. Een mooie succesvolle opvolging op het eerste 'pilsje' van vorig jaar.

Vervolgens verdiepten we ons meer in de materie tijdens de hybride bijeenkomst 'Rijksbegroting', gegeven door Edwin Heithuis, en tijdens ons 'Praktijkwebinar Prinsjesdag', waar onze fiscalisten van Bureau Vaktechniek hun diepgaande analyse deelden over het Belastingplan 2020.

Dit laatste blijft, mits nog up-to-date na behandeling van de voorstellen, langer beschikbaar om terug te kijken. En later in het jaar staat nog een webinar gepland rond dit onderwerp, namelijk Eindejaarstips (10 november 2020).

**Ga naar [RB.nl](https://www.rb.nl) voor meer informatie.**

## Planning laatste LSB's van 2020

Er is lang naar uitgekeken, maar de laatste landelijke studiebijeenkomsten (LSB's) van 2020 staan gepland. Sterker nog: de eerste live-uitzending is inmiddels geweest. Maar geen zorgen, deze is nog terug te kijken. Wel voor een beperkte periode, niet tot het einde van het jaar zoals dat voor de betaalde webinars geldt.

### De planning:

#### **5 oktober - 5 november 2020:**

Vermogensstructurering, door Paul Schut

#### **29 oktober - 29 november 2020:**

Faillissement en fiscus, door Ton Tekstra

#### **17 november - 17 december 2020:**

Rekening-courant van de dga, door Chris Dijkstra

#### **2 december - 31 december 2020:**

Actualiteiten bedrijfsopvolgingsregeling, door Mascha Hoogeveen

Heb jij je nog niet aangemeld? Doe dit vandaag nog en zorg dat je de LSB's niet mist. Het leukste is natuurlijk om de live-uitzending te volgen.



## Webinars tot het einde van het jaar terug te kijken

Wist je dat de meeste webinars nog tot 31 december terug te kijken zijn? Dat is een groot voordeel ten opzichte van een cursus op locatie. Die kun je om wat voor reden dan ook missen en in dat geval heb je pech. Bij een webinar is dat anders:

- Er zit geen maximum op het aantal kijkers;
- Je kunt live kijken en vragen stellen;
- Je kunt ook terugkijken op een tijd dat het jou uitkomt;
- Je kunt zelfs nóg een keer kijken als je tijdens de uitzending iets hebt gehoord en je weet niet meer precies hoe het zit.

Een webinar is flexibel. Zelfs als je thuis in quarantaine zit, kun je gewoon meedoen. Handig toch? Doe er je voordeel mee!

**Bekijk het online aanbod op [RB.nl](https://www.rb.nl).**

# Even voorstellen: Mathijs van Wageningen

Wie zijn de Jong RB-leden en wat houdt hen bezig? In deze rubriek maak je kennis met een van de Jong RB-leden.

## Wat heb je gestudeerd?

'Na de havo heb ik de opleiding Register Belastingadviseur gedaan.'

## Waar werk je en hoelang al? Waarom heb je voor deze organisatie gekozen?

'Sinds juli 2020 werk ik bij DK Accountants & Adviseurs. Daarvoor heb ik bij diverse kantoren gewerkt, waaronder BDO, Grant Thornton en Baker Tilly. Ik heb voor DK gekozen, omdat het een organisatie is die inmiddels 25 jaar bestaat en constant in beweging is. Bij DK is men zich er van bewust dat de wereld om ons heen steeds sneller verandert én zij zijn bereid om de benodigde stappen te zetten hoe onzeker de uitkomst soms moge zijn. Hier geldt: "stil staan is gevaarlijker dan de onbekende toekomst".'

## Waarom ben je lid van het Register Belastingadviseurs (RB)?

'Allereerst is het voor mij de manier om de zaag scherp te houden. Daarnaast merk ik de laatste tijd dat het RB met een positieve kritische blik naar de toekomst kijkt. Dit is voor mij van cruciale toegevoegde waarde als jonge professional. In mijn werk ligt de focus ook op het bewust maken van een snel veranderende wereld en hoe we de adviespraktijk toekomstbestendig kunnen maken. Dus mijn persoonlijke doelstellingen sluiten erg aan bij die van het RB.'

Jong RB is een professioneel netwerk voor jonge leden (tot en met 35 jaar) van het Register Belastingadviseurs. Er worden jaarlijks diverse bijeenkomsten georganiseerd waarbij het accent ligt op de fiscale actualiteit en je persoonlijke ontwikkeling. Ook is er volop gelegenheid om te netwerken met andere jonge belastingadviseurs.

## Waar haal jij de meeste energie uit en waar ligt jouw motivatie?

'Van nature houd ik van strategie. Daarom help ik mensen graag met het nemen van beslissingen die van invloed zijn op hun leven. Dit geldt zowel voor onze cliënten als voor de interne organisatie. Het synoniem van adviseur is voor mij dan ook: toegevoegde waarde. Ik haal de meeste energie uit de interactie met mensen en hen te helpen om de praktijk van de toekomst te definiëren. Voor mij is dat een praktijk waarbinnen accountancy, tax-compliance en advies extreem efficiënt samenwerken.'

Om daartoe te komen ligt de uitdaging in de verantwoordelijkheden en autonomie van ieder team opnieuw uit te vinden. Jaarrekeningen en aangiften als zodanig zijn hierbij voor mij geen toegevoegde waarde meer. Ik wil een stap verder zetten: hoe kun je alle data zo verzamelen in een database, dat je proactief kunt adviseren. Bij alles wat je doet, wil je gericht zijn op ontwikkelingen.'

## Waar hoop je over tien jaar te staan in je carrière?

'Ik hoop dan onderdeel te zijn van een aantal teams waarbij iedereen hetzelfde denkt over samenwerking en toegevoegde waarde. Ik ben een groot voorstander van een zelfvoorzienend team waarbinnen men fouten durft te maken en waarbij een aantal concrete doelen gezamenlijk worden nagestreefd. Daarbij vind ik het belangrijk dat elke beslissing die gemaakt wordt, bijdraagt aan die doelen. Daarvoor is een werkcultuur nodig waarin ieder op dezelfde manier met data omgaat en waarin collega's op de juiste plek worden ingezet.'

## Waarom wilde je aanwezig zijn bij de rondetafelsessie?

Voor de lezers: voor Jong RB-leden is er een rondetafelsessie georganiseerd, zodat zij hun bijdrage konden leveren aan het manifest van de Jongerencommissie. In dit manifest wordt de visie van jonge fiscalisten op een beter belastingstelsel beschreven.



'Ik vond het een eer om input te leveren voor een toekomstbestendig belastingstelsel. Ik merk dat er steeds meer professionals zijn die de behoefte hebben om de effecten van hun dienstverlening te ervaren. Daarvoor is transparantie en doelbewustheid gewenst. Als Jong RB-leden willen we bijdragen aan een doel en visie, die voorzien in die behoefte. Het was voor mij dan ook een uitgelezen kans om mijn visie op een toekomstbestendig belastingstelsel te mogen delen.'

## Hoe heb je het ervaren?

'Ik heb het als zeer positief ervaren. Het was voor mij een nuttige en vruchtbare sessie. De mogelijkheid om te sparren beviel mij erg goed.'

## Boeken

## Compendium Estate Planning (7e druk)

**Redactie:** mr. A.R. Autar, prof. mr. dr. W. Burgerhart, prof. dr. F. Sonneveldt  
**Uitgever:** SDU  
**ISBN:** 978 901240 3726  
**Prijs:** € 90,00



<b>Praktisch nut</b>	8
<b>Wetenschappelijk niveau</b>	9
<b>Actualiteit</b>	8
<b>Leesbaarheid</b>	8
<b>Presentatie</b>	9
<b>Prijs-kwaliteitverhouding</b>	9
<b>Bedoeld voor</b>	(post)academisch onderwijs

Het compendium Estate Planning (7<sup>e</sup> druk) gaat in op diverse onderwerpen op het gebied van estate planning, zowel civielrechtelijk als fiscaalrechtelijk. Het boek combineert theorie met praktijk. De opbouw volgt, na een algemene inleiding, de praktijk: samenwonen, huwen, schenken en erven.

Het boek is onmiskenbaar bedoeld voor het onderwijs: het is duidelijk en volledig en verliest niet aan leesbaarheid ondanks de soms ingewikkelde materie. De structuur van het boek maakt het boek ook uitermate geschikt voor de praktijk als naslagwerk, omdat de opbouw ook overeenkomt met de daadwerkelijke opbouw van de praktijkvraagstukken.

Juist bij estate planning is er een belangrijke link tussen civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke gevolgen. Beide elementen komen uitvoerig aan bod in dit boek, zodat alle benodigde informatie eenvoudig terug te vinden is. Door middel van de aparte layout voor toelichtingen en voorbeelden is het eenvoudig om de verdieping te onderscheiden van de hoofdtekst.

Mede door de opbouw en de wijze van schrijven is het boek erg geschikt voor adviseurs die in mindere mate bezig zijn met estate planning. Echter, ook de meer ervaren adviseur kan uit de voeten met dit boek, juist door de uitgebreide opbouw en diverse elementen die in dit boek mee worden genomen.

Eindoordeel: ■ ■ ■ ■ ■

Door: *mr. Susanne Schorel RB*  
 en *mr. Sebastiaan van Wijk RB*

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	■

## Voor het recht van de schatkist

**Auteur:** J.A.R. van Eijdsden en H.M. Koster  
**Uitgever:** Kluwer  
**ISBN:** 978 901315 8618  
**Prijs:** € 29,95



<b>Praktisch nut</b>	6
<b>Wetenschappelijk nivo</b>	6
<b>Actualiteit</b>	7
<b>Leesbaarheid</b>	8
<b>Presentatie</b>	7
<b>Prijs-kwaliteitverhouding</b>	7
<b>Bedoeld voor</b>	iedereen

De ondertitel van dit boekwerk is 'Van Eijdsden-bundel'. Het boek is namelijk samengesteld en uitgegeven ten behoeve van het recente afscheid van Arie van Eijdsden op het ministerie van Financiën. Arie van Eijdsden, op 23-jarige leeftijd 'chef centraal-kaartregister' bij de Belastingdienst, heeft zijn stempel gedrukt op kennis, literatuur en wetgeving rond de inning van belasting. In het boek leveren verschillende auteurs ('vrienden van Arie') een afzonderlijke bijdrage, met de invordering van belastingen als uitgangspunt. Steeds beschouwend en daar waar nodig kritisch. Zo zet het duo Haas/Jansen een kritische noot bij de mogelijkheid om in beroep te komen bij de directeur van de Belastingdienst in plaats van bij de rechter: 'Ik meen dat het niet meer van deze tijd is dat de slager zijn eigen vlees keurt, ofschoon het weliswaar niet dezelfde slager is maar wel één van dezelfde firma'. Moet iedere fiscalist dit boek in zijn boekenkast hebben? Nee, dat zeker niet. In ieder geval wel de fiscalist die een wat diepere interesse in het vak heeft en daar tijd aan wil of kan besteden. Maar de lezers zullen bewust of onbewust de fiscale kennis

op het vlak van invordering in brede zin uitbreiden, en dat op een aangename manier, want de bijdragen zijn steeds informatief en prettig leesbaar geschreven. En de twintig bijdragen hoeven natuurlijk niet allemaal achter elkaar te worden gelezen!

Eindoordeel: ■ ■ ■ ■ ■

Door: *mr. Marcel van Galen RB*  
 en *mr. Marco Dijkstra RB*



# Flynth zoekt accountants

## **Ben jij thuis in accountancy en de wereld van onze klanten?**

Als accountant bij Flynth werk je voor klanten in het midden- en kleinbedrijf of heb je de focus op de agrosector. Je adviseert, evalueert en bespreekt jaarrekeningen en begeleidt het accountancyteam. Je helpt je klanten om hun bedrijfsresultaten te verbeteren en analyseert aandachtspunten en sterke kanten van bedrijven. Ook assisteer je je klanten bij de geautomatiseerde aspecten van hun financiële administratie.

## **Wie zoeken we?**

Wij zoeken accountants die het beste uit zichzelf én uit ons willen halen. Ondernemende specialisten die meebewegen met de dynamische markt waarin

wij werken. We zijn niet bang voor nieuwe ideeën, visies en initiatieven en worden er blij van als jij die meebrengt.

## **Waarom Flynth?**

Flynth is jong, fris, overal dichtbij én Nederlands grootste in accountancy en advies. Wij bieden onze klanten de hoogste kwaliteit, maar vinden onze regionale en lokale aanwezigheid net zo belangrijk. Wij geven jou alle ruimte om jezelf te ontwikkelen, bijvoorbeeld door opleidingen en carrière-advies. Jouw talent is ons uitgangspunt.

Kijk voor de vacatures voor accountant bij jou in de buurt op [www.werkenbijflynth.nl](http://www.werkenbijflynth.nl).

Flynth. Het beste advies dat we je kunnen geven.

**FLYNTH**  
adviseurs • accountants

# Ben jij op zoek naar fiscaal talent?

**TAX-**  
**JOBS**  
**.NL**



Wij helpen je graag! Plaats je stage- en startersvacatures op [Tax-jobs.nl](https://tax-jobs.nl) óf zoek in onze database vol jonge talenten die staan te trappelen om voor jou aan de slag gaan!

Tax-jobs.nl wordt mogelijk gemaakt door Register Belastingadviseurs.

**R**EGISTER ■  
**B**ELASTING ■  
**A**DVISEURS ■