

Taxtueel.

nummer 2 • juni 2012



Fiscaal
zwaar weer

Deloitte.

In dit nummer:

10



16



28



36



- 4 Verliesverrekening en stelselwijziging
- 6 Het voorkomen van verliesverdamping
- 8 Nieuwe vrijstelling van overdrachtsbelasting bij juridische fusie
- 10 **Beleggingsverliezen van pensioenuitvoerder**
- 12 Renteloze schuld: waardering op marktrente?
- 13 Realisatiemoment werkzaamheid
- 14 Vorm over functie
- 16 **Verbetering bedrijfsterrein aandeelhouder vormt winstuitdeling**
- 18 Borgstelling
- 19 BPM-afschrijving in strijd met het EU-recht
- 20 Ontbreken stemrecht niet doorslaggevend voor verzekeringsplicht
- 22 De onzakelijke lening
- 25 Valutawinsten op groepsschulden soms onbelast
- 26 Woningcorporatie kan ANBI zijn
- 28 **Jubileumfeesten van muziek- en sportverenigingen**
- 30 Misbruik van recht in de Nederlandse btw
- 32 Geheime informatie in de belastingprocedure
- 34 Heffen van leges
- 36 **Strijdigheden met het EU-recht moeten ongedaan worden gemaakt**

Roerige tijden



Daar sta je dan als Nederland toch wel enigszins in je hemd: eerst het braafste jongetje van het EU-klasje dat de financiële zaken keurig op orde heeft en vooral de klasgenootjes ervan doordringt dat ze niet van de Brusselse regels mogen afwijken en vervolgens sta jezelf in de hoek van de klas als een van de stoute jongetjes. Geen leuk beeld, zeker niet als dan ook het kabinet er nog eens over struikelt. Of dat laatste nu erg zorgelijk is, is nog maar de vraag. En of we zo snel weer een nieuw kabinet moeten hebben is ook nog wel voor discussie vatbaar: onze zuiderburen hebben het onlangs ook ruim 550 dagen zonder kabinet gesteld en de conclusie is dat afgezien van wat kleine strubbelingen de economische ontwikkelingen er betrekkelijk goed gaan. Wellicht is dat ook eens een aardig alternatief voor ons poldermodel. Het leidt mogelijk ook tot een wat snellere besluitvorming. Het Kunduz-pakket is mogelijk een aardige voorbode. Een pakket overigens waarvan – althans op het moment dat ik dit schrijf – geen mens enig idee heeft wat de economische consequenties zijn. Ook daar hoeft men zich overigens niet al te veel zorgen over te maken want als het CPB die wel berekent, leert de ervaring inmiddels dat deze instantie er vaker naast zit dan dat zij de spijker op de kop slaat. Het Kunduz-akkoord kent een forse fiscale component. Geen maatregelen waar burgers en bedrijven blij van worden maar dat kan men ook niet verwachten van een dergelijke stevige bezuinigingsoperatie. Als ervoor wordt gekozen vast te houden aan de Brusselse 3%-norm – het is zeer kwetsief of dat wel verstandig is – dan doet dat pijn. Er zijn dan twee kernvragen: hoe verdelen we die pijn en hoe zorgen we ervoor dat de pijn het minst verstrend werkt? Een mooi voorbeeld is de verhoging van de het algemene btw-tarief. Iedereen krijgt daarmee te maken. Dat is op zich gunstig want dat betekent dat die pijn op hoofdlijnen gelijkelijk over de bevolking wordt verdeeld. Bovendien kan men zelf de pijn enigszins sturen door zijn koopgedrag wat bij te stellen. Tot slot leren de theorie van de economie en de ervaring uit het verleden dat een aanpassing van het btw-tarief economisch betrekkelijk weinig verstoringen oproept. Bij het kiezen uit kwaden is dit derhalve een relatief gunstige ingreep. Het nadeel ligt mogelijk in een wat ongunstige verdeling van de last over lagere en hogere inkomsten. In dat verband is het wel goed dat is aangegeven dat een deel van de verhoging van het btw-tarief weer terug moet stromen via een verlaging van de arbeidskosten ofwel een verlaging van de loon- en inkomstenbelasting. Het is zeer te hopen dat dit lukt. Een andere belangrijke ingreep betreft uiteraard de ouderdagsvoorzieningen. Daar is overigens slechts gedeeltelijk wat nieuws aan de hand. Deels gaat het om het naar voren halen van eerdere voorstellen om de effecten van de vergrijzing en de verhoogde levensverwachting het hoofd te kunnen bieden. We krijgen nu ingaande 2013 de geleidelijke verhoging van de AOW leeftijd en ingaande 2014 die van de aanvullende pensioenen. Hoewel onaangenaam denk ik dat Nederland – terecht – het belang daarvan in ziet. Daarnaast zijn extra ingrepen aangekondigd: de jaarlijkse opbouw van pensioen wordt lager doordat de maximale opbouwpercentages worden aangepast. Al met al een ingrijpend pakket. Voorlopig is het maar eens afwachten wat er uiteindelijk van over blijft en of de plannen niet alsnog worden gewijzigd. Uiteindelijk zal immers het parlement wel fiat moeten geven. En dat kan op onderdelen nog wel eens lastig worden. Ongetwijfeld komen we hier in een volgende Taxtueel op terug.

Prof. dr. P. Kavelaars | 088 2880954 | pkavelaars@deloitte.nl

Verliesverrekening en stelselwijziging

Door gewijzigde wetgeving dreigen fiscaal compensabele verliezen te verdampen. De staatssecretaris heeft in een brief aan de Eerste Kamer recent zijn visie gegeven op deze problematiek en de mogelijke fiscale oplossingen.

Termijnen verliesverrekening

Voorheen waren fiscaal compensabele verliezen in beginsel allereerst verrekenbaar met winsten van de drie voorafgaande jaren ('carry back'). Voor zover na deze verrekening nog een verlies resteerde, was dit verlies in beginsel onbeperkt verrekenbaar met toekomstige winsten ('carry forward'). Als gevolg van een wetwijziging zijn de carry back termijnen en de carry forward termijnen verkort naar een jaar respectievelijk negen jaren. Door de beperking van de carry forward termijn, zouden oude compensabele verliezen niet langer of nog slechts voor een kort termijn kunnen worden verrekend. Om dit effect te voorkomen, is bepaald dat alle fiscaal compensabele verliezen in ieder geval nog kunnen worden verrekend tot en met 2011. Met ingang van 2012 gelden de nieuwe termijnen onverkort.

De vraag is nu of er maatregelen kunnen worden genomen om het verdampen van verliezen te kunnen voorkomen. Er kan bijvoorbeeld worden bezien of tussentijds stille reserves kunnen worden gerealiseerd. De realisatie van de stille reserve leidt daarnaast in beginsel nog tot een toename van de boekwaarde van het betreffende activum, hetgeen leidt tot een hogere toekomstige afschrijvingslast en dus lagere vennootschapsbelastinglast.

Stelselwijziging en goed koopmansgebruik

De realisatie van deze stille reserves is aan een aantal fiscale regels gebonden. De belangrijkste regel is dat een stelsel(wijziging) in overeenstemming moet zijn met goed koopmansgebruik. Een stelsel is in overeenstemming met goed koopmansgebruik, indien dat stelsel is gegrond op bedrijfseconomische inzichten, tenzij dit inzicht in strijd zou zijn met de belastingwet of indien daardoor de algemene opzet of een beginsel van de belastingwet tekort zou worden gedaan.

Een tweede vraag is echter of een stelsel, waarbij activa worden ge(her)waardeerd tegen de werkelijke waarde, in overeenstemming is met de hiervoor beschreven definitie van goed koopmansgebruik.

In maart 2012 heeft de staatssecretaris een brief gestuurd aan de Eerste Kamer, waarin hij onder andere ingaat op dit onderwerp. In deze brief geeft hij allereerst aan dat – in overeenstemming met eerdere toezeggingen – de belastingdienst zich redelijk en constructief zal opstellen bij pogingen van belastingplichtigen om verliesverdamping te voorkomen. Vervolgens geeft de staatssecretaris echter aan dat naar zijn mening het hanteren van een stelsel waarbij activa worden ge(her)waardeerd naar de werkelijke waarde niet in overeenstemming is met goed koopmansgebruik. Ons inziens is dit standpunt van de staatssecretaris zeker niet in alle gevallen valide. Op basis van de rechtspraak van de Hoge Raad zou het in bepaalde gevallen mogelijk moeten zijn, om een stelsel te hanteren waarbij activa worden geherwaardeerd naar de werkelijke waarde.

Voorkoming verliesverdamping

De staatssecretaris gaat in zijn brief vervolgens in op een aantal methoden ter voorkoming van verliesverdamping, die zijns inziens in elk geval wel in overeenstemming zijn met goed koopmansgebruik. Deze methoden gaan alle uit van het principe dat het activum tegen de werkelijke waarde wordt overgedragen aan een andere (groeps)maatschappij. Hierdoor wordt de stille reserve daadwerkelijk gerealiseerd. Opvallend is dat door middel van deze door de staatssecretaris goedgekeurde methoden exact hetzelfde resultaat wordt bereikt, als door middel van een herwaardering naar de werkelijke waarde. De door de staatssecretaris voorgestane methodieken brengen echter wel kosten met zich.

Vervolgstappen

Mocht men bij het opstellen van de aangifte vennootschapsbelasting 2011 later tot de conclusie komen dat fiscaal compensabele verliezen dreigen te verdampen, dan is het goed om te bezien of de onderneming nog stille reserves kent, die kunnen worden gerealiseerd. Probleem is overigens wel dat deze realisatie in fiscaal opzicht dan nog in dat jaar moet plaatsvinden. Dat is zelden meer mogelijk. In zoverre is het bericht van de bewindsman dus enigszins als mosterd na de maaltijd te beschouwen. Dat is niet fraai, temeer daar in de fiscale wereld al zeer geruime tijd over deze problematiek wordt gesproken en geschreven. Eventueel zou voorkoming van verliesverdamping dan ons inziens wellicht alsnog mogelijk zijn, door een wijziging van het fiscale waarderingsstelsel in 2011, waarbij de betreffende activa worden ge(her)waardeerd naar de werkelijke waarde. Een dergelijk standpunt vereist echter wel een zorgvuldige beoordeling van de diverse feiten en de ter zake relevante rechtspraak. Zolang de fiscale jaarstukken over 2011 nog niet vaststaan heeft het zin hier nog naar te kijken indien men met het probleem van de verliesverdamping te maken krijgt. Overigens: ook in 2012 en volgende jaren kunnen verliezen uiteraard verdampen. Voor die gevallen is de brief van de staatssecretaris uiteraard nog wel volop van belang.

Tot slot: in de hierna opgenomen bijdrage wordt nader op deze problematiek ingegaan naar aanleiding van een besluit dat de bewindsman naar aanleiding van de onderhavige brief heeft gepubliceerd.

Mr. R.J.M. Frins
088 2885757
rfrins@deloitte.nl



Het voorkomen van verliesverdamping



De Staatssecretaris van Financiën heeft een beleidsbesluit uitgevaardigd over de waardering van voorraden en bedrijfsmiddelen. De nadruk ligt daarbij op de mogelijkheden die goed koopmansgebruik biedt om verliesverdamping te voorkomen. In het besluit zijn ook enkele goedkeuringen opgenomen, die betrekking hebben op het voorkomen van verliesverdamping. Hiervoor is overigens meer algemeen op deze problematiek ingegaan naar aanleiding van een brief van de staatssecretaris. In deze bijdrage worden de meer concrete regels uit het besluit besproken.

Waardering van voorraden en bedrijfsmiddelen

De staatssecretaris leidt uit door de Hoge Raad gewezen jurisprudentie af dat het gebruikelijk is om voorraden op kostprijs of lagere marktwaarde te waarden. Als marktwaarde geldt daarbij de *inkoopprijs* die op de balansdatum voor de desbetreffende goederen zou moeten worden betaald. Waardering van voorraden volgens het lifo-stelsel of het ijzerenvoorraadstelsel is echter ook toegestaan. Dit geldt volgens de staatssecretaris niet voor waardering op verkoopwaarde.

Voor bedrijfsmiddelen is waardering op kostprijs (verminderd met daarop toegepaste afschrijvingen) of lagere bedrijfswaarde in ieder geval in overeenstemming met goed koopmansgebruik. De bedrijfswaarde staat daarbij voor de waarde die een bedrijfsmiddel heeft als onderdeel van een actieve onderneming. Deze waarde kan in principe niet gelijkgesteld worden aan de verkoopwaarde.

Stelselwijziging

De staatssecretaris gaat vervolgens in op de situatie waarin een belastingplichtige een ander waarderingsstelsel kiest. Hij geeft aan dat een stelselwijziging is toegestaan als het nieuwe stelsel in overeenstemming is met goed koopmansgebruik, dit stelsel consequent wordt toegepast en geen incidenteel fiscaal voordeel wordt beoogd. Deze eisen vloeien voort uit de wet en de jurisprudentie. Zo vindt de staatssecretaris bijvoorbeeld dat waardering van onroerende zaken op de werkelijke waarde niet is toegestaan, omdat het nemen van winst die nog niet is gerealiseerd in strijd zou zijn met goed koopmansgebruik. Op dit standpunt kan wel wat worden afgedongen.

Inspecteurs zullen volgens de staatssecretaris overigens niet lichtvaardig het standpunt innemen dat een stelselwijziging die bedoeld is om verliesverdamping te voorkomen, gericht is op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel.

Andere methoden om verliesverdamping te voorkomen

De Staatssecretaris van Financiën gaat ook in op andere manieren waarop verliesverdamping kan worden voorkomen. Zo geeft hij aan dat een belastingplichtige stille reserves kan realiseren door het verkopen van bedrijfsmiddelen aan derden. Ook de verkoop van bedrijfsmiddelen aan een gelieerde partij, of een

juridische afsplitsing met afrekening over de stille reserves, behoren tot de mogelijkheden. Dit is zelfs het geval als de verkochte of afgesplitste bedrijfsmiddelen vervolgens weer worden gehuurd, of als er een fiscale eenheid tot stand komt tussen de overdragende en de overnemende partij. Voorwaarde is wel dat de overeengekomen voorwaarden zakelijk zijn.

Willekeurige afschrijving en verliesverrekening

In het besluit zijn ook een tweetal goedkeuringen opgenomen. De eerste ziet op de situatie waarin een belastingplichtige vóór 1 januari 2007 in bedrijfsmiddelen heeft geïnvesteerd en daarop vervolgens willekeurig heeft afgeschreven. Omdat in die situatie nog geen rekening kon worden gehouden met de beperking van de voorwaartse verliesverrekening tot negen jaren, keurt de staatssecretaris onder voorwaarden goed dat een belastingplichtige de boekwaarde van deze bedrijfsmiddelen mag verhogen met het verschil tussen het willekeurig afgeschreven bedrag en het bedrag dat in aanmerking zou zijn genomen als regulier zou zijn afgeschreven. De verhoging wordt dan in aanmerking genomen in het oudste openstaande jaar waarvan de aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting nog niet definitief is vastgesteld. Belastingplichtigen die gebruik willen maken van deze goedkeuring moeten uiterlijk op 31 december 2012 een verzoek indienen bij de bevoegde inspecteur.

Keuzemogelijkheid achterwaartse verliesverrekening

In de (boek)jaren 2009, 2010 en 2011 kon een vennootschapsbelastingplichtige ervoor kiezen om de achterwaartse verliesverrekening te verruimen van één naar drie jaar. In ruil daarvoor werd de voorwaartse verliesverrekening beperkt van negen jaar tot zes jaar. Deze keuze moet bij de aangifte worden gemaakt en kan in principe niet meer worden herzien vanaf het moment dat de aanslag over een jaar onherroepelijk vaststaat. De staatssecretaris heeft nu echter onder voorwaarden goedgekeurd dat belastingplichtigen die abusievelijk niet (tijdig) hebben geopteerd voor verruimde achterwaartse verliesverrekening tot en met 31 december 2012 alsnog een verzoek daartoe kunnen indienen bij de bevoegde inspecteur.

E.P. Hageman FB
088 2880249
edhageman@deloitte.nl

Nieuwe vrijstelling van overdrachtsbelasting bij juridische fusie

Met ingang van 1 januari 2012 heeft de wetgever een vrijstelling ingevoerd met betrekking tot de heffing van overdrachtsbelasting bij juridische fusies. In deze bijdrage komen de belangrijkste aspecten van de nieuwe regeling aan de orde.

Juridische fusie en overdrachtsbelasting

Bij de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken is in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd. Ook bij de verkrijging van aandelen in een vennootschap die Nederlands onroerend goed bezit, kan onder omstandigheden overdrachtsbelasting worden geheven. Als tussen rechtspersonen een juridische fusie plaatsvindt, kan de heffing van overdrachtsbelasting aan de orde zijn. Een juridische fusie houdt, globaal gezegd, in dat een rechtspersoon het vermogen van een of meer verdwijnende rechtspersonen onder algemene titel verkrijgt. Als tot het vermogen van een verdwijnende rechtspersoon Nederlands onroerend goed behoort, kan in beginsel overdrachtsbelasting worden geheven. Het onroerend goed gaat immers over naar een nieuwe vennootschap. Een zakelijk gewenste fusie kan door deze heffing worden belemmerd. De wetgever vindt het dan ook wenselijk om een vrijstelling op te nemen voor dergelijke situaties.

Nieuwe regeling

Voor 1 januari 2012 was het ook mogelijk om bij een juridische fusie gebruik te maken van een vrijstelling van overdrachtsbelasting. Zo gelden er specifieke regelingen voor fusies binnen een concern en fusies waarbij een algemeen nut beogende instelling is betrokken. Voor de overige situaties kon voorheen een beroep worden gedaan op een beleidsbesluit. Per 1 januari 2012 is dit niet meer nodig vanwege de invoering van een algemene vrijstelling. Het verschil met de oude regeling is dat de nieuwe faciliteit niet alleen openstaat voor vennootschappen, maar ook voor andere rechtspersonen, zoals de stichting of vereniging. Daarnaast is de voorwaarde dat bij de fusie een materiële onderneming moet overgaan, komen te vervallen.

Zakelijke overwegingen

De belangrijkste voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling is dat de fusie hoofzakelijk moet plaatsvinden op grond van zakelijke overwegingen. Of sprake is van zakelijke overwegingen hangt af van de feiten en omstandigheden van het individuele geval. Het is daarom lastig een definitie van dit begrip te geven. In de toelichting worden wel twee voorbeelden genoemd van zakelijke overwegingen:

- Het herstructureren of doelmatiger indelen van de activiteiten van de bij de fusie betrokken rechtspersonen, zodat de productiviteit en de economische of maatschappelijke performance kan worden verbeterd.
- Het door de fusie realiseren van substantiële schaalvoordelen en synergie-effecten, waarbij duidelijk is dat de organisatie, die door de fusie ontstaat, duidelijk meer is dan de optelsom van de voor de fusie bestaande onderdelen.

Uiteraard kan ook in andere situaties dan bovengenoemde sprake zijn van zakelijke overwegingen. Dit dient van geval tot geval te worden beoordeeld.

Aanvullende voorwaarden

Naast de zakelijkheidstoets kent de nieuwe vrijstelling nog een groot aantal gedetailleerde bepalingen. Het doel van deze bepalingen is om te voorkomen dat de vrijstelling wordt gebruikt om overdrachtsbelasting te ontgaan. De belangrijkste voorwaarde die wordt gesteld, is dat de activiteiten van de fuserende rechtspersonen gedurende drie jaar na de fusie moeten worden voortgezet door de verkrijgende rechtspersoon. Daarnaast geldt in specifieke gevallen voor de aandeelhouders van de verkrijgende rechtspersoon de eis dat zij hun belang niet binnen drie jaren na de fusie mogen vervreemden. Als niet aan een van de voorwaarden wordt voldaan, wordt de verleende vrijstelling weer teruggenomen. Ook nadat de vrijstelling is toegepast, is het dus van belang om te monitoren of aan de voorwaarden wordt voldaan.

Belang voor de praktijk

Vanaf 1 januari 2012 kan bij een juridische fusie tussen rechtspersonen dus gebruik worden gemaakt van de nieuwe vrijstelling van overdrachtsbelasting. De nieuwe regeling is ruimer dan de regeling waarvan voorheen gebruik kon worden gemaakt. De overdrachtsbelasting hoeft dan ook niet langer een belemmering te zijn voor fusies die vanuit zakelijk oogpunt wenselijk zijn. Aandachtspunt is wel dat de nieuwe regeling zeer complex is. Daarnaast dient ook in de periode nadat de juridische fusie heeft plaatsgevonden, beoordeeld te worden of aan de voorwaarden voor de vrijstelling wordt voldaan. Tot slot: ook bij andere fusievormen zoals een aandelenfusie of een bedrijfsfusie kan onder voorwaarden de heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijven. Het is wel opvallend dat de voorwaarden bij de juridische fusie complexer zijn dan bij de andere fusievormen. Naast de fusies, komen ook juridische splitsingen voor een vrijstelling in aanmerking.

Mr. W.R. Kooiman

088 2887330

rkooiman@deloitte.nl

Beleggingsverliezen van pensioenuitvoerder

Veel pensioenuitvoerders hebben het momenteel moeilijk. Dat wordt enerzijds veroorzaakt door de kwakkelende economie waardoor beleggingsresultaten tegenvallen en anderzijds door de lage marktrente waardoor de omvang van pensioenverplichtingen fors in waarde is toegenomen.

Niet alleen doen deze problemen zich voor bij professionele pensioenfondsen maar ook pensioenstichtingen en pensioen-bv's kampen met deze problemen. Als deze problemen niet worden opgelost zal dit uiteindelijk ten koste kunnen gaan van het door de werknemer te ontvangen pensioen. Indien de werkgever bereid wordt gevonden om de tekorten aan te vullen zou dat een oplossing kunnen zijn voor dit probleem. In situaties van directeuren-groootaandeelhouders (dga's) die hun pensioen laten uitvoeren door een eigen lichaam, staat de fiscus echter niet toe dat een werkgever aanvullende betalingen doet aan een pensioenuitvoerder om de beleggingsverliezen van deze uitvoerder te compenseren. Een zaak die onlangs door de Hoge Raad is behandeld, biedt wellicht mogelijkheden om de visie van de fiscus te weerleggen.

Pensioen van stichting naar werkgever

In de betreffende zaak was er sprake van een pensioentoezegging die in 1976 werd gedaan aan een dga. De toegekende pensioenaanspraken werden ondergebracht in een pensioenstichting. Jaarlijks betaalde de werkgever pensioenpremies aan deze stichting. In 1992 is door de werkgever een nieuwe pensioenbrief uitgereikt waarin een pensioen van 70% van het laatstgenoten loon is toegekend aan de werknemer uitgaande van een diensttijd die is aangevangen in 1976. De rechten die vanaf 1992 ontstaan, worden echter niet bij de stichting ondergebracht maar

worden door de werkgever zelf uitgevoerd. Na 1992 zijn de pensioenaanspraken dan ook bij twee separate pensioenuitvoerders ondergebracht. Een (premienvrij) deel zit bij de stichting en de overige aanspraken zitten bij de werkgever. In 2003 komt er een einde aan deze situatie. Er wordt dan overeengekomen dat de stichting de aldaar ondergebrachte aanspraken zal overhevelen naar de werkgever. Voor overname van de verplichtingen zou een zakelijke koopsom van € 595.049 benodigd zijn. De stichting kan echter niet meer dan € 402.513 beschikbaar stellen. De werkgever neemt desondanks de volledige verplichting over en vult uit eigen middelen het tekort van de stichting groot € 192.536 aan. De fiscus staat de werkgever niet toe om deze last in aanmerking te nemen. De rechtbank en het hof volgen de fiscus daarin en gaan ervan uit dat het handhaven van de toegekende aanspraken, door financiering van het tekort van de stichting, een onzakelijke handeling is. De werkgever heeft in deze visie immers anders gehandeld dan hij zou doen als het ging om werknemers die geen aandeelhouder waren.

De Hoge Raad ziet de zaken toch wat anders. Belanghebbende heeft immers gesteld dat er sprake is van een directe verplichting uit hoofde van de in 1992 toegezegde pensioenregeling. Het voldoen aan een juridisch afdwingbare verplichting kan niet als een onzakelijke handeling worden gezien. Heeft de werkgever de pensioenaanspraken volledig gegarandeerd,



dan heeft hij zich in de onderhavige situatie in wezen ook verantwoordelijk gesteld voor eventuele beleggingsverliezen van de pensioenstichting. Als er dan al sprake is van een onzakelijke handeling dan is dat niet in 2003 gebeurd maar in 1992. De zaak is nu naar een ander hof verwezen. Dit hof moet beoordelen of het in aanmerking nemen door de werkgever van een kostenpost van € 192.536 voortvloeit uit een directe juridische verplichting die de werkgever in het verleden om zakelijke redenen is aangegaan. In de visie van de Hoge Raad kunnen tekorten van een pensioenuitvoerder in sommige gevallen dus blijkbaar worden aangevuld door een werkgever onder de voorwaarde dat de werkgever door de werknemer rechtstreeks kan worden aangesproken voor de nakoming

van de toegekende pensioenaanspraken. Een dergelijke aansprakelijkheid moet uiteraard in overeenstemming zijn met de financieringsovereenkomst die partijen ter zake van de overdracht van de pensioenverplichting zijn overeengekomen. Deze overeenkomst zal op zichzelf beschouwd ook als een zakelijk contract dienen te worden aangemerkt. De fiscus zal haar beleid op dit punt wellicht nog niet direct gaan wijzigen. Mogelijk dat de uitspraak van het verwijzingshof hierover meer duidelijkheid geeft.

Mr. C.A.H. Luijken
088 2880165
caluijken@deloitte.nl

Renteloze schuld: waardering op markttrente?

Het waarderen van schulden is in de regel niet lastig. Doorgaans is de waarde gelijk aan de nominale schuld. Maar er zijn wel bijzonderheden, bijvoorbeeld ingeval er sprake is van bijzonderheden of de schuld langlopend is en lage rente draagt. Met name in zo'n laatste geval is er nogal eens de vraag welke rente dan in aanmerking moet worden genomen. Daarover handelt een arrest van de Hoge Raad.

Casus

Belanghebbende is tophouder van een fiscale eenheid. In 1990 heeft de met belanghebbende in een fiscale eenheid gevoegde dochtermaatschappij de economische eigendom van een fabriekskomplex gekocht voor een feitelijk koopsom van (omgerekend) ruim € 1,2 mln., te voldoen na verloop van 30 jaren op 23 februari 2020 voor een bedrag van ruim € 17 mln. De uiteindelijke betalingsverplichting werd berekend met inachtneming van een rente van 9,17%. De verplichting is op enig moment door belanghebbende overgenomen.

Ultimo 2002 herwaardeert belanghebbende de betalingsverplichting met inachtneming van een lagere rekenrente van 4%. Ter zake hiervan heeft zij bij haar aangifte vennootschapsbelasting voor het jaar 2002 een last in aanmerking genomen voor een bedrag van bijna € 4 mln. Belanghebbende vond hiervoor steun in een arrest van de Hoge Raad uit het jaar 2000. In dat arrest werd bepaald dat pensioen- en lijfrenteverplichtingen, evenals andere langlopende verplichtingen, op de winstbepalende balans dienen te worden gewaardeerd tegen de geldende markttrente voor langlopende leningen ten tijde van het aangaan van de verplichtingen. Hier staat tegenover dat bij een daling van de rentestand, de verplichtingen dienovereenkomstig hoger mogen worden gewaardeerd.

De Hoge Raad heeft het arrest uit 2000 op een later moment (in 2004) genuanceerd. Het oordeel uit 2000 ziet namelijk niet op rentedragende leningen. 'Indien een schuldenaar een rentedragende schuld aangaat tegen een tussen partijen overeengekomen rente, (zal) de jaarlijkse rentelast – bij een voorgenomen voortzetting van de

schuld – moeten worden toegerekend aan de jaren waarop deze betrekking heeft. Goed koopmansgebruik staat bij een dergelijke verplichting niet toe, bij een daling van de markttrente, de op de toekomstige jaren betrekking hebbende rentelast alvast te nemen.

Wel of geen rentedragende schuld?

Belanghebbende is van mening dat de nuance van de Hoge Raad niet van toepassing is op de onderhavige casus. Volgens belanghebbende is geen sprake van een rentedragende lening maar van een renteloze lening. Het hof ziet dat anders. Het hof is namelijk van oordeel dat 'het totaal van de met de desbetreffende betalingsverplichting gemoeide uitgaven op 23 oktober 1990 volkomen is bepaald en dat die verplichting in zoverre niet verschilt van een willekeurige gewone schuld tegen een vaste rente, zij het dat die rente tussentijds niet verschuldigd was'. Met andere woorden: een renteloze schuld is een schuld van een bedrag van ruim € 1 mln. die men in 1990 is aangegaan en die in 2020 tegen een zelfde bedrag wordt afgelost. In het onderhavige geval is daar geen sprake van aangezien de schuld in 2020 tegen een bedrag van ruim € 17 mln. moet worden afgelost. Economisch gezien is er rente bedongen en is er dus sprake van een rentedragende schuld.

De Hoge Raad oordeelt in cassatie in lijn met het hof. De Hoge Raad oordeelt dat in het geval van een overeenkomst waarbij een verplichting wordt aangegaan om op termijn een geldsom te voldoen, niet alleen sprake is van een overeengekomen rente indien in de overeenkomst expliciet een rentebeding is opgenomen, maar ook indien anderszins blijkt dat partijen de na afloop van de overeengekomen termijn te betalen som hebben bepaald met inachtneming van een rentevergoeding. De rente wordt in het onderhavige geval niet jaarlijks betaald, maar wordt jaarlijks bijgeschreven. De Hoge Raad heeft dan ook bevestigd dat hier sprake is van een rentedragende lening waardoor (in overeenstemming met het arrest uit 2004) tussentijdse rentefluctuaties geen invloed hebben op de waardering van tot de aflossingsdatum aan te houden rentedragende verplichtingen.

C.F.J. Brands LL.M.

088 2887515

cbrands@deloitte.nl

Realisatiemoment werkzaamheid

In een uitspraak van de Hoge Raad komt naar voren hoe lang een zogenaemde werkzaamheid fiscaal gezien kan voortduren en wat het realisatiemoment is. Dit bepaalt welke voordelen voor de inkomstenbelasting in box 1 belast kunnen worden.

In de inkomstenbelasting kennen we het begrip 'belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden'. Dit is een soort restcategorie van het in box 1 te belasten inkomen uit werk en woning. Globaal gezegd, gaat het daarbij om het verrichten van arbeid, waarmee wordt deelgenomen aan het economische verkeer en waarbij een geldelijk voordeel wordt beoogd dat ook redelijkerwijs kan worden verwacht. Daarbij gaat het om werkzaamheden die niet kwalificeren als winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking. Deze overige werkzaamheden kunnen zowel een langdurig als een incidenteel karakter hebben.

Casus

In de zaak waar het om draait gaat het om een man (X) die supermarktmanager, makelaar alsmede directeur en enig aandeelhouder van een bv is, terwijl hij tevens in privé-projectontwikkelaar is. Zijn bv koopt in oktober 2002 een winkelcentrum voor € 7,6 mln. in de veronderstelling dat deze bv met een bepaalde supermarktorganisatie een franchiseovereenkomst zou kunnen sluiten. Dat lukte helaas niet en ook met een ander supermarktbedrijf kwam de bv niet tot overeenstemming. Vervolgens werd vanaf medio november 2002 onderhandeld met weer een andere supermarktorganisatie over verhuur van de winkelruimte aan deze organisatie. In diezelfde periode kwam X met twee andere personen overeen om tezamen de eigendom van het winkelcentrum te verwerven. In december 2002 hebben deze drie personen met de supermarktorganisatie een huurcontract gesloten over de huur van de winkelruimte. Het winkelcentrum is op eind december 2002 aan de bv geleverd die het op dezelfde dag doorverkoopt en levert aan de drie personen voor € 7,6 mln. Volgens de taxateur van de belastingdienst is het winkelcentrum dan echter € 9 mln. waard ten gevolge van het huurcontract. Eind 2004 hebben de drie personen het winkelcentrum voor € 9,5 mln. verkocht. De vraag is nu of hier iets valt te belasten en zo ja welke bedrag?

Eindtijdstip werkzaamheid?

In de onderhavige procedure was duidelijk dat zowel de door de man verrichte werkzaamheden die hebben geleid tot het sluiten van een lucratief huurcontract als de aankoop van zijn aandeel in het winkelcentrum met

de intentie daarmee door wederverkoop voordeel te behalen, (te belasten) 'overige werkzaamheden' vormen. Onduidelijk was echter wanneer de werkzaamheid eindigde: reeds in 2002 of pas in 2004 bij de vervreemding van het winkelcentrum? Daarmee was ook in geschil of de huuropbrengsten van de winkelruimte over de jaren 2003 en 2004 in box 1 belast konden worden en welk deel van de verkoopwinst in box 1 kon worden belast.

Oordeel Hoge Raad

De Hoge Raad overwoog dat de werkzaamheden van de man bestonden uit het (samen met anderen) kopen van het winkelcentrum met de intentie dat winkelcentrum door te verkopen nadat met betrekking tot dat winkelcentrum een lucratief huurcontract tot stand zou zijn gebracht, waarmee een meerwaarde zou worden gecreëerd. Dit brengt volgens de Hoge Raad mee dat de 'overige werkzaamheid' in beginsel voortduurde tot het moment van wederverkoop (in casu ultimo 2004) en dat het aandeel van de man in het winkelcentrum tot dat moment tot zijn werkzaamheidsvermogen bleef behoren. Dit is alleen anders indien op enig moment voor dat tijdstip niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden voor het bestaan van een werkzaamheid in voormelde zin, bijvoorbeeld omdat de man de bestemming van het desbetreffende vermogensbestanddeel heeft gewijzigd in duurzaam aanhouden ter belegging.

Of er in casu sprake is van zo'n bestemmingswijziging moet nog door het verwijzingshof worden onderzocht. Als er geen sprake is van een dergelijke bestemmingswijziging zijn de huuropbrengsten van de winkelruimte over de jaren 2003 en 2004 in box 1 belast en zal het aandeel van de man in de verkoopwinst (van € 9,5 mln. minus € 7,6 mln.) eveneens in box 1 worden belast. Duidelijk is dat in dit soort gevallen de specifieke feiten van de situatie een belangrijke rol spelen voor het fiscale eindresultaat. De spanning tussen de betrekkelijk laag belastende box 3 en de hoog belastende box 1 komt hier wel heel duidelijk uit de verf.

Mr. J.A.G. van Es

088 2880610

JvanEs@deloitte.nl

Vorm over functie

Zijn verbouwingkosten van een monumentale koekfabriek tot appartementencomplex aftrekbaar in de inkomstenbelasting? De Hoge Raad vindt van wel.

Onderhoudskosten van de eigen woning zijn niet aftrekbaar in de inkomstenbelasting. Er geldt echter een uitzondering indien sprake is van een monument in de zin van de Monumentenwet: dan zijn de onderhoudskosten wel aftrekbaar. Het onderhoud van een monument is vaak een zeer kostbare zaak. Daarom heeft de wetgever, bij wijze van uitzondering, hier een fiscale subsidie voor bedacht. Zo'n uitzondering moet echter eng worden uitgelegd. Alleen onderhoudskosten zijn aftrekbaar. Dat zijn, volgens de inkomstenbelasting: "de kosten van werkzaamheden daaraan voor zover die er toe hebben gestrekt het pand, zoals dat bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen of te houden".

De angel zit hem in de tussenzin "zoals dat bij de aanvang van de werkzaamheden bestond": als de werkzaamheden zo ingrijpend zijn dat er een nieuw pand ontstaat is geen sprake meer van onderhoud en zijn de kosten niet aftrekbaar als onderhoudskosten. Het klassieke voorbeeld van zo'n "radicale vernieuwing" is de belastingplichtige die zijn monumentale boerderij tot de grond toe afbrak om deze vervolgens met moderne materialen geheel opnieuw op te bouwen: het enige dat min of meer ongewijzigd bleef was het uiterlijk. Hier is geen sprake meer van onderhoud maar van nieuwbouw: geen aftrek.

Koekjesfabriek

In het onderhavige geval lag het wat ingewikkelder: de monumentale koekfabriek was jarenlang als zodanig in bedrijf geweest. Deze werd door een reeks bouwkundige

ingrepen omgetoverd tot een complex van tien luxe appartementen. De bestemming van het pand werd dus radicaal gewijzigd. Zou deze bestemmingswijziging de aftrek beletten? De Rechtbank (Breda) meent van wel, maar het gerechtshof en de Hoge Raad maken daar korte metten mee.

Waar het om gaat, aldus het gerechtshof, is dat de constructie van het pand in bouwkundige zin niet wordt aangetast. Deze bestaat uit de fundamenteën en de dragende delen. Zolang deze niet worden aangetast is in beginsel sprake van "instandhouding" en niet van (ver-) nieuwbouw. Als echter de constructie niet wordt aangetast maar de ingrepen niettemin zo radicaal zijn dat de bouwkundige identiteit van het gebouw onherkenbaar wordt gewijzigd, is sprake van radicale vernieuwing. In dat geval is er geen sprake van "instandhouding" en wordt de aftrek geweigerd. De koekfabriek moet herkenbaar zijn gebleven als de voormalige koekfabriek. Deze koekfabriek voldeed aan deze voorwaarden. De constructie was nagenoeg ongewijzigd gebleven en het pand was zo herkenbaar gebleven dat iedereen nog steeds sprak over "de koekfabriek". Aftrek werd toegestaan.

Conclusie

Een opmerking tot slot: het komt maar heel zelden voor dat over dit soort kwesties wordt geprocedeerd. Er is namelijk vooroverleg mogelijk met de belastingdienst en daar wordt in de praktijk gretig gebruik van gemaakt. In dit geval heeft de fiscus echter een "proefprocedure" willen voeren.



Wat daar verder van zij (de belastingplichtige die als "proefkonijn" wordt geselecteerd wordt gedwongen vaak aanzienlijke proceskosten te maken, die slechts marginaal worden vergoed), met deze uitspraak is voor de praktijk zeer bruikbare duidelijkheid geschapen. Overigens is ons bekend dat er momenteel een vergelijkbare zaak bij de Hoge Raad ligt, in dit geval betreffende een verbouwd entrepot in Rotterdam. Het ligt in de rede aan te nemen dat de fiscus ook daar aan het kortste eind trekt. Voor het behoud van ons cultureel erfgoed is dit een gunstige ontwikkeling.

Mr. F. Bracht
088 2880339
fbracht@deloitte.nl

Verbetering bedrijfsterrein aandeelhouder vormt winstuitdeling



De Hoge Raad heeft onlangs geoordeeld dat de uitgaven die zien op verbetering en de hersteluitgaven die leiden tot een waardevermeerdering van het bedrijfsterrein gemaakt door een vennootschap ter zake van een van haar aandeelhouder gehuurd bedrijfsterrein, als verkapte winstuitdeling moet worden beschouwd en niet als zakelijke kosten in aftrek gebracht kunnen worden.

Naar vaste rechtspraak is sprake van een verkapte winstuitdeling indien de vennootschap haar aandeelhouder als zodanig heeft willen bevoordelen en de aandeelhouder zich tevens van de bevoordeling bewust is geweest of redelijkerwijs bewust had moeten zijn. Dit kan zich voordoen indien afspraken worden gemaakt tussen de vennootschap en haar aandeelhouder, welke afspraken in zakelijke verhoudingen niet tot stand zouden zijn gekomen, zulks met de bedoeling de aandeelhouder te bevoordelen.

Casus

In de aan de rechter voorgelegde zaak is een dergelijke kwestie aan de orde gesteld. Belanghebbende huurt met ingang van 1993 een verhard bedrijfsterrein van haar enig aandeelhouder. Belanghebbende verhuurt dit terrein door aan een andere vennootschap (hierna: onderverhuurder). Vanwege de schaalvergroting van de werkzaamheden van de onderverhuurder op het bedrijfsterrein, loopt de terreinverharding aanzienlijke schade op. De waarde

van de terreinverharding bij beëindiging van de verhuur is hierdoor nihil. De kosten voor herstel en verbetering van de terreinverharding bedragen circa € 540.000. Belanghebbende heeft deze kosten voor haar rekening genomen en ten laste van haar resultaat gebracht. De inspecteur heeft de aftrek van deze kosten geweigerd en de kosten aangemerkt als een verkapte winstuitdeling.

Het hof oordeelt dat niet meer dan de waarde van de terreinbestrating bij aanvang van de periode waarin de bovenmatige slijtage is ontstaan in aftrek kan worden gebracht voor de uitgaven van herstel van de terreinbestrating. Het feit dat op belanghebbende als huurder ook een herstelverplichting rust ter zake van verbeteringen of hersteluitgaven die leiden tot een waardevermeerdering van het bedrijfsterrein, doet hier niet aan af. Vast stond dat de waarde bij het begin van de periode waarin de bovenmatige slijtage is ontstaan circa € 40.000 bedroeg. De op de belanghebbende rustende verplichting kan dan ook niet hoger zijn dan



€ 40.000. Voor zover belanghebbende meer kosten voor haar rekening heeft genomen, heeft belanghebbende hiermee haar aandeelhouder bevoordeeld. Nu de enig aandeelhouder eveneens bestuurder is van belanghebbende, zijn partijen zich tevens bewust geweest van deze bevoordeling. Voor het bovenmatige deel van de kosten is sprake van een uitdeling aan de aandeelhouder en komen de kosten niet ten laste van de winst van belanghebbende.

De Hoge Raad oordeelt dat de uitspraak van het hof geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting en ook niet onvoldoende gemotiveerd of onbegrijpelijk is. Een zakelijk handelende huurder zou zich niet hebben verplicht om de kosten van verbetering van de terreinverharding voor zijn rekening te nemen en evenmin om de kosten van herstel voor zijn rekening te nemen voor zover dat een waardevermeerdering van het bedrijfsterrein tot gevolg zou hebben.

Afsluiting

Een terechte uitspraak: de bovenmatige kosten van herstel en verbetering leiden immers tot een waardevermeerdering van het bedrijfsterrein welke geheel ten goede komt aan de eigenaar, zijnde de aandeelhouder. Belanghebbende heeft deze kosten enkel voor haar rekening genomen om haar aandeelhouder te bevoordelen.

Het ligt overigens voor de hand dat over dit vraagstuk ook in de inkomstenbelasting is geprocedeerd. Ten bedrage van de onzakelijke uitgaven die de vennootschap voor haar rekening heeft genomen, is bij de aandeelhouder namelijk sprake van een regulier voordeel uit aanmerkelijk belang. Daarover is 25% inkomstenbelasting verschuldigd.

Mr. J.J.H. Smerecnik
088 2883761
jsmrecnik@deloitte.nl

Borgstelling

Het komt in de praktijk regelmatig voor dat een directeur-groootaandeelhouder (hierna: dga) in privé een borgstelling afgeeft voor een (bank)lening die is verkregen door zijn vennootschap. Het is lange tijd onduidelijk geweest welke fiscale gevolgen de borgstelling voor de dga heeft. Dit voorjaar heeft de Hoge Raad duidelijkheid verschaft over de fiscale gevolgen voor de dga van deze borgstelling.

Casus

De casus die bij de Hoge Raad voorlag is als volgt. Belanghebbende is directeur en daarnaast voor 50% (indirect) aandeelhouder van een in Nederland gevestigde bv. Hij is buiten gemeenschap van goederen gehuwd. In 2004 heeft belanghebbende ten opzichte van de bank een borgstelling van € 500.000 afgegeven voor schulden van de bv. Deze bv heeft haar activiteiten aan het einde van 2005 beëindigd. Als gevolg van de borgstelling wordt belanghebbende in 2006 door de bank aangesproken voor € 500.000 en betaalt zijn echtgenote een bedrag van € 33.500 aan de bank. Belanghebbende heeft als gevolg van de borgstelling in zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2005 een negatief bedrag van € 500.000 als resultaat uit overige werkzaamheden in box 1 aangegeven. Een negatief resultaat uit overige werkzaamheden betekent een lager inkomen uit werk en woning in box 1, met als gevolg dat minder belasting is verschuldigd.

Hoge Raad

Tussen belanghebbende en de inspecteur was in geschil of belanghebbende als gevolg van de borgstelling een voorwaardelijke regresvordering van € 500.000 had op de bv en of hij deze regresvordering in 2005, dan wel in 2006 mocht afwaarderen tot nihil. Belanghebbende beantwoordde deze vraag voor zowel 2005 als 2006 bevestigend. De inspecteur was de tegengestelde mening toegedaan.

De Rechtbank oordeelt dat belanghebbende al vanaf het moment van afgifte van de borgstelling een voorwaardelijke regresvordering heeft op de bv en dat deze regresvordering valt onder de terbeschikkingstellingsregeling. Concreet betekent dit dat belanghebbende de regresvordering voor een bedrag van € 500.000 moet opnemen op zijn terbeschikkingstellingsbalans. Naar het oordeel van de Rechtbank mag belanghebbende in 2005 echter geen verlies uit resultaat uit overige werkzaamheden in box 1 aangeven, omdat hij niet aannemelijk heeft gemaakt dat de regresvordering moet worden afgewaardeerd tot nihil.

In tegenstelling tot de Rechtbank oordeelt het hof dat belanghebbende niet in 2005, maar in 2006 een regresvordering op zijn terbeschikkingstellingsbalans mag opnemen. De achterliggende reden is volgens het hof dat in 2005 nog geen daadwerkelijke betaling door belanghebbende aan de bank heeft plaatsgevonden. Wel mag hij in 2005 een voorziening vormen op zijn terbeschikkingstellingsbalans voor toekomstige betalingen aan de bank voor zover de regresvordering geen waarde heeft. Vanzelfsprekend moet wel voldaan worden aan de voorwaarden voor het vormen van een voorziening.

Uiteindelijk heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de verplichting uit hoofde van borgstelling vanaf het moment van aangaan van de verplichting tot het terbeschikkingstellingsvermogen behoort en dat belanghebbende in 2005 een voorziening mag vormen voor toekomstige betalingen aan de bank, voor zover de regresvordering op de bv geen waarde vertegenwoordigt. De betaling die belanghebbende doet aan de bank vormt op dat moment een storting in zijn werkzaamheidsvermogen. Voor het verschil tussen de betaling aan de bank en de waarde van de regresvordering op de bv mag belanghebbende een negatief resultaat uit overige werkzaamheden in aanmerking nemen.

Concrete gevolgen

Wat betekent de uitspraak van de Hoge Raad nu concreet voor de praktijk? Zodra een dga door een crediteur wordt aangesproken uit hoofde van een borgstelling op een lening aan 'zijn' bv, vormt de daadwerkelijke betaling een storting in het werkzaamheidsvermogen van de dga. Praktisch betekent dit dat de dga een negatief resultaat uit overige werkzaamheden in box 1 in aanmerking mag nemen en wel voor het verschil tussen de daadwerkelijke betaling en de waarde van de regresvordering op de bv. Een negatief resultaat uit overige werkzaamheden verlaagt het inkomen uit werk en woning in box 1, met als gevolg dat minder belasting verschuldigd is. De betaling van de dga aan de bank is dus geld waard, want een gedeelte van het betaalde bedrag krijgt de dga weer terug via de aangifte inkomstenbelasting.

R. Wiegmans M.Sc.

088 2884217

rwiegmans@deloitte.nl

BPM-afschrijving in strijd met het EU-recht

Indien particulieren of handelaren auto's uit het buitenland halen die in Nederland worden geregistreerd of feitelijk ter beschikking staan aan een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam, is hierover BPM (aanschafbelasting) verschuldigd. In het geval er sprake is van tweedehands auto's hoeft niet meer het volle pond te worden betaald, maar vindt een vermindering plaats van de af te dragen BPM. Nadat de wetgever de BPM-regeling per 1 januari 2010 heeft aangepast naar aanleiding van arresten van de Hoge Raad uit juli 2009, omdat de regeling in strijd met het EU-recht was, blijkt nu dat ook de aangepaste regeling volgens de Hoge Raad in strijd is met het EU-recht.

BPM-regeling (voor import van tweedehands auto's)

Als een gebruikte auto wordt geïmporteerd, mag voor de af te dragen BPM rekening gehouden worden met een afschrijving op de auto. Over de afschrijving is geen BPM verschuldigd. De afschrijving kan enerzijds door de belastingplichtige aannemelijk gemaakt worden aan de hand van een koerslijst of taxatierapport en anderzijds kan de belastingplichtige gebruik maken van een forfaitaire afschrijvingstabel die is opgenomen in de wet. De belastingplichtige heeft hierin een keuze (voor de voordeligste optie).

Met ingang van 1 januari 2010 heeft de wetgever in reactie op de arresten van de Hoge Raad van 2009 bepaald dat de inkoopwaarde voor een handelaar in Nederland op het tijdstip waarop de auto voor het eerst in gebruik is genomen de basis vormt voor de berekening van de BPM; voorheen was dit de consumentenwaarde. De wetgever heeft toen ook bepaald dat voor de afschrijvingsbasis van de BPM eveneens deze inkoopwaarde geldt. Deze inkoopwaarde wordt fictief bepaald en wettelijk berekend door de consumentenprijs te verminderen met € 500 vermenigvuldigt met 0,88 (de 12%-regeling).

Hoge Raad

De casus waar over diende te worden geoordeeld lag als volgt. Een bv die handelt in gebruikte auto's maakte bezwaar tegen de door haar afgedragen BPM die was berekend op grond van de wettelijke regeling met gebruikmaking van de wettelijke afschrijvingstabel. De bv was het niet eens met de regel dat de afschrijvingsbasis vanaf 1 januari 2010 gekoppeld is aan de inkoopwaarde. Naar de mening van het autobedrijf moest de berekening van de afschrijving niet gekoppeld worden aan de inkoopprijs voor een autodealer, maar aan de verkoopprijs (aan een eerste gebruiker). De Rechtbank Arnhem gaf

de bv gelijk waarna de Staatssecretaris van Financiën sprongcassatie instelde bij de Hoge Raad.

Ook de Hoge Raad stelt de belanghebbende in het gelijk. Hij oordeelt dat de met ingang van 1 januari 2010 wettelijke voorgeschreven afschrijving, die afhankelijk is van de inkoopwaarde, in strijd is met het EU-recht. Bij de wettelijk bepaalde berekening van BPM is het namelijk niet uitgesloten dat een ingevoerde gebruikte auto wordt onderworpen aan een hogere BPM dan de BPM die rust op een referentieauto (een reeds in Nederland geregistreerde auto vergelijkbare gebruikte auto). Het EU-recht verzet zich ertegen dat lidstaten hogere (binnenlandse) belastingen rekenen op producten afkomstig van andere lidstaten van de EU, dan het heft op gelijksoortige nationale producten.

De zeer recent aangepaste regeling voor afdracht van BPM bij import van gebruikte auto's is op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad dus wederom niet EU-proof. Gevolg van dit arrest is dat de belastingdienst de regeling niet langer meer mag toepassen en de afschrijvingspercentages direct moeten koppelen aan de verkoopprijs in nieuwstaat, waardoor de af te dragen BPM lager wordt.

Belanghebbenden kunnen met een beroep op dit arrest enerzijds reeds teveel afgedragen BPM in geval van reeds geïmporteerde gebruikte auto's terugvragen, mits tijdig bezwaar wordt gemaakt tegen de afgedragen BPM en anderzijds met een beroep op dit arrest zelf de verschuldigde (lagere) BPM juist berekenen in geval van nog te importeren gebruikte auto's. Het is nu wachten op wederom een nieuwe reparatie van de BPM-regelgeving.

S.S. Bongers MSc.

088 2883896

sbongers@deloitte.nl



Ontbreken stemrecht
niet doorslaggevend voor
verzekeringsplicht

De Hoge Raad heeft onlangs een belangwekkend arrest gewezen inzake een geschil over de verzekeringsplicht voor de werknemersverzekeringen van notarissen, die via hun eigen praktijkvennootschap aandeelhouder zijn in een notarispraktijk.

In deze zaak ging het om een notarispraktijk in de vorm van een naamloze vennootschap. De in deze praktijk werkzame (kandidaat-)notarissen hadden allen een aandelenbelang in de vennootschap via hun eigen praktijkvennootschap. Het betrof derhalve een samenwerkingsverband van rechtspersonen. De notarissen waren onderverdeeld in zogeheten A- en B-aandeelhouders. De B-aandeelhouders hadden een lager winstaandeel en hadden, anders dan A-aandeelhouders, geen zitting in het dagelijks bestuur van de notarisvennootschap. De A- en B-aandeelhouders hadden in de algemene vergadering van aandeelhouders (AVA) een gelijk stemrecht. B-aandeelhouders hadden op grond van de statuten echter geen stemrecht met betrekking tot beslissingen over onder meer de overdracht van de onderneming, het aangaan van aansluitingsovereenkomsten met toetredende aandeelhouders en het wijzigen en beëindigen van aansluitingsovereenkomsten. De B-aandeelhouders konden met andere woorden niet tegenstemmen bij een eventuele beslissing om hun aansluitingsovereenkomst als aandeelhouder te beëindigen.

Dienstbetrekking

In geschil was de vraag of de B-aandeelhouders in een voor een privaatrechtelijke dienstbetrekking noodzakelijke gezagsverhouding stonden tot de notarisvennootschap en derhalve verzekeringsplichtig waren voor de werknemersverzekeringen. De fiscus meende van wel. De rechter oordeelde dat sprake was van een gezagsverhouding. Het hof heeft daarbij in het bijzonder van belang geacht dat de B-aandeelhouders geen stemrecht hadden ten aanzien van een aantal belangrijke besluiten, maar in het bijzonder ten aanzien van het opzeggen van de eigen aansluitingsovereenkomst. Ook heeft het hof hierin een aantal andere verschillen in rechten tussen de A- en B-aandeelhouders meegewogen alsmede het lagere winstaandeel van de B-aandeelhouders. Het hof concludeerde op basis hiervan dat de B-aandeelhouders een ondergeschikte positie innamen ten opzichte van de A-aandeelhouders en daarmee sprake was van een gezagsverhouding tussen (het bestuur) van de notarisvennootschap en de B-aandeelhouders.

Ontbreken stemrecht

De Hoge Raad vernietigde in cassatie de uitspraak van het hof. Volgens de Hoge Raad moet aan het ontbreken

van stemrecht ter zake van het opzeggen van de eigen aansluitingsovereenkomst met de notarisvennootschap niet op voorhand zwaarwegende, laat staan doorslaggevende betekenis worden toegekend. De opzegging van een aansluitingsovereenkomst tussen rechtspersonen kan volgens de Hoge Raad bovendien niet zonder meer gelijk worden gesteld met het ontslag van een werknemer. Voor de beoordeling of sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking voor de toepassing van de werknemersverzekeringen, is maatgevend of sprake is van een arbeidsovereenkomst. Om te toetsen of sprake is van een arbeidsovereenkomst dient volgens de Hoge Raad acht te worden geslagen op alle omstandigheden van het geval en dienen deze in onderling verband te worden gezien. Hierbij dient niet alleen de bedoeling van partijen bij het aangaan van de rechtsverhouding in aanmerking te worden genomen maar ook de wijze waarop aan die rechtsverhouding uitvoering is gegeven en daar aldus in de praktijk inhoud aan is gegeven. Niet één kenmerk is hierbij beslissend. De rechtsgevolgen moeten in onderling verband worden gezien.

Volgens de Hoge Raad blijkt uit de uitspraak van het hof niet dat rekening is gehouden met alle omstandigheden die de rechtsverhouding van partijen bepalen, waaronder ook de omstandigheden die in een andere richting wijzen dan een dienstbetrekking. Ook blijkt niet in welk opzicht de door het hof in de uitspraak opgevoerde omstandigheden naar het oordeel van het hof wijzen op een gezagsverhouding en daarmee een verzekeringsplichtige arbeidsverhouding. De zaak moet nu nog eens door een ander hof worden beoordeeld. Belangrijkste conclusie is dat het ontbreken van stemrecht over de beëindiging van de aansluitingsovereenkomst en daarmee de zeggenschap over het eigen aanblijven geen doorslaggevende betekenis heeft. Hoewel de Hoge Raad hierbij aangeeft dat het beëindigen van een aansluitingsovereenkomst niet zonder meer gelijk kan worden gesteld met het ontslag van een werknemer, is dit oordeel niettemin mogelijk ook van betekenis voor de beoordeling van de sociale verzekeringspositie in andere situaties waarin wordt gewerkt ten behoeve van een lichaam waarin een ondergeschikt aandelenbelang wordt gehouden.

Mr. J. Keijzer

088 2880562

jkeijzer@deloitte.nl

De onzakelijke lening

Het leerstuk van de onzakelijke leningen is sterk in ontwikkeling na het geruchtmakende ‘onzakelijke leningenarrest’ uit 2008. Inmiddels heeft de Hoge Raad de problematiek rond de onzakelijke leningen in zijn arresten van november 2011 geprobeerd te verduidelijken. In één van die zaken stond de onzakelijke lening binnen de terbeschikkingstellingsregeling (tbs-regeling) centraal. Inmiddels heeft de Hoge Raad de regels voor de onzakelijke lening in de tbs-regeling verder uitgewerkt in arresten van januari en maart 2012. Wij zetten de stand van zaken uiteen naar aanleiding van deze recente arresten.

Keuze eigen vermogen of vreemd vermogen

Bij de financiering van bedrijfsactiviteiten kan de keuze worden gemaakt tussen financiering met eigen vermogen of vreemd vermogen. Vanuit fiscale optiek bestaat doorgaans een voorkeur voor financiering met vreemd vermogen. Vergoedingen op eigen vermogen – dividenden – zijn immers niet aftrekbaar, terwijl vergoedingen voor vreemd vermogen – rentebetalingen – dat wel zijn. Daarnaast kan de afwaardering van een lening ten laste van de winst worden gebracht, terwijl dit bij een kapitaalverstrekking niet kan. Sinds de arresten van mei 2008 is duidelijk dat een lening in dat geval wel ‘zakelijk’ moet zijn. Met andere woorden, het moet gaan om een lening die een derde ook zou hebben verstrekt.

Eigen of vreemd vermogen

In eerste instantie moet worden beoordeeld of een lening fiscaal als zodanig kan worden aangemerkt. Dit geldt ook voor een onzakelijke lening. Hiervoor is in beginsel de civielrechtelijke vorm van de geldverstrekking beslissend. Het bestaan van een terugbetalingsverplichting is daarbij essentieel. Op deze hoofdregel bestaan drie uitzonderingen. De lening wordt fiscaal toch als eigen vermogen aangemerkt, indien deze een (i) schijnlening, (ii) deelnemerschapslening of (iii) bodemlozeputlening is. Bij een schijnlening lijkt een lening te zijn verstrekt,

maar is ‘in wezen’ sprake van het verstrekken van eigen vermogen. De deelnemerschapslening is een winstdelende lening en heeft vanwege looptijd, achterstelling en aflossing de kenmerken van eigen vermogen. Bij een bodemlozeputlening staat reeds bij het verstrekken van de lening vast dat deze niet zal worden terugbetaald.

Als één van deze uitzonderingen van toepassing is, wordt de lening fiscaal gezien als het verstrekken van eigen vermogen. In dat geval zijn de vergoedingen als dividend aan te merken en niet aftrekbaar van de winst. Ook afwaarderingen kunnen in dat geval niet ten laste van de winst worden gebracht.





Onzakelijke lening

Om de rente en afwaardering van een lening ten laste van de winst te brengen dient wel sprake te zijn van een zakelijke lening. In 2008 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een lening van een dochter aan haar moederverenootschap niet mag worden afgewaardeerd, indien met het verstrekken van de lening een onzakelijk debiteurenrisico is gelopen. Het gaat daarbij niet om de vraag of de rente zakelijk is, maar het verstrekken van de lening *an sich*.

De uitspraak uit 2008 heeft tot veel discussies geleid. In november 2011 heeft de Hoge Raad duidelijkheid gegeven in een serie arresten. Deze punten zijn uitvoerig besproken in de vorige uitgave van *Taxtueel* (maart 2012). Hierna wordt volstaan met een samenvatting van de belangrijkste punten en wordt ingegaan op de aspecten die aan de orde zijn gekomen met betrekking tot de tbs-regeling.

Hoofdpijnen onzakelijke leningarresten

In de arresten zijn de volgende regels gegeven:

Een lening is onzakelijk als een onafhankelijke derde, niet bereid zou zijn geweest de lening onder dezelfde voorwaarden te verstrekken.

Ten aanzien van de overeengekomen rente geldt dat deze dient te worden verzakelijkt, als tussen derden een andere rente zou zijn overeengekomen.

De gecorrigeerde rente mag echter niet tot gevolg hebben dat de lening in wezen winstdelend is. In dat geval is sprake van een onzakelijke lening.

De zakelijkheid moet worden beoordeeld op het moment van verstrekken van de lening, maar ook later opgekomen omstandigheden zijn van belang.

Een lening wordt niet gesplitst in een zakelijk en een onzakelijk deel, maar is zakelijk of onzakelijk. Ook bij een onzakelijke lening blijft een zakelijke rente aftrekbaar en belast. Deze zakelijke rente is volgens de Hoge Raad te bepalen aan de hand van de rente die op dezelfde lening zou zijn berekend, indien de concernmaatschappij een borgstelling zou hebben afgegeven. Schuldig gebleven rente volgt het lot van de hoofdsom en is bij een latere afwaardering niet aftrekbaar.

Het bedrag dat niet als afwaardering ten laste van de winst kan komen, vormt bij kwijtschelding van de vordering een informele kapitaalstorting en verhoogt de verkrijgingsprijs.

De onzakelijke lening blijft dus vreemd vermogen, maar de kwalificatie als onzakelijke lening heeft tot gevolg dat een afwaardering niet ten laste van de winst mag worden gebracht.

Nieuwe ontwikkelingen

De Hoge Raad heeft in november vorig jaar niet alle aspecten die samenhangen met de onzakelijke leningen kunnen behandelen. De Hoge Raad heeft in 9 maart 2012 twee arresten gewezen in het kader van de tbs-regeling die als nadere uitwerking kunnen worden gezien.

Onzakelijke rente leidt niet direct tot een onzakelijke lening

Het gaat in één van beide arresten om een aanmerkelijkbelanghouder die tegen een onzakelijke rente geld heeft geleend aan zijn bv. Op deze lening is de tbs-regeling van toepassing; dat wil zeggen dat de reële resultaten op de lening zijn belast in box 1. De bv komt in financiële moeilijkheden te verkeren en terugbetaling wordt onzeker. De lening wordt door de aandeelhouder ten laste van het tbs-resultaat in box 1 afgewaardeerd. In het verlengde van de eerdere uitspraken van november 2011 bevestigt de Hoge Raad in dit arrest dat bij de beoordeling of een lening onzakelijk is, ook binnen de tbs-regeling eerst dient te worden beoordeeld of een derde dezelfde lening onder dezelfde voorwaarden zou hebben verstrekt. Hierbij moet de rente – indien deze onzakelijk is – onder voor het overige gelijke leningsvoorwaarden worden gecorrigeerd naar een zakelijk renteniveau. Pas indien de aangepaste rente zou leiden tot een lening die in wezen winstdelend is, wordt de *lening* als onzakelijk aangemerkt. Het enkele feit dat de rente ‘onzakelijk’ is, maakt nog niet dat sprake is van een onzakelijke lening. De Hoge Raad benadrukt deze systematiek nogmaals, om eventuele begripsverwarring te voorkomen.

Relevante omstandigheden

Het tweede arrest van maart van dit jaar ligt in lijn met het hiervoor behandelde arrest. Wederom gaat het om een aanmerkelijkbelanghouder die geld leent aan zijn eigen bv. Ook hier is dus de tbs-regeling van toepassing. Wederom wordt de lening ten laste van het resultaat in box 1 afgewaardeerd.

Anders dan in het vorige arrest, waarin de inspecteur zich richtte op de onzakelijke *rente*, nam de inspecteur in deze zaak het standpunt in dat de *lening* onzakelijk is. Gerechtshof Arnhem besliste dat het niet stellen van zekerheden, stelselmatige overschrijding van kredietlimieten, het niet nemen van invorderingsmaatregelen, omzetting in een achtergestelde lening en het niet betalen van rente en aflossing ertoe leidt dat belanghebbende een onzakelijk debiteurenrisico heeft aanvaard.

Ondanks het feit dat de leningen een zakelijk doel dienden, oordeelde het hof dat aandeelhoudersmotieven ten grondslag liggen aan de aanvaarding van het onzakelijke debiteurenrisico. De Hoge Raad bevestigt dit oordeel. De vordering mag dus niet afgewaardeerd worden.

Conclusie

Bijzonder aan de uitspraak is dat de onzakelijkheid van de geldverstrekking mede wordt onderbouwd aan de hand van feiten en omstandigheden die hebben plaatsgevonden ná het verstrekken van de lening. Weliswaar zijn met deze arresten nog niet alle vragen beantwoord, maar de Hoge Raad doet in ieder geval zijn best om duidelijkheid te scheppen in de discussies over de onzakelijke lening.

De heer R. Meyer

088 2880234

remonmeyer@deloitte.nl

Valutawinsten op groepsschulden soms onbelast

Rente op schulden aan verbonden lichamen is onder omstandigheden niet aftrekbaar. Het is dan wel van belang dat dergelijke schulden als zogenoemde besmette leningen kwalificeren. Besmette leningen zijn groepsleningen die door de belastingplichtige worden aangewend ter financiering van de verwerving van een deelneming, een teruggaaf van kapitaal, een kapitaalstorting of een dividenduitkering.

Wettelijke grondslag aftreksluiting

De wettelijke basis voor de aftreksluiting van rente op besmette leningen is geregeld in vennootschapsbelasting. Op basis van deze bepaling worden renten – kosten en *'valutaresultaten'* daaronder begrepen – ter zake van besmette leningen in beginsel van aftrek uitgesloten. Blijkbaar heeft de wetgever met deze formulering beoogd om niet alleen rente op besmette leningen van aftrek uit te sluiten maar ook met besmette leningen behaalde valutaresultaten van aftrek uit te sluiten. Dit roept de vraag op hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin een belastingplichtige een onvoorzien positief valutaresultaat op een besmette lening behaalt? Zou de regeling zo kunnen worden uitgelegd dat valutawinsten onbelast kunnen worden genoten?

Casus

Bovenstaande vraag staat centraal in een dit voorjaar gewezen arrest. In deze casus behaalt belastingplichtige (X bv) bij de omzetting van een schuld (in agio) in 2004 – welke schuld door X bv is aangewend voor een informele kapitaalstorting in één van haar deelnemingen – na aftrek van renten en andere kosten een valutawinst.

De rechtbank oordeelt in eerste instantie dat zowel negatieve als positieve valutaresultaten onder de aftreksluiting vallen en dat de valutawinst daarmee onbelast kan worden genoten. De Hoge Raad oordeelde uiteindelijk dat de opvatting van de rechtbank juist is.

Ondanks het feit dat de bepaling beoogt rente in aftrek te beperken en daardoor in de meeste gevallen een negatieve uitwerking zal hebben op de omvang van het fiscale resultaat, wordt belastingplichtige in de onderhavige casus door deze regeling geholpen. Ook in deze zeer specifieke casus blijkt daarom maar weer eens te meer: *'elk nadeel heb z'n voordeel'*¹. Wel moet worden beseft dat het voor de belastingdienst juist in dergelijke situaties interessant kan worden om te stellen dat de bepaling niet van toepassing is. Of zij daarin zal slagen moet nog maar worden afgewacht.

Tot slot

De in geschil zijnde wettelijke regeling is de afgelopen jaren inhoudelijk een aantal maal gewijzigd. Het element met betrekking tot de valutaresultaten is echter nooit gewijzigd. Onder de huidige regelgeving behoudt bovenstaand arrest dan ook haar werking. Ten slotte is het goed te weten dat het specifieke element over valutaresultaten ook in de zogenoemde regeling voor de beperking van overnamefinanciering geldt. Deze bepaling – die met ingang van 1 januari 2012 in werking is getreden – beoogt de rente op overnameschulden binnen fiscale eenheid in bepaalde situaties in aftrek te beperken. Met behulp van bovenstaande uitspraak zou mogelijk succesvol het standpunt kunnen worden ingenomen dat valutawinsten op dergelijke schulden eveneens onbelast kunnen worden genoten.

Mr. H.W.B. Doeze Jager

088 2883454

hdoezejager@deloitte.nl

¹ http://nl.wikiquote.org/wiki/Johan_Cruijff

Woningcorporatie kan ANBI zijn

Enige tijd geleden heeft de Hoge Raad uitspraak gedaan over de mogelijkheid kwijtschelding te verlenen van overdrachtsbelasting. Een van de vereisten hiervoor is dat de belastingplichtige haar werkzaamheden moet verrichten in het algemeen belang ofwel een algemeen nut beogende instelling (ANBI) is. De vraag is of dat bij een woningcorporatie het geval is. Een recente beslissing van de hoge Raad gaat hierover.

Woningbouwcorporatie

Belanghebbende in het arrest is een woningbouwcorporatie. Haar activiteiten bestaan voor meer dan 50% uit de verhuur van sociale woningen. Daarnaast is ze betrokken bij stedelijke vernieuwingsprojecten en verricht ze commerciële activiteiten. Ze schaft regelmatig woningen aan en is daarover in principe overdrachtsbelasting verschuldigd. In een bepaald jaar neemt belanghebbende vastgoed over van woningstichting en voldoet de overdrachtsbelasting. Ze stelt zich vervolgens op het standpunt dat ze recht heeft op kwijtschelding van de belasting op grond van een toezegging van de staatssecretaris in de zogenoemde Kwijtscheldingsresolutie. In de Kwijtscheldingsresolutie is bepaald dat een tegemoetkoming wordt verleend ten bedrage van de verschuldigde overdrachtsbelasting bij de verkrijging van vastgoed door in het algemeen belang werkzame instellingen in het kader van fusies, reorganisaties en wijzigingen van rechtsvorm. In de resolutie ontbreekt echter een nadere toelichting op de vereisten dat de instelling (1) werkzaam moet zijn in het algemeen belang en (2) de werkzaamheden ten algemene nutte moeten zijn verricht. Gelet op de bewoordingen van de resolutie kiest Hof Leeuwarden daarom voor aansluiting bij de vereisten van een ANBI. Volgens het hof voldoet belanghebbende niet aan die vereisten, omdat het algemeen belang niet beoogd wordt, maar juist het particulier belang. De Hoge Raad is echter een andere mening toebedeeld en komt onder verwijzing naar eerder arrest tot de conclusie dat de woningbouwcorporatie kan worden aangemerkt als een in het algemeen belang werkzame instelling op grond van het volgende:

- Belanghebbende beoogt het algemeen nut doordat haar werkzaamheden rechtstreeks gericht zijn op het algemeen belang van voldoende en goede woonegelegenheden in de sociale-huursector.
- De activiteiten van belanghebbende bestaan voor meer dan 50% uit de verhuur van sociale huurwoningen.
- De middelen die aan de belanghebbende ter beschikking staan worden volledig ingezet ten behoeve van haar volkshuisvestelijke doelstellingen.

Stand van zaken

Geldt het voorgaande nog steeds? Van belang is dat sinds het jaar waarover werd geprocedeerd een aantal wetswijzigingen doorgevoerd. Zo zijn onder andere de vereisten om een ANBI-status te verkrijgen aangescherpt en is het vanaf 1 januari 2012 niet meer mogelijk om als woningcorporatie gebruik te maken van de herbestedingsreserve (thans: bestedingsreserve). Daarnaast is de Kwijtscheldingsresolutie per 1 januari 2010 ingetrokken en vervangen door een wettelijke regeling waarbij de ANBI-status een uitdrukkelijk vereiste is. Gezien het voorgaande ligt het belang van dit arrest dan ook voornamelijk bij lopende zaken. Dat zijn er overigens behoorlijk wat; de corporatiesector heeft met deze procedure dus een aardig resultaat weten te behalen.

Mr. D.R.M. van Vilsteren

088 2882799

dvanvilsteren@deloitte.nl

Jubileumfeesten van muziek- en sportverenigingen



Giften aan algemeen nut beogende instellingen (hierna: ANBI's) zijn fiscaal aftrekbaar in de inkomstenbelasting (gift van een particulier) en de vennootschapsbelasting (gift van een vennootschap). Giften aan sociaal belang behartigende instellingen (SBBi) zijn dat niet. In deze bijdrage komt onder andere aan de orde waar het verschil in schuilt.



SBBI's behartigen naast een algemeen belang een individueel belang, namelijk dat van de leden. Hierbij gaat het onder andere om een zangkoor, een hobbyclub, scouting of een fanfarekorps. Eenmalige giften aan een SBBI zijn niet fiscaal aftrekbaar. Om de maatschappelijke waarde van sport- en muziekverenigingen fiscaal te erkennen, is de zogenoemde steunstichting SBBI bedacht. Per 1 januari 2012 zijn giften aan een dergelijke steunstichting SBBI fiscaal aftrekbaar voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. De steunstichting SBBI is, kort gezegd, bedoeld om geld in te zamelen voor de viering van jubilea van SBBI's die werkzaam zijn op het terrein van sport of muziek. Voor niet sport- of muziek gerelateerde SBBI's, bijvoorbeeld een scouting- of hobbyvereniging, geldt de regeling dus niet.

In maart 2012 heeft Staatssecretaris Weekers van Financiën de concept uitvoeringsregeling van de Geefwet aan de kamer aangeboden; op grond van de Geefwet is bovenstaande regeling tot stand gekomen. In dit document is onder andere vastgelegd aan welke voorwaarden de Steunstichting SBBI moet voldoen om voor deze aftrek in aanmerking te komen.

Criteria steunstichting SBBI

Een stichting kwalificeert als steunstichting SBBI als blijkt dat deze feitelijk en volgens de statuten aan de volgende vereisten voldoet:

- de stichting is uitsluitend opgericht met het doel om geld in te zamelen ten behoeve van de SBBI;
- de door de stichting te steunen SBBI is aangesloten bij de landelijke overkoepelende organisatie op het gebied van sport of muziek (bijv. NOC*NSF/ KNFM of FASO);

- in de statuten van de steunstichting SBBI staat: dat het ingezamelde geld uitsluitend bestemd is voor het vieren van een vijfjarig jubileum of een veelvoud daarvan;
- een omschrijving van de wijze waarop het jubileum wordt gevierd;
- dat de bestuursleden van de stichting alleen kostenvergoeding en een niet bovenmatige vergoeding ontvangen voor het bijwonen van vergaderingen et cetera;
- de stichting het ingezamelde geld besteedt in het kalenderjaar van de jubileumviering, het jaar ervoor of het jaar erna;
- een eventueel batig liquidatiesaldo ten goede moet komen aan een ANBI;
- in welk jaar de stichting een steunstichting wil zijn.

Verder geldt een aantal vereisten ten aanzien van de administratie van de Steunstichting SBBI en is bepaald dat per SBBI slechts één steunstichting kan worden opgericht per jubileumviering.

Op de website van de belastingdienst wordt vermeld welke steunstichtingen SBBI er zijn. Hiermee kunnen donateurs, op een soortgelijke wijze als dat bij ANBI's mogelijk is, nagaan of zij doneren aan een erkende steunstichting SBBI, en daarmee of hun gift fiscaal aftrekbaar is.

Tot slot

De criteria voor de steunstichting SBBI geven een duidelijk kader. Een schenking aan een steunstichting SBBI is aftrekbaar, mits de steunstichting SBBI geld inzamelt voor een jubileumviering (met nadruk niet voor de normale exploitatiekosten) van de muziek- of sportvereniging. Op zich is dit een gunstige regeling die bij veel (amateur) sporters, muzikanten en hun donateurs in goede aarde zal vallen. Toch blijft het merkwaardig dat deze faciliteit niet wordt gegeven aan andere instellingen, zoals de scouting en hobbyverenigingen. Hebben die geen recht op een fiscaal vriendelijk jubileum?

Mr. A. ten Boske

088 2886758

atenboske@deloitte.nl

Misbruik van recht in de Nederlandse btw

Afgelopen februari en maart heeft de Hoge Raad diverse uitspraken gedaan over zogenoemde btw besparende modellen van ziekenhuizen en gemeenten. Daarmee is duidelijkheid geschapen over de toepassing van het leerstuk misbruik van recht in de Nederlandse btw. Volledige duidelijkheid is er echter nog niet.

Btw-besparende modellen

De oorzaak van deze rechtspraak is toe te schrijven aan het feit dat wanneer de overheid activiteiten verricht die zij zuiver in die hoedanigheid uitvoert, dergelijke prestaties vrijgesteld zijn van btw. Er wordt dus geen btw in rekening gebracht. Daar staat tegenover dat de aan de overheid in rekening gebrachte btw ter zake van inkopen voor die prestaties ook niet kan worden teruggekregen. Met name lagere overheden en semi overheden, alsmede andere instellingen die vrijgestelde prestaties verrichten hebben wel constructies opgezet om te bewerkstelligen dat de aan hen in rekening gebrachte btw toch van de fiscus terug kan worden gevraagd. De vraag in deze zaken is nu dat of die opzetten niet in strijd zijn met doel en strekking van de btw-regels en alleen zijn gericht op het behalen van een fiscaal voordeel. Zo ja, dan is sprake van misbruik van recht en bestaat geen recht op teruggave van de btw.

In de uitspraken van de Hoge Raad staan twee verschillende btw-besparende modellen centraal, het zogenoemde ziekenhuisleasemodel en het schoolmodel. Voordat wordt ingegaan op de uitspraken van de Hoge Raad zal de werking van de modellen uiteen worden gezet. Het gaat daarbij om het basismodel. Daarop zijn varianten mogelijk.

Het ziekenhuisleasemodel

Indien een ziekenhuis dure medische apparatuur aankoopt, kan het de btw die de leverancier in rekening brengt niet in aftrek brengen. Het ziekenhuis gebruikt de apparatuur namelijk voor van btw vrijgestelde prestaties. Door middel van het ziekenhuisleasemodel wordt een aftrekrecht voor een deel van de op de apparatuur drukkende btw gerealiseerd. Daartoe wordt de apparatuur niet aangeschaft door het ziekenhuis zelf, maar door een andere – vaak daar speciaal voor opgerichte – stichting (althans doorgaans een stichting). Deze stichting leaset de apparatuur aan het ziekenhuis. Deze lease is een met btw belaste prestatie waardoor de btw op de aanschaf van de apparatuur in aftrek kan worden gebracht. Het ziekenhuis kan uiteraard de btw op de leasetermijnen niet in aftrek brengen. Indien een reële leasevergoeding wordt gevraagd wordt in zoverre dus alleen een financieringsvoordeel behaald. Na ommekomst van vijf jaar krijgt het ziekenhuis echter een dusdanig belang in de stichting die de medische apparatuur in eigendom heeft dat tussen het ziekenhuis en die stichting een fiscale eenheid voor de btw kan worden gevormd; beide vormen dan gezamenlijk voor de btw een belastingplichtige. Binnen deze fiscale eenheid kan de apparatuur zonder heffing van btw worden overgedragen aan het ziekenhuis. Omdat roerende zaken voor de btw slechts vijf jaar worden gevolgd, blijft daarbij de oorspronkelijke aftrek van btw in stand, ondanks het feit dat de fiscale eenheid de apparatuur gebruikt voor vrijgestelde prestaties. De btw-aftrek wordt dus volledig behouden, terwijl slechts deels (over de in de vijf jaar betaalde leasevergoedingen) btw is betaald.

Het schoolmodel

Ook het schoolmodel is erop gericht een recht op aftrek te doen ontstaan daar waar dit er normaliter niet is, in dit geval bij de gemeente. Gemeenten zijn verplicht zorg te dragen voor onderwijshuisvesting. Indien de gemeente de school laat bouwen en deze niet overdraagt, in bruikleen geeft of tegen geringe vergoeding verhuurt, kan de gemeente niets met de aan haar in rekening gebrachte btw. Deze vormt een extra kostenpost. De levering van een nieuw gebouw is echter belast met btw. Indien de gemeente tegen geringe vergoeding (vaak 10% van de bouwkosten) het schoolgebouw levert aan de school, kan zij daarom de btw op de bouwkosten in aftrek

brengen. De school kan de door de gemeente berekende btw weliswaar niet in aftrek brengen, maar dit bedrag is vele malen lager dan de btw die de gemeente in aftrek kan brengen. De school moet daarnaast ook nog overdrachtsbelasting betalen van 6% over de waarde in het economische verkeer van de school. In elk geval is dit de kostprijs van de school. Maar ook dit nadeel blijft opwegen tegen het voordeel dat de gemeente heeft omdat zij recht op aftrek heeft.

In één van de zaken waarin de Hoge Raad oordeelde werd het schoolgebouw overigens overgedragen aan een stichting waarna de gemeente het terug huurde (sale and lease back) en ter beschikking stelde aan de school. Het principe is echter hetzelfde. Door de levering van het schoolgebouw ontstaat een recht op aftrek bij de gemeente.

Misbruik van recht

Van misbruik van recht wordt gesproken indien aan twee voorwaarden is voldaan:

- 1) In strijd met doel en strekking van de btw-regelgeving wordt een belastingvoordeel verkregen.
- 2) Het verkrijgen van dit belastingvoordeel is het wezenlijke doel van de betrokken belastingplichtigen.

Bij de ziekenhuismodellen stond met name de eerste voorwaarde ter discussie. Door de apparatuur te leasen in plaats van aan te kopen wordt alleen een financieringsvoordeel behaald en nog geen btw-voordeel.

Dat btw-voordeel ontstaat pas door de vorming van de fiscale eenheid en de overdracht van de apparatuur aan het ziekenhuis. Volgens de Hoge Raad stond echter van meet af aan vast dat na vijf jaar een fiscale eenheid zou worden gevormd en de apparatuur zou worden overgedragen. Daarmee is de eerste voorwaarde vervuld en de Hoge Raad concludeert uiteindelijk dan ook tot misbruik van recht. Daarbij laat de Hoge Raad tevens weten dat de naheffingsaanslag btw die voortvloeit uit de stelling dat sprake is van misbruik van recht mag worden opgelegd aan de opgerichte (rechts)persoon, terwijl het ziekenhuis feitelijk het btw-voordeel realiseert.

In de zaak over het schoolmodel concludeert de Hoge Raad relatief eenvoudig dat aan de eerste voorwaarde is voldaan. De gemeente krijgt een recht op aftrek daar waar zij dit normaal gesproken niet had.

Vervolgens is de vraag of aan de tweede voorwaarde is voldaan. Belanghebbende heeft daarvoor aangevoerd dat sprake is van een normale handelstransactie van de gemeente, omdat het gaat om verzelfstandiging van de onderwijsactiviteiten. Volgens de Hoge Raad is het wezenlijke doel echter het verkrijgen van het btw-voordeel.

Toekomst van de btw-besparende modellen

Met de uitspraken van de Hoge Raad is duidelijkheid gekomen over de toepassing van het leerstuk misbruik van recht in de Nederlandse btw. Volledige duidelijkheid is er echter nog niet. Het schoolmodel in kwestie is een bijzonder geval. Indien de gemeente het schoolgebouw rechtstreeks overdraagt aan de school is het maar de vraag of sprake is van misbruik van recht. Het gaat dan om een optie die door de onderwijswetgeving expliciet is gegeven en waarbij mogelijk sprake is van een normale handelstransactie van de gemeente. Een dergelijk 'zuiver' schoolmodel ligt nog bij de Hoge Raad in een andere zaak. Ook zien we in de praktijk vaak dat gemeenten multifunctionele accommodaties realiseren en daarna overdragen aan een stichting die vervolgens doorverhuurt aan gebruikers. Ook die casuïstiek ligt bij de Hoge Raad. Daarover komt waarschijnlijk binnenkort duidelijkheid.

Dr. M.M.W.D. Merkx

088 2882611

mmerkx@deloitte.nl

Geheime informatie in de

De naam van een tipgever moet publiekelijk worden gemaakt aldus de rechter.

In beroep bij de rechtbank moet de inspecteur in beginsel alle informatie verstrekken die betrekking heeft op de aanslag die in geschil is, ook informatie die in de ogen van de fiscus zeer gevoelig ligt. De wet drukt het zo uit dat de inspecteur “de op de zaak betrekking hebbende stukken” over moet leggen. De Hoge Raad legt die zinsnede ruim uit: een op de zaak betrekking hebbend stuk is elk stuk dat van enig belang kan zijn (geweest) voor de besluitvorming. Dus ook stukken die niet zijn gebruikt voor de vaststelling van de aanslag, maar mogelijk wel van belang zijn voor de belastingplichtige die tegen de aanslag opkomt. Hiermee wordt ook de gedachte achter de wettelijke regeling duidelijk: de belastingplichtige moet zich naar behoren kunnen verdedigen. Geen regel zonder uitzonderingen. De inspecteur kan stukken overleggen onder de voorwaarde dat de belastingplichtige er geen kennis van mag nemen. De inspecteur moet daartoe een verzoek doen aan de rechter, die na kennisneming van de bewuste stukken op het verzoek beslist. Meestal gaat het om stukken waarvan de inspecteur om redenen van controlestrategie of privacy (van andere belastingplichtigen, van belastingambtenaren) niet wil dat de belastingplichtige die te zien krijgt. Bij zijn beslissing moet de rechter het belang van de inspecteur afwegen tegen dat van de belastingplichtige.

Zwartsparder

Recentelijk heeft de zogenoemde geheimhoudingskamer van een rechtbank beslist op een verzoek van de inspecteur om de belastingplichtige – een (vermeende) zwartsparder – bepaalde informatie te onthouden. Zoals bekend zet de fiscus zwaar in op de strijd tegen het zwartsparen door in Nederland wonende belastingplichtigen met een rekening bij een bank in het buitenland. Zo zijn er draaiboeken die stap voor stap aangeven hoe de fiscus optreedt tegen zwartsparders. Zo ook hier. In dit geval is de fiscus dankzij een tip op het spoor gekomen van de Luxemburgse bankrekening van de betrokkene. Door de fiscus is een overeenkomst gesloten met de tipgever. Er zijn nog andere, op de zaak betrekking hebbende stukken, maar wij beperken ons tot

het plan van aanpak (het draaiboek) en de overeenkomst met de tipgever. Eerst het plan van aanpak. De inspecteur stelt dat de belastingplichtige daar geen kennis van mag nemen omdat anders de controlestrategie van de belastingdienst zou worden gefrustreerd en de privacy van de betrokken medewerkers van de belastingdienst te zeer in het gedrang zou komen. De rechtbank gaat daarin met de inspecteur mee en is van oordeel dat de belangen van de fiscus zwaarder wegen dan het belang van de belastingplichtige. Het belang van de belastingplichtige is volgens de rechtbank voldoende gewaarborgd doordat de namen van de medewerkers van de belastingdienst weliswaar zijn geanonimiseerd maar de aanduiding – met de letters NN en een cijfer – zodanig is dat zij eventueel als getuige kunnen worden gehoord. Dan de overeenkomst met de tipgever. De naam van de tipgever is daarin onleesbaar gemaakt. De betrokkene wil (ook) de naam van de tipgever weten om, stelt hij, diens betrouwbaarheid en hiermee de betrouwbaarheid van de verstrekte informatie te kunnen beoordelen. Hierin gaat de rechter met de belastingplichtige mee. De geheimhoudingskamer drukt het zo uit dat de betrouwbaarheid van de tipgever onlosmakelijk is verbonden met de betrouwbaarheid van de door hem verstrekte informatie. De inspecteur beroept zich op het privacybelang van de tipgever, maar in zodanig algemene termen – mogelijke represailles tegen de tipgever en/of zijn gezin/familie – dat dit belang niet opweegt tegen dat van de belastingplichtige, aldus de geheimhoudingskamer. Deze beslissing heeft intussen een vervolg gekregen. Omdat de inspecteur blijft weigeren de naam van de tipgever te noemen, heeft de belastingplichtige de kortgedingrechter van dezelfde rechtbank verzocht de inspecteur, op straffe van een dwangsom, te dwingen die naam alsnog te verstrekken. De kortgedingrechter wijst dat verzoek af, met als argument dat de wet de inspecteur niet verplicht die naam te noemen; als de inspecteur bij zijn weigering blijft, kan dit uiteindelijk – bij de beslissing of de aanslag juist is of niet – ten nadele van de inspecteur werken. Deze beslissing komt als een verrassing. Los daarvan, over het al dan niet noemen van de naam van de tipgever is het laatste woord nog niet gezegd. De rechtbank moet nog beslissen over de juistheid van de aanslag en men bedenke ook dat een hogere instantie (gerechtshof, Hoge Raad) weer anders kan beslissen.

belastingprocedure

Tot slot

Tot slot nog enkele kanttekeningen. Voor buitenstaanders zoals wij, die de stukken niet kennen, is niet duidelijk waarom, volgens de geheimhoudingskamer, de naam van de tipgever onontbeerlijk is om de betrouwbaarheid te kunnen beoordelen van de informatie die deze heeft verstrekt. De zaak doet ook vragen rijzen over de positie van de tipgever, met name over de hoogte van het tipgeld. De Staatssecretaris van Financiën heeft onlangs bevestigd dat tipgevers worden beloond maar dat de beloningen niet hoog zijn (bedragen worden

niet genoemd) “mede om een premiejagerscultuur te voorkomen en geen crimineel gedrag uit te lokken”. Een andere vraag is of er een regeling moet komen voor tipgevers die bloot staan aan concrete bedreigingen en represailles. Men kan daarbij denken aan de regels voor bedreigde getuigen in het strafrecht.

Dr. E.B. Pechler
088 2880280
epechler@deloitte.nl



Heffen van leges

Gemeenten die leges willen heffen voor bepaalde diensten moeten een goede onderbouwing hebben van de kosten en opbrengsten van die diensten. Anders gaat het heffen niet door, zo oordeelde de rechter.



De gemeentewet schrijft voor dat een gemeente zijn tarieven voor bepaalde diensten zodanig moet vaststellen dat de geraamde opbrengsten de geraamde 'lasten ter zake' van die diensten niet mogen overstijgen (de zogenaamde opbrengstlimiet). Wet en jurisprudentie hebben vervolgens een systeem ontwikkeld hoe dit moet worden beoordeeld. Als een gemeente niet voldoet aan de opbrengstlimiet zal de rechter meestal de verordening gedeeltelijk onverbindend verklaren en het tarief zodanig verlagen dat aan de opbrengstlimiet wordt voldaan. Als de geraamde opbrengsten de geraamde 'lasten ter zake' in meer dan betekende mate, dat wil zeggen meer dan 10%, overstijgt én dit overschrijden voor de gemeente op voorhand duidelijk moet zijn geweest, verklaart de rechter de verordening geheel onverbindend. Zonder verordening kan de gemeente uiteraard de belasting niet rechtmatig heffen. Over deze problematiek heeft de rechter onlangs moeten beslissen inzake een kwestie bij de gemeente Wijchen.

Leges bouwvergunning

De gemeente Wijchen legde leges op voor een aanvraag in 2008 van een bouwvergunning. De belastingplichtige ging niet akkoord met de hoogte van de aanslag. Na met wisselend succes een bezwaar- en beroepsprocedure te hebben gevoerd, is het oordeel aan het hof. Als beroepsgrond voerde de belastingplichtige overschrijding van de opbrengstlimiet aan. Nu heeft de gemiddelde belastingplichtige natuurlijk volstrekt geen inzicht in de financiële huishouding van een gemeente. Het is daarom van groot belang wie de bewijslast heeft: de gemeente of de belastingplichtige. Daarover heeft de Hoge Raad voor dit soort kwesties enkele richtlijnen gegeven.

Deze richtlijnen zijn als volgt:

- De gemeente moet op verzoek van de belastingplichtige inzicht geven in de geraamde opbrengsten en de geraamde lasten.
- Indien de belastingplichtige vervolgens in een procedure betwijfelt of bepaalde posten wel als last ter zake kunnen worden aangemerkt, is het aan de gemeente om hierover aanvullende informatie te verschaffen en de twijfel weg te nemen.
- Wanneer de gemeente nadere informatie en uitleg heeft gegeven, is het aan de rechter om hier een oordeel over te vormen.
- Indien de belastingplichtige stelt dat de informatie

van de gemeente feitelijk onjuist is, is het aan de belastingplichtige om dit nader te onderbouwen.

In de procedure van de gemeente Wijchen betwistte de belastingplichtige voor het hof gemotiveerd dat een aantal posten in de kostenbegroting als een 'last ter zake' kon fungeren. De gemeente verzuimde om nadere informatie te verschaffen aan de belastingplichtige. Hiermee heeft de gemeente, aldus de rechter, niet voldaan aan de richtlijnen die de Hoge Raad heeft geformuleerd. In het vervolg hierop stelt de rechter dat de gemeente ten onrechte posten heeft opgevoerd als 'last ter zake' en zodoende overstijgen de geraamde opbrengsten de geraamde lasten in meer dan betekende mate. Omdat de rechter stelde dat ook de gemeenteraad hier op voorhand mee op de hoogte moet zijn geweest, is de gehele verordening onverbindend verklaard. Voor alle belastingplichtigen in de gemeente Wijchen die tijdig bezwaar hebben gemaakt, vervalt daarmee de aanslag.

De uitspraak is vanzelfsprekend erg zuur voor de gemeente, want mogelijkerwijs werd de opbrengstlimiet in werkelijkheid helemaal niet overschreden en had de gemeente alleen de administratie niet helemaal goed op orde. Als de opbrengstlimiet in feite niet werd overschreden is het uiteraard zaak dat de gemeente deze tekortkoming opheft. Het is overigens denkbaar dat ook de jaren na 2008 nog in deze procedure meelopen als zich daar dezelfde problemen voordoen. Dat is ons echter niet bekend. Voor de gemeente is het in elk geval zaak het probleem op te lossen.

Tot slot: de hier aan de orde zijnde regels gelden alleen voor heffingen zoals die hier aan de orde zijn, de zogenaamde legesachtige heffingen. De regeling geldt bijvoorbeeld niet voor de onroerendezaakbelasting.

Drs. O.M. Menger
088 2882807
omenger@deloitte.nl

Strijdigheden met het EU-recht moeten ongedaan worden gemaakt

Op het gebied van belastingwetgeving zijn de lidstaten soeverein. Dat betekent dat de lidstaten hun fiscale wetgeving in beginsel mogen vormgeven op een manier die hen goeddunkt. In deze vormgeving mogen zij echter grensoverschrijdende situaties niet benadelen ten opzichte van binnenlandse situaties. Wanneer dit toch gebeurt, moet dat worden beëindigd. Recentelijk kwamen dergelijke zaken weer aan de orde ten aanzien van fiscale regelgeving.

De Europese Commissie (EC) monitort de nationale wetgeving van de 27 EU-lidstaten continu op mogelijke strijdigheden met het EU-recht. Wanneer de EC een verschil in behandeling constateert kan een infractieprocedure tegen de betreffende lidstaat worden gestart. De lidstaat in kwestie wordt dan eerst gevraagd om haar wetgeving in overeenstemming met het EU-recht te brengen. Wanneer dit niet binnen de gestelde termijn gebeurt kan de EC de lidstaat in een met redenen omkleed advies nogmaals manen tot aanpassing van de nationale wetgeving. Indien dit niet binnen twee maanden is gebeurd, wordt de lidstaat in kwestie door de EC voor het Hof van Justitie (HvJ) gedaagd. Recent is de EC tegen een aantal lidstaten dergelijke infractieprocedures gestart. Hoewel deze infractieprocedures specifiek zijn gericht tegen de nationale wetgeving van een bepaalde lidstaat kan de procedure ook gevolgen hebben voor vergelijkbare wetgeving in andere lidstaten. Hieronder is een overzicht van enkele recente ontwikkelingen op het gebied van infractieprocedures opgenomen. Daarbij wordt tevens kort aangegeven of de procedure invloed heeft op de Nederlandse fiscale wetgeving.

Exitheffingen

Een aantal lidstaten is door de EC inmiddels aangesproken over de vormgeving van hun fiscale eindafrekeningsbepalingen, met name in de winstfeer. Het gaat dan bijvoorbeeld om zetelverplaatsing van ondernemingen of het verplaatsen van activiteiten die op het emigratie tijdstip leiden tot een fiscale afrekening over de meerwaarde in de activa (stille reserves). Tegen onder andere Denemarken, Ierland, Nederland, Portugal en Spanje zijn infractieprocedures gestart. De infractieprocedure tegen Zweden is inmiddels ingetrokken omdat die lidstaat zijn wetgeving volgens de EC in overeenstemming met het EU-recht heeft gebracht.

Recent is ook een infractieprocedure gestart tegen het Verenigd Koninkrijk. Het land heft belasting over ongerealiseerde stille reserves op het moment dat een vennootschap zijn zetel verplaatst naar een ander land. In binnenlandse situaties zou slechts belasting worden geheven op het moment dat de stille reserve daadwerkelijk gerealiseerd wordt. Volgens de EC vormt het onmiddellijke heffingsmoment bij zetelverplaatsing een inbreuk op EU-recht die niet kan worden gerechtvaardigd.

De kans dat het Verenigd Koninkrijk zijn wetgeving moet aanpassen is aanzienlijk. Het HvJ heeft recent geoordeeld dat vergelijkbare Nederlandse wetgeving een inbreuk op het EU-recht vormt. In het arrest heeft het HvJ aangegeven dat een lidstaat weliswaar de belastinggrondslag op het moment voor zetelverplaatsing mag vaststellen en dat de ongerealiseerde meerwaarden in de grondslag mogen worden opgenomen, maar ook dat de mogelijkheid moet worden geboden om invordering uit te stellen tot het moment dat de stille reserves worden gerealiseerd.

In een besluit naar aanleiding van dit arrest heeft de Staatssecretaris van Financiën de mogelijkheid van uitstel van betaling geïntroduceerd. Of het voor de EC voldoende is om het uitstel van betaling te baseren op een besluit in plaats van een aangepaste wettelijke bepaling moet worden afgewacht. Overigens heeft de bewindsman aangekondigd dat hij de wetgeving gaat aanpassen. In relatie tot Duitse aanpassingsregelgeving heeft de EC geen genoegen genomen met het aanpassen



door middel van een besluit (zie nog hierna). De infractieprocedure tegen Nederland is overigens nog niet ingetrokken maar dat zal waarschijnlijk spoedig wel gebeuren.

Buitenlandse pensioenfondsen

Ook de belastingheffing van passieve inkomsten van pensioenfondsen wordt nauwlettend door de EC in de gaten gehouden. Veel lidstaten maken in hun fiscale wetgeving een onderscheid in de uitkering van dividend, interest of royalty's aan binnenlandse of in een andere lidstaat gevestigde pensioenfondsen. Zweden is in dit verband verzocht haar belemmerende wetgeving op dit punt aan te passen. Een Zweeds pensioenfonds is vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Een dividendumkering door een Zweedse vennootschap aan een binnenlands pensioenfonds wordt ook niet onderworpen aan bronbelasting, terwijl een uitkering aan een in een andere lidstaat gevestigd pensioenfonds wel aan een bronheffing is onderworpen. Het binnenlandse tarief van 30% kan mogelijk nog wel worden verlaagd op grond van een eventueel belastingverdrag met Zweden,

maar de effectieve belastingdruk op grensoverschrijdende dividenden is hoger dan in binnenlandse situaties. Zweden zal zijn wetgeving op dit punt derhalve aan moeten passen. Ook de Nederlandse inhouding van dividendbelasting ligt op dit punt onder vuur. Nederland houdt weliswaar dividendbelasting in bij uitkeringen aan zowel binnenlandse als in het buitenland gevestigde pensioenfondsen, maar kent slechts teruggaaf van dividendbelasting toe wanneer het buitenlandse lichaam voldoet aan een dubbele niet-onderworpenheidstoets. Deze toets houdt in dat het lichaam niet aan belastingheffing mag zijn onderworpen in het land van vestiging, maar ook zou het niet mogen zijn onderworpen als het lichaam in Nederland was gevestigd. Volgens een recente uitspraak van het Gerechtshof Den Bosch en onder verwijzing naar rechtspraak van het HvJ mag deze dubbele voorwaarde niet worden gehanteerd en dient Nederland in beginsel de fiscale kwalificatie van het land van vestiging van het lichaam te volgen. De staatssecretaris heeft cassatie ingesteld tegen deze uitspraak.

Onroerende inkomsten uit buitenlandse bron

Inwoners van België worden belast over inkomsten uit onroerende zaken. Deze inkomsten worden op basis van een schatting gewaardeerd. De inkomsten uit buitenlandse onroerende zaken worden geschat op 50% van hun marktwaarde. De inkomsten uit in België gelegen onroerende zaken worden met behulp van een andere methode geschat, wat effectief leidt tot een schatting op ongeveer 25% van de marktwaarde van de onroerende zaken. Aangezien dit verschil in behandeling volgens de EC een ongerechtvaardigde inbreuk op het vrije kapitaalverkeer vormt, is België verzocht om deze inbreuk op het EU-recht ongedaan te maken.

Kanttekening bij deze procedure verdient overigens dat de EC zich niet richt tegen de methode waarop de inkomsten worden vastgesteld. Het feit dat dit door middel van schatting gebeurt vormt op zichzelf geen inbreuk op EU-recht. Deze schatting dient dan echter niet in grensoverschrijdende situaties tot een minder voordelige uitkomst te leiden dan in binnenlandse situaties.

Belgische personenbelasting

België kent belastingen die op federaal en regionaal niveau worden geheven. Zowel de federale als Waalse personenbelasting bevatten volgens de EC een inbreuk op EU-recht met betrekking tot niet-inwoners die hun gehele of nagenoeg gehele inkomen in België verdienen. Op federaal niveau geldt een belastingkrediet voor ingezetenen die jaarlijks minder dan € 18.730 verdienen. Niet-ingezetenen die aan alle andere voorwaarden voldoen komen niet voor het belastingkrediet in aanmerking. Het is vaste rechtspraak van het HvJ dat ook niet-ingezetenen die hun gehele of nagenoeg gehele inkomen in de andere lidstaat genieten in aanmerking moeten komen voor het voordeel in hun werkstaat. België wordt dus gemaand om haar wetgeving op dit punt aan te passen.

De Waalse regionale wetgeving bepaalt dat inwoners van Wallonië die aandelen of obligaties van een beleggingsfonds kopen een vermindering genieten van de verschuldigde personenbelasting. Het feit dat deze vermindering afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat de begunstigde in Wallonië woont vormt volgens de EC een inbreuk op de vrijheid van vestiging die

door België moet worden weggenomen. Het voordeel in de regionale wetgeving moet ook worden toegekend aan niet-ingezetenen die hun gehele of nagenoeg gehele inkomen in Wallonië genieten.

Voorwaarden voor Duitse 'Organschaften'

Duitsland kent, net als Nederland, de mogelijkheid om de resultaten van groepsvennootschappen te consolideren. Deze Duitse fiscale eenheden kunnen slechts worden aangegaan wanneer, onder andere, de vennootschappen zijn opgericht naar Duits recht die hun feitelijke zetel in Duitsland hebben. Naar het recht van andere EU lidstaten opgerichte vennootschappen die feitelijk in Duitsland zijn gevestigd komen niet in aanmerking voor fiscale consolidatie. Onder toepassing van de regels van internationaal belastingrecht zijn deze vennootschappen echter doorgaans onbeperkt belastingplichtig in Duitsland. De weigering om deze vennootschappen op te nemen in de Duitse fiscale eenheid ('Organschaft') vormt volgens de EC een inbreuk op de vrijheid van vestiging. De EC heeft Duitsland verzocht haar wetgeving aan te passen.

Naar aanleiding van de opgestarte infractieprocedure heeft Duitsland door middel van een circulaire de inbreuk in de Duitse fiscale wetgeving opgelost. Volgens de EC was dit echter niet afdoende, aangezien een inbreuk die voortvloeit uit een wettelijke bepaling slechts door aanpassing van de bepaling zelf kan worden opgelost. Duitsland wordt daarom alsnog voor het HvJ gebracht.

Tot slot

Het is duidelijk dat ondanks het al lange bestaan van de EU er nog steeds strijdigheden be- en ontstaan met het EU-recht. Het is goed dat de EC die probeert op te lossen. Het zal echter nog wel even duren voordat die alle van tafel zijn.

J.J.A.M. Korving LL.M.

088 2881911

jkorving@deloitte.nl

Deloitte Academy cursusoverzicht

Tax cursussen Deloitte Academy 2012

Cursus	Datum	Locatie	Sprekers
Loonbelasting in de praktijk	4 juni 2012	St. Michielsgestel	
Global Mobility	5 juni 2012		
Reorganisatie en herstructurering van organisaties	7 juni 2012		
Talent belonen	7 juni 2012		
Beperken van de loonkosten	11 juni 2012	Rotterdam	
Keten- en inlenersaansprakelijkheid	12 juni 2012		
Aangifte vennootschapsbelasting in de praktijk	13 juni 2012	St. Michielsgestel	
Reorganisatie en herstructurering van organisaties	14 juni 2012	Arnhem	
Masterclass Tax Accounting	18 juni 2012	Delft	
Basiccursus IFRS	20 juni 2012	St. Michielsgestel	
Keten- en inlenersaansprakelijkheid	21 juni 2012		
Grensoverschrijdende arbeid	28 juni 2012	Amsterdam	
Inhuur externen	28 juni 2012	Eindhoven	
Zomercollege werkkostenregeling	3 juli 2012		
BTW in de Praktijk	3 september 2012	St. Michielsgestel	
Talent belonen	11 september 2012		
Beperken van de loonkosten	13 september 2012	Arnhem	
Masterclass Tax Accounting	17 september 2012	Delft	
Loonbelasting in de praktijk	17 september 2012	Amersfoort	
Nieuwe wet- en regelgeving loonheffingen	2 oktober 2012		
Najaarscollege werkkostenregeling	16 oktober 2012		
Workshop Pensioenakkoord	25 oktober 2012		
Tax Accounting	30 oktober 2012	Putten	
Masterclass Tax Accounting	19 november 2012	Delft	
Aangifte vennootschapsbelasting in de praktijk	20 november 2012	Amersfoort	

Colofon

Taxtueel is het magazine van Deloitte over actuele fiscale ontwikkelingen.

Redactie

Deloitte Belastingadviseurs
Wetenschappelijk Bureau,
t.a.v. prof. dr. P. Kavelaars
Postbus 2031
3000 CA Rotterdam
Tel 088 288 0954
pkavelaars@deloitte.nl

Ontwerp

Communications at Deloitte

Aan dit nummer werkten mee

Mr. F. Bracht
C.F.J. Brands LL.M.
S.S. Bongers MSc.
Mr. A. ten Boske
Mr. H.W.B. Doeze Jager
Mr. J.A.G. van Es
Mr. R.J.M. Frins
E.P. Hageman FB
Mr. J. Keijzer
Mr. W.R. Kooiman
J.J.A.M. Korving LL.M.
Mr. C.A.H. Luijken
Drs. O.M. Menger
Dr. M.M.W.D. Merx
De heer R. Meyer

Dr. E.B. Pechler
Mr. J.J.H. Smerecnik
Mr. D.R.M. van Vilsteren
R. Wiegmans M.Sc.

Drukwerk

Groen Media, Leiden

Oplage

9000 exemplaren

Abonnement

Wilt u dit magazine kosteloos ontvangen?
Stuur dan een mail naar:
cvanderhoeven@deloitte.nl.

Adreswijziging

Een adreswijziging kunt u doorgeven aan het kantoor waar u cliënt bent, c.q. van wie u de Taxtueel ontvangt.



Fiscaal bijtanken?

Deloitte Tax Update Call

Op de hoogte gebracht worden omtrent de fiscale actualiteit op het tijdstip dat Nederland in de file staat? Bel dan in op de Deloitte Tax Update Calls. Gedurende een half uur bespreekt Peter Kavelaars* de fiscale actualiteit:

- loon- & vennootschapsbelasting;
- omzetbelasting;
- internationale/ Europese ontwikkelingen;
- inkomstenbelasting.

Noteer in uw agenda

Dinsdag 19 juni, 17:30 uur

Ontvang de Tax Update inbelgegevens!

Aanmelden kan gemakkelijk via onze website www.deloitte.nl/taxupdate.

* Peter Kavelaars is directeur van het Wetenschappelijk Bureau bij Deloitte Belastingadviseurs en hoogleraar fiscale economie.