

# Taxtueel.



**Deloitte.**

Vermogen als fiscale  
melkkoe?

# Inhoudsopgave

6



10



14



22



- 3 Voorwoord
- 4 Forfait box 3 ter discussie
- 6 **Compartimenteringsreserve eindelijk in de wet**
- 8 Bezwaarkostenvergoeding bij aangiftebelastingen
- 10 **Grensoverschrijdende verliesverrekening**
- 12 Betaalde goodwill bij uitkoop van een disfunctionerende vennoot
- 14 **Monumentenaf trek en natuurschoonlandgoederen**
- 16 Achteraf bijtelling omzeilen? Helaas....
- 18 Concernaansluiting bij de sectorindeling
- 19 Uitkeringen bij immateriële schade onbelast
- 20 150 KM-grens in 30%-regeling mogelijk in strijd met EU-recht
- 22 **Hoge Raad oordeelt over btw-status golfterrein**
- 24 Vernietiging aanslagen na weigering naam tipgever openbaar te maken

# Voorwoord

## Vermogen als fiscale melkkoe?



**H**et is een ieder die de fiscale ontwikkelingen enigszins volgt wel duidelijk: het belastingstelsel wordt herzien, althans moet worden herzien. Of er binnen afzienbare tijd wat gaat gebeuren is echter maar de vraag. Het is in politiek opzicht een lastige operatie. 'Links' wil vooral de vermogenden onder ons aanpakken hetgeen 'rechts' uiteraard geheel niet ziet zitten. Integendeel: box 3 belast, gelet op de rendementen op spaarrekeningen over de afgelopen jaren, al veel te zwaar. Aangezien dit kabinet uit 'links' en 'rechts' bestaat is er een vrij complex probleem. En dan is er nog Piketty die het voor 'links' heeft opgenomen. Zijn roem is echter tanende; de wetenschappelijke onderbouwing van zijn onderzoek blijkt niet helemaal in orde. Ik verwacht dat zijn rol min of meer is uitgespeeld, in elk geval in Nederland.

Hoe nu verder? Daar heeft minister Dijsselbloem zich in april in opvallende zin over uitgelaten. Om twee redenen opvallend. In de eerste plaats gaat hij niet over belastingen. Dat is het terrein waarover zijn staatssecretaris gaat. In de tweede plaats gaf hij aan dat er iets moet gebeuren aan de box 3 heffing en wel dat die eigenlijk momenteel in de regel te hoog is en beter moet aansluiten bij de reële rendementen. Dat is een opmerkelijk geluid voor een bewindsman aan de linker kant van het politieke spectrum en biedt perspectief om tot een oplossing te komen. Het is dan natuurlijk wel de vraag wat de 'andere kant' daarvoor moet inleveren, maar dat terzijde. Belangrijker is waar het heen gaat. Dat weten we nog niet helemaal want Dijsselbloem schetste een aantal opties waarvan er een op Prinsjesdag – ik neem aan dit jaar – wordt gepresenteerd. De opties waar hij aan denkt zijn het belasten van reële vermogensinkomsten, het invoeren van het voorstel van 'mijn' commissie Van Dijkhuizen, dan wel een variant daarop. Vanuit theoretisch perspectief is de eerste variant zonder meer de fraaiste. Belastingheffing moet plaatsvinden over reële voordelen: dat betekent bij vermogen dus de directe opbrengst van dat vermogen – dividend, rente e.d. – en eventuele vermogenswinsten. Deze laatste betreffen vooral koerswinsten op aandelen.

Verliezen moeten dan natuurlijk ook aftrekbaar zijn. De tweede variant blijft uitgaan van het systeem van box 3, een forfaitair rendement dus, maar dan wel alleen gekoppeld aan het rendement op spaargeld en bovendien gebaseerd op een vijfjaars voortschrijdend gemiddelde. Dat zou naar de huidige stand van zaken vermoedelijk een forfait opleveren van circa 2%. De derde variant gaat ook uit van een dergelijk systeem, maar daarbij wordt een differentiatie toegepast tussen spaargelden, onroerend goed en aandelen. Per categorie wordt jaarlijks een vijfjaars voortschrijdend rendement bepaald. Naar huidige inzichten ligt dat voor aandelen het hoogst en voor spaartegoeden het laagst. Waarom moeten we aan de laatste variant in elk geval niet beginnen? Dat is eenvoudig: veel te complex. De gedachte dat men beleggingen langs deze driedeling kan onderscheiden is een illusie. Er zullen ongetwijfeld beleggingsproducten op de markt komen die daarop inspelen. Een voorbeeld waaruit blijkt dat het lastig kan zijn: onroerend goed wordt gehouden door een bv waarin men aandelen heeft. Het rendement op onroerend goed is dus omgeturned tot rendement op aandelen. En wat te doen met spaarrekeningen of kapitaalverzekeringen waarbij men indirect belegt in aandelen? Kortom: niet doen. En niet alleen om deze reden. De opbrengst van box 3 is betrekkelijk laag: circa € 3,5 mld. per jaar. Het overgrote deel van het box 3 vermogen zit in spaargeld. Onroerend goed en aandelen nemen een betrekkelijk gering aandeel in. Dat is ook de reden waarom de commissie Van Dijkhuizen geopteerd heeft voor de hiervoor vermelde variant.

Als wetenschapper propageer ik overigens toch vooral de variant waarbij reële inkomsten uit vermogen worden belast. Die variant is, anders dan wel wordt gedacht, prima uitvoerbaar. En dan nog tot slot: wat men ook doet met box 3, een ding staat vast: het kan niet dienen om een fundamentele lastenverlaging op arbeid mee te financieren. Daar is de grondslag van box 3 veel te klein voor. Tenzij men natuurlijk het tarief wil verzesvoudigen .....

**Prof. dr. P. Kavelaars**  
088 288 0954  
pkavelaars@deloitte.nl

# Forfait box 3 ter discussie

---

De afgelopen maanden is ophef ontstaan over de forfaitaire rendementsheffing (box-3-heffing). Gesteld wordt dat deze heffing een ongerechtvaardigde inbreuk maakt op het eigendomsrecht van belastingplichtigen. Dit heeft tot vele bezwaarschriften geleid. Onlangs heeft de Hoge Raad een arrest over deze problematiek gewezen.

Vermogen waarvan het inkomen niet in box 1 of box 2 is belast, wordt meegenomen in box 3. Het box-3-inkomen wordt op forfaitaire wijze bepaald. Er wordt uitgegaan van een rendement van 4% op het vermogen. Daarover is vervolgens 30% inkomstenbelasting verschuldigd. Effectief bedraagt de jaarlijkse heffing dus 1,2% van de waarde van het box-3-vermogen. Dit forfaitaire systeem roept geregeld weerstand op, omdat de laatste jaren het werkelijke rendement op veel vermogensbestanddelen lager is dan 4%. De heffing wringt des te meer als ook voor de waardering van het vermogen een forfait geldt. Dat is onder andere het geval bij verhuurde woningen. Het arrest gaat over een dergelijke situatie.

## **Waardering verhuurde woningen**

Tot het box-3-vermogen van belanghebbende behoren vijf verhuurde woningen. De huurders hebben recht op huurbescherming. Voor de heffing in box 3 wordt uitgegaan van de WOZ-waarde van elke woning. Vanwege de verhuur wordt hierop vervolgens een percentage in mindering gebracht. De hoogte van deze afslag hangt af van de jaarhuur en is in een besluit vastgelegd. Belanghebbende ageert tegen deze waarderingmethode, omdat het gevolg daarvan is dat de verschuldigde box-3-heffing hoger is dan de huur die hij ontvangt. Hij meent daarom dat de heffing in strijd is met zijn eigendomsrecht, zoals dat wordt beschermd door het Europees verdrag voor de rechten van de mens.

## **Strijdigheid met eigendomsrecht?**

In hoger beroep oordeelt Hof Amsterdam dat de wet juist is toegepast en dat het niet aan de rechter is om de redelijkheid van de betreffende bepalingen te beoordelen. De Hoge Raad toetst de regeling wel aan het recht op eigendom. Hij stelt voorop dat de forfaitaire benadering van box 3 hiermee in beginsel niet in strijd is. Dat geldt eveneens voor het gebruik van de WOZ-waarde bij de waardering van woningen, ook al geldt daardoor een andere waardepeildatum dan overigens geldt in box 3. Beide oordelen zijn in overeenstemming met eerdere jurisprudentie.

Opvallend is dat de Hoge Raad wel de mogelijkheid openhoudt dat de forfaitaire benadering in strijd is met het recht op eigendom. Dat is het geval als het rendement van 4% voor particuliere beleggers niet meer haalbaar is en voor de belastingplichtigen sprake is van een buitensporig zware last. Hoe dit precies moet worden getoetst is nog onduidelijk. Wel valt te verwachten dat in de procedures die momenteel aanhangig zijn over de box-3-heffing een beroep op deze uitzondering zal worden gedaan.

### **Forfait mogelijk niet van toepassing**

Vervolgens gaat de Hoge Raad in op de waardebeoordeling van een verhuurde woning. De regels die daarvoor gelden, kunnen niet zomaar in stand blijven. De Hoge Raad overweegt namelijk dat de in het uitvoeringsbesluit forfaitair vastgestelde percentages niet mogen worden toegepast als een verhuurde woning hierdoor minstens 10% hoger wordt gewaardeerd dan de werkelijke waarde. In dat geval heeft de besluitgever zijn bevoegdheid overschreden, zodat de bepaling uit het uitvoeringsbesluit buiten toepassing blijft. De woning wordt dan gewaardeerd op de werkelijke waarde op de WOZ-waardepeildatum. Om te beoordelen of op basis van dit criterium de box-3-heffing in het gegeven geval toelaatbaar is, verwijst de Hoge Raad de zaak naar Hof Den Haag. Opvallend is dat de Hoge Raad zijn oordeel dus niet baseert op het eigendomsrecht, maar op een mogelijke overschrijding van bevoegdheden door de besluitgever. Die besluitgever is de staatssecretaris van Financiën.

### **Gevolgen**

Met dit arrest opent de Hoge Raad de mogelijkheid om op te komen tegen een te hoge box-3-waardering van verhuurde woningen. De gekozen marge van 10% is gering, zodat de bepalingen uit het uitvoeringsbesluit relatief snel opzij worden gezet. Daarnaast is het arrest mogelijk ook van toepassing bij de waardering van bloot eigendom en vruchtgebruik, omdat het uitvoeringsbesluit voor die gevallen eveneens een forfaitaire waardebeoordeling bevat. Naast de duidelijkheid die de Hoge Raad schept voor de heffing ter zake van een verhuurde woning, rijzen er dus weer nieuwe vragen. Er kan dan ook niet gezegd worden dat met het arrest aan de discussie over de forfaitaire heffing een einde is gekomen.

### **Toekomst?**

Inmiddels heeft het kabinet te kennen gegeven dat met Prinsjesdag 2015 een voorstel wordt gedaan voor aanpassing van box 3. Het doel van deze wetswijziging is om de box-3-heffing rechtvaardiger te maken. De regering denkt daarbij aan een aantal mogelijkheden zoals een gedifferentieerde rendementsbepaling al naar gelang het soort vermogensbestanddeel, een koppeling van het rendement aan het gemiddelde reële rendement over de afgelopen jaren ten aanzien van vermogen, dan wel een systeem waarbij geen forfaitaire inkomsten worden belast maar reële vermogensinkomsten. Het is afwachten wat daar uit komt. Of ook de forfaitaire waarderingsregels uit het uitvoeringsbesluit worden aangepast, is nog niet bekend, maar lijkt ons wel waarschijnlijk.

**Mr. W.R. Kooiman**

088 288 7330

rkooiman@deloitte.nl



---

Onlangs is na ruim anderhalf jaar het wetsvoorstel over de compartimenteringsreserve in de vennootschapsbelasting aangenomen. Voor het zover was, werden in de Eerste Kamer nog kritische vragen gesteld. Dat heeft geleid tot een toezegging over de terugwerkende kracht.

# Compartimenteringsreserve eindelijk in de wet

Het wetsvoorstel met betrekking tot de compartimenteringsreserve beoogt om de deelnemingsvrijstelling alleen toe te passen als de genoten voordelen ook afkomstig zijn uit winsten van een periode waarin de deelnemingsvrijstelling van toepassing was. Om dit te bereiken, wordt bij een sfeerovergang van een belaste naar een onbelaste periode en vice versa een compartimenteringsreserve gevormd. Hiermee wordt de waardeaan groei uit de voorafgaande belaste of onbelaste periode gereserveerd. De reserve wordt in de jaren daarna bij de daadwerkelijke realisatie van de voordelen, al dan niet belast, afhankelijk of het voordeel is ontstaan in een belaste periode (deelnemingsvrijstelling was niet van toepassing), dan wel in een onbelaste periode (deelnemingsvrijstelling was wel van toepassing). Wat de oorzaak van het wel of niet van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling is niet relevant.

## Terugwerkende kracht

Het wetsvoorstel werkt terug tot en met 14 juni 2013. Dat is de datum waarop de Hoge Raad het arrest wees dat de aanleiding vormt voor de wetswijziging. De terugwerkende kracht leidt ertoe dat voordelen die op of na deze datum zijn genoten conform de nieuwe regeling worden belast. Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer is gevraagd hoe dit zich verhoudt tot het uitgangspunt dat verzwarende fiscale maatregelen, zoals mogelijk het geval is bij deze wetswijziging, in beginsel niet mogen terugwerken. De staatssecretaris meent dat in dit geval de terugwerkende kracht toelaatbaar is, omdat de wetswijziging reeds op 14 juni 2013 in een persbericht is aangekondigd. Bovendien wordt op onherroepelijk vaststaande aanslagen niet teruggekomen, aldus de bewindsman.

## Toezegging

Evenwel moet ook een compartimenteringsreserve worden gevormd voor sfeerovergangen die reeds vóór 14 juni 2013 hebben plaatsgevonden. Feitelijk werkt het wetsvoorstel daardoor veel verder terug. Dit stuitte op weerstand bij met name CDA en VVD en heeft dan ook tot verschillende vragenrondes geleid. Daarbij heeft de staatssecretaris aanvankelijk voet bij stuk gehouden. Hij is van mening dat belastingplichtigen konden weten wat het overheidsstandpunt was en zich daarom niet oevervallen hoeven te voelen door het wetsvoorstel.

Op aandringen van de Eerste Kamer heeft de bewindsman uiteindelijk toch een toezegging gedaan. De toezegging houdt in dat belastingplichtigen voor wie het arrest van 14 juni 2013 voordeliger is, de nieuwe regeling niet hoeven toe te passen. Zij hoeven geen belaste compartimenteringsreserve te vormen voor een sfeerovergang die is veroorzaakt door een wetswijziging ten aanzien van de deelnemingsvrijstelling. De staatssecretaris verbindt aan de toezegging een voorwaarde waardoor de praktische werkingssfeer van de toezegging zeer beperkt zal zijn: het moet gaan om een sfeerovergang die is veroorzaakt door een wetswijziging vóór 1 januari 2007. Met andere woorden: de belangrijkste wetswijzigingen in de deelnemingsvrijstelling, die van 2007 en 2010, doen niet mee.

## Technische knelpunten

Naast de discussie over terugwerkende kracht komen er in de Eerste Kamer nog enkele technische punten aan bod. Zo waren er vragen over de boekhoudkundige verwerking van mutaties van de compartimenteringsreserve. De staatssecretaris meldt dat het aan de belastingplichtige is om te bepalen hoe de mutaties in journalposten worden verwerkt, mits het eindresultaat gelijk is aan de door het kabinet voorgestane uitkomst. Wat het eindresultaat zou moeten zijn, blijkt uit de verschillende voorbeelden die tijdens de parlementaire behandeling zijn gegeven. Verder wordt bevestigd dat de nieuwe regeling niet van toepassing is bij meegekocht dividend, omdat dat geen 'voordeel' is. Ten slotte wordt nog ingegaan op de vrij complexe regeling die geldt als er een herstructurering, zoals een fusie of splitsing, plaatsvindt. Aangegeven wordt dat ook bij opeenvolgende rechtshandelingen, bijvoorbeeld een fusie gevolgd door een splitsing, het in beginsel mogelijk is om de reserve door te schuiven. Het wetsvoorstel is na de toezegging door de staatssecretaris door de Eerste Kamer aangenomen. Het treedt dan ook in werking met terugwerkende kracht tot en met 14 juni 2013. Hoe de regeling in de praktijk uitpakt, zal de toekomst moeten uitwijzen.

**Mr. W.R. Kooiman**  
088 288 7330  
rkooiman@deloitte.nl

**Mr. M.H.C. Ruijschop**  
088 288 1795  
mruijschop@deloitte.nl

# Bezwaarkostenvergoeding bij aangiftebelastingen

---

Ook bij aangiftebelastingen kan de fiscus een kostenvergoeding verschuldigd zijn indien onrechtmatig wordt gehandeld, aldus de Hoge Raad.

Een belastingplichtige kan aanspraak maken op vergoeding van de kosten die hij redelijkerwijs heeft moeten maken voor de behandeling van een bezwaarschrift indien de bestreden aanslag of beschikking wordt verminderd wegens een aan de Belastingdienst toe te rekenen onrechtmatigheid. Uit de rechtspraak blijkt dat al snel aan laatstgenoemde voorwaarde is voldaan. Een kostenvergoeding is echter niet aan de orde indien de noodzaak tot het instellen van bezwaar uitsluitend te wijten is aan het handelen of een nalaten van de belastingplichtige. De hoogte van de kostenvergoeding wordt op forfaitaire wijze bepaald. Onlangs heeft de Hoge Raad een interessante uitspraak gedaan die de mogelijkheid verruimt om een bezwaarkostenvergoeding te krijgen bij een succesvol bezwaar tegen een aangiftebelasting.

## Casus

De belanghebbende in deze zaak heeft in oktober 2011 belasting van personenauto's en motorrijtuigen (BPM) op aangifte voldaan voor een aantal ingevoerde auto's. In verband met de gebruikte staat van de auto's heeft belanghebbende een belastingvermindering in aanmerking genomen. Vervolgens is de stelling ingenomen dat de wijze waarop Nederland rekening houdt met de gebruikte staat van voertuigen bij de berekening van de

verschuldigde BPM in strijd is met het EU-recht. De Hoge Raad had in 2012 al geoordeeld dat dit inderdaad het geval is. Naar aanleiding hiervan is de inspecteur tegemoetgekomen aan het bezwaar van belanghebbende. De inspecteur heeft echter geweigerd om de kosten te vergoeden die belanghebbende heeft moeten maken in verband met de bezwaarprocedure, omdat geen sprake is van een besluit dat is herroepen wegens een aan hem te wijten onrechtmatigheid. Bij aangiftebelastingen ligt het initiatief tot het betalen van de verschuldigde belasting namelijk bij de belastingplichtige of inhoudingsplichtige. Daar gaat geen aanslag aan vooraf waarin de hoogte van de belastingschuld door de inspecteur is vastgesteld. Het gerechtshof was dit met de inspecteur eens.

De Hoge Raad ziet het anders en overweegt dat een kostenvergoeding in de bezwaarfase ook aan de orde kan zijn indien het aan de Belastingdienst te wijten is dat een belastingplichtige te veel belasting op aangifte heeft betaald. De Hoge Raad overweegt in deze zaak dat het onrechtmatig handelen van de wetgever (wetgeving in strijd met het EU-recht) aan de inspecteur moet worden toegerekend en kent belanghebbende een forfaitaire kostenvergoeding toe. Bijzondere omstandigheden die een hogere kostenvergoeding rechtvaardigen zijn volgens de Hoge Raad niet aan de orde.



### Beschouwing

Opvallend is dat de wettekst, noch de wetgeschiedenis van de bezwaarkostenregeling aanleiding geeft voor de veronderstelling dat deze van overeenkomstige toepassing zou kunnen zijn op situaties waarin op eigen initiatief belasting moet worden betaald. De Hoge Raad heeft dan ook een forse stap gezet door een opening te bieden op dit punt. Wellicht had dit meer op de weg van de wetgever gelegen. Toch is het oordeel van de Hoge Raad wel begrijpelijk. Een achteraf onjuist gebleken voldoening of afdracht van een aangiftebelasting (bijvoorbeeld loon- of omzetbelasting) kan immers ook te wijten zijn aan het handelen van de inspecteur. Te denken is aan de situatie waarin belasting op aangifte wordt betaald op basis van een expliciete standpuntbepaling van de inspecteur, en vervolgens in bezwaar of beroep komt vast te staan dat diens standpunt onjuist is. In dat geval is de belanghebbende door de inspecteur op het verkeerde been gezet.

Uit het recente arrest blijkt helaas niet duidelijk welke reikwijdte de Hoge Raad precies aan zijn beslissing wil geven. Zo lijkt toerekening van het onrechtmatig handelen van de wetgever aan de inspecteur afhankelijk te zijn

van de omstandigheden van het geval. Onrechtmatig handelen van de wetgever zou in alle gevallen voor rekening moeten komen van de Belastingdienst, bij wijze van risicoaansprakelijkheid. Uit het arrest valt verder niet duidelijk op te maken of de Hoge Raad ook in andere gevallen ruimte ziet voor overeenkomstige toepassing van de bezwaarkostenvergoeding bij aangiftebelastingen. Dit leidt tot enige rechtsonzekerheid. Hopelijk zal toekomstige rechtspraak meer duidelijkheid brengen op dit punt. Ten slotte verdient nog opmerking dat de Hoge Raad, conform zijn eerdere rechtspraak, oordeelt dat schending van het EU-recht door de Belastingdienst op zich geen bijzondere omstandigheid vormt die een hogere dan forfaitaire kostenvergoeding rechtvaardigt. Bijkomende omstandigheden zouden tot een andere conclusie kunnen leiden, maar die zijn in deze zaak niet aangevoerd. Vermoedelijk doelt de Hoge Raad daarmee op het geval waarin de inspecteur een standpunt inneemt of handhaaft terwijl op dat moment duidelijk is dat het in een procedure geen stand zal houden, of op de situatie waarin de inspecteur anderszins in ernstige mate onzorgvuldig heeft gehandeld.

**E.P. Hageman LL.M.**

088 288 0249

edhageman@deloitte.nl



# Grensoverschrijdende verliesverrekening

Europese Hof scheidt meer duidelijkheid wanneer grensoverschrijdende verliesverrekening mogelijk is.

In 2005 oordeelde het Hof van Justitie (HvJ) over de invloed van het EU-recht op regels inzake verliesverrekening binnen een concern, het belangrijke Marks&Spencer-arrest. Het arrest betrof de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk: grensoverschrijdende verliesverrekening hoeft niet te worden toegestaan, een enkele uitzondering daargelaten. Vraag was nu: wanneer is sprake van een uitzondering. Daar brengt een recent arrest van het HvJ duidelijkheid in.

## Het arrest Marks & Spencer

De Britse wetgeving bepaalde dat verliezen van een binnenlandse vennootschap konden worden overgedragen aan een binnenlandse groepsvennootschap. Dit leverde een timingvoordeel op in binnenlandse verhoudingen, aangezien verliezen van de ene groepsvennootschap in het jaar dat ze geleden zijn konden worden verrekend met de winsten van een andere groepsvennootschap. Wanneer een in een andere EU-lidstaat gevestigde groepsvennootschap verlieslatend was, konden deze

verliezen echter niet worden overgedragen aan de moedermaatschappij in het Verenigd Koninkrijk. Het HvJ oordeelde dit in het arrest Marks & Spencer als een belemmering van de Europese vrijheid van vestiging. De Britse wetgeving leidde immers tot een verschil in behandeling van verliezen op basis van de plaats van vestiging van de vennootschap die de verliezen leed; binnenlandse dochtervennootschappen konden verliezen wel direct overdragen (en dus verrekenen) met winsten van binnenlandse moedermaatschappijen, terwijl deze mogelijkheid voor dochtervennootschappen in andere EU/EER-lidstaten niet open stond.

Het verschil in behandeling kon echter wel worden gerechtvaardigd. Het HvJ accepteerde een samenstelling van drie rechtvaardigingsgronden op grond waarvan het verschil in behandeling toch kon blijven bestaan. Het betrof (i) de derving van belastinginkomsten, (ii) het gevaar van dubbele verliesverrekening en (iii) het gevaar van belastingontwijking. In latere rechtspraak

leek een combinatie van slechts twee van deze rechtvaardigingsgronden al tot een instandhouding van de belemmering te mogen leiden. Achterliggende gedachte van het HvJ lijkt te zijn geweest dat toepassing van het EU-recht niet mag leiden tot grensoverschrijdende verliesverrekening, wanneer binnenlandse verliesverrekening in de bronstaat ook nog mogelijk zou zijn. In een binnenlandse verhouding zou een lidstaat immers niet toestaan dat een verlies wordt overgedragen en verrekend bij een andere groepsvennootschap, terwijl het verlies ook nog bij de verlieslatende vennootschap zelf op een later tijdstip verrekenbaar is. Dat zou immers leiden tot dubbele verliesverrekening. Aangezien dat onwenselijk is zou in vergelijkbare zin moeten worden beslist binnen een interne markt-context.

### **Uitzondering**

Het HvJ maakte echter een uitzondering op deze regel. Het Verenigd Koninkrijk zou de overdracht van buitenlandse verliezen naar de binnenlandse moedermaatschappij wel moeten accepteren wanneer "(i) de buitenlandse dochtervennootschap de in haar vestigingsstaat bestaande mogelijkheden van verliesverrekening heeft uitgeput voor het belastingjaar waarvoor het verzoek om een belastingaftrek is ingediend, alsmede voor vroegere belastingjaren, in voorkomend geval via een overdracht van dat verlies aan een derde of via de verrekening ervan met de winst van de dochtervennootschap in vroegere belastingjaren, en (ii) er geen mogelijkheid bestaat dat het verlies van de buitenlandse dochtervennootschap in toekomstige belastingjaren in de vestigingsstaat wordt verrekend, hetzij door de dochtervennootschap

zelf, hetzij door een derde, met name ingeval de dochtervennootschap aan een derde is verkocht."

Deze uitzondering bracht veel pennen in beweging. Veel auteurs waren de mening toegedaan dat verliezen altijd ergens in aftrek moesten konden worden gebracht. Zij oordeelden dat sprake was van disproportionaliteit wanneer een verlies bij de buitenlandse dochter niet langer effectief voorwaarts verrekend kon worden, bijvoorbeeld door een verwacht structureel verlies voor toekomstige jaren. Het Verenigd Koninkrijk interpreteerde het arrest van het HvJ echter strikter en wijzigde haar wetgeving. Als gevolg daarvan konden buitenlandse verliezen slechts worden geïmporteerd wanneer kort na het einde van het belastingjaar duidelijk was dat de in dat jaar geleden buitenlandse dochterverliezen niet konden worden verrekend met dochterwinsten uit eerdere jaren en er geen mogelijkheid bestond om de verliezen tijdens volgende jaren te verrekenen. Deze beperkte opvatting is vervolgens aan het Hof van Justitie voorgelegd. De Europese Commissie vond die namelijk te beperkt en spande een procedure aan tegen het Verenigd Koninkrijk.

### **Nieuwe procedure**

Het HvJ vond aansluiting bij de twee door de Europese Commissie opgesomde beperkte gevallen waarin verliesimport mogelijk kon zijn. De eerste situatie, waarin de wetgeving van het land van de dochtervennootschap niet voorziet in voorwaartse verliesverrekening, werd door het HvJ als irrelevant gekwalificeerd. Als in binnenlandse verhoudingen in de bronstaat al geen voorwaartse verliesverrekening mogelijk is, dan hoeft in dergelijke grensoverschrijdende gevallen verliesimport ook niet te worden toegestaan. Dat zou immers de verliesverrekeningsmogelijkheden uitbreiden tot situaties die in het land van oorsprong van

de verliezen niet zouden bestaan. Voor andere situaties, te weten vereffening in het jaar dat de verliezen geconstateerd zijn, werden volgens het HvJ geen bewijsmiddelen aangedragen.

### **Conclusie**

Het gevolg van het arrest lijkt te zijn dat het Verenigd Koninkrijk de beperkte interpretatie van het arrest Marks & Spencer in overeenstemming met het EU-recht heeft geïmplementeerd in de nationale wetgeving. Verliezen hoeven alleen te worden geïmporteerd wanneer kort na het einde van het boekjaar kan worden vastgesteld dat de verliezen niet verrekenbaar zijn in het bronland. Reguliere situaties van verliesverdamping, in welke pas na een aantal jaren wordt vastgesteld dat oude verliezen niet langer verrekenbaar zijn, komen dus niet in aanmerking. Effectief lijkt het standpunt van de Europese Commissie dan ook wel degelijk bewaarheid te worden, namelijk dat het aantal disproportionele situaties waarin juist wel tot verliesimport zou moeten worden overgaan zeer beperkt is.

Voor Nederland lijkt de invloed van het arrest beperkt te zijn. Nederland kent geen regime van verliesoverdracht, maar van fiscale consolidatie: de fiscale eenheid. Dat regime is in grensoverschrijdende verhoudingen door het HvJ in overeenstemming met EU-recht geoordeeld in het arrest X Holding. Wel moet Nederland een fiscale eenheid toestaan tussen binnenlandse vennootschappen die indirect met elkaar verbonden zijn door een in een andere EU/EER-lidstaat gevestigde tussenhoudstervennootschap of een gemeenschappelijke moedermaatschappij. De Nederlandse regering heeft inmiddels een goedkeurend besluit in deze richting uitgevaardigd. Het wetsvoorstel waarin de vorming van deze fiscale eenheid ook wettelijke wordt verankerd moet nog worden afgewacht.

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

088 288 1911

[jkorving@deloitte.nl](mailto:jkorving@deloitte.nl)

# Betaalde goodwill bij uitkoop van een disfunctionerende vennoot

---

De Hoge Raad heeft onlangs een nuance aangebracht op eerdere rechtspraak en geoordeeld dat een betaling gedaan in het kader van een uitkoop van een disfunctionerende vennoot niet altijd in één keer ten laste van de winst kan worden gebracht.

## Casus

Belanghebbende, een bv, was een van de vier maten van een belastingadvies- en accountantsmaatschap. Eén van de belastingadviseurs (de uittreder) die via zijn bv in de maatschap deelnam, heeft in de jaren 2003 tot en met 2006 beperkt bijgedragen aan de werkzaamheden van de maatschap. Vanaf maart 2007 heeft hij door gebeurtenissen in de persoonlijke sfeer geen werkzaamheden meer verricht. Als gevolg hiervan heeft de maatschap zowel klanten als medewerkers verloren. Eind 2007 heeft hij zijn maatschapsaandeel aan de overige maten verkocht, waarbij de overige maten goodwill hebben vergoed. Na afronding van de verkoop maakt zijn bv derhalve geen deel meer uit van de maatschap. In geschil is of de ter zake van de uitkoop van de uittreder betaalde goodwill dient te activeren en daarop af te schrijven, dan wel of deze direct geheel in aftrek van de winst kan worden gebracht. In het bijzonder was in geschil of de uitkoop noodzakelijk was om de maatschap van verdere verliezen te vrijwaren.

## Wettelijke regeling

Indien een vennoot uittreedt uit een personenvennootschap terwijl de onderneming wordt voortgezet door de resterende vennoten, zal de uittreder in de regel zijn tegoed op zijn kapitaalrekening ontvangen, te vermeerderen met zijn aandeel in de stille reserves en goodwill.

Voor de fiscale positie van de voortzettende vennoten is met name de aard van de uitkoopsom van belang, voor zover deze groter is dan het kapitaaltegoed van de uittredende vennoot. Hierbij komt de vraag aan de orde of deze additionele betaling voor fiscale doeleinden direct ten laste van de winst van de voortzetters kan worden gebracht of pas in delen gedurende de daarop volgende jaren. Uit de rechtspraak volgt dat onderscheid moet worden gemaakt tussen twee situaties. In een eerste situatie is de belangrijkste beweegreden van de voortzetters het vergroten van hun winstaandeel in de onderneming. In een dergelijk geval is de beweegreden dan ook niet gelegen in het bedrijfsbelang, maar in het persoonlijke (winst)belang van de voortzettende vennoten. De vergoeding zal in deze situatie moeten worden geactiveerd door de voortzetters. De vergoeding kwalificeert voor fiscale doeleinden dan ook als 'goodwill' en moet in ten minste tien jaar worden afgeschreven.

In een tweede situatie wordt de vergoeding betaald om de vanuit de vennootschap gedreven objectieve onderneming te vrijwaren van verliezen die bij handhaving van de uitgekochte vennoot in de toekomst worden gevreesd. In dit geval dient de betaling van de vergoeding aan de uittreder direct het bedrijfsbelang van de objectieve onderneming. De vergoeding kan dan ook direct ten laste van de fiscale winst van de voortzetter(s) worden gebracht.

#### **Arrest**

Opvallend is dat rechtbank, hof en Hoge Raad achtereenvolgens steeds tot een ander oordeel komen in deze procedure. De rechtbank concludeert op basis van de feiten en omstandigheden dat niet aannemelijk is dat de overblijvende maten de uittredende vennoot hebben uitgekocht om de maatschap te vrijwaren van verliezen. Het hof heeft vervolgens geoordeeld dat de met de uitkoop van de uittreder gemoeide uitgaven wel noodzakelijk zijn geweest om het bedrijf van de maatschap te vrijwaren van verder oplopende verliezen, die bij handhaving van de uittreder in de toekomst werden gevreesd. Hier deed naar mening van het hof niet aan af dat deze betaling leidde tot een verbetering van het bedrijf van de maatschap als bron van inkomen voor de overblijvende vennoten.

De Hoge Raad is echter van mening dat niet iedere betaling die geschiedt bij gelegenheid van het uitkopen van een niet-functionerende vennoot in één keer ten laste van de winst kan worden gebracht. Een bedrag dat wordt betaald aan een vennoot die niet of onvoldoende bijdraagt aan de omzet van de door de vennootschap gedreven onderneming, kan niet in een keer ten laste van

de winst worden gebracht. Een dergelijke betaling vormt immers een betaling voor het brengen van wijziging in de bestaande winstverdeling. Bij uitkoop van een zittende vennoot dienen de overblijvende vennoten hun aandeel in het aan die vennoot betaalde bedrag te activeren, tenzij de bedrijfswaarde van hetgeen zij daartegenover hebben verkregen lager is. Het verschil tussen dit aandeel en de (lagere) bedrijfswaarde daarvan kan ineens ten laste van de winst worden gebracht.

#### **Praktische relevantie**

De vraag of betaalde goodwill in het kader van een uitkoop van een disfunctionerende vennoot dient te worden geactiveerd dan wel in één keer ten laste van de winst moet worden gebracht is volledig afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. De aard van de betaalde goodwill is leidend bij de beoordeling of deze al dan niet in zijn geheel in één keer ten laste van de winst kan worden gebracht. In het geval dat de vergoeding in beginsel geactiveerd moet worden, dient nagegaan te worden of de bedrijfswaarde van hetgeen zij daartegenover hebben verkregen lager is. Wanneer dit het geval is, dan kan dit verschil wel ineens ten laste van de winst worden gebracht.

#### **Mr. R.J.M. Frins**

088 288 5757  
rfrins@deloitte.nl

#### **Mr. L.E. Verkoijen**

088 288 1412  
lverkoijen@deloitte.nl

# Monumentenaf trek en natuurschoonlandgoederen



---

In december 2014 heeft het Hof van Justitie (HvJ) twee uitspraken gedaan over de vraag of buitenlandse monumenten en natuurschoonlandgoederen in bezit van in Nederland belastingplichtige personen fiscaal gefaciliteerd kunnen worden. Dat is volgens het HvJ niet het geval.

De uitspraken zijn gedaan in antwoord op door respectievelijk de Hoge Raad en de Raad van State gestelde prejudiciële vragen. In beide gevallen was de kernvraag die het hof moest beantwoorden in hoeverre Nederland haar fiscale faciliteiten (monumentenaf trek en natuurschoonwetfaciliteit) mag beperken tot louter in Nederland gelegen monumenten en landgoederen. Is deze beperking niet in strijd met de vestigingsvrijheid en/of de vrijheid van kapitaalverkeer, zo wilde rechter van het HvJ weten.

#### **Argumenten belastingplichtigen**

Het argument dat belastingplichtigen in deze procedures aandroegen is dat het niet toekennen van de monumentenaf trek en de natuurschoonwetfaciliteit voor buitenlands onroerend goed een belemmerende werking kan hebben op enerzijds de vrijheid van vestiging en anderzijds de vrijheid van kapitaalverkeer. Gesteld werd dat het voor een bezitter van een buitenlands monument of landgoed namelijk onaantrekkelijker wordt om in Nederland te gaan werken (vrijheid van vestiging) of om een in het buitenland gelegen monument of landgoed aan te kopen ten opzichte van het aankopen van een in Nederland gelegen monument of landgoed (vrijheid van kapitaalverkeer). Ten aanzien van het

betreffende buitenlands onroerend goed kan door belastingplichtigen immers niet van de Nederlandse fiscale faciliteiten worden geprofiteerd, terwijl de onderhouds- of instandhoudingskosten wel ten laste van hun in Nederland verdiende inkomen zijn gekomen.

In beginsel vormt een verschil in behandeling tussen belastingplichtigen die in Nederland wonen of in het buitenland wonen, of die een onroerend goed bezitten in Nederland of in het buitenland, een beperking van de vrijheid van vestiging, respectievelijk het vrije kapitaalverkeer. In eerdere rechtspraak is bepaald dat een beperking van de verkeersvrijheden slechts is toegestaan in situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of welke worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

#### **Monumentenaf trek**

De uitspraak over de monumentenaf trek betrof een naar België verhuisde Nederlander die de monumentenaf trek wilde toepassen op zijn in België gelegen kasteel alwaar het was aangewezen als historisch monument. Omdat hij in Nederland aangifte deed als binnenlands belastingplichtige kon hij de persoonsgebonden atrekkosten opvoeren. Hierbij deed de belastingplichtige



een beroep op de monumentenaftrek, welke aftrek door de inspecteur werd geweigerd omdat deze betrekking had op een buitenlands kasteel.

Advocaat-Generaal Kokott gaf in haar conclusie aan dat het Belgische kasteel objectief vergelijkbaar is met een Nederlands monument, nu ook in België het kasteel als monument is aangewezen. De discriminatie kan echter worden gerechtvaardigd met een beroep op het algemeen belang van het in stand houden van Nederlands cultureel erfgoed. Het hof kwam met een geheel andere redenering tot dezelfde conclusie. Volgens het hof is namelijk een beperking van de monumentenaftrek tot Nederlands cultuurhistorisch erfgoed niet discriminatoir, omdat een eigenaar van een Nederlands monument zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevindt met een eigenaar van een Belgisch monument, gelet op de doelstelling van de Monumentenaftrek om slechts Nederlands cultuurhistorisch erfgoed te beschermen. Het hof voegde toe, dat als zich een situatie voordoet dat een in het buitenland gelegen monument verband houdt met het Nederlandse culturele erfgoed, de monumentenaftrek dan wel zou moeten worden geaccepteerd.

#### **Natuurschoonlandgoed**

Deze uitspraak betrof een in Nederland woonachtige moeder die een in Engeland gelegen landgoed schenkt aan haar zoon

en daarbij gebruik wil maken van de invorderingsvrijstelling voor de schenkbelasting die kan worden toegekend op grond van de Natuurschoonwet. Omdat deze wet bepaalt dat de faciliteiten uitsluitend van toepassing zijn voor in Nederland gelegen landgoederen, weigert de inspecteur de vrijstelling. Ook in deze procedure is het HvJ van mening dat geen sprake is van een met een eigenaar van een in Nederland gelegen landgoed vergelijkbare situatie. Het nadeel dat de belastingplichtige ondervindt ten opzichte van een eigenaar van een Nederlands landgoed is volgens het HvJ inherent aan de door de Nederlandse wetgever nagestreefde doelstelling om Nederlands cultuurhistorisch erfgoed te beschermen. Het voegt hieraan toe dat indien een in het buitenland gelegen landgoed een element vormt van het Nederlandse culturele erfgoed, voor dit landgoed wel van de NSW-faciliteiten gebruik mag worden gemaakt. Opvallend is dat het HvJ in zijn uitspraak louter kijkt naar de doelstellingen die de wetgever had bij het invoeren van de Natuurschoonwet 1928 (behoud Nederlands cultuurhistorisch landschap), maar in zijn uitspraak volledig voorbij gaat aan het feit dat de Natuurschoonwetfaciliteiten in beginsel worden verkregen indien een landgoed (minimaal 5 hectare) voor meer dan 30% uit bos bestaat. De vraag is natuurlijk welk typisch Nederlands cultuurhistorisch element te onderkennen is in de aanwezigheid van grote percelen bos.

#### **Gevolgen**

Door deze uitspraken is eindelijk duidelijkheid gekomen over de vraag of Nederland de Monumentenaftrek en de Natuurschoonwetfaciliteiten mag beperken tot haar eigen grondgebied. Volgens het hof is een dergelijke beperking in beginsel toegestaan, omdat deze niet in strijd is met de verkeersvrijheden. In beide uitspraken vindt het hof de grensoverschrijdende situatie namelijk niet objectief vergelijkbaar met de nationale situatie, omdat een nationaal element (bescherming van het nationale cultureel erfgoed) aan de wet ten grondslag ligt. De vraag die naar aanleiding van deze uitspraken wel opkomt, is in hoeverre lidstaten – door het koppelen van een nationale doelstelling aan een wet – ook in andere instrumentalistische wetgeving kunnen uitsluiten dat sprake is van inbreuk op verkeersvrijheden? Daarover schept het arrest geen helderheid. Omdat het HvJ heeft beslist dat ook in het buitenland gelegen landgoederen die van belang zijn voor het Nederlandse culturele erfgoed in aanmerking kunnen komen voor de Natuurschoonwetfaciliteiten zal mogelijk de tekst van de Natuurschoonwet 1928, waarin alleen een in Nederland gelegen onroerende zaak als landgoed kan worden aangemerkt, moeten worden aangepast.

**Mr. E.I. Brouwer**

088 288 7889

EfBrouwer@deloitte.nl

# Achteraf bijtelling omzeilen? Helaas....

---

Eigen bijdrage voor privégebruik van de auto van de zaak moet onvoorwaardelijk zijn verschuldigd maar wanneer die precies wordt betaald is niet van groot belang. Achteraf een verplichting construeren: dat gaat niet lukken.





Werknemers die via hun werkgever in een auto van de zaak rijden, zijn bij meer dan 500 kilometer privégebruik per jaar een bijtelling in de inkomstenbelasting verschuldigd. Deze bijtelling is een percentage van de cataloguswaarde van de auto en dit percentage is afhankelijk van de CO2 uitstoot. Werknemers die een eigen bijdrage betalen voor deze lease-auto kunnen deze onder voorwaarden aftrekken van de verschuldigde bijtelling. Is het van belang wanneer deze eigen bijdrage wordt betaald? Moet deze direct of kan deze ook later worden verrekend? De Hoge Raad heeft zich hier begin dit jaar in een zaak over uitgelaten. Volgens de Hoge Raad is het niet van belang of de eigen bijdrage in het betreffende tijdvak wordt betaald of verrekend. Om de eigen bijdrage als aftrek in aanmerking te mogen nemen moet deze in het betreffende tijdvak onvoorwaardelijk verschuldigd zijn.

### Rittenadministratie

Een werknemer (DGA) krijgt in de jaren 2006 en 2007 voor zijn werkzaamheden een BMW 7-serie tot zijn beschikking van zijn bv. Doordat hij met zijn bv afsprekt dat hij deze niet privé zal gebruiken blijft een bijtelling achterwege, althans dat is de bedoeling. Maar zijn rittenadministratie voldoet volgens de inspecteur niet en dat is wel een vereiste. De wet bepaalt dat aantoonbaar minder dan 500 kilometer privé met de auto mag worden gereden. De werknemer krijgt in 2008 daarom alsnog een bijtelling in de inkomstenbelasting over de jaren 2006 en 2007 over zijn BMW. Hiertegen heeft de werknemer bezwaar gemaakt omdat zijn rittenadministratie volgens hem wel voldoet en hij dus geen bijtelling is verschuldigd. De inspecteur geeft in zijn uitspraak op dit bezwaar aan dat hij hier niet in mee gaat en dat de naheffingsaanslagen in stand blijven.

### Clausule

Via een clausule die de DGA eind 2007 in zijn arbeidsovereenkomst laat opnemen, probeert hij om achteraf alsnog onder de bijtelling uit te komen. In deze clausule staat dat wanneer er een bijtelling moet plaatsvinden dit niet zal gebeuren. Een bedrag ter grootte van de bijtelling zal op het einde van het jaar als eigen bijdrage verrekend worden in de vorm van een rekening courant. Doordat dit bedrag wordt gezien als eigen bijdrage wordt dit vervolgens afgetrokken van de bijtelling en hoeft er per saldo geen bijtelling plaats te vinden. Pas na de uitspraak op bezwaar in 2009, heeft de werknemer de bijtelling over de jaren 2006 en 2007 verrekend via de rekening courant.

Door zowel de rechtbank als het hof wordt de inspecteur in het gelijk gesteld. Ook door de Hoge Raad wordt de inspecteur in het gelijk gesteld maar, in tegenstelling tot het hof, geeft de Hoge Raad aan dat het niet van belang is of de vergoeding daadwerkelijk is betaald of verrekend in de aangifteperiode of het boekjaar. De eigen bijdrage is aftrekbaar wanneer deze onvoorwaardelijk verschuldigd is geworden in het betreffende tijdvak.

### Onvoorwaardelijk verschuldigd

Onvoorwaardelijk verschuldigd houdt in dat het bedrag van de vergoeding in het betreffende tijdvak of boekjaar duidelijk, bekend en daadwerkelijk verschuldigd moet zijn. Hierdoor is het niet mogelijk om zoals in de gegeven casus, een bijtelling te voorkomen door in een later jaar een clausule op te nemen waardoor met terugwerkende kracht een eigen bijdrage verschuldigd is. Die moet in het betreffende boekjaar al duidelijk, overeengekomen en

dus onvoorwaardelijk verschuldigd zijn. Dit houdt ook in dat er in het betreffende boekjaar of uiterlijk bij de loonbelastingaangifte over de maand december, een toets moet plaatsvinden of er wel of geen bijtelling in de inkomstenbelasting is verschuldigd. In de gegeven situatie heeft deze toets niet plaatsgevonden en is de bijtelling pas later bekend geworden, namelijk na het opleggen van de naheffingsaanslagen. Er is dus geen sprake van onvoorwaardelijke verschuldigdheid in de boekjaren 2006 en 2007 waardoor de verrekende eigen bijdrage niet aftrekbaar is van de bijtelling.

### Praktijk

Deze uitspraak zet helder uiteen wanneer een eigen bijdrage wel of niet aftrekbaar is van de bijtelling in de inkomstenbelasting. Het bedrag van de eigen bijdrage moet in het betreffende tijdvak onvoorwaardelijk verschuldigd zijn. Niet vereist is dat de eigen bijdrage daadwerkelijk wordt betaald of verrekend in het betreffende tijdvak. Verrekennen op een later tijdstip, zoals in de beschreven casus, is dus geen probleem. Het bedrag van deze verrekening dient echter wel bekend te zijn in het betreffende tijdvak of boekjaar. Het is daarom verstandig om als werkgever ieder jaar te toetsen of er sprake is van privégebruik van meer dan 500 kilometer in een jaar en of de rittenadministratie op een goede manier is bijgehouden. Op deze manier zal wanneer een werknemer een bijtelling is verschuldigd, deze meestal ook onvoorwaardelijk verschuldigd zijn wanneer de bijtelling vast staat door de toetsing. Op deze manier kom je achteraf niet voor verrassingen te staan.

**Mr. Y. Koekelkoren**

088 288 6256

YKoekelkoren@deloitte.nl

# Concernaansluiting bij de sectorindeling

---

De Hoge Raad heeft recent twee uitspraken gedaan over de toepassing van de concernaansluiting bij de sectorindeling in de Wet financiering sociale verzekeringen. Deze sectorindeling is van belang voor de hoogte van de premies voor werknemersverzekeringen.

Op basis van de Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv) en de Regeling Wfsv wordt het bedrijfs- en beroepsleven verdeeld in verschillende sectoren en sectoronderdelen. De Regeling Wfsv bevat per sector een gedetailleerde beschrijving van de soorten werkzaamheden van de betreffende sector. Aan de hand van de werkzaamheden die een werkgever verricht, wordt bepaald tot welk sectoronderdeel een werkgever behoort. Deze indeling bepaalt de hoogte van de sectorpremie werkloosheidswet (WW). Binnen een sector waarin een hogere kans bestaat op werkloosheid geldt een hogere WW premie.

Door de concernaansluiting kunnen werkgevers van één concern, op verzoek, worden ingedeeld in één sector, ook al behoren zij zelfstandig gezien niet tot deze sector. Het doel van de concernaansluiting is om de mogelijkheid te bieden:

1. de arbeidsvoorwaarden voor personeel binnen één concern te harmoniseren, en;
2. de administratie binnen een concern te vereenvoudigen.

Aangezien het premiepercentage tussen de verschillende sectoren flink kan verschillen, is er in sommige gevallen veel belang bij indeling in een andere sector.

## **Uitzendbureau niet ingedeeld in sector Gezondheid**

In een van de arresten wilde belanghebbende, een dochtervereniging die een uitzendbureau drijft, worden aangesloten bij de sector Gezondheid. De werknemers van de dochtervereniging werden uitsluitend uitgezonden in de zorgsector. De Hoge Raad oordeelde dat het voor de sectorindeling draait om de aard van de met de werknemers gesloten arbeidsovereenkomsten en niet de aard van de uitgevoerde werkzaamheden. Een arbeidsovereenkomst met een uitzendbureau kent een grotere kans op werkloosheid dan een arbeidsovereenkomst met een zorginstelling. Dit staat los van het feit dat de aard van de verrichte werkzaamheden gelijk kan zijn. Om deze reden wordt het het uitzendbureau niet toegestaan om via een concernaansluiting een andere sectorpremie dan die voor de uitzendbranche toe te passen.

### **Verzoek ingangsdatum concernaansluiting**

In het tweede arrest verzocht belanghebbende op 25 oktober 2012 om een concernaansluiting met terugwerkende kracht tot 1 januari 2010. De inspecteur had in zijn beschikking de aanvang van de concernaansluiting bepaald op 1 september 2012. De vraag die centraal stond is of de inspecteur verplicht is om een verzoek met betrekking tot een eerdere ingangsdatum voor een concernaansluiting te honoreren. De Hoge Raad overwoog dat de inspecteur weliswaar de bevoegdheid heeft een verzoek in te willigen, maar dat hij daartoe niet verplicht was.

### **Praktijkbelang**

Door de verschillen in premiepercentages in de verschillende sectoren van de Wfsw, kan het belang groot zijn van een indeling in een andere sector via een concernaansluiting. De Hoge Raad stelt dat de inspecteur bij een verzoek om concernaansluiting, niet de ingangsdatum van het verzoek hoeft te volgen. Het is dus verstandig om een verzoek tot concernaansluiting zo spoedig mogelijk in te dienen.

Een andere belangrijke conclusie is, dat de concernaansluiting niet zonder meer toepasbaar is wanneer de aard van de werkzaamheden overeenkomt. Voor de indeling in sectoren is de aard van de met werknemers gesloten arbeidsovereenkomst bepalend. Wanneer de aard van de arbeidsovereenkomst namelijk een zodanige invloed heeft op de kans op werkloosheid van de werknemers, dat daardoor indeling in een andere sector gepast is, dan is dit van groter belang dan de feitelijke uitgevoerde werkzaamheden.

Momenteel worden veel procedures gevoerd voor wijziging van de sectorindeling. Hoe die gaan aflopen is uiterst onzeker. Rechtspraak over deze problematiek is vrijwel afwezig en ook overigens is er weinig over bekend hoe hier mee wordt omgegaan. Ook Deloitte is een aantal procedures gestart om een wijziging van de sectorindeling te bewerkstelligen. Mocht u twijfelen of u bij de juiste sector bent ingedeeld dan verdient het aanbeveling hiernaar een onderzoek te laten doen. Mogelijk is een goedkopere sector vindbaar.

**M.D. Willemsen**

088 288 2471

MWillemsen@deloitte.nl

# Uitkeringen bij immateriële schade onbelast

---

Onlangs heeft de Hoge Raad in een door Deloitte gevoerde procedure een arrest gewezen inzake de vraag of uitkeringen in verband met immateriële schade die een agent, als slachtoffer van agressie en/of geweld, tijdens de uitoefening van zijn werk heeft opgelopen kwalificeren als (belast) loon wanneer hij dit via zijn werkgever krijgt. Het antwoord luidt ontkennend.

Politieregio X betaalt aan haar werknemers onbelaste vergoedingen wegens immateriële schade die een agent, als slachtoffer van agressie en/of geweld, tijdens de uitoefening van zijn dienstbetrekking heeft opgelopen. Politieregio X betaalt het door een rechter toegekende nominale bedrag van de vordering alvast uit aan haar werknemer en neemt vervolgens de vorderingen tot schadevergoeding van hem over. Het risico dat de vordering niet kan worden geïncasseerd, komt zo voor rekening van de Politieregio. De inspecteur is van mening dat de vergoedingen kwalificeren als loon en legt een naheffingsaanslag loonheffingen op.

## Hoge Raad

De Hoge Raad vernietigt de naheffingsaanslag. Volgens de Hoge Raad is er weliswaar sprake van loon maar wordt het voordeel naar algemene opvattingen om de volgende redenen niet als beloningsvoordeel ervaren:

- de regeling voor immateriële schade vloeit voort uit het Besluit algemene rechtspositie politieambtenaren (Barp);
- deze regeling strekt ertoe de politiebeambten onbelemmerd te laten functioneren ter wille van het publieke belang door het verhaal van de vorderingen die aan hen bij rechterlijk vonnis zijn toegekend, ter zake van door hen in de uitoefening van hun functie geleden immateriële schade, over te nemen;
- aldus beoogt de werkgever met het overnemen van die vorderingen niet zozeer de werknemer te belonen, maar dient hij daarmee vooral de aan hem opgedragen publieke dienstverlening.

Bij zijn motivering verwijst de Hoge Raad in het arrest naar een wettelijke bepaling op basis waarvan uitkeringen en verstrekkingen tot vergoeding van door een werknemer in verband met zijn dienstbetrekking geleden schade aan of verlies van persoonlijke zaken, zijn vrijgesteld voor de loonheffingen. Volgens de Hoge Raad is de vergoeding inzake immateriële schade hiermee vergelijkbaar.

### **Werkkostenregeling**

Met invoering van de werkkostenregeling per 1 januari 2011 (en verplicht per 1 januari 2015) is er ten aanzien van het loonbegrip een aanvulling gekomen. Onder het begrip loon wordt verstaan: al hetgeen uit dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking. Het loonbegrip is met de invoering van de werkkostenregeling aangevuld met het cursieve gedeelte. Tevens zijn diverse bepalingen over belastingvrije vergoedingen en verstrekkingen uit de wet verdwenen. Deze wijzigingen brengen met zich mee dat vergoedingen en verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen voor de werkkostenregeling niet als beloningsvoordeel worden ervaren, onder de werkkostenregeling niet langer zijn vrijgesteld.

Bovenstaande heeft dan ook tot gevolg dat voor de vordering wegens immateriële schade onder de toepassing van de werkkostenregeling geen gebruik gemaakt kan worden van de vervallen vrijstelling wegens het naar algemene opvatting niet ervaren als beloningsvoordeel. De vraag is in hoeverre een beroep gedaan kan worden op de motivering van de Hoge Raad, dat de vergoeding inzake immateriële schade vergelijkbaar is met uitkeringen en verstrekkingen tot vergoeding van door een werknemer

in verband met zijn dienstbetrekking geleden schade aan of verlies van persoonlijke zaken. Deze wettelijke vrijstelling bestaat onder de werkkostenregeling nog wel. Onder schade aan persoonlijke zaken dient mede te worden begrepen schade aan de eigen persoon. Dit is in lijn met de visie van de Hoge Raad die de vordering c.q. vergoeding voor immateriële schade vergelijkbaar vindt met schade aan persoonlijke zaken. Hierbij dient opgemerkt te worden dat de bepaling alleen van toepassing is indien de schade of het verlies is ontstaan door een bijzondere gebeurtenis die samenhangt met de dienstbetrekking. Gezien de wijze waarop de Hoge Raad zijn beslissing heeft gemotiveerd, zou afgeleid kunnen worden dat in dit het geval is.

Alles afwegende impliceert bovenstaande dat het voordeel ter zake van het feit dat de vorderingen door de Politieregio X op grond van het Barp aan politieambtenaren wordt voldaan wegens geleden schade tijdens de uitoefening van de dienstbetrekking. Als in dit geval aan de meergenoemde bepaling onder werkkostenregeling een zelfstandige betekenis toekomt, dan is de uitkering onder de werkkostenregeling ook vrijgesteld van belastingheffing.

**F.M.P.M. Boeijen**

088 288 0315

fboeijen@deloitte.nl

# 150 KM-grens in 30%-regeling mogelijk in strijd met EU-recht

Dit voorjaar heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de 150-kilometergrens – op grond waarvan bepaalde werknemers van de 30%-regeling worden uitgesloten – in principe niet in strijd is met het recht van de Europese Unie. Dit is slechts anders indien blijkt dat de forfaitaire 30%-vergoeding een duidelijke overcompensatie inhoudt ten opzichte van de daadwerkelijke gemaakte extraterritoriale kosten. De Nederlandse rechter zal dit laatste punt nader moeten onderzoeken. De procedure wordt gevoerd door Deloitte.

## **30%-regeling en de 150-kilometergrens**

Uit het buitenland geworven werknemers die over een specifieke deskundigheid beschikken die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt kunnen onder voorwaarden in aanmerking komen voor de zogeheten 30%-regeling. In dat geval wordt 30% van het loon als onbelaste kostenvergoeding beschouwd. Deze kostenvergoeding blijft bovendien buiten de vrije ruimte van 1,2% onder de werkkostenregeling.

De voorwaarden om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling zijn met ingang van 1 januari 2012 verscherpt. Vanaf die datum geldt onder andere dat de 30%-regeling niet van toepassing is voor uit het buitenland afkomstige werknemers die meer dan twee derde van de 24 maanden voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland op een afstand van minder dan 150 kilometers van de Nederlandse grens woonachtig waren. De achtergrond van deze regeling is – behalve bezuiniging – dat personen die niet al te ver van de grens wonen in de regel dagelijks reizen naar hun werk en dus geen andere kosten hebben dan andere werknemer. De onderhavige voorwaarde staat centraal in het arrest van het Hof van Justitie.

## **Sopora**

Sopora, woonachtig in Duitsland, wordt in 2012 tewerkgesteld bij een in Nederland gevestigde werkgever. Hij woont in Duitsland op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens en blijft daar ook wonen, zij het dat hij door de weeks in een appartement in Nederland verblijft. Het verzoek voor toepassing van de 30%-regeling wordt door de inspecteur afgewezen vanwege het per 1 januari 2012 ingevoerde 150-kilometercriterium. Na het instellen van sprongcassatie heeft de Hoge Raad prejudicieel de vraag voorgelegd of het 150-kilometercriterium in strijd is met het vrije verkeer van werknemers, zoals neergelegd in het EU-recht. Het Hof van Justitie oordeelt, op grond van de doelstelling van de 30%-regeling, dat geen sprake is van een ongerechtvaardigd verschil in behandeling tussen werknemers die voorafgaand aan hun tewerkstelling binnen de 150-kilometergrens wonen enerzijds, en werknemers die daarbuiten wonen anderzijds. De doelstelling van de 30%-regeling is volgens het Hof van Justitie namelijk dat extra kosten voor levensonderhoud



op eenvoudige en forfaitaire wijze kunnen worden vastgesteld. Naar de mening van het Hof van Justitie zijn de kosten voor personen die binnen de 150-kilometergrens wonen doorgaans lager, en bestaan er bovendien voldoende andere mogelijkheden om die kosten vergoed te krijgen.

Het Hof van Justitie houdt echter wel een stok achter de deur ter bestrijding van discriminatie tussen buitenlanders. Het 150-kilometercriterium is namelijk wel in strijd met het vrije verkeer van werknemers indien deze voorwaarde 'systematisch aanleiding geeft tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten' van werknemers die wel kwalificeren voor de 30%-regeling. Het is nu aan de Hoge Raad om te oordelen of dit het geval is.

#### **Nader onderzoek Nederlandse rechter**

Om te kunnen beoordelen of sprake is van een systematische overcompensatie, dient er logischerwijs inzicht te zijn in de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten. Het ligt echter besloten in de aard van de (forfaitaire) 30%-regeling dat geen enkel inzicht in de daadwerkelijke kosten hoeft te worden verschaft door

de werknemers. De Hoge Raad heeft dan ook een lastige opdracht gekregen.

In zijn reactie aan de Hoge Raad is namens belanghebbende voor een tiental werknemers die gebruik maken van de 30%-regeling een vergelijking gemaakt tussen de werkelijke extra territoriale kosten en de vergoeding op basis van de 30%-regeling; uit die vergelijking blijkt dat de 30%-regeling in de regel leidt tot een substantiële systematische overcompensatie. De vraag is uiteraard of de Hoge Raad dat ook zo ziet. Als uiteindelijk blijkt dat de 30%-vergoeding meer bestrijkt dan de werkelijke extraterritoriale kosten, is het 150-kilometercriterium in strijd met het EU-recht en mag die voorwaarde niet gesteld worden. Op het moment van schrijven is nog niet bekend wanneer de Hoge Raad zijn definitieve oordeel zal vellen. Wel staat vast dat de Advocaat-Generaal een Conclusie zal nemen waarin hij een advies geeft aan de Hoge Raad.

**Mr. N. Crama**  
088 288 5403  
ncrama@deloitte.nl

# Hoge Raad

## oordeelt over btw-status golfterrein

Wanneer is sprake van een bouwterrein voor de btw en moet daarbij ook een aangrenzend perceel in aanmerking worden genomen? De Hoge Raad beoordeelt die vraag voor de aanleg van een golfterrein met daarop een clubhuis. Het al dan niet zelfstandig kunnen gebruiken van clubhuis en golfbaan na gereed komen daarvan is een essentieel onderscheidend criterium voor het antwoord op de vraag of de grond waarop het clubhuis staat mede de btw-status van het terrein voor de golfbaan bepaalt.

De levering van een onroerende zaak is in beginsel vrijgesteld van btw en de verkrijging ervan is belast met overdrachtsbelasting. Van deze vrijstelling zijn uitgezonderd de levering van een nieuw gebouw (voor, op of binnen twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikname), de levering van een bouwterrein en de levering waarbij wordt gekozen voor een btw-belaste levering. Alleen in de eerste twee gevallen kan tevens een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting aan de orde komen. Indien een onroerende zaak wordt verworven door een ondernemer die volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft, is het gunstig de onroerende zaak met btw in plaats van overdrachtsbelasting aan te kunnen schaffen. De btw is immers aftrekbaar daar waar de overdrachtsbelasting een kostenpost vormt. Deze situatie doet zich voor in een arrest van de Hoge Raad waar een terrein wordt verworven dat bestemd is voor een golfbaan. De Hoge Raad maakt duidelijk hoe moet worden vastgesteld of sprake is van een btw-belaste of vrijgestelde levering.

### **Verwerving van terreinen voor golfbaan**

In deze zaak is een aantal percelen grond aangekocht met het oogmerk om daarop een golfbaan aan te leggen. Voordat de percelen zijn overgedragen, is de grond bewerkt. Het gaat om de volgende werkzaamheden: verwijdering van gewassen, scheuren van grasland, uitgraven van grond met het oog op de aanleg van waterpartijen en het aanbrengen van hoogteverschillen. Ten behoeve van het bouwverkeer zijn een weg en een parkeerplaats aangelegd. Na de verkrijging van percelen is nog een aantal werkzaamheden verricht. Het gaat hierbij om: het aanbrengen van 200.000 m<sup>3</sup> zand en toplaag, het verrichten van grondwerk water (150.000 m<sup>3</sup>), de aanleg van putten en 100 kilometer drainage, het maken van bruggen en waterpartijen met drie beschoeiingen

(500 meter), het opmetselen van afslagplaatsen, het realiseren van duikers (440 meter) en bunkers (65 stuks), de aanleg van een toegangsweg, paden (3500 meter) en beregeningsinstallaties met pomphuisen en het oprichten van zes schuilhutten. Op later aangekochte aangrenzende grond is een clubhuis gebouwd en is een parkeerterrein aangelegd. De belastingstatus van die aangrenzende grond staat in de procedure niet ter discussie, maar kan wel relevant zijn in de beoordeling of de verkrijging van de percelen voor de golfbaan is belast met btw of overdrachtsbelasting.

### **Oordeel van de Hoge Raad**

De Hoge Raad casseert het oordeel van Hof Den Haag dat sprake is van de levering van een bouwterrein. Volgens de Hoge Raad is het hof mogelijkervijs ervan uitgegaan dat ook het terrein waarop het clubhuis wordt aangelegd, moet worden betrokken in de beoordeling of de percelen bouwterreinen zijn. In dat geval moet eerst vastgesteld worden of de golfbaan enerzijds en het clubhuis anderzijds zich na gereedkomen al dan niet lenen voor zelfstandig gebruik. Indien zij zich niet lenen voor zelfstandig gebruik moeten zij tezamen in aanmerking worden genomen om te bepalen of de levering van de percelen voor de golfbaan belast zijn. De Hoge Raad lijkt in dat geval het oordeel van het hof dat sprake is van een belaste levering van een bouwterrein te onderschrijven. Het hof heeft echter niet feitelijk vastgesteld dat de golfbaan en het clubhuis zich niet lenen voor zelfstandig gebruik. Lenen de golfbaan en het clubhuis zich voor zelfstandig gebruik, dan moeten de percelen voor de golfbaan afzonderlijk worden bekeken voor het antwoord op de vraag of sprake is van een bouwterrein. Om te kunnen spreken van een bouwterrein zal na de aanleg van de golfbaan gesproken moeten kunnen worden van bebouwing. Hierbij merkt de Hoge Raad op dat het bewerken van een terrein met natuurlijke





materialen, zoals het aanbrengen van glooiingen door middel van zand, klei, veen e.d. en het aanleggen van vijvers en sloten, niet tot het ontstaan van een bouwwerk leidt. Als, zoals bij een golfterrein normaliter het geval zal zijn, naast deze werkzaamheden nog bouwwerken worden opgericht op het terrein, hangt het van de omstandigheden van het geval af of na voltooiing van die werkzaamheden het gehele terrein heeft te gelden als bebouwde grond. Daarbij is volgens de Hoge Raad van belang wat de omvang is van de op de percelen voorziene bouwwerken en de verhouding tussen het bebouwde en onbebouwde gedeelte van het terrein. Ook de aard van het bouwwerk kan van belang zijn. Een bouwwerk dat dienstbaar is aan de onbebouwde grond, bijvoorbeeld een drainagebuis of een hekwerk rond een weiland, leidt volgens de Hoge Raad niet tot de conclusie dat het terrein heeft te gelden als bebouwde grond. Ongeacht de omvang van het bouwwerk en ongeacht de verhouding tussen het bebouwde gedeelte en het onbebouwde gedeelte van het terrein, kan het onbebouwde terrein ook een 'erbij behorend terrein' zijn bij het bebouwde gedeelte van het terrein. In dat geval zijn beide gedeelten na het gereedkomen van de werkzaamheden bebouwde grond.

#### **Gevolgen voor de praktijk**

Het oordeel van de Hoge Raad is specifiek van belang voor situaties waarin golfbanen of grond voor de aanleg daarvan worden geleverd. Toch geeft de zaak ook enkele algemeen relevante richtlijnen over hoe bepaald kan worden of sprake is van een bouwterrein en bebouwing.

Zo maakt het oordeel van de Hoge Raad duidelijk dat moet worden beoordeeld of een zelfstandig gebruik mogelijk is om te bepalen of naar onroerende zaken gezamenlijk moet worden gekeken om hun btw-status te bepalen. Ook maakt de Hoge Raad nogmaals duidelijk dat het bewerken met natuurlijke materialen geen bouwwerk oplevert en dat dit ook geldt voor het aanleggen van een drainagebuis of het plaatsen van een hekwerk. Tevens geeft de Hoge Raad aanwijzingen over hoe moet worden omgegaan met situaties waarin een perceel deels bebouwd en deels onbebouwd is. De aard en de omvang van de bouwwerken en de verhouding tussen het bebouwde en onbebouwde gedeelte is daarbij in het bijzonder relevant. Toch zullen deze criteria in de jurisprudentie van feitenrechters naar ons oordeel nog hun nadere uitleg moeten krijgen. Zo is bijvoorbeeld niet duidelijk wat de verhouding tussen bebouwde en onbebouwde delen moet zijn om de doorslag te geven dat het gehele perceel bebouwd of onbebouwd is, dan wel dat het perceel moet worden gesplitst in een bebouwd deel en een onbebouwd deel. Hof Amsterdam zal zich hierover gaan buigen ter zake van de percelen in dit geding.

**Mr. dr. M.M.W.D. Merkx**

088 288 2611

[mmerkx@deloitte.nl](mailto:mmerkx@deloitte.nl)

# Vernietiging aanslagen na weigering naam tipgever openbaar te maken

In een procedure voor het Hof Arnhem werd geprocedeerd over mogelijke zwartgeldrekeningen in het buitenland. De fiscus had die achterhaalt door informatie van een tipgever. De rechter vindt dat de fiscus de naam van de tipgever moet melden. Deze weigert dat waarop de rechter de aanslagen vernietigt.

In januari 2009 heeft een tipgever zich gemeld bij de FIOD-ECD. Deze tipgever beweerde over informatie te beschikken met betrekking tot bankrekeningen, gehouden door Nederlandse belastingplichtigen, die bij een drietal buitenlandse banken werden aangehouden. In ruil voor informatie zou de tipgever een deel van de belastingopbrengst (die binnenkomt als gevolg van zijn informatie) ontvangen. De Belastingdienst heeft daarbij beloofd de identiteit van de tipgever niet openbaar te maken. Tot deze groep van Nederlandse rekeninghouders behoort X. Op basis van eerder genoemde informatie van de tipgever zijn eind 2010 aan X aanslagen, inclusief vergrijpboetes, opgelegd.

X maakt in 2011 bezwaar. In het bezwaarschrift voert hij aan dat de bewijslast ten aanzien van de heffing van de belasting rust op de Belastingdienst. De aanslagen zijn een gevolg van het feit dat X over een bankrekening in Luxemburg zou beschikken of hebben beschikt en die rekening niet juist in zijn aangiften zou hebben verwerkt. De Belastingdienst heeft volgens X geen enkel overtuigend bewijs kunnen overleggen, waaruit zou blijken dat X beschikt over een bankrekening in Luxemburg. Na dit bezwaar heeft X bij de rechtbank om een voorlopige voorziening gevraagd. Deze rechter heeft geoordeeld dat de inspecteur binnen drie weken na de uitspraak alle op de zaak betrekking hebbende stukken aan X dient te overleggen. De inspecteur heeft hieraan gehoor gegeven, maar blijft in gebreke wat betreft het openbaar maken van de identiteit van de tipgever.

## Rechtbank en hof

Omdat de inspecteur in gebreke blijft bij het doen van uitspraak op het bezwaarschrift gaat X in beroep bij de rechtbank. In deze procedure neemt X het standpunt in, dat het kennen van de identiteit van de tipgever onmisbaar is bij het toetsen van de juistheid en betrouwbaarheid van de informatie. De rechtbank geeft belanghebbende hierin gelijk. De Belastingdienst voert aan, dat er een aanmerkelijke kans bestaat dat zich bedreigingen en represailles voor zullen doen tegen de tipgever en/of familieleden. Volgens de rechtbank is deze enkele stelling niet voldoende. Aannemelijk moet worden gemaakt, dat er in dit geval inderdaad sprake kan zijn van dergelijke bedreigingen en represailles. Dat is in dit geval niet gebeurd.

Daarnaast stelt de Belastingdienst dat de identiteit van de tipgever niet relevant is, aangezien het niet gaat om de betrouwbaarheid van de tipgever maar om de betrouwbaarheid van de verstrekte informatie. Ook hierin gaat de rechtbank niet mee. Volgens de rechtbank zijn de tipgever en de door hem verstrekte informatie onlosmakelijk met elkaar verbonden. X heeft er belang bij de betrouwbaarheid van de tipgever te kunnen toetsen. Dit geldt ook voor wat betreft de inhoud van de overeenkomst tussen de Belastingdienst en de tipgever. In de overeenkomst zouden relevante aspecten kunnen voorkomen die voor de beoordeling van de aanslagen van belang zijn. Om die reden moet de volledige inhoud van de overeenkomst inzichtelijk zijn voor X.

Alhoewel de rechtbank X gelijk geeft en de inspecteur oplegt de identiteit van de tipgever aan X bekend te maken, heeft de rechtbank geen gevolgen verbonden aan een eventuele weigering van de inspecteur om de naam bekend te maken, omdat X niet in zijn procesbelangen zou zijn geschaad. De aanslagen blijven dus in stand.

Ten tijde van de uitspraak van de rechtbank is X inmiddels overleden, waardoor de erfgenamen belanghebbenden in de zaak zijn geworden. De opgelegde boetes worden ambtshalve vernietigd.

Allereerst is van belang dat de inspecteur het oordeel van de rechtbank niet aanvecht. Dit betekent dat vaststaat dat de inspecteur stukken moet overleggen met daarin de naam van de tipgever en dat geen gewichtige redenen bestaan om de naam van de tipgever geheim te houden. Het hof is, anders dan de rechtbank, van oordeel dat belanghebbenden wel degelijk in hun procesbelangen zijn geschaad. De weigering van de inspecteur om de identiteit niet openbaar te maken is derhalve onrechtmatig.

Het hof volgt de redenering van de rechtbank dat de vraag of de informatie van de tipgever juist is niet los kan worden gezien van de vraag wie de tipgever is. Belanghebbenden moeten de betrouwbaarheid van de tipgever kunnen toetsen, aangezien de aangeleverde informatie kennelijk niet rechtstreeks afkomstig is uit de administratie van de bank in Luxemburg, maar in feite slechts een verklaring van de tipgever is. De inspecteur blijft echter volharden in zijn

weigering de identiteit van de tipgever prijs te geven.

Het hof vernietigt de aanslagen inkomstenbelasting en veroordeelt de inspecteur in de kosten, die belanghebbenden hebben gemaakt. De belanghebbenden krijgen een riante proceskostenvergoeding van € 75.000, die ver uitstijgt boven de forfaitaire bedragen die vastgelegd zijn in het Besluit proceskosten bestuursrecht.

#### Tot slot

Interessant is dat het hof vrij ver gaat met het verbinden van consequenties aan het feit dat de inspecteur de naam van de tipgever niet bekend wil maken. Volgens de wet kan de rechter de inspecteur niet dwingen om dergelijke informatie te verstrekken. Het gevolg is, dat de rechter bij een weigering daar zelf conclusies aan kan verbinden en wellicht eerder geneigd zal zijn om de belastingplichtige gelijk te geven. De inspecteur loopt in zo'n geval dus meer procesrisico. Dit hof heeft de weigering van de inspecteur onrechtmatig genoemd en daar dus vergaande conclusies aan verbonden. Het zal niet verbazen dat tegen de uitspraak beroep in cassatie is aangetekend. Het is dus nog onduidelijk hoe de eindbeslissing gaat leiden. Het ligt in de lijn de verwachting dat de Hoge Raad niet al te lang zal doen over het cassatieberoep. Niettemin wordt eerst ongetwijfeld nog een conclusie genomen door de Advocaat-Generaal. Duidelijk is dat wij op deze zaak nog terugkomen.

**Mr. J.C. Jongekrijg**  
088 288 0560  
jjongekrijg@deloitte.nl

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.nl/about](http://www.deloitte.nl/about) for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 210,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

## 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

F.M.P.M. Boeijen  
E.I. Brouwer  
N. Crama  
R.J.M. Frins  
E.P. Hageman  
J.C. Jongekrijg  
P. Kavelaars  
Y. Koekelkoren  
W.R. Kooiman  
J.J.A.M. Korving  
M.M.W.D. Merckx  
M.H.C. Ruijschop  
L.E. Verkoijen  
M.D. Willemsen

#### Drukwerk

Drukkerij Tuijtel,  
Hardinxveld-Giessendam

#### 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. waarvan u de Taxtueel ontvangt.

## Finance Learning

### Verdieping in vaktechnische onderwerpen



Deloitte Academy heeft haar cursusaanbod op het gebied van finance afgestemd op de belangrijkste ontwikkelingen. Deze cursussen zijn zeer praktijkgericht, gaan in op actualiteiten en zorgen ervoor dat u met andere deskundigen en collega's kennis en vragen kunt delen.

Onze professionals zijn uw docenten. Zij delen hun kennis uit de praktijk met u. Het beperkte aantal deelnemers per cursus biedt veel ruimte voor interactie tussen docent en cursist in een stimulerende en prettige sfeer. Met ons cursusaanbod kunt u meteen voldoen aan uw PE-verplichting.

#### De Deloitte Academy organiseert binnenkort de volgende cursussen:

- Deloitte Tax Webinars (on demand)
- Tax Accounting – 16 en 17 juni 2015
- Masterclass Fiscale Topics: Vennootschapsbelasting – 22 september 2015
- Connecting to the US International tax system – 15 oktober 2015
- Inleiding in Risicomanagement – 3 en 4 november 2015
- Masterclass Tax Accounting: Onzekere belastingposities & de Actualiteit – 9 november 2015
- BTW in de praktijk – 10 en 11 november 2015
- Masterclass voor de controller van de toekomst – 10 en 11 november 2015
- Masterclass Fiscale Topics: Internationaal belastingrecht en Fiscale vooruitzichten 2016 – 17 november 2015

#### Meer informatie

Voor meer informatie over Deloitte Academy en de cursussen verwijzen wij u naar onze website, [www.deloitte.nl/financelearning](http://www.deloitte.nl/financelearning). Of neem contact op via +31 (0)88 288 93 33.