

---

**Fiscale eenheid met een  
Israëlische moeder**

Grensoverschrijdende fiscale  
eenheid mogelijk op grond  
van non-discriminatieartikel in  
belastingverdrag.

Pagina 06

---

**Internetconsultatie over  
innovatiebox**

De regeling van de innovatiebox  
moet onder internationale druk  
worden aangepast.

Pagina 10

---

**Sociaal plan leidt niet tot  
strafheffing**

Hoge Raad is van oordeel  
dat niet de intentie van de  
werkgever bepalend is, maar  
dat gekeken moet worden naar  
het doel van de uitkeringen.

Pagina 28

---

**Watersysteemheffing:  
één of meer heffingen?**

Ter bestrijding van kosten die  
zijn verbonden aan de zorg  
voor het watersysteem kennen  
wij de watersysteemheffing.

Pagina 40



# Inhoudsopgave



Pagina 06



Pagina 12



Pagina 22

---

05

Voorwoord

---

10

Internetconsultatie over  
innovatiebox

---

16

Voortgang wetsvoorstel  
Aanpassing fiscale eenheid

---

22

Box 3 blijft overeind

---

06

Fiscale eenheid met een  
Israëliëische moeder

---

12

Internetconsultatie over  
renteaftrekbeperkingen

---

18

Pensioen in eigen beheer:  
uitfaseren

---

25

WOB-verzoek en  
geheimhoudingsplicht

---

09

Vaste inrichting betaalt royalty's  
aan het hoofdhuis

---

15

Aansprakelijkheid voor  
vennootschapsbelasting

---

20

Geruisloze doorschuiffaciliteit  
en ter beschikking gesteld  
vermogen

---

26

Commissaris: geen fictieve  
dienstbetrekking meer



Pagina 28



Pagina 34



Pagina 40

---

27

Terugverkoop certificaten:  
negatief loon

---

32

Een openbaar UBO-register

---

38

VAT Action Plan: modernisering  
btw-systeem

---

28

Sociaal plan leidt niet tot  
strafheffing

---

34

Wijziging wettelijke regeling  
huwelijksgemeenschap

---

39

Gemeentelijk leerlingenvervoer:  
geen economische activiteit

---

30

Dga's niet verzekerd voor  
werknemersverzekeringen

---

36

Bedrijfsopvolgingsregeling en  
een indirect aandelenbelang

---

40

Watersysteemheffing: één of  
meer heffingen?



# Voorwoord



## Anti-BEPS

Anti-BEPS: voor fiscalisten inmiddels een gevleugelde zegswijze. Voor de meeste burgers abacadraba. Ook dat woord is overigens voor velen duister, maar dat is ook de bedoeling: het staat voor onverstanebare taal. Dus schaam u niet als u geen affiniteit met anti-BEPS hebt. In het Engels maken de fiscalisten er overigens ook wat moois van: ATAD, hetgeen staat voor 'Anti Tax Avoidance Directive'. Dat maakt het stellig duidelijker: wij hebben het over een fiscale richtlijn van de EU die het ontgaan van belastingen tegen moet gaan. Nu klinkt het woord richtlijn nogal vrijblijvend, maar dat is met de richtlijnen van de EU zeker niet het geval. Die zijn dwingend en moeten door alle lidstaten in hun nationale wetgeving worden opgenomen. Voor ATAD is dat uiterlijk 1 januari 2019. Dat lijkt ver weg, maar dat valt wel mee: er moeten in veel lidstaten aanpassingen worden aangebracht in het fiscale stelsel die behoorlijk ingrijpend zijn. Bedrijven – daar is de richtlijn voor bedoeld – zullen hier in een vroegtijdig stadium rekening mee moeten houden en op in moeten spelen.

Waar gaat ATAD nu precies over? De afgelopen jaren is duidelijk geworden dat met name internationale bedrijven gebruikmaken van verschillen tussen de fiscale stelsels van landen, alsmede van belastingverdragen, teneinde hun belastingdruk veelal substantieel te verlagen. Alles geheel volgens de regels, maar niet altijd volgens de bedoeling van de wetgevers. Het leidt regelmatig tot een lage belastingdruk, tot het dubbel in aftrek brengen van kosten, of tot het in aftrek brengen van bepaalde betalingen zonder dat die betaling bij de ontvanger tot heffing daarover leidt. De Europese Commissie heeft nu een aantal maatregelen bedacht dat dit moet voorkomen. De voorstellen daartoe zijn in januari van dit jaar gepubliceerd en tot verbazing van velen inmiddels definitief geworden. Waarom die verbazing? Simpelweg omdat richtlijnen met eenparigheid van alle lidstaten moeten worden aangenomen en dat pleegt in fiscale zaken doorgaans vrijwel onmogelijk te zijn. Maar kennelijk is de politieke en maatschappelijke druk om ontwijking van belasting tegen te gaan zo groot dat het binnen een halfjaar is gelukt om tot overeenstemming te komen. Daarbij zij wel aangetekend dat het eindresultaat minder ver gaat dan het oorspronkelijke voorstel: er is dus wat water bij de wijn gedaan. Dat geldt met name voor de zogenaamde switch-over-clausule die geheel is geschrapt: kort gezegd kwam die erop neer dat wanneer winsten van buitenlandse dochtervennootschappen aldaar laag werden belast, dat voordeel bij de moedervennootschap niet is vrijgesteld, maar alleen een verrekening van de buitenlandse belasting mocht worden verleend. Nederland was met dit voorstel ook niet blij: het zou een stevige inperking betekenen van de deelnemingsvrijstelling. Die deelnemingsvrijstelling is juist een van de speerpunten van het Nederlandse vestigingsklimaat. Het zal dus duidelijk zijn dat wij tegen dit voorstel waren. Overigens

was dat nog niet zo'n eenvoudig proces, omdat Nederland de afgelopen zes maanden juist voorzitter van de EU was en dit soort 'oppositie' dan niet erg passend is. Vermoedelijk heeft Nederland het 'vuile werk' laten opknappen door enkele andere tegenstanders.

Er is overigens nog een vergelijkbare regeling in ATAD opgenomen: 'controlled foreign companies'. Deze werkt enigszins vergelijkbaar als de switch-over clausule, maar kent veel zwaardere voorwaarden. Die zijn zodanig dat Nederland daar feitelijk geen last van zal hebben. Dat geldt bijvoorbeeld ook voor de exitheffing: zodra ondernemingsactiviteiten worden verplaatst naar het buitenland moet over de meerwaarden van de verplaatste activa worden afgerekend met de fiscus. Nederland kent een dergelijke maatregel al.

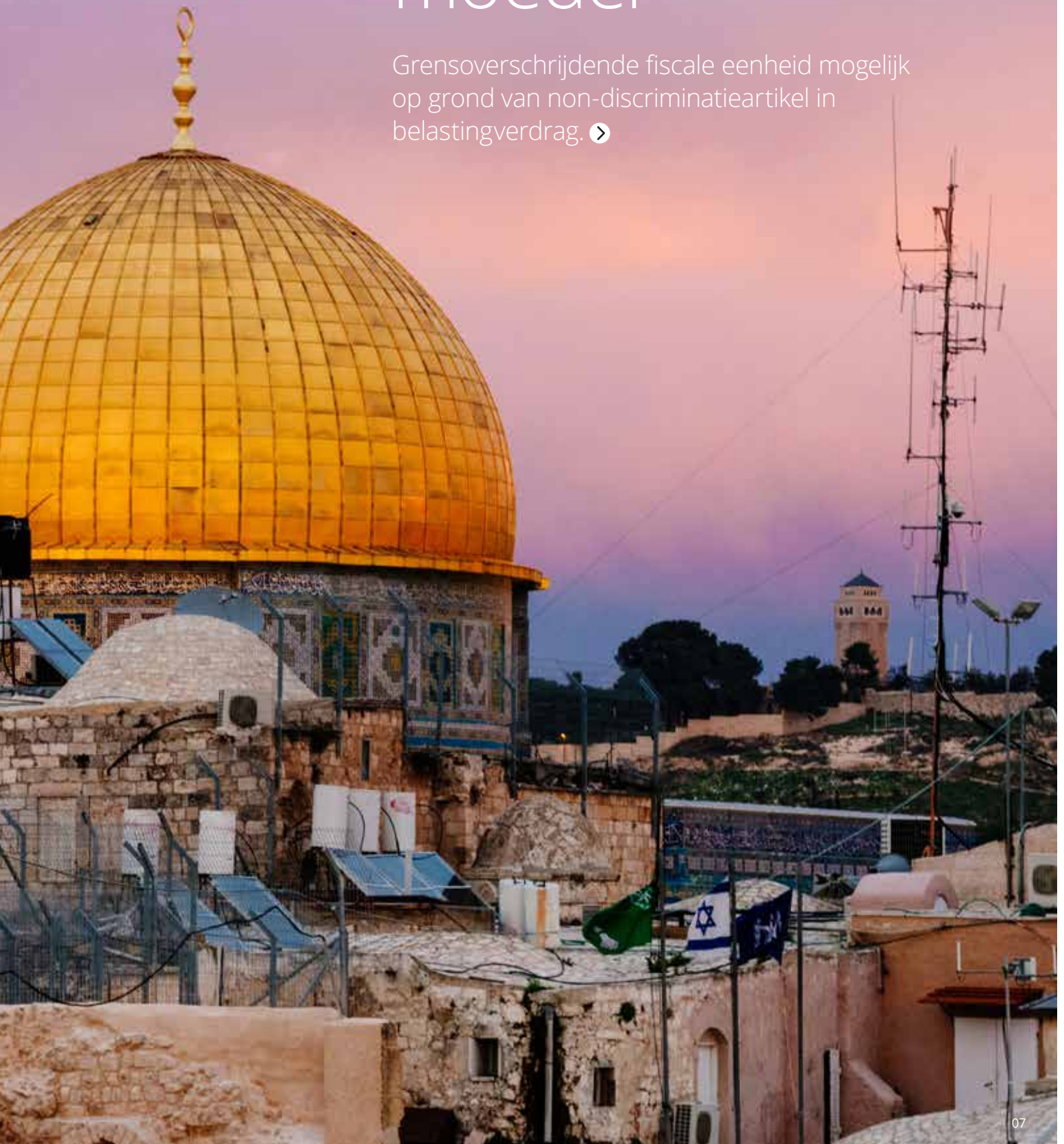
Tot slot noem ik de 'earning stripping'-regel: dat zal vermoedelijk de belangrijkste bepaling blijken te zijn. De regel komt erop neer dat er niet meer dan 30% van de EBITDA - de winst voor aftrek van interest, afschrijvingen en belastingen – aan rente in aftrek kan worden gebracht. Daarbij is rente het saldo van betaalde en ontvangen rente. Er geldt overigens wel een minimumaftrek van € 3 mln. Door deze maatregel kan er vermoedelijk aardig opgeruimd worden in de renteaftrekbepalingen in de vennootschapsbelasting. Dat zou een ware verademing zijn: eindelijk een eenvoudig belastingstelsel?

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



# Fiscale eenheid met een Israëlische moeder

Grensoverschrijdende fiscale eenheid mogelijk op grond van non-discriminatieartikel in belastingverdrag. ▶



In 2014 oordeelde het Hof van Justitie dat de Nederlandse fiscale-eenheidsregels in strijd zijn met de vrijheid van vestiging. Een in Nederland gevestigde moedermaatschappij kan een fiscale eenheid vormen met twee in Nederland gevestigde dochtervennootschappen. Wanneer de moedermaatschappij echter in een andere EU-lidstaat gevestigd is, is een fiscale eenheid niet mogelijk. Volgens het Hof van Justitie moet Nederland ook een fiscale eenheid toestaan tussen de Nederlandse dochtervennootschappen van een binnen de EU gevestigde moedermaatschappij, overigens zonder voeging van deze moedermaatschappij in de fiscale eenheid. Nederland heeft zijn wetgeving daarop inmiddels aangepast, hoewel de formele afronding nog moet plaatsvinden.

### Israëlische moeder

Het arrest van het Hof van Justitie leidde tot de vraag of de beslissing moet worden uitgebreid tot derdelandsituaties, dus buiten de EU. Die vraag is aan de rechter voorgelegd. In deze zaak betrof het een in Israël gevestigde moedervennootschap die alle aandelen bezat in twee eveneens in Israël gevestigde dochtervennootschappen. De dochtervennootschappen hadden belangen in drie in Nederland gevestigde vennootschappen. Twee van die Nederlandse vennootschappen bezaten samen alle aandelen in een vierde Nederlandse vennootschap. De belastingplichtige deed een verzoek tot toepassing van het fiscale-eenheidsregime op de in Nederland gevestigde vennootschappen.

### Non-discriminatie

Rechtbank Gelderland oordeelde dat het verzoek een fiscale eenheid te vormen terecht is geweigerd. In tegenstelling tot de zaken die door het Hof van Justitie zijn beslecht, kon het EU-recht belastingplichtige niet baten, omdat Israël een derde land is.

In hoger beroep komt Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden evenwel tot een andere conclusie, zij het niet op grond van het EU-recht. In het belastingverdrag tussen Israël en Nederland is bepaald dat een in Nederland gevestigde vennootschap als gevolg van het hebben van een buitenlandse moedermaatschappij niet minder gunstig mag worden behandeld dan wanneer deze een binnenlandse moedermaatschappij zou hebben. Volgens het Hof is sprake van een minder gunstige behandeling. Wanneer de gemeenschappelijke moedermaatschappij in Nederland zou zijn gevestigd, was immers een fiscale eenheid mogelijk geweest tussen de moedermaatschappij en de twee dochtervennootschappen. Hof Arnhem-Leeuwarden kent daarmee een ruime werking toe aan het non-discriminatieartikel in het belastingverdrag. De fiscale eenheid tussen de Nederlandse dochtervennootschappen van de Israëlische moedermaatschappij moet daarom worden toegestaan. Inmiddels is bekend dat de staatssecretaris cassatieberoep heeft ingesteld bij de Hoge Raad.

### Wetsvoorstel Aanpassing fiscale eenheid

Momenteel is een wetsvoorstel in behandeling bij de Tweede Kamer op grond waarvan de mogelijkheid van een zuster-fiscale eenheid tussen twee Nederlandse dochtermaatschappijen van een in een andere EU/EER-lidstaat gevestigde moedermaatschappij in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zal worden vastgelegd. Dit wetsvoorstel, dat elders in dit nummer uitgebreid aan de orde komt, kent echter niet de mogelijkheid van een dergelijke fiscale eenheid met een buiten de EU/EER gevestigde moedermaatschappij. Als de Hoge Raad de hofuitspraak volgt, betekent dit dat dergelijke fiscale eenheden ook moeten worden toegestaan, mits Nederland een belastingverdrag heeft afgesloten waarin een vergelijkbaar non-discriminatieartikel staat. Het bekendste en belangrijkste voorbeeld hiervan is (het verdrag met) de Verenigde Staten. Mogelijk moet in dat geval ook de zogenaamde moederkleindochter fiscale eenheid, waarbij de tussenmaatschappij in een dergelijke verdragsstaat is gevestigd, door de fiscus worden toegestaan. Het is nu dus wachten op het oordeel van de Hoge Raad.

### Mr. M.H.C. Ruijschop

088 288 1795

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



# Vaste inrichting betaalt royalty's aan het hoofdhuis

Nederland mag niet heffen over aan Spaanse vaste inrichting toe te rekenen royalty's, aldus de Hoge Raad. Spanje is heffingsbevoegd.

**A**ls een Nederlandse ondernemer, natuurlijk persoon of rechtspersoon, activiteiten van een zekere omvang in het buitenland ontplooit, kan dit leiden tot een vaste inrichting (v.i.). De Nederlandse ondernemer wordt dan in het land van de v.i. in de winstbelasting betrokken voor de aldaar behaalde winst als ware het een lokale ondernemer. De Nederlandse ondernemer wordt dan in fiscale termen als hoofdhuis aangemerkt. Omdat Nederland de ondernemer belast over zijn wereldwinst, ontstaat in principe dubbele belasting. Dit wordt op grond van een belastingverdrag voorkomen doordat Nederland de winst uit de v.i. vrijstelt. Het land van de v.i. mag dus heffen over de winst van de v.i. Aangezien de v.i. juridisch niets is, wordt die winst wel belast bij de Nederlandse ondernemer: die is dus in het land van de v.i. belastingplichtig voor de met de v.i. behaalde winst. De vrijstelling die Nederland verleent leidt ertoe dat de winst die toerekenbaar is aan de v.i. hier te lande dus geheel buiten de heffing blijft.

## Projectontwikkeling

In een recent arrest is de vraag aan de orde geweest hoe de winst van de v.i. precies berekend moet worden in het geval sprake is van een Nederlandse projectontwikkelaar met Spaanse activiteiten. BV X had voor een bedrag van bijna \$ 63,5 mln. een immaterieel activum gekocht, het zogenaamde format. Dit format was mede beschikbaar gesteld aan de Spaanse v.i. BV X vond dat, in zakelijke verhoudingen, de v.i. haar een royalty moest betalen voor het gebruik van het format. De hoogte van deze royalty was niet in geschil. Wel de principiële vraag of bv X haar v.i. überhaupt een royalty in rekening mocht brengen.

Om deze vraag te kunnen beantwoorden moet het Verdrag Nederland – Spanje worden geïnterpreteerd. Bij een dergelijke interpretatie speelt het commentaar van de OESO bij het zogenaamde modelverdrag, waar bijna alle belastingverdragen op zijn gebaseerd, een hoofdrol. Uitgangspunt is dat transacties tussen het Nederlandse hoofdhuis (bv X) en de v.i. moeten worden beoordeeld als transacties tussen twee onafhankelijke ondernemingen; dit wordt wel aangeduid als de zogenaamde zelfstandigheidsfictie. In dat licht lijkt het dan ook logisch dat bv X haar v.i. een royalty in rekening brengt voor het gebruik van het format. Maar er is een bijzonderheid: het commentaar bij het oorspronkelijke modelverdrag waar het verdrag met Spanje op is gebaseerd bevat een zogenaamd royaltyverbod. De OESO ging er destijds nog vanuit dat deze zelfstandigheidsfictie niet zover ging dat er ook daadwerkelijk royalty's tussen hoofdhuis en v.i. dienden te worden berekend. Nadien is dit standpunt verlaten, maar in 1971 deed het nog opgeld. Het curieuze van dit arrest is dat de Hoge Raad teruggrijpt op dit meer dan 50 jaar oude commentaar en het royaltyverbod toepast. Hoewel het belastingverdrag meer dan vier decennia oud is, had het toch meer voor de hand gelegen om aan te sluiten bij een modernere versie van het OESO-commentaar.

## Statisch of dynamisch

Hoe interessant ook, op dit soort fiscale archeologie van de Hoge Raad zit niemand te wachten. In vaktermen wordt in dit verband onderscheid gemaakt tussen de statische en de dynamische interpretatie van verdragen. In laatstgenoemde opvatting wordt betekenis toegekend aan nieuwe inzichten van de OESO bij de interpretatie van verdragen, ook als die dus later zijn gesloten. Bij de statische variant is alleen het OESO-commentaar relevant zoals dat luidt als een concreet verdrag wordt gesloten. Het is jammer dat de Hoge Raad hier zonder enige verdere toelichting kiest voor de statische variant. Opmerkelijk is het ook, omdat Nederland beleidsmatig de dynamische variant toepast en de Hoge Raad die benadering normaliter ook toepast. Het is dan ook enigszins verwonderlijk dat de Hoge Raad dat nu niet doet.

En hoe liep dit nu af voor bv X? Zij mocht een evenredig deel van de kostprijs van het format toerekenen aan de v.i. en het daar afschrijven. Voor dat bedrag moet Nederland dus een vrijstelling ter voorkoning van dubbele belasting geven en mag Spanje daarover dus heffen. De vaststelling van het precieze bedrag wordt opgedragen aan een verwijzingshof.

## Mr. F. Bracht

088 288 0339

fbracht@deloitte.nl

# Internetconsultatie over innovatiebox

De regeling van de innovatiebox moet onder internationale druk worden aangepast. Alvorens Nederland daartoe over gaat is een internetconsultatie gestart waarin de voorstellen voor aanpassingen zijn opgenomen. In deze bijdrage gaan wij daar op in.

De innovatiebox is een regeling in de vennootschapsbelasting die resulteert in een verlaging van de belastingdruk op specifieke innovaties, te weten een verlaging van het tarief van 25% naar 5%. Deze regeling wordt aangepast vanwege in OESO-verband gemaakte afspraken over vergelijkbare regelingen in de ons omringende landen. Dit betreft actiepunt 5 van het BEPS-project ('Base Erosion and Profit Shifting'). Onlangs heeft het Ministerie van Financiën een conceptwetsvoorstel voor aanpassing van de innovatiebox gepubliceerd in de vorm van een internetconsultatie. Dit ontwerp van het voorstel wijzigt de innovatiebox zodanig dat de regeling per 1 januari 2017 zou moeten voldoen aan de in OESO-verband gemaakte afspraken. Met de consultatie wordt beoogd een reactie te krijgen op:

1. de bruikbaarheid van de systematiek zoals neergelegd in het ontwerp van het wetsvoorstel; en
2. de signalering van mogelijke aanvullingen op en/of onjuistheden in het ontwerp van het wetsvoorstel.

## Toegangstickets tot innovatiebox

Voor een kleine belastingplichtige (zie hierna) wordt het toegangsticket voor de innovatiebox een S&O-verklaring. Voor een grotere belastingplichtige (zie eveneens hierna) is ook een S&O-verklaring vereist, aangevuld met (minimaal) één van de volgende rechten:

1. octrooi;
2. kwekersrecht;
3. programmatuur (conform de S&O-definitie);
4. vergunningen voor het in de handel brengen van een geneesmiddel; of
5. exclusieve licentie op één van bovengenoemde activa.

Een belastingplichtige kwalificeert als kleine belastingplichtige indien:

1. de omzet uit kwalificerende immateriële activa over een periode van vijf jaren minder bedraagt dan € 37,5 mln. in totaal; en
2. de omzet van de groep waar de belastingplichtige deel van uitmaakt over een periode van vijf jaren minder bedraagt dan € 250 mln.

Indien een belastingplichtige niet als kleine belastingplichtige kwalificeert, is hij een grote belastingplichtige. Ten opzichte van de huidige regeling leidt deze wijziging tot een verruiming van de voor de facilititeit kwalificerende activa. De regeling leidt echter ook tot een verzwaring van de eisen die worden gesteld aan het immaterieel activum voor grote belastingplichtigen. Zij kunnen momenteel bijvoorbeeld reeds op basis van alleen een S&O-verklaring gebruikmaken van de innovatiebox, terwijl dat op basis van de voorgestelde wetgeving niet meer genoeg is. Ook voor kleinere belastingplichtigen kan deze wijziging een verzwaring vormen, te weten in gevallen waarin een kleine belastingplichtige op basis van de huidige regeling de innovatiebox kan toepassen op een immaterieel activum waarvoor een octrooi is verkregen zonder dat daarvoor een S&O-verklaring is ontvangen. Op grond van het voorstel is toepassing van de innovatiebox dan niet meer mogelijk, aangezien men altijd een S&O-verklaring nodig heeft.

### Voorwaarden innovatiebox

De huidige regeling kent een aantal voorwaarden. Zo dienen bijvoorbeeld de immateriële activa door de belastingplichtige zelf te zijn voortgebracht en dient de belastingplichtige hiervan eigenaar te zijn. Op basis van de voorgestelde regeling worden deze eisen aangevuld met de zogeheten nexusbenadering. Deze benadering betekent dat ingeval van uitbesteding van de S&O-werkzaamheden aan verbonden lichamen een gedeelte van de opbrengsten van dat immaterieel activum niet voor toepassing van de innovatiebox in aanmerking komt. Dit wordt bepaald op basis van een formule. Door toepassing van de formule worden de kwalificerende uitgaven met 30% verhoogd. De introductie van de nexusbenadering ten opzichte van de huidige regeling betekent dat de toepassing van de innovatiebox wordt beperkt in geval van uitbesteding van S&O binnen de groep. In het huidige regime wordt de toepassing van de innovatiebox niet beperkt als bepaalde S&O-werkzaamheden binnen de groep worden uitgevoerd ('contract research'). Uiteraard worden deze kosten wel als voortbrengingskosten aangemerkt voor het immaterieel activum, maar na het inlopen hiervan kan de innovatiebox onbeperkt worden toegepast.

### Overgangsrecht

De wetwijziging treedt in werking per 1 januari 2017 of, indien sprake is van een gebroken boekjaar, het boekjaar dat begint na 1 januari 2017. Er geldt overgangsrecht voor immateriële activa die vóór 1 juli 2016 zijn voortgebracht en die conform de huidige wetgeving kwalificeren. Indien immateriële activa vóór deze datum zijn voortgebracht, kunnen belastingplichtigen het huidige innovatieboxregime blijven toepassen tot uiterlijk het boekjaar dat start op of na 1 juli 2021 (derhalve tot uiterlijk 31 december 2021 voor belastingplichtigen die een fiscaal boekjaar hebben gelijk aan het kalenderjaar). Indien een immaterieel activum is voortgebracht na 1 juli 2016 en deze voldoet aan de huidige regeling, kan tot 1 januari 2017 de innovatiebox worden toegepast. Na 1 januari 2017 niet meer.

Het lijkt erop dat belastingplichtigen die telkens nieuwe immateriële activa voortbrengen in de praktijk in het kader van het overgangsrecht rekening mogen houden met een 'lineaire uitgroei' als deze nieuwe immateriële activa niet voor toepassing van de innovatiebox kwalificeren. Voor immateriële activa waarvoor een octrooi of kwekersrecht is verleend en die zijn voortgebracht vóór 1 januari 2017, geldt dat zij in aanmerking komen voor de innovatiebox vanaf 1 januari 2017, ook als zij niet voldoen aan de nieuwe wettelijke bepaling. Het overgangsrecht voor dit specifieke type immateriële activa is niet beperkt in de tijd.

### Conclusie

De belangrijkste wijzigingen zijn samengevat in onderstaand schema.

	Huidige regeling	Voorgestelde regeling
<b>Toegang innovatiebox</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>S&amp;O-verklaring</li> <li>Octrooi</li> <li>Kwekersrecht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>S&amp;O-verklaring en indien grote belastingplichtige:               <ul style="list-style-type: none"> <li>(exclusieve licentie op) octrooi of kwekersrecht</li> <li>vergunning geneesmiddelen</li> <li>programmatuur</li> </ul> </li> </ul>
<b>Eigendom IP</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zelf ontwikkeld IP</li> <li>IP 'voor rekening en risico ontwikkeld'</li> </ul>	Alleen door belastingplichtige zelf ontwikkeld IP
<b>Methodiek winsttoerekening</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Afpelmethode</li> <li>Cost plus-methode</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Afpelmethode</li> <li>Cost plus-methode, met aanvullend de nexusbenadering</li> </ul>
<b>Contract R&amp;D binnen groep</b>	IP uit contract R&D kan (volledig) kwalificeren	IP uit contract R&D kwalificeert beperkt

#### J.A.T.H. van Moorsel LL.M.

088 288 3936  
jvanmoorsel@deloitte.nl

#### T. Keulemans MSc.

088 288 3859  
tkeulemans@deloitte.nl

# Internetconsultatie over renteaftrekbeperkingen

Recent heeft het Ministerie van Financiën een internetconsultatie gepubliceerd in verband met de wijziging van enkele renteaftrekbeperkingen in de vennootschapsbelasting. Deze wijziging moet onderdeel gaan uitmaken van het Belastingplan 2017 en in werking treden op 1 januari 2017. Hierna wordt op de voorstellen ingegaan.

De wijziging ziet op bepalingen die met name uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door renteaftrek als gevolg van overnamefinanciering tegengaan. Kort gezegd wordt hiermee bedoeld op de situatie dat ten behoeve van de aankoop van een vennootschap een overnameholding wordt opgericht die zwaar wordt gefinancierd met vreemd vermogen. Deze overnameholding wordt vervolgens opgenomen in een fiscale eenheid vennootschapsbelasting met de gekochte vennootschap. De rente op de overnamefinanciering kan binnen de fiscale eenheid worden verrekend met

de operationele winsten van de gekochte vennootschap. Met name hedge funds maken gebruik van deze structuur. Dat winstgevende concerns daardoor niet of nauwelijks nog vennootschapsbelasting betalen werd door de regering als ongewenst beschouwd. De wet beperkt daarom in dit soort gevallen de aftrek van bovenmatige rente. In de praktijk blijkt echter dat de regeling niet in alle gevallen rente in aftrek beperkt, waar dat volgens de regering wel gewenst is. ➤



Daarnaast bestaat al langer een bepaling die beoogt rente op schulden aan verbonden partijen in aftrek te beperken, wanneer deze schulden verband houden met bepaalde transacties zoals het schuldig blijven van dividend of het schuldig blijven van een kapitaalstorting. Dit is overigens alleen het geval als de rente bij de ontvangende partij niet of laag belast is, dan wel aan de transacties geen zakelijke betekenis toekomt en de rente bij de ontvanger niet (of slechts in beperkte mate) wordt belast. De voorgestelde wetswijziging zorgt er voor dat in meer gevallen sprake is van een beperking van aftrek van rente op overnamefinanciering binnen een fiscale eenheid en rente die is verschuldigd aan verbonden lichamen, door met name de volgende concrete aanpassingen:

1. bestrijding 'debt push down'-constructies;
2. bestrijding constructies verlenging termijn voor het afbouwen van de financiering;
3. invoering begrip samenwerkende groep.

#### **Debt push down-constructies**

Overnamerente die is verschuldigd door de overnameholding en bepaalde grenzen overschrijdt mag niet in mindering worden gebracht op winst die is gerealiseerd door de overgenomen vennootschap. Deze regel is te omzeilen door de overgenomen vennootschap de overnameschuld te laten dragen. Dit wordt in de praktijk vormgegeven door financiering aan te trekken in de overgenomen vennootschap die vervolgens een dividenduitkering doet aan de overnameholding. De overnameholding lost daarmee de door haar aangetrokken overnamefinanciering af. De overnameschuld verschuift daardoor feitelijk van de overnameholding naar de overgenomen vennootschap(pen), waardoor de renteaftrekbepaling niet werkt.

Door de voorgestelde wijziging kwalificeert de door de overgenomen vennootschap aangetrokken financiering ook als overnameschuld, waardoor de rente alsnog in aftrek kan worden beperkt.

#### **De termijn van het afbouwen van de financiering**

Het deel van de overnameschulden waarvan de rente wel aftrekbaar is, wordt in zeven jaren jaarlijks afgebouwd van ten hoogste 60% van de verkrijgingsprijs naar ten hoogste 25% van de verkrijgingsprijs. Via een voorgestelde aanpassing wordt voorkomen dat de overgenomen vennootschap steeds onder een nieuwe holding wordt gehangen, waarbij telkens een nieuwe periode van zeven jaar aanvangt. Wijzigt de uiteindelijke belanghebbende bij de overgenomen vennootschap niet, dan vangt voortaan ook geen nieuwe termijn aan in het geval de schuld wordt 'verplaatst'.

#### **Samenwerkende groep**

De aftrekbepalingen gelden alleen tussen verbonden ondernemingen; kort gezegd moet er dan sprake zijn van belangen tussen de vennootschappen van ten minste een derde. Voorgesteld wordt om de definitie van verbonden lichaam uit te breiden door hier voortaan ook onder te verstaan een samenwerkende groep aandeelhouders die samen een belang van meer dan een derde gedeelte heeft in de belastingplichtige. De uitbreiding is voorgesteld omdat volgens de regering in de praktijk overnames zodanig worden vormgegeven dat weliswaar formeel geen maar in materiële zin wel degelijk verbondenheid bestaat. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als vier aandeelhouders gezamenlijk en voor gelijke delen een overname doen en optreden als een samenwerkende groep. Formeel gezien is geen van de aandeelhouders verbonden met de overgenomen vennootschap, omdat ze ieder een belang houden van minder dan een derde.

Door de voorgestelde wetswijziging kan toch sprake zijn van verbondenheid als de aandeelhouders kwalificeren als een samenwerkende groep. Of sprake is van een samenwerkende groep is afhankelijk van de feiten en omstandigheden.

Een centraal ingestelde regie zal een aanwijzing zijn voor de aanwezigheid van een samenwerkende groep. Een andere aanwijzing voor een samenwerkende groep kan de aanwezigheid van een 'drag along'-clausule zijn. Hiermee kan een investeerder zijn mede-investeerdere dwingen om mee te verkopen.

#### **Slot**

De voorgestelde wijzigingen zijn opgenomen in een internetconsultatie. Het is dus nog niet duidelijk hoe ze uiteindelijk exact vorm zullen krijgen. Tot en met 18 juli kon de praktijk reageren op de internetconsultatie. Het voornemen is dat de voorgestelde wijzigingen mee worden genomen in het Belastingplan 2017 en gaan gelden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2017. Wij komen hier in het volgende nummer van Taxtueel stellig op terug.

#### **B.M.J. Hamelink Msc**

088 288 3409

BHamelink@deloitte.nl

# Aansprakelijkheid voor vennootschapsbelasting

In de Invorderingswet is een bepaling opgenomen die de Ontvanger van de belastingdienst de mogelijkheid geeft om degene die aandelen in een vennootschap verkoopt aansprakelijk te stellen voor belastingschulden. Het was niet duidelijk of dat alleen geldt voor natuurlijke personen of ook voor verkopende rechtspersonen. De Hoge Raad heeft in ruime zin geoordeeld.

Het doel van de bepaling is te voorkomen dat vennootschappen waarop nog bepaalde fiscale claims rusten vanwege stille en/of fiscale reserves worden leeggehaald en vervolgens worden verkocht aan katvangers, met als gevolg dat de Belastingdienst uiteindelijk geen verhaal heeft ter zake van de fiscale claim(s). Op grond van de bepaling kan de verkoper van de aandelen in een vennootschap alleen aansprakelijk worden gesteld als de bezittingen van de vennootschap op het moment van verkoop voor 30% of meer bestaan uit beleggingen of liquide middelen. Aansprakelijkheid bestaat indien het vermogen van de vennootschap is verminderd anders dan ten gevolge van de normale bedrijfsvoering van de vennootschap in de vijf jaren voorafgaande aan het jaar van vervreemding, in het jaar van de vervreemding zelf, dan wel in de drie jaren daarna. De aansprakelijkheid ziet op de vennootschapsbelasting die de vennootschap in het betreffende jaar en de drie opvolgende jaren is verschuldigd in verband met op het tijdstip van vervreemding aanwezige stille en fiscale reserves.

## Casus

Belanghebbende, een bv, is door de Ontvanger aansprakelijk gesteld voor de vennootschapsbelastingsschuld van de door haar verkochte dochtervennootschap. In maart 2007 verkocht de dochtervennootschap een verhuurde kantoorvilla en realiseerde daarbij een boekwinst. De verkoopopbrengst is vervolgens in rekening-courant door

belanghebbende opgenomen. In juli 2007 zijn de aandelen verkocht en geleverd aan een derde. De koopsom is voor een groot deel gefinancierd door overname van de rekening-courantschuld. De dochtervennootschap koopt vervolgens een aantal onroerende zaken voor veel te hoge prijzen van een aan de koper van de aandelen gelieerde vennootschap. De onroerende zaken zijn bovendien bezwaard met hypothecaire inschrijvingen en er zijn beslagen gelegd. De verkochte dochtervennootschap faillieert vervolgens.

## Geschilpunten

In geschil is of belanghebbende terecht door de Ontvanger aansprakelijk is gesteld voor de vennootschapsbelastingsschuld van de dochtervennootschap vervallen: over het jaar 2007. Belanghebbende stelde zich op het standpunt dat de betreffende bepaling niet ziet op verkopende rechtspersonen en is daarnaast van mening dat het niet aan haar te wijten is dat de vennootschapsbelastingsschuld onbetaald bleef (zogenaamde disculpatie). De Hoge Raad heeft in 2015 in een andere zaak geoordeeld dat deze aansprakelijkheidsbepaling niet alleen ziet op verkopende natuurlijke personen, maar dat ook lichamen aansprakelijk kunnen worden gesteld. In onderhavig arrest bevestigt de Hoge Raad dit. Verder oordeelt de Hoge Raad in het kader van de mogelijke disculpatie dat het Gerechtshof had moeten ingaan op de gemotiveerde stelling van de Ontvanger dat de vermogensvermindering na de aandelenoverdracht het gevolg

was van handelen dat op zijn minst bij belanghebbende bekend was ten tijde van de verkoop van de aandelen. Het Gerechtshof had daarnaast geoordeeld dat het enkele feit dat door de dochtervennootschap onroerende zaken zijn aangekocht terwijl hierop hypotheekrechten waren gevestigd, onvoldoende is voor de conclusie dat sprake is van buiten de normale bedrijfsuitoefening liggende handelingen waardoor het vermogen van de vennootschap is verminderd. De Hoge Raad oordeelt dat deze conclusie van het Gerechtshof onbegrijpelijk is. De Hoge Raad vernietigt de uitspraak van het Gerechtshof en verwijst de zaak vervolgens ter behandeling door naar een ander Gerechtshof. De Hoge Raad merkt daarbij nog op dat de bewijslast voor disculpatie in volle omvang ligt bij degene die aansprakelijk is gesteld.

## Wetswijziging

Omdat de wetgever de uitkomst van de lopende procedures niet wilde afwachten is indertijd de wetstekst aangepast. In de wet is nu expliciet opgenomen dat ook verkopende rechtspersonen onder de bepaling vallen. Daarnaast is de disculpatieregeling aangescherpt. Slechts voor enkele specifiek benoemde stille en/of fiscale reserves kan de vervreemder zich onder bepaalde voorwaarden nog via tegenbewijs disculperen.

## Mr. M.C. Brocatus

088 288 4274

MBrocatus@deloitte.nl

# Voortgang wetsvoorstel Aanpassing fiscale eenheid

Het regime van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting wordt aangepast naar aanleiding van rechtspraak van het Hof van Justitie. In bepaalde gevallen kan ook een grensoverschrijdende fiscale eenheid worden aangeaan.

Het bij de Tweede Kamer aanhangige wetsvoorstel 'Aanpassing fiscale eenheid' voorziet in een majeure wijziging van de Nederlandse fiscale eenheid. De achtergrond hiervan is de ontwikkeling in de Europese rechtspraak over de toelaatbaarheid van een grensoverschrijdende fiscale eenheid. De staatssecretaris van Financiën heeft inzake dit wetsvoorstel een nota naar aanleiding van het nader verslag en een tweede nota van wijziging naar de Tweede Kamer gezonden. De kamerbehandeling wordt na het zomerreces voortgezet. Over de kans dat dit wetsvoorstel, al dan niet in gewijzigde vorm, uiteindelijk doorgang vindt kan praktisch geen twijfel bestaan. De verplichting om de wetgeving te wijzigen volgt rechtstreeks uit de genoemde rechtspraak van het Hof van Justitie. Die kans is dus 99,9%. Eigenlijk kan het nu al, omdat rechtspraak van het Hof van Justitie uiteraard moet worden toegepast. In een uitvoeringsbesluit heeft de bewindsman dat ook al goedgekeurd.

## Nieuwe combinaties

In de kern levert het wetsvoorstel twee nieuwe varianten van een fiscale eenheid op. De eerste is een fiscale eenheid tussen een Nederlandse moedermaatschappij en een Nederlandse kleindochter, waarvan de aandelen door de moedermaatschappij worden gehouden via een in een andere EU/EER-lidstaat gevestigde 'tussenmij'. Dit wordt ook wel de moeder-kleindochtervariant genoemd. Verder is het mogelijk om een fiscale eenheid aan te gaan tussen Nederlandse dochtermaatschappijen waarvan de aandelen worden gehouden door een in een andere EU/EER-lidstaat gevestigde 'topmaatschappij'. Deze variant wordt ook wel de zuster-fiscale eenheid genoemd. Overigens worden de resultaten en de vermogens van de in een dergelijke fiscale eenheid opgenomen dochtermaatschappijen nooit toegerekend aan de tussenmaatschappij of topmaatschappij; deze resultaten blijven dus buiten beschouwing bij de vaststelling van de winst van de fiscale eenheid. De buitenlandse maatschappijen dienen slechts als een soort verbindende schakel om een fiscale eenheid mogelijk te maken.

## Bezitseis

Een andere wijziging die met dit voorstel wordt doorgevoerd is de aanscherping van de bezitseis voor vorming van een fiscale eenheid, zowel in binnenlandse als in grensoverschrijdende situaties. Een gevolg hiervan is dat het in de nieuwe regeling niet meer mogelijk is de aandelen in een dochtermaatschappij te certificeren door het tussenschuiven van een 'Stichting Administratiekantoor' tussen de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij. Dit werd in de praktijk nog wel eens gedaan om de zeggenschap over de onderneming in de dochtermaatschappij door middel van een onafhankelijk stichtingsbestuur te waarborgen. Certificering zonder verbreking van de fiscale eenheid was mogelijk op grond van het zogenaamde STAK-arrest. De staatssecretaris wil dit arrest echter 'repareren', omdat het niet zou passen bij de concerngedachte. Vermoedelijk is de echte achtergrond dat hij bang is voor uitvoeringsproblemen en tax planning als blijkt dat certificering via een buitenlandse rechtspersoon ook dient te worden toegestaan. Ondanks verwoede pogingen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs om hem op andere



gedachten te brengen door een werkbaar alternatief aan te bieden, houdt de staatssecretaris vast aan de verscherping van de bezitsei. Dat betekent dat in bestaande gevallen de certificering moet worden opgeheven, waarvoor overigens wel een ruime termijn wordt geboden. De ‘decertificering’ moet vóór 16 oktober 2017 een feit zijn.

### Moederzusje

Voor de zuster-fiscale eenheid zal naar verwachting relatief veel gebruikt worden. Een belangrijk punt hierbij is dat de buitenlandse topmaatschappij niet als moedermaatschappij kan functioneren. Het wetsvoorstel verplicht daarom tot aanwijzing van één van de Nederlandse dochtermaatschappijen als moedermaatschappij. Volgens de voorgestelde regeling moet dit ‘moederzusje’ op dat tijdstip de fiscale boeken sluiten. In een traditionele fiscale eenheid hoeft bij aanvang van de fiscale eenheid de moedermaatschappij de boeken niet te sluiten. De achtergrond van deze scherpere eis in grensoverschrijdende situaties is in de nota naar aanleiding van het nader verslag duidelijk geworden: de staatssecretaris vreest voor een oneigenlijke verruiming van de verliesverrekeningsmogelijkheden. De verplichting om de boeken te sluiten is niet alleen administratief bewerkelijk, het kan ook fiscale nadelen met zich brengen.

### Kwijtschelding

Een deel van de wijzigingsvoorstellen heeft voorkoming van dubbele verliesverrekening als achtergrond. Dat is met name in de moeder-kleindochtervariant mogelijk, omdat de (aandelen)relatie die de moedermaatschappij met de tussenmaatschappij heeft zichtbaar blijft. Een eventueel verlies van de in de fiscale eenheid opgenomen dochtermaatschappij zou dus zonder dit wetsvoorstel tweemaal ten laste van de winst van de fiscale eenheid worden gebracht: éénmaal door de resultatenconsolidatie die aan de fiscale eenheid eigen is en éénmaal via de relatie van de moedermaatschappij met de tussenmaatschappij.

### Fiscale eenheid buiten de EU

Dwars door dit wetsvoorstel heen speelt nog een ontwikkeling in de rechtspraak die grote gevolgen kan hebben voor de voorgestelde nieuwe regeling. Het betreft een uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, die elders in dit nummer uitgebreider aan de orde komt. Als de Hoge Raad die uitspraak volgt, zal de nieuwe regeling moeten worden aangepast. In dat geval moet de Nederlandse fiscus in elk geval ook een fiscale eenheid tussen twee of meer dochtermaatschappijen van een buiten de EU/EER gevestigde moedermaatschappij accepteren, als Nederland met het land van vestiging van die moedermaatschappij een belastingverdrag heeft gesloten met een OESO-conforme antidiscriminatiebepaling. In een dergelijke fiscale eenheid voorziet het wetsvoorstel op dit moment niet.

### Toekomst van de fiscale eenheid

Het wetsvoorstel ‘Aanpassing fiscale eenheid’ toont aan dat het handhaven van de Nederlandse fiscale eenheid in de EU niet gemakkelijk is. De Nederlandse regering is nu verplicht een aantal varianten toe te staan, met de daarbij behorende verdere complicering van de regeling. De staatssecretaris had kunnen kiezen voor afschaffing van de fiscale eenheid of voor een uitkleding van de regeling tot enkel een verliesoverdrachtmogelijkheid naar Brits voorbeeld. Dat men alles op alles stelt om voor het Nederlandse bedrijfsleven de fiscale eenheid in de lucht te houden, is alleen maar te prijzen. De toekomst zal leren hoe EU bestendig de Nederlandse fiscale eenheid is.

### Mr. M.H.C. Ruijschop

088 288 1795

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

# Pensioen in eigen beheer: uitfaseren

Het gaat dan toch gebeuren: de mogelijkheid in de toekomst nog pensioen in eigen beheer op te bouwen wordt beëindigd. Er wordt een tweetal afbouwtrajecten voorgesteld.

In een brief aan de Tweede Kamer heeft de Staatssecretaris van financiën een uiteenzetting gegeven hoe hij wil omgaan met het pensioen in eigen beheer. Hij heeft er definitief voor gekozen het pensioen in eigen beheer te beëindigen. Hiermee is een einde gekomen aan een lange periode van onduidelijkheid en verkenningen van diverse potentiële oplossingsrichtingen. Op Prinsjesdag 2016 wordt een wetsvoorstel ingediend waarin de aanpassingen worden opgenomen. Wij gaan hieronder in op de belangrijkste zaken die, voor zover thans bekend, in het wetsvoorstel worden opgenomen.

## Uitfasering van pensioen in eigen beheer

Het uitfaseren van het pensioen in eigen beheer houdt in dat in 2017 allereerst een fiscaal geruisloze herwaardering (afstempeling) wordt toegestaan van de commerciële waarde naar de fiscale waarde van de pensioenverplichting. Dit leidt niet tot fiscale consequenties. Vervolgens hebben de pensioengerechtigde en de bv de geboden om het pensioen tegen deze fiscale waarde af te kopen of om te zetten in een spaarvariant.

## Afkoop

Bij afkoop van het pensioen wordt een gedeelte van de fiscale waarde buiten de loonheffing gehouden (een korting). Deze korting geldt in 2017, 2018 en 2019 en is gestaffeld. In 2017 is de korting 34,5% van de fiscale waarde – In 2018 en 2019 is afkoop ook nog mogelijk, maar dan wordt de korting verlaagd tot respectievelijk 25% en 19,5%. In deze jaren wordt geen revisierente (boete) geheven over de afkoop. Uitgangspunt voor de korting is in beginsel de balanswaarde ultimo 2015, teneinde anticipatie te voorkomen.

Korting op grondslag	
2017	34,5%
2018	25,0%
2019	19,5%

## Overstappen naar spaarvariant

Als afkoop van het pensioen niet mogelijk of niet wenselijk is, wordt als alternatief geboden om over te stappen naar de spaarvariant. Na de afstempeling naar de fiscale waarde wordt tot pensioendatum rente bijgeschreven, waarna gedurende

20 jaar een uitkering wordt genoten. Er kan echter gedurende die periode geen pensioen meer worden opgebouwd in het spaarbedrag. De uitkering wordt met loonheffing belast. In 2018 en 2019 kan alsnog voor afkoop worden gekozen.

## Laatste optie

Indien niet alleen afkoop maar ook afstempeling niet gewenst is, kan de dga ervoor kiezen om alles te laten zoals het nu is. Er vindt echter geen verdere opbouw plaats, maar de aanwezige aanspraken blijven op de huidige wijze bestaan (dus inclusief waarderingsverschillen en indexatieverplichting).

## Aandachtspunten

Zoals in de vorige uitgave van Taxtueel al werd aangegeven, kan de afstempeling of afkoop niet plaatsvinden zonder akkoord van de (ex)partner van de dga. Een (ex) partner kan een afstempeling of afkoop in principe tegenhouden.

Eenmaal omgezet in de spaarvariant is er nog slechts sprake van een (pensioen) kapitaal. Afhankelijk van het geldende huwelijksgoederenregime, kan dit ertoe leiden dat de partner geen rechten meer heeft. De beschermende werking van de wettelijke regeling bij pensioenverevening is eveneens niet langer van toepassing en de dga kan in bepaalde situaties overgaan tot een afkoop van het pensioen zonder dat hiervoor instemming van zijn partner nodig zou zijn. De Staatssecretaris geeft aan te willen bekijken of er voor de spaarvariant een soortgelijke bescherming ten behoeve van de partner dient te worden geïntroduceerd. Over het afgestempelde deel is geen loonbelasting of vennootschapsbelasting verschuldigd. Toch kan een afstempeling (indirect) fiscale gevolgen met zich brengen. De verplichting die de vennootschap heeft ten aanzien van de dga vervalt gedeeltelijk. Dit heeft als gevolg dat de waarde van de aandelen kan stijgen. Bij een verkoop van de aandelen door de dga wordt de waardestijging van de aandelen belast in box 2. Indien de dga een minderheidsaandeelhouder is, kan volgens de Staatssecretaris bij het afkopen van het pensioen sprake zijn van een schenking jegens de overige aandeelhouder(s). De afkoop heeft wellicht geen (fiscale) gevolgen voor de schenkbelasting, omdat de waarde van de aandelen niet per definitie verandert. Deze waardeverandering heeft reeds op het moment van de afstempeling plaatsgevonden. De afstempeling (en eventueel latere afkoop) kan ook een schenking tot gevolg hebben tussen de partner van de dga en de dga. Of en voor welke omvang sprake is van een schenking, is mede afhankelijk van het huwelijksgoederenregime en een eventueel nader overeen te komen compensatie tussen de echtelieden.

### Vervolg

Het is nu wachten op het wetsvoorstel dat met Prinsjesdag bekend wordt gemaakt. De bedoeling van de staatssecretaris is nog steeds om de wijzigingen in te laten gaan per 1 januari 2017. Met de ruime tijd die reeds is besteed aan het onderzoeken van de diverse oplossingsrichtingen en het draagvlak binnen het parlement voor de gekozen oplossing, zou het wetsvoorstel mogelijk eenvoudig tot wet kunnen worden verheven. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat nog een aantal belangrijke punten niet is uitgewerkt, zoals de positie van de partner. Het is daarom nog steeds afwachten of het streven van 1 januari 2017 haalbaar is.

Voor dga's is de periode tot Prinsjesdag een goed moment om hun eigen positie in kaart te (laten) brengen.

### **B. Diederien M.Sc**

088 288 7076

BDiederien@deloitte.nl

# Geruisloze doorschuiffaciliteit en ter beschikking gesteld vermogen

Wanneer ter beschikking gesteld vermogen uiteindelijk de vorm van een fiscale onderneming krijgt, hoeft op dat moment over de meerwaarde in het vermogen niet te worden afgerekend met de fiscus, aldus heeft de Hoge Raad beslist.

## Resultaat uit overige werkzaamheden

Resultaat uit overige werkzaamheden behoort tot het box 1-inkomen en wordt belast tegen een tarief van maximaal 52%. Opvallend is dat de wet alleen een negatieve omschrijving geeft van deze bron van inkomen. Het gaat om werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon opleveren; eigenlijk dus een soort restcategorie. Een kenmerkend verschil tussen resultaatgenieters en ondernemers is de continuïteit van de verrichte werkzaamheden. Een onderneming veronderstelt de aanwezigheid van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die deelneemt aan het economische verkeer. Bij resultaat uit overige werkzaamheden gaat het daarentegen meer om incidentele werkzaamheden.

Het voorgaande neemt niet weg dat beide inkomensbronnen fiscaal in vergaande mate gelijk worden behandeld. Zo gelden diverse ondernemersfaciliteiten ook voor resultaatgenieters en zijn de winstbepalingsregels grotendeels van overeenkomstige toepassing verklaard bij het bepalen van het resultaat uit een werkzaamheid. Dit brengt onder andere mee dat bij beëindiging van de activiteit moet worden afgerekend over de stille reserves die aanwezig zijn in vermogensbestanddelen die ten behoeve van de werkzaamheid werden aangewend. Indien een werkzaamheid in de loop van de tijd uitgroeit tot een volwaardige onderneming is in fiscaal opzicht ook sprake van staking van die werkzaamheid, gevolgd door de start van een nieuwe onderneming. Omdat de wetgever afrekening over eventuele stille reserves in die situatie onwenselijk acht, is echter voorzien in een doorschuiffaciliteit.

Het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan de onderneming van een verbonden persoon (partner of minderjarige kinderen) of aan een vennootschap waarin de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft (een aandelenbelang van minimaal 5%), wordt eveneens als een in box 1 belaste werkzaamheid aangemerkt. De achtergrond hiervan is dat de wetgever wilde voorkomen dat belastingplichtigen gebruik zouden kunnen maken van het verschil in belastingdruk tussen box 1 en box 3 door vanuit privé vermogensbestanddelen te verhuren aan de eigen vennootschap of aan de onderneming van een verbonden persoon. Recentelijk moest de Hoge Raad antwoord geven op de vraag of de doorschuiffaciliteit ook kan worden toegepast indien een ter beschikking gesteld vermogensbestanddeel op enig moment tot het ondernemingsvermogen van een belastingplichtige gaat behoren. Ook dan is immers sprake van een sfeerovergang van resultaat uit overige werkzaamheden naar winst uit onderneming. De feiten waren als volgt.

### Casus

Belanghebbende en haar schoonzus zijn voor de onverdeelde helft eigenaar van een hoeve. De daartoe behorende landbouwgronden en opstallen worden verpacht aan hun beider echtgenoten, die in maatschapsverband een akkerbouwbedrijf exploiteerden. De pachtobbrengst werd in box 1 verantwoord als resultaat uit overige werkzaamheden. Op 30 maart 2010 hebben de broers de maatschap omgezet in een VOF. Vervolgens zijn belanghebbende en haar schoonzus per 1 januari 2011 toegetreden tot deze VOF. Belanghebbende is gerechtigd tot 15% van de jaarwinst. De pachtovereenkomst is blijven doorlopen. In de aangifte inkomstenbelasting 2011 heeft belanghebbende de inkomsten uit de VOF aangegeven als winst uit onderneming. Haar aandeel in de hoeve heeft zij daarbij als buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen aangemerkt. In geschil is of belanghebbende in verband met het niet langer van toepassing zijn van het resultaatsregime moet afrekenen over haar aandeel in de meerwaarde van de hoeve ter grootte van € 280.800. Rechtbank Zeeland-West Brabant heeft geoordeeld dat de doorschuiffaciliteit ook in deze situatie van toepassing is, zodat de inspecteur ten onrechte stakingswinst in aanmerking heeft genomen. In cassatie blijft de uitspraak van de Rechtbank overeind. De Hoge Raad overweegt dat noch uit de wettekst, noch uit de wetsgeschiedenis blijkt dat de wetgever de doorschuiffaciliteit heeft willen beperken tot de situatie waarin het verrichten van arbeid op enig moment

uitgroeit tot een volwaardige organisatie van arbeid en kapitaal. Ook een wijziging in de context van een werkzaamheid, in die zin dat een belastingplichtige op enig moment gerechtigd wordt tot de onderneming waaraan hij vermogen ter beschikking stelt, valt onder de reikwijdte van de doorschuiffaciliteit. Deze ruime uitleg sluit ook aan bij de bedoeling van de wetgever om zo veel mogelijk economische belemmeringen weg te nemen voor het bereiken van ondernemerschap.

### Conclusie

De uitspraak van de Hoge Raad biedt de praktijk de gewenste duidelijkheid over het toepassingsbereik van de doorschuiffaciliteit bij een sfeerovergang van resultaat uit overige werkzaamheden naar winst uit onderneming. Wij zijn het eens met de ruime werking die de Hoge Raad aan die faciliteit toekent. Een andersluidende beslissing zou ertoe hebben geleid dat belanghebbende een groot bedrag aan inkomstenbelasting had moeten betalen, zonder dat sprake is van winstrealisatie. De pachtovereenkomst bleef immers gewoon doorlopen. Ook de belastingdienst komt uiteindelijk niets tekort, omdat de claim op de stille reserves behouden blijft. Belanghebbende moet haar aandeel in de ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen immers op boekwaarde blijven waarderen.

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

088 288 0249

edhageman@deloitte.nl

# Box 3 blijft overeind

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de heffing van box 3 niet in strijd is met het in het EVRM opgenomen recht op bescherming van eigendom. De vraag is niettemin hoe het nu verder gaat met box 3.

In de vorige editie van Taxtueel hebben wij bericht over een zaak waarin de vraag centraal stond of de forfaitaire belastingheffing in box 3 in overeenstemming is met het recht op eigendom. Advocaat-Generaal Niessen concludeerde in die zaak dat box 3 berust op een onhoudbaar forfait. Naar zijn mening leidt deze heffing tot een willekeurige, onvoorspelbare en mogelijk zelfs confiscatoire belastingdruk voor vermogensbezitters. Zoals te verwachten viel, heeft de Hoge Raad de conclusie van de advocaat-generaal echter niet gevolgd.

## Woning in Nederland

In deze procedure gaat het om een belastingplichtige die woonachtig is in Noorwegen en eigenaar is van een tweede woning in Nederland. Deze woning wordt voor de heffing van inkomstenbelasting betrokken in de grondslag van box 3. Dat betekent dat wordt verondersteld dat belanghebbende 4% rendement behaalt op de WOZ-waarde van de woning en dat dit rendement vervolgens tegen 30% belast is. Belanghebbende is van mening

dat de belastingheffing op basis van het forfaitaire rendement in strijd is met het recht op eigendom, omdat hij feitelijk geen inkomsten uit de woning geniet, maar wel inkomstenbelasting moet betalen. Hof Den Haag heeft geoordeeld dat de wetgever met de vormgeving van box 3 binnen zijn ruime beoordelingsmarge is gebleven, zoals dat wordt bedoeld door het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM). Dit Hof oordeelt op de vraag of vermogen wordt ontnomen in strijd met het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM).

## Geen strijdigheid met recht op eigendom

De Hoge Raad verwijst in zijn recente arrest naar een eerder arrest over de houdbaarheid van box 3, dat vorig jaar is gewezen. In die procedure ging het om het belastingjaar 2010, terwijl het nu 2011 betreft; dat maakt geen verschil voor de principiële vraag die moet worden beantwoord. De Hoge Raad herhaalt dan ook de conclusie van dat eerdere arrest. De box-3-heffing komt slechts in strijd

met het recht op eigendom, indien komt vast te staan dat het voor een lange reeks van jaren veronderstelde rendement van 4% voor particuliere beleggers niet meer haalbaar is en belastingplichtigen, mede gelet op het toepasselijke tarief, worden geconfronteerd met een buitensporig zware last. Dat is in dit geval echter niet gebleken. Aan deze rechtsregel voegt de Hoge Raad toe dat wanneer deze onhaalbaarheid blijkt, en de wetgever ervoor kiest uit te blijven gaan van een forfaitair rendement, van hem wordt verlangd dat hij box 3 aanpast om de beoogde benadering van de werkelijkheid te herstellen. ➤



Het arrest bevestigt dat de box-3-heffing als zodanig niet strijdig is met het recht op eigendom. Bovendien blijkt dat de strijdigheid met het recht op eigendom niet op het niveau van één bepaald vermogensbestanddeel (in dit geval de tweede woning) mag worden getoetst.

#### Massaal bezwaar

De discussie over de houdbaarheid van box 3 heeft reeds geleid tot een groot aantal ingediende bezwaarschriften. Om die reden heeft de Staatssecretaris van Financiën vorig jaar besloten om de massaalbezwaarregeling van toepassing te verklaren ten aanzien van bezwaren die betrekking hebben op de vraag of de box-3 heffing over spaartegoeden in strijd is met het recht op eigendom. Dit betekent dat belastingplichtigen die alleen deze vraag aan de orde willen stellen niet langer zelf een bezwaarschrift hoeven in te dienen, maar de uitkomst van de reeds lopende procedures kunnen afwachten. Nu de Hoge Raad in de onderhavige zaak heeft geoordeeld dat de strijdigheid met het recht op eigendom niet op het niveau van één bepaald vermogensbestanddeel mag worden getoetst, lijkt ook de kans op succes ten aanzien van de box-3-heffing over spaartegoeden verkeken.

#### Politieke ontwikkelingen

Zoals wij in de vorige editie van Taxtueel reeds hebben aangegeven, is de discussie over de houdbaarheid van box 3 ook tot de politiek doorgedrongen. Dit heeft ertoe geleid dat per 1 januari 2017 een andere heffingsystematiek in box 3 gaat gelden, waarbij het forfaitaire rendement toeneemt naarmate het box-3-vermogen groter wordt. Dit is opgenomen in de onderstaande tabel

Grondslag	Forfaitair rendement 2015/2016	Forfaitair rendement 2017
€ 0 – € 75.000	4,0%	2,9%
€ 75.000 – € 975.000	4,0%	4,7%
> € 975.000	4,0%	5,5%

Achtergrond van de wetwijziging is dat naarmate het vermogen toeneemt dit voor een groter deel uit beleggingen pleegt te bestaan. En voor beleggingen is het gemiddelde langetermijnrendement hoger dan bij spaargeld. Het gevolg is wel dat het aantal forfaits binnen box 3 toeneemt, waardoor de regeling zowel complexer als kwetsbaarder wordt. Voor de langere termijn doet het kabinet onderzoek naar een heffing over daadwerkelijk behaalde rendementen. Op Prinsjesdag 2016 zal het kabinet de Tweede Kamer hierover nader informeren. Wij houden u op de hoogte.

#### E.P. Hageman LL.M.

088 288 0249  
edhageman@deloitte.nl



# WOB-verzoek en geheimhoudingsplicht

Fiscale geheimhoudingsplicht prevaleert in beginsel boven openbaarheid van bestuur. Een oordeel daarover wordt overigens niet door de fiscale rechter maar door de civiele rechter gegeven.

**H**et verstrekken van informatie door de overheid aan burgers is geregeld in de Wet openbaarheid van bestuur (WOB). Uitgangspunt van deze wet is dat openbaarheid van informatie een zaak van algemeen belang is. Dit brengt mee dat de overheid gehouden is om uit eigen beweging informatie te verschaffen over de voorbereiding, vaststelling en uitvoering van beleid, zodra dat in het belang is van een goede en democratische bestuursuitoefening. De WOB voorziet echter ook in informatieverstrekking op verzoek van burgers over bestuurlijke aangelegenheden. De verzoeker hoeft niet aan te geven welk belang hij heeft bij de gevraagde informatie. Een verzoek dient als regel dan ook te worden ingewilligd, tenzij één van de in de WOB genoemde uitzonderingsgronden geldt. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer de veiligheid van de Staat in het geding zou komen, of als het belang van de informatieverstrekking niet opweegt tegen het belang dat is gemoeid met de opsporing en vervolging van strafbare feiten, dan wel het uitoefenen van controle en toezicht door bestuursorganen. Tegen een weigering om informatie te verschaffen staat bezwaar open en vervolgens beroep..

## Fiscale geheimhoudingsplicht

Voor verstrekking van informatie door de Belastingdienst geldt een eigen regeling die bekend staat als de fiscale geheimhoudingsplicht. Zoals de naam al doet vermoeden, is het uitgangspunt van deze regeling dat informatie die bij de Belastingdienst bekend is over de persoon of zaken van een ander niet openbaar is. Deze informatie mag in

principe alleen worden gedeeld voor zover dat noodzakelijk is voor de heffing of invordering van rijksbelastingen. De achterliggende reden is dat de wetgever niet wil dat derden met een beroep op de WOB inzage zouden kunnen krijgen in de fiscale positie van andere belastingplichtigen. Recentelijk deed zich de vraag voor welke rechtsmiddelen een belanghebbende kan aanwenden wanneer een informatieverzoek met een beroep op de fiscale geheimhoudingsplicht wordt afgewezen. Het ging om een belanghebbende die strafrechtelijk is vervolgd voor het onjuist of onvolledig doen van fiscale aangiften, maar door de strafrechter is vrijgesproken. Ook de fiscale procedures over de vermeende belastingfraude heeft belanghebbende gewonnen. Buiten die procedures om heeft hij met een beroep op de WOB diverse stukken opgevraagd die een rol hebben gespeeld bij de beslissing van de Belastingdienst om de zaak aan te melden voor strafrechtelijke afdoening en de beslissing van het openbaar ministerie tot diens aanhouding en vervolging over te gaan. Voor zover het verzoek betrekking had op stukken uit het fiscale dossier, is het door de staatssecretaris van Financiën afgewezen met een beroep op de fiscale geheimhoudingsplicht.

## Bestuursrechter onbevoegd

Vervolgens krijgt belanghebbende zowel bij Rechtbank Zeeland-West Brabant als bij Hof Den Bosch nul op het rekest. Beide instanties achten zich namelijk onbevoegd om uitspraak te doen. Volgens het Hof gaat de fiscale geheimhoudingsplicht voor op de WOB, zodat geen beroep mogelijk

is bij de algemene bestuursrechter. Ook de belastingrechter kan belanghebbende volgens het Hof niet helpen, omdat de beslissing van de staatssecretaris in de wet niet is aangemerkt als een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking. De Hoge Raad heeft de hofuitspraak bevestigd en geeft aan dat belanghebbende alleen terecht kan bij de civiele rechter.

## Conclusie

Naar onze mening is de uitspraak van de Hoge Raad juridisch gezien juist, maar vanuit het oogpunt van rechtsbescherming zeer onbevredigend. Belanghebbende moet nu immers naar de civiele rechter met een zaak die bij uitstek een fiscaalrechtelijk karakter heeft. Aangezien de fiscale geheimhoudingsplicht zeker niet tot de 'core business' van de civiele rechter behoort, zal die vermoedelijk niet veel meer dan een marginale toets kunnen aanleggen. Wat ons betreft zou het veel logischer zijn geweest wanneer belanghebbende bij de belastingrechter terecht had gekund, of anders in elk geval bij de algemene bestuursrechter. Daarvoor is echter wel een wetswijziging vereist. Hopelijk vormt het arrest van de Hoge Raad voor de wetgever aanleiding om zich nog eens op deze materie te bezinnen.

## E.P. Hageman LL.M.

088 288 0249

edhageman@deloitte.nl

# Commissaris: geen fictieve dienstbetrekking meer

De commissaris is niet langer werkzaam in een fictieve dienstbetrekking. Hierna wordt op de achtergrond van deze wijziging ingegaan.

## Fictieve dienstbetrekking

Commissarissen zijn tot 1 januari 2017 in fictieve dienstbetrekking werkzaam bij de vennootschap waarop zij toezicht houden. Dit betekent dat de vennootschap loonheffing inhoudt op de vergoeding die de commissaris ontvangt. De vennootschap draagt deze loonheffing af aan de fiscus, samen met de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet. De inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet wordt niet ingehouden op de vergoeding die aan de commissaris wordt uitbetaald. Alleen als de commissaris beschikt over een verklaring arbeidsrelatie (VAR) geldt een uitzondering. Dan betaalt de vennootschap de vergoeding aan de commissaris zonder inhouding van loonheffing. In dat geval is er de vennootschap ook geen inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet verschuldigd. Overigens zijn nooit premies werknemersverzekeringen verschuldigd. Daarvoor geldt de fictie namelijk niet.

## Wijziging per 1 januari 2017

Met ingang van 1 januari 2017 vervalt formeel de fictieve dienstbetrekking voor de commissaris. Dit betekent dat de vennootschap vanaf dat moment geen loonheffing meer inhoudt op de vergoeding. Ook zal de vennootschap geen inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet meer aan de belastingdienst afdragen. De commissaris zal de vergoeding wel in zijn aangifte

inkomstenbelasting moeten aangeven. De verschuldigde inkomstenbelasting en de te betalen inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet draagt de commissaris dan af aan de Belastingdienst. De vennootschap informeert de Belastingdienst over de hoogte van de uitbetaalde vergoeding via een zogenaamd IB47-formulier.

## Goedkeuring per 1 mei 2016

Vooruitlopend op de wetwijziging per 1 januari 2017 en in samenhang met het afschaffen van de VAR per 1 mei 2016, keurt de staatssecretaris goed dat met ingang van 1 mei 2016 de uitbetaling van een vergoeding aan een commissaris zonder inhouding van loonheffing plaatsvindt. Als de commissaris en de vennootschap dit willen, kan dus al gestopt worden met de uitbetaling via de loonadministratie. Omdat sprake is van goedkeurend beleid is het stoppen van de verloning niet verplicht. Pas als per 1 januari 2017 de fictieve dienstbetrekking vervalt is verloning niet langer mogelijk, tenzij gekozen wordt voor 'opting in'.

## 'Opting-in'

Het is mogelijk om ook na 1 januari 2017 de vergoeding die de vennootschap betaalt aan de commissaris via de loonadministratie te verwerken. Dit kan alleen als de commissaris en de vennootschap hiervoor gezamenlijk opteren door een verzoek te doen aan de Belastingdienst ('opting in') tot inhouding van loonheffing. Dit verzoek

moet ingediend worden voordat in 2017 de eerste betaling plaatsvindt. Bij 'opting-in' houdt de vennootschap loonheffing in op de vergoeding die de commissaris ontvangt. De vennootschap betaalt aan de Belastingdienst ook de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet en houdt die in op de vergoeding die aan de commissaris wordt uitbetaald.

Uit het buitenland aangeworven commissarissen komen onder omstandigheden in aanmerking voor de 30%-regeling. Een van de voorwaarden voor het toepassen van deze regeling is dat sprake is van onderworpenheid aan de loonbelasting. Door te kiezen voor 'opting-in' kan ook na 1 januari 2017 aan deze voorwaarde voldaan worden. Voor een commissaris die gebruikmaakt van de 30%-regeling lijkt de keuze voor 'opting-in' daarom een logische.

## Tot slot

Voor de heffing van btw is en blijft de commissaris ondernemer. Dit betekent dat de huidige regels over het in rekening brengen van btw (of verlegging in geval van een buitenlandse commissaris) niet wijzigen.

## Mr. H. de Vries

088 288 2100  
hadevries@deloitte.nl

# Terugverkoop certificaten: negatief loon

Negatief loon is aftrekbaar. De vraag is echter wanneer daarvan sprake is. Onlangs heeft de Hoge Raad een interessant arrest gewezen over dit begrip. Wij zetten hierna de problematiek uiteen.

## Casus

Een werknemer, belanghebbende, heeft in de jaren 2004 tot en met 2006 certificaten van aandelen in zijn toenmalige werkgever gekocht. Er is bepaald dat de certificaten gedurende de periode tot 2010 niet konden worden verhandeld, tenzij de dienstbetrekking van de werknemer in die periode zou eindigen. In dat geval dienden de certificaten aan de werkgever te worden verkocht tegen een vooraf vastgestelde prijs, dan wel tegen de lagere marktwaarde. De dienstbetrekking van belanghebbende is per 1 december 2009 geëindigd, derhalve nog net vóór het einde van de blokkeringsperiode. Als gevolg hiervan heeft belanghebbende zijn certificaten aan de werkgever moeten verkopen tegen een prijs die lager was dan de op dat moment geldende marktwaarde. In geschil is of het verlies dat de werknemer behaalt met de terugverkoop aan de werkgever als negatief loon kwalificeert.

## Hoge Raad

Volgens de Hoge Raad is sprake van negatief loon. De werknemer was op grond van een beding in een overeenkomst met (een concernmaatschappij van) zijn werkgever gehouden om bij beëindiging van zijn dienstbetrekking een transactie te verrichten, waarbij hij een nadeel heeft geleden in de vermogenssfeer. Het geleden verlies hangt samen met het einde van de dienstbetrekking en is daaraan derhalve

toe te rekenen. Die beslissing wijkt af van die van de lagere rechters in deze zaak en ook van die van de Advocaat-Generaal. De AG meent dat de certificaten bij de werknemer in box 3 vallen en dat daarmee ook het verlies in deze box valt. Verliezen in box 3 zijn niet aftrekbaar, zo redeneert de AG. Er dienen echter twee situaties van elkaar te worden onderscheiden:

1. De werknemer investeert in de vennootschap van zijn werkgever en de waarde van de investering daalt of gaat te niet – bijvoorbeeld bij een faillissement. Het gerealiseerde verlies vloeit dan niet voort uit de dienstbetrekking, omdat een niet-werknemer hetzelfde verlies zou hebben geleden op de investering. Er is geen sprake van negatief loon.
2. De werknemer investeert in zijn werkgever en de prijs bij verkoop van de aandelen aan de werkgever ligt boven of onder de marktwaarde, onder bepaalde voorwaarden (bijvoorbeeld boven de marktwaarde bij goed presteren of onder de marktwaarde bij vertrek voor een bepaalde datum, zoals in deze casus). Bij een positief verschil tussen verkoopprijs en marktwaarde is sprake van loon. Een negatief verschil kwalificeert als negatief loon.

Het gegeven dat de aandelen bij de werknemer in box 3 vallen, is hierbij niet relevant.

## Conclusie

Als een werknemer op grond van een beding in een overeenkomst met (een concernmaatschappij van) zijn werkgever gehouden is om bij (voortijdige) beëindiging van zijn dienstbetrekking aandelen te verkopen waarbij hij een verlies leidt, is sprake van negatief loon.

## Mr. H.J. Noordenbos

088 288 5187

rnoordenbos@deloitte.nl

# Sociaal plan leidt niet tot strafheffing

Dit voorjaar heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een vrijwillige fase in een sociaal plan dat alleen open staat voor werknemers van 57 jaar en ouder kwalificeert als een Regeling voor Vervroegd Uittreden (RVU) waarover een strafheffing is verschuldigd. De Hoge Raad is van oordeel dat niet de intentie van de werkgever bepalend is, maar dat gekeken moet worden naar het doel van de uitkeringen.



Het is alweer ruim tien jaar geleden dat de VUT- en prepensioenregelingen zijn afgeschaft, met als doel dat werknemers langer doorwerken. Om te ontmoedigen dat werkgevers via omwegen regelingen die gericht zijn op het eerder laten stoppen met werken in het leven te roepen, bevat de loonbelasting de zogenoemde pseudo-eindheffing bij regelingen voor vervroegde uittreding ofwel RVU. Kwalificeert een regeling als RVU, dan is de werkgever 52% eindheffing verschuldigd naast de reguliere heffing die de werknemer over de uitkeringen betaalt. De wet bevat een ruime definitie van het begrip RVU, te weten elke regeling die uitsluitend ten doel heeft voorafgaand aan het ingaan van het pensioen of AOW te voorzien in een of meer uitkeringen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen of de AOW. Hetzelfde geldt voor aanvullingen op pensioen of AOW. De wet brengt vervolgens een aantal beperkingen op deze definitie aan, waaronder voor seniorenregelingen die binnen in de wet opgenomen kaders blijven. Ook heeft de staatssecretaris van Financiën een tweetal besluiten uitgevaardigd, die werkgevers handvatten moet geven bij het beoordelen of er sprake is van een RVU. In deze besluiten zijn bijvoorbeeld de zogenoemde kwalitatieve en de kwantitatieve toets opgenomen. De inspecteur moet overigens bewijzen dat sprake is van een RVU.

### Sociaal plan

In de praktijk bestaat er desondanks veel discussie over wanneer een regeling nu wel of juist niet als RVU kwalificeert. Zeker in situaties waarin een sociaal plan een vrijwillige regeling of een plaatsmakersregeling bevat. De vraag is dan of aan de hand van een objectief criterium is bepaald welke werknemers afvloeien. De Belastingdienst is van

mening dat bij vrijwillige regelingen en plaatsmakersregelingen in de regel niet op voorhand op basis van objectieve criteria is vast te stellen wie afvloeien. Het argument daarvoor is dat de werknemers een keuze wordt gegeven, en die keuze zou volgens de Belastingdienst een subjectief element zijn. Gevolg is dat achteraf moet worden beoordeeld of niet (te veel) van het afspiegelingsbeginsel is afgeweken. Momenteel zijn er dan ook diverse zaken onder de rechter, waarin het punt van geschil is of dergelijke vrijwillige elementen in een sociaal plan er toe leiden dat sprake is van een RVU. Dit voorjaar heeft de Hoge Raad arrest gewezen in de zaak over de non-activiteitsregeling van de provincie Zeeland. De provincie moest drastisch bezuinigen en voerde daarom een non-activiteitsregeling in voor werknemers die voor onbepaalde tijd in dienst zijn en op peildatum 57 jaar of ouder zijn. De kwalificerende werknemers konden vrijwillig deelnemen, wat er op neer kwam dat ze met behoud van het dienstverband tot pensioendatum met non-activiteitsverlof konden. De Hoge Raad oordeelt dat in dit geval sprake is van een RVU. De algemene regel die uit dit arrest gelezen kan worden voor de beantwoording van de vraag of een regeling als RVU kwalificeert is:

- Het doel en de intentie bij de invoering van een regeling is niet van belang bij de beoordeling;
- Slechts van belang is of de uitkeringen bedoeld zijn om te dienen ter overbrugging of aanvulling van het inkomen van de (gewezen) werknemer tot pensioendatum.

Eerder heeft Rechtbank Zeeland geoordeeld, dat een sociaal plan met een plaatsvervangersregeling niet als RVU kwalificeert. Het ging hier om een regeling waarbij de werknemers die ervoor kozen, een eenmalige vergoeding kregen die gebaseerd was op de kantonrechttersformule. Het ontslag was niet gekoppeld aan leeftijd. Rechtbank Zeeland oordeelde kort gezegd dat niet is gebleken dat de werkgever de intentie had om alleen ouderen te laten afvloeien. Uit het hierboven behandelde arrest kunnen we afleiden dat de Hoge Raad geen waarde hecht aan de intentie van de werkgever. Echter, de kans is reëel dat de Hoge Raad in deze zaak zal oordelen dat geen sprake is van een RVU. Het dragende argument daarvoor is dan dat de omstandigheid dat de uitkeringen louter zijn gebaseerd op de kantonrechttersformule een indicatie is dat de uitkeringen niet bedoeld zijn om te dienen ter overbrugging of aanvulling van het inkomen van de (gewezen) werknemer tot pensioendatum.

### Tot slot

Het arrest van de Hoge Raad geeft een duidelijk handvat op grond waarvan de praktijk kan beoordelen of een regeling als RVU kwalificeert. De conclusie lijkt daarmee gerechtvaardigd dat de RVU-soep niet zo heet wordt gegeten als deze nu vaak door de Belastingdienst wordt opgediend. Sociale plannen met vrijwillige fase of plaatsmakersregeling leiden op voorhand niet per definitie tot RVU.

### Dr. F.M. Werger

088 288 2991

fwerger@deloitte.nl

# Dga's niet verzekerd voor werknemersverzekeringen

Dit voorjaar heeft het Gerechtshof Amsterdam beslist dat dga's die via hun persoonlijke houdstermaatschappij het statutaire bestuur vormen van een werkmaatschappij, niet zonder meer in dienstbetrekking staan tot die werkmaatschappij. Zij zijn dan niet premieplichtig voor de werknemersverzekeringen.

## Casus

X bv is op 6 januari 2007 opgericht en exploiteert een expeditiebedrijf. Bij de oprichting van X bv worden de aandelen rechtstreeks gehouden door de heren A en B, ieder voor 50%. Beiden brengen hun belangen vervolgens op 22 augustus 2007 onder in hun persoonlijke houdstervennootschappen: respectievelijk Holding A bv en Holding B bv. Vanaf deze datum worden de bestuurswerkzaamheden van X bv gevoerd onder een managementovereenkomst met de houdstervennootschappen waar A en B in loondienst zijn. Op 11 september 2008 hebben Holding A bv en Holding B bv ieder 10% van de aandelen in belanghebbende overgedragen aan C bv, waarvan C 100% aandeelhouder is. C is een werknemer van X bv, maar geen bestuurder. Vanaf 11 september 2008 is de aandelenverhouding van X bv als volgt: 40% (Holding A bv), 40% (Holding B bv) en 20% (C bv).

## Geschil

Naar aanleiding van een boekenonderzoek legt de inspecteur aan X bv naheffingsaanslagen op voor de premies werknemersverzekeringen voor de periode van 11 september 2008 tot en met 31 december 2012. De stelling van de inspecteur is:

- dat A en B vanaf 11 september 2008 werknemer zijn van X bv, en
- op grond van de Regeling aanwijzing directeur-groootaandeelhouder 1997 (hierna: Regeling dga 1997) niet meer kwalificeren als directeur-groootaandeelhouder van X bv, omdat de zeggenschap van A en B is verminderd van ieder 50% naar ieder 40%.

De Regeling dga 1997 bepaalt, kort gezegd, wanneer een dga die tevens een arbeidsovereenkomst heeft gesloten met de vennootschap waarvan hij aandeelhouder is, vrijgesteld is van premieplicht voor de werknemersverzekeringen.

### Dienstbetrekking dga's

Het Gerechtshof Amsterdam onderzoekt allereerst of sprake is van een dienstbetrekking in de zin van de werknemersverzekeringen. Om als vrijgestelde dga te kwalificeren onder de Regeling dga 1997, is namelijk vereist dat A en B werknemers zijn van X bv. Het Hof kijkt in dat kader terecht naar de feitelijke gang van zaken: niet A en B, maar de persoonlijke houdstervennootschappen voeren het statutaire bestuur van X bv. Dit is essentieel, aangezien een bestuurder/rechtspersoon – in tegenstelling tot een bestuurder/natuurlijk persoon – geen dienstbetrekking kan hebben.

Het Hof voegt daaraan toe dat het enkele feit dat A en B een arbeidsovereenkomst hebben gesloten met hun persoonlijke houdstermaatschappijen en dat zij als werknemers van deze houdstervennootschappen de daadwerkelijke werkzaamheden voor X bv hebben verricht, niet tot een andere conclusie leidt. Het Hof verwerpt vervolgens ook de subsidiaire stelling van de inspecteur dat de persoonlijke houdstervennootschappen geen reële betekenis hebben. Het Hof stelt dat voor de premieheffing niet zomaar door vennootschappen heen gekeken kan worden en citeert daarbij de Hoge Raad:

*“Voor een zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie, met als consequentie daarvan andere fiscale gevolgen dan de contracterende partijen op grond van de gekozen civielrechtelijke vorm verwachtten, en daardoor veelal een hogere of lagere belastingheffing, kan plaats zijn indien de aan de gekozen rechtsvorm verbonden fiscale gevolgen niet aanvaardbaar zijn gezien het economische resultaat ervan en gelet op de strekking van de belastingwet.”*

Het Hof oordeelt dan ook dat in de onderhavige casus de gekozen rechtsvorm (lees: de houdsterstructuur) niet leidt tot onaanvaardbare fiscale gevolgen. Het Hof concludeert daarmee dat er geen sprake is van een dienstbetrekking met X bv. Op grond hiervan kunnen de naheffingsaanslagen dan ook niet in stand blijven. Voor de praktijk is deze uitspraak van belang, omdat de Belastingdienst met regelmaat stelt dat bij houdsterstructuren sprake is van een fictieve dienstbetrekking met de werkmaatschappij. Zoals blijkt uit het oordeel van het Hof kan dat niet in alle gevallen zomaar gesteld worden en zal de Belastingdienst moeten beargumenteren dat daadwerkelijk sprake is van onaanvaardbare fiscale gevolgen.

### Regeling dga 1997

Volledigheidshalve gaat het Hof ook nog in op de Regeling dga 1997 en stelt dat als er tussen A en B en X bv wel sprake was van een dienstbetrekking, zij dan alsnog vrijgesteld zouden zijn van de premieplicht. Op grond de Regeling dga 1997 wordt onder dga verstaan:

*“Bestuurders die in de algemene vergadering van de vennootschap allen een gelijk of nagenoeg gelijk aantal stemmen kunnen uitbrengen.”*

Het Hof legt deze bepaling grammaticaal uit en kijkt daarbij niet naar het bezit van alle aandeelhouders, maar slechts naar het aandelenbezit van de bestuurders. Aangezien A en B de enige bestuurders van X bv zijn en beiden (middellijk) 40% van de aandelen in X bv houden, is het Hof van oordeel dat A en B zouden kwalificeren als vrijgestelde dga's. Ook in die situatie

zou X bv derhalve geen premies hoeven af te dragen. De Regeling dga 1997 is met ingang van 1 januari 2016 herzien. Onder de nieuwe regeling moeten bestuurders alle aandelen in de vennootschap bezitten, oftewel alle aandeelhouders moeten bestuurder zijn. Dit betekent dat het Hof onder de nieuwe regeling naar alle waarschijnlijkheid tot een ander oordeel zou zijn gekomen. Bovendien is aan de nieuwe Regeling dga toegevoegd dat de regeling ook van toepassing is op indirecte bestuurders, dat wil zeggen bestuurders die zeggenschap in de vennootschap hebben door tussenkomst van één of meer rechtspersonen waarvan zij aandeelhouder zijn. Het Hof heeft in de onderhavige uitspraak korte metten gemaakt met deze 'doorkijkbenadering'. Bovendien blijkt uit deze uitspraak dat zonder dienstbetrekking er überhaupt niet toegekomen kan worden aan de Regeling dga.

### Mr. N. Crama

088 288 5403

NCrama@deloitte.nl

# Een openbaar UBO-register

De Nederlandse variant van het register met informatie over uiteindelijk belanghebbenden van vennootschappen en andere juridische entiteiten (UBO-register) wordt openbaar. In deze bijdrage wordt uiteengezet wat dit betekent.

## Implementatie richtlijn

In 2015 is de vierde Europese anti-witwasrichtlijn aangenomen. Met deze richtlijn wil de Europese Commissie een nieuwe slag maken in de strijd tegen witwassen en financiering van terrorisme. Volgens de richtlijn dient de identiteit van de natuurlijke persoon die gerechtigd is tot een juridische entiteit of daarover zeggenschap uitoefent (de uiteindelijk begunstigde ofwel 'ultimate beneficial owner' (UBO)) te worden vastgesteld. Alle lidstaten van de EU dienen een register met informatie over deze UBO's op te zetten. Op deze manier beoogt de Europese Commissie te voorkomen dat criminelen zich achter een vennootschappelijke structuur verschuilen. Als uiteindelijk begunstigde worden in elk geval aangemerkt de aandeelhouders (direct of indirect) die gerechtigd zijn tot meer dan 25% van de aandelen, stemrechten of die een belang van meer dan 25% bezitten. Als geen rechthebbende of eigenaar kan worden gevonden, dient als uiterste optie een natuurlijk persoon behorend tot het hoger leidinggevend personeel als UBO te worden aangemerkt.

## Aansluiting Handelsregister

Voor het Nederlandse UBO-register wordt, voor zover mogelijk, aansluiting gezocht bij de entiteiten genoemd in de Handelsregisterwet, zoals de besloten vennootschap, de naamloze vennootschap, de stichting, de vereniging, de commanditaire vennootschap en de coöperatie. In lijn met de richtlijn dienen de UBO's van vennootschappen en andere in Nederland opgerichte juridische entiteiten geregistreerd te worden. De aansluiting bij het Handelsregister betekent overigens niet dat alle entiteiten van het Handelsregister een-op-een worden overgenomen. Sommige 'Handelsregisterentiteiten' worden niet in het UBO-register opgenomen, terwijl ook entiteiten die niet als zodanig geregistreerd zijn binnen het bereik van het register kunnen vallen.

## Openbaar

De richtlijn past in de tendens om steeds meer informatie te verzamelen ten nadele van de privacy van de burger. Lidstaten mogen kiezen voor een openbaar of voor een beperkt toegankelijk UBO-register. De Nederlandse wetgever kiest voor een openbaar systeem. Voor een beperkt toegankelijk register is bewust



niet gekozen. Volgens de minister is het verschil tussen beide varianten klein vanwege het enorm brede bereik van de door de richtlijn verplichte categorieën van gebruikers in geval van beperkte toegankelijkheid. Uiteindelijk wordt het belang van het tegengaan van misbruik van vennootschappen en andere juridische entiteiten belangrijker geacht dan het belang van de bescherming van de privacy en de persoonlijke levenssfeer van de UBO's.

#### Privacywaarborgen

In het UBO-register worden vier privacywaarborgen ingebouwd. Allereerst wordt iedere gebruiker van het register geregistreerd. Daarnaast wordt er voor inzage in het register een kostendekkende vergoeding gevraagd. Ook komt, voor de meeste gebruikers, slechts een beperkte set gegevens over de UBO beschikbaar (naam, geboortemaand, geboortjaar, nationaliteit, woonstaat, aard en omvang van het door de uiteindelijk belanghebbende gehouden economische belang). Ten slotte wordt een belangrijke uitzondering gemaakt voor situaties waarin het risico bestaat op bijvoorbeeld kidnapping, chantage, geweld of intimidatie, ofwel bij minderjarigheid en handelingsonbekwaamheid van de UBO. Dergelijke situaties zullen van geval tot geval worden beoordeeld om te bepalen of een deel van de UBO-informatie afgeschermd dient te worden.

#### Informatie en beheer

Vennootschappen en andere juridische entiteiten worden verplicht om toereikende, accurate en actuele UBO-informatie aan te leveren voor het register. UBO's dienen in dit kader hun medewerking te verlenen. Om ervoor te zorgen dat het register niet slechts van eigen rapportage afhankelijk

is, worden diverse instellingen verplicht om verschillen met het UBO register aan te geven. De Kamer van Koophandel (KvK) lijkt als organisatie met een publieke rol de aangewezen organisatie om het beheer van het UBO-register op zich te nemen. Hierbij ziet de minister van Financiën meerwaarde in het feit dat op deze manier alle KvK-handelsregisterinformatie en UBO-informatie op dezelfde plek beschikbaar is.

#### Invoering register

In juli van dit jaar heeft het ministerie van Financiën samen met het ministerie van Veiligheid en Justitie een publieke consultatie geopend omtrent het wetsvoorstel tot implementatie van de vierde anti-witwasrichtlijn. Uit het concept van de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel blijkt dat de implementatie van het UBO-register zal worden ondergebracht in een separaat implementatievoorstel. Redenen voor een separaat voorstel zijn volgens het concept van de memorie van toelichting de ICT-component, alsmede het feit dat het register zal worden opgenomen in de Handelsregisterwet. Het register dient uiterlijk op 26 juni 2017 ingesteld te zijn, wat volgens de minister van Financiën een beslist ambitieuze implementatietermijn is. Tijdens het Kamerdebat over de contouren van het UBO-register gaf minister Dijsselbloem aan dat de wetgeving zo spoedig mogelijk komt, maar in elk geval niet eerder dan na het zomerreces.

#### L.C. van Hulten MSc

088 288 1361  
lvanhulten@deloitte.nl

# Wijziging wettelijke regeling huwelijksgemeenschap

Het is de bedoeling dat over enige tijd het huwelijksgoederenrecht wijzigt. In deze bijdrage gaan wij daar op in en bezien wij de eventuele fiscale gevolgen.



Onder het huidige huwelijksvermogensrecht is de algehele gemeenschap van goederen het wettelijke standaardstelsel. Door dit stelsel behoort het gehele voorhuwelijkse vermogen tot de huwelijksgemeenschap. Ook giften en erfenissen die tijdens het huwelijk worden ontvangen behoren tot die gemeenschap, tenzij de schenker of de erfflater uitdrukkelijk anders heeft beslist door het opnemen van een uitsluitingsclausule. Indien gewenst bestaat de mogelijkheid om de huwelijksgemeenschap op andere wijze dan de voorgenoemde standaardregeling in te kleden. Aanstaande echtgenoten kunnen door middel van huwelijkse voorwaarden geheel of gedeeltelijk van de algehele gemeenschap van goederen afwijken. Deze regels lijken echter te gaan veranderen. Dit voorjaar heeft de Tweede Kamer namelijk ingestemd met het wetsvoorstel tot beperking van de wettelijke huwelijksgemeenschap. Het wetsvoorstel werd in 2014 ingediend met als doel om meer aan te sluiten bij de huidige wensen van de bevolking, alsmede internationale regelgeving.

#### Nieuwe standaard

Het wetsvoorstel introduceert als nieuw standaardstelsel de beperkte gemeenschap van goederen. Onder de beperkte gemeenschap van goederen blijft het voorhuwelijks vermogen, evenals tijdens het huwelijk ontvangen erfenissen en giften, tot het privévermogen van de desbetreffende echtgenoot behoren. Hierdoor zal slechts hetgeen beide echtgenoten gedurende het huwelijk hebben opgebouwd gemeenschappelijke eigendom zijn. Onder de nieuwe regelgeving blijft het mogelijk om de huwelijksgoederengemeenschap naar eigen inzicht op een andere wijze vorm

te geven. Dit kan, net als onder de huidige wetgeving, door het opstellen van huwelijkse voorwaarden. Ook blijft het mogelijk om voor een algehele gemeenschap van goederen te kiezen. Daarnaast wordt voor een schenker of erfflater de insluitingsclausule geïntroduceerd. Een insluitingsclausule bewerkstelligt dat een schenking of erfenis in de algehele gemeenschap valt.

#### Administratie

Het nieuwe stelsel zorgt ervoor dat er in veel gevallen een drietal vermogens ontstaan als gevolg van een huwelijk: het privévermogen van de man, het privévermogen van de vrouw en daarnaast het vermogen behorende tot de huwelijksgemeenschap. Het voorgaande brengt uiteraard administratieve uitdagingen met zich. Indien er tussen echtgenoten een geschil ontstaat aan wie van hen beiden een goed toebehoort, waarbij beiden geen bewijs van het recht op dit goed kunnen leveren, valt het goed in de gemeenschap. Als één van de echtgenoten een administratie voert tijdens het huwelijk, kan dit bijvoorbeeld in geval van een scheiding zeer ongunstig uitpakken. Alle vermogensbestanddelen verkregen door de niet administrerende echtgenoot zullen dan immers in de huwelijksgemeenschap vallen.

#### Fiscale gevolgen

Tijdens de behandeling in de Kamer zijn diverse vragen omtrent de fiscale gevolgen van de nieuwe regeling aan bod gekomen. Hierbij wordt onder andere bedoeld op de gevolgen voor de samenloop tussen het huwelijksvermogensrecht en box 2 van de inkomstenbelasting, alsmede de erf- en schenkbelasting. De minister van Veiligheid en Justitie stelt simpelweg dat er geen fiscale gevolgen verbonden

zijn aan het nieuwe stelsel. Aangezien er meer situaties zullen zijn waarin tussen echtgenoten vorderingen en schulden ontstaan, zijn er echter wel degelijk fiscale aandachtspunten. Indien echtgenoten bijvoorbeeld trouwen op basis van het nieuwe standaardstelsel en tijdens het huwelijk alsnog een keuze maken voor de algehele gemeenschap van goederen, kan dit leiden tot een verschuiving van vermogensbestanddelen van een op dat moment rijkere naar een armere echtgenoot, te weten een schenking. Zolang een vermogensbestanddeel het vermogen van de rijkere echtgenoot niet definitief heeft verlaten, is er overigens geen sprake van een belaste schenking. Uiteraard wordt ook de omvang van de nalatenschap beïnvloed door het gekozen huwelijksvermogensregime.

#### Inwerkingtreding

Indien het wetsvoorstel dit jaar door de Eerste Kamer wordt aangenomen, kan het per 1 januari 2017 in werking treden. Voor bestaande situaties verandert er overigens in beginsel niets. De beschreven veranderingen worden enkel van toepassing op huwelijken aangegaan na inwerkingtreding van de wet. Daarnaast vallen wijzigingen in het huwelijksvermogensregime onder bestaande huwelijkse voorwaarden onder de nieuwe wet.

#### L.C. van Hulten MSc

088 288 1361

lvanhulten@deloitte.nl

# Bedrijfsopvolgingsregeling en een indirect aandelenbelang

Het kabinet wil met terugwerkende kracht de gevolgen repareren van een arrest waarin de Hoge Raad oordeelde dat een indirect aandelenbelang van minder dan 5% ondernemingsvermogen kan vormen voor de bedrijfsopvolgingsregeling.

Voor de heffing van schenken- en erfbelasting geldt onder voorwaarden een vrijstelling voor de verkrijging van ondernemingsvermogen. Deze bedrijfsopvolgingsregeling geldt niet alleen wanneer het ondernemingsvermogen door de erflater zelf werd gehouden, maar ook als dit is ondergebracht in een vennootschap waarin de erflater rechtstreeks of via een andere vennootschap de aandelen hield. In die situatie geldt als voorwaarde dat de erflater een (indirect) belang van minimaal 5% had in de betreffende vennootschap. Dit voorjaar heeft de Hoge Raad zich uitgesproken over de vraag of de faciliteit onder omstandigheden ook kan worden toegepast bij een kleiner belang.

## Belang van minder dan 5%

Het ging in dat arrest om de volgende situatie. De erflater is in 2010 overleden en heeft een aandelenbelang van 6,89% in een holdingvennootschap nagelaten. In de holding wordt een onderneming gedreven. De holding houdt onder andere een belang van 70,6% in een andere vennootschap (hierna: D). Ook in die vennootschap wordt een onderneming gedreven.

Op het niveau van de holding moet worden getoetst in hoeverre sprake is van ondernemingsvermogen. Daarbij spitst de discussie zich toe op het belang van 70,6% in D. Het indirecte belang van de erflater in deze vennootschap bedroeg namelijk minder dan 5% ( $0,0689 \times 70,6\% = 4,86\%$ ). De Hoge Raad stelt voorop dat het feit dat het indirecte belang van de erflater kleiner was dan 5%, ertoe leidt dat het ondernemingsvermogen van D niet aan de holdingvennootschap kan worden toegerekend. Vervolgens moet echter per vermogensbestanddeel van de holding worden beoordeeld of sprake is van ondernemingsvermogen. Ook voor aandelenbelangen moet die toets worden aangelegd. Omdat de rechtbank reeds had geoordeeld dat de ondernemingsactiviteiten van D in het verlengde liggen van die van de holding, kan het aandelenbelang van de holding in D tot het ondernemingsvermogen worden gerekend en is de bedrijfsopvolgingsregeling ook hierop van toepassing.

### Reparatiewetgeving

De Staatssecretaris van Financiën heeft in reactie op bovenstaande arrest een persbericht gepubliceerd. Daarin kondigt hij aan dat op Prinsjesdag 2016 een wetsvoorstel wordt ingediend dat de gevolgen van bovengenoemd arrest met terugwerkende kracht tot 1 juli 2016 – de dag waarop de aanpassing is aangekondigd – repareert. Volgens de staatssecretaris zou het anders mogelijk worden om beleggingsvermogen toch onder de reikwijdte van de bedrijfsopvolgingsregeling te laten vallen, hetgeen niet de bedoeling van de wetgever is. Bovendien zou dat aanzienlijke budgettaire consequenties hebben van zeker enkele tientallen miljoenen, aldus de wetgever. De angst bij de bewindsman is dat structuren worden opgezet waarin een indirect aandelenbelang van minder dan 5% onder de faciliteit wordt gebracht, inclusief het beleggingsvermogen van de achterliggende vennootschap. Bovendien zou voor een dergelijk belang dan geen bezitsei en voortzettingseis gelden, zoals dat bij belangen van ten minste 5% wel het geval is. De voorgestelde reparatiewetgeving houdt in dat aandelenbelangen in andere lichamen niet meer tot het ondernemingsvermogen kunnen worden gerekend. Dit heeft gevolgen voor indirecte aandelenbelangen kleiner dan 5%. Voor indirecte aandelenbelangen van ten minste 5% blijft namelijk de toerekeningsregel gelden, waardoor de bezittingen van de werkmaatschappij aan de holding worden toegerekend. Op het niveau van de holding dient vervolgens te worden beoordeeld of sprake is van een onderneming en welke bezittingen en schulden tot het ondernemingsvermogen behoren. De indirecte aandelenbelangen van minder dan 5% worden onder het voorstel dus uitgesloten van toepassing van de faciliteit.

### Impact

De vraag is voor hoeveel situaties de wetswijziging gevolgen gaat hebben. Op het eerste gezicht leek het arrest van de Hoge Raad betrekking te hebben op een vrij uitzonderlijke situatie, maar kennelijk leeft bij de staatssecretaris van Financiën de verwachting dat deze problematiek in veel meer gevallen speelt. Dat wordt overigens in het voorstel niet verder onderbouwd. Door aandelenbelangen categorisch van de faciliteit uit te sluiten, ontstaat wel een opvallend onderscheid met andere vermogensbestanddelen. Bij andere vermogensbestanddelen wordt namelijk wel materieel getoetst of sprake is van ondernemingsvermogen. Hoewel deze beperkte wijziging van de bedrijfsopvolgingsregeling de vraag doet rijzen of een meer principiële aanpassing niet op haar plaats is, zwijgt de toelichting daarover. Wat betreft de terugwerkende kracht menen wij overigens dat daartoe geheel geen aanleiding bestaat. Daarvan dient de wetgever zich alleen te bedienen in zeer uitzonderlijke omstandigheden. Daar is ons inziens stellig geen sprake van.

### Mr. dr. W.R. Kooiman

088 288 7330

rkooiman@deloitte.nl

# VAT Action Plan: modernisering btw-systeem

De Europese Commissie heeft het 'VAT Action Plan' gepresenteerd dat als doel heeft om het btw-stelsel eenvoudiger, fraudebestendiger en bedrijfsvriendelijker te maken. De plannen zijn nog niet vervat in concrete richtlijnvoorstellen. Die volgen in 2016 en 2017.

## Noodzaak tot modernisering

Volgens de Europese Commissie is het huidige btw-systeem niet in staat om gelijke tred te houden met de uitdagingen die de hedendaagse globale, digitale en mobiele economie met zich brengen. Het huidige btw-systeem is versnipperd, complex ten aanzien van grensoverschrijdende situaties en bovendien gevoelig voor fraude. Zo bedroeg de 'btw-kloof' in de EU, het verschil tussen de verwachte btw-inkomsten en de daadwerkelijke geïnde btw, in 2013 bijna € 170 mld. Alleen al de grensoverschrijdende fraude is jaarlijks naar schatting goed voor een verlies aan btw-inkomsten in de EU van ongeveer € 50 mld. Tegelijkertijd hebben kleine ondernemingen te maken met hoge administratieve lasten.

## Belangrijkste elementen

De Europese Commissie wil in 2017 met een voorstel voor definitieve regels voor een gemeenschappelijke Europese btw-ruimte komen. Op grond van de aangekondigde nieuwe regels blijven grensoverschrijdende transacties net als nu belast tegen de tarieven van de lidstaat van bestemming, maar de manier waarop de belastingen worden geïnd gaat stapsgewijs veranderen. Momenteel vindt inning plaats via het systeem van intracommunautaire leveringen en verwervingen. Het voorstel is om de heffing plaats te laten vinden via een 'One Stop Shop', die vergelijkbaar is met de huidige (mini) One Stop Shop die wij kennen voor elektronische diensten. Dit systeem heeft tot gevolg dat het nultarief voor

intracommunautaire prestaties zal komen te vervallen, waardoor in elk geval de grensoverschrijdende btw-carrouselfraude in de EU aanzienlijk kan worden gereduceerd. Naast deze maatregel is het voorstel gericht op het geven van meer autonomie aan lidstaten om hun eigen tariefbeleid te bepalen. De Europese Commissie is van plan het kader voor de tarieven te moderniseren en lidstaten in de toekomst meer flexibiliteit te bieden. De huidige verlaagde en nultarieven blijven daarbij gehandhaafd.

## Nederlandse positie

In de kern staat Nederland positief tegenover vereenvoudiging en modernisering van het btw systeem en van samenwerking en informatieuitwisseling. In combinatie met de inzet van moderne technieken denkt Nederland dat men sneller en gericht fraudenetwerken in Europa kan detecteren en verlies van btw kan beperken of voorkomen. Daarentegen ziet Nederland dat nog veel uitvoeringstechnische aspecten dienen te worden geregeld om het risico op verlies van btw-inkomsten te vermijden. Om een afgewogen keuze voor een definitief (ander) btw-systeem te kunnen maken, acht Nederland het wenselijk om meer dan één variant uitgewerkt te zien, die voldoet aan de uitgangspunten voor een robuust, eenvoudig en efficiënt systeem. Naast de door de Europese Commissie als optimaal genoemde keuze voor algehele heffing is volgens Nederland ook een stelselvariant denkbaar van algehele verlegging van btw tussen ondernemers voor zowel

binnenlandse leveringen als voor leveringen tussen EU-lidstaten. Verleggen van btw betekent dat de verschuldigdheid van btw over een levering of een dienst wordt doorgeschoven van de leverancier naar de afnemende ondernemer. Een andere variant is volgens Nederland het behoud van het huidige btw systeem waarin slechts kleine aanpassingen worden aangebracht.

## Gevolgen voor de praktijk

Aangezien het VAT Action Plan niet kwalificeert als bindende regelgeving en meer gepresenteerd is als een routekaart voor toekomstige acties van de Europese Commissie, bestaat er geen verplichting om acties te ondernemen gebaseerd enkel op basis van dit plan. Echter, wij verwachten in de nabije toekomst diverse voorstellen tot aanpassing van de btw richtlijn die wel degelijk directe gevolgen kunnen hebben voor belastingplichtigen. Duidelijk is in elk geval dat aanpassingen dringend nodig zijn om het btw-systeem toekomstbestendig te maken.

## Mr. K. Verburg

088 288 1659

kverburg@deloitte.nl

# Gemeentelijk leerlingenvervoer: geen economische activiteit

Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de gemeente Borsele met gemeentelijk leerlingenvervoer geen economische activiteit uitoefent en dus niet kwalificeert als btw ondernemer voor het leerlingenvervoer. Hierdoor heeft de gemeente geen recht op aftrek van btw.

## Gemeente als btw-ondernemer?

Evenals andere Nederlandse gemeenten, organiseert de gemeente Borsele leerlingenvervoer voor in de gemeente woonachtige leerlingen die aan bepaalde toetsingscriteria voldoen. Deze criteria zijn vastgelegd in een gemeentelijke verordening. Op basis van deze verordening betalen de ouders van leerlingen onder voorwaarden een (geringe) eigen bijdrage, die deels afhankelijk kan zijn van het inkomen van de ouders. In de praktijk betaalt slechts een derde van de ouders een eigen bijdrage. Op jaarbasis heeft dit tot gevolg dat circa 3% van de kosten van het leerlingenvervoer wordt gedekt door eigen bijdragen. Voor het leerlingenvervoer koopt de gemeente diensten in bij vervoersondernemingen. Deze diensten zijn belast met 6% btw. De gemeente is van mening dat bij het verzorgen van leerlingenvervoer wordt gehandeld als btw-ondernemer. Dat heeft tot gevolg dat de gemeente recht op aftrek van voorbelasting heeft voor de btw op de ingekochte vervoersdiensten. Daar staat volgens de gemeente tegenover dat 6% btw moet worden voldaan over de ontvangen eigen bijdragen. Omdat de aftrek van voorbelasting de btw-afdracht (substantieel) overstijgt, is het voor de gemeente gunstig om als btw-ondernemer aangemerkt te worden. De Belastingdienst is echter van mening dat de gemeente niet als btw-ondernemer handelt. Daar vanuit gaande hoeft de gemeente geen btw af te dragen over de ontvangen eigen bijdragen. Aan de andere kant heeft de gemeente ook geen recht op aftrek van voorbelasting. Bovendien heeft zij geen recht op een bijdrage uit het BTW-compensatiefonds (BCF).

## Hof van Justitie

Volgens het Hof van Justitie verricht de gemeente onder deze specifieke omstandigheden geen economische activiteiten en handelt daarom niet als btw-ondernemer. Hoewel er volgens het Hof van Justitie sprake is van het verrichten van een (vervoers)dienst onder bezwarende titel, leidt dat niet automatisch tot de conclusie dat ook sprake is van een economische activiteit. Daartoe overweegt hij dat sprake is van een substantieel verschil tussen de ontvangen eigen bijdragen en de totale vervoerskosten. De eigen bijdragen kunnen daarom niet als vergoeding worden aangemerkt voor de aan de ouders verstrekte vervoersdiensten. Er is namelijk geen reëel verband tussen de ontvangen eigen bijdragen en de verstrekte vervoersdiensten. Daarnaast handelt de gemeente volgens het Hof van Justitie niet op de algemene markt van personenvervoer, maar eigenlijk als ontvanger en eindverbruiker van de ontvangen vervoersdiensten, die zij vervolgens in het kader van haar openbare dienstverlening aan de ouders ter beschikking stelt. Onder deze omstandigheden is van een economische activiteit geen sprake.

## Gevolgen voor de praktijk

Met dit arrest kan worden aangenomen dat de Hoge Raad in de procedure van de gemeente Borsele oordeelt dat geen sprake is van btw-ondernemerschap. Op basis hiervan zal de Hoge Raad in moeten gaan op de vraag of de gemeente recht heeft op een bijdrage uit het BCF. Nu er al jarenlang onduidelijkheid is over de btw-positie van de gemeente bij het verzorgen van leerlingenvervoer, is duidelijkheid

gewenst. Veel gemeenten hebben over verstreken tijdvakken bezwaren lopen tegen de btw-behandeling van het leerlingenvervoer. Daarnaast zijn in de praktijk de meningen over de potentiële gevolgen van het arrest voor andere onderwerpen dan leerlingenvervoer verdeeld. De vraag die hierbij centraal staat is of de Belastingdienst sneller dan voorheen zal oordelen dat géén sprake is van btw-ondernemerschap. Aangezien het oordeel van het Hof van Justitie sterk gebaseerd is op de specifieke omstandigheden van het geval, dient terughoudend om te worden gegaan met het breder toepassen van het arrest. Dat de toepassing van fiscale regelgeving sterk casuïstisch is, blijkt ook uit het volgende. Na het onderhavige arrest heeft het Hof van Justitie arrest gewezen in een Hongaarse zaak inzake de exploitatie van cultuurtechnische bouwwerken. Het ging daarbij om een handelsvennootschap zonder winst oogmerk die grotendeels werd gefinancierd met staatsmiddelen en middelen van de EU. Slechts bijkomstig werden uit de exploitatie (geringe) inkomsten verworven. Ook in deze zaak staat centraal of sprake is van btw-ondernemerschap. Anders dan bij het hier besproken arrest, oordeelt het Hof van Justitie hier dat wél sprake is van een economische activiteit. Omdat dit arrest op sommige punten haaks lijkt te staan op het arrest gemeente Borsele, lijkt de discussie over het btw-ondernemerschap nog niet afgerond.

### Drs. G.W.H. Peters

088 2885831  
RobPeters@deloitte.nl

### Mr. K. Verburg

088 288 1659  
kverburg@deloitte.nl





# Watersysteemheffing: één of meer heffingen?

Ter bestrijding van kosten die zijn verbonden aan de zorg voor het watersysteem kennen wij de watersysteemheffing. Een belastingplichtige voert aan dat sprake is van één watersysteemheffing, waardoor voor één belastingjaar niet meer dan één aanslag kan worden opgelegd. De Hoge Raad ziet dat anders.

Op basis van de Waterschapswet kunnen waterschappen ter bestrijding van kosten die zijn verbonden aan de zorg voor het watersysteem onder de naam watersysteemheffing een heffing heffen van:

- a. ingezetenen;
- b. genothebbers krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van ongebouwde onroerende zaken;
- c. genothebbers krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van natuurterreinen; en
- d. genothebbers krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van gebouwde onroerende zaken.

## De casus

De heffingsambtenaar had in deze casus zowel voor belastingjaar 2013 als voor belastingjaar 2014 aanslagen opgelegd. Een aanslag wegens ingezetenschap en een aantal maanden later een aanslag wegens genot krachtens eigendom van gebouwde onroerende zaken. Belanghebbende is van mening dat dit niet mogelijk is en dat slechts sprake is van één watersysteemheffing. De tweede per belastingjaar opgelegde aanslag zou als navorderingsaanslag moeten worden aangemerkt. Nu navordering alleen mogelijk is indien sprake is van een nieuw feit, betoogde belanghebbende dat de tweede aanslag moest worden vernietigd.

Om dit standpunt nader te onderbouwen verwees hij naar de inkomstenbelasting, waarbij één aanslag inkomstenbelasting kan worden opgelegd die is opgebouwd uit box 1, 2 en 3.

## Rechterlijk oordeel

De Hoge Raad bevestigt het oordeel van het hof dat de watersysteemheffing bestaat uit afzonderlijke belastbare feiten, heffingsmaatstaven, belastingplichtigen en tarieven, waarvoor verschillende aanslagen kunnen worden opgelegd. Het gelijk is dan ook aan het waterschap.

Alhoewel taalkundig de term watersysteemheffing naar een enkele heffing lijkt te verwijzen, volgt uit de wettekst duidelijk dat verschillende belastbare feiten mogelijk zijn die aan verschillende belastingplichtige kunnen worden opgelegd. Ook de Advocaat-Generaal is in zijn Conclusie in deze zaak die mening toegedaan. Hoewel het voor het inzicht van belastingplichtigen in de totale omvang van de jaarlijkse watersysteemheffing duidelijker zou zijn als de verschillende aanslagen op één biljet zouden zijn samengevoegd, is deze werkwijze van het waterschap niet ongebruikelijk of onrechtmatig. De toon van belanghebbende in het cassatieberoepschrift geeft aan dat hij zich niet gehoord voelt. Belanghebbende klaagt dat:

*“Het hof heeft, evenals de rechtbank heeft gedaan, vrijwel alles wat ik heb aangevoerd totaal genegeerd en heeft zich daar op uiterst goedkope wijze van afgemaakt met apodictische machtspreuken en platitudes en met blote herhalingen van en verwijzingen naar de door mij met grieven bestreden uitspraken van de rechtbank. Dat is onbeschoft en beledigend jegens mij. (...)”*

*De rechtbank en het hof hebben kennelijk willen demonstreren hoe efficiënt rechtspraak wordt indien die op een ‘Barbertje-moet-hangen’-wijze plaatsvindt.”*

De uitspraak van het Hof overtuigt daar geenszins van. Wellicht geen wenselijke uitkomst voor belastingplichtige, maar dat maakt de gevolgde procesorde, alsook de uitspraak van het Hof, niet incorrect. Het is wel duidelijk dat de belastingplichtige nogal gefrustreerd was. Dat komt wel vaker voor en soms is dat ook wel begrijpelijk: belastingen zijn niet leuk en de wetgeving is complex. Dan willen de frustraties wel eens hoog oplopen. Dit soort teksten aan de Hoge Raad komen wel vaker voor. Maar het overgrote deel van de ingebrachte stukken ziet er gelukkig netjes uit.

**Mr. L.Y. Gramsbergen**

088 288 8615

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

# 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](mailto:pkavelaars@deloitte.nl)

**Ontwerp**

Communications at Deloitte

**Aan dit nummer werkten mee**

F. Bracht  
M.C. Brocatus  
N. Crama  
B. Diederer  
L.Y. Gramsbergen  
E.P. Hageman  
B.M.J. Hamelink  
L.C. van Hulten  
P. Kavelaars  
T. Keulemans  
W.R. Kooiman  
J.A.T.H. van Moorsel  
H.J. Noordenbos  
G.W.H. Peters  
M.H.C. Ruijschop  
K. Verburg  
H. de Vries  
F.M. Werger

**Drukwerk**

Groen Media, Leiden

**Oplage**

9000 exemplaren

**Abonnement**

Wilt u dit magazine kosteloos ontvangen?

Stuur dan een mail naar:

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

**Adreswijziging**

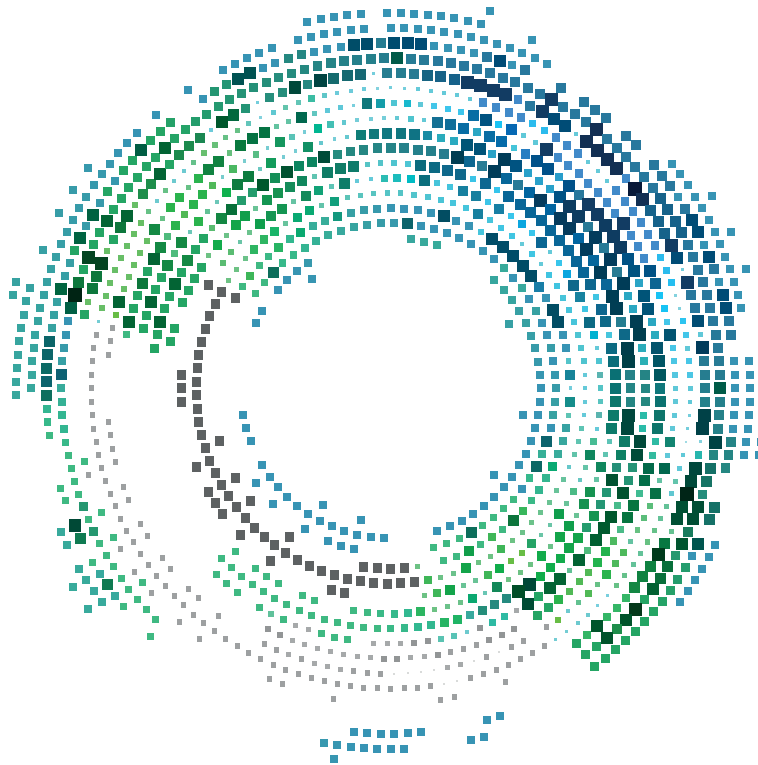
Een adreswijziging kunt u doorgeven aan het kantoor waar u cliënt bent, c.q. waarvan u de Taxtueel ontvangt.



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. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 225,000 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.

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. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.



## Finance Learning

### Verdieping in vaktechnische onderwerpen

Deloitte Academy organiseert cursussen en masterclasses op het gebied van finance, waarbij je meteen ook kan voldoen aan je PE-verplichting.

Tijdens deze cursussen en masterclasses wordt u als professional getraind door onze Deloitte professionals. De facilitators hebben ervaring en kennis van diverse werkgebieden. Zij delen hun kennis vanuit hun eigen praktijkervaring, waardoor zij de theorie met herkenbare voorbeelden uiteen kunnen zetten.

Ons aanbod is zeer praktijkgericht en volgt de actualiteit per marktsegment. Zie hiernaast het actuele cursusaanbod voor dit najaar.

- Deloitte Tax Webinars (on demand)
- Masterclass Standard Business Reporting (SBR) – 22 en 29 september 2016 (4 PE)
- Masterclass fusies en overnames – 6 oktober 2016 (4 PE)
- Masterclass Tax Accounting IFRS 15 – 10 oktober 2016 (3 PE)
- Connecting to the US International tax system – 13 oktober 2016 (6 PE)
- Tax Accounting cursus – 8 en 9 november 2016 (14 PE)
- IFRS Essentials Course – 23 en 24 november 2016 (14 PE)
- Masterclass Fiscale Topics – 29 november 2016 (8 PE)

#### 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 met +31 88 288 9333.