





# Voorwoord

In deze vijfde editie van de wetgevingsmonitor voorzien onze specialisten u van deskundig commentaar bij recente veranderingen in de belastingwetgeving.

Met de wetgevingsmonitor wil Ernst & Young Belastingadviseurs een inhoudelijke bijdrage leveren aan het wetgevingsproces. Dat doen wij uit een maatschappelijke betrokkenheid. De burgers en bedrijven zijn gebaat bij kwalitatief goede wetgeving. Onze invalshoek is constructief en positief-kritisch. Zonder ook maar enigszins de pretentie te koesteren de rol van de echte wetgever te kunnen vervullen, mag van een belastingadvieskantoor worden verwacht dat knel- en verbeterpunten in de recent ingevoerde fiscale wetgeving worden gesignaleerd. Daarnaast is het belangrijk dat er aanbevelingen worden gedaan tot verandering en verbetering.

Wat mag u verwachten? Onder het motto 'de Januskop van de fiscus' bespreekt Arjo van Eijnsden formeelrechtelijke wijzigingen. Hij ziet een benaderbare overheid die oplossingsgericht meedenkt met bedrijven. Horizontaal toezicht, compromisbereidheid en de mogelijkheid tot vooroverleg met de fiscus zijn daar vriendelijke trekken van. Het spiegelbeeld is een overheid die hard ingrijpt om laakbaar gedrag te straffen. Dat vertaalt zich in de introductie van nieuwe en strenge sancties. Vanuit dit perspectief gaat hij in op de Vierde tranche van de Awb, het Belastingplan 2010 en de Fiscale Vereenvoudigingswet 2010.

In het tweede hoofdstuk door Rudolf de Vries staat de vennootschapsbelasting centraal. Bij uitstek een instrument om de economie te stimuleren. Eén van de highlights is de metamorfose van de octrooibox tot innovatiebox. Een bijzonder aantrekkelijke faciliteit voor kennisintensieve bedrijven die nog te weinig wordt benut. Daarnaast is er volop aandacht voor de deelnemingsvrijstelling.

In 2009 implementeerde Nederland de Europese BTW-richtlijn. Hoofdstuk 3 concentreert zich op deze grootste verandering van de BTW sinds 1993. Walter de Wit kraakt kritische noten over knelpunten in de nieuwe wetgeving. Hij bepleit de inzet van andere consultatiemethodes, zodat de stem van bedrijfsleven en politiek ook op een internationaal podium wordt gehoord.

In hoofdstuk 4 legt Herman de Ruijter de nieuwe regelingen voor bedrijfsopvolging langs de meetlat. Criteria zijn de eisen van de wetgever zelf: eenvoudig, toegankelijk en evenwichtig. Harde - maar eerlijke - conclusie is dat angst voor de belegger en wellicht onderschatting van de praktijk tot een paradoxaal resultaat leidt: het is er complexer op geworden. De Ruijter doet aanbevelingen hoe het beter kan.

Jan Bertram Rietveld onderzoekt of de nieuwe werkkostenregeling 2010 KISS-proof is. De regeling is zeker een welkome aanvulling op de loonbelasting, maar een aantal elementen brengt lastenverzwaring mee. Het goede nieuws? Dit laatste hoofdstuk draagt een aantal oplossingen aan die lastenverzwaring relatief eenvoudig voorkomt.

Met deze monitor leveren wij onze bijdrage aan het debat over eenvoudige, rechtvaardige en doelmatige wetgeving. Fiscaal aantrekkelijk ondernemen is tenslotte in het belang van iedereen.

Kees van Boxel

Marnix van Rij



# Inhoudsopgave

<b>Voorwoord</b>	2
<b>1 Formeelrechtelijke wijzigingen: de twee gezichten van de fiscus</b>	6
1.1 Inleiding	7
1.2 Tweesporenbeleid	7
1.3 Wijzigingen in het fiscale boeterecht	8
1.4 Wijziging navorderings- en naheffingsmogelijkheden	11
1.5 Veranderde rechtsbescherming	13
1.6 Conclusies	15
<b>2 Venootschapsbelasting: innovatiebox, deelnemingsvrijstelling en verliesrekening</b>	16
2.1 Inleiding	17
2.2 Verruiming van de innovatiebox	17
2.3 Deelnemingsvrijstelling	17
2.4 Verliesverrekening	19
<b>3 Introductie van het BTW-pakket in Nederland: een terugblik</b>	22
3.1 Inleiding	23
3.2 Aanleiding BTW-pakket	23
3.3 Tijdstip van verschuldigheid en ontstaan verplichting tot factureren	24
3.4 Commissievoorstel nieuwe factuurregels	26
3.5 Factuureisen lidstaat van afnemer van toepassing	27
3.6 Conclusies	27
<b>4 Regeling van de bedrijfsopvolging gewogen</b>	30
4.1 Inleiding	31
4.2 Doelstellingen	31
4.3 Algemeen	31
4.4 Eisen aan de schenker/erflater	32
4.5 Eisen aan de verkrijger/voortzetter	34
4.6 Conclusies	35
<b>5 De prijs van eenvoud</b>	36
5.1 Inleiding	37
5.2 Open normen	37
5.3 Het 90%-criterium	38
5.4 Begripsvervuiling	39
5.5 Intermediaire kosten	39
5.6 Vaste kostenvergoedingen	41
5.7 Administratie	41
5.8 Conclusies	41
<b>Noten</b>	43



# 1 Formeelrechtelijke wijzigingen: de twee gezichten van de fiscus

## 1.1 Inleiding

In dit hoofdstuk besteden wij aandacht aan de formeel-rechtelijke wijzigingen die zich het afgelopen jaar voordeden op wetgevingsgebied. Wij merken dat het formele belastingrecht steeds belangrijker wordt. Een toenemend aantal rechterlijke uitspraken betreft een formeel-rechtelijk onderwerp. Ook op het terrein van wetgeving passeren steeds vaker formeel-rechtelijke wetsvoorstellen de revue. Afgelopen jaar is daarvan een treffend voorbeeld. Per 1 juli 2009 trad de 'Vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)' in werking. Deze wet wekte met name bij belastingadviseurs en bedrijfsfiscalisten de nodige beroering, omdat op grond van deze wet beboeting (in privé) van deze personen mogelijk is. Per dezelfde datum werd de aanpak van zwartsparders geïntensiveerd. Vervolgens trad per 1 januari 2010 een aantal andere wetsvoorstellen in werking, zoals het 'Belastingplan 2010' en de 'Fiscale vereenvoudigingswet 2010'. Ook hierin zijn de nodige wijzigingen op formeelrechtelijk gebied opgenomen. Deze wijzigingen bespreken wij

hierna en voorzien wij van commentaar. Voordat wij daartoe overgaan, schenken wij eerst aandacht aan de titel van dit hoofdstuk: de twee gezichten van de fiscus.

## 1.2 Tweesporenbeleid

Eén van de trends die wij op dit moment signaleren, is het tweesporenbeleid van de overheid (waaronder ook de Belastingdienst).

Eenzijds zien wij een toenadering van de overheid richting burgers en bedrijven. Ze is open, transparant en benaderbaar. De overheid is een betrouwbare gesprekspartner en ze is steeds vaker bereid met de burger en het bedrijfsleven mee te denken en naar oplossingen te zoeken. Op fiscaal terrein uit zich dat met name in het fenomeen 'horizontaal toezicht'. De Belastingdienst wil graag samenwerken met belastingplichtigen op basis van transparantie en wederzijds vertrouwen. Daarom past zij horizontaal toezicht steeds vaker toe en ook in steeds meer varianten. De hiervoor bedoelde toenadering uit zich daarnaast in een toegenomen compromisbereidheid, toegenomen mogelijkheden van vooroverleg met de fiscus, de mogelijkheid een zogenoemde 'ruling' (toezegging vooraf) te verkrijgen en het zoeken naar alternatieven voor geschiloplossing (denk aan mediation). Binnen deze benadering dringt de overheid starre formele regels naar de achtergrond en is er meer ruimte voor flexibiliteit en praktische oplossingen.

Daartegenover staat dat de overheid steeds harder optreedt. Dan gaat het met name om het bestrijden van

onwettelijk en onwenselijk gedrag. Deze trend signaleren wij niet alleen in het fiscale recht, maar ook elders. De roep om zwaardere straffen wordt steeds luider. Het is niet vreemd dat de overheid, in een democratie als Nederland, luistert naar deze roep.

Wat betreft het fiscale aandachtsgebied zien wij in de eerste plaats een toename van het aantal sancties. De al eerder genoemde boete die sinds 1 juli 2009 op grond van de 'Vierde tranche Awb' kan worden opgelegd aan bijvoorbeeld belastingadviseurs en bedrijfsfiscalisten (in het jargon 'medeplegers'), is hiervan een goed voorbeeld. Vóór die tijd was het niet mogelijk een fiscale boete op te leggen aan medeplegers.

Een ander voorbeeld is het feit dat de overheid per 1 januari 2010 nieuwe fiscale verzuimboetes introduceerde en dat bepaalde strafbare feiten die in de praktijk niet of nauwelijks werden vervolgd, per 1 januari zijn overgeheveld naar het boeterecht.

In de tweede plaats zien wij een toename van de intensiteit van de sancties. Wat het fiscale boeterecht betreft, werd een aantal fiscale verzuimboetes per 1 januari 2010 fiks hoger. Een ander treffend voorbeeld is het feit dat de vergrijpboete die kan worden opgelegd aan zwartsparders, per 1 juli 2009 drastisch is verhoogd. Was eerst een boete mogelijk van maximaal 100% van de niet-betaalde belasting, nu kan de Belastingdienst een boete opleggen van maximaal 300%.

Kortom, de fiscus heeft op dit moment twee gezichten. Enerzijds treedt hij de goedwillende belastingbetaler tegemoet als 'vriend', anderzijds kan de fiscus een geduchte 'vijand' worden bij onwettelijk of onwenselijk gedrag van de belastingplichtige. Het geschat dat hij daarbij in stelling brengt, wordt steeds zwaarder. De vraag is of dit wenselijk is.



Bij de hiernavolgende bespreking van de wetwijzigingen in het formele belastingrecht zien wij voorbeelden van dit tweesporenbeleid.

## 1.3 Wijzigingen in het fiscale boeterecht

### 1.3.1 Vierde tranche Awb

De meest in het oog springende 'nieuwe' boete is de boete die kan worden opgelegd op grond van de 'Vierde tranche van de Awb'. Die trad per 1 juli 2009 in werking en kan worden opgelegd aan medeplegers, feitelijk leidinggevers en opdrachtgevers. Onder omstandigheden kunnen ook belastingadviseurs en bedrijfsfiscalisten worden aangemerkt als medepleger, feitelijk leidinggever of opdrachtgever, en in die hoedanigheid een fiscale boete krijgen opgelegd. Deze mogelijkheid leidde vóór 1 juli 2009, maar ook daarna tot veel commotie bij met name belastingadviseurs en bedrijfsfiscalisten. De vrees bestond - en bestaat - dat inspecteurs al snel naar het boetewapen zullen grijpen in situaties waarin de aangifte niet overeenstemt met de fiscale werkelijkheid. Het opleggen van een boete verwordt dan - zo is de vrees - tot een middel om belastingadviseurs en bedrijfsfiscalisten de duimschroeven aan te draaien. Om de onrust die bij veel fiscalisten leefde, weg te nemen, staat in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna genoemd: BBBB) de volgende bepaling (zie par. 2, tweede lid): *"Bestuurlijke boeten worden aan de medepleger, feitelijk leidinggever of opdrachtgever, opgelegd met voorafgaande toestemming van de voorzitter van het managementteam van de betreffende regio en DGBel (team Particulieren en Formeel recht)."*

Deze bepaling fungeert als een rem op een al te makkelijke toepassing van de 'Vierde tranche van de Awb'. Op de vraag hoe stevig deze rem is, antwoordde Theo Poolen, lid van het managementteam van de Belastingdienst, in het februari-nummer 2010 van Exposé (een uitgave van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs): *"Heel stevig! Ze zijn een signaal dat we niet lichtvaardig met de materie omgaan. Inspecteurs mogen met de Vierde tranche geen oneigenlijke druk op belastingplichtigen en hun adviseurs uitoefenen."* En even verder merkt hij op: *"Nogmaals: je bent niet zomaar 'medepleger'. Dan moet je bewust met je cliënt hebben afgesproken om samen de boel te gaan flessen - en dat plan daarna ook samen uitvoeren."* En: *"De Vierde tranche wordt pas actueel als je met je cliënt samenspannt om via een onjuiste aangifte financieel voordeel te behalen."* Volgens ons is met de tekst in het BBBB en de toelichtende woorden van Theo Poolen de angel uit deze boetemogelijkheid gehaald. Er is beleidsmatig een behoorlijke drempel opgeworpen voor té makkelijke boete-oplegging. Voor zover wij weten, is sinds de inwerkingtreding van de 'Vierde tranche Awb' ook nog geen boete opgelegd aan een medepleger, feitelijk leidinggever of opdrachtgever. Wij vertrouwen erop dat dit beeld niet of nauwelijks verandert en dat uitsluitend in zeer evidente gevallen een boete wordt opgelegd. In ieder geval heeft de 'Vierde tranche Awb' er ook toe geleid dat heel veel belastingadvieskantoren en bedrijven hun interne processen nog eens hebben nagekeken en verbeterd. Daardoor kreeg de fiscale aangifte een kwaliteitsimpuls en dat is uiteraard positief.

### 1.3.2 De strijd tegen het zwartsparen

Als onderdeel van de strijd tegen het zwartsparen verhoogde de Belastingdienst per 1 juli 2009 de vergrijpboete voor het niet of te weinig aangeven van inkomen uit sparen en beleggen (box 3) drastisch. Voor de inkomstenbelasting geldt dat de vergrijpboete maximaal 300% bedraagt als opzettelijk of door grove schuld een té laag inkomen uit sparen en beleggen is aangegeven. In het geval van grove schuld legt de inspecteur in beginsel een boete op van 75% en in het geval van opzet een boete van 150%, zo blijkt uit het aangepaste BBBB. Alhoewel wij de strijd tegen het zwartsparen van harte ondersteunen, hebben wij moeite met deze verzwarening. In de eerste plaats is de reikwijdte van deze sanctie volgens ons veel te ruim. De vergrijpboete is bedoeld om zwartsparenders te straffen. Dan denken wij vooral aan het niet opgeven van buitenlandse bankrekeningen of effecten, maar de boete geldt voor veel meer situaties. De boete van maximaal 300% kan worden opgelegd voor alle vermogensbestanddelen die kunnen worden belast onder box 3 en die niet worden opgegeven aan de fiscus. Dat geldt ook als die vermogensbestanddelen zich in Nederland bevinden. In de tweede plaats rijst de vraag waarom de fiscus het niet opgeven van een buitenlandse bankrekening zwaarder beboet dan bijvoorbeeld het niet opgeven van zwarte inkomsten. Kortom, wij vinden de vergrijpboete disproportioneel.

De aanscherping van het sanctiebeleid in relatie tot zwartsparen blijkt ook uit de wijzigingen in de inkeerregeling per 1 januari 2010. Vóór 1 januari 2010 kon een belastingplichtige die inkeerde niet worden geconfronteerd met vergrijpboetes. Ná 1 januari 2010 is dat anders.

Het is mogelijk een vergrijpboete te ontlopen als de belastingplichtige binnen twee jaar na het indienen van de onjuiste aangifte alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel als hij de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt vóórdat hij weet - of redelijkerwijs moet vermoeden - dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal raken (vrijwillige verbetering). Doet de belastingplichtige ná die twee jaar alsnog een juiste en volledige aangifte, dan wel verstrekt hij de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden, dan geeft dit aanleiding tot matiging van de vergrijpboete. De boete bedraagt dan 15%. Per 1 juli 2010 wordt de boete verhoogd naar 30%. Wij brengen begrip op voor deze wijzigingen. De boodschap is duidelijk: Zwartsparen is 'uit den boze'. Als je je daaraan toch schuldig maakt, moet je op tijd je leven beteren, anders ben je de pineut. Dit lijkt ons een realistische en proportionele benadering.

### 1.3.3 Wijzigingen in het fiscale boeterecht per 1 januari 2010

#### *Indexatie*

Per 1 januari 2010 wijzigde het fiscale boeterecht op een behoorlijk aantal onderdelen. De veranderingen liggen met name op het vlak van de verzuimboetes. In de eerste plaats besloot de overheid de verzuimboetes te indexeren. Die indexatie vond voor het eerst plaats per 1 januari 2010 en zal voortaan eens in de vijf jaar gebeuren. De maximale verzuimboete van € 4.537 (cijfer 2009), die onder meer wordt opgelegd bij het niet of gedeeltelijk niet tijdig betalen van een aangiftebelasting, bedraagt per

1 januari 2010 € 4.920. De maximale boete voor het niet of niet tijdig doen van een aangifte afdrachtbelasting/voldoeringsbelasting bedroeg € 1.134 en bedraagt nu € 1.230. Mede gezien het feit dat er nog nooit een indexatie van de verzuimboetes heeft plaatsgevonden en de meeste andere bedragen in het fiscale recht wél zijn geïndexeerd (denk aan het griffierecht), en gezien het feit dat de indexatie slechts éénmaal in de vijf jaar plaatsvindt, kunnen wij ons geheel vinden in deze indexatie.

#### *Verviervoudiging verzuimboete*

Tot 1 januari 2010 bedroeg de verzuimboete voor het niet of niet tijdig doen van een aangifte aanslagbelasting (bijvoorbeeld de inkomsten- en vennootschapsbelasting) maximaal € 1.134. Op grond van het BBBB, zoals dat per 1 januari 2009 gold, werd evenwel voor de vennootschapsbelasting een verzuimboete van 50% van dit bedrag opgelegd en voor de andere aanslagbelastingen een boete van 20% van dit bedrag. Voor het niet of niet tijdig doen van een aangifte vennootschapsbelasting bracht de fiscus dus € 567 in rekening, voor de inkomstenbelasting € 226.

Per 1 januari 2010 is het maximum van € 1.134 verviervoudigd. De maximale boete bedraagt nu € 4.920 (ná indexatie). Op grond van het BBBB, zoals dat per 1 januari 2010 geldt, bedraagt de verzuimboete voor het niet of niet tijdig doen van een aangifte vennootschapsbelasting nog steeds 50% van dit bedrag. Voor de inkomstenbelasting brengt de fiscus bij een eerste verzuim € 226 aan boete in rekening; bij een tweede verzuim valt hij weer terug op het percentage van 20%, zodat de boete in dat geval uitkomt op € 984. De achtergrond voor het verhogen van de verzuimboete voor het niet of niet tijdig doen van een aangifte aanslag-



belasting is dat dezelfde boetebedragen gelden voor het niet of niet tijdig doen van een aangifte aangiftebelasting (zoals loon- en omzetbelasting). Hoewel dit op zichzelf een plausibele reden lijkt, moeten we niet uit het oog verliezen dat het hier gaat om twee verschillende soorten belasting. Bovendien kan de verzuimboete voor het niet of niet tijdig doen van een aangifte inkomstenbelasting bij particulieren hard aankomen. Bij een eerste verzuim zijn zij weliswaar 'slechts' € 226 kwijt, maar bij een tweede verzuim is dat € 984. Dat is geen kleinigheid. Ook voor vennootschappen die hun aangifte vennootschapsbelasting te laat indienen, is de verhoging van de verzuimboete naar € 2.460 een aanzienlijke verzwaring. Zeker aan de onderkant van het MKB-segment komt deze verzwaring hard aan. De vraag rijst dan ook of deze verzwaring nog wel proportioneel valt te noemen. Verder hebben wij moeite met het feit dat nu voor de aangifte inkomstenbelasting opnieuw een verzuimenreeks is geïntroduceerd. Waar de Belastingdienst deze verzuimenreeks eerst om uitvoeringstechnische redenen afschafte, voert ze die nu via een achterdeur weer in. Ze geeft hiervoor bovendien geen goede verklaring. Wij pleiten ervoor bij particulieren te werken met één percentage, ongeacht of het gaat om een eerste, tweede of volgend verzuim. Te denken valt daarbij aan een percentage van 4 of 5%.

#### *Nieuwe verzuimboete*

Tot 1 januari 2010 was het niet mogelijk een verzuimboete op te leggen voor het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van een aanslagbelasting. Een dergelijke boete bestond - en bestaat - wel in het kader van de aangiftebelastingen. Nu geldt hij ook voor de aanslagbelasting. Deze boete bedraagt, net als bij de aangiftebelastingen, maximaal

€ 4.920. Hij wordt, in afwijking van de andere verzuimboetes, geregeld in de 'Invorderingswet 1990', aangezien het de ontvanger (en niet de inspecteur) is die zal constateren of de belasting al dan niet (tijdig) is betaald.

De vraag is of deze introductie op zijn plaats is. In de eerste plaats kun je je afvragen of de ontvanger al niet voldoende mogelijkheden heeft om de belastingbetaling af te dwingen. In de tweede plaats geldt ook hier dat een aangiftebelasting een ander type belasting is dan een aanslagbelasting. Bij aangiftebelastingen geldt dat de belastingplichtige zelf de belasting op aangifte moet afdragen of voldoen, kort nadat hij aangifte deed. Voor betalingsverzuimen bij de aangiftebelastingen kent het BBBB twee soorten verzuimboetes. Als een belastingplichtige wel aangifte deed, maar niet tijdig betaalde, bedraagt de verzuimboete in principe 2% van de verschuldigde belasting (met een maximum van € 4.920). Als hij niet tijdig betaalde, omdat hij de aangifte niet of té laat indiende, bedraagt de verzuimboete 10% van de verschuldigde belasting (eveneens met een maximum van € 4.920). De verzuimboete voor het te laat betalen van belasting is in deze categorie als het ware vervlochten met de verzuimboete voor het niet tijdig doen van aangifte, omdat het één het gevolg is van het ander.

Bij aanslagbelastingen als de inkomsten- en vennootschapsbelasting staat dat los van elkaar. De reden voor invoering van deze verzuimboete gaat wat ons betreft dan ook enigszins mank. Een heroverweging van de introductie van deze boete is op zijn plaats. Overigens is noch in het BBBB, noch in de 'Leidraad Invordering 1990' beleid neergelegd voor deze verzuimboete. Als deze boete zou blijven bestaan, zou de praktijk er zeer mee zijn gediend als dit beleid er

daadwerkelijk zou komen. Los daarvan willen wij nog aangeven dat tijdens de parlementaire behandeling van het 'Belastingplan 2010' is opgemerkt dat de verzuimboete is bedoeld voor situaties waarin sprake is van belasting-schuldigen die stelselmatig niet of té laat betalen. Daarbij moet het ook nog eens gaan om substantiële bedragen. Het is te hopen dat deze toelichting daadwerkelijk wordt vastgelegd in beleid.

#### *Overbrenging strafbare feiten naar boeterecht*

Per 1 januari 2010 bracht de overheid een aantal fiscaal strafbare feiten over naar het boeterecht. Het gaat hierbij om strafbare feiten die in de praktijk niet of nauwelijks strafrechtelijk werden vervolgd, maar waarbij de normschending eenvoudig is vast te stellen en waarbij geen ingrijpende bevoegdheden nodig zijn om te komen tot waarheidsvinding of straftoemeting. De maximale verzuimboete voor deze feiten bedraagt € 4.920. Volgens het BBBB, zoals dat per 1 januari 2010 geldt, dient in beginsel te worden uitgegaan van een boete van 50% van dit bedrag.

Het is hier niet de plaats om uitgebreid in te gaan op alle 'delicten' waarvoor belastingplichtigen sinds begin dit jaar een verzuimboete kunnen krijgen opgelegd. Eén van die delicten willen wij er wel graag uitlichten: het niet voldoen aan de verplichting tot het uitreiken van een dividendnota. Deze verplichting gold in alle situaties waarin een dividend - in welke vorm dan ook - werd uitgekeerd. Aangezien de toegevoegde waarde van het uitreiken van een dividendnota in de praktijk als zeer beperkt werd ervaren, gebeurde dit in de praktijk, uitzonderingen daargelaten, nauwelijks. De vrees bestond dan ook dat de Belastingdienst ná 1 januari 2010 in heel veel gevallen zou overgaan tot het opleggen van verzuimboetes voor het

niet uitreiken van een dividendnota. Die vrees was ongegrond. De Staatssecretaris van Financiën gaf in een recent besluit te kennen dat het uitreiken van een dividendnota achterwege kan blijven als de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, als sprake is van een fiscale eenheid en als de dividenduitkering plaatsvindt aan een directeur-grotaandeelhouder. Voor de praktijk is dit een zeer belangrijke tegemoetkoming. Het opleggen van verzuimboetes voor het niet uitreiken van een dividendnota zal naar onze verwachting dan ook beperkt plaatsvinden. Wij spreken de wens uit dat de overheid ook ten aanzien van de overige delicten (verplichtingen waaraan niet is voldaan) voorzichtig zal omspringen met het opleggen van boetes. Het bedrag van de verzuimboete (50% van € 4.920) vinden wij overigens nogal fors.

## 1.4 Wijziging navorderings- en naheffingsmogelijkheden

### 1.4.1 Navordering bij kenbare fouten

Per 1 januari 2010 is de mogelijkheid tot navorderen uitgebreid (via een bepaling in de 'Wet Overige fiscale maatregelen 2010'). De aanleiding hiervoor was een arrest van de Hoge Raad van 7 december 2007. Het betrof een geval dat zeer tot de verbeelding spreekt. Een wat oudere belastingplichtige diende zijn aangifte inkomstenbelasting over het jaar 2001 in via een aangiftediskette van de fiscus. Hij maakte per abuis een fout. Als hypotheekrente trok hij niet af het betaalde bedrag van € 3.419, maar een bedrag van € 3.419.635. Vervolgens werd een aanslag opgelegd naar een box 1 inkomen van negatief € 3.390.453.

De vraag die aan de orde was, was of de fiscus deze evident onjuiste aanslag kon corrigeren via een navorderingsaanslag (opgelegd naar het juiste box 1 inkomen van € 25.764). De Hoge Raad oordeelde van niet. Het is een bewuste keuze van de fiscus om grote aantallen aangiftes automatisch af te doen, dus zonder enige inhoudelijke beoordeling. Dat brengt met zich mee dat de gevolgen van die keuze geheel voor rekening zijn van de fiscus. Als hij nalaat het systeem zó te maken, dat aangiftes waarmee duidelijk iets mis is - zoals deze aangifte - toch 'doorgaan', kan hij dat niet repareren met een navorderingsaanslag.

Hoewel op deze uitspraak van de Hoge Raad niets valt af te dingen, is aan de 'man op de straat' moeilijk uit te leggen dat in bovenstaande situatie navordering niet mogelijk is. Iedereen - ook de betreffende belastingplichtige - begrijpt direct dat deze aanslag onjuist is. En toch kan de fiscus dan niet navorderen. Dat is moeilijk te verteren. Dat de wetgever vervolgens is gekomen met een reparatie, wekt geen verbazing. De vraag is alleen of deze reparatie niet té ver gaat. Per 1 januari 2010 kan de fiscus - zonder nieuwe feiten - een navorderingsaanslag opleggen voor zogenoemde kenbare fouten waardoor een aanslag achterwege bleef of een aanslag naar een te laag bedrag werd opgelegd. Daarbij maakt het niet uit wie de fout maakt: de fiscus of de belastingplichtige. Het maakt ook niet uit of de fout al dan niet voortvloeit uit een bewuste keuze. De fout moet bij de belastingplichtige wel redelijkerwijs kenbaar zijn. Het begrip 'redelijkerwijs kenbaar' is - blijkens de parlementaire geschiedenis - geobjectiveerd. Het uitgangspunt is een belastingplichtige met een gemiddeld (e) inzicht in én kennis van het fiscale recht. De kennis van de adviseur wordt daarbij



toegerekend aan de belastingplichtige. Verder bevat de wet een bewijsvermoeden. Van een redelijkerwijs kenbare fout is in ieder geval sprake indien de te weinig betaalde belasting ten minste 30% is van de wettelijk verschuldigde belasting. Had de situatie uit het arrest van 7 december 2007 zich voorgedaan onder de huidige wetgeving, dan zou de fiscus zeker kunnen navorderen. Aan de 30%-regel is in deze situatie immers sowieso voldaan. Als de fiscus op basis van deze bepaling kan navorderen, bedraagt de navorderings termijn twee jaar. Deze begint te lopen twee jaar nadat de oorspronkelijke aanslag is opgelegd, dan wel het besluit is genomen tot het niet opleggen van een aanslag. De betreffende bepaling vindt voor het eerst toepassing op aanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen die zijn vastgesteld of genomen ná 31 december 2009.

Dat de mogelijkheid tot navorderen aan bepaalde regels is gebonden, houdt verband met het rechtszekerheidsbeginsel. Een belastingplichtige die een aanslag krijgt opgelegd, moet er in beginsel van kunnen uitgaan dat die aanslag correct is. De fiscus heeft dan ook de taak aanslagen op te leggen die overeenstemmen met het recht en een juist bedrag weerspiegelen aan te betalen belasting. Hij dient deze taak uiterst serieus te nemen. Doet de fiscus dat niet, dan rijst de vraag wie daarvoor moet opdraaien: de belastingplichtige of de fiscus. Onder het recht tot 1 januari 2010 kwamen gebreken bij de aanslagoplegging in beginsel voor rekening van de fiscus. Daarbij dient wel te worden vermeld dat het proces van aanslagoplegging de laatste jaren te wensen overliet, mede als gevolg van problemen in de automatisering. Wij achten het niet meer dan billijk dat fouten, veroorzaakt door een gebrekkig proces van aanslag-

oplegging, voor rekening komen van de fiscus (bepaalde uitzonderingen daargelaten). De meeste fiscalisten zullen zich hierin kunnen vinden. Maar het gaat nu juist om de vraag wat de uitzonderingen zijn op deze regel. Met andere woorden: is de categorie uitzonderingen in de per 1 januari 2010 geldende wetgeving niet te ruim geformuleerd? En tast dat het rechtszekerheidsbeginsel niet te zeer aan? Wij vinden van wel. In zijn conclusie bij voornoemd arrest van de Hoge Raad komt advocaat-generaal Niessen tot de volgende visie: *“Dat navordering mogelijk is wanneer de aanslag is opgelegd in overeenstemming met een aangifte waarin de belastingplichtige anders dan opzettelijk een fout heeft gemaakt waardoor de aanslag zoveel voordeliger voor de belastingplichtige is dan deze bij een juiste toepassing van de wet zou zijn geweest dat geen redelijk denkend mens - mede gelet op de aard van die fout - kan menen dat de aanslag op het juiste bedrag is vastgesteld.”* Deze benadering is veel beperkter dan de nieuwe bepaling die per 1 januari 2010 is ingevoerd. In de eerste plaats is in de visie van Niessen navordering zonder nieuw feit alleen mogelijk - afgezien van de aanwezigheid van kwade trouw bij de belastingplichtige - bij niet opzettelijke fouten van de belastingplichtige. Bij fouten van de inspecteur zou - afgezien van toepassing van de zogenoemde schrijf- of tikfoutenjurisprudentie - navordering niet mogelijk zijn. Dit betekent dat er een veel grotere prikkel zou zijn voor de fiscus om goed werk af te leveren dan onder het per 1 januari 2010 geldende recht. Bovendien moet het gaan om écht evidente fouten waarbij geen redelijk denkend mens kan menen dat de aanslag naar een juist bedrag is opgelegd. Dit is een veel strenger criterium dan het begrip 'redelijkerwijs kenbaar'. Kortom,

volgens ons is de per 1 januari 2010 geïntroduceerde wetgeving om de navorderingsmogelijkheden van de fiscus te verruimen, té ruim geformuleerd. Deze wetgeving maakt navordering mogelijk in situaties waarin dat, gelet op het rechtszekerheidsbeginsel, niet mogelijk zou moeten zijn. De toekomst zal leren hoe deze bepaling uitpakt in de dagelijkse praktijk.

#### 1.4.2 Verruiming naheffing omzetbelasting

Tot 1 januari 2010 was het voor de omzetbelasting alleen mogelijk na te heffen op basis van de belastingwet. Dit leidde tot problemen voor de fiscus indien een verzoek tot ambtshalve vermindering, naar later bleek, ten onrechte werd toegewezen. In een dergelijk geval kon hij niet naheffen, omdat het verzoek om ambtshalve vermindering niet werd beschouwd als een 'ingevolge de belastingwet gedaan verzoek'. De Hoge Raad bevestigde deze visie in twee arresten van 16 januari 2009. De 'Wet overige fiscale maatregelen 2010' bevat een bepaling die het hiervoor beschreven 'lek' repareert. Dat lijkt ons terecht.

## 1.5 Veranderde rechtsbescherming

#### 1.5.1 Modernisering Algemene wet inzake rijksbelastingen

Als bijlage bij de 'Fiscale vereenvoudigingswet 2010' is een notitie gevoegd die is gewijd aan de 'Modernisering van de Algemene wet inzake rijksbelastingen' (hierna genoemd: AWR). Deze notitie beschrijft dat de huidige AWR te veel formaliteiten bevat

en leidt tot te veel administratieve lasten. Daarom wil de regering gefaseerd komen tot een nieuwe AWR die alleen formaliteiten bevat als dat nodig is (ten behoeve van de rechtsbescherming van burgers en bedrijven) en die uitgaat van laagdrempelige communicatie. Per 1 januari 2010 zette de wetgever hiertoe de eerste stappen. Daarbij wijzigde hij de rechtsbescherming ten aanzien van voorlopige aanslagen en introduceerde hij rechtsbescherming voor beslissingen op verzoeken om ambtshalve vermindering (zie hierna).

Hoewel hier nog geen sprake is van al bestaande wetgeving, hebben wij enkele opmerkingen over deze voorgenomen plannen. Volgens ons is het goed dat - afgezien van de wijzigingen die de wetgever per 1 januari 2010 doorvoerde - de modernisering van de AWR nog even op zich laat wachten. Het wijzigen van de AWR en daarmee aanverwante regelgeving, zoals beschreven in de hiervoor genoemde bijlage, is een enorme, niet te onderschatten operatie. Ze kost niet alleen zeer veel geld, maar vergt ook heel veel van de ambtenaren bij de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën. Wij vinden dat de AWR op dit moment nog prima voldoet. Weliswaar bevat de huidige wet knelpunten, maar reparatiewetgeving kan die relatief eenvoudig wegnemen. Daarvoor is geen compleet nieuw formeel recht nodig. Bovendien is nu niet het moment om een nieuwe AWR te introduceren. We kampen met een economische crisis en we moeten eerst prioriteit geven aan het verbeteren van het vestigingsklimaat. Pas als we economisch in rustiger vaarwater zitten en de Belastingdienst niet meer kampt met (automatiserings) problemen, lijkt ons de tijd rijp voor een AWR-herziening. Het is dus niet zo, dat wij tegen een modernisering van de AWR zijn.

Integendeel. Die vernieuwing is in onze ogen onontkoombaar. Wij denken alleen dat die te vroeg komt.

#### 1.5.2 Wijziging rechtsbescherming voorlopige aanslagen

Met de inwerkingtreding van de 'Fiscale vereenvoudigingswet 2010' per 1 januari 2010 is het niet meer mogelijk bezwaar aan te tekenen tegen voorlopige aanslagen inkomstenbelasting. Dat lijkt een verslechtering in rechtsbescherming, maar is dat zeker niet. Er is in plaats daarvan namelijk een mogelijkheid gecreëerd om een verzoek in te dienen tot herziening van de voorlopige aanslag. Dat indienen kan tot het moment van verrekening van de voorlopige aanslag met de definitieve aanslag. De inspecteur moet binnen acht weken beslissen over dit verzoek. Pas bij afwijzing van het verzoek kan de belastingplichtige hiertegen bezwaar aantekenen. Het bezwaar kan hij indienen totdat de voorlopige aanslag is verrekend met de definitieve aanslag. In het algemeen zal de bezwaartermijn dus beduidend langer zijn dan de in het fiscale bestuursrecht gebruikelijke zes weken. Dezelfde regeling geldt voor 'voor bezwaar vatbare beschikkingen' die op het aanslagbiljet staan. Deze wetgeving juichen wij van harte toe. Het is een uitstekend initiatief op het gebied van de rechtsbescherming van de belastingplichtige. Jammer is wel dat de regeling vooralsnog alleen geldt voor de inkomstenbelasting en niet voor andere aanslagbelastingen. Wij zien ook niet goed in waarom dat zo is. Verder geldt deze regeling alleen voor voorlopige aanslagen 2010 en volgende jaren.



### **1.5.3 Bezwaar tegen afwijziging ambtshalve vermindering mogelijk**

Per 1 januari 2010 is het door de inwerkingtreding van de 'Fiscale vereenvoudigingswet 2010' mogelijk bezwaar aan te tekenen tegen afwijzende beslissingen op verzoeken om ambtshalve vermindering. Tot en met 2009 kon dat niet en stond de belastingplichtige in feite met lege handen wanneer de fiscus afwijzend besliste. Hoewel het jammer is dat óók deze regeling beperkt is tot verzoeken over aanslagen inkomstenbelasting 2010 en volgende jaren, achten wij ook dit een zeer belangrijke stap op weg naar een verbetering van de rechtsbescherming van belastingplichtigen.

### **1.5.4 Bezwaar tegen een aanslag omvat ook andere beschikkingen**

Tot 1 januari 2010 vloeide uit de wet voort dat als een aanslagbiljet naast de aanslag zelf meerdere beschikkingen bevatte (zoals een beschikking heffingsrente en een verliesbeschikking), de belastingplichtige tegen al die beschikkingen afzonderlijk bezwaar moest maken. Dit gold en geldt alleen niet voor de boetebeschikking. Weliswaar bracht jurisprudentie van de Hoge Raad daarop enige verzachtingen aan, maar wettelijk gezien liet het systeem op het gebied van rechtsbescherming te wensen over. Daar kwam per 1 januari 2010 terecht verandering in ten aanzien van de beschikkingen heffingsrente, revisierente, betalingskorting en verzamelinkomen inkomstenbelasting. Deze beschikkingen maken sinds genoemde datum onderdeel uit van de belastingaanslag, waardoor een bezwaar tegen (alleen) de aanslag ook een bezwaar is tegen de hiervoor genoemde beschikkingen.

Ondanks deze wetwijziging - die wij als zodanig toejuichen - laat de wettelijke regeling ten aanzien van de op het aanslagbiljet vermelde beschikkingen nog steeds te wensen over. De regeling, zoals die per 1 januari 2010 geldt, is alleen van toepassing op beschikkingen inzake de heffingsrente, revisierente, betalingskorting en het verzamelinkomen. Waarom is dit niet ook geregeld voor verliesbeschikkingen? En waarom hebben we een afwijkende - minder vergaande - wettelijke regeling ten aanzien van boetebeschikkingen? In de nota naar aanleiding van het verslag bij de 'Fiscale vereenvoudigingswet 2010' is ten aanzien van verliesbeschikkingen opgemerkt dat dit wellicht kan worden opgenomen in het 'Belastingplan 2011'. Dit is een nogal teleurstellende reactie. Het is een gemiste kans dat de wetgever deze problematiek niet in één keer goed regelt. Volgens ons dient hij te bepalen dat alle beschikkingen die op het aanslagbiljet zijn vermeld, worden geacht onderdeel uit te maken van de belastingaanslag. Bezwaar en beroep tegen de aanslag zijn daardoor per definitie ook bezwaar en beroep tegen de op het aanslagbiljet vermelde beschikkingen. Het zou triest zijn als de Hoge Raad er nogmaals aan te pas moet komen om op dit vlak rechtsbescherming te bieden.

### **1.5.5 Nog steeds geen rechtsbescherming tegen controlehandelingen van de fiscus**

Het is inmiddels alweer enkele jaren geleden dat de kamerleden Dezentjé Hamming-Bluemink en Paul Tang (toen nog Crone) hun initiatiefwetsvoorstel indienden. Dit wetsvoorstel moest rechtsbescherming bieden tegen controlehandelingen van de fiscus (zoals disproportionele vragenbrieven).

Op 2 september 2009 stuurden de indieners een tweede nota van wijziging aan de Tweede Kamer. De inhoud van deze nota is verrassend. De indieners deden namelijk niet alleen een geheel nieuw voorstel om de rechtsbescherming tegen controleverzoeken van de fiscus gestalte te geven, maar uit de toelichting op deze nota lijkt ook te volgen dat over de tekst van dit voorstel vooraf overeenstemming bestond met het Ministerie van Financiën. Er werd zelfs gesproken over een beoogde inwerkingtredingsdatum van 1 juli 2010. Tot nu toe is het alleen ijsig stil. De val van het kabinet is daaraan maar in beperkte mate debet. Wij spreken de wens uit dat de wetgever dit voor de praktijk belangrijke wetsvoorstel op korte termijn bij de horens vat en alsnog spoedig in werking laat treden.

## 1.6 Conclusies

De Belastingdienst adverteert al jaren met de slogan 'Leuker kunnen we het niet maken, wel makkelijker'. Deze leus past ook goed bij de hiervoor besproken wetswijzigingen op formeelrechtelijk gebied. Enerzijds probeert de wetgever er alles aan te doen om het voor belastingplichtigen - burgers en bedrijven - makkelijker te maken. Op wetgevend gebied uit zich dat met name in een verbeterde rechtsbescherming. Anderzijds wordt het er, als wij kijken naar de toename van het aantal sancties en de intensiteit daarvan, bepaald niet leuker op.

Wat betreft de fiscale rechtsbescherming is onze conclusie dat de wetgever belangrijke stappen voorwaarts maakte. Niettemin constateren wij dat de per 1 januari 2010 ingevoerde wetgeving nog niet ver genoeg gaat, terwijl de wetgever dat vrij eenvoudig

had kunnen realiseren. Bovendien is het een gemiste kans dat er nog steeds geen rechtsbescherming bestaat tegen controlehandelingen van de fiscus.

Inzake de wijzigingen op het gebied van de sancties, zien wij dat het aantal sancties én de intensiteit daarvan toeneemt. Aan de ene kant is dat begrijpelijk en past het in een trend die wereldwijd een maatschappelijk draagvlak kent. Aan de andere kant is de wetgeving op fiscaal terrein op onderdelen te grof en vertoont ze soms disproportionele trekken. Het is wel goed dat de fiscus beleidsmatig de nodige verzachtingen aanbracht.

Wat betreft de toegenomen navorderings- en naheffingsmogelijkheden: wij vinden dit een begrijpelijke wetgeving, maar met name de nieuwe navorderingsmogelijkheid is volgens ons té ruim geformuleerd ten gunste van de fiscus.



## 2 Vennootschapsbelasting: innovatiebox, deelnemingsvrijstelling en verliesverrekening

## 2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk besteden wij aandacht aan de ontwikkelingen op het terrein van de vennootschapsbelasting. Wij concentreren ons op drie wettelijke aanpassingen, waarvan er twee per 1 januari 2010 in werking traden, te weten het omvormen van de octrooibox in een innovatiebox en de wijziging van het deelnemingsvrijstellingsregime in relatie tot beleggingsdeelnemingen. Aan de derde aanpassing - het kunnen inruilen van drie jaar voorwaartse verliesverrekening voor twee extra jaren achterwaartse verliescompensatie - kan desgewenst terugwerkende kracht worden verleend tot het jaar 2009.

## 2.2 Verruiming van de innovatiebox

In 2007 maakte de octrooibox onderdeel uit van de ingrijpende wetwijziging 'Werken aan winst'. Het doel van de regeling was - en is - innovatie in Nederland te stimuleren door innoverende bedrijven te laten profiteren van een verlaagd vennootschapsbelastingtarief van toen nog 10% over kwalificerende winsten. In de 'Fiscale monitor wetgeving 2007' uitten wij al onze twijfels over de effectiviteit van de regeling, mede gezien haar complexiteit. Inmiddels is er meer zicht op die effectiviteit: hij bleef achter bij de

bedoeling van de wetgever, ondanks de positieve houding van de Belastingdienst. Om die reden is de octrooibox per 1 januari 2010 aanmerkelijk verruimd en omgedoopt tot 'innovatiebox'. Na deze omvorming is de regeling aanzienlijk interessanter, mede door een verdere verlaging van het effectieve vennootschapsbelastingtarief naar 5%.

De innovatiebox is op nog meer punten verbeterd. De octrooibox kende een plafondbepaling op grond waarvan het profijt van het verlaagde tarief was gemaximeerd. Dit plafond kwam te vervallen met de invoering van de innovatiebox. Tevens is de innovatiebox veel ruimer toepasbaar voor Speur- en Ontwikkelingsactiva (S&O-activa). Er is nog wel een aantal knelpunten. Eén van de belangrijkste eisen bij de toepassing van de innovatiebox bij een S&O-verklaring is namelijk dat óók het eigendom van de vinding en de werkzaamheden die daaraan ten grondslag liggen, moet rusten bij de belastingplichtige met de S&O-verklaring. Daardoor kunnen bedrijven bij contract-R&D vaak niet of slechts beperkt gebruikmaken van de innovatiebox, ondanks de verrichte innovatieve werkzaamheden. Bij een octrooi geldt deze eis niet. De regeling kan nog verder worden verbeterd door dit verschil weg te nemen.

Naast de hierboven genoemde belangrijke verbeteringen blijkt inmiddels uit de praktische opstelling van de Belastingdienst dat ook zij de innovatiebox graag tot een succes maakt. Een extra reden voor bedrijven die veel energie steken in innovatie om werk te maken van de toepassing van deze regeling. Op dit moment laat nog een groot aantal kennisintensieve bedrijven die mogelijkheid onbenut.

## 2.3 Deelnemingsvrijstelling

### 2.3.1 Inleiding

De zogenoemde deelnemingsvrijstelling kent in Nederland een lange traditie. De eerste variant werd al geïntroduceerd in de 'Wet tot heffing ener belasting op bedrijfs- en andere inkomsten' van 1893. Na diverse aanpassingen in verschillende wetten en besluiten neemt de deelnemingsvrijstelling een zeer prominente plaats in in de huidige vennootschapsbelastingwetgeving.

Van oudsher geldt de deelnemingsvrijstelling - naast het omvangrijke belastingverdragennetwerk - als een uiterst belangrijk fiscaal visitekaartje van Nederland. De objectieve vrijstelling stelt namelijk alle voordelen die een (aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen) belastingplichtige geniet uit een deelneming, vrij van vennootschapsbelasting. Is de winst eenmaal in de heffing van een Nederlandse of buitenlandse winstbelasting betrokken op het niveau van de vennootschap die deze winst heeft gerealiseerd, dan wordt die winst niet nogmaals in Nederland belast op het niveau van - kort gezegd - de bezitter van deze deelneming. De deelnemingsvrijstelling stelt niet alleen alle winstuitkeringen (zoals dividenden) vrij, maar eveneens alle winsten die een belastingplichtige behaalt met de vervreemding van deelnemingen (zoals de verkoop) en alle winsten die tot uitdrukking komen door een herwaardering van deelnemingen. De deelnemingsvrijstelling is dus onder andere een cruciaal instrument met het oog op de vorming van concerns, aangezien deze vrijstelling economisch dubbele belasting voorkómt. Bij dit type belasting wordt dezelfde winst bij meerdere belastingsubjecten belast



door dezelfde belastingheffer of verschillende belastingheffers. Hierbij dienen wij nog te vermelden dat zowel positieve als negatieve 'voordelen' vallen onder deze objectieve vrijstelling. Concreet betekent dit dat bezitters van deelnemingen zowel afwaarderingsverliezen op deelnemingen als verliezen, geleden bij de vervreemding van deelnemingen, niet ten laste kunnen brengen van de fiscale winst. Op de hoofdregel dat de deelnemingsvrijstelling ook negatieve deelnemingsvoordelen omvat, bestaat één belangrijke uitzondering. Indien de deelneming wordt geliquideerd, kan de bezitter van die deelneming een eventueel liquidatieverlies in mindering brengen op de fiscale winst.

### 2.3.2 Aanpassing deelnemingsvrijstelling in 2007

De Nederlandse wetgever is altijd beducht geweest de deelnemingsvrijstelling toe te passen op als belegging gehouden belangen. Enerzijds is dat namelijk niet goed te verenigen met de grondslag van de deelnemingsvrijstelling, te weten de theorie van *'ne bis in idem'* of de verlengstukgedachte. Anderzijds werd - en wordt - gevreesd voor oneigenlijk gebruik, aangezien beleggingen als mobiel kapitaal makkelijk zijn onder te brengen in laagbelastende jurisdicties en de deelnemingsvrijstelling niet in het leven is geroepen om dergelijke structuren te faciliteren.

Om die reden gold de deelnemingsvrijstelling tot 2007 niet voor beleggingsbelangen:

- a. in fiscale beleggingsinstellingen;
- b. van minder dan 5% in het nominaal gestorte aandelenkapitaal van een dochtervennootschap;
- c. in niet in Nederland gevestigde vennootschappen.

Ten aanzien van de derde categorie bestond in EU-verband overigens een belangrijke uitzondering, waardoor beleggingsbelangen in EU-verband toch in aanmerking kwamen voor de deelnemingsvrijstelling (mits aan bepaalde eisen werd voldaan). Verder stelde de Nederlandse wetgever voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling alleen in relatie tot niet in Nederland gevestigde deelnemingen als eis dat zij in het land van vestiging waren onderworpen aan een winstbelasting.

Tot 2007 verschilde de deelnemingsvrijstelling dus naar gelang de deelneming in Nederland was gevestigd of in het buitenland. In het laatste geval stelde de Nederlandse wetgever zwaardere eisen aan de toepassing van deze vrijstelling. Met ingang van 1 januari 2007 schakelde hij via de wet 'Werken aan winst' de toepassingsvoorwaarden op binnenlandse en buitenlandse deelnemingen gelijk tegen de achtergrond van het EG-recht. De Nederlandse wetgever vreesde namelijk dat onderdelen van de nationale wetgeving zonder deze gelijkschakeling in strijd zouden worden verklaard met het EG-recht.

De wijziging per 1 januari 2007 betekende geen versoepeling of vereenvoudiging van de deelnemingsvrijstelling. Voor de beantwoording van de vraag of een belang in een dochtervennootschap ter belegging werd aangehouden, moest vóór 2007 worden getoetst met welk oogmerk dit belang werd aangehouden. Werd het aangehouden met het oog op een verwacht rendement bij normaal vermogensbeheer, dan was sprake van een belegging. Deze oogmerktoets sneuvelde in 2007. In plaats daarvan introduceerde de Nederlandse wetgever de laagbelaste beleggingsdeelneming.

Hiervoor gold de deelnemingsvrijstelling niet. Van een laagbelaste beleggingsdeelneming was sprake indien de:

- a. bezittingen van de dochtervennootschap grotendeels (on)middellijk bestonden uit vrije beleggingen (bezittingentoets);
- b. dochter niet was onderworpen aan een winstbelasting die resulteerde in een heffing van 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde winst (onderworpenheidstoets);
- c. dochter niet als een zogenoemde vastgoeddeelneming kon worden aangemerkt.

De term '(on)middellijk' impliceerde dat niet alleen de bezittingen van de direct gehouden dochtervennootschap, maar ook die van haar dochters, kleindochters en achterkleindochters moesten worden meegenomen en gesplitst in 'goede' en 'slechte' bezittingen. Daartoe moest een zogeheten toerekeningsbalans worden opgesteld om te toetsen of de 'foute' vrije beleggingen de 'goede' beleggingen overtroffen. Was dat het geval, en werd de direct gehouden beleggingsdeelneming niet onderworpen aan een adequate winstbelasting, dan miste de deelnemingsvrijstelling toepassing.

Hoewel de Belastingdienst in de praktijk doorgaans constructief opereerde, stelde de met ingang van 2007 ingevoerde systematiek inzake laagbelaste beleggingsdeelnemingen belastingplichtigen vaak voor grote uitvoeringsproblemen. Dit gold vooral voor de wat grotere concerns met veel (on)middellijk gehouden belangen van uiteenlopende aard in diverse delen van de wereld. Het opstellen van de toerekeningsbalans vereiste dat zowel de exacte rol van alle dochters, kleindochters en achterkleindochters als de waarde van al hun bezittingen in kaart moest worden gebracht.

Bovendien moest de bezittingentoets - zo bleek uit de parlementaire geschiedenis - dagelijks worden uitgevoerd. Daarnaast bleek de onderworpenheidstoets onder omstandigheden geen sinecure. Deze rechtsonzekerheid over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling deed Nederland in de afgelopen jaren als vestigingsland geen goed.

### 2.3.3 Aanpassing deelnemingsvrijstelling in 2010

Hoewel het regelmatig wijzigen van belangrijke fiscale regelingen vanuit een oogpunt van stabiliteit en voorspelbaarheid geen aanbeveling verdient, betekent de aanpassing van de deelnemingsvrijstelling in verband met beleggingsdeelnemingen met ingang van dit jaar een duidelijke verbetering. Gedeeltelijk keert de Nederlandse wetgever terug naar de vóór 2007 geldende systematiek, omdat primair aan de hand van een oogmerktoets moet worden beoordeeld of een deelneming ter belegging wordt aangehouden. Wordt een deelneming niet aangehouden met de bedoeling daaruit slechts een normaal vermogensrendement te halen, dan is geen sprake van een belegging en blijven de lastig uitvoerbare bezittingen- en onderworpenheidstoets buiten beschouwing. Aangezien het oogmerk waarmee een belang wordt aangehouden niet voortdurend wijzigt, biedt deze benadering meer rechtszekerheid aan de belastingplichtigen omdat niet langer van dag tot dag wordt getoetst of sprake is van een beleggingsbelang.

Bestaan de bezittingen van een dochtermaatschappij, geconsolideerd, doorgaans grotendeels uit belangen van kleiner dan 5% of bestaan de werkzaamheden van de dochtermaatschappij

- samen met de lichamen waarin zij een belang van 5% of meer heeft - grotendeels uit het (in)direct financieren van haar aandeelhouder en de met die aandeelhouder verbonden lichamen, dan is de situatie anders. De aandeelhouder is dan aangewezen op de bezittingen- of onderworpenheidstoets om het belang onder de deelnemingsvrijstelling te kunnen rangschikken. Bij de bezittingentoets is wel een versoepeling aangebracht, omdat het kortstondig bezitten van te veel 'foute' vrije beleggingen de toepassing van de deelnemingsvrijstelling niet in de weg staat. Alleen indien de (on)middellijke bezittingen van de dochtermaatschappij doorgaans voor meer dan de helft uit laagbelaste vrije beleggingen bestaan, biedt de bezittingentoets de belastingplichtigen geen soelaas. Helaas is het begrip 'doorgaans' niet nader ingevuld. Wij spreken de hoop uit dat via constructief overleg met de Belastingdienst op relatief korte termijn helderheid komt over de betekenis van dit begrip.

## 2.4 Verliesverrekening

Het stellen van beperkingen aan de verrekening van door ondernemers geleden verliezen vormt een inbreuk op het begrip 'totaalwinst'. Immers, voor zover verliezen niet kunnen worden gecompenseerd, belast de fiscus meer winst dan de ondernemers in totaal behalen. Van oudsher wordt om praktische redenen een tijdsbeperking gesteld aan de verrekening van verliezen. Zowel voor ondernemers in de inkomsten- als vennootschapsbelasting geldt dat verliezen maximaal negen jaar kunnen worden vooruitgewenteld. Wat betreft de compensatie van verliezen met in het verleden behaalde winsten geldt in de inkomstenbelasting



een maximale termijn van drie jaar. In de vennootschapsbelasting is de terugwentelingstermijn om budgettaire redenen via de wet 'Werken aan winst' teruggebracht van drie jaar naar één jaar.

Het bedrijfsleven heeft het moeilijk in deze sombere en onzekere economische tijden. Meer bedrijven dan gebruikelijk hebben moeite het hoofd financieel boven water te houden. Het genereren van voldoende liquiditeiten is nu van cruciaal belang. Het behoeft geen betoog dat het kunnen terugwentelen van verliezen bedrijven liquiditeiten verschaft op een moment dat zij die het hardst nodig hebben, namelijk in tijden waarin zij verlies lijden. Los van de fiscaalinhoudelijke bezwaren kunnen we achteraf constateren dat de timing van de wet 'Werken aan winst' wat betreft de beperking van de terugwentelingsstermijn in de vennootschapsbelasting ongelukkig was.

Gelet op de huidige economische omstandigheden heeft de wetgever besloten belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting de mogelijkheid te bieden in 2009 en 2010 geleden verliezen drie jaar terug te wentelen. Voor de twee extra jaren geldt overigens dat zij maximaal € 10 miljoen verlies per jaar kunnen verrekenen. Tegenover deze verruiming van twee jaar staat dat de termijn voor de 'carry forward' wordt beperkt van negen naar zes jaar.

Een permanente verruiming van de terugwentelingstermijn voor verliezen tot drie jaar verdient onze voorkeur, onder andere omdat daarmee het inhoudelijk niet te verklaren verschil tussen ondernemers in de inkomsten- en vennootschapsbelasting wordt opgeheven. Toch kunnen aan de vennootschapsbelasting onderworpen bedrijven hun voordeel doen met de

tijdelijke maatregel, indien zij dringend verlegen zitten om liquiditeiten. Bedrijven die zich in een (wat) betere liquiditeitspositie bevinden, zullen het voordeel van een directe belastingteruggave via de verruimde 'carry back' moeten afzetten tegen de prijs die zij daarvoor moeten betalen in de vorm van het inkorten van de voorwaartse verliesverrekening van negen naar zes jaar.



A black and white photograph of several classical columns with fluted shafts and ornate capitals. The columns are arranged in a perspective that leads the eye towards the background. A bright yellow banner is overlaid on the left side of the image, containing the title text.

### 3 Introductie van het BTW-pakket in Nederland: een terugblik

### 3.1 Inleiding

Als ieder jaar waren er op het gebied van de indirecte belastingen in 2009 veel wijzigingen. Zo sneuvelde de vliegbelasting met ingang van 1 juli 2009 en lijkt de kilometerheffing er toch niet te komen. Waarschijnlijk de meest ingrijpende wijziging in de indirecte belastingen was de aanpassing van de BTW aan Richtlijn 2008/8/EG, het zogenoemde BTW-pakket. Het betreft de grootste aanpassing van de BTW sinds 1993. Daarbij gaat het om nieuwe regels over de plaats van internationale diensten en de teruggave van BTW in andere lidstaten dan de lidstaat van vestiging van de belastingplichtige.<sup>1</sup>

In dit hoofdstuk gaan wij in op enkele knelpunten in de nieuwe wetgeving en op de vraag hoe daarmee is omgegaan bij de totstandkoming van de wetgeving. Dit tegen de achtergrond dat de Nederlandse wetgeving is gebaseerd op een Europese richtlijn, wat uiteraard de speelruimte van de nationale wetgever belemmert.

De besproken knelpunten betreffen vooral de factuur-

vereisten zoals die gelden na implementatie van het BTW-pakket. Gegeven de centrale rol van de factuur binnen de BTW een belangrijk onderwerp, met ook een grote impact op de uitvoerbaarheid van de BTW voor het bedrijfsleven. Het zijn immers de bedrijven die ervoor moeten zorgen dat hun facturen voldoen aan alle eisen. De factuur vormt de basis voor het recht op aftrek van BTW voor belastingplichtige ondernemers. Indien een belastingplichtige van zijn leverancier een factuur ontvangt die niet voldoet aan de wettelijke eisen, kan in beginsel de aftrek van BTW worden geweigerd.<sup>2</sup>

### 3.2 Aanleiding BTW-pakket

De aanleiding voor de introductie van het BTW-pakket is om te komen tot een verbeterde werking van de interne markt voor diensten, zo blijkt uit punt 2 van de considerans bij Richtlijn 2008/8/EG. Daarbij hoort ook heffing van BTW volgens het bestemmingslandbeginsel. Dat wil zeggen dat heffing van BTW op diensten (evenals bij goederen) dient plaats te vinden daar waar het uiteindelijke verbruik plaatsvindt. Tot 2010 was de hoofdregel voor de heffing van BTW bij internationaal dienstenverkeer dat de BTW-heffing plaatsvond waar de belastingplichtige (ondernemer), of de vaste inrichting van deze van waaruit de dienst wordt verricht, is gevestigd. Door het toe-

genomen dienstenverkeer (vooral ook elektronisch via internet) waren op deze regel steeds meer uitzonderingen noodzakelijk, met als resultaat dat toch in veel gevallen heffing van BTW plaatsvond in de lidstaat van bestemming.

Gelet daarop was het logisch te komen tot een andere hoofdregel, namelijk heffing van BTW daar waar de afnemer is gevestigd, indien deze een belastingplichtige is. Deze regel geldt eveneens voor niet-belastingplichtige rechtspersonen (bijvoorbeeld overheidslichamen) die zijn geïdentificeerd voor de BTW. Alleen als de dienst wordt verricht aan niet-belastingplichtigen (met name dus particulieren) blijft de algemene regel dat de dienst wordt verricht daar waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft.

De hoofdregel, geïntroduceerd bij Richtlijn 2008/8/EG, is vanaf 1 januari 2010 opgenomen in artikel 44 van de BTW-richtlijn (Richtlijn 2006/112/EG). Het artikel luidt als volgt:

“De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.”



Artikel 6 van de 'Wet op de omzetbelasting 1968' (hierna: Wet OB) vormt de Nederlandse implementatie van de hierboven aangehaalde bepaling en is vrijwel identiek qua tekst.

Het is niet de bedoeling in deze bijdrage de gehele regeling te bespreken. Hierna gaan wij slechts in op enkele knelpunten en bekijken wij hoe daarmee is omgegaan tijdens het wetgevingsproces in Nederland. De te bespreken knelpunten zijn:

- ▶ Moment van factureren van diensten;
- ▶ Factureringsseisen.

### 3.3 Tijdstip van verschuldigheid en ontstaan verplichting tot factureren

De nieuwe regels over de plaats van dienst bij het internationale dienstenverkeer bevatten ook vele nieuwe formele verplichtingen voor belastingplichtigen. Wij noemen hier de verplichte listing van diensten die voorheen niet bestond. Vanaf 2010 dienen belastingplichtigen op kwartaalbasis een zogenoemde listing in te dienen. Daarop dienen zij de BTW-nummers aan te geven van hun in andere lidstaten gevestigde afnemers, voor zover zij aan deze afnemers onder de nieuwe hoofdregel van artikel 44 van Richtlijn 2008/8/EG diensten hebben verleend.

Een andere formele verplichting voor belastingplichtigen die een onder de hoofdregel verlegde dienst verrichten, is het verplichte tijdstip van factureren. Verricht een belastingplichtige een dienst aan een belastingplichtige afnemer in een andere lidstaat of een ander land, dan is de hoofdregel van toepassing. De BTW-heffing vindt dan plaats daar waar de afnemer is gevestigd.

De afnemer dient de verschuldigde BTW aan te geven op de periodieke aangifte en kan, voor zover hij daarop recht heeft, op dezelfde aangifte deze BTW in aftrek brengen. Daarmee lijkt de kous voor de dienstverrichter af te zijn, maar dat is niet het geval.

De BTW die is verlegd onder de nieuwe hoofdregel zal als gevolg van het nieuwe artikel 13, lid 1 en 5 van de Wet OB namelijk worden verschuldigd op het tijdstip dat de dienst wordt verricht. Deze bepaling is weer gebaseerd op artikel 66 van Richtlijn 2006/112/EG. Dit artikel staat een afwijkend moment van verschuldigheid toe (bijvoorbeeld uiterlijk op het moment van uitreiken van de factuur), maar in de laatste alinea van de bepaling wordt weer expliciet bepaald dat dit niet geldt voor de diensten die zijn verlegd onder de hoofdregel van artikel 44.

In de praktijk betekent dit dat de belastingplichtige afnemer de verlegde BTW moet rapporteren in de aangifte over de maand waarin de dienst aan hem is verleend. Indien hij bijvoorbeeld in december 2010 een dienst afneemt van een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter, zal de afnemer in de aangifte van december, die uiterlijk ultimo januari 2011 moet worden ingediend, de verschuldigde BTW over deze dienst rapporteren. Voor deze verlegde diensten is dus per 1 januari 2010 de regel vervallen dat de BTW is verschuldigd op het moment van facturering (factuurstelsel).<sup>3</sup>

Aan de andere kant komt de dienstverrichter uit het voorbeeld in veel gevallen pas met een factuur na afloop van de maand december 2010. In de praktijk blijkt zelfs dat een afnemer facturering in de maand januari 2011 in een voorbeeld als het onderhavige niet

haalt. Dit betekent in het uiterste geval dat de afnemer de BTW pas kan aangeven in de aangifte over de maand februari 2011 (in te dienen in maart 2011). Het is duidelijk dat dat kan leiden tot allerlei problemen, zeker in landen waar de Belastingdienst gewend is zich zeer formeel op te stellen. Zo wijst de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) in het wetgevingscommentaar op het wetsvoorstel erop dat de fiscus in bepaalde landen boetes oplegt indien de verleggingsregeling te laat wordt aangegeven, zelfs indien de afnemer volledig aftrekgerechtigd is.<sup>4</sup> Ook VNO-NCW liet zich kritisch uit over deze bepaling.<sup>5</sup> Naar aanleiding daarvan stelden kamerleden vragen aan de Staatssecretaris van Financiën. In het verslag van een schriftelijk overleg van 22 september 2009 antwoordt hij op de kamervragen<sup>6</sup>:

'Allereerst zal worden ingegaan op de totstandkoming van de wijziging. In maart 2008 is het voorstel tot wijziging van de richtlijn op dit punt verschenen en heeft ook het (Europese) bedrijfsleven daarvan kennis kunnen nemen. In het regelmatige overleg met het bedrijfsleven over de Europese dossiers is het punt van tijdstip van verschuldigdheid niet naar voren gekomen. De uitzonderingen die de BTW-richtlijn biedt om voor bepaalde categorieën ondernemers een later moment van verschuldigdheid toe te staan dan het tijdstip van de dienst, zijn voor de B2B-diensten die onder de hoofdregel vallen vanaf 1 januari 2010 niet toegestaan. Nederland maakt tot nu toe ruimhartig gebruik van de uitzondering door voor bijna alle ondernemers het factuurstelsel toe te staan. In andere lidstaten wordt al gewerkt met de verschuldigdheid op het tijdstip dat

de dienst wordt verricht. Deze lidstaten maken minder gebruik van de uitzondering.

De verschuldigdheid van de verlegde BTW bij B2B-diensten moet zowel in het land van de dienstverrichter als in het land van de afnemer op éénzelfde tijdstip worden gefixeerd. Eénzelfde tijdstip is noodzakelijk om de afdracht van verlegde BTW te kunnen controleren aan de hand van de informatie, verzameld via de Opgaven Intracommunautaire Prestaties.

Dat ene tijdstip had ook het moment kunnen zijn waarop de factuur wordt uitgereikt, ware het niet dat, anders dan in Nederland, het tijdstip van presteren doorgaans in andere lidstaten het uitgangspunt is.

Een wijziging van dit punt in de richtlijn is dan ook niet te verwachten, omdat Nederland in dit geval een uitzonderingspositie inneemt. Het bepleiten van een wijziging van de richtlijn waarvoor een voorstel van de Europese Commissie nodig is, acht ik op dit moment daarom niet haalbaar. Wat wel haalbaar is, is dat de Belastingdienst de regelgeving zo soepel mogelijk uitvoert waar zich problemen voordoen.<sup>1</sup>

Uit het citaat blijkt dat het Nederlandstelsel niet is overgenomen tijdens de onderhandelingen over deze bepaling en dat de meeste andere lidstaten kennelijk een stelsel hebben zoals nu is opgenomen in de Richtlijn 2006/112/EG. Ook blijkt hieruit dat het punt niet op een eerder moment is gesignaleerd en dat de problemen pas op een laat tijdstip zijn onderkend. Het antwoord van de staatssecretaris maakt tevens duidelijk dat wijzigingen niet zijn te verwachten.

Verderop in het verslag van een schriftelijk overleg wijst de staatssecretaris de

problemen van de hand en stelt hij dat onder de nieuwe factureringsregels wel degelijk tijdig kan worden gefactureerd:

'Het andere voorbeeld uit de adviespraktijk geeft weer dat het kantoor nu al niet voldoet aan de huidige regels wat betreft het tijdstip van verschuldigdheid. Dit kantoor had dan namelijk vóór 15 januari 2011 een factuur moeten uitreiken. De wijziging van het tijdstip van verschuldigdheid is niet de reden van het gepresenteerde voorbeeldprobleem, noch wordt dit opgelost als zou kunnen worden gekozen voor het huidige tijdstip van verschuldigdheid. Ook dan is men te laat door de handelwijze die deze advieskantoren zelf hanteren.'<sup>1</sup>

Wij denken dat de staatssecretaris hier te kort door de bocht gaat. De afnemer van een verlegde dienst onder de nieuwe hoofdregel van artikel 6 van de Wet OB is namelijk belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht. In het voorbeeld van de NOB is dit december 2010, hetgeen betekent dat de Nederlandse afnemer formeel gezien de naar hem verlegde BTW moet aangeven over zijn aangifte van december 2010 (die hij uiterlijk eind januari moet indienen). In vergelijking met het 'oude' factuurstelsel van vóór 2010 wordt het moment van verschuldigdheid en aangifte dus een maand naar voren gehaald. Voor de Nederlandse afnemer is het vervolgens afwachten of de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter tijdig komt met zijn factuur, dat wil zeggen ergens begin januari 2011. De ervaring leert dat veel branches niet zo snel (kunnen) overgaan tot facturering. De NOB noemt het voorbeeld van een advocatenkantoor dat een ander advocatenkantoor inschakelt als onderaannemer.



Het advocatenkantoor zal eerst op de factuur van de 'onderaannemer' moeten wachten alvorens ze kan factureren.

### 3.4 Commissievoorstel nieuwe factuurregels

Bij het voorgaande is verder van belang dat op dit moment op het punt van facturering geen gelijke regels bestaan in de lidstaten van de EU. Op basis van artikel 222 van Richtlijn 2008/112/EG '(...) kunnen de lidstaten een termijn opleggen voor het uitreiken van een factuur'. Deze termijn kan dus ook liggen aan het eind van de maand, volgend op de maand waarin de dienst is verricht (of zelfs nog later). Het is duidelijk dat dergelijke verschillende termijnen niet bijdragen aan een oplossing voor de hier geschetste problematiek.

Mogelijk komt er verandering in dit gebrek aan harmonisatie. Een voorstel van de Europese Commissie om de factuurregels aan te passen, voorziet in een wijziging van het huidige artikel 222. Voor diensten waarvan de BTW bij de afnemer wordt geheven ingevolge artikel 44 jo 196 Richtlijn 2006/112/EG, wordt voorgesteld als hoofdregel aan te houden dat uiterlijk de vijftiende van de maand, volgend op die van de prestatie, een factuur moet worden uitgereikt.<sup>7</sup> Of een dergelijke termijn soelaas biedt, valt te bezien. Onze inschatting is dat deze termijn nog altijd te kort is voor veel belastingplichtigen, waardoor de aansluiting met de praktijk helaas niet tot stand komt. Het heeft onze voorkeur aan te sluiten bij het moment van factureren. Dit geeft belastingplichtigen veel meer speelruimte en het sluit beter aan bij de praktijk. Wat betreft de listingverplichtingen kan eenvoudig worden aangesloten bij een dergelijke regel, zodat net als in de huidige situatie zich

blijft op het nakomen van de BTW-verplichtingen bij het internationale dienstenverkeer.

Uit het zojuist aangehaalde voorstel van de Commissie blijkt echter dat het factuurstelsel in haar visie geheel moet worden losgelaten voor wat betreft het internationale B2B-dienstenverkeer. Volgens de Commissie moet alleen het moment waarop de levering of dienst wordt verricht doorslaggevend zijn.

De ECOFIN-raad lijkt het voorstel van de Commissie op dit punt over te nemen. Het compromisvoorstel van het Spaanse voorzitterschap voorziet eveneens in een uiterste factuurdatum van de vijftiende van de maand, volgend op die van het tijdstip van de dienst.<sup>8</sup> Naar verwachting neemt de ECOFIN-raad in juli 2010 de richtlijn inzake facturering aan. De voorgestelde tekst voor artikel 222 Richtlijn 2006/112/EG is:

"For supplies of goods carried out in accordance with the conditions specified in Article 138 or for supplies of services for which VAT is payable by the customer pursuant to Article 196, an invoice shall be issued no later than on the 15th day of the month following that in which the chargeable event occurs. For other supplies of goods or services Member States may impose time limits on taxable persons for the issue of invoices."

Daarmee lijkt een terugkeer naar het factuurstelsel voor wat betreft het internationale B2B-verkeer onder de hoofdregel van artikel 44 definitief van tafel. Het is te vrezen dat het bedrijfsleven zich in de praktijk zal moeten redden met een soepele opstelling van de Belastingdienst. Of dit in andere

lidstaten ook zo werkt, valt te bezien. In die zin is het voorstel van de Commissie een gemiste kans.

### 3.5 Factuureisen lidstaat van afnemer van toepassing

Een ander 'monster' dat is ontstaan als gevolg van het BTW-pakket is de regel dat bij internationale diensten die onder de hoofdregel van artikel 44 van Richtlijn 2006/112/EG vallen (en wat BTW-heffing betreft dus zijn verlegd naar de afnemer in de andere lidstaat), de factuureisen gelden van de lidstaat waar de afnemer is gevestigd. Het betreft hier overigens geen expliciete regel, maar wij nemen aan dat dit toch het uitgangspunt is van de huidige richtlijn. In diverse bepalingen in Richtlijn 2006/112/EG wordt bij de factuurvereisten namelijk gerefereerd aan de lidstaat 'op het grondgebied waarvan de goederenleveringen of diensten worden verricht'.

De betreffende regel bestond dus al vóór 2010, maar doordat ná 2010 in de meeste gevallen diensten worden verricht in de lidstaat van de afnemer, worden dienstverrichters hiermee veel vaker geconfronteerd. Hierover was veel rumoer. De factuurvereisten zijn immers niet volledig geharmoniseerd in EU-verband, zodat de belastingplichtige in theorie in aanraking kan komen met 27 verschillende factuurvereisten.

Van het bedrijfsleven kan moeilijk worden verwacht dat zij op de hoogte is van al deze regels, laat staan dat het mogelijk is IT-systemen zodanig in te richten dat ze eenvoudig facturen kunnen opmaken voor 27 landen. Het voorstel van de Commissie is nu om een nieuw artikel 219a toe te voegen aan Richtlijn 2006/112/EG waarin expliciet wordt

bepaald dat bij verlegd internationaal dienstenverkeer de factuureisen gelden van de lidstaat van de afnemer. Dit stuitte op verzet van BusinessEurope, die stelde dat het onacceptabel was en dat het voorstel van de commissie impliceert dat 27 wetgevingen van toepassing zijn.<sup>9</sup>

In antwoord daarop kwam het Zweedse voorzitterschap met een compromisvoorstel waarin in het nieuwe artikel 219a expliciet wordt vastgelegd dat de wetgeving over factuureisen van de lidstaat van vestiging van de dienstverrichter van toepassing is. Daarmee zou dan worden tegemoetgekomen aan de zorgen van het bedrijfsleven.

Inmiddels ligt een nieuwe compromistekst van het Spaanse voorzitterschap bij de ECOFIN-raad. Ook hierin is voor de hier besproken diensten de uitzondering gehandhaafd dat de factuureisen van de lidstaat van vestiging van de dienstverrichter van toepassing zijn. De tekst van artikel 219a in dit voorstel luidt als volgt:

(....)"1. Invoicing shall be subject to the rules applying in the Member State in which the supply of goods or services is deemed to be made, in accordance with the provisions of Title V.

2. By way of derogation to paragraph 1, invoicing shall be subject to the rules applying in the Member State in which the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the supply is made or, in the absence of such place of establishment or fixed establishment, the Member State where the supplier has his permanent address or usually resides, where:

a) the supplier is established in a Member State other than that in which the supply of goods or services

is deemed to be made, in accordance with the provisions of Title V, and the person liable for the payment of the VAT is the person to whom the goods or services are supplied."

Het beginsel dat de factuureisen van de lidstaat waar de prestatie wordt verricht van toepassing zijn, wordt dus expliciet vastgelegd in dit nieuwe artikel 219a, lid 1. Bij wijze van uitzondering op dit beginsel komt de Raad in het tweede lid tegemoet aan de bezwaren van BusinessEurope en bepaalt ze dat voor diensten verricht onder de nieuwe hoofdregel van artikel 44 Richtlijn 2006/112/EG, de factuurvereisten van de lidstaat van de dienstverrichter van toepassing zijn.

### 3.6 Conclusies

In het voorgaande zagen we dat op het gebied van de BTW-factoreringsregels nog veel te verbeteren valt voor het bedrijfsleven. In de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel tot aanpassing van de Wet OB aan Richtlijn 2008/112/EG is veel aandacht besteed aan de nieuwe factureringsregels. Ook vroegen NOB en VNO-NCW uitgebreid aandacht voor de problematiek. Dit leidde wel tot een respons van de staatsecretaris, maar niet tot een wijziging van de regels. Hij zegde alleen toe dat de Belastingdienst zich soepel en meedenkend zal opstellen indien zich problemen voordoen.

Gelet op het feit dat Nederland verplicht is EU-richtlijnen in te voeren, kan de staatssecretaris eigenlijk ook geen andere reactie geven. De speelruimte van Nederland is beperkt. Daardoor is bij de invoering zelf weinig ruimte voor eigen beleid. Willen het Nederlandse bedrijfsleven en de Nederlandse politiek



meer invloed verwerven op de inhoud van wijzigingen op het gebied van de BTW, dan zullen zij in een veel eerder stadium in het wetgevingsproces invloed moeten aanwenden.

Zo is voorstelbaar dat al in het stadium van het eerste Commissievoorstel op nationaal niveau een analyse plaatsvindt van de gevolgen voor het bedrijfsleven. Dan kan al in een vroeg stadium in kaart worden gebracht wat de praktische gevolgen en problemen zijn van een voorstel. In dat stadium is ook nog de kans wijzigingen te bewerkstelligen in een voorstel. Nadat de Commissie een voorstel heeft ingediend, volgen vaak nog gewijzigde voorstellen. In andere gevallen neemt de Commissie het voorstel direct aan en dient zij het in bij de Raad van Ministers. Ook in dat stadium zijn er nog mogelijkheden tot beïnvloeding. Een voorbeeld daarvan is hierboven aangehaald. Na bezwaren van BusinessEurope wijzigde het Zweedse voorzitterschap het door de Commissie nieuw voorgestelde artikel 219a. Daardoor zijn bij internationale dienstverlening de factuurvereisten van de lidstaat van vestiging van de dienstverrichter van toepassing.

Een en ander vergt dus een andere werkwijze van het nationale bedrijfsleven en de politiek. Willen we op internationaal niveau nog worden gehoord, dan zullen we de huidige consultatiemethodes moeten wijzigen. Voorstellen van de Commissie zullen structureel van commentaar moeten worden voorzien om als Nederland nog enige invloed te kunnen uitoefenen. Daarmee is niet gezegd dat ons land zonder zo'n consultatieronde helemaal geen invloed heeft op het harmonisatieproces. Bij het voorbereiden van Commissievoorstellen vindt op ambtelijk niveau wel degelijk consultatie plaats en zijn ambtenaren

van het Ministerie van Financiën al in een vroeg stadium betrokken bij het proces. Het lijkt alleen dat dit geen garantie is voor inbreng van politiek en bedrijfsleven, die immers een geheel andere visie kunnen hebben op de voorstellen van de Commissie. BusinessEurope zal het bedrijfsleven op Europees niveau weliswaar vertegenwoordigen, maar het is niet zeker of dit altijd een specifiek Nederlandse zienswijze vertegenwoordigt.

Resteert de troost dat in Nederland over het algemeen de Belastingdienst goed benaderbaar is, zeker wanneer fiscale regelgeving niet goed uitvoerbaar is. Een pragmatische benadering leidt dan uiteindelijk weer tot een werkbare situatie voor alle partijen. Het moge duidelijk zijn dat vanuit een oogpunt van rechtszekerheid goed doordachte en uitvoerbare regelgeving is te prefereren boven een pragmatische benadering van slecht doordachte regels die in de praktijk niet altijd zijn te volgen.





## 4 Regeling van de bedrijfsopvolging gewogen

## 4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk gaan wij in op de nieuwe regelingen voor bedrijfsopvolging. De regelingen zijn ingrijpend gewijzigd met ingang van 1 januari 2010. De nieuwe regelingen zijn te vinden in de 'Wet op de inkomstenbelasting 2001' en de 'Successiewet 1956'. Hierna willen wij een aantal elementen belichten van de nieuwe regeling en aan de hand daarvan bekijken of de door de wetgever geformuleerde doelstellingen (eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger) zijn behaald.

## 4.2 Doelstellingen

In de Memorie van Toelichting zegt de wetgever dat vereenvoudiging de rode draad is van dit onderdeel van de herziening van de Successiewet: *"In mijn brieven over de modernisering van de Successiewet 1956 heb ik toegezegd de bedrijfsopvolgingsregeling eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger te maken."*<sup>10</sup> Het oordeel van de staatssecretaris over de nieuwe regeling is als volgt: *"Hoewel dit pakket een mix is van plussen en minnen is de uitkomst zeer zeker als een positief pakket te kwalificeren, waarmee de bedrijfsopvolging verder wordt gefaciliteerd."*<sup>11</sup>

Voordat wij meer inhoudelijk ingaan op de regelingen geven wij alvast een citaat weer uit de literatuur van prof. dr. mr.

E.J.W. Heithuis, hoogleraar Fiscaal Recht aan de Universiteit van Utrecht: *"Gebleken is dat deze regeling ongelooflijk gedetailleerd is vormgegeven en ondanks deze hoge mate van detaillering ook nog de nodige omissies bevat. Hoewel de bedrijfsopvolgingsregelingen in de inkomsten- en erf- en schenkbelasting in hoge mate op elkaar zijn afgestemd, kan men niet zeggen dat het er eenvoudiger op is geworden. De praktijk zal zijn weg moeten vinden in deze nieuwe regelgeving. Dat zal niet eenvoudig zijn en zal noodzakelijkerwijs enige tijd vergen voordat men er aan gewend is en ermee kan werken; voor een snelle adaptatie zijn er gewoonweg te veel nieuwe regels en zijn ze ook nog ingewikkeld en zeer gedetailleerd. En soms, dat is welhaast onontkoombaar, door schade en schande wijs worden."*<sup>12</sup>

Je kunt de vraag stellen waar het nu is misgegaan. Waarom is de regeling zó ingewikkeld en gedetailleerd, dat het bijna onontkoombaar is door schade en schande wijs te worden? Volgens ons ligt de oorzaak in 'angst voor de belegger'. De wetgever verhoogt de vrijstelling voor ondernemingsvermogen immers verder tot een bijna volledige vrijstelling. Dat roept de vraag op naar de rechtvaardigingsgrond van deze faciliteit. Hierover wierp de Raad van State indringende vragen op<sup>13</sup> en ook in de literatuur vroegen meerdere schrijvers hiervoor aandacht. Volgens de wetgever worden de regelingen met name gerechtvaardigd op grond van het argument dat een faciliteit is gewenst, omdat de belastingheffing die gepaard kan gaan met de overgang van een onderneming geen bedreiging mag vormen voor de continuïteit van de onderneming. *"Kern van de regeling is dat de schenk- of erfbelasting vanwege het belang van de onbelemmerde*

*voortzetting van de economische bedrijvigheid geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfoverdrachten."* *"De betaling van deze belasting kan de continuïteit van de onderneming in gevaar brengen indien daarvoor liquide middelen aan de onderneming moeten worden onttrokken."*<sup>14</sup>

Op de fundamentele vragen van de Raad van State gaat de staatssecretaris eigenlijk niet in, want hij richt zich volledig op het beperken van de faciliteit tot "reële gevallen". Volgens ons is hieruit de 'angst voor de belegger' ontstaan. Angst dat - al dan niet via een beroep op het gelijkheidsbeginsel - de regeling een veel groter bereik krijgt dan voorzien. Hieruit is de zeer gedetailleerde regeling voor een belangrijk deel te verklaren. De redactie van Vakstudie Nieuws merkt bij de nota naar aanleiding van het verslag dan ook al op: *"Overigens leidt dit pakket van plussen en minnen (verhoging faciliteit, beperking toegang) er wel toe dat de eisen onevenredig stringent worden."*<sup>15</sup>

In dit hoofdstuk belichten wij een aantal elementen van de nieuwe regeling. Het gaat het bestek van deze bijdrage ver te buiten om de hele regeling te bespreken. Wij richten ons vooral op de invalshoek wie er in aanmerking komt voor de faciliteit. Of, nauwkeuriger, welke eisen de wetgever stelt aan de schenker/erflater enerzijds en de voortzetter anderzijds. De bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet duiden wij hierna aan met BOR, een aanmerkelijk belang met AB.

## 4.3 Algemeen

In het algemeen zijn de wijzigingen in de BOR helder en begrijpelijk. De vrijstelling is verhoogd van 75% naar 100% over de



eerste € 1.000.000 en 83% over het meerdere. Daarentegen zijn de regels aangescherpt om ervoor te zorgen dat alleen 'echt' ondernemingsvermogen in aanmerking komt voor de faciliteit. Hiermee kunnen wij instemmen. De faciliteit was al ruim en wordt nog verder verruimd, maar dan moet de wetgever ongewenst gebruik wel voorkómen. Alleen echte ondernemingen zonder overtollige (liquide) middelen komen dus in aanmerking. In het navolgende gaan wij steeds uit van de situatie dat de onderneming in een BV wordt gedreven, dat er sprake is van een materiële onderneming en dat er geen sprake is van een teveel aan beleggingsvermogen in de vennootschap. De wetgever heeft ervoor gekozen nóg verder te gaan in het stellen van voorwaarden, dit keer aan de persoon van de schenker/erflater en de voortzetter.

#### 4.4 Eisen aan de schenker/erflater

Onder de oude BOR-regeling werd als voorwaarde gesteld dat er sprake was van een AB bij de schenker/erflater. Voor alle duidelijkheid, er bestaan drie soorten AB. Bij een echt AB houdt een schenker/erflater zelf ten minste 5% van de aandelen. Bij een fictief AB houdt een persoon minder dan 5% van de aandelen, maar deze aandelen behoorden bij een rechtsvoorganger of bij deze persoon zelf vroeger tot een (echt) AB. Bij een meetrek AB bezit een persoon zelf minder dan 5% van de aandelen, maar een familielid in de rechte lijn (opa, vader, kind) bezit een echt AB. Onder de oude regeling was niet van belang welk type AB een schenker/erflater hield (echt, fictief of meetrek). Er werd tevens niet gekeken naar de omvang van het pakket. Een eenvoudige en duidelijke grens: is sprake van een

AB, dan staat de weg naar de faciliteit open. Wat ons betreft een heel logische afgrenzing. Immers: de AB-houder heeft in Box 2 steeds te maken met een heffing van 25% over alle voordelen (dividenden en *capital gains*) die voortvloeien uit de aandelen en is als zodanig niet gelijk te stellen met de aandeelhouder waarvan de aandelen tot het Box 3-vermogen behoren. In feite scheidt de wetgever hier de 'ondernemers' dus al van de 'beleggers'. Ondernemer ben je als je in Box 2 zit, met als gevolg dat over alle voordelen uit die aandelen 25% inkomstenbelasting is verschuldigd, maar ook dat toegang bestaat tot de BOR. Als een Box 3-aandeelhouder wil profiteren van de BOR, dient hij eerst de overstap naar Box 2 te maken en dus op de koop toe te nemen dat over alle voordelen uit die aandelen 25% inkomstenbelasting is verschuldigd. Misbruik hiervan kan verder worden tegengegaan door de 'anti boxhobepalingen'. Het overkapitaliseren van de onderneming (wat als misbruik zou kunnen worden gezien) wordt bestreden door de beperking die de wetgever stelt aan overtollige liquide middelen. Kortom, een heldere grens: de AB-houder is ondernemer en komt in aanmerking voor de BOR.

Ook stelde de oude regeling geen verdere eisen aan de aard van de aandelen. Zowel gewone aandelen als preferente aandelen kwamen in aanmerking voor de regeling. In situaties waarin sprake was van een holdingstructuur golden op het niveau van de aandeelhouder géén aanvullende eisen. Aan de holding daarentegen werden wel eisen gesteld om als onderneming te kunnen kwalificeren. De holding diende het beleid te bepalen in de werkmaatschappij. Hierover bestond in de praktijk aanvankelijk veel onduidelijkheid, maar een

resolutie gaf in veel gevallen voldoende houvast om in verreweg de meeste gevallen tot een oordeel te kunnen komen.

Kortom, op aandeelhoudersniveau bood de oude regeling volstreekte helderheid: een AB in een kwalificerende vennootschap gaf toegang tot de faciliteit. Hoe anders is dit nu! Bevreesd dat de nog hogere vrijstelling ongewenste gebruikers zou aantrekken, werden niet alleen (terecht) de eisen ten aanzien van het drijven van een onderneming en het aanwezig zijn van een teveel aan beleggingen aangescherpt, maar diende ook nog de 'belegger' in een op zich kwalificerende onderneming te worden geweerd.

Dit is als volgt uitgewerkt in de nieuwe regeling:

De schenker/erflater dient een echt AB of een fictief AB te bezitten. Het bezitten van een meetrek AB kwalificeert niet langer, omdat de regeling voor de meetrek AB-houders een anti-misbruikbepaling is. Deze categorie is nu eenmaal geen ondernemer (en dus geen belegger), zo stelt de staatssecretaris.<sup>16</sup>

Met Stevens<sup>17</sup> zijn wij van mening dat deze reden volstrekt niet overtuigend is. Zodra het AB van de vader eindigt, wordt het meetrek AB van het kind steeds een wél kwalificerend AB, namelijk een echt AB als het kind de aandelen van de vader verkrijgt en het bezit tenminste 5% is of een fictief AB op verzoek bij het niet langer aanwezig zijn van enig (meetrek) AB. De uitsluiting van de meetrek AB-houder is uit de aard van de zaak dus altijd tijdelijk en de facto een wassen neus.

Is er sprake van een holdingstructuur, dan gelden ook aanvullende eisen. De schenker/erflater dient dan een echt AB of fictief AB te bezitten in de holding, maar het belang in de werkmaatschappij

dient daarnaast een minimale omvang te hebben van 5%. Als de omvang minder dan 5% bedraagt, maar ten minste 0,5%, dan kan alleen een beroep op de faciliteit worden gedaan als:

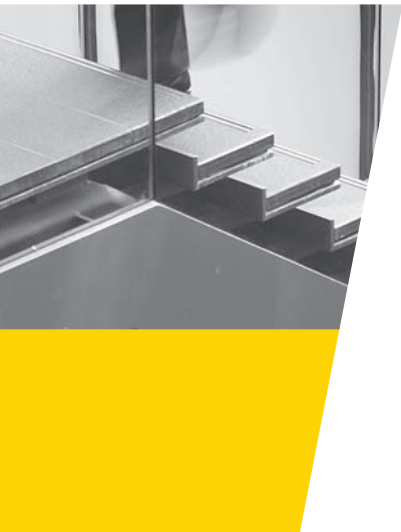
- a. het belang ooit ten minste 5% bedroeg;
- b. er uitsluitend sprake is van een verwatering onder de 5% krachtens huwelijksvermogensrecht, schenking of erfrecht;
- c. de vennootschap ten tijde van de verwatering een onderneming dreef.

Er ontstaat nu een belangrijk verschil tussen de situatie waarbij sprake is van één BV die een onderneming drijft en de situatie waarbij de aandelen worden gehouden via een holding. In het eerste geval stelt de wetgever geen eisen aan de omvang van het bezit, terwijl in het tweede geval een (absoluut) minimum geldt van 0,5% en dat nog onder stringente voorwaarden. De regeling voor holdings leidt tot allerlei vragen rond de bepaling van de precieze omvang van de individuele belangen en hoe deze in het (verre) verleden exact zijn ontstaan. De regeling kan volgens een artikel in het FD<sup>18</sup> met name toepassing vinden bij langer bestaande, typisch Nederlandse familiebedrijven, zoals de brouwer Bavaria en de baggeraar Van Oord. Dit type familiebedrijven kiest er sinds jaar en dag voor de aandelen in de familie te houden. In veel gevallen bestaat een groot deel van het familievermogen dan ook uitsluitend uit de aandelen in het familiebedrijf. Door opeenvolgende verervingen zijn de belangen per aandeelhouder vaak klein geworden. Zonder twijfel is hier sprake van echte ondernemingen en worden eventueel overtollige middelen uitgesloten van de faciliteit. Toch dreigt de wetgever aandeelhouders in volgende generaties nu op grond van deze criteria aan te merken als belegger indien ze bijvoor-

beeld 'dalen' onder de genoemde percentages van 5% danwel 0,5%. Daarnaast kunnen deze strenge regels ertoe leiden dat bijvoorbeeld door een fusie met een ander bedrijf in het verleden of door een werknemersparticipatieplan het individuele belang van een familielid onder de 5% daalt, waardoor de wetgever hem automatisch aanmerkt als belegger. Immers, de verwatering vond dan niet plaats als gevolg van één van de toegestane handelingen. Dit betekent bij overlijden niet alleen dat geen beroep kan worden gedaan op de BOR, maar dat ook de AB-claim meteen dient te worden afgerekend. De totale heffing loopt dan op tot 40% bij bedragen vanaf € 118.000. Er is eerst 25% inkomstenbelasting verschuldigd, waarna de resterende 75% wordt belast met erfrecht. Het tarief hiervoor bedraagt 20% indien de verkrijging meer bedraagt dan € 118.000. De grote vraag is nu waaruit de belasting kan worden betaald indien de erfenis (nagenoeg) uitsluitend bestaat uit aandelen in het familiebedrijf.

#### *Voorbeeld*

Stel een 2% aandeelhouder in een groot familiebedrijf komt te overlijden. De waarde van zijn aandelenbezit in het familiebedrijf bedraagt € 1.000.000. Als de erfgenamen geen beroep kunnen doen op de faciliteiten, bedraagt de door elk verschuldigde belasting maximaal (afhankelijk van de verkrijgingsprijs ab) € 400.000. Dat bedrag dienen de erfgenamen te voldoen binnen de normale betalingstermijnen. Als geen andere middelen voorhanden zijn, dienen de erfgenamen een beroep te doen op het bedrijf om dividend uit te keren. Voor de erfgenamen geldt in deze situatie dat zij een beroep kunnen doen op een nieuwe bepaling die tot gevolg heeft dat een dividend van in dit geval € 400.000 belastingvrij is indien



dit bedrag binnen twee jaar na overlijden wordt uitgekeerd. Het bedrijf is echter verplicht alle aandeelhouders dividend uit te keren, zodat de totale uitkering € 20.000.000 bedraagt.<sup>19</sup> Dit is volledig in strijd met de doelstelling van de herziening, aangezien in dit voorbeeld de continuïteit van de onderneming in gevaar kan komen door het overlijden van slechts één aandeelhouder met een relatief klein aandelenpakket van 2%. Het enige alternatief voor de erfgenamen is een gedwongen verkoop van de aandelen. De vraag daarbij is uiteraard of er kopers zijn voor een dergelijk klein pakket. Conclusie is dus dat juist familiebedrijven van het soort 'Hollands glorie met een lange traditie' de dupe dreigen te worden van deze regeling.

Dan nu de problematiek van de preferente aandelen. Onder de nieuwe regeling kwalificeren niet meer alle aandelen voor de BOR, maar uitsluitend gewone aandelen en preferente aandelen voor zover deze preferente aandelen ontstonden door een omzetting van eerder door de schenker/erflater gehouden gewone aandelen, waarbij aan een ander dan de schenker/erflater (nieuwe) gewone aandelen zijn uitgegeven en de vennootschap ten tijde van de omzetting een onderneming dreef. Deze wijziging is eveneens ingegeven door het motief om ondernemers wél en beleggers géén toegang te verlenen tot de faciliteiten. Er zal dus in alle gevallen waarin preferente aandelen aanwezig zijn, moeten worden beoordeeld hoe deze in het (verre) verleden zijn ontstaan. Daarbij leidt de geringste afwijking meteen tot het vervallen van de faciliteiten.

## 4.5 Eisen aan de verkrijger/voortzetter

Onder de oude regeling stelde de wetgever uitsluitend de eis dat de verkrijger de onderneming ten minste vijf jaar voortzette en ook de aandelen ten minste vijf jaar in bezit hield. Een eenvoudige en heldere regeling.

Ook aan de kant van de verkrijger stelt de wetgever nu aanvullende eisen. Alleen de reële opvolger komt in aanmerking voor de faciliteiten en niet de opvolger die als belegger is aan te merken. In twee situaties gelden aanvullende eisen. Allereerst stelt de wetgever bij schenking van AB-aandelen voor toepassing van de faciliteit in de inkomstenbelasting de aanvullende eis dat de opvolger die de aandelen geschonken krijgt al minimaal drie jaar in dienstbetrekking is bij de onderneming. Merkwaardig genoeg stelt de wetgever deze eis niet voor toepassing van de BOR.

Daarnaast zien wij dat de wetgever bij de verkrijging van preferente aandelen een aanvullende eis stelt aan de verkrijger. Alleen de verkrijger die al voor ten minste 5% houder is van gewone aandelen komt in aanmerking voor de faciliteit. Ook dit leidt tot uitkomsten die haaks staan op het uitgangspunt dat geen liquide middelen mogen worden onttrokken aan de onderneming én dat de faciliteit alleen openstaat voor de reële opvolger. Wij nemen hier de voorbeelden op die ook zijn genoemd in Vakstudie Nieuws van 22 maart 2009.

### *Voorbeeld 1*

X heeft als enige bezitting 100% van de aandelen in BV. X ziet in zijn kinderen geen goede bedrijfsopvolgers, maar wel in zijn financieel directeur Y. Alle aandelen van X worden omgezet in

cumulatief preferente aandelen (cum prefs), en aan Y worden gewone aandelen uitgegeven. Uiteraard is BV niet in staat onmiddellijk de cum prefs in te kopen, maar de verwachting is dat dit binnen tien jaar kan. X overlijdt en de cum prefs vererven naar zijn kinderen. De faciliteit is op hen niet van toepassing. Het erfrecht zal toch moeten worden betaald en daarom zullen liquide middelen moeten worden onttrokken aan de onderneming via inkoop van de cum prefs.

#### *Voorbeeld 2*

Nu ziet X in één van zijn twee kinderen (G) een geschikte opvolger. Alle aandelen van X worden omgezet in cum prefs en de gewone aandelen worden geplaatst bij kind G. X overlijdt en de cum prefs vererven 50/50 naar de kinderen. G krijgt de faciliteiten en het andere kind niet. Het benodigde geld zal aan de BV moeten worden onttrokken om de belasting te kunnen betalen.

#### *Voorbeeld 3*

Als voorbeeld 2, maar nu heeft X om ruzie te voorkómen bij beide kinderen gewone aandelen geplaatst. Beide kinderen komen nu in aanmerking voor de faciliteit, terwijl er maar één reële opvolger is (G).

In de voorbeelden 1 en 2 worden toch middelen onttrokken aan de onderneming. In voorbeeld 3 krijgt ook het niet opvolgende kind de faciliteit. De uitkomst in al deze voorbeelden is in strijd met de uitgangspunten van de wetgever, te weten dat als gevolg van het overlijden geen middelen worden onttrokken aan de onderneming en dat de faciliteiten alleen openstaan voor de reële opvolgers.

## 4.6 Conclusies

Is de nieuwe wetgeving eenvoudig, toegankelijk en evenwichtig? Eenvoudig(er) en toegankelijk(er) zeker niet. In plaats van een eenvoudig criterium (wel of geen AB-houder) kwamen er zeer gedetailleerde en complexe regels voor welk type AB en welke preferente aandelen wel kwalificeren. Deze leiden er verder toe dat de nieuwe regeling zeker niet evenwichtig is. In een poging beleggers de toegang te ontzeggen, raakte de wetgever verstrikt in complexiteit die leidt tot onevenwichtige uitkomsten.

Is sprake van één BV, dan gelden geen aanvullende kwantitatieve criteria. Bij een holdingstructuur zijn die er wel. De voorbeelden van de prefs laten ongewenste en bijna willekeurige uitkomsten zien die in elk geval niet rijmen met de uitgangspunten van de wetgever (geen liquiditeit onttrekken en alleen de faciliteit toekennen aan de reële opvolger). Aan schenking van AB-aandelen stelt de wetgever voor de inkomstenbelasting een aanvullende eis die niet geldt voor de BOR en ook niet bij overlijden.

Kortom, de angst voor de belegger en wellicht een onderschatting van de veelkleurigheid van de praktijk leidde tot een regeling die zó complex is en zulke vreemde uitkomsten kent, dat het aanbeveling verdient de regeling opnieuw tegen het licht te houden. Hierbij zou het in ieder geval aanbeveling verdienen om de groep die in aanmerking komt voor de faciliteiten veel duidelijker te definiëren. Te denken valt aan het zijn van AB-houder in een familiebedrijf, waarbij voor het begrip familiebedrijf kan worden gedacht aan een onderneming waarvan ten minste 25% van de aandelen in het bezit is van de oprichter

of koper van de onderneming of zijn rechtstreekse erfgenamen ('de bloedlijn') en ten minste één familielid is betrokken bij het bestuur van de onderneming.

Een dergelijke groepsbenadering doet veel meer recht dan de nu gekozen individuele toets.



## 5 De prijs van eenvoud

## 5.1 Inleiding

*“Hallo, ik ben Jan Kees de Jager, Staatssecretaris van Financiën, en ik ga in het 'Belastingplan 2010' opnieuw maatregelen nemen om de economie te stimuleren en het allemaal wat makkelijker te maken.”* Dit is de openingszin van de video 'Het belastingplan in 72 seconden', die op Prinsjesdag 2009 verscheen op de website van het Ministerie van Financiën.

*“Om het allemaal wat makkelijker te maken.”* Daar kan niemand op tegen zijn, want tussen 1964 en 2000 is de loonbelasting een woud geworden van welhaast onbegaanbare paden. Dit is overigens wel verklaarbaar, omdat de loonbelasting-wetgeving werd gevoed door twee doelstellingen. Enerzijds was dat de wens om de voorheffing zoveel mogelijk te laten aansluiten bij de uiteindelijke fiscale afrekening in de inkomstenbelasting, anderzijds had het ministerie de goede bedoeling om gewenst gedrag te stimuleren via de belastingheffing. Het bleek geen gelukkige combinatie.

Vanaf 2001 zette de wetgever forse stappen om de loon-

belasting te vereenvoudigen. De 'Belastingherziening 2001' was een eerste zet, maar met name de introductie van de 'Verklaring Arbeidsrelatie (VAR)', de 'Wet Walvis (wet administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging in de sociale zekerheidswetten)' en de 'Paarse Krokodil' maakten de fiscale wetgeving en de wijze van aangifte doen écht eenvoudiger.

De werkkostenregeling lijkt de volgende stap. Ze is nadrukkelijk bedoeld als vereenvoudigend instrument. De regeling is creatief, omdat de uitvinder volledig buiten het huidige systeem heeft gedacht. Dat verdient waardering. De uiteindelijke uitwerking is een politiek compromis, waarbij de charmante eenvoud jammer genoeg iets van haar glans verloor. In plaats van 29 bijzondere regels in de loonbelasting kennen we straks intermediaire kosten (geen loon), gerichte vrijstellingen (geen loon) en nihilwaarderingen (effectief geen loon). Zo gaan die dingen.

Vereenvoudiging heeft wel haar prijs. In deze bijdrage leggen wij een aantal gemaakte keuzes in het wetgevingsproces rondom

de werkkostenregeling naast concrete praktijkervaringen. Onze conclusie? Een theoretische vereenvoudiging kan voor de praktijk een lastenverzwaring zijn. Om die reden doen wij een aantal voorstellen dat de werkkostenregeling nóg eenvoudiger maakt.

## 5.2 Open normen

Je kunt niet alles in de wet definiëren. Iedere definitie leidt tenslotte tot grensdiscussies. Ook gaan belastingplichtigen zoeken naar mogelijkheden om net buiten die grens te blijven en zo belasting te besparen. Uit de Memorie van Toelichting blijkt dat de wetgever zich hiervan bewust was en daarom koos voor een open normering. Nu staat in de wet dat de werkkostenregeling geldt voor: *“Door de inhoudingsplichtige aan te wijzen vergoedingen en verstrekkingen, voor zover deze vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate hoger zijn dan in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is.”* Volledige keuzevrijheid voor de werkgever. Alle vergoedingen en verstrekkingen komen in aanmerking. Kennelijk is de gebruikelijkheid nog de enige toetsnorm.

Alleen gebruikelijkheid als toets in plaats van alle neuzelvoorwaarden die we nu kennen bij de fiets, fitness, arbo, et cetera. Dat lijkt enorme winst. Maar toch: de gebruikelijkheid van een vergoeding bewijzen, is onmogelijk. Benchmarkbureaus beschikken over veel gegevens, maar hier worden ze toch overvraagd. Hoe bewijs je als werkgever de gebruikelijkheid van de verstrekking?



In de parlementaire stukken noemde de staatssecretaris de verstrekking van een fiets, om eenmalig één dag naar het werk te gaan, en de verstrekking van een flatscreen met kerst niet ongebruikelijk. Dat zou het begrip 'gebruikelijkheid' meteen weer buitenspel zetten en de werkkostenregeling - met name voor de directeur-grotaandeelhouder - maken tot een generieke vrijstelling. Dat lijkt ook niet de bedoeling. De praktijk heeft behoefte aan houvast. Open normen vormen binnen een belasting met een repeterend karakter een groot risico. Als de werkgever een fout maakt, maakt hij die bij iedere medewerker maandelijks. Het belang is té groot. Het gaat namelijk ook om kleine beslissingen die een werkgever in veelvoud moet nemen. Bij een loonbelastingcontrole riskeert hij dan een naheffing over de afgelopen vijf jaar tegen het tarief van 108%. Leuk voor de schatkist, maar dit mag niet de bedoeling zijn van een wet.

De ruimte die de werkkostenregeling biedt, is haar charme en tegelijkertijd haar valkuil. Bovendien is deze erg misbruikgevoelig. Een zó open norm als 'gebruikelijkheid' laat te veel ruimte voor discussie. Wij geven in overweging een lichte zakelijkheidseis toe te voegen aan de vraag of kosten als werkkosten zijn aan te merken. Ons voorstel: *"Vergoedingen en verstrekkingen, in meer dan bijkomstige mate zakelijk, voor zover gebruikelijk."* Dit perkt het grijze gebied, dat wij nu voorzien, in. Deze inperking kan worden verdisconteerd met een iets ruimer forfait. Daarbij moeten kerstpakketten, personeelsfeesten en producten uit eigen bedrijf wel expliciet worden benoemd als mogelijke aan te wijzen kosten.

## 5.3 Het 90%-criterium

De werkkostenregeling kan in theorie leiden tot belastingheffing over het fluitje van de conducteur. Dit prachtige voorbeeld ontlenen wij aan een bijdrage van - de op persoonlijke titel schrijvende - loonbelastinginspecteur drs. P.W.H. Hoogstraten in het Weekblad voor Fiscaal Recht (WFR 2010/288). Een dergelijke maatregel brengt belastingheffing zó ver af van ieder geval van rechtvaardige heffing, dat een oplossing noodzakelijk is voor dit soort situaties. De wetgever zoekt de oplossing in een vrijstelling voor alle goederen die de medewerker voor 90% of meer zakelijk gebruikt. Deze bewijslast is onhaalbaar voor de werkgever en leidt in de praktijk nu al tot veel correcties.

Controles over het zakelijk gebruik van de mobiele telefoon zijn een goed voorbeeld. Hiervoor gold ook een 90%-criterium. Een werkgever kon een mobiele telefoon tot 2006 slechts onbelast verstrekken of vergoeden indien deze ten minste voor 90% zakelijk werd gebruikt. Desondanks heft de Belastingdienst in alle gevallen na over al die jaren en over alle mobiele telefoons. Een regeling op grond waarvan privégebruik door de medewerker wordt verboden, accepteert de Belastingdienst niet. Ook niet als de medewerker verklaart niet privé te hebben gebeld en over een andere telefoon te beschikken. In de praktijk werkt de 90%-norm dus als een onmogelijk te vervullen bewijslast.

Zo kan een werkgever ook niet uitsluiten dat een conducteur zijn fluitje op zaterdag gebruikt om de jeugdwedstrijden bij de plaatselijke voetbalclub te fluiten. En dus kan het 90% zakelijk gebruik niet worden bewezen. Mag de wetgever van deze werkgever vragen dit te controleren? Dat is onuitvoerbaar. Hetzelfde geldt

voor de mobiele servicemonteur die gereedschap nodig heeft om een lift te repareren. Zijn werkgever kan niet controleren of de monteur zijn schroevendraaier in het weekend privé ter hand neemt. De toelichting bij de uitvoeringsregeling gaat ervan uit dat met dit criterium het probleem is opgelost. Onze ervaring in de praktijk is anders.

Een oplossing kan worden gevonden in aansluiting bij de regeling over bestelauto's. Daarin is bepaald dat bijtelling achterwege kan blijven bij een goed reglement met verbod en boetes, in combinatie met een beperkt controlemechanisme. Dit lijkt administratief zwaarder voor de werkgever, maar door het controlemechanisme vooraf expliciet te erkennen als bewijs, is de werkgever bij een controle uiteindelijk veel beter beschermd tegen een onmogelijke bewijspositie. Het past daarnaast uitstekend bij de wens om een *tax control framework* te stimuleren.

## 5.4 Begripsvervuiling

Het Ministerie van Financiën publiceert regelmatig besluiten over loonheffingen. In de praktijk worden deze besluiten bijna altijd omarmd. Hoe meer duidelijkheid, hoe beter. Toch neemt het ministerie bij sommige besluiten standpunten in die niet stroken met de wettelijke regeling waarop zij zijn gebaseerd. Een voorbeeld. In een besluit (Besluit Minister van Financiën van 9 februari 2007, nr. CPP2007/284M, Stcrt. 2007, 37) verbindt de staatssecretaris voorwaarden aan het vrij vergoeden of verstrekken van arbovoorzieningen, maar de wettelijke regeling kent deze voorwaarden in het geheel niet. In de praktijk krijgen werkgevers geen goedkeuring voor arbovoorzieningen

die niet voldoen aan de genoemde voorwaarden, terwijl de wettelijke basis voor het stellen van die voorwaarden ontbreekt.

Nog een voorbeeld. In de wettelijke regeling over de VAR is de uitzondering voor *“het redelijkerwijs kunnen weten dat de VAR niet juist is”* weggehaald. Waarom? Omdat de wet juist een versterking van de VAR-werking voorstond. In een beleidsbesluit neemt de staatssecretaris de duidelijke werking van artikel 6a Wet op de loonbelasting terug door alsnog een voorwaarde op te nemen. Overigens blijkt ook in de uitvoeringspraktijk dat de fiscus niet altijd de gekozen systematiek wil volgen en heft hij, ondanks een geldige VAR, toch na. Zie bijvoorbeeld de uitspraak van de Rechtbank Haarlem, d.d. 04-01-2010, rolnummer AWB 08/5207.

Juist met een grootscheepse operatie als de werkkostenregeling - die immers gaat gelden voor alle vergoedingen en verstrekkingen - is dit kwetsbaar. Er is op dit moment alle aanleiding om deze zorg uit te spreken, want vergoedingen en verstrekkingen worden in de loonheffingen nagenoeg volledig gelijk behandeld. Als de verstrekking van een bepaald loonbestanddeel is vrijgesteld, is de vergoeding eveneens vrijgesteld. Voor de vraag in hoeverre de medewerker een voordeel heeft, maakt het geen verschil of hij de kosten declareert of de verstrekking krijgt in natura. Dit vormt een wezenlijk uitgangspunt voor de huidige manier van behandelen van vergoedingen en verstrekkingen. Voor (mobiele) werkplekvoorzieningen doorbreekt de werkkostenregeling dit systeem, omdat een vergoeding niet op een ander bedrag dan de geldswaarde zou kunnen worden gewaardeerd, waar dit nu overigens wél kan. Dit standpunt lijkt in strijd met hetgeen de staats-

secretaris aangaf in de nota naar aanleiding van het verslag (Tweede Kamer, 22 oktober 2009, nr. 32130, nr. 7).

Het nieuwe standpunt van de Belastingdienst betekent een achteruitgang in eenvoud. Het houdt bijvoorbeeld in dat de werkgever een veiligheidsbril belastingvrij mag verstrekken aan de medewerker, maar dat de vergoeding voor die veiligheidsbril voor het volle pond in de werkkostenregeling gaat. Dat kan dus mogelijk leiden tot een heffing van 80%. Is dit gewenst? Of zijn het intermediaire kosten en zijn ze om die reden niet belast? De definitie van intermediaire kosten is niet duidelijk genoeg om dat altijd te kunnen vaststellen. Moet de belastingwetgeving ingrijpen in de wijze waarop de medewerker zijn werkplekvoorzieningen verkrijgt? Dat is vanuit fiscaal perspectief niet nodig. Het onderscheid is - gelet op de huidige regeling - onnodig en moet worden heroverwogen.

## 5.5 Intermediaire kosten

Intermediaire kosten behoren niet tot het loon. Dat is al theorie sinds de Oort-operatie. Dit uitgangspunt is overgenomen in de werkkostenregeling. Omdat intermediaire kosten niet behoren tot het loon, vormen zij geen belaste werkkosten. Theoretisch gezien prachtig en doordacht, maar in de praktijk een extra onduidelijkheid waarop niemand echt zit te wachten. De regeling heeft voor de praktijk twee lastige complicaties.

### *Onwerkbaarheid*

Het begrip 'intermediaire kosten' dateert uit 1990 en is sindsdien niet helder geformuleerd. In de literatuur heeft een aantal schrijvers het fenomeen onder de loep genomen. Ze komen allemaal



tot de conclusie dat het een lastig te omlijnen begrip is.

Door de inwerkingtreding van de werkkostenregeling krijgen intermediaire kosten een veel belangrijkere rol dan voorheen. Daarom kreeg de Staatssecretaris van Financiën in de parlementaire behandeling de vraag een duidelijker definitie te geven. Dat wilde hij niet. "Laat de praktijk het maar invullen", was zijn antwoord. Natuurlijk vormt de praktijk het recht voor een deel, maar het is niet gewenst dat te doen in de loonheffingenpraktijk. Dagelijks nemen alle werkgevers van Nederland veel beslissingen in de loonadministratie. Een onjuiste beslissing leidt tot naheffing met brutering, boete en rente. Dan mag je de werkgever niet opzadelen met een welbewust onduidelijke norm. Zeker niet als die wordt verheven tot een soort restbegrip. Immers, de staatsecretaris heeft aangegeven dat externe representatiekosten behoren tot de intermediaire kosten. Waarom, is niet helemaal duidelijk. Het past niet goed in de huidige omschrijving van intermediaire kosten. Zeker niet omdat interne representatie er weer van wordt uitgezonderd. Voor de fiscale uitvoeringspraktijk en voor Horeca Nederland is dat een gunstige beslissing, maar theoretisch gezien is zij niet te plaatsen. Daarmee roept de beslissing alleen maar meer vragen op.

Onze zorg zit niet in de discussies uit het verleden, maar in de onwerkbaarheid van het begrip 'intermediaire kosten'. Als inhoudingsplichtig werkgever moet je kiezen hoe je de kosten kwalificeert in het kader van de werkkostenregeling en of je ze al dan niet aanwijst als werkkosten.

Is dit op te lossen? Ja, want volgens ons is het begrip 'intermediaire kosten' niet

nodig. De medewerker met een auto van de zaak aanvaardt de betaling van zijn declaratie voor parkeerkosten in dank, maar realiseert zich niet dat hij - door een theoretisch juiste, obscure uitzondering - een onbelaste vergoeding krijgt. Het raakt het rechtvaardigheidsgevoel van geen enkele medewerker indien de intermediaire kosten uit de regeling worden gehaald, onder gelijktijdige correctie van het vrijgestelde percentage in de werkkostenregeling. Maar dat kan alleen als het onderscheid tussen vergoeden en verstrekken, zoals hiervoor omschreven, ook wordt geschrapd.

#### *Terug naar af*

Een tweede probleem bij de intermediaire kosten is de opmerking in de parlementaire behandeling, dat intermediaire kosten niet mogen worden verstrekt in de vorm van een vaste kostenvergoeding. Hoewel daarvoor theoretisch wellicht argumenten zijn aan te voeren, helpt het de praktijk niet.

Een werkgever mag intermediaire kosten voortaan dus alleen nog maar vergoeden op declaratiebasis. De wetgever lijkt zich niet te realiseren wat hij zich hiermee op de hals haalt. Tot de intermediaire kosten horen bijvoorbeeld alle kosten die samenhangen met een auto van de zaak. Hiermee haalt de wetgever de bewijsproblematiek over parkeerkosten weer in huis, terwijl deze in de huidige systematiek juist was opgelost. Om wat voor bewijsproblematiek gaat het dan? Iedere keer dat een medewerker parkeert met de auto van de zaak moet hij de parkeerkosten declareren bij zijn werkgever. Maar wat als de automaat het bewijs daarvoor niet geeft? Moet een werkgever dan niet meer vergoeden? Of moet de medewerker

zijn parkeerkosten op een andere manier aannemelijk maken? Daar kwamen we in de praktijk niet goed uit. De vaste kostenvergoeding bleek een ideale oplossing. Nu zijn we weer terug bij af.

Hetzelfde geldt voor de representatiekosten. Deze zijn uitdrukkelijk verheven tot intermediaire kosten. Waarom zou je deze kosten als werkgever niet mogen vergoeden via gemiddelde bedragen? Zolang maar aannemelijk is dat de bedragen in verhouding staan tot de kosten. Weer een citaat uit de video die het Ministerie van Financiën lanceerde op Prinsjesdag: *“Voor onkostenvergoedingen aan medewerkers is het bewaren van ál die bonnetjes verleden tijd.”* En de staatssecretaris gooide vervolgens voor de camera een doos leeg in de prullenbak. Een prachtig beeld, maar door dit onderdeel van de werkkostenregeling fiscaal niet risicoloos.

Ons voorstel is het onderdeel te heroverwegen, omdat het leidt tot een lastenverzwaring die geen enkel reëel doel dient. Het moet ook mogelijk zijn intermediaire kosten te vergoeden via een vaste kostenvergoeding, uiteraard binnen de nu geldende randvoorwaarden.

## 5.6 Vaste kostenvergoedingen

De nieuwe wetgeving bepaalt dat vaste kostenvergoedingen voor gerichte vrijstellingen alleen kunnen worden verstrekt als er een kostenonderzoek aan ten grondslag ligt. Onze ervaring is dat het merendeel van de vaste kostenvergoedingen deugdelijk is onderbouwd, maar wij schatten dat daaraan in 70% van de gevallen geen kostenonderzoek ten grondslag ligt. Zo'n onderzoek is ook geen sinecure. In verschillende vakbladen lichtten inspecteurs toe aan

welke eisen een kostenonderzoek volgens hen moet voldoen. Een a-selecte groep, van behoorlijke omvang, moet drie maanden lang alle uitgaven verantwoorden. Piekuitgaven moeten eruit, seizoensgebonden uitgaven mogen slechts gedeeltelijk worden meegeteld, ziekteperiodes mogen niet worden uitgesloten. Et cetera.

Ook hier geldt: er valt theoretisch best wat voor te zeggen, maar om een kostenonderzoek voor de keuze voor de werkkostenregeling 2011 te verplichten... Voor een goede werking van de werkkostenregeling is deze eis niet noodzakelijk. Bovendien zal ze veel werkgevers op het laatste moment vóór hun keuze veel administratieve overlast bezorgen.

## 5.7 Administratie

De werkkostenregeling gaat uit van een benadering per werkgever. Samentelling binnen een concern is niet toegestaan. Dit kwam nog uitdrukkelijk ter sprake tijdens de behandeling in de Eerste Kamer, maar de staatssecretaris hield voet bij stuk. Het is lastig de grens te bepalen tot waar het wél redelijk is samen te tellen. Alleen bij 100% aandeelhouderschap? Bij verbonden lichamen? De wetgever wilde de discussie niet aan en stelde dat de werkkostenregeling per entiteit moet worden benaderd.

Dat leidt volgens ons tot onnodige administratieve verwarring. Menig concern - binnen een fiscale eenheid - neemt veel lasten binnen de holding en belast deze, vanwege de fiscale eenheid, niet door. De fiscale eenheid is een lastenverlichting voor de vennootschapsbelasting. De werkkostenregeling neemt deze administratieve eenvoud

voor een deel terug. De kosten van een personeelsfeest, voor de kerstpakketten en voor de centrale inkoop van goederen worden in de praktijk voor de vennootschapsbelasting niet per lichaam herleid, maar voor de loonheffingen wel. Dat is een extra last. Hij is niet nodig om de werkkostenregeling te laten slagen, maar wel verplicht op grond van de nu vastgelegde werkkostenregeling.

Wij voegen hieraan nog toe dat de werkkostenregeling uitgaat van alle uitgaven inclusief BTW, terwijl alle (profit-) werkgevers alle kosten in hun grootboeken verantwoorden exclusief BTW. Is het niet te overwegen de werkkostenruimte op bijvoorbeeld 1,3% te stellen en daartegenover de kosten exclusief BTW te accepteren? Het precieze percentage om dit budgetneutraal te laten verlopen, is vast te stellen. Het voorkomt een grote administratieve last.

## 5.8 Conclusies

De werkkostenregeling is een welkome aanvulling op de 'Wet op de loonbelasting'. Ze bezorgt werkgevers in de implementatiefase extra werk, maar levert daarna - net als Walvis - een lastenverlichting op voor alle betrokken partijen (zeker ook voor de fiscus). Een aantal elementen in de werkkostenregeling brengt wel lastenverzwaring met zich mee. Toch is dat relatief eenvoudig te voorkómen. In deze bijdrage noemen wij een aantal mogelijke oplossingen, waarbij wij tevens voorstellen doen ter verdere vereenvoudiging.



## Noten

- 1 Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst, Pb EG; voor wat betreft de nieuwe regels over teruggave van BTW is van belang: Richtlijn 2008/9/EG van de Raad.
- 2 Zie in dat verband artikel 15, lid 1, letter a, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB), waar recht op aftrek wordt verleend voor de '(...) belasting welke (...) in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur'.
- 3 Dit voorbeeld ontlene wij aan het commentaar van 14 september 2009 van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) aan de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal over wetsvoorstel nr 31 907 (Implementatierichtlijnen BTW-pakket).
- 4 Zie in dat verband de zaak Ecotrade, Hof van Justitie EG, 8 mei 2008, gevoegde zaken C-95/07 en C-96/07. Hierin was aan de orde de vennootschap Ecotrade die door een vergissing de verleggingsregeling niet had toegepast op een dienst die werd verricht door een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige. Hoewel Ecotrade volledig recht had op aftrek van BTW, weigerde de Italiaanse fiscus de aftrek. Bovendien legde de fiscus aan Ecotrade een boete op van meer dan 100% van de verschuldigde BTW. Deze boete stond overigens niet ter discussie in de zaak die voorlag bij het Hof van Justitie.
- 5 Brief van 25 augustus 2009 van VNO-NCW aan de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, reactie op nota naar aanleiding van verslag (wetsvoorstel 31 907), briefnummer 09/11.569/K.
- 6 Tweede Kamer, Vergaderjaar 2009-2010, Kamerstukken 31 907, nr 8, punt 6 onder 'Tijdstip van verschuldigdheid'.
- 7 Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112 on the common system of value added tax as regards the rules of invoicing, COM(2009) 21 final, 18 januari 2009.
- 8 Presidency of the Council of the European Union, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112 on the common system of value added tax as regards the rules of invoicing, 12 mei 2010, Interinstitutional File 200/0009.
- 9 BusinessEurope, Comments, Commission Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112 on the common system of value added tax as regards the rules of invoicing, 10 juni 2009.
- 10 Memorie van Toelichting Kamerstukken II 2008/09, 31930 nr 3, blz. 23.
- 11 Zie noot 10.
- 12 Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis, Bedrijfsopvolging voor de IB-ondernemer en DGA in 2010, woord vooraf.
- 13 Advies Raad van State, Kamerstukken II 2008/09, 31930 nr 4.
- 14 Zie noot 10.
- 15 Vakstudie Nieuws 2009/41.2.
- 16 Zie noot 10.
- 17 Dr. S.A. Stevens TFO 2010/25.
- 18 FD 22 september 2009.
- 19 Slechts door een ingrijpende juridische herstructurering zou dit effect kunnen worden voorkomen, maar zeker bij het achtereenvolgens overlijden van meerdere aandeelhouders is deze oplossing praktisch buitengewoon lastig uitvoerbaar.

**Over Ernst & Young**

Ernst & Young is wereldwijd toonaangevend op het gebied van assurance, tax, transactions en advisory. Juridische en notariële dienstverlening wordt in een strategische alliantie met Ernst & Young Belastingadviseurs LLP verzorgd door Holland Van Gijzen Advocaten en Notarissen LLP. Onze 144.000 mensen delen wereldwijd dezelfde waarden en staan voor kwaliteit. Wij maken het verschil door onze mensen, onze cliënten en de samenleving te helpen hun mogelijkheden optimaal te benutten.

Waar sprake is van Ernst & Young wordt de wereldwijde organisatie van lidfirma's van Ernst & Young Global Limited bedoeld, die elk een aparte rechtspersoon zijn. Ernst & Young Global Limited is een UK company limited by guarantee en verleent zelf geen diensten aan cliënten. Voor meer informatie over onze organisatie, kijk op [www.ey.com](http://www.ey.com)

Ernst & Young Belastingadviseurs LLP is een limited liability partnership naar het recht van Engeland en Wales met registratienummer OC335596. Ernst & Young Belastingadviseurs LLP is statutair gevestigd te Lambeth Palace Road 1, London SE1 7EU, Verenigd Koninkrijk, heeft haar hoofdvestiging aan Boompjes 258, 3011 XZ Rotterdam, Nederland en is geregistreerd bij de Kamer van Koophandel Rotterdam onder nummer 24432939.

**Over Ernst & Young's Tax Advisory**

Het op niveau fiscaal brainstormen leidt tot het herkennen van de fiscale mogelijkheden bij veranderingen. Zodoende kunnen er duurzame fiscale strategieën worden ontwikkeld, die uw organisatie helpen om ambities te realiseren. Ernst & Young's Tax Advisory team is hiervoor het juiste aanspreekpunt. Ons wereldwijde netwerk helpt u om belastinginefficiënties te reduceren, fiscale risico's te spreiden en kansen te benutten. Zo maakt Ernst & Young het verschil.

© 2010 Ernst & Young Belastingadviseurs LLP.  
Alle rechten voorbehouden.

Deze publicatie bevat informatie in samengevatte vorm en is daarom enkel bedoeld als algemene leidraad. Ze is niet bedoeld om te dienen als een substituum voor gedetailleerd onderzoek of voor het aanwenden van een professioneel oordeel. Noch EYGM Limited noch enig ander lid van de wereldwijde Ernst & Young-organisatie kan aansprakelijk worden gesteld voor het verlies van iemand die handelde of die ervan afzag te handelen ten gevolge van enige informatie in deze publicatie. Bij elke specifieke aangelegenheid, dient steeds een geschikte adviseur te worden geraadpleegd.

[www.ey.com/nl](http://www.ey.com/nl)

100071