

Fiscale tips en actualiteiten juni 2023

In dit nummer onder andere:

Inhoudsopgave

Voorjaarsnota	2
Aanpassingen in de BOR en DSR	2
De ondernemer en de dga	3
Voorziening groot onderhoud vormen kan zonder kostenpiek	3
Belastingkorting ab-verlies vereist beschikking van fiscus	3
Lage winst in twee jaren maakt nog geen bron van inkomen	3
Vennootschapsbelasting	4
Voorziening voor cashbonus in ruil voor voorwaardelijke optie	4
Teruggaafverzoek dividendbelasting kan alleen maar digitaal	4
BTW	5
Streng bewijslast voor fiscus bij OB-betalingsvergrijpboete	5
Pas bij bewezen fraude loopt aftrek voorbelasting gevaar	5
Geen vergrijpboete ondanks btw-suppletie via Vpb-aangifte	5
Familievermogensrecht	6
Ondanks levenstestament kan een derde curator worden	6
Verkrijging aandelen in vastgoed-bv is niet snel vrijgesteld	6
Loonheffingen en sociale verzekeringen	7
Geef voor 30%-regeling correcte datum van verblijf in Nederland aan	7
Hoge Raad bevestigt dat bezorgers in dienst zijn bij Deliveroo	7
Pas 183-dagenregeling na emigratie naar verdragsland	7
Auto	8
Fiscus moet actief lager BPM-tarief gebruikte auto toepassen	8
Eigen woning	9
Nieuwe goedkeuring voor KEW, SEW en BEW	9
Kosten van akte van verdeling zijn geen eigenwoningrente	9
Administratieve verplichtingen	10
Verhoging van ‘zeer gering belang’-grens van € 15 naar € 17	10
Voor correctietoets telt alleen het belastingverschil	10
Stijging in aansluitingen horizontaal toezicht fiscaal dienstverleners	10
Toekomstvoorzieningen	11
Waardeaan groei van belaste pensioenaanspraak is geen loon	11

Voorjaarsnota

Aanpassingen in de BOR en DSR

Al eerder kondigde het kabinet aan dat het de doelmatigheid en uitvoerbaarheid van de bedrijfsopvolgingsregeling in schenk- en erfbelasting (hierna: BOR) en de doorschuifregeling bij bedrijfsopvolgingen in de inkomstenbelasting (DSR) wil verbeteren. Ook wil het zo veel mogelijk knelpunten voor ondernemers wegnemen. Hiertoe is in de voorjaarsnota een aantal fiscale maatregelen genoemd:

Vanaf 2024 worden aan derden verhuurde onroerende zaken standaard aangemerkt als beleggingsvermogen in de BOR en DSR.

- Vanaf 2025 wordt de vrijstelling in de BOR 100% van de goingconcernwaarde van de onderneming tot 1,5 miljoen euro en 70% over het meerdere aan ondernemingsvermogen. Nu ligt de grens bij 1,2 miljoen en bedraagt het percentage boven die 1,2 miljoen nog 83%.
- De doelmatigheidsmarges in de BOR en in de DSR worden afgeschaft. Door deze doelmatigheidsmarges wordt nu nog beleggingsvermogen tot 5% van het ondernemingsvermogen aangemerkt als ondernemingsvermogen.
- Bedrijfsmiddelen die ook buiten de onderneming worden gebruikt, kwalificeren straks alleen nog voor het deel dat in de onderneming wordt gebruikt voor de BOR en de DSR.
- Alleen reguliere aandelen met een belang van 5% die volledig meedelen in de winstgerechtigheid en liquidatieopbrengst komen straks nog in aanmerking voor de BOR en de DSR.
- De bezits- en voortzettingseis in de BOR worden in bepaalde situaties versoepeld en de dienstbetrekkingsseis wordt afgeschaft.
- Constructies met de BOR (dubbel gebruik van de BOR en oneigenlijk gebruik van de BOR door constructies met personen op hoge leeftijd, ook wel rollatorinvesteringen genoemd) worden aangepakt.

Let op!

Over de maatregelen zijn nog weinig details bekend. De planning is dat deze maatregelen eind juni 2023 in een Kamerbrief uitgebreider worden toegelicht.

De ondernemer en de dga

Voorziening groot onderhoud vormen kan zonder kostenpiek

De Belastingdienst accepteert pas dat een ondernemer een egaliseringsreserve vormt als hij voldoet aan het zogeheten piek-vereiste. Dit vereiste houdt in dat de onderhoudskosten in een jaar substantieel afwijken van de gemiddelde omvang van de onderhoudsuitgaven. In een zaak voor rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft de inspecteur gesteld dat het piek-vereiste ook geldt voor het vormen van een voorziening van groot onderhoud. Maar de rechtbank heeft dat standpunt verworpen.

Let op!

In deze zaak heeft de ondernemer een voorziening voor groot onderhoud mogen vormen omdat hij daardoor kosten van het gebruik van de te onderhouden bedrijfsmiddelen toerekende aan de perioden waarin dat gebruik heeft plaatsgevonden.

Belastingkorting ab-verlies vereist beschikking van fiscus

Een verlies uit aanmerkelijk belang (ab) is te verrekenen met positieve inkomsten uit ab uit het voorafgaande kalenderjaar en zes kalenderjaren die volgen op het verliesjaar. Als een ab-houder en zijn partner in een bepaald belastingjaar en het daaraan voorafgaande jaar geen ab meer hebben, maar nog wel een te verrekenen ab-verlies, is dit verlies om te zetten in een belastingkorting. De belastingkorting bedraagt 26,9% van het te verrekenen verlies. Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat een verliesvaststellingsbeschikking dan wel een verliesverrekeningsbeschikking een wettelijk vereiste is voor de omzetting van een verlies in een belastingkorting. Uit de beschikking volgt de omvang, het restant, van de nog te verrekenen verliezen. Met dit systeem wordt bereikt dat, zowel voor de inspecteur als voor de belastingplichtige, vaststaat wat de grootte van het in een belastingkorting om te zetten verlies is.

Lage winst in twee jaren maakt nog geen bron van inkomen

Verliezen uit een activiteit zijn pas aftrekbaar als de activiteit een bron van inkomen vormt. Eén van de voorwaarden voor de aanwezigheid van een bron van inkomen is de zogeheten objectieve voordeelsverwachting. Dat wil zeggen dat de belastingplichtige in redelijkheid mag verwachten op termijn positief inkomen met de activiteit te verwerven. Volgens hof Den Bosch is geen sprake van een objectieve voordeelsverwachting als een activiteit na jaren van grote verliezen in twee jaren een winst behaalt die niet in verhouding staat tot de eerdere geleden verliezen. In de desbetreffende zaak heeft ook een rol gespeeld dat de belanghebbende bezig is geweest met meerdere projecten. Zijn winsten waren afkomstig uit een activiteit die geen verband hield met de projecten waaraan hij had gewerkt in de jaren waarin hij zijn verliezen had geleden.

Vennootschapsbelasting

Voorziening voor cashbonus in ruil voor voorwaardelijke optie

Het komt in de praktijk voor dat een werkgever in een bepaald jaar voorwaardelijke werknemersopties toekent aan zijn werknemers. Stel dat de werkgever naderhand zijn werknemers het aanbod doet om de voorwaardelijke opties te ruilen voor een cashbonus. In latere jaren, maar nog voordat de opties onvoorwaardelijk zijn geworden, accepteren de werknemers dit aanbod. Nog later vindt de uitkering van de cashbonus plaats. In deze situatie mag de werkgever van gerechtshof Den Bosch in het jaar waarin de werknemers het aanbod accepteren een voorziening vormen voor de te betalen cashbonus.

Let op!

Vennootschapsbelastingplichtige lichamen mogen aan werknemers toegekende aandelen en winstbewijzen niet aftrekken van de vennootschapsbelasting. Hetzelfde geldt voor opties en andere rechten waarvan de waarde voor minstens 70% (in)direct afhankelijk is van de waardeverandering van de aandelen of winstbewijzen.

Teruggaafverzoek dividendbelasting kan alleen maar digitaal

Tot 1 april 2023 was een verzoek om teruggaaf van dividendbelasting op papier of via de elektronische weg in te dienen. Maar inmiddels is de Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst op een aantal punten gewijzigd. Daardoor geldt nu voor nagenoeg alle teruggaafverzoeken dat deze uitsluitend langs elektronische weg zijn in te dienen. Een uitzondering op deze regel geldt voor teruggaafverzoeken in verband met deelnemingsdividenden op grond van een belastingverdrag of andere regeling om dubbele belasting te voorkomen.

BTW

Streng bewijslast voor fiscus bij OB-betalingsvergrijpboete

Legt de Belastingdienst een btw-ondernemer een vergrijpboete op omdat deze door grove schuld of opzet te weinig omzetbelasting heeft betaald? Dan moet de inspecteur bewijzen dat op de uiterste voldoendingsdatum sprake is geweest van grove schuld of opzet. Uit de omstandigheid dat de niet betaalde omzetbelasting zowel absoluut als relatief omvangrijk is, valt niet af te leiden dat de ondernemer met (voorwaardelijk) opzet heeft gehandeld. Opzet is zelfs niet te concluderen als stelselmatig en langdurig te weinig omzetbelasting op aangifte is voldaan. Ook de omstandigheid dat de ondernemer zich ervan bewust had moeten zijn dat de betaling op de aangifte onjuist was, levert geen opzet op. Als de Belastingdienst subsidiair grove schuld heeft verweten, kan een deel van de boete misschien in stand blijven.

Pas bij bewezen fraude loopt aftrek voorbelasting gevaar

Zolang feiten en omstandigheden alleen maar aanwijzingen en geen bewijzen zijn voor btw-fraude, mag de inspecteur de aftrek van voorbelasting in beginsel niet weigeren. Zo oordeelt althans rechtbank Den Haag. Daarbij merkt de rechtbank op dat er niet altijd sprake van fraude is als een ondernemer de verschuldigde btw niet afdraagt. Bepaalde feiten en omstandigheden kunnen aanwijzingen zijn voor het bestaan van fraude, zonder dat zij fraude bewijzen. Als niet blijkt dat binnen de keten op enige andere wijze sprake is van fraude, moet de Belastingdienst de aftrek van de voorbelasting accepteren.

Geen vergrijpboete ondanks btw-suppletie via Vpb-aangifte

Constaateert een btw-ondernemer dat hij in een aangifte over een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren als gevolg van een onjuiste btw-aangifte te weinig omzetbelasting heeft afgedragen? Dan moet hij een suppletieaangifte indienen om daarmee alsnog de juiste inlichtingen te verstrekken. De ondernemer moet die suppletie indienen op een wijze die de inspecteur aangeeft. Daarbij voldoet een ondernemer niet aan deze verplichting als hij alleen in (de stukken bij) zijn aangifte vennootschapsbelasting de gespecificeerde verschuldigde omzetbelasting opneemt. De Hoge Raad meent echter dat dit standpunt wel pleitbaar is geweest. Daardoor mag de Belastingdienst in zo'n geval geen vergrijpboete opleggen.

Let op!

Nu dit arrest is geweest, is waarschijnlijk niet meer pleitbaar dat een btw-ondernemer vanaf 31 maart 2023 nog via zijn aangifte vennootschapsbelasting suppletie omzetbelasting doet.

Familievermogensrecht

Ondanks levenstestament kan een derde curator worden

Een particulier kan in een levenstestament iemand, bijvoorbeeld zijn echtgenoot, aanwijzen om zijn belangen te behartigen als hij zelf daartoe niet meer in staat is. In dat geval is het mogelijk dat een ander deze aanwijzing aanvecht en een onafhankelijke derde als curator wil. In zo'n geval is een rechter niet verplicht om voorrang te geven aan degene die in het levenstestament is aangewezen als curator, zo bevestigt de Hoge Raad.

Let op!

Het benoemen van de echtgenoot als curator kan in sommige familieverhoudingen leiden tot voortdurende onrust en onderlinge spanningen tussen de naasten van de onder curatele gestelde echtgenote. Dat kan voor de onder curatele gestelde ook merkbaar zijn. In zo'n situatie kan de rechter oordelen dat het meer gepast is om een onafhankelijke derde aan te stellen als curator.

Verkrijging aandelen in vastgoed-bv is niet snel vrijgesteld

Krijgt een (echtgenoot van een) kind, pleegkind, kleinkind, broer of zus van een ondernemer een onroerende zaak van die ondernemer? En behoort die onroerende zaak tot het ondernemingsvermogen van de ondernemer en is zij daaraan dienstbaar? Dan is de verkrijging vrijgesteld van overdrachtsbelasting als de verkrijgers de hele onderneming qua bedrijfsvoering voortzetten. Een bijzondere situatie is aan de orde als er sprake is van verkrijging van aandelen in een zogeheten onroerendezaakrechtspersoon (OZR) die minstens 5% van de aandelen houdt in een andere rechtspersoon die een materiële onderneming drijft. In dat geval kunnen de verkrijgers volgens de Kennisgroep overdrachtsbelasting de gehele materiële onderneming alleen voortzetten als zij alle aandelen in de OZR en indirect alle aandelen in de andere rechtspersoon verkrijgen.

Let op!

Een OZR is een rechtspersoon waarvan de bezittingen op het tijdstip van de verkrijging of op enig moment in het jaar dat daaraan voorafgaat voor meer dan 50% bestaan uit onroerende zaken. Tegelijkertijd moeten haar bezittingen voor minstens 30% (hebben) bestaan uit onroerende zaken in Nederland. Daarbij moeten de onroerende zaken, als geheel genomen, op dat tijdstip voor minstens 70% dienstbaar zijn (geweest) aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van die onroerende zaken.

Loonheffingen en sociale verzekeringen

Geef voor 30%-regeling correcte datum van verblijf in Nederland aan

Ten aanzien van een ingekomen werknemer kan men in beginsel één keer met succes een verzoek om toepassing van de 30%-regeling doen. Alleen als de ingekomen werknemer vóór het verstrijken van de looptijd van de 30%-regeling van werkgever wisselt, geldt een uitzondering. Bij zo'n wisseling is eenmalig een verzoek tot voortgezette toepassing van de bewijsregel te doen. Maar een heroverweging of wijziging van een beschikking over toepassing van de 30%-regeling met betrekking tot de daarin vermelde looptijd zit er niet in. In beginsel moet men daarom de formele rechtskracht van de oorspronkelijke beschikking over toepassing van de 30%-regeling en de daarin vermelde looptijd respecteren. Zo luidt althans de redenering van gerechtshof Amsterdam.

Tip!

Om de 30%-regeling te kunnen toepassen, moet de werkgever het loon voor de loonbelasting aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. De werknemer kan zonder die aanwijzing de 30%-regeling niet alsnog in de inkomstenbelasting toepassen.

Hoge Raad bevestigt dat bezorgers in dienst zijn bij Deliveroo

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat een maaltijdbezorger bij Deliveroo in dienstbetrekking werkzaam is. Aan de voorwaarden voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst is voldaan. Irrelevant is dat de bezorger een zekere vrijheid heeft om opdrachten te aanvaarden. Dat een bezorger zich incidenteel kan laten vervangen, staat op zich evenmin het bestaan van een dienstbetrekking in de weg. De Hoge Raad geeft aan dat er op dit moment geen aanleiding bestaat om nadere regels te geven voor de vraag of er al dan niet een arbeidsovereenkomst bestaat. Zowel de Nederlandse wetgever als de Europese wetgever hebben nu aandacht voor dit vraagstuk.

Pas 183-dagenregeling na emigratie naar verdragsland

Sommige belastingverdragen bevatten de zogeheten 183-dagenregeling. Deze regeling houdt in dat alleen de woonstaat mag heffen over het loon van haar inwoner die in de andere staat werkt, als die werknemer in het jaar niet meer dan 183 dagen in de werkstaat verblijft. Rechtbank Gelderland oordeelt dat de 183-dagenregeling ziet op werknemers die inkomen genieten uit een land terwijl ze op dat moment inwoner van een ander land zijn. Het moment waarop een werknemer zijn aangifte inkomstenbelasting indient, is dus niet van belang!

Auto

Fiscus moet actief lager BPM-tarief gebruikte auto toepassen

Vindt de eerste ingebruikname van een gebruikte auto plaats binnen twee maanden na de inwerkingtreding van een verhoging van de maatstaf of het tarief van de BPM? Dan kan de inspecteur volgens de Nederlandse wet die lagere maatstaf of dat lagere tarief toepassen. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat deze formulering een vrijblijvendheid suggereert die er niet is. De toepassing van de berekening die gunstiger is voor de belastingplichtige is namelijk verplicht op grond van het Unierecht.

Tip!

Heeft de inspecteur nagelaten de gunstigere methode toe te passen en start de kentekenhouder in dat verband een beroepsprocedure? Dan is deze procedure niet uitsluitend te wijten aan de kentekenhouder en heeft hij recht op een proceskostenvergoeding.

Eigen woning

Nieuwe goedkeuring voor KEW, SEW en BEW

Een kapitaalverzekering eigen woning (KEW), spaarrekening eigen woning (SEW) of beleggingsrecht eigen woning (BEW) die al bestond op 31 december 2012, valt onder overgangsrecht. Dankzij het overgangsrecht kan een uitkering van de KEW, SEW of BEW onder voorwaarden belastingvrij zijn. Een belangrijke voorwaarde is dat men de uitkering uit een KEW gebruikt om een eigenwoningschuld af te lossen. Voor BEW en SEW geldt daarnaast de voorwaarde dat tijdens de looptijd hiervan steeds sprake moet zijn van een eigenwoningschuld. In de praktijk komt het geregeld voor dat een eigenwoningschuld al is afgelost voordat de uitkering uit de KEW beschikbaar komt. Als later de KEW tot uitkering komt, wordt niet voldaan aan de voorwaarde dat er een eigenwoningschuld is. Ook komt het voor dat de aanbieder van de KEW eist dat eerst de eigenwoningschuld wordt afgelost voordat hij het bedrag van de KEW overmaakt. Voor beide situaties gelden goedkeuring van de staatssecretaris van Financiën. Daardoor is de opbrengst van de KEW onbelast. Wel moet men voldoen aan de overige voorwaarden. Bovendien schrapte de staatssecretaris voor de BEW en de SEW nu ook de voorwaarde dat steeds sprake moet zijn van een eigenwoningschuld gedurende de looptijd van de BEW en de SEW.

Let op!

Een KEW, SEW of BEW valt niet onder het overgangsrecht als naderhand het te betalen bedrag is verhoogd of de looptijd is verlengd.

Kosten van akte van verdeling zijn geen eigenwoningrente

Stel, twee personen kiezen ervoor om in algehele gemeenschap van goederen te huwen. Zij bewonen een woning waarvan ieder voor de onverdeelde helft eigenaar is. Dit huwelijk eindigt later in een echtscheiding. In een notariële akte van verdeling krijgt een van de ex-echtgenoten de woning toebedeeld. De akte van verdeling regelt ook het ontslag uit hoofdelijke aansprakelijkheid van de andere ex-echtgenoot. De ex-echtgenoot die de woning krijgt toebedeeld, is daarna als enige hoofdelijk aansprakelijk. In deze situatie vormen de kosten van het opstellen van de akte van verdeling voor de ex-echtgenoot met de woning geen kosten van een geldlening ten behoeve van de eigen woning. Hij kan deze kosten daarom niet aftrekken.

Administratieve verplichtingen

Verhoging van ‘zeer gering belang’-grens van € 15 naar € 17

In beginsel heeft de belanghebbende in een procedure tegen de overheid recht op een vergoeding van immateriële schade bij een overschrijding van de redelijke termijn. Maar dat is niet het geval als sprake is van een zogeheten zeer gering belang. In 2017 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat sprake is van een zeer gering belang als de vordering hooguit € 15 bedraagt. Maar rechtbank Den Haag vindt dat na bijna zes jaar een verhoging van die grens naar € 17 op zijn plaats is.

Voor correctietoets telt alleen het belastingverschil

De fiscus hanteert een bepaald correctiebeleid dat in een notitie is geformuleerd. Op grond van dit beleid legt de Belastingdienst geen aanslag inkomstenbelasting op die afwijkt van de aangifte als het verschil maar gering is. In een zaak voor Hof Amsterdam bedroeg de correctie van het inkomen over 2016 meer dan € 500. De inspecteur heeft daarom de desbetreffende belastingplichtige een afwijkende aanslag opgelegd. Maar het hof heeft deze aanslag vernietigd omdat minder dan € 225 extra aan belasting verschuldigd was. Wat betreft de toets aan het correctiebeleid is dus alleen het verschil in belastingbedrag relevant.

Let op!

Als de belastingplichtige niet meer dan € 16 terugkrijgt, stelt de Belastingdienst op grond van de wet het bedrag van zijn aanslag op nihil.

Stijging in aansluitingen horizontaal toezicht fiscaal dienstverleners

Het uitgangspunt bij voor horizontaal toezicht via de fiscaal dienstverlener (HT FD) is dat de fiscaal dienstverlener namens de onderneming op tijd een aangifte indient die voldoet aan de norm, de aanvaardbare aangifte. Belangrijk is dat het vooraf duidelijk is dat de fiscaal dienstverlener gewaarborgde kwaliteit kan leveren. Daarnaast stemmen fiscaal dienstverleners relevante fiscale standpunten, die tot verschil van inzicht kunnen leiden, altijd met de Belastingdienst af. Dit doen zij voordat zij de aangifte indienen. De Belastingdienst meldt dat het aantal fiscaal dienstverleners en ondernemers dat kiest voor HT FD stijgt. In 2022 was er met bijna 21.000 nieuwe aansluitingen een flinke toename. Inmiddels zijn er ruim 200.000 aansluitingen.

Toekomstvoorzieningen

Waardeaangroei van belaste pensioenaanspraak is geen loon

In een arrest heeft de Hoge Raad het volgende toegelicht. Als een pensioenregeling onzuiver is geworden, merkt de Belastingdienst op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip de aanspraken op grond van die regeling aan als loon uit een vroegere dienstbetrekking. Voor de loonheffing daarover is de pensioenverzekeraar inhoudingsplichtig. Als de pensioenregeling na het moment van onzuiver worden is voortgezet, vormen de aanspraken die vanaf dat moment worden toegekend loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Voor de loonheffing over de toekenning van die aanspraken is de werkgever inhoudingsplichtig. De wettelijke bepaling met betrekking tot het onzuiver worden van een pensioenregeling is vanaf dat moment niet meer van toepassing. De Hoge Raad oordeelt ook dat de winstbijschrijvingen die voortvloeien uit de winst, die is behaald met de arbitrageactiviteiten, niet behoren tot de te belasten aanspraak.

Indien u naar aanleiding van een van de hiervoor genoemde onderwerpen vragen hebt, vernemen wij dat graag:

mr. E. de Ruiter

ewoud.de.ruiter@3rrrbelastingadviseurs.nl

+31 30 – 687 0 383



@EwouddeRuiter75

Deze publicatie bevat informatie in samengevatte vorm en is daarom enkel bedoeld als algemeen leidraad. Ze is niet bedoeld om te dienen als een substituut voor gedetailleerd onderzoek of voor het aanwenden van een professioneel oordeel. 3RRR Belastingadviseurs BV/Apollo Tax BV kunnen niet aansprakelijk worden gesteld voor het verlies van iemand die handelde of afzag te handelen ten gevolge van enige informatie in deze publicatie. Bij elke specifieke aangelegenheid, dient steeds een adviseur geraadpleegd worden. Wijzigingen in wet-, regelgeving en jurisprudentie na de datum van dit memorandum zijn niet verwerkt.