

Jaargang 17, nummer 1, maart 2006

---

---

## 1. Bedrijfsunits vormen vervanging van verhuurde woningen

Een BV verhuurde onroerende zaken. Het aantal verhuurde panden nam in de loop der jaren af. In 1997 beschikte de BV nog over een pand, dat was gesplitst in een beneden- en een bovenwoning. De benedenwoning verhuurde de BV aan haar directeur en enig aandeelhouder en de bovenwoning aan een derde. In december 1997 verkocht de BV de beneden- en bovenwoning. De BV vormde voor de boekwinst een zogenaamde vervangingsreserve. Vervolgens kocht ze een nieuw pand, dat zij aan haar directeur ging verhuren. De kostprijs van het nieuwe pand werd in mindering gebracht op de vervangingsreserve. In 1999 besloot de BV ook te gaan investeren in vijf nog te bouwen bedrijfsunits. Eén van de units werd in 2000 opgeleverd, de overige units in 2001. Het deel van de stichtingskosten dat betrekking had op 1999, bracht BV X in mindering op de eerder gevormde vervangingsreserve. De Belastingdienst was het daar niet mee eens en voegde de vervangingsreserve toe aan de belastbare winst. De BV ging in beroep. Hof Amsterdam besliste dat de bedrijfsunits in de onderneming van de BV niet dezelfde economische functie vervulden als het pand dat in december 1997 was verkocht. Het Hof stelde de Belastingdienst in het gelijk. De BV ging in cassatie bij de Hoge Raad. Deze besliste dat het begrip vervanging ruim moest worden uitgelegd. De BV richtte zich op het verkrijgen van opbrengsten uit het verhuren van onroerende zaken, zodat het pand en de bedrijfsunits volgens de Hoge Raad in de onderneming dezelfde economische functie vervulden. De Hoge Raad vernietigde daarom de uitspraak van het Hof en deed de zaak zelf af. De bedrijfsunits moesten ten opzichte van het pand worden aangemerkt als vervangende bedrijfsmiddelen.

Commentaar: Een voor de praktijk zeer belangrijke uitspraak. Het verkrijgen van huuropbrengsten wordt blijkens deze uitspraak als één economische activiteit gezien. Aan wie (particulieren/ ondernemers) of wat (woningen/ bedrijfsunits (of kantoren)) wordt verhuurd, lijkt door deze uitspraak niet meer van belang. Wel blijft nog steeds het economische verschil bestaan tussen een onroerende zaak in eigen gebruik en een aan derde verhuurde onroerende zaak.

## 2. Overdracht onderneming tegen cumulatief preferente aandelen, geen vast dividendpercentage meer

De staatssecretaris heeft eerder aangegeven dat het mogelijk is een onderneming op grond van artikel 14 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (bedrijfsfusieregeling) over te dragen tegen uitreiking van zogenaamde cumulatief preferente aandelen. Indien bij die overdracht gewone aandelen worden toegekend aan anderen dan de overdrager, was aan de cumulatief preferente aandelen onder meer als eis gesteld dat daaraan een dividendpercentage moest zijn verbonden van minimaal 7%. Dit werd mede gezien de relatief lage en fiscaal aftrekbare rente als zeer hoog ervaren. De staatssecretaris heeft het vereiste van minimaal 7% thans laten vervallen. Voortaan geldt de voorwaarde dat aan de cumulatief preferente aandelen een dividendpercentage is verbonden dat op zakelijke wijze is bepaald. Het percentage is volgens de staatssecretaris onder andere afhankelijk van de branche en de voor de onderneming geldende specifieke omstandigheden. Praktisch probleem zal nu zijn dat steeds op individuele basis het dividendpercentage vastgesteld zal moeten worden. Hierbij geldt des te lager des te gunstiger voor de overnemer.

## 3. Zorgtoeslag en datum van 1 april 2007

Er zijn kamervragen gesteld over de uiterste inleverdatum voor de aanvraag zorgtoeslag. Voor de aanvraag zorgtoeslag van 2006 is deze vastgesteld op 1 april 2007. Er is eerder gepleit voor een koppeling met de aangiften inkomstenbelasting die in de uitstelregeling zijn opgenomen. De Belastingdienst heeft hier thans het volgende over gemeld: "De uiterste datum van 1 april 2007 voor de aanvraag van de zorgtoeslag 2006 is wettelijk vastgesteld. Uitstel van een aanvraag zorgtoeslag is daarom niet mogelijk. Voor iemand die een aangifte in de zogenaamde uitstelregeling heeft, betekent dit dat zijn/haar aanvraag zorgtoeslag 2006 vóór 1 april 2007 dient te worden gedaan, en wel op basis van een geschat inkomen. De definitieve aanslag inkomstenbelasting over 2006 dient vervolgens als basis voor de eventuele verrekening van de zorgtoeslag. Dit geldt ook voor aangiften in de uitstelregeling die bijvoorbeeld boven de reguliere aangiftetermijn een jaar extra uitstel hebben gekregen. Het zorgtoeslagtraject volgt in deze het inkomstenbelastingtraject." De Belastingdienst geeft hiermee aan dat, om het recht op zorgtoeslag niet te verliezen, er dus tijdig een aanvraag zal moeten worden ingediend.

Na aanhoudende kritiek op dit systeem heeft de staatssecretaris aangegeven dat **voor ondernemers** een langere aanvraagperiode zal gaan gelden namelijk gelijk aan de aangiftetermijn, dus inclusief eventueel uitstel, in de inkomstenbelasting.

#### 4. **Toch verzekeringsplicht DGA ondanks aandeelhoudersovereenkomst**

A hield via zijn persoonlijke holding circa 10% van de aandelen in BV Y en was bestuurder van BV X, één van de werkmaatschappijen van BV Y. Begin 2000 sloten BV Y en haar vijf aandeelhouders een aandeelhoudersovereenkomst. Hierbij werd overeengekomen dat een bestuurder van een werkmaatschappij, in tegenstelling tot hetgeen in de statuten was opgenomen, pas kon worden ontslagen als vier van de vijf aandeelhouders daarmee instemden. A was per 1 november 1999 afgemeld als werknemer. Het UWV was echter van mening dat ten aanzien van A ook na 1 november 1999 sprake was van verzekeringsplicht en legde correctienota's op. BV X ging in beroep.

Rechtbank Leeuwarden besliste dat er sprake was van verzekeringsplicht omdat A in een conflictsituatie door een meerderheidsbesluit van de algemene vergadering van aandeelhouders tegen zijn wil kon worden ontslagen. BV X ging in hoger beroep en stelde dat aan de door BV X en haar aandeelhouders gesloten aandeelhoudersovereenkomst meer gewicht toekwam dan aan de statuten.

De Centrale Raad van Beroep was het daar niet mee eens. Volgens de Centrale Raad konden de aandeelhouders niet via een overeenkomst van de statuten afwijken, omdat de statuten in een conflictsituatie de krachtsverhoudingen binnen een vennootschap bepaalden. De Centrale Raad besliste dat, het UWV terecht verzekeringsplicht had aangenomen ten aanzien van A.

#### 5. **Belastingdienst kondigt aan Luxemburgse BPM-constructie aan te pakken**

Nederlandse burgers moeten BPM afdragen als ze in een auto met een buitenlands kenteken in Nederland rijden. In heel bijzondere gevallen mag met een huurauto met een buitenlands kenteken twee dagen in Nederland worden gereden zonder dat de BPM verschuldigd is. Volgens de staatssecretaris is de BPM ook verschuldigd als iemand een auto betreft van een in Luxemburg gevestigd bedrijf en die vervolgens voor een bepaalde periode gaat huren of leasen. Volgens de staatssecretaris wordt een dergelijke constructie namelijk slechts opgezet om de heffing van BPM te ontgaan. De staatssecretaris heeft daarom aangekondigd, dat de Belastingdienst deze constructie gaat aanpakken. Hij geeft hierbij aan dat er enkele momenteel rechtszaken over dit soort zaken lopen en dat hij afhankelijk van de uitkomst van deze rechtszaken de regeling wellicht gaat aanpassen.

Commentaar: In de landelijke pers is veel aandacht besteed aan dit soort huurconstructies. De constructies zijn gebaseerd op de bekende regel dat kort gezegd in Europees verband er vrijheid van “mensen en goederen” binnen de Europese grenzen zou moeten zijn, waardoor deze constructies mogelijk moeten zijn. Of de constructie inderdaad zal worden toegestaan is twijfelachtig en er moet worden afgewacht. Toepassing van de constructie nu zal leiden tot naheffing van BPM en wellicht een aanzienlijke boete.

## 6. Fiscale mogelijkheden beleggingsinstellingen worden verruimd

Recent heeft de ministerraad op voorstel van de staatssecretaris van Financiën ingestemd met een wetsvoorstel voor een nieuw regime voor zogenaamde fiscale beleggingsinstellingen (FBI), naast het huidige regime voor de FBI, komt er de zogenaamde “de-luxe” variant. FBI’s zijn thans onder strikte voorwaarden wat betreft financiering, soorten aandeelhouders en de zogenaamde doorstootverplichting niet vennootschapsbelastingplichtig. De voorgestelde nieuwe regeling ligt nu bij de Raad van State en het wetsvoorstel en het advies van de Raad van State zal pas worden openbaar gemaakt na de indiening bij de Tweede Kamer. De achterliggende bedoeling is om (grote) beleggingsinstellingen voor Nederland te behouden.

Een persbericht geeft aan wat de hoofdlijnen bij de voorgestelde variant van de fiscale beleggingsinstelling zijn:

- Vrijgesteld van vennootschapsbelasting en het inhouden van dividendbelasting;
- Er zijn geen aandeelhouders- en financieringseisen;
- Er bestaat geen verplichte doorstootverplichting van de winst;
- Nadelig is dat er geen teruggaaf van dividendbelasting geldt en geen verdragsbescherming bestaat;

Commentaar: Het nieuwe voorgestelde FBI regime roept vooralsnog meer vragen dan antwoorden op en is op een groot aantal punten nog onduidelijk. Zodra duidelijkheid bestaat dat deze niet alleen door grote instelling, maar ook door onze cliënten kan worden gebruikt wordt u uiteraard op de hoogte gebracht. In de vakliteratuur wordt al gesteld dat de zogenaamde Vastgoed-CV’s met de komst van de nieuwe FBI hun langste tijd hebben gehad.

## 7. Meer “administratieve” lastenverlichting in aantocht?

Thans bestudeert het Ministerie van Financiën de volgende onderwerpen en voorstellen in de loonbelasting sfeer die wellicht per 1 januari 2007 zullen worden doorgevoerd:

1. Vereenvoudiging heffing op geschenken in natura: Verhoging tot € 70 per jaar onder een eindheffing van 20%. Dit ziet met name op kerstpakketen.
2. Vereenvoudigde fiscale maaltijdenregeling: de zogenaamde 80-maaltijdenregeling komt te vervallen. Alle maaltijden met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter kunnen onbelast worden vergoed of verstrekt.
3. Vrijstelling personeelsfeesten, personeelsreizen en personeelsverenigingen: Geen maximale bedragen voor vrijstellingen meer, slechts aan de eis dat tenminste driekwart van de werknemers (of van een functionele eenheid) moet kunnen deelnemen blijft in stand. Directeur-groot-aandeelhouders worden uitgesloten.
4. Vrijstelling vergoeding en verstrekking telefoon en internet: Thans bijzonder ingewikkeld, straks wellicht vrij te verstrekken of te vergoeden mits deze maar meer dan bijkomstig (= 10%) zakelijk worden gebruikt.
5. Verruiming vaste reiskostenvergoeding: indien hoofdzakelijk (= 70%) naar een vaste arbeidsplek gereisd wordt, dan kan een vast vergoeding worden verstrekt en hoeven geen kilometers meer te worden gedeclareerd.

6. Afschaffen normbijtelling OV-jaarkaart en fiets van de zaak.  
 7. Vervallen loonbelastingverklaring.  
 Nogmaals het zijn nog slechts voorstellen, maar de kans op invoering lijkt groot.

## 8. WOZ-waardering vanaf 2007 elk jaar

De wet tot wijziging van de Wet WOZ is in het Staatsblad geplaatst. Als gevolg hiervan gaan gemeenten vanaf 1 januari 2007 de WOZ-waarden van onroerende zaken **jaarlijks** vaststellen. De WOZ-waarde is de basis voor de heffing van de OZB (eigenarengedeelte), de waterschapslasten en het eigenwoningforfait. De datum van waardevaststelling ligt nog wel twee jaar voor het kalenderjaar waarvoor die waarde zal worden gebruikt. In 2007 zal dus de waarde per 1 januari 2005 gebruikt worden. Het kabinet is van plan om die periode van twee jaar tussen waardevaststelling en het gebruik daarvan in te korten naar slechts een jaar.

Commentaar: Het zou eenvoudig en ook fiscaal voordelig zijn als de “actuele” WOZ-waarde ook direct voor andere belastingregeling gebruikt zouden kunnen worden zoals de waardering in box III voor verhuurde onroerende zaken en bijvoorbeeld ook voor het successie-/ schenkingsrecht. Dit eerste lijkt waarschijnlijk het tweede is niet waarschijnlijk.

## 9. Mogelijkheid afsluiten studielening verhinderde aftrek levensonderhoud niet

A ondersteunde zijn 25-jarige studerende dochter financieel, omdat zij geen recht meer op studiefinanciering had in verband met het overschrijden van de studieduur. In zijn aangifte inkomstenbelasting 2000 claimde hij aftrek van buitengewone lasten wegens de bijdrage in het levensonderhoud van zijn dochter. De Belastingdienst weigerde deze aftrek omdat de dochter een rentedragende studielening bij de Informatie Beheer Groep (IBG) had kunnen afsluiten. Hof Den Bosch besliste dat uit de wetsgeschiedenis van de Wet op de studiefinanciering bleek dat een kind dat in feite geen studiebeurs genoot, moest worden gerekend tot de kinderen die geen recht hadden op studiefinanciering. Vervolgens besliste het Hof dat het feit dat de dochter een rentedragende lening had kunnen afsluiten er niet aan in de weg stond dat de lasten op A drukten.

A had recht op de aftrek. De Hoge Raad heeft deze uitspraak bevestigd. De mogelijkheid voor een student om een rentedragende lening met “ruimhartige” leningsvoorwaarden aan te gaan bij de IBG was volgens de Hoge Raad geen beperking voor de belastingplichtige om zich redelijkerwijs gedwongen had kunnen voelen in het levensonderhoud van zijn studerend kind te voorzien.

## 10. Omvangrijke kunstverzameling vormde geen onderneming

De heer X, notaris, was verzamelaar van kunst. Hij was daarop jeugdige leeftijd al mee begonnen. De verzameling bestond uit een groot aantal kunststukken. X kocht en verkocht dan ook regelmatig kunst. Blijkens de procedure kocht hij in 1989 bijvoorbeeld in een keer een collectie van 1.334 kunststukken voor een totaalbedrag van bijna € 450.000. X bezocht veilingen, handelaren en particulieren in Duitsland, Japan en de VS, liet boekwerken over zijn collectie vervaardigen en gaf stukken in bruikleen aan musea. De Belastingdienst stelde dat X voor zijn activiteiten met betrekking tot de kunst moest worden aangemerkt als ondernemer. X was het daar niet mee eens en ging in beroep bij Hof Amsterdam. Deze stelde X in het gelijk. X was volgens het Hof een gepassioneerde verzamelaar van kunst. Zijn activiteiten met betrekking tot kunst waren enerzijds gericht op consolidatie en verbetering van zijn collectie en anderzijds op het voor publiek toegankelijk maken van kunststukken. De Belastingdienst had volgens het Hof niet aannemelijk gemaakt, dat X beoogde door deelname aan het economische verkeer voordeel te behalen.

## 11. Investeringsaftrek voor afvalcontainers

BV A investeerde in de jaren 2000, 2001 en 2002 in afvalcontainers. De containers waren langwerpige, ondiepe open bakken en werden geplaatst bij klanten die de containers volstortten met afval of puin. BV A verzorgde vervolgens het transport naar het afvalverwerkingsbedrijf. De klanten betaalden een prijs die afhankelijk was van de met het transport gemoeide uren. De prijs was niet afhankelijk van de duur van het gebruik van een container. De BV berekende daarnaast het bedrag dat het afvalverwerkingsbedrijf voor de verwerking van het afval factureerde door. De BV ontving van het afvalverwerkingsbedrijf daarnaast een provisie. BV A claimde investeringsaftrek voor de containers, maar de Belastingdienst weigerde deze aftrek, omdat BV A de containers volgens hem hoofdzakelijk aan derden ter beschikking stelde. BV A ging in beroep. Rechtbank Breda besliste dat de onderneming hoofdzakelijk bestond uit het transport van containers met het oog op het tegen vergoeding doen verwerken van puin en afval. De containers werden uitsluitend bij klanten geplaatst en wierpen blijvend nut af voor de bedrijfsvoering van BV A. De containers waren volgens de Rechtbank dan ook bestemd om in het bedrijf van BV A te worden gebruikt, waardoor de BV recht had op investeringsaftrek.

Commentaar: Indien zaken hoofdzakelijk zijn bestemd voor de verhuur bestaat er geen recht op investeringsaftrek. Indien de verhuur echter onderdeel uit maakt van de bedrijfsvoering en daarbij van “ondergeschikt” belang is, dan is er wel sprake van voor de investeringsaftrek kwalificerende bedrijfsmiddelen. Daar was hier dus sprake van. Indien BV A ook de containers zelf zou verhuren, zou er geen recht op investeringsaftrek voor deze containers zijn.

## 12. Geen aftrek omzetbelasting bij misbruikconstructies

Halifax Plc is een Engelse bankinstelling en deze verrichtte voornamelijk vrijgestelde diensten. Halifax kon daardoor minder dan 5% voorbelasting in aftrek brengen. In verband met de bouw van “call centers” sloot Halifax diverse overeenkomsten, welke tot doel hadden om BTW-heffing te vermijden door het opzetten van een kunstmatige BTW-constructie. De aftrek van de omzetbelasting werd door de Engelse Belastingdienst geweigerd. Op het beroep hiertegen, besloot een Engelse rechter zogenaamde prejudiciële vragen aan het EG-Hof van Justitie voor te leggen. Het EG-Hof heeft hierop geantwoord dat de zogenaamde Zesde BTW-Richtlijn zich verzette tegen het recht van een belastingplichtige om de omzetbelasting af te trekken indien de transacties waarop dit recht was gebaseerd een misbruik vormden. Om te kunnen vaststellen dat sprake was van een dergelijk misbruik, was volgens het EG-Hof in de eerste plaats vereist dat in strijd met het doel van de Zesde BTW-Richtlijn een belastingvoordeel werd toegekend. In de tweede plaats moet volgens het EG-Hof uit een geheel van objectieve factoren blijken, dat het doel was dat een belastingvoordeel werd verkregen. Wanneer een misbruik was vastgesteld, moesten de in het kader daarvan verrichte transacties volgens het EG-Hof zo worden geherdefinieerd dat de situatie werd hersteld, zoals deze zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormden. Conclusie: Geen recht op aftrek omzetbelasting.

Commentaar: Ook de in Nederland wel toegepaste “constructies” met name door (semi)overheidsinstelling en bijvoorbeeld ziekenhuizen zullen deze toets vermoedelijk niet doorstaan.

## 13. Zakelijke huurprijs van door DGA verhuurd pand bedroeg 10% van waarde

X was directeur-groootaandeelhouder van BV Y. BV Y was enig aandeelhouder van BV Z. X was in dienstbetrekking bij BV Z en genoot in 2002 een brutosalaris van € 44.107. Sinds 1992 verhuurde X een winkelpand aan BV Z. Naar aanleiding van een taxatie van het winkelpand verhoogde de Belastingdienst de door X over 2002 aangegeven huuropbrengst van € 14.875 tot € 45.000. X ging tegen deze verhoging in beroep bij de Rechtbank. De Rechtbank besliste dat de verhuur van het winkelpand bij X kwalificeerde als resultaat uit een werkzaamheid, waarbij moest worden uitgegaan van een zakelijke huurprijs. Vervolgens besliste de Rechtbank, dat X niet aannemelijk had gemaakt dat hij in 2002 een zakelijke huurprijs had ontvangen.

De Rechtbank volgde daarentegen wel het standpunt van de Belastingdienst dat voor 2002 tussen onafhankelijke partijen een huurprijs ter hoogte van 10% van de waarde van het pand, in dit geval € 45.000, zou zijn overeengekomen.

**Commentaar:** Gezien het oplopende tariefverschil tussen de heffing in de inkomstenbelasting in box I (maximaal 52%) ten opzichte van de aftrek in de BV direct vennootschapsbelasting (29.6% in 2006 en in de toekomst lager) en indirect het aanmerkelijk belangtarief van 25% wordt het in de meeste situaties nadelige effect van een hoge huur fiscaal nog nadeliger.

Er ontstaat een steeds groter belang voor de Belastingdienst om uit te gaan van een hoge huur.

#### 14. **Problemen met elektronische aangiften BTW bij piekbelasting**

De elektronische poort van de Belastingdienst waarlangs elektronische aangiften BTW door ondernemers worden ingezonden, is op het hoogtepunt van de maandelijkse aangiftestroom gevoelig voor storingen die samenhangen met de grote hoeveelheden aangiften die dan worden aangeboden. Dat blijkt uit het antwoord van de staatssecretaris op vragen van het Eerste-Kamerlid Van der Lans. De gedragslijn die de staatssecretaris zal volgen bij een storing, is afhankelijk van de duur van de storing en het tijdstip waarop deze zich voordoet. Als er na herstel van een storing nog enige dagen resteren om tijdig aangifte te doen, gaat de staatssecretaris ervan uit dat verlenging van de aangiftetermijn niet noodzakelijk is. Voor het geval zich bijzondere individuele knelpunten voordoen, levert de Belastingdienst volgens de staatssecretaris maatwerk. Ook wordt ondernemers geadviseerd niet tot het laatste moment te wachten met het doen van aangifte. Tot slot merkt de staatssecretaris op dat mogelijke problemen rondom het indienen van een aangifte geen relatie hebben met het doen van betalingen. Betalingen moeten volgens de staatssecretaris per definitie tijdig zijn verricht.

#### 15. **Terbeschikkingstellingsregeling vangt pas aan bij feitelijke verhuur**

A was DGA van BV B. In 2000 kocht A samen met zijn partner een pand, waarin zij van plan waren de tandartspraktijk van BV B te vestigen. In 2001 werd gestart met de verbouwing van het pand. In 2001 en 2002 werd het pand niet door BV B gebruikt. In zijn aangifte Inkomstenbelasting 2002 merkte A het pand aan als vermogensbestanddeel onder de ter-beschikking-stellingsregeling en bracht € 33.502 in aftrek op zijn inkomen uit werk en woning. De Belastingdienst accepteerde de kostenaftrek niet en stelde dat geen sprake was van ter beschikking stellen. De Rechtbank te Breda verklaarde het beroep van A ongegrond. Volgens de Rechtbank was pas sprake van terbeschikkingstellen, indien het pand feitelijk ter beschikking was gesteld aan de BV. In dit geval, waarin met betrekking tot het (toekomstig) gebruik van het pand door de BV niets was vastgelegd, moest de beoordeling of en vanaf welk moment het pand feitelijk ter beschikking stond van de BV volgens de Rechtbank worden bezien in het licht van de omstandigheid dat de BV het betreffende pand zou gaan gebruiken voor het uitoefenen van haar tandartspraktijk.



Volgens de Rechtbank was de beschikkingsmacht ten aanzien van het pand niet van X naar BV B verschoven, zodat van een feitelijk gebruik van het pand als tandartspraktijk geen sprake was. A kon de kosten daarom niet in aftrek brengen, het pand behoort tot box III.

Commentaar: Pas vanaf het feitelijk ter beschikking staan van het pand is sprake van een box I situatie. Tot die tijd is sprake van box III. Dit kan fiscaal zowel voordelig als nadelig uitpakken. In box I is sprake van kostenaftrek (met name rente) echter in box III is de eventuele waardeinstijging van het pand niet belastbaar. Afhankelijk van de situatie kan geforceerd een keuze voor box I of box III worden gemaakt door “de beschikkingsmacht” wel of niet op de BV over te laten en deze bijvoorbeeld een verbouwing uit te laten voeren. Planning is in dit soort situaties vereist.