

Jaargang 13, nummer 2, augustus 2002

1. Directeur-groot-aandeelhouder ondernemer voor de BTW!

In een onlangs gepubliceerd arrest van de Hoge Raad is aangegeven dat een directeur-groot-aandeelhouder die management fees berekende aan zijn BV, op basis van Europese BTW-wetgeving, ondernemer is voor de BTW.

In de eerste commentaren heerst omtrent deze beslissing en de gevolgen daarvan grote verwarring. Er leven velen vragen zoals:

- Zijn alle directeur-groot-aandeelhouders nu ondernemers voor de BTW?
- Hoe om te gaan met de BTW plicht bij BTW vrijgestelde prestaties?
- Is het nu raadzaam om een fiscale eenheid voor de BTW aan te gaan tussen de directeur-groot-aandeelhouder en zijn BV?

De antwoorden op deze vragen zijn nog onbekend. Het wachten is onder andere op het beleid van de staatssecretaris van Financiën, met name hoe met dit arrest en de gevolgen in de praktijk moet worden omgegaan.

Uiteraard houden wij u op de hoogte zodra hierover duidelijkheid bestaat!

2. Conserverende aanslagen

Bij emigratie worden voor bepaalde opgebouwde vermogensrechten (lijfrenten/pensioenen) waarvoor belastingaftrek is genoten en die bij uitkering normaliter belastbaar zouden zijn, zogenaamde conserverende aanslagen opgelegd. Ditzelfde geldt bij het bezit van aanmerkelijk belangaandelen.

De conserverende aanslag wordt opgelegd alsof er sprake is van een uitkering ineens c.q. verkoop van de aanmerkelijk belangaandelen.

Deze aanslag hoeft echter niet betaald te worden, tenzij er gedurende de komende tien jaar “verboden” handelingen plaatsvinden, zoals bijvoorbeeld afkoop of vervreemding van de aandelen. Op verzoek wordt de aanslag na tien jaar kwijtgescholden. Gewone uitkeringen zijn geen verboden handelingen en zijn normaliter in het woonland belastbaar. Echter mocht bijvoorbeeld een pensioenrecht in één keer worden afgekocht, dan zal de conserverende aanslag door Nederland worden ingevorderd.

Per 1 januari 2001 is onder de Wet IB 2001 het aantal vermogensrechten waarop de conserverende aanslag betrekking heeft uitgebreid. Tevens is het “systeem” van de conserverende aanslag opnieuw vormgegeven. De staatssecretaris heeft thans een voor de praktijk belangrijke goedkeuring gegeven voor de jaren 2001 en 2002.

De staatssecretaris keurt goed dat voor conserverende aanslagen over de belastingjaren 2001 en 2002 de uitstelperiode van tien jaar begint te lopen op 1 januari 2002, respectievelijk 1 januari 2003. De tien jaar termijn zou oorspronkelijk gaan lopen, nadat de conserverende aanslag definitief zou zijn vastgesteld. Dit zou betekenen dat, zeker als bijvoorbeeld bezwaar en beroep procedures worden gevoerd, de tien jaarstermijn na de feitelijke emigratie met jaren kan worden verlengd.

Tevens is aangegeven dat belastingplichtigen, die in aanmerking komen voor een conserverende aanslag over de jaren 2001 en 2002, zullen worden geïnformeerd over het feit dat het opleggen van de conserverende aanslag enige tijd op zich zal laten wachten. De belastingplichtige kan schriftelijk verzoeken om een zogenaamde conserverende “pen-aanslag” (= niet geautomatiseerde aanslag). Gelet op het arbeidsintensieve karakter van deze werkwijze zal de Belastingdienst slechts in een beperkt aantal gevallen daartoe overgaan. Dit laatste is uiteraard een vreemde zaak. Anderhalf jaar na invoering en ruim drie (!) jaar nadat de nieuwe regelgeving bekend is geworden kan de Belastingdienst het nieuwe systeem nog niet geautomatiseerd uitvoeren!

Ons advies: Indien het voornemen bestaat om te emigreren neem voorafgaande aan de emigratie contact op om de fiscale gevolgen, waaronder bovenstaande problematiek, te bespreken.

3. Aankoopkosten deelneming aftrekbaar op grond van goed koopmansgebruik

De Hoge Raad is zeer recent (24 mei 2002) zoals dat heet “omgegaan”. De aankoopkosten van een deelneming mogen, op grond van goed koopmansgebruik, ten laste van het resultaat worden gebracht in het jaar waarin zij zijn gemaakt. In gevallen waarin de aankoopkosten in het verleden zijn geactiveerd, mogen zij nu alsnog worden afgetrokken. In overeenstemming met de deelnemingsvrijstelling is dat bij het belasten van de winst rekening wordt gehouden met tegenover de (bruto)winst staande kosten. Normaal gesproken zou dit geschieden door activering van de kosten en afschrijving hierop. Door de bijzondere aard van deelnemingen is dit niet mogelijk. Deelnemingen worden immers niet afgeschreven. Daarom oordeelt de Hoge Raad, in afwijking van twee arresten uit 1996, dat de aankoopkosten in een keer ten laste van het resultaat kunnen worden gebracht.

De staatssecretaris van Financiën heeft inmiddels medegedeeld dat hij zich momenteel beraadt over de gevolgen van een beslissing van de Hoge Raad. De inspecteurs moeten van de staatssecretaris verzoeken van belastingplichtigen om aankoopkosten van deelnemingen in aftrek toe te staan, voorlopig aanhouden.

Commentaar: De belangrijkste conclusie na dit arrest is dat in principe alle aankoopkosten van een deelneming, met name accountants- en advieskosten, aftrekbaar zijn. Een ander opmerkelijk punt van dit arrest is het “omgaan” van Hoge Raad.

De Hoge Raad gaat wel vaker om, maar het betreft dan oudere rechtspraak die veelal wegens “gewijzigd maatschappelijk inzicht” of de ontwikkeling van het begrip goed koopmansgebruik opzij wordt gezet. Nu zit er slechts zes jaar tussen de tegenovergestelde uitspraken. Opvallend hierbij is dat geen van de raadsheren die deze uitspraak hebben gedaan destijds bij de uitspraken in 1996 betrokken waren. Overigens de laatste opvatting van de Hoge Raad, is altijd de “juiste”.

4. Geen aanleiding tot heroverweging fictief rendementspercentage box III

Zoals bekend wordt thans in box III 30% inkomstenbelasting geheven over fictief 4% van het gemiddelde vermogen aan het begin en einde van het jaar (de zogenaamde feestbox, weet u nog?).

De minister van Financiën ziet echter geen aanleiding om het percentage van de fictieve rendementsheffing te heroverwegen. Dit blijkt uit zijn antwoord op vragen van het Tweede-Kamerlid De Haan. De rente op kortlopende staatsobligaties is in 2002 inderdaad gedaald naar 3,3%. Volgens de minister is voor particuliere spaarders voornamelijk de rente op langlopende staatsleningen relevant. Het effectieve rendement op 10-jarige staatsleningen bedraagt 5 tot 5,5%. Over een langere periode blijft 4% dan ook een haalbaar risicovrij rendement, volgens de minister.

5. Verzuimboete kan hoger zijn dan de verschuldigde belasting!

A had haar aangifte Inkomstenbelasting 1998 te laat ingediend. Bij het vaststellen van de definitieve aanslag (van NLG 502) legde de Belastingdienst een boete op wegens de te late indiening van de aangifte. De boete bedroeg NLG 1.250, omdat er sprake was van een derde verzuim. A stelde dat de boete beperkt moest blijven tot 100% van de te betalen belasting. Hof Amsterdam besliste dat het niet de bedoeling van de wetgever was geweest om de verzuimboete afhankelijk te stellen van de omvang van de belastingschuld. Er was dan ook geen reden om de boete te verlagen omdat deze hoger was dan de belastingschuld. De ernst van het verzuim (te laat indienen aangifte) werd namelijk niet bepaald door het bedrag van de belasting dat was verschuldigd.

6. Navordering bij kwader trouw

Hof Arnhem oordeelt dat de Belastingdienst de heer Z terecht een navorderingsaanslag heeft opgelegd. Hiervoor was in casu geen zogenaamd nieuw feit nodig. Dit omdat de heer Z een ontvangen afkoopsom voor alimentatie-uitkeringen opzettelijk niet heeft aangegeven.

Dat de heer Z uit onwetendheid handelde en dacht dat de betaling slechts een “verdeling van het bezit” vormde, achtte het Hof zeer onwaarschijnlijk. Uit het echtscheidingsconvenant bleek overduidelijk dat het ging om een afkoopsom voor alimentatie-uitkeringen. Gezien de omvang van het bedrag namelijk NLG 135.460,-, is het niet aannemelijk dat de heer Z niet op de hoogte was van de tekst van dit convenant.

Het Hof oordeelde verder dat de opgelegde boete van 50% passend is. De heer Z ontving in 1995 een afkoopsom wegens alimentatieverplichtingen van zijn ex-vrouw. De Belastingdienst legt hem hiervoor een navorderingsaanslag op. De heer Z stelde ten onrechte dat er geen sprake kan zijn van een voor navordering wegens het ontbreken van een zogenaamd nieuw feit. Het vereiste van een nieuw feit bij navordering is echter niet noodzakelijk indien sprake is van kwader trouw. Dat hier sprake is van kwader trouw was blijkens het oordeel van het Hof evident.

7. Navordering na onjuiste aangifte na gebruik van de zogenaamde “HUBA”

Mevrouw A liet haar aangifte inkomstenbelasting 1997 tijdens de actie **Hulp Bij Aangifte (HUBA)** invullen door een medewerker van de Belastingdienst. Zij overlegde daarbij de jaaropgave van haar echtgenoot die in 1997 van een ministerie op Aruba een inkomen van NLG 56.817 had genoten. De medewerker van de Belastingdienst vond die jaaropgave niet van belang en deelde mevrouw A in in tariefgroep 3. In december 1999 ontving mevrouw A een navorderingsaanslag inkomstenbelasting 1997, waarbij zij werd ingedeeld in tariefgroep 2. Hof Den Haag besliste dat deze navorderingsaanslag terecht was opgelegd. Het was niet van belang dat mevrouw A de jaaropgave van haar echtgenoot aan de medewerker van de Belastingdienst had laten zien. Aan de verleende hulp bij de aangifte kon niet het vertrouwen worden ontleend dat de aanslag conform de aangifte zou worden opgelegd.

8. Nog een “HUBA zaak”, echter nu géén navordering op basis van opgewekte vertrouwen

Hof Den Haag honoreert het beroep op het vertrouwensbeginsel en beslist dat de kosten van extra gezinshulp, waarvan de vereiste facturen ontbreken, toch als ziektekosten aftrekbaar zijn. Belanghebbende Z maakte al jaren gebruik van de HUBA en mocht er op vertrouwen dat de aangifte net als in het verleden zou worden gevolgd. Dit zou alleen anders zijn als aan Z bij het invullen van de aangifte was medegedeeld dat de aangifte nog het reguliere selectie- en beoordelingstraject zou volgen of als Z gegevens achterwege had gehouden.

9. Geen reclamebelasting voor oranje lichtbak bij supermarkt “Orange”

A dreef een supermarkt in een gehuurd pand. Bij het aangaan van de huurovereenkomst was aan de gevel van het pand een lichtbak bevestigd. Op de lichtbak stond niets vermeld. In 1998 veranderde A de naam van de supermarkt in “Orange”. Inmiddels was de lichtbak voorzien van, u raad het al, oranje platen waarop nog steeds geen tekst op stond. De gemeente Rotterdam legde een aanslag reclamebelasting op van NLG 450,-. A ging hiertegen in bezwaar en later in beroep. Hof Den Haag was van mening dat een enkele oranje lichtbak zonder verdere opschriften geen openbare aankondiging was zoals bedoeld in de gemeentelijke verordening.

Verder was een dergelijke lichtbak bij het drijven van een kleine supermarkt volgens het Hof onvoldoende om te kunnen spreken van een logo. Daar deed volgens het Hof niet aan af dat de supermarkt “Orange” heette en ook niet dat de lichtbak na de naamswijziging van de supermarkt was voorzien van oranje platen. Het Hof vernietigde de aanslag.

Commentaar: Tja

10. **Hof volgt berekening Belastingdienst van de hoogte van de inruilvoorziening voor actie omruilen witgoed**

Een BV exploiteerde een detailhandelzaak in witgoed. Vanaf 1993 gaf de BV certificaten af aan klanten die een wasmachine of wasdroger van een bepaald merk kochten. Deze klanten konden dan na tien jaar een nieuwe machine van dit merk kopen, tegen inruiling van de oude machine. In haar aangifte vennootschapsbelasting 1993 voerde de BV voor deze inruilverplichting een voorziening op waarbij de BV er van uitging dat 85% van de klanten gebruik zou maken van het inruilcertificaat. De Belastingdienst ging echter uit van een daadwerkelijke inruil van 10%. Hof Amsterdam besliste dat, gezien de voorwaarden van de inruil; de machine moet onbeschadigd zijn, de inruilactie gold slechts gedurende een maand, en de klanten moesten uiteraard na tien jaar nog over het certificaat beschikken alsmede ook het feit dat de meeste machines na tien jaar nog niet noodzakelijkerwijs aan vervanging toe waren, de Belastingdienst met haar schatting van ongeveer 10% de meest redelijk inschatting had gemaakt van het gebruik van het inruilcertificaat.

Commentaar: De kosten verbonden aan de inruilactie komen ten alle tijden ten laste van het resultaat van de BV. Het is de vraag wanneer? Of in 1993 of vanaf 2003. Het treffen van een voorziening in 1993 zorgt dat de lasten naar voren worden gehaald hetgeen een rente- en liquiditeitsvoordelen oplevert. Uit de uitspraak blijkt een enorm verschil van inzicht in het percentage. Het Hof volgt de schatting van 10% van de Belastingdienst. Het daadwerkelijke inruilpercentage in 2003 zal ons niet bekend worden.

In de media zijn overigens berichten verschenen dat dit soort inruilacties op zijn zachts gezegd niet vlekkeloos verlopen.

11. **Verlichting administratieve lasten?**

Oud-staatssecretaris Bos van Financiën heeft de notitie “Suggesties voor het verlichten van de administratieve lasten” naar de Tweede Kamer gestuurd. In deze notitie zijn maar liefst 31 maatregelen voor de verlichting van administratieve lasten voor bedrijven opgenomen. De belangrijkste maatregelen betreffen het verhogen van de grenzen voor de maandaangifte loon- en omzetbelasting, het verhogen van de grenzen voor jaaraangifte omzetbelasting en het introduceren van een jaaraangifte loonbelasting. Dit zal ook de werklast van de Belastingdienst verlichten.

Daarnaast bevat de notitie voorstellen voor fiscaal-technische aanpassingen die een vereenvoudiging van de werkzaamheden voor belastingplichtige opleveren. De streefdatum van invoering is 1 januari 2003.

Hiernaast wordt voorbereid de stroomlijning van de loonbegrippen in de loonbelasting, de heffing van premies werknemersverzekeringen (WW, WAO en Ziekenfonds), alsmede het loonbegrip voor de hoogte van de uitkering. Het is de bedoeling om tot één loonbegrip te komen. Daarnaast zal de inning van de werknemerspremies in plaats van door het uitvoeringsorgaan werknemersverzekeringen (UWV) door de Belastingdienst gaan plaatsvinden. Dit betekent dat werkgevers nog alleen met één belasting- en premie innende instantie te maken krijgen die één loonbegrip hanteert. Deze wijziging is per 1 januari 2005 gepland.

Commentaar: Dit gaat enigszins lijken op de slogan van de Belastingdienst: Niet leuker, wel makkelijker!

12. Advocaat-Generaal bij de Hoge Raad akkoord met premie-bij-indiensttredingsmethode voor pensioenopbouw

Een BV berekende haar pensioenverplichtingen aan de directeur-groootaandeelhouder aan de hand van de zogenaamde “premie-bij-indiensttredingsmethode”.

Deze pensioenopbouwmethode geeft in het begin van de opbouwperiode een hogere pensioendotatie en dus effectief een belastingvoordeel. Het totale doelvermogen van de pensioenvoorziening blijft, ongeacht de opbouwmethodiek, steeds gelijk.

De Belastingdienst was het met deze opbouwmethodiek niet eens en corrigeerde de aangifte.

De Belastingdienst stelde dat de premie-bij-indiensttredingsmethode in strijd was met goed koopmansgebruik. Hof Den Haag stelde de Belastingdienst in het gelijk en de BV ging in cassatie. De Advocaat-Generaal bij de Hoge Raad heeft naar aanleiding daarvan een zogenaamde conclusie (= zwaarwegend advies aan de Hoge Raad) uitgebracht. Hij concludeert dat de premie-bij-indiensttredingsmethode in het algemeen niet kan worden afgewezen. De methode past volgens hem binnen het begrip “goed koopmansgebruik”.

Commentaar: In fiscaal- en pensioenland zijn de verschillende opbouwmethodieken hot-items mede vanwege tegenstrijdige Hof-uitspraken. Nu de Advocaat-Generaal positief heeft geconcludeerd voor de meest gunstige opbouwmethode, is de verwachting dat de Hoge Raad binnenkort een definitieve beslissing neemt met dezelfde strekking.

13. Heffingsrente geen aftrekbare kosten

A verkocht in 1996 een pakket aandelen en behaalde daarmee een winst uit aanmerkelijk belang van NLG 17.000.000,-. Een deel van die winst belegde hij in effecten. A was over de winst uit aanmerkelijk belang ongeveer NLG 3.500.000,- aan belasting verschuldigd.

De Belastingdienst legde een voorlopige aanslag inkomstenbelasting 1996 op, waarbij tevens NLG 41.952,- aan heffingsrente in rekening werd gebracht. A betaalde de aanslag en de heffingsrente in 1998. Hij verkocht daarvoor een deel van zijn effecten. In zijn aangifte inkomstenbelasting bracht hij op de inkomsten uit effecten de betaalde heffingsrente als kosten in aftrek. De Belastingdienst weigerde de aftrek en Hof Den Haag stelde de Belastingdienst in het gelijk. De over de winst uit aanmerkelijk belang verschuldigde belasting vormde namelijk geen schuld die was aangegaan voor de verwerving van vermogensbestanddelen waaruit inkomsten werden getrokken. De heffingsrente die met betrekking tot de verschuldigde belasting in rekening was gebracht, kon dan ook niet worden aangemerkt als op inkomsten drukkende kosten. De heffingsrente was niet aftrekbaar.

14. Fooien in fooienpot personeel was loon

BV A exploiteerde een discotheek/ café. De aandelen waren voor 90% in handen van X en voor 10% van Y. Y was belast met de dagelijkse leiding. Bij een looncontrole bleek dat er méér personen bij BV A hadden gewerkt dan in de loonadministratie waren verantwoord. Het betrof portiers, diskjockeys, en overig personeel waaronder mevrouw Z, die samenwoonde met Y. De uitvoeringsinstelling legde correctie nota's werknemersverzekeringen op, waarbij onder meer de aan Z gedane betalingen en fooien als loon was aangemerkt. De Centrale Raad van Beroep besliste dat mevrouw Z werkzaam was geweest in een privaatrechtelijke dienstbetrekking. In de eerste plaats ging het telkens als zij werkte om háár arbeidsinzet en verder was zij werkzaam onder gezag van met name Y. Hier deed volgens de Centrale Raad niet aan af dat mevrouw Z een relatie had met Y.

Ook had de Uitvoeringsinstelling de fooien terecht aangemerkt als loon. Hier deed niet aan af dat mevrouw Z de fooien in een fooienpot deed die aan andere personeelsleden ter beschikking stond.

15. Besluit over toepassing autokostenforfait bij werknemers van autodealers

Werkgevers kunnen onder bepaalde omstandigheden vooraf afspraken maken over de toepassing van het autokostenforfait bij hun werknemers. Het gaat om werknemers die relatief vaak gebruik maken van demonstratieauto's waarvan de catalogusprijs onderling aanzienlijk verschilt. De staatssecretaris heeft een besluit gepubliceerd, waarin hij nadere handreikingen hierover uitbrengt voor autodealers en hun werknemers.

De staatssecretaris heeft in een bijlage bij het besluit als voorbeeld een afspraak opgenomen, waarin de toepasselijke catalogusprijs op praktische wijze is vastgesteld. De afspraak is gebaseerd op salarisklassen en bijbehorende gemiddelde catalogusprijzen voor het jaar 2001. In een tweede bijlage zijn de gewogen gemiddelde catalogusprijzen per merk voor het jaar 2001 opgenomen.

16. Bijtelling bestelauto's bedraagt nog maar 2.5%

Het probleem van de bijtelling van de bestelauto duurt voort. Na veel commotie is de huidige regeling dat vanaf 1 januari 2002 voor "echte" bestelauto's, dat wil zeggen bestelauto's die geheel of nagenoeg geheel geschikt zijn voor het vervoer van goederen, de bijtelling nog maar 2.5% bedraagt. De voorwaarde is dat de bestelauto, naast het woon-werkverkeer, niet voor privé doeleinden wordt gebruikt. De maximale cataloguswaarde waarover wordt berekend is €18.000 en derhalve nooit meer dan €450. Op verzoek kan de bijtelling tegen enkelvoudig tarief bij de werkgever als eindheffingsbestanddeel worden belast.

17. Goedkeurende resolutie inzake deelnemingsvrijstelling en "earn-out regeling"

De staatssecretaris keurt goed dat onder bepaalde voorwaarden de deelnemingsvrijstelling kan worden toegepast in de situatie waarin een deelneming is vervreemd tegen een zogenaamde (gedeeltelijke) earn-out regeling vóór de ingangsdatum van de nieuwe wetgeving per 1 januari 2002. Per 1 januari 2002 is in artikel 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de regeling opgenomen voor earn-out regelingen. Een earn-out regeling is een regeling waarbij de verkoper (een deel van) de koopsom van zijn deelneming in de toekomst zal ontvangen afhankelijk van de hoogte van de resultaten van de verkochte deelneming. De regeling houdt kort gezegd in dat bij de vervreemder zowel als de verkrijger van de deelneming de waardeveranderingen van de earn-out regeling tot de voordelen uit hoofde van de deelneming behoren en niet een zelfstandig winstrecht vormt dat tot een aftrekpost c.q. belaste bate kan leiden. Voorwaarden voor de goedkeuring zijn dat een en ander nog niet heeft geleid tot onherroepelijke gevolgen in de aanslagregeling van beide partijen. Tevens moet een en ander op gezamenlijk verzoek van koper en verkoper middels een vaststellingsovereenkomst worden geregeld.