

NIEUWSBRIEF

In deze nieuwsbrief van januari 2019 (nr. 2019/1) komen de volgende onderwerpen aan de orde:

1. Goedkeuring doorschuiving pachtersvoordeel vervallen/ondergrond zonnepanelen
2. Heffingskortingen en niet-inwoners van Nederland
3. Vrijstelling overdrachtsbelasting van toepassing bij bedrijfsopvolging
4. Stakingslijfrentepremie uit FOR-vrijval in mindering op ZVW-grondslag
5. Afschaffing dividendbelasting gaat dus niet door
6. Overdracht alleen machines geen “algemeenheid van goederen” in BTW
7. Pensioen omgezet in ODV? Testament aanpassen?
8. Hypotheekrente betaald voor ex-partner aftrekbaar?
9. Lening zonder einddatum, aflossingsschema en zekerheden
10. Echtscheidingsconvenant en fiscale gevolgen “afkoop alimentatie”
11. Afwaardering vordering vanwege verkoop deelneming
12. Gebruikelijk loon voor 8 B.V.’s van een concern!
13. Brexit en BTW
14. Toepassing bedrijfsopvolgingsfaciliteit (BOF) en bezitseis
15. Varia

Er kan geen verantwoordelijkheid worden aanvaard voor hetgeen zonder deskundig advies ondernomen wordt naar aanleiding van deze publicatie.

1. Goedkeuring doorschuiving pachtersvoordeel vervallen/ondergrond zonnepanelen

Een pachtersvoordeel ontstaat als een landbouwer de door hem gepachte grond voor een lagere prijs dan de werkelijke waarde van de verpachter overneemt. Normaliter wordt dit voordeel bij realisatie belast. Zo'n (eerste) pachtersvoordeel kan op grond van het Besluit van 13 oktober 2010 fiscaal geruisloos worden doorgeschoven naar de bedrijfsopvolger, ongeacht of er een (gedeelte van een) onderneming wordt overgedragen.

Ook met betrekking tot het tweede pachtersvoordeel (ontstaan in een bepaalde familierelatie tussen verpachter en pachter) kan heffing worden uitgesteld.

De Staatssecretaris van Financiën heeft besloten deze goedkeuringen in te trekken. Voor alle (ex)pachters die de grond met pachtersvoordeel in bezit hebben geldt de oude regeling tot uiterlijk 30 juni 2019 als overgangperiode. Daarna kan dus geen geruisloze doorschuiving meer plaatsvinden, tenzij er sprake is van de overdracht van een gehele onderneming of een zelfstandig deel daarvan.

In hetzelfde Besluit is verder goedgekeurd dat op landbouwgrond die als ondergrond voor zonnepanelen gaat fungeren op dezelfde wijze als voor de exploitatie van een windturbine geen (belaste) winstrealisatie hoeft plaats te vinden. Ook niet als deze ondergrond naar een nieuwe onderneming wordt overgeheveld.

2. Heffingskortingen en niet-inwoners van Nederland

Per 1 januari 2019 heeft een buitenlands belastingplichtige in principe geen recht meer op het premiedeel van de algemene heffingskorting. Gevolg is dat in de loonheffing geen rekening meer gehouden mag worden met heffingskortingen bij uitbetalingen aan buitenlands belastingplichtigen. Zij kunnen wel recht houden op (het belastingdeel van) de algemene heffingskorting en de arbeidskorting, maar daarvoor zullen ze (voortaan) in de inkomstenbelasting gecompenseerd worden. Zij dienen dus een aangifte inkomstenbelasting te doen om deze korting te kunnen verzilveren. De in feite teveel ingehouden loonheffing wordt dan alsnog op de aanslag verrekend als korting waar recht op bestaat.

3. Vrijstelling overdrachtsbelasting van toepassing bij bedrijfsopvolging

Een bedrijfsopvolging wordt in diverse belastingen (inkomsten-, schenk- en erfbelasting) gefaciliteerd. Indien een vennootschap echter zoveel onroerend goed in eigendom heeft dat dit lichaam kwalificeert als zogenaamd "artikel 4 WBR-lichaam", dan bestaat er in de overdrachtsbelasting geen bedrijfsopvolgingsfaciliteit voor.

Terwijl in sommige gevallen dus zowel een doorschuiving van de box 2-claim als een vrijstelling schenkbelasting kon plaatsvinden, werd de schenking van aandelen van zo'n artikel 4-WBR-lichaam belast met 2 of 6% overdrachtsbelasting terzake van de onroerende zaken die zich in deze vennootschap bevonden. Gesteund door eerdere arresten van de Hoge Raad werden een proefprocedure gevoerd over de vraag of in zo'n geval toch via de "doorkijk" de vrijstelling bij bedrijfsopvolging aan de wettelijk gedefinieerde groep plaats kon vinden.

De Hoge Raad heeft eind november eindelijk het lang verwachte salomonsoordeel geveld. Het 'tussenschuiven' van een vennootschap zou geen belemmering moeten vormen voor toepassing van de vrijstelling van artikel 15, lid 1 letter b WBR. De Hoge Raad stond de geclaimde faciliteit dus toch toe.

4. Stakingslijfrentepremie uit FOR-vrijval in mindering op ZVW-grondslag

Steeds meer komen we tot de ontdekking dat in de grondslag voor de ZVW-premie een ongerijmdheid zit. De lijfrentepremie die ten laste van het inkomen wordt gebracht verlaagt weliswaar het belastbare inkomen, maar niet het bijdrage-inkomen van de ZVW. Zodra de lijfrente wordt uitgekeerd, betaal je (nogmaals) ZVW-premie. In feite betaal je aldus twee keer ZVW over hetzelfde inkomen. Nog pregnanter wordt dat bij stakingswinst, al dan niet als vrijval van de FOR. Eerst wordt ook dit winstelement bij het inkomen geteld en vervolgens kan ten laste van de stakingswinst en/of de vrijval van de FOR een (stakings)lijfrente worden bedongen. Ook hier kan tot twee keer over (min of meer) hetzelfde inkomen ZVW-premie zijn verschuldigd.

Een stakende ondernemer vond deze uitwerking onjuist en ging hiervoor uiteindelijk naar de Hoge Raad. Hij gaf bij staking van zijn onderneming € 18.000 vrijval FOR aan en bedong hiervoor een stakingslijfrente. Hij vond dat de betaalde premie in mindering moest komen op de grondslag voor de heffing van ZVW-premie, want anders zou er in wezen dubbele ZVW-heffing ontstaan.

De Hoge Raad omschrijft de FOR als een gefacilieerde oudedagsvoorziening en oordeelt op grond daarvan dat een ongelijke behandeling met willekeurige werknemers, die pensioenpremie betalen, ontstaat terzake van de ZVW. Om dubbele heffing te voorkomen, is de oplossing om de lijfrentepremie in aftrek te brengen op het bijdrage-inkomen voor de ZVW. Aldus besliste de Hoge Raad.

Enig onrechtvaardig gevoel ontstaat wel bij deze oplossing. Blijkbaar geldt deze alleen voor lijfrentepremie die ten laste van de vrijval van de FOR plaatsvindt en niet voor 'gewone' stakingswinst danwel 'reguliere premiebetaling' die in mindering komt op (bijv.) loon.

5. Afschaffing dividendbelasting gaat dus niet door

Direct na het verschijnen van onze laatste nieuwsbrief werd duidelijk dat de door het kabinet zo vurig gewenste afschaffing van de dividendbelasting niet doorgaat. De dividendbelasting blijft dus bestaan. Unilever werd daarvan als 'schuldige' aangewezen.

Gevolg was wel dat er wat budgettaire ruimte vrij kwam en die wordt volgens plan van het kabinet volledig teruggedrukt naar het bedrijfsleven.

Een greep uit de aangekondigde maatregelen:

- het lage vpb-tarief is al per 1 januari 2019 naar 19% verlaagd en gaat stapsgewijs naar 15% in 2021;
- het hoge vpb-tarief daalt naar 20,5% in 2021. De aangekondigde verlaging naar 24% in 2019 gaat (merkwaardigerwijs) dan weer niet door;
- er komt een versoepeling in het overgangsrecht om op gebouwen in de vennootschapsbelasting tot maximaal de WOZ-waarde af te schrijven;
- de terugwerkende kracht van de reparatiemaatregel in de fiscale eenheid blijft beperkt tot 1 januari 2018;
- er komt beter overgangsrecht in verband met de verkorting van de looptijd voor de 30%-regeling naar 5 jaar;
- tot slot komt er een verzachting van de aangekondigde maatregel om schulden van dga's aan hun B.V. aan te pakken;

6. Overdracht alleen machines geen “algemeenheid van goederen” in BTW

Een BTW-ondernemer dient zijn prestaties met BTW te factureren, tenzij er sprake is van een vrijstelling.

Eén van die vrijstellingen is van toepassing bij de verkoop van een onderneming of een zelfstandig deel daarvan. De wettelijke omschrijving luidt “de overgang van een algemeenheid van goederen”. In de regel wordt dan in de overeenkomst een beroep gedaan op artikel 37d van de Wet Omzetbelasting. De verkoper brengt vervolgens geen BTW in rekening en de koper kan dus niets aftrekken.

Toen een coöperatie de door haar verhuurde machines en installaties verkocht aan een andere ondernemer (die deze bleef verhuren) bracht zij BTW in rekening, omdat zij meende dat hier géén sprake was van zo’n algemeenheid van goederen. De koper trok de gefactureerde BTW af. Daar verzette de inspecteur zich tegen met de visie dat er sprake was van de hiervoor bedoelde overgang van artikel 37d.

De Hoge Raad moest eraan te pas komen. De enkele overdracht van machines is geen overgang van een (gedeelte van een) onderneming, waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Er zijn slechts activa overgedragen, waarbij niet vast stond dat de huurovereenkomsten met betrekking tot deze machines ook waren overgegaan. De coöperatie had dus terecht BTW berekend.

Zou deze uitkomst nu anders zijn als vast zou staan dat de huurovereenkomsten wèl één-op-één in stand waren gebleven? Dat is de grote vraag.

De toepassing van artikel 37d blijft een casuïstische uitwerking houden, waarbij de feiten en omstandigheden van het geval bepalend zijn.

7. Pensioen omgezet in ODV? Testament aanpassen?

Inmiddels zijn vele pensioenvoorzieningen in eigen beheer omgezet naar ODV-aanspraken. Deze hebben een geheel eigen juridisch en fiscaal regime. Nog steeds vinden er discussies plaats en zien we theoretische beschouwingen over de gevolgen en mogelijkheden met betrekking tot ODV-aanspraken.

Ook heeft het Centraal Aanspreekpunt Pensioenen (CAP) van de belastingdienst haar visie gegeven in een memo van 8 mei 2018 hoe bij overlijden van een ‘ODV-gerechtigde’ met de uitkeringen moet worden omgegaan. Daar waar aanvankelijk gedacht werd (en door sommige wetenschappers nog steeds gedacht wordt) dat de ‘ODV-aanspraak’ bij overeenkomst is te regelen, huldigt de belastingdienst het standpunt dat het erfrecht (al dan niet via testament) bepalend is waar de toekomstige uitkeringen terecht (moeten) komen.

Indien we dit standpunt als juist beschouwen, begint langzaamaan het besef door te dringen dat niet alleen in sommige gevallen een testamentaire regeling goed zou zijn, maar ook dat bestaande testamenten soms beter aangepast kunnen worden. Niet alleen om te bepalen dat de ODV-termijnen bij overlijden van de oorspronkelijke gerechtigde (in beginsel) bij de langstlevende terecht komen maar ook om desgewenst in te spelen op een stukje (fiscale) vermogensplanning richting kinderen.

Al degenen die hun pensioen hebben omgezet in een ODV-aanspraak adviseren wij dus te (laten) beoordelen of een testament zinvol is, danwel een bestaand testament aanpassing behoeft. Daarbij willen wij u graag behulpzaam zijn.

8. Hypotheekrente betaald voor ex-partner aftrekbaar?

In de praktijk willen echtscheidingen en de daarbij behorende afwikkeling van de echtelijke woning nogal eens tot fiscale strubbelingen leiden. Stel dat de woning gemeenschappelijk eigendom is. De man mag (voorlopig) in de woning blijven wonen en de partner vertrekt. De achterblijver betaalt dan vaak ook de rentelasten voor het deel van de vertrokken partner. De vraag is of dit deel van de rente als eigenwoningrente of alimentatie aftrekbaar is voor de achterblijvende man.

Diverse rechtbanken en hoven zaten vaak op verschillende golflengtes waardoor geen houvast ontstond voor toekomstige gevallen.

Medio november van het afgelopen jaar heeft de Hoge Raad zich over een dergelijke casus gebogen. In dit geval was er geen echtscheidingsconvenant. Alhoewel de te betalen rente in de draagkrachtberekening van de man werd meegenomen was hieromtrent niets naders geregeld.

De Hoge Raad oordeelde dat er geen wettelijke verplichting bestond voor de man om de volledige hypotheeklast te voldoen en hiermee staat dan ook vast dat er geen sprake is van een alimentatiebijdrage. Geen aftrek dus voor dat deel van de hypotheekrente.

9. Lening zonder einddatum, aflossingsschema en zekerheden

Met enige regelmaat vindt er discussie plaats met de inspecteur over de mogelijkheid een (leen)vordering ten laste van de fiscale winst of als tbs-vordering ten laste van het box 1-inkomen af te waarden. Dagelijks verschijnt er jurisprudentie over deze problematiek.

De vraag die steeds opkomt, is of de geldverstrekking zakelijk was. In beginsel is het aan de inspecteur om te stellen en zonodig te bewijzen dat er sprake is van een onzakelijke geldverstrekking en dus niet-aftrekbaarheid.

In een casus die voor Hof Den Haag kwam, was het de inspecteur wel heel gemakkelijk gemaakt. Een dga leende aan zijn B.V. € 100.000, zonder einddatum, zonder aflossingsschema en zonder zekerheden. Het Hof had er dan ook weinig moeite mee om vast te stellen dat hier sprake was van een onzakelijk debiteurenrisico en de (fiscale) afwaardering dan ook niet kon plaatsvinden.

10. Echtscheidingsconvenant en fiscale gevolgen “afkoop alimentatie”

In een civiele procedure tussen twee ex-echtgenoten kwam het volgende naar voren met een behoorlijk vervelend fiscaal staartje voor de vrouw.

Man en vrouw waren in gemeenschap gehuwd. Tot die gemeenschap behoorden twee woningen. Deze werden verdeeld tussen hen, waarbij de vrouw werd overbedeeld met ruim € 220.000. Zij besloten ter compensatie van de overbedeling om de vrouw afstand te laten doen van haar recht op alimentatie. De man nam (blijkbaar in strijd met de intentie van partijen) vervolgens de helft van dit bedrag als afkoopsom van alimentatie op in zijn aangifte inkomstenbelasting.

De inspecteur legde vervolgens een navorderingsaanslag op aan de vrouw vanwege die afkoop. Zij eiste in een civiele procedure tegen de man de betaalde belasting als schade uit wanprestatie.

Het Hof te Den Haag oordeelde dat niet duidelijk uit het convenant bleek dat partijen netto-vergoedingen met elkaar waren overeen gekomen. Het Hof was het oneens met de uitleg van de vrouw omtrent het begrip “gesloten beurzen” in het convenant.

Eens te meer is duidelijk dat een echtscheidingsconvenant ook een duidelijke paragraaf over de fiscale gevolgen moet bevatten om daarover achteraf geen discussie te krijgen.

11. Afwaardering vordering vanwege verkoop deelneming

Wanneer een B.V. een deelneming verkoopt tegen een variabele verkoopprijs ('earn-out-regeling'), dan valt de gehele afloop van de opbrengst onder de deelnemingsvrijstelling. Dat geldt niet alleen bij de verkoper (dus fiscaal onbelast) maar ook bij de koper (kostprijs niet aftrekbaar).

Een leenvordering op de koper die ontstaat vanwege de verkoop van een deelneming valt normaliter niet onder dit regime. Zou de koper op een bepaald moment niet langer in staat zijn om aan zijn rente- en aflossingsverplichtingen te voldoen, dan werd algemeen aangenomen dat de afwaardering van zo'n vordering ten laste van de fiscale winst kon plaatsvinden.

Die vanzelfsprekendheid is gaan wankelen na een arrest van de Hoge Raad van medio 2018. In een wat specifieke situatie kwam het volgende naar voren.

Een koper van een belang in een deelneming bleef de koopsom schuldig. De hoofdsom zou worden afgelost uit door de deelneming te betalen dividenden. Dit stond ook met zoveel woorden in de leningsovereenkomst. Er bestond voor betaling van de koopsom dus een (feitelijke) afhankelijkheid van de winstgevendheid van de deelneming. Toen de koper niet langer aan haar verplichtingen kon voldoen (omdat het minder ging met de deelneming) schold de verkoper de hoofdsom kwijt. Zij wilde deze afboeking ten laste van haar winst brengen. Daar stak de Hoge Raad een stokje voor.

De Hoge Raad oordeelde dat *de vordering* de tegenprestatie was bij verkoop van de deelneming. De waardeverandering van die vordering is op grond van de "earn-out-regeling" niet aftrekbaar, aangezien hierop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is.

Onduidelijk is of de Hoge Raad nu bedoeld heeft te zeggen dat de "earn-out-regeling" op alle leenvorderingen die ontstaan bij verkoop van een deelneming van toepassing is of alleen in deze specifieke situatie.

12. Gebruikelijk loon voor 8 B.V.'s van een concern!

Mevrouw X was enig aandeelhoudster van een holding met een zevental deelnemingen. Zij genoot uit een enkele B.V. een gering salaris. De inspecteur corrigeerde haar aangiften inkomstenbelasting 2006 en 2007 voor een gebruikelijk loon van acht (!) B.V.'s.

De Rechtbank ging daar niet helemaal in mee, maar oordeelde wel dat 5 keer een salaris van € 39.000 voor 2006 en 4 keer een salaris van € 39.000 (plus € 19.500 en € 9.750) zakelijk was. Het Hof volgde dit oordeel en de Hoge Raad heeft het beroep van mevrouw X afgewezen.

Dit was wel een zeer opmerkelijke casus, wellicht ook beïnvloed door het feit dat mevrouw X en haar adviseur niet erg meewerkten aan het boekenonderzoek, maar dan nog is deze uitkomst wel buitengewoon extreem.

Zorg er dus altijd voor dat werkzaamheden van dga's via managementvergoedingen worden doorbelast naar holdings, zodat uiteindelijk voor slechts één dienstbetrekking (bij de holding) het 'fictief salaris' toepassing kan vinden.

13. Brexit en BTW

Nu de Brexit een vaststaand gegeven lijkt, wordt het tijd ook na te denken over de fiscale gevolgen en dan met name in de BTW-sfeer. Er zal namelijk bij import of export vanuit of naar het VK niet langer sprake zijn van een intracommunautaire verwerving.

In beginsel zal bij invoer van goederen vanuit het VK dus iedere keer aangifte gedaan en BTW betaald moeten worden bij de douane. Indien ondernemers echter een vergunning

hebben op grond van artikel 23 van de Wet Omzetbelasting hoeven zij geen BTW te betalen bij invoer, maar mogen ze deze verwerken in de eigen BTW-aangifte.

De belastingdienst heeft ondernemers al pro-actief op deze mogelijkheid gewezen. Hiervoor moet een aanvraagformulier worden ingevuld. Als dit vóór 1 februari a.s. wordt ingezonden, zal een ondernemer vóór 29 maart a.s. een reactie ontvangen van de fiscus.

14. Toepassing bedrijfsopvolgingsfaciliteit (BOF) en bezitseis

Voor toepassing van de BOF in de Successiewet moet de schenker of erflater tenminste 5 jaar (schenker) of 1 jaar (erflater) aanmerkelijk belanghouder zijn van de geschonken of vererfde aandelen (bezitseis aandelen). Bovendien moet de (middellijk gehouden) vennootschap gedurende tenminste 5 resp. 1 jaar een onderneming hebben gedreven (bezitseis activiteiten).

Indien een onderneming wordt uitgebreid of er wordt een nieuwe deelneming gekocht met een materiële onderneming, dan geldt volgens opvatting van de belastingdienst de activiteiteneis ook voor deze uitbreiding. Breidt de onderneming uit, dan geldt daarvoor een nieuwe bezitseis van 5 resp. 1 jaar.

De fiscus gaat daar zo ver in, dat het daarbij niet uitmaakt hoe die uitbreiding is gefinancierd. Of dit nu met vreemd vermogen is gebeurd, met overtollige middelen die als ondernemingsvermogen beschouwd konden worden of met duurzaam overtollige middelen. Als de bewuste termijnen nog niet zijn gehaald moet de waarde van uitbreiding geëlimineerd worden voor de toepassing van de BOF. Dat is althans het standpunt van de belastingdienst.

Het is uitermate twijfelachtig of deze redenering (altijd) opgaat. Te verwachten is dat de rechter op enig moment over de uitleg hieromtrent de knoop moet doorhakken.

15. Varia

- als een werknemer tijdens de vakantieperiode 3 maanden op een camping verblijft en van daaruit naar zijn werk reist, dan is de camping zijn fiscale woonplaats. De reis over de afstand camping-werkplaats kan dan belastingvrij à € 0,19 per km. worden vergoed. Verblijft hij er alleen in de weekends tijdens de vakantieperiode, dan is de camping niet zijn fiscale woonplaats. Dat heeft de belastingdienst in een handreiking als haar standpunt bekend gemaakt.

- verhuur van vakantiewoningen kan tegen het verlaagde BTW-tarief van (thans) 9% plaatsvinden. Rechtbank Noord-Nederland heeft een opvallende uitspraak gedaan over privégebruik van de eigenaar die via een bemiddelingsbedrijf zijn vakantiewoning verhuurt. Dat zou volgens de rechtbank tegen het hoge BTW-tarief moeten plaatsvinden!? Eigen gebruik is namelijk geen verhuur en alleen verhuur valt onder het lage tarief. De eigenaar is in hoger beroep gegaan.