

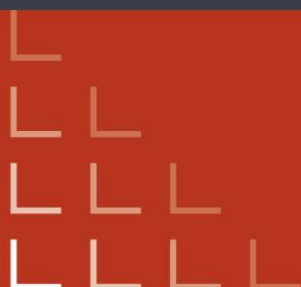


de Nederlandse
Orde van
Belastingadviseurs

Knelpunten in Kaart

Commissie Knelpunten

mei 2025 – editie 3



Adres

de Muiderpoort
Sarphatistraat 500
1018 AV Amsterdam

Postbus

2977, 1000 CZ Amsterdam
IBAN NL73 ABNA 0450 0450 05
KvK 40531315

Contact

T (020) 514 1880
E nob@nob.net
www.nob.net



Colofon

Deze bijdrage is tot stand gekomen door de Commissie Knelpunten bestaande uit de NOB-leden Simon Cornielje, Ferry van Hal (secretaris), Tjebbe Gerverdinck, Nathalie Idsinga, Johan Koolen, Ivo Kuipers, Olaf Leurs, Touria El Ouardi, Richard de Voogd en Remco van der Zwan (voorzitter) en de specialistensecties van de NOB.

Over de Commissie Knelpunten

De Commissie Knelpunten van de NOB levert een bijdrage aan de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers. Dit doet zij door toetsing van bestaande fiscale wet- en regelgeving op onder meer de eenvoud, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Daarbij staat de kwaliteit van de wetgeving en de praktische uitvoerbaarheid centraal. De Commissie Knelpunten is een onderdeel van de kerngroep Rechtsbescherming & Rechtszekerheid en werkt nauw samen met de diverse specialistensecties van de NOB om haar doel te verwezenlijken.

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.





Voorwoord

De Commissie Knelpunten van de NOB (hierna: ‘Commissie’ of ‘wij’) inventariseert proactief knelpunten in bestaande fiscale wet- en regelgeving. Daarnaast kunnen mogelijke knelpunten worden aangemeld door individuele NOB-leden alsmede door de verschillende specialistensecties en commissies van de NOB. Van de door de Commissie geconstateerde en verzamelde knelpunten is een selectie gemaakt en deze wordt periodiek gepubliceerd in een notitie. Voor u ligt de editie van mei 2025, die voortbouwt op de notities van mei 2024 en juni 2022. Mooi om te zien dat een aantal punten uit deze eerdere notities inmiddels door de overheid en/of de politiek is opgepakt.

In de huidige editie zijn - naast een aantal eerder geselecteerde knelpunten - nieuwe knelpunten opgenomen variërend van dividendbelasting tot omzetbelasting en van vennootschapsbelasting tot groene belastingen. Specialistensecties en commissies van de NOB kunnen zelf ook aandacht vragen voor specifieke knelpunten of reageren in het kader van een openbare internetconsultatie. Van twee van dit soort recente knelpunten hebben wij een verkorte versie opgenomen met daarbij voor de liefhebber een link naar het volledige commentaar. Wij hebben verder de keuze gemaakt sommige wel gesignaleerde knelpunten, waarover overleg met stakeholders loopt, (nog) niet op te nemen. Een van deze punten is de heffing over box 3 in de inkomstenbelasting. Gezien de complexiteit en de volle aandacht die (de toekomst van) box 3 al in heel fiscaal Nederland heeft, hebben wij dit onderwerp buiten deze notitie gelaten. De bijdragen in deze notitie vormen daarmee een selectie en deze is niet uitputtend.

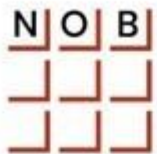
De opgenomen knelpunten in dit rapport zijn onderverdeeld in drie categorieën: knellende wetgeving, knellende uitvoering en knellende rechtsbescherming. Tevens hebben wij daar waar mogelijk ook een suggestie gedaan in welke (fiscale) richting een mogelijke oplossing kan liggen.

Met de periodieke publicaties beoogt de NOB bij te dragen aan de totstandkoming van uitvoerbare wet- en regelgeving, alsmede de bevordering van de rechtszekerheid en rechtsbescherming van belastingplichtigen. Wij hopen dat veel knelpunten uit deze bijdrage in de nabije toekomst kunnen worden opgelost.

Remco van der Zwan
Voorzitter Commissie Knelpunten



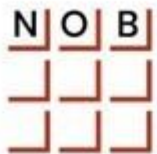




Inhoudsopgave

Voorwoord	3
Knellende wetgeving.....	7
1. Bedrijfsopvolging en hybride (preferente) aandelen	7
2. Mismatch begrip ingebruikneming omzetbelasting en overdrachtsbelasting.....	9
3. Asymmetrische behandeling valutaverliezen	11
4. Herstructurering van stakingslijfrente (inbrengstamrecht) van na 1991 is niet mogelijk	14
5. Knelpunten in relatie tot de Wet FKR en Wet FGR	17
Knellende uitvoering.....	19
6. Energiebelasting hindert ambities om te verduurzamen en netcongestie te verlichten	19
7. Verduidelijking begrip ‘gebruikte goederen’ artikel 124 lid 1(k) DWU gewenst	22
8. Teruggaafverzoeken dividendbelasting door buitenlandse beleggingsfondsen	25
9. Onduidelijkheid btw-aftrekbeperking bij (concern)financieringsactiviteiten.....	26
10. Voorfinanciering dividendbelasting	28
Knellende rechtsbescherming	30
11. Strikte substancetoets en overige knelpunten bij de uitwisseling over dienstverleningslichamen	31
12. Gebrek aan rechtsbescherming vooroverleg	34
13. Tekort aan rechtsbescherming bij (langdurige) onderzoeken	36





Lijst met gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BFB	Besluit Fiscaal Bestuursrecht
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
BOR SW	Bedrijfsopvolgingsregeling Successiewet
DSR AB	Doorschuiifregeling aanmerkelijk belang
DVL	Dienstverleningslichaam
DWU	Douanewetboek van de Europese Unie
EB	Energiebelasting
fgr	Fonds voor gemene rekening
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
PPT	principle purpose test
vbi	Vrijgestelde beleggingsinstelling
Wet BD 1965	Wet op de dividendbelasting 1965
Wet FGR	Wet fonds voor gemene rekening
Wet FKR	Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wbr	Wet op belastingen van rechtsverkeer
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wft	Wet op het financieel toezicht
WIB	Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen



Knellende wetgeving

1. Bedrijfsopvolging en hybride (preferente) aandelen

Oproep tot heroriëntatie en verdere verzachting van deze regeling.

Constatering

Met de Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025, is voor de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet (hierna: BOR SW) en doorschuifregeling aanmerkelijk belang (hierna: DSR AB) met ingang van 2026 een definitie van preferente aandelen geïntroduceerd. Ondanks de ‘verzachting’ van deze regeling voor zogeheten ‘hybride aandelen’, worden naar verwachting veel reguliere situaties door deze regeling geraakt en zullen veel afbakeningsdiscussies ontstaan.

Uitwerking

Per 1 januari 2026 worden aandelen voor de BOR SW en DSR AB preferent als deze voorrang kennen ten aanzien van de winstverdeling of liquidatieopbrengsten. De verzachting die onlangs in de regeling is aangebracht houdt in dat, indien een aandeel slechts voor een deel van het aan het aandeel verbonden vermogen voorrang kent, enkel dat deel van het aandeel wordt aangemerkt als preferent aandeel. De regeling leidt tot de volgende knelpunten.

Het toepassingsbereik is uitgebreid en raakt veel reguliere situaties

Letteraandelen worden vaak gebruikt om een passende dividendpolitiek te voeren. Denk aan het veel voorkomende geval dat een aandeelhouder overlijdt en op die aandelen dividend wordt uitgekeerd om de verschuldigde belasting te voldoen. In het bedrijfsopvolgingsbesluit van 4 juni 2024¹ is goedgekeurd dat er dan geen sprake is van preferente aandelen, ongeacht het feit dat de andere aandeelhouders een (primaire) vergoeding krijgen over de winstreserves die zij nog niet hebben uitgekeerd. In het huidige wetsvoorstel wordt daarvan afgeweken en zijn de aandelen van de andere aandeelhouders opeens aangemerkt als preferente aandelen, in casu hybride aandelen. Dit houdt in dat de nog levende aandeelhouders deels niet meer in aanmerking komen voor de BOR en DSR. Dit is onlogisch, omdat het kapitaal van de betreffende aandeelhouders risicodragend kapitaal vormt. Juist doordat de andere aandeelhouder(s) een uitkering hebben gekregen, zou deze aandeelhouder dan in een aanzienlijk nadeliger positie terecht komen.

De regeling is complex en kan tot lastige discussies leiden

De beoordeling of sprake is van preferente of hybride aandelen vergt een materiële benadering waarbij in elke afwijkende situatie moet worden beoordeeld of er voorrang is, en zo ja, in welke mate. Dit zal in de praktijk tot lastige afbakeningsdiscussies leiden, die er thans niet of slechts in zeer beperkte mate zijn.

¹ Besluit van 4 juni 2024, nr. 2024-0000012721, *Stcrt.* 2024, 13949





Er wordt hiermee een nieuw en lastig discussiepunt geïntroduceerd in de toch al complexe en conflictgevoelige regelingen omtrent de BOR en DSR. Dit geldt bij hybride aandelen evenzeer voor de toerekening van de waarde over een preferent en een niet preferent deel. De voorbeelden die in de toelichting op de Nota van Wijziging² zijn gegeven zijn zeer lastig leesbaar en geven geen concrete handvatten.

De samenhang van deze regeling met het bezits- en voortzettingsvereiste beperkt het toepassingsbereik van de BOR SW en DSR AB en heeft een lastig uit te voeren regeling tot gevolg

Voor de bezitseis is toegelicht dat bij de wijziging van een aandeel van gedeeltelijk preferent naar gedeeltelijk niet-preferent een nieuwe bezitstermijn aanvangt. Voor de voortzettingseis is toegelicht dat bij de wijziging van een aandeel van gedeeltelijk niet-preferent naar gedeeltelijk preferent, de voortzettingseis in zoverre wordt geschonden. Het toepassingsbereik van de BOR SW en de DSR AB wordt hierdoor beperkt en kan voor aandeelhouders die de regelingen in reguliere omstandigheden wensen te gebruiken tot problemen leiden. Dit is bijvoorbeeld in de situatie waarin een lopende voortzettingstermijn wordt geschonden doordat een andere aandeelhouder een terugbetaling van kapitaal wenst. Naast de beperking van het toepassingsbereik, zullen ook over de vraag of en wanneer de bezits- of voortzettingseis zijn geschonden vele discussies kunnen ontstaan. Tot slot, de genoemde voorbeelden geven allen druk op de uitvoeringlast van deze toch al complexe regeling, hetgeen vanuit de Belastingdienst een reeds erkend probleem is van de regeling.

Oplossingsrichting

Afgezien van de complexiteit van deze regeling, bestaat het belangrijkste bezwaar van de NOB tegen deze regeling in het feit dat verlettering die ziet op het voeren van een eigen dividendpolitiek tot (gedeeltelijk) verlies van toegang tot de BOR SW en DSR AB kan leiden. Dit geldt des te meer nu er juist voor dergelijke verletteringen een goedkeuring is gegeven het eerdergenoemde besluit en de regeling daarmee tegenstrijdigheden bevat. In dergelijke situaties zou dan merkwaardig genoeg een preferentie ontstaan doordat er een, ook binnen de kaders van het bedrijfsopvolgingsbesluit, valide uitkering van dividend op letter aandelen zou zijn gedaan. De aandeelhouder die niet krijgt uitgekeerd houdt nog steeds eenzelfde belang in het ondernemingsvermogen, maar zou dan toch in de toepassing van de BOR SW en DSR AB worden beperkt.

Juist vanuit deze achtergrond raadt de NOB aan een preferentie die door de nu voorgestane uitleg zou ontstaan uit te zonderen van de regeling. Dit is relatief eenvoudig te realiseren door te bepalen dat een preferentie die is ontstaan door een uitkering van dividend, al dan niet in verband met een schenking of overlijden of soortgelijke bijzondere situatie, van de regeling wordt uitgezonderd. Door dit als zodanig in de wet op te nemen, blijven andere preferenties ongewijzigd onder het bereik van de regeling vallen, bijvoorbeeld preferenties die ontstaan door storting van kapitaal. De NOB ziet binnen dit voorstel vooralsnog geen mogelijkheden tot misbruik.

² Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025, [Memorie van Toelichting](https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/kamerstukken/2024/09/17/wetsvoorstel-aanpassing-fiscale-bedrijfsopvolgingsfaciliteiten-2025/wetsvoorstel-wafb-2025.pdf) (<https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/kamerstukken/2024/09/17/wetsvoorstel-aanpassing-fiscale-bedrijfsopvolgingsfaciliteiten-2025/wetsvoorstel-wafb-2025.pdf>)



2. Mismatch begrip ingebruikneming omzetbelasting en overdrachtsbelasting

Oproep tot het wegnemen van situaties waarin de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting onbedoeld niet kan worden toegepast.

Constatering

Er kan een mismatch bestaan tussen het begrip ingebruikneming voor de omzetbelasting enerzijds en de overdrachtsbelasting anderzijds. Dat kan tot gevolg hebben dat de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting geen toepassing vindt in situaties waar deze wel voor is bedoeld.

Uitwerking

Voor toepassing van de samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel a Wbr geldt dat aan de vrijstelling wordt toegekomen bij een van rechtswege met omzetbelasting belaste levering van onroerende zaken, die nog niet als bedrijfsmiddel zijn gebruikt.³ Van zo'n belaste levering is onder andere sprake bij de levering van een gebouw vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Is een onroerende zaak wel als bedrijfsmiddel gebruikt, dan geldt op basis van artikel 15 lid 6 Wbr dat wanneer de verkrijging plaatsvindt binnen zes maanden na het tijdstip van de eerste ingebruikneming (of de eerdere ingangsdatum van een verhuur van dat goed) en de verkrijging binnen diezelfde termijn wordt opgenomen in een notariële akte, de samenloopvrijstelling alsnog van toepassing is.

In § 2.1.2 van het Samenloopbesluit⁴ is opgenomen dat voor de uitleg van de term 'gebruikt als bedrijfsmiddel' (overdrachtsbelasting) wordt aangesloten bij het begrip 'eerste ingebruikneming' (omzetbelasting).

Bij de toets of een pand reeds in gebruik is genomen, is de per december 2023 opgenomen voetnoot 32 in het Vastgoedbesluit⁵ van belang. Daarin staat dat het verhuurklaar maken van een onroerende zaak al leidt tot eerste ingebruikneming. Deze voetnoot is niet voorzien van een rechtsbron, zodat niet duidelijk is waarop dit is gebaseerd. Ons vermoeden is dat de besluitgever aansluiting heeft willen zoeken bij het zogenoemde 'Balie-arrest'⁶, waarin de Hoge Raad bij de uitleg van de term 'in gebruik is genomen' een belastingplichtige in bescherming nam tegen een anti-misbruikmaatregel in het kader van btw-belaste verhuur. Deze regel stelt voor btw-belaste verhuur (en dus voor recht op aftrek) dat een pand tijdig in gebruik moet worden genomen; de hoofdhuurder die uiteindelijk niet onderverhuurde maar wel feitelijke handelingen verrichtte om hiertoe te komen werd geacht te hebben gebruikt en werd zodoende beschermd tegen een hiervoor niet bedoelde aftrekbeperking.

³ De vrijstelling kan ook van toepassing zijn als de overdracht van vastgoed via een zakelijk recht kwalificeert als dienst en waarbij partijen kunnen opteren voor een btw-belaste dienst; dit punt blijft hier buiten beschouwing.

⁴ Besluit 'Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop' (besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500, Stcrt 2027, 16579), laatstelijk gewijzigd 13 december 2022, nr. 2022-26122, [Stcrt 2022, 32371](#).

⁵ Besluit 'Onroerende zaken omzetbelasting' (besluit van 14 december 2023, nr. 2023-26908, [Stcrt. 2023, 31602](#)).

⁶ Hoge Raad 23 september 2011, nr. 09/01909, [ECLI:NL:HR:2011:BP4793](#).



De toevoeging die in de voetnoot is opgenomen, brengt een belangrijke inperking van toepassing van de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting met zich mee, omdat dit moment eerder kan liggen dan het feitelijk voor het 'eerst en op duurzame wijze' gebruikmaken van een gebouw in overeenstemming met de objectieve bestemming van het betrokken gebouw.

Deze inperking doet zich vooral voelen in situaties waarin een onroerende zaak die kennelijk uitsluitend bestemd kan zijn voor met btw-belaste activiteiten (bijvoorbeeld een datacenter of distributiecentrum), reeds voorwerp is van een huurcontract maar door de huurder niet feitelijk in gebruik is genomen, anders dan handelingen die gericht zijn op het gebruiksklaar maken. Indien de onroerende zaak dan na meer dan zes maanden wordt verkocht en geleverd, is de samenloopvrijstelling niet van toepassing en is dus zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting verschuldigd, ondanks dat van gebruik conform bestemming nooit sprake is geweest. Veel commerciële onroerende zaken worden immers pas geleverd aan bijvoorbeeld een belegger als de aannemers helemaal klaar zijn met hun werk.

Oplossingsrichtingen

Een oplossing voor dit knelpunt kan worden gevonden in een opschorting van de datum van ingebruikname voor de overdrachtsbelasting door aan te nemen dat geen sprake is van ingebruikname indien, bijvoorbeeld, nog werkzaamheden worden verricht. Er zou dan eenzelfde regeling kunnen gelden als bij niet tijdige ingebruikname bij een optie voor een met btw belaste verhuur in § 5.8.5 van het Vastgoedbesluit, waarvoor dan een verklaring van partijen nodig is. Als alternatief zou kunnen worden bepaald dat de zesmaandstermijn voor de overdrachtsbelasting pas gaat lopen bij daadwerkelijke ingebruikname conform de bestemming.





3. Asymmetrische behandeling valutaverliezen

Oproep tot het in evenwicht brengen van de samenloop van de earningsstrippingmaatregel en de antisimisbruikbepalingen in de deelnemingsvrijstelling.

Constatering

De earningsstrippingmaatregel van artikel 15b Wet VPB 1969 en de antisimisbruikbepalingen van artikelen 13b en 13ba Wet VPB 1969 zijn niet voldoende op elkaar afgestemd. Dit kan in geval van toepassing van artikel 13b en 13ba Wet VPB 1969 bij koersverliezen op leningen in bepaalde situaties leiden tot een onevenredige last bij belastingplichtigen. Reden hiervoor is dat in de definitie van 'Saldo aan renten', zoals opgenomen in artikel 15b lid 2 Wet VPB 1969, wel koersverliezen op leningen worden meegenomen terwijl een terugname daarvan op basis van artikel 13b en 13ba Wet VPB 1969 (al dan niet via een belaste vrijval van een eventueel gevormde opwaarderingsreserve) geen onderdeel uitmaakt van het 'Saldo aan renten'.

Uitwerking

In artikel 13b Wet VPB 1969 is een antisimisbruikbepaling opgenomen die ziet op situaties waarin een belastingplichtige een schuldvordering heeft op een verbonden lichaam. Indien de schuldvordering is afgewaardeerd ten laste van de in Nederland belastbare winst van de belastingplichtige én deze schuldvordering op enig moment wordt overgedragen aan een verbonden lichaam of overgebracht naar het vermogen van een buiten Nederland gedreven onderneming, wordt bij de belastingplichtige winst in aanmerking genomen tot het bedrag van de eerder genomen afwaardering.

In artikel 13ba Wet VPB 1969 is een vergelijkbare antisimisbruikbepaling opgenomen die ziet op situaties waarin een belastingplichtige een schuldvordering heeft op een lichaam waarin hij een deelneming bezit. Indien de schuldvordering is afgewaardeerd ten laste van de in Nederland belastbare winst van de belastingplichtige én deze schuldvordering op enig moment wordt omgezet in aandelenkapitaal, wordt bij de belastingplichtige winst in aanmerking genomen tot het bedrag van de eerder genomen afwaardering. De winst welke door de belastingplichtige in aanmerking dient te worden genomen, kan evenwel gelijktijdig ten laste van de winst aan een opwaarderingsreserve worden toegevoegd. Deze opwaarderingsreserve valt belast vrij voor zover de deelneming in waarde stijgt.

De earningsstrippingmaatregel van artikel 15b Wet VPB 1969 houdt in dat de per saldo verschuldigde rente (het 'Saldo aan rente') slechts in aftrek komt tot 24,5% van de 'Gecorrigeerde winst' van de belastingplichtige, of tot 1 miljoen euro als dat hoger is. Het 'Saldo aan renten' is het verschil tussen de rentelasten en rentebaten ter zake van geldlening en daarmee vergelijkbare overeenkomsten. Het 'Saldo aan renten' omvat op basis van artikel 15b lid 6 onderdeel c Wet VPB 1969 óók valutaresultaten op de hoofdsom. Echter, de definitie van Saldo aan renten refereert niet naar eventuele terugname van negatieve valutaresultaten op gekapitaliseerde vorderingen.





Voor de bepaling van de Gecorrigeerde winst wordt de naar fiscale maatstaven bepaalde winst:

1. vermeerderd met het totaal van de in een jaar in aanmerking genomen afschrijvingen en afwaarderingen van een bedrijfsmiddel;
2. verminderd met eventuele terugnamen in een jaar van eerdere afwaarderingen van een bedrijfsmiddel; en
3. vermeerderd met het 'Saldo aan renten' van het betreffende jaar.

De definitie van 'Gecorrigeerde winst' refereert niet aan eventuele terugname van negatieve valutaresultaten op gekapitaliseerde vorderingen. Daarnaast kan een eventuele terugname van negatieve valutaresultaten op gekapitaliseerde vorderingen niet onder "eventuele terugnamen in een jaar van eerdere afwaarderingen van een bedrijfsmiddel" worden geschaard omdat vorderingen op basis van jurisprudentie in zijn algemeenheid niet als bedrijfsmiddelen kunnen worden gezien.

Ingeval een belastingplichtige een negatief valutaresultaat behaalt met een vordering die wordt omgezet in kapitaal of wordt overgedragen aan een verbonden lichaam, is op basis van de huidige wettekst de toepassing van artikel 15b Wet VPB 1969 derhalve als volgt:

- Het negatieve valutaresultaat maakt in het jaar dat het verantwoord wordt (doch uiterlijk in het jaar van realisatie door omzetting van de vordering) onderdeel uit van het 'Saldo aan renten' op basis van artikel 15b lid 6 onderdeel c Wet VPB 1969. Voor zover dit 'Saldo aan renten' meer bedraagt dan 1 miljoen euro en 24,5% van de 'Gecorrigeerde winst' van de belastingplichtige, wordt dit 'Saldo aan renten' beperkt in aftrek en is het negatieve valutaresultaat slechts voor 24,5% aftrekbaar.
- Als gevolg van de omzetting van de vordering dan wel een overdracht daarvan aan een verbonden lichaam, zal belastingplichtige een bedrag gelijk aan het negatieve valutaresultaat tot de winst moeten rekenen. Deze terugname van het negatieve valutaresultaat kan niet worden aangemerkt als een positief valutaresultaat en maakt daarmee geen onderdeel uit van het 'Saldo aan renten'. Wel maakt de terugname van het negatieve valutaresultaat onderdeel uit van de 'Gecorrigeerde winst'.
- Bovenstaande betekent dat indien bijvoorbeeld in het jaar van omzetting eerst een bedrag van 1 miljoen euro aan negatief valutaresultaat wordt geleden op een vordering en deze vervolgens wordt omgezet in kapitaal dan wel wordt overgedragen aan een verbonden lichaam, belastingplichtige 1 miljoen euro dient op te tellen bij de winst terwijl het negatieve valutaresultaat voor slechts 245.000 euro aftrekbaar is. Dit leidt dan naar onze mening tot een onevenredige last bij belastingplichtigen. In dit verband abstraheren we van de drempel van 1 miljoen euro als bedoeld in artikel 15b lid 1 onderdeel b Wet VPB 1969 en van overige winsten en hierdoor extra beschikbare ruimte voor aftrek onder artikel 15b Wet VPB 1969.
- Indien het in geval van een omgezette vordering mogelijk is om op basis van artikel 13ba lid 1 Wet VPB 1969 een opwaarderingsreserve te vormen, dan zal de terugname van het negatieve valutaresultaat pas onderdeel uit gaan maken van de 'Gecorrigeerde winst' naarmate de gevormde opwaarderingsreserve belast vrijvalt. Afhankelijk van de aanwezigheid van 'Gecorrigeerde winst' kan deze situatie ook leiden tot een onevenredige last bij belastingplichtigen.





Oplossingsrichtingen

Gegeven het bovenstaande is het wenselijk om voor de toepassing van de earningsstrippingmaatregel van artikel 15b Wet VPB 1969 onder 'Saldo aan renten' mede te verstaan:

1. terugname van negatieve valutaresultaten op basis van artikel 13b en 13ba Wet VPB 1969 voor zover niet toegevoegd aan een opwaarderingsreserve zoals bedoeld in artikel 13ba lid 5 Wet VPB 1969;
2. belaste vrijval van de opwaarderingsreserve zoals bedoeld in artikel 13ba lid 5 Wet VPB 1969, voor zover deze opwaarderingsreserve is ontstaan naar aanleiding van een valutaverlies ter zake van een omgezette schuldvordering in kapitaal op een lichaam waarin de belastingplichtige een deelneming bezit.





4. Herstructurering van stakingslijfrente (inbrengstamrecht) van na 1991 is niet mogelijk

Oproep tot voorkoming van belastingheffing voor de overgang van een stakingslijfrente bij herstructurering van een stakingslijfrente (inbrengstamrecht) ingeval de onderneming niet mee overgaat.

Constatering

Bij de omzetting van een IB-onderneming in een BV is het mogelijk een stakingslijfrente / inbrengstamrecht (hierna: 'stakingslijfrente') onder te brengen bij de BV die de onderneming voortzet op grond van artikel 3.126 lid 1 onderdeel a sub 2 Wet IB 2001. Als een ondernemer hiervan gebruik heeft gemaakt, kan op enig moment de behoefte bestaan⁷ om deze stakingslijfrente over te dragen aan een andere BV (bijvoorbeeld in het kader van de verkoop van de onderneming of in het kader van een vereenvoudiging van de juridische structuur in verband met pensionering).

Overdracht aan een andere BV is niet mogelijk, omdat deze andere BV dan niet de overnemende onderneming is (zie § 3.2 en § 8 van het Besluit lijfrenten in de winstsfeer⁸). Als de stakingslijfrente niet samen met de onderneming wordt overgedragen, kan de overdracht van de stakingslijfrente niet plaatsvinden zonder fiscale gevolgen. In dat geval treedt namelijk de zogenaamde andere-verzekeraarssanctie van artikel 3.133 lid 2 onderdeel i Wet IB 2001 op. Bovendien zal revisierente in rekening worden gebracht op grond van art. 30i de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna AWR).⁹ Het betekent dan concreet dat de waarde in het economisch verkeer van de lijfrenteaanspraak ineens belast wordt in box 1 tegen het progressieve tarief dat oploopt tot 49,5%, vermeerderd met 20% revisierente, voor een totale heffing oplopend tot 69,5%.

Uitwerking

Uit de huidige wettelijke bepalingen vloeit voort dat het herstructureren van een stakingslijfrente van na 1991 niet mogelijk is, tenzij de gehele onderneming met de stakingslijfrente mee overgaat. Deze maatregel is destijds genomen om misbruik te voorkomen en de afwikkeling van een lijfrente bij een eigen lichaam volgens de staatssecretaris niet van begin tot eind gewaarborgd is.¹⁰ Dit speelt ook als de materiële onderneming in het verleden al is overgedragen en men de resterende activiteiten wenst te herstructureren, bijvoorbeeld met het oog op vereenvoudiging van de juridische structuur. Bij gebrek aan een materiële onderneming die overgaat, blijft de lijfrente altijd vastzitten bij de oorspronkelijke BV.¹¹

⁷ Dat kan vele jaren later zijn, bijvoorbeeld met het oog op pensionering en/of staken van de onderneming door de voortzettende BV.

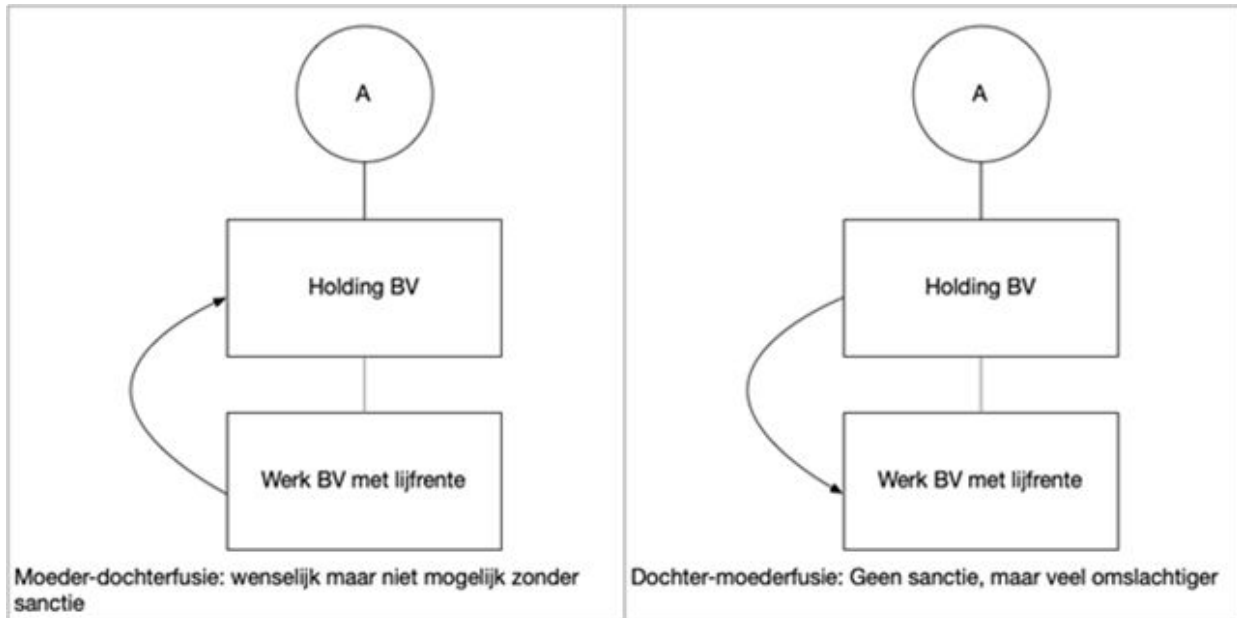
⁸ Besluit 'Vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting, lijfrenten in de winstsfeer, verzamelbesluit' (besluit van 17 december 2021, nr. 2021-236684, *Stcrt. 2022, 690*) zoals laatstelijk gewijzigd met het Besluit van de staatssecretaris van 27 januari 2025, *Stcrt. 2025, 4155*.

⁹ Uitzonderingen daargelaten.

¹⁰ Zie Kamerstukken II, 1990/91, 21198, nr. 3 p. 8.

¹¹ Het is wel mogelijk om het stamrecht af te storten bij een bank of verzekeraar, maar daarvoor ontbreken veelal de benodigde liquide middelen.

Deze maatregel leidt er echter toe dat economisch wenselijke herstructurerings niet, of slechts met omwegen kunnen plaatsvinden. Er zijn veel varianten denkbaar, maar we nemen hier een relatief simpel voorbeeld op:



Bij herstructurering, zoals juridische fusie, dient de BV die de lijfrente uitvoert dan de verkrijgende BV te zijn,¹² terwijl dit niet altijd wenselijk is of leidt tot complexere herstructureringshandelingen¹³ om een beoogde vereenvoudigde juridische structuur te verwezenlijken.

In de kern lijkt er niets op tegen als de stakingslijfrente in die gevallen wordt ondergebracht bij een andere BV op voorwaarde dat de juiste middelen¹⁴ in het kader van de herstructurering mee overgaan.¹⁵ In veel gevallen is de dekkingsgraad van de lijfrenteverplichting bovendien gelijk of hoger dan in de oorspronkelijke situatie, waardoor juist meer kans bestaat op een volledige afwikkeling van de lijfrente.

¹² Omdat in dat geval de stakingslijfrente/het inbrengstamrecht bij dezelfde BV blijft. De BV die de lijfrente uitvoert kan derhalve niet optreden als verdwijnende vennootschap bij de juridische fusie omdat de stakingslijfrente/inbrengstamrecht overgaat en de toepassing van de andere verzekeraarssanctie optreedt, tenzij voldaan wordt aan de voorwaarden van § 3.2.2 van het besluit lijfrenten in de winstfeer.

¹³ In dat geval dient bijvoorbeeld een moedervervennootschap in een dochtervennootschap te fuseren, wat civiel-juridisch complexer is te verwezenlijken dan de situatie waarin de dochtervennootschap in een moedervervennootschap fuseert waarvoor een vereenvoudigde procedure geldt. Daarnaast kan het, in geval van fiscale eenheid tussen moeder en dochter, zorgen voor het optreden van fiscale sancties zoals artikel 15ai Wet Vpb 1969, welke niet optreden in het geval de dochtervennootschap verdwijnt en de moedervervennootschap verkrijgt.

¹⁴ De benodigde middelen om de lijfrenteverplichting/het inbrengstamrecht uit te voeren.

¹⁵ Zie ook G.M.C.M. Staats, 'Kan de lijfrentewetgeving niet wat eenvoudiger', in H.J. Bresser, J.J. van den Broek, C.G. Dijkstra, M.B.A. van Hout en M.F. Kossen (red.), *Homo Universalis (Liber amicorum voor prof. mr. G.T.K. Meussen)*, Den Haag: SDU 2024, § 3.7.



Voor inbrengstamrechten van voor 1992 is een geruisloze overdracht van een stakingslijfrente wel toegestaan. De staatssecretaris is van oordeel dat zijn ontheffingsbevoegdheid hier ruimer is dan zijn ontheffingsbevoegdheid op grond van artikel 3.134 lid 6 Wet IB 2001 voor stakingslijfrenten/inbrengstamrechten vanaf 1992.¹⁶ Als hij voor stakingslijfrenten van na 1992 anders wel een regeling zou hebben getroffen, dan pleit dat voor een aanpassing van de wettelijke regeling. Er lijkt immers niets op tegen dat dit wordt geregeld. Het argument uit de parlementaire geschiedenis dat de lijfrente anders niet geborgd is, snijdt naar onze mening geen hout.

Het zit de praktijk ook echt in de weg, omdat BV's in stand moeten worden gehouden die eigenlijk geen economische functie (meer) vervullen. Het tegenargument dat afstorting bij bank of verzekeraar is toegestaan, lost maar een deel van de problemen op, omdat het soms simpelweg niet mogelijk is door de feitelijke omstandigheden.

Als aanvullend argument kan worden gewezen op een potentiële strijdigheid van de maatregel met artikel 8 van de fiscale Fusierichtlijn (2009/133/EG), op grond waarvan het niet is toegestaan om belasting te heffen van een aandeelhouder in verband met economisch wenselijke herstructureringen, zoals juridische fusie en juridische splitsing.

Oplossingsrichtingen

Alles overziende doet de NOB de volgende aanbevelingen en overwegingen:

- De overdracht van stakingslijfrenten van na 1991 kan plaatsvinden aan een andere verzekeraar onder de voorwaarden die ook gesteld worden aan de stakingsstamrechten van voor 1 januari 1992, als bedoeld in onderdeel 9.1 van het Besluit lijfrenten in de winstsfeer;
- De overdracht van stakingslijfrenten van na 1991 kan plaatsvinden op voorwaarde dat sprake is van een gefacilieerde juridische herstructurering, waarbij als additionele voorwaarde wordt gesteld dat aannemelijk wordt gemaakt door de belastingplichtige dat de dekkingsgraad ten minste gelijk is aan de situatie direct voorafgaand aan de juridische herstructurering.

Het meest in lijn met de ratio van de maatregel, de eenvoud en de uitvoerbaarheid is de eerste oplossingsrichting. Dit is eenvoudig te regelen in het huidige besluit lijfrenten in de winstsfeer, door § 9.1 van overeenkomstige toepassing te verklaren op stakingslijfrenten van na 1991 (en het gelijktijdig schrappen van § 3.2), maar nog beter zou het zijn om ten minste de hoofdlijn in een gewijzigde wettelijke regeling te vatten.

¹⁶ Besluit 'Vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting, lijfrenten in de winstsfeer, verzamelbesluit' (besluit van 17 december 2021, nr. 2021-236684, *Stcrt 2022, 690*), § 9.1.





5. Knelpunten in relatie tot de Wet FKR en Wet FGR

Oproep tot het wegnemen van rechtsonzekerheid voor personenvennootschappen vanwege huidige (mogelijke) kwalificatie als fonds voor gemene rekening.

Constatering

Met de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (Wet FKR) en de Wet fonds voor gemene rekening (Wet FGR) zijn per 2025 nadere regels ingevoerd voor de fiscale kwalificatie van rechtsvormen. De nieuwe regels moeten leiden tot minder hybride mismatches door een verschil in kwalificatie door twee landen. In deze nieuwe wetgeving zit een aantal knelpunten waardoor de doelstelling van het verminderen van hybride mismatches niet wordt gerealiseerd. Deze knelpunten zien met name op de belastingplicht voor personenvennootschappen die als fonds voor gemene rekening (hierna: fgr) worden aangemerkt.

Uitwerking en oplossingsrichtingen

De personenvennootschap als fonds voor gemene rekening

De Belastingdienst en de staatssecretaris nemen het standpunt in dat een beleggingsfonds dat civielrechtelijk als personenvennootschap kwalificeert kan worden aangemerkt als belastingplichtige (non-transparant) fgr in de zin van artikel 2 lid 4 Wet VPB 1969. Hierdoor ontstaan diverse complicaties waardoor internationale hybride mismatches blijven bestaan. Dit knelpunt zou grotendeels worden opgelost door te verduidelijken dat een lichaam vergelijkbaar met een personenvennootschap naar Nederlands civiel recht in principe *niet* als een fgr kan worden aangemerkt.

Onzekerheid begrip bewijzen van deelgerechtigdheid

Voor het kwalificeren als fgr dient er te worden deelgenomen via 'bewijzen van deelgerechtigdheid'. In de praktijk bestaat er onduidelijkheid over wat hieronder moet worden verstaan en of een contractuele aanspraak uit hoofde van een personenvennootschap wel als zodanig moet worden aangemerkt. In lijn met de wetsgeschiedenis bij de belastingplicht van het fgr, meent de NOB dat er slechts sprake is van een bewijs van deelgerechtigdheid als een recht vanuit maatschappelijk oogpunt vergelijkbaar is met een aandeel in een kapitaalvennootschap. Er zal dan sprake moeten zijn van een in aandelen/participaties verdeeld kapitaal waarbij de aandelen/participaties een vaste nominale waarde hebben en voor de verdeling van de winst over de participanten het aantal in het kapitaal gehouden aandelen bepalend is. Dit in afwijking van de situatie waarbij een bepaald bedrag per participant in de overeenkomst wordt vermeld zonder referentie aan een aantal aandelen/participaties. Op basis van deze invulling van het begrip bewijs van deelgerechtigdheid wordt de onzekerheid weggenomen en zullen personenvennootschappen in de regel niet als fgr worden aangemerkt.





Onzekerheid beleggingsbegrip

Voor het kwalificeren als fgr is vereist dat sprake is van 'beleggen van vermogen of anderszins aanwenden van gelden'. De zinsnede 'anderszins aanwenden van gelden' is in beleid van de staatssecretaris aangemerkt als 'slechts een uitbreiding van het begrip beleggen'. De NOB begrijpt dat een lichaam dat een onderneming drijft niet als fgr (of transparant fonds) kan worden aangemerkt.

Dit uitgangspunt is vooralsnog niet expliciet verankerd in de tekst van de wet, of anderszins; de NOB stelt voor dit wel te doen. De NOB is het eens met het uitgangspunt dat een personenvennootschap die een onderneming drijft, niet als fgr behoort te worden aangemerkt. Daarentegen wijst de NOB erop dat toepassing van het ondernemingscriterium tot ongewenste gevolgen kan leiden bij gemengde activiteiten.

Onzekerheid begrip collectiviteit en positie beherend vennoot

Als hiervoor beschreven, is de NOB van mening dat een personenvennootschap in principe niet als fgr behoort te worden aangemerkt. Voor zover een commanditaire vennootschap wel als fgr kan worden aangemerkt, doen zich verschillende vragen voor ten aanzien van het belang gehouden door de beherend vennoot. De NOB stelt voor – in lijn met de hierboven geschetste invulling van het criterium 'bewijzen van deelgerechtigdheid' – een commanditaire vennootschap niet of slechts in uitzonderingsgevallen als fgr aan te merken. In die uitzonderingsgevallen stelt de NOB voor het belang van de beherend vennoot niet als bewijs van deelgerechtigdheid aan te merken en voor dit belang een rechtstreekse toerekening toe te passen in overeenstemming met de behandeling van de open commanditaire vennootschap tot 1 januari 2025. Dit is uitvoerbaar omdat dit onderscheid goed te toetsen is aan de hand van de akte/statuten.

Onzekerheid interpretatie artikel 1:1 Wft-eis

Het in artikel 2 lid 4 Wet VPB 1969 opgenomen criterium 'beleggingsfonds als bedoeld in artikel 1:1 Wft' ('Wft-eis') werpt diverse vragen op in geval van buitenlandse fondsen. Over de juistheid van de interpretatie van de Wft-eis in het Fondsenbesluit en recente kennisgroepstandpunten bestaat discussie. Ook de NOB is van mening dat de interpretatie van de Wft-eis in het Fondsenbesluit en de kennisgroepstandpunten zich slecht verhouden tot de wettekst. De NOB stelt voor aan te sluiten bij het begrip 'beleggingsinstelling of instelling voor collectieve belegging in effecten' in de zin van artikel 1:1 Wft, zodat ook vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen met rechtspersoonlijkheid als non-transparante fgr kunnen kwalificeren. De verwijzing naar het begrip beleggingsinstelling of instelling voor collectieve belegging in effecten komt ook voor in artikel 6a Wet VPB 1969 (vbi-regime). Daarbij moet wel een uitzondering worden opgenomen voor andere in artikel 2, lid 1 VPB 1969 genoemde rechtsvormen.

In de NOB-reactie op de internetconsultatie 'fonds voor gemene rekening' is een uitgebreidere reflectie terug te lezen: <https://www.nob.net/publicaties/heb-oog-voor-rechtsonzekerheid-in-regelgeving-fonds-voor-gemene-rekening/>





Knellende uitvoering

6. Energiebelasting hindert ambities om te verduurzamen en netcongestie te verlichten

Oproep tot oplossen (dubbele) energiebelasting bij delen zelf opgewekte energie en bij bi-directioneel laden.

Constatering

Onder andere in het Klimaatakkoord en in de Klimaatwet stelt de overheid ambitieuze verduurzamingsdoelstellingen voor het bedrijfsleven. Bij het ontwikkelen van een businesscase om te verduurzamen spelen - zeker in Nederland - de hoge energiekosten een zeer belangrijke rol. Energiebelasting is een substantieel onderdeel van deze kosten. Verondersteld wordt dat door te verduurzamen deze kosten aanzienlijk zullen dalen, waardoor de businesscase aantrekkelijker wordt.

Bedrijven, alsook particulieren, die streven naar duurzaamheid hebben diverse opties waaronder eigen decentrale energieopwekking, bijvoorbeeld met hernieuwbare bronnen (o.a. wind, zon, water, biomassa, biogas etc.). De groei van zelfopwekking, zoals zonnepanelen op daken of andere vormen van het zelf opwekken van energie met bijvoorbeeld een generator of warmtekrachtkoppeling (hierna: WKK), draagt echter bij aan het probleem van netcongestie. Om netcongestie te verlichten en mede voor te sorteren op de nieuwe energiewet, worden in de praktijk verschillende oplossingen onderzocht, zoals het delen van de opgewekte (groene(re)) energie met andere partijen en/of het opslaan ervan in een batterij.

Uitwerking

Energiebelasting is een indirecte belasting op het verbruik van energie, (aard-)gas en/of elektriciteit die moet worden voldaan op basis van aangifte. Het primaire belastbare feit is de levering en de primaire belastingplichtige de leverancier. Als deze twee, levering en leverancier, niet te onderscheiden zijn, is het verbruik het (aanvullende) belastbare feit en de gebruiker de belastingplichtige.

Business cases om te verduurzamen bestaan vaak uit plannen om decentraal zelf energie op te wekken. De gebruiker is dan dus belastingplichtig voor zijn eigen verbruik én voor hetgeen hij, indien van toepassing, als leverancier levert aan derde gebruikers. Dit geldt ook bij aan hem gelieerde gebruikers, omdat de energiebelasting namelijk geen fiscale eenheid/concerngedachte kent. Onder voorwaarden is het eigen verbruik van zelf opgewekte 'groene energie' uitgezonderd als belastbaar feit. Met andere woorden, het eigen verbruik van zelf opgewekte energie is dan niet belast. Dit is vaak een goede stimulans voor business cases om te verduurzamen.

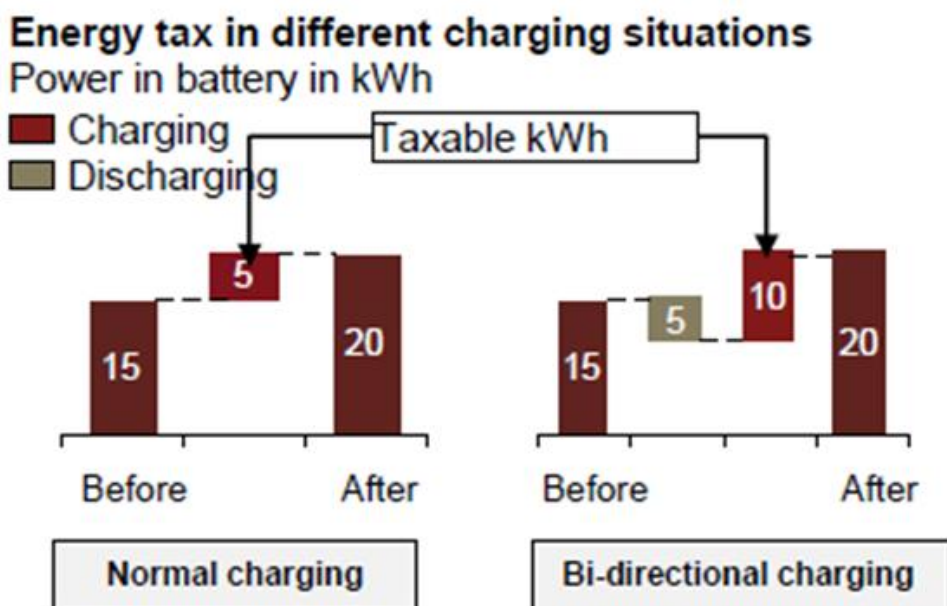




Een knelpunt binnen de energiebelasting is dat deze uitzondering niet (meer) geldt voor de opgewekte (groene(re)) energie die met anderen wordt gedeeld en/of wordt opgeslagen in een batterij, op eigen of een op een gedeeld bedrijventerrein. In deze gevallen constateert de NOB dat de uitzondering op het aanvullende belastbare feit niet meer kan worden gebruikt. De oorzaken van dit knelpunt liggen enerzijds in het delen van de decentraal opgewekte groene energie. Dan is namelijk sprake van een belaste levering en vervalt de uitzondering (op het aanvullende belastbare feit). Anderzijds ligt dit in het gebruiken van een batterij. Omdat het bedrijfseconomisch interessant is deze ook te gebruiken om elektriciteit van het net op te slaan, in het bijzonder als de prijs erg laag of zelfs negatief is, vermengt de zelf opgewekte 'groene' elektriciteit zich in de batterij met de 'grijze' elektriciteit van het net, waardoor de uitzondering op het aanvullende belastbare feit niet meer kan worden toegepast.

Een ander knelpunt binnen de energiebelasting is dat bij bi-directioneel laden met een batterij op een kleinverbruikersaansluiting dubbel energiebelasting wordt geheven, te weten zowel over de levering aan de batterij als over de teruglevering uit de batterij. Over de levering aan particulieren met een thuisbatterij of een elektrische auto, die zowel kan laden als leveren (smart charging / V2G laden, ofwel "bi-directioneel laden") is elke keer dat wordt geladen vanaf het net door hun leverancier energiebelasting verschuldigd. Als dezelfde elektriciteit vervolgens wordt ontladen en teruggeleverd aan het net, is over dezelfde elektriciteit bij de levering aan een andere eindverbruiker door de leverancier ook weer energiebelasting verschuldigd. Deze dubbele heffing van energiebelasting ontmoedigt bi-directioneel laden. Bovendien verschilt de verschuldigde energiebelasting als gevolg van de degressieve tariefschijven bij het gebruik van een elektrische auto afhankelijk van het type laadpunt (publiek, privé of semi-publiek).

Dit ontmoedigt investeringen in hernieuwbare energie en groene vormen van decentrale energieopwekking, wat contraproductief is voor de energietransitie en het oplossen van het daaruit ontstane probleem van netcongestie.





De salderingsregeling voorkomt bij het laden of ontladen van een thuisbatterij of auto, behoudens in gevallen dat vanuit de woning meer wordt teruggeleverd aan het net dan wordt afgenomen, in principe nog tot 1 januari 2027 dat consumenten dubbele energiebelasting betalen. Onduidelijk is in hoeverre dit ook geldt voor (semi-) publieke laadpunten.

Oplossingsrichtingen

- De levering van zelf opgewekte groene energie aan derde verbruikers (delen van decentraal opgewekte groene energie) is nu als primair belastbaar feit belast tegen het reguliere degressieve tarief. Een stimulerend alternatief is om dit bijvoorbeeld tegen een lager of nultarief te belasten.
- In de praktijk blijkt dat met data kan worden aangetoond welke hoeveelheid elektriciteit afkomstig is van het net en welke afkomstig is van bijvoorbeeld zonnepanelen / groen is. Het gebruik van deze data zou moeten kunnen leiden tot het kunnen toepassen van de uitzondering op het aanvullende belastbare feit.
- Voor een kortetermijnoplossing ¹⁷ bij het opslaan in een elektrische auto (of thuisbatterij) kan aan twee richtingen worden gedacht.
- Optimaliseer stimulans voor opslag in elektrische auto voor eigen verbruik:
 - Elektriciteit uit hernieuwbare energiebronnen is in principe niet onderworpen aan EB (uitgezonderd als aanvullend belastbaar feit). Bovendien is de salderingsregeling van toepassing voor kleinverbruikers. Zie ook hierboven.
 - Stimuleer opslag achter de meter door het salderingsvoordeel te verminderen in verhouding tot het voordeel dat wordt verkregen uit de uitzondering van het aanvullende belastbare feit voor zelf opgewekte elektriciteit.
- Kwalificeer bi-directioneel laden niet als 'levering':

Het leveringsbegrip voor de energiebelasting is gekoppeld aan dat voor de btw. Dit leidt ertoe dat over elke opgeladen en 'ontladen' en dus geleverde kWh energiebelasting is verschuldigd. Een oplossing zou zijn om beleid te publiceren dat, voor energiebelasting-doeleinden, een (belastbare) levering niet van toepassing is als een elektrische auto tijdelijk beschikbaar wordt gesteld als opslagcapaciteit en in dit opzicht elektriciteit heen en weer wordt geleverd. In plaats van een levering moet dit voor de energiebelasting worden beschouwd als een opslagdienst waarvoor geen energiebelasting verschuldigd is. Vanwege de koppeling met de btw, is een fundamentele wijziging van het leveringsbegrip niet onmiddellijk mogelijk (immers, de Europese btw-richtlijn zou dan moeten worden aangepast).

De kwalificatie als een opslagdienst zou naar waarschijnlijkheid binnen dit kader kunnen worden gerealiseerd, dit moet nader worden onderzocht. Als alternatief kan worden gekeken naar het vergemakkelijken van saldering voor laadpunten (saldering bij het laadpunt), of het opnemen van een bepaling in de Wet belasting op milieugrondslag dat energiebelasting alleen verschuldigd is over de netto hoeveelheid elektriciteit (het saldo) opgeladen via een laadpunt (zie ook de afbeelding hiervoor).

¹⁷ Om bi-directioneel laden te versnellen en op de lange termijn op te lossen, is uiteindelijk een volledige herziening van het (energie)belastingstelsel gewenst. Negatieve financiële prikkels voor duurzame (energie)oplossingen moeten worden verwijderd en waar nodig vervangen door positieve financiële prikkels.



7. Verduidelijking begrip ‘gebruikte goederen’ artikel 124 lid 1(k) DWU gewenst

Oproep tot aanpassing begrip verbruik/gebruik DWU bij (administratieve) fout en uitvoer uit EU.

Constatering

Met de introductie in 2016 van het Douanewetboek van de Europese Unie is ook artikel 124 lid 1 onderdeel k DWU geïntroduceerd. Dit artikel bepaalt dat een douaneschuld tenietgaat:

“Indien, behoudens lid 6, de douaneschuld is ontstaan overeenkomstig artikel 79 en ten genoegen van de douaneautoriteiten is aangetoond dat de goederen niet zijn gebruikt of verbruikt en het douanegebied van de Unie hebben verlaten.”

De begrippen ‘gebruikt of verbruikt’ worden nergens in het DWU uitgewerkt en tot op heden heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie nog maar in één casus een uitspraak gedaan over het begrip ‘gebruikt’.¹⁸ In Nederland ligt nu een gelijkaardige vraag voor bij de Hoge Raad waarin Advocaat-Generaal Ettema¹⁹ de Hoge Raad heeft geadviseerd tot het stellen van een prejudiciële vraag over het begrip gebruikte goederen.

Uitwerking

Artikel 124 lid 1 onderdeel k DWU bepaalt dat als door een (administratieve) fout een douaneschuld ontstaat, deze douaneschuld vervalt als goederen toch niet blijken te zijn gebruikt of verbruikt in de EU én het douanegebied van de Unie hebben verlaten. In de praktijk hanteren de (Nederlandse) douaneautoriteiten een heel strenge eis voor “niet-gebruik/verbruik” waardoor dit artikel nauwelijks kan worden toegepast. Dit is niet in lijn met de bredere douanerechtspraak waaruit volgt dat er geen douanerechten (zouden moeten) zijn verschuldigd als goederen de EU hebben verlaten en er dus geen risico is (geweest) dat de goederen in het economische verkeer van de EU terecht zijn gekomen. Het doel van douanerechten, namelijk de bescherming van de binnenlandse EU-industrie, is dan niet in gevaar geweest.

Met het oog op een nieuw DWU en gezien de restrictieve uitleg door de Nederlandse Douane van het begrip ‘gebruikte goederen’ en de gevolgen hiervan voor de praktijk, is de praktijk gebaat is bij een verduidelijking van de tekst van artikel 124 lid 1 onderdeel k DWU die meer in lijn is met doel en strekking van dit artikel. De huidige interpretatie van de Douane leidt in bepaalde gevallen tot douaneschulden die in de tientallen miljoenen euro’s kunnen lopen voor goederen die aantoonbaar de Unie hebben verlaten en dus niet in concurrentie treden met Uniegoederen.

¹⁸ HvJ EU 8 oktober 2020, Combinova, C-476/19, [ECLI:EU:C:2020:802](#)

¹⁹ Hoge Raad, conclusie A-G Ettema, 29 november 2024, 23/03217, [ECLI:NL:PHR:2024:1288](#)





Oplossingsrichting

De nieuwe tekst van artikel 124 lid 1 onderdeel k DWU zou als volgt kunnen luiden:

*“Indien, behoudens lid 6, de douaneschuld is ontstaan overeenkomstig artikel 79 en ten genoegen van de douaneautoriteiten is aangetoond dat de goederen **niet op de markt van de Unie zijn gebracht** en het douanegebied van de Unie hebben verlaten.”*

Hieronder volgt een uiteenzetting van overwegingen ter ondersteuning van deze suggestie.

Overwegingen

Uit de conclusie van A-G Tachev bij het arrest Kauno²⁰ blijkt dat de Europese Commissie zelf in haar schriftelijke opmerking bij deze zaak heeft betoogd dat alleen goederen die feitelijk in de economische keten van de EU zijn opgenomen een douaneschuld doen ontstaan.

Op het moment dat goederen aantoonbaar niet in het handelscircuit van de Unie terecht zijn gekomen, bijvoorbeeld doordat zij zijn uitgevoerd, treden deze goederen dus niet in concurrentie met Uniegoederen. Van bescherming van de eigen middelen van de EU is dan ook geen sprake. Zeker niet op het moment dat de goederen zonder de (administratieve) fout die leidt tot een douaneschuld op grond van artikel 79 DWU, niet waren bestemd voor de EU en de EU dus ook hebben verlaten. Denk aan de douaneregeling Actieve Veredeling.

In de zaak die ziet op het tenietgaan van de douaneschuld op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel e DWU voor in beslag genomen en naderhand verbeurdverklaarde smokkelwaar, wordt door het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) opgemerkt dat bestraffing voor douaneovertredingen kan plaatsvinden met sancties, en niet zo zeer met een douaneschuld.²¹

Ook in de literatuur wordt aangesloten bij de gedachten dat de Uniewetgever met artikel 124 lid 1 onderdeel k DWU onder meer heeft gepoogd aan te sluiten bij de economische realiteit, dat douaneschuld geen sanctie mag zijn en dat geen douaneschuld mag ontstaan voor goederen die niet in het economische circuit van het douanegebied zijn gebracht.²²

Tot slot nog meer specifiek ten aanzien van douaneschulden die ontstaan op grond van artikel 79 lid 1 onderdeel c DWU waarbij bijvoorbeeld iets misgaat bij de plaatsing van de goederen onder een douaneregeling nog het volgende.

²⁰ HvJ EU, conclusie A-G Tachev 6 oktober 2021, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, [ECLI:EU:C:2021:824](#), overweging 28

²¹ HvJ EU 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, [ECLI:EU:C:2022:277](#)

²² Wolfgang, H.-M., Rogmann, A., & Harden, K. (2020). Why the Future Revised Kyoto Convention Should Contain Comprehensive Rules of Customs Debt. *World Customs Journal*, 14(2), 23–38. <https://doi.org/10.55596/001c.116416>



Volgens artikel 124 lid 1 onderdeel k DWU gaat een douaneschuld die is ontstaan op grond van artikel 79 DWU teniet waarbij het artikel dus geen onderscheid maakt tussen de verschillende ontstaansgronden van artikel 79 DWU. Op het moment dat toepassing van artikel 124 lid 1 onderdeel k DWU niet kan plaatsvinden voor douaneschulden die ontstaan op grond van artikel 79 lid 1 sub c DWU, wordt van dit artikel een dode letter gemaakt. Dit kan niet de bedoeling van de Europese wetgever zijn geweest.

Sterker nog, artikel 124 DWU is bewust van toepassing geworden op alle douaneschulden ontstaan door 'niet-naleving', waarbij geen onderscheid meer wordt gemaakt tussen de verschillende vormen waarop deze kan zijn ontstaan. Overigens heeft het HvJ EU in diverse arresten waar het de uitleg van begrippen in de douanewetgeving betrof, bepaald dat moet worden gekeken naar de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt.²³ Artikel 124 lid 1 onderdeel k DWU kan worden gezien als een van de uitbreidingen voor het tenietgaan van een douaneschuld, die mede het gevolg is van eerdere rechtspraak zoals de Eurogate en Dohler zaken. Een restrictieve uitleg van dit artikel strookt niet met het doel en strekking van de Europese wetgever bij de totstandkoming van dit artikel.

De volledige discussiebijdrage van de sectie Douane van de NOB is te raadplegen op de website van de NOB:
<https://www.nob.net/publicaties/knelpunten-in-het-douanewetboek/>

²³ Wolfgang, H.-M., & Harden, K. (2016). The New European Customs Law. *World Customs Journal*, 10(1), 3–16.
<https://doi.org/10.55596/001c.115304>.





8. Teruggaafverzoeken dividendbelasting door buitenlandse beleggingsfondsen

Oproep om de teruggaafverzoeken dividendbelasting door buitenlandse beleggingsfondsen net zo praktisch uitvoerbaar te maken als voor binnenlandse beleggingsfondsen.

Constatering

Vanaf 1 april 2023 is het niet meer mogelijk voor buitenlandse beleggingsfondsen om een verzoek tot teruggave van dividendbelasting op papier te doen. Het gaat hier onder meer om buitenlandse fondsen die (voldoende) vergelijkbaar zijn met fiscale beleggingsinstellingen zoals bedoeld in artikel 28 Wet VPB 1969 (hierna: fbi's). Deze fbi's hebben recht op een afdrachtvermindering dividendbelasting op grond van artikel 11a Wet op de dividendbelasting 1965.

Uitwerking

Vanaf 1 april 2023 moeten deze fondsen het teruggaveverzoek digitaal doen via de portal van de Belastingdienst. Hier moet iedere dividendontvangst separaat worden ingevoerd en het betreft zes rubrieken van gegevens per dividendontvangst. Dit creëert enorm veel meerwerk en leidt tot hoge kosten voor het doen van een teruggaveverzoek. Claims worden per jaar afzonderlijk ingediend, wat soms resulteert in aparte trajecten bij de Belastingdienst die nadien moeten worden gecombineerd. Daarnaast kan in de portal slechts een teruggaafverzoek worden gedaan voor maximaal 99 uitkeringen.

Fondsen die verzoeken om teruggaaf voor meer dan 99 uitkeringen moeten meerdere teruggaafverzoeken indienen. Tot slot treden er vaak technische problemen op in de portal van de Belastingdienst. In Nederland gevestigde fbi's kunnen de afdrachtvermindering in de aangifte dividendbelasting echter claimen via het invullen van één saldobedrag, zonder het aanleveren van gedetailleerde informatie per dividend. Er is dus sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen en daarmee van een schending van het EU-recht. Buitenlandse fondsen worden dus gediscrimineerd en worden met extra kosten geconfronteerd. Voor deze benadeling bestaat geen objectieve rechtvaardiging.

Oplossingsrichtingen

- Het moet mogelijk worden om dividendnota's of gecertificeerde jaaroverzichten van de custodian te uploaden in de portal, in plaats van het individueel invoeren van dividendregistraties. Hierbij zouden dan meer dan 99 uitkeringen per teruggaafverzoek toegestaan moeten worden. Ook zou het mogelijk moeten zijn dat het verzoek betrekking heeft op meerdere jaren. Dit zou een duurzame en ook papierloze workflow realiseren; en/of
- Minder duurzaam maar mogelijk als tijdelijke oplossing: het (weer) toestaan van het indienen van teruggaafverzoeken dividendbelasting op papier voor nieuwe verzoeken.





9. Onduidelijkheid btw-aftrekbeperking bij (concern)financieringsactiviteiten

Oproep tot het verduidelijken van de btw-regels met betrekking tot concernfinancieringsactiviteiten, zoals het overdragen van handelsvorderingen.

Constatering

Nederland heeft artikel 174 lid 2 onderdeel b van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-richtlijn) niet geïmplementeerd. Als gevolg hiervan bestaat in de uitvoeringspraktijk onduidelijkheid over de vraag onder welke omstandigheden (concern)financieringsactiviteiten leiden tot een aftrekbeperking voor btw op algemene kosten. In voorkomend geval leidt dit tot onwenselijke uitkomsten en ongelijke behandeling. De onduidelijkheid van de btw-gevolgen van dit soort handelingen leidt tot ongelijke behandeling en beperkt Nederlandse ondernemingen in het benutten van verschillende financieringsmogelijkheden.

Uitwerking

Financiële handelingen zijn als uitgangspunt vrijgesteld van btw-heffing. Het gevolg hiervan is dat geen btw verschuldigd is over bijvoorbeeld berekende rente maar ook dat btw op kosten die betrekking hebben op deze financiële handelingen in beginsel niet aftrekbaar is. Als gevolg hiervan zal een financiële instelling, zoals een bank, doorgaans geen of een zeer beperkt recht op aftrek van voorbelasting hebben. De btw-vrijstelling voor financiële handelingen heeft evenwel een objectief karakter. Dit betekent dat deze niet alleen van toepassing is op banken en andere financiële instellingen maar ook op iedere andere ondernemer die financiële prestaties verricht. Dit kan tot gevolg hebben dat indien een onderneming die normaal gesproken een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft, potentieel te maken kan krijgen met een beperking van dat aftrekrecht indien hij – bijvoorbeeld – een intra-groep lening verstrekt of zijn handelsvorderingen (al dan niet in de vorm van een securitisatie) verkoopt. In dit verband speelt artikel 174 lid 2 onderdeel b Btw-richtlijn een rol waarin is bepaald dat opbrengsten behaald met toekomstige financiële handelingen buiten beschouwing blijven bij het berekenen van het evenredig aftrekrecht. Op die wijze kan de beperking van het aftrekrecht worden beperkt tot kosten die rechtstreeks en uitsluitend betrekking hebben op de financieringsactiviteit. Artikel 174 lid 2 onderdeel b Btw-richtlijn is in Nederland evenwel niet geïmplementeerd. Dit leidt tot de situatie waarin belastingplichtigen wel een rechtstreeks beroep op artikel 174 lid 2 onderdeel b Btw-richtlijn kunnen doen, maar enig uitvoeringsbeleid in dit kader in Nederland ontbreekt. Mede hierom bestaat veel onduidelijkheid over de wijze waarop met concernfinancieringsactiviteiten en het vaststellen van het aftrekrecht moet worden omgegaan.





Ter illustratie het volgende voorbeeld:

Een handelsonderneming (wiens handelsactiviteit een volledig recht op aftrek van voorbelasting geeft) draagt ter verbetering van haar werkkapitaal voortdurend haar uitstaande handelsvorderingen over aan een derde (bijvoorbeeld een factoorbedrijf). Op grond van de huidige stand van het btw-recht is onduidelijk of die overdracht steeds een vrijgestelde financiële handeling is die het recht op aftrek van btw beperkt. Indien daar van wordt uitgegaan en bovendien de conclusie is dat géén sprake is van een bijkomstige financiële handeling (omdat van een incidenteel karakter geen sprake is), is het resultaat dat de handelsonderneming uiteindelijk een aftrekbeperking van de btw op haar algemene kosten van grofweg 50% moet toepassen. Het is evenwel goed mogelijk dat de concurrent van deze handelsonderneming zijn handelsvorderingen niet overdraagt, met zijn belastinginspecteur heeft afgesproken dat die overdracht het recht op aftrek van voorbelasting niet beïnvloedt of in een andere lidstaat is gevestigd waar artikel 174, lid 2, onderdeel b Btw-richtlijn wél is geïmplementeerd. Op die wijze ontstaat een aanzienlijke ongelijkheid tussen beide handelsondernemingen.

Een dergelijke btw-behandeling stimuleert ook dat ondernemingen hun financiering middels verkoop van handelsvorderingen betrekken van partijen buiten de Europese Unie. Een verkoop van handelsvorderingen aan een dergelijke partij leidt immers niet tot een beperking van het recht op aftrek van btw (artikel 15, lid 2, onderdeel c van de Wet OB 1968).

Daarnaast doen zich in de uitvoeringspraktijk grote verschillen voor in de wijze waarop in dit verband wordt omgegaan met intra-groep treasury- of cashpool-activiteiten. Ook hier kunnen aanzienlijke verschillen in belastingdruk optreden.

Oplossingsrichtingen

De oplossing zou gelegen zijn in het formuleren van beleid dat duidelijk maakt in welke gevallen concernfinancieringsactiviteiten als bijkomstige financiële handelingen te gelden hebben en dus niet tot een beperking van het recht op aftrek van btw op algemene kosten leiden. Vanuit het oogpunt van de neutraliteit en het doel van de richtlijnbevestiging zou daarbij uitgangspunt moeten zijn dat activiteiten met betrekking tot de financiering van concerns in beginsel niet tot een beperking van de aftrek moeten leiden indien daarnaast sprake is van (een) met btw-belaste hoofdactiviteit(en). Als voorbeelden zijn te noemen binnen het concern functionerende cash pools of treasury-functies en de financiering van handelsvorderingen (al dan niet in de vorm van een securitisatie).





10. Voorfinanciering dividendbelasting

Oproep tot het niet meer onnodig moeten afdragen van dividendbelasting bij de uitgifte van bonusaandelen.

Constatering

Dit knelpunt is het gevolg van een verschil tussen het begrip 'inkomen uit aandelen' voor de aanmerkelijkbelangregeling en het begrip 'opbrengst van aandelen' voor de dividendbelasting. Het knelpunt doet zich voor als wel sprake is van een opbrengst voor de dividendbelasting maar voor de inkomstenbelasting geen sprake is van inkomen of van een (veel) lager inkomen. De dividendbelasting moet binnen een maand betaald worden en kan via de inkomstenbelasting pas later worden terugontvangen bij de (voorlopige) aangifte inkomstenbelasting. Het knelpunt is dat sprake is van door een belastingplichtige (renteloos) voorfinancieren van de dividendbelasting.

Uitwerking

Het knelpunt speelt in alle gevallen waarin er wel sprake is van een opbrengst in de zin van de Wet op de dividendbelasting 1965, maar (deels) niet voor de toepassing van de Wet IB 2001. Dit is onder meer het geval bij uitgifte van winstbonusaandelen door een vennootschap en bij liquidatie van een vennootschap.

Bij toekenning door een vennootschap van winstbonusaandelen dient binnen een maand na de uitreiking van de winstbonusaandelen een aangifte dividendbelasting te worden gedaan over de waarde van de uitgereikte aandelen. Tevens dient binnen een maand na uitreiking dividendbelasting te worden afgedragen. Na afloop van het kalenderjaar wordt de aangifte inkomstenbelasting ingediend. Omdat het uitreiken van winstbonusaandelen geen belastbaar feit is voor de inkomstenbelasting, is in de meeste gevallen de verschuldigde inkomstenbelasting lager dan de reeds geheven dividendbelasting. De geheven dividendbelasting komt als voorheffing in mindering op de verschuldigde inkomstenbelasting en leidt op een later moment tot een teruggaaf inkomstenbelasting.

Om aan dit liquiditeitsnadeel tegemoet te komen kan direct na de uitreiking van winstbonusaandelen een voorlopige aangifte ingediend worden die – als er onvoldoende ander inkomen is – leidt tot een teruggaaf van inkomstenbelasting. De teruggaaf wordt in het kalenderjaar in maandelijkse termijnen terugbetaald. Dit betekent dat als in februari een winstbonusaandeel wordt uitgereikt, in maart de dividendbelasting moet worden betaald. Als direct in februari een voorlopige aangifte inkomstenbelasting wordt gedaan en de (negatieve) voorlopige aanslag vlot wordt opgelegd dan wordt de teruggaaf inkomstenbelasting uitbetaald in negen gelijke termijnen van april tot en met december. Het liquiditeitsnadeel is dan weliswaar iets kleiner maar blijft bestaan.

Ook bij liquidatie van een vennootschap kan dit knelpunt spelen indien het gemiddeld op de aandelen gestorte kapitaal lager is dan de verkrijgingsprijs van de aandeelhouder. In zoverre is immers wel sprake van een belastbaar feit voor de dividendbelasting, maar geldt een voorwaardelijke uitzondering in box 2 (artikel 4.13, lid 1, onderdeel b, Wet IB 2001).





Oplossingsrichtingen

Het hierboven beschreven knelpunt kan grotendeels worden opgelost door het mogelijk te maken dat een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting in deze specifieke situatie direct wordt terugbetaald en niet in termijnen. Uiteraard kan de Belastingdienst net als thans de belastingplichtige verzoeken het recht op de teruggaaf aannemelijk te maken.

Een andere en in de uitvoering praktischere oplossing is om in de Wet DB 1965 een bepaling op te nemen dat een vennootschap op verzoek van de aandeelhouder de inhouding van dividendbelasting onder voorwaarden achterwege kan laten. Artikel 4e Wet DB 1965 kan daartoe als voorbeeld dienen.







Knellende rechtsbescherming

11. Strikte substancetoets en overige knelpunten bij de uitwisseling over dienstverleningslichamen

Oproep tot geen spontane uitwisseling gegevens zonder tegenbewijsregeling en andere formele waarborgen.

Constatering

Dienstverleningslichamen die in enig jaar niet aan alle substance-eisen voldoen, moeten dit in de aangifte vennootschapsbelasting melden indien ze in enig jaar gebruikmaken van een belastingverdrag of EU-richtlijn. De Belastingdienst wisselt deze informatie spontaan uit aan de bronlanden, met soms nadelige gevolgen. De regeling is bijzonder star. Zo biedt deze geen mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs dat wel sprake is van een reële aanwezigheid in Nederland.

Uitwerking

Van oudsher zijn in Nederland veel financieringsvennootschappen gevestigd. Een financieringsvennootschap is bijvoorbeeld een treasury center, een cashpool of een special purpose vehicle. Het is cruciaal dat de Nederlandse vennootschap gerechtigd is tot verdragsvoordelen. Bronlanden vragen zich echter steeds vaker af of zulke verdragstoepassing wel in alle gevallen terecht en wenselijk is.

De EU-richtlijnen en ook het voormalige verdragsbeleid van Nederland zetten altijd in op het afzien van bronbelasting bij passief inkomen. Met als belangrijke toevoeging: als er maar geen sprake is van ongewenst gebruik of misbruik. Al meer dan tien jaar geleden heeft Nederland diverse maatregelen genomen om vermeend onbedoeld gebruik van verdragen tegen te gaan. Zo wil Nederland geen doorstroomland meer zijn naar laagbelastende jurisdicties. Een van die maatregelen is de spontane uitwisseling van informatie over zogenoemde dienstverleningslichamen die niet aan de substance-eisen voldoen.

Een dienstverleningslichaam (hierna: 'DVL') is een vennootschap waarvan de werkzaamheden hoofdzakelijk (minimaal 70%) bestaan uit het ontvangen en betalen van rente, royalty's, huur of leasetermijnen van of aan buitenlandse onderdelen van het concern waarvan zij deel uitmaken. Omdat houdsteractiviteiten niet meetellen voor de hoofdzakelijkheidstoets, kwalificeren doorgaans niet alleen financieringsvennootschappen als DVL, maar kunnen ook houdstervenootschappen met financieringsactiviteiten als zodanig kwalificeren. Een ander knelpunt is dat de omvang niet uitmaakt: zo kan een houdstervenootschap die 100 euro in- en doorleent ook worden aangemerkt als DVL.





Als een vennootschap een DVL is, moet zij in beginsel in de aangifte vennootschapsbelasting jaarlijks aangeven of aan alle substance-eisen ex artikel 3a lid 7 Uitvoeringsbesluit internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: uitvoeringsbesluit WIB) wordt voldaan. Voornoemde eis geldt uitsluitend als er in het betreffende jaar een beroep op een belastingverdrag of EU-richtlijn is gedaan, of had kunnen worden gedaan. Als er in enig jaar geen beroep op een verdrag wordt gedaan (of kan worden gedaan), hoeft de belastingplichtige dan ook niet aan te geven of aan de substance-eisen is voldaan.

Een DVL wordt geacht voldoende reële aanwezigheid in Nederland te hebben als (onder andere) de vennootschap beschikt over voldoende gekwalificeerd personeel met een loonsom van tenminste 100.000 euro per jaar, een kantoorruimte ter beschikking heeft, de bestuursbesluiten in Nederland worden genomen, de belangrijkste bankrekening in Nederland wordt aangehouden en de vennootschap voldoende reële risico's loopt.

Als in enig jaar wordt aangegeven dat niet aan *alle* substance-eisen wordt voldaan, moet belastingplichtige desgevraagd aan de Belastingdienst aangeven aan welke vereisten niet wordt voldaan, hoe groot de geldstromen zijn en op welke verdragen een beroep is gedaan. De Nederlandse fiscus heeft zich gecommitteerd deze informatie spontaan uit te wisselen met de verdragspartners. Het is dan uiteraard aan de bronlanden om die informatie te beoordelen en eventueel vragen te stellen. In de praktijk komt het geregeld voor dat bronlanden, na ontvangst van de informatie, verdragstoepassing terstond weigeren.

Het niet voldoen aan *alle* vereisten kan dus verstreckende gevolgen hebben. Terwijl het enkele feit dat aan één voorwaarde niet wordt voldaan, niet automatisch wil zeggen dat er geen reële aanwezigheid in Nederland is of sprake is van misbruik. Waarom zou bij een loonsom van 100.000 euro sprake zijn van reële aanwezigheid en bij een loonsom van 90.000 euro niet? Daarnaast is de eis van 100.000 euro in veel gevallen niet proportioneel. Het is vanuit bedrijfseconomisch én transfer pricing- perspectief vaak evident onjuist om dit bedrag aan loonkosten te verwachten. Te denken valt aan het hiervoor gegeven voorbeeld van 100 euro in- en doorlenen, waarvoor een bedrag aan 100.000 euro aan loonkosten irreëel zou zijn.

Wat daarnaast ook vreemd kan uitpakken, is dat de substance-eisen per vennootschap gelden en niet geconsolideerd. Zo moet een concern met tien DVL's in Nederland (daar kunnen zakelijke redenen voor zijn) een loonsom van 1.000.000 euro hebben, terwijl de activiteiten in Nederland dit lang niet rechtvaardigen. Het kan ook voorkomen dat de loonsom geconsolideerd beschouwd voldoende is maar dat de loonsom niet juist wordt doorbelast aan de diverse groepsvennootschappen. De NOB kan zich vinden in de eis dat er in Nederland een reële aanwezigheid is om voor verdragstoepassing in aanmerking te komen. De schoen wringt echter vanwege de strikte uitleg; als niet aan alle (formele) substance-eisen is voldaan, wordt er al spontaan uitgewisseld.





Een ander belangrijk knelpunt betreft het formele rechtskader. De regeling bevat geen enkele mogelijkheid tot zekerheid vooraf of andere vorm van overleg met de Belastingdienst. Belastingplichtigen kunnen dus nergens terecht als zij twijfelen of hoe de regeling moet worden geïnterpreteerd en of aan alle vereisten wordt voldaan. Bij andere onderdelen van de aangifte vennootschapsbelasting (bijvoorbeeld: renteaftrek) kan de belastingplichtige in de aangifte een voor haarzelf ongunstig standpunt innemen en bezwaar maken tegen de aanslag. Voor de DVL-regeling is echter de vraag of er bij het proactief aanmerken als DVL door de belastingplichtige zelf nog een rechtsmiddel openstaat of dat automatisch uitwisseling zal volgen. Een wettelijk rechtsmiddel tegen het door de Belastingdienst proactief als DVL aanmerken ontbreekt overigens ook, zij het dat dit in de jurisprudentie wel lijkt te zijn erkend.²⁴

Dit alles wringt des te meer omdat de uitgewisselde informatie over de DVL in het andere land vaak gebruikt zal worden in het kader van antimisbruikbepalingen in verdragen (bijvoorbeeld de principal purpose test (PPT)) of EU-richtlijnen. Voor beide categorieën geldt dat doorgaans een veel bredere toets wordt aangelegd of sprake is van misbruik, inclusief tegenbewijsmogelijkheid. In het kader van EU-richtlijnen is door het Europese Hof van Justitie zelfs expliciet besloten dat algemene uitsluitingen van richtlijnvoordelen niet zijn toegestaan. Een lidstaat dient – conform vaste rechtspraak van het HvJ EU - misbruik te bestrijden, maar elk geval dient daarbij in concreto getoetst te worden.²⁵ Door (i) de spontane uitwisseling zonder tegenbewijsmogelijkheid en (ii) het feit dat bronstaten richtlijn- en verdragsvoordelen zeer regelmatig weigeren op grond van de spontaan uitgewisselde gegevens door Nederland, wordt een systeem in stand gehouden dat zich niet goed verhoudt tot het Unierecht en belastingverdragen.

Oplossingsrichting

Bovenstaande knelpunten kunnen worden verminderd door - alvorens informatie uit te wisselen - belastingplichtigen een tegenbewijsregeling en nadere formele handvatten te bieden. Ook de ontwikkeling in het kader van het evenredigheidsbeginsel²⁶ ondersteunt een tegenbewijsregeling. Als niet aan alle substance-eisen wordt voldaan of hierover twijfel bestaat, kan belastingplichtige dan alsnog aannemelijk maken dat er in onderhavig geval wel degelijk sprake is van voldoende reële aanwezigheid in Nederland. Mocht dat inderdaad het geval zijn, dan hoeft Nederland ook niet spontaan uit te wisselen en worden negatieve consequenties voorkomen in situaties waarin dat niet is beoogd.

²⁴ ABRvS 12 februari 2020, [ECLI:NL:RVS:2020:453](#), BNB 2020/73.

²⁵ Zie bijvoorbeeld de Deense zaken: HvJ EU 26 februari 2019, C-115/16, [ECLI:EU:C:2019:134](#), (N. Luxembourg I) en HvJ EU 26 februari 2019, C-116/16, [ECLI:EU:C:2019:135](#), (T. Danmark).

²⁶ Zie T.A. Cramwinckel, Het evenredigheidsbeginsel: een wankel weegschaal?, WFR 2024/298.





12. Gebrek aan rechtsbescherming vooroverleg

Oproep tot het creëren van een rechtsmiddel bij verkrijging van een standpunt naar aanleiding van vooroverleg.

Constatering

Vooroverleg met de Belastingdienst biedt in diverse situaties een mogelijkheid om voorafgaand aan een belastbaar feit duidelijkheid te krijgen over de fiscale gevolgen hiervan. Bij geen of een andere zienswijze beschikt een belastingplichtige echter niet over een rechtsmiddel om op korte termijn duidelijkheid te krijgen over zijn of haar fiscale verplichtingen. Belastingplichtigen kunnen daardoor lange tijd in onzekerheid verkeren over de juistheid van een fiscaal standpunt, met potentieel verstrekkende gevolgen.

Uitwerking

Op grond van artikel 8 AWR is eenieder die is uitgenodigd tot het doen van aangifte verplicht om duidelijk, stellig en zonder voorbehoud aangifte te doen. Derhalve zijn belastingplichtigen verplicht om in de aangifte standpunten in te nemen, ook in gevallen waarin onduidelijkheid bestaat over de vraag welke interpretatie van de belastingwetgeving juist is.

Aan de Belastingdienst kan zekerheid over de fiscale gevolgen van een specifiek geval worden gevraagd door in vooroverleg te treden. Als de inspecteur naar aanleiding van vooroverleg geen beslissing neemt dan wel een beslissing neemt waarin de belastingplichtige zich niet (volledig) kan vinden, dan staat daartegen momenteel geen rechtsmiddel open. In § 3 lid 5 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (hierna: BFB) is namelijk bepaald dat een verzoek om vooroverleg geen aanvraag is tot het nemen van een beschikking. De belastingplichtige zal eerst een aanslag moeten afwachten en een bezwaarprocedure moeten doorlopen alvorens de vraag kan worden voorgelegd aan de rechter. Alleen de aanslagfase kan al jaren duren, aangezien de inspecteur drie tot in bepaalde gevallen zelfs twaalf jaar heeft om een aanslag op te leggen.

Daarnaast bestaat het risico op boetes als de Belastingdienst het niet eens is met het standpunt dat is ingenomen in de aangifte. Die risico's die gepaard gaan met het onjuist uitleggen van de belastingwetgeving worden enigszins verzacht in de gevallen van een pleitbaar standpunt. Echter, er zal steeds naar objectieve maatstaven worden getoetst of hiervan sprake is. Dit maakt dat het risico op bestraffing boven belastingplichtigen zal blijven hangen tot er een definitieve uitspraak is gedaan. Daar komt nog bij dat de Hoge Raad meerdere malen heeft geoordeeld dat pleitbare standpunten alleen kunnen worden ingenomen wanneer het de uitleg van het recht betreft, en niet wanneer het feitelijke aangelegenheden betreft. Ook kan een fiscale discussie een kostbare aangelegenheid blijken, door heffing van belastingrente, voorfinancieren van belastingbetalingen (die achteraf onterecht blijken), het stellen van zekerheden etc.





Dat rechtsonzekerheid onwenselijk is, wordt algemeen onderkend. Met name bij fiscale faciliteiten die afhangen van voorwaarden (dit speelt bij diverse belastingen), is er een (toenemende) wens voor zekerheid vooraf. Zeker in geval van grote financiële belangen (zowel in absolute zin maar zeker ook in relatieve zin voor kleinere belastingplichtigen), kan een gebrek aan zekerheid over de fiscale gevolgen van het handelen van grote invloed zijn bij het nemen van ondernemersbeslissingen. Hierdoor voelen belastingplichtigen zich soms gedwongen andere (bedrijfseconomische) keuzes te maken of zelfs af te zien van verdere acties.

Oplossingsrichtingen

Verbetering zou gevonden kunnen worden door een verzoek om afstemming via vooroverleg aan te merken als een aanvraag tot het nemen van een beschikking. Dit zou bewerkstelligd kunnen worden door § 3 lid 5 eerste volzin BFB aan te passen of geheel te schrappen. Hiervoor gelden dan de reguliere Awb-termijnen. Als een verzoek om vooroverleg zou worden aangemerkt als een aanvraag tot het nemen van een beschikking, zou het niet langer nodig zijn om een belastingaanslag af te wachten alvorens een vraag aan de rechter kan worden voorgelegd. Op die manier kan sneller zekerheid worden verkregen over aan de Belastingdienst voorgelegde vragen.

Er zou in dat kader nagedacht kunnen worden over een verdere afbakening van het type vragen dat zich leent voor een verzoek om vooroverleg en voorlegging aan de rechter. Verder zou het in de rede liggen als er bij (rechts)vragen die opkomen tijdens vooroverleg zo veel mogelijk gebruik wordt gemaakt van de bestaande mogelijkheden – te denken valt aan prorogatie en sprongcassatie – om een vraag binnen een redelijke termijn aan de Hoge Raad voor te leggen.





13. Tekort aan rechtsbescherming bij (langdurige) onderzoeken

Oproep tot rechtsbescherming bij (langdurige) boekenonderzoeken.

Constatering

De inspecteur kan in het kader van een onderzoek onder toepassing van art 47 AWR inlichtingen of stukken ter inzage vragen bij de belastingplichtige. Het komt in de praktijk regelmatig voor dat deze onderzoeken enkele jaren duren, bijvoorbeeld transferpricingonderzoeken waar vastgesteld moet worden hoe functies en risico's verdeeld zijn over de verschillende onderdelen van een multinationale onderneming. Deze controles kosten de belastingplichtige tijd en geld en worden soms als buitensporig ervaren. De lange doorlooptijd van de onderzoeken maakt dat de omvang van mogelijke correcties over oude jaren langdurig onzeker is. Dit is met name ook ongewenst omdat de belastingrente over correcties in oude jaren doorloopt. De behoefte bestaat dat er (sneller) duidelijkheid is.

Uitwerking

Met de Wet Dezentjé²⁷ is beoogd rechtsbescherming te bieden tegen overmatige en buitenproportionele uitoefening van informatiebevoegdheden van de inspecteur. Bij langdurige onderzoeken zou een belastingplichtige op een gegeven moment kunnen weigeren om (verdere) informatie te verstrekken. De inspecteur kan deze weigering in een informatiebeschikking vastleggen waartegen bezwaar en beroep kan worden aangetekend. Als de informatiebeschikking onherroepelijk is, volgt in principe echter omkering en verzwaring van de bewijslast voor de belastingplichtige. Een belastingplichtige kan de sanctie-omkering en verzwaring van de bewijslast nogmaals aan de orde stellen in een procedure over de aanslag zelf. Weliswaar biedt dit belastingplichtige een ingang voor rechtsbescherming maar gezien de doorlooptijden leidt dit wel tot langdurige onzekerheid over de aanslag. Deze wet zou ervoor hebben moeten zorgen dat de inspecteur zorgvuldig omgaat met het opvragen van informatie.

Het functioneren van de informatiebeschikking is recentelijk (weer) onderzocht.²⁸ Verschillende knelpunten zijn geconstateerd die ertoe leiden dat het systeem van de informatiebeschikking niet goed werkt met als gevolg dat de praktijk een gebrek aan rechtsbescherming ervaart bij boekenonderzoeken. Naast genoemde langdurige onzekerheid over de fiscale positie, wordt de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur om een informatiebeschikking vast te stellen met de daarbij behorende omkering bewijslast als knelpunt genoemd. Hierdoor kan of durft de belastingplichtige de benodigde rechtsbescherming lang niet altijd in te roepen.

²⁷ Wet van 27 mei 2011, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus, *Stb. 2011, 265*

²⁸ Rapport onderzoek informatiebeschikking, MvF 6 februari 2024, 2024-0000082557.





Bij de uitvoering van onderzoeken is de Belastingdienst gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Met name het evenredigheidsbeginsel vereist dat hetgeen de inspecteur vraagt in een redelijke verhouding staat tot het fiscale belang. Belastingplichtige kan zich hierop echter pas beroepen in een procedure over de aanslag. In de controlefase kan dit nog niet. Voorts leert jurisprudentie²⁹ dat een beroep op dit beginsel niet snel wordt gehonoreerd.

De NOB constateert dat de huidige situatie onvoldoende bescherming biedt tegen langdurige onderzoeken. In de Kamerbrief over genoemd rapport³⁰ is wel toegezegd dat ambtelijk onderzoek wordt gedaan naar verschillende oplossingsrichtingen op het gebied van de informatiebeschikking en dat ernaar gestreefd wordt om eventuele wetswijzigingen mee te laten lopen met de Fiscale verzamelwet 2026. De internetconsultatie wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2026 bevat echter geen maatregelen op dit gebied. Wel is recentelijk de pre-consultatie beleidsrichting informatiebeschikking gestart waarbij men tot 1 juni 2025 kan reageren.

Oplossingsrichting

Een oplossing kan zijn dat de belastingplichtige op enig moment tijdens het onderzoek zelf het initiatief kan nemen de rechtmatigheid van de terugkerende (informatie-)verzoeken voor te leggen aan de rechter.

Dit kan worden vormgegeven door te bepalen dat na verstrijken van een redelijke termijn (bijvoorbeeld 1 jaar) na aanvang van het onderzoek, de inspecteur alle informatie die hij dan nog wenst te ontvangen via een informatiebeschikking opvraagt bij belastingplichtige. In de beschikking stelt de inspecteur een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in die beschikking bedoelde verplichtingen. De belastingplichtige kan in bezwaar en beroep komen tegen deze beschikking. De rechter kan dan beoordelen of het informatieverzoek rechtmatig is en bijvoorbeeld nagaan in hoeverre er voortvarend gehandeld is door de inspecteur en de belastingplichtige.

Als de beschikking terecht is opgelegd, stelt de rechter een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in die beschikking bedoelde verplichtingen. Als de beschikking ten onrechte is opgelegd, moet de inspecteur het onderzoek met de beschikbare informatie binnen afzienbare tijd afronden. Dit kan dan leiden tot het afsluiten van het onderzoek zonder correctie of tot het opleggen van een aanslag.

Het onherroepelijk worden van de beschikking zou geen invloed meer mogen hebben op de bewijslast. De vraag over de omkering en verzwaring van de bewijslast komt dan dus niet langer aan de orde in de procedure tegen de beschikking. Deze sanctie op het niet voldoen door de belastingplichtige aan informatieverzoeken wordt dan alleen in de procedure tegen de belastingaanslag zelf behandeld.

Dit nieuwe systeem biedt de belastingplichtige een rechtsingang om de duur van onderzoeken aan de rechter voor te leggen.

²⁹ Onder andere HR 17 april 2020, nr. 19/02346, [ECLI:NL:HR:2020:697](#).

³⁰ Zij het dat omkering en verzwaring van de bewijslast opnieuw aan de orde gesteld kan worden in de procedure over de aanslag (HR 10 februari 2017, nr. 16/02729, [ECLI:NL:HR:2017:130](#)).





de Nederlandse
Orde van
Belastingadviseurs