

BELASTINGRECHT

AAK20188744

Mr. L.J.A. Pieterse**Wet- en regelgeving***Pakket Belastingplan 2019*

Er valt voldoende te beleven in de fiscaliteit. Op Prinsjesdag zijn talloze belastingplannen van het kabinet openbaar geworden. Zo verschuift het kabinet de lasten op arbeid naar die op consumptie (*Kamerstukken II 2018/19, 35026, 3*). De lasten op arbeid worden verlaagd, onder meer door de tarieven in de inkomstenbelasting naar beneden bij te stellen. In 2021 zal het basistarief 37,05% bedragen; dat is van toepassing voor inkomen dat wordt belast in de tweede schijf. Dit percentage is samen met het maximale percentage van de premie volksverzekeringen vanaf 2021 ook van toepassing in de eerste schijf. Het toptarief, dat zal gelden bij een inkomen van meer dan € 68.507, zal per 2021 49,5% bedragen, terwijl dat thans 51,95% bedraagt. Verder heeft het kabinet ruimte gevonden om het percentage van het eigenwoningforfait in enkele stappen te verlagen. Zo zal het percentage voor woningen met een waarde van € 75.000 of meer stapsgewijs worden verlaagd van 0,70 naar 0,45 in 2023. Voor wo-

ningen met een waarde van € 1.060.000 of meer blijft een percentage van 2,35 gelden (art. 3.112 Wet IB 2001). Tegenover de lastenverlichting staat een verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6% naar 9%, en dat zal tot gevolg hebben dat bijvoorbeeld boodschappen duurder worden. Dat geldt ook voor boeken. Een wijziging in de Wet op de vaste boekenprijs maakt het voor uitgevers en importeurs overigens mogelijk de vastgestelde consumentenprijs, het verkoopbedrag inclusief btw, tijdig aan te passen.

De energienota zal stijgen. Dat komt door een aanpassing van de energiebelasting. Het tarief dat voor aardgas geldt, wordt verhoogd met € 0,03 en komt uit op € 0,29 per kubieke meter (*Kamerstukken II* 2018/19, 35029, 2 en 3). Bovendien wordt de vrijstelling (belastingvermindering) die dit jaar ongeveer € 308 bedraagt, verlaagd naar ongeveer € 257. Stroom wordt weliswaar goedkoper, en wel € 0,72 per kilowattuur, zodat voortaan 9,7 eurocent per kilowattuur is verschuldigd, maar deze lastenverlichting weegt niet op tegen de ‘prijzverhoging’ die verband houdt met het verbruik van aardgas.

De tarieven in de vennootschapsbelasting gaan stapsgewijs omlaag. In 2021 bedragen de tarieven 16% (voor winsten tot en met € 200.000) en 22,25% (voor winsten vanaf € 200.000). En om de keuze van ondernemers voor de rechtsvorm niet te beïnvloeden, stijgt het tarief in box 2 van 25% naar 26,9% in 2021, zodat ab-houders (dga’s) dan meer belasting gaan betalen over de uitkering van winst van hun vennootschap, zodat de verlaging van de vennootschapsbelasting in zoverre wordt gecorrigeerd. In de praktijk blijkt evenwel dat ab-houders winsten niet of slechts in beperkte mate uitkeren, zodat de heffing in box 2 (langdurig) kan worden uitgesteld (*Kamerstukken II* 2018/19, 35026, 3, p. 17). Om toch over financiële middelen te beschikken, lenen ab-houders van hun eigen vennootschap. Dat (gedrag) wil het kabinet ontmoedigen, althans als het gaat om excessieve leningen in rekening-courant. Als de totale som van de schulden van de ab-houder aan zijn eigen vennootschap meer dan € 500.000 bedraagt, wordt dat surplus als inkomen uit aanmerkelijk belang in aanmerking genomen, zo is de gedachte. Eigenwoningsschulden aan de ‘eigen’ vennootschap zullen buiten beschouwing blijven. Dat is inmiddels toegezegd. De maatregel wordt in 2019 verder uitgewerkt en zal naar verwachting op 1 januari 2022 in werking treden. Het voorstel is besproken in *NTFR* 2018/2173, *NLF Opinie* 2018/0051 en *NLF Opinie* 2018/0054. Ook in *NLF* 2018/2074, p. 3-6, ‘Verrassing in Prinsjesdagverrassing’, *WFR* 2018/177, p. 1226 en *WFR* 2018/184, p. 1268-1269, is aandacht besteed aan de in het vooruitzicht gestelde maatregel. Dat de aankondiging van deze regeling ‘ergens verstopt zit in de Miljoenennota’, noemt P. Kavelaars in het voorwoord van een special over het Belastingplan 2019 ‘onbegrijpelijk en uiterst onzorgvuldig’ (zie *NLFs* 2018/0122 e.v.).

De loonbelasting kent de zogenoemde 30%-regeling. Zij biedt werkgevers de mogelijkheid om onder voorwaarden een forfaitair bedrag van maximaal 30% van het loon onbelast te vergoeden aan werknemers die in Nederland komen werken (art. 31a Wet LB 1964). Besloten is de

maximale looptijd van de regeling voor ingekomen werknemers met drie jaar te verkorten van maximaal acht jaar tot maximaal vijf jaar (*Kamerstukken II* 2018/19, 35026, 3, p. 20-22). Tijdens de parlementaire behandeling heeft het kabinet kenbaar gemaakt (alsnog) overgangsrecht te treffen voor de groep werknemers waarvoor de regeling als gevolg van de maatregel in 2019 of 2020 zou eindigen.

In de Wet bronbelasting 2020 is een aantal interessante, met elkaar samenhangende, maatregelen opgenomen (*Kamerstukken II* 2018/19, 35028, 1-4). De afschaffing van de dividendbelasting is de meest in het oog springende ingreep (zie daarover *WFR* 2018/162-164, *NLF Opinie* 2018/0046 en *WFR* 2018/185, p. 1274-1275), zij het dat vrijwel meteen is betwijfeld is of het zover zal komen (‘Advocaat-generaal ontkracht argument voor afschaffing dividendbelasting’, *Het Financieele Dagblad* 8 oktober 2018, p. 2-3, alsmede ‘Dividendbelasting: the never ending story’, *NLF Opinie* 2018/0055 en *NLF Opinie* 2018/0057, twee opiniërende stukken van F. van Horzen).

Ingeval de dividendbelasting wordt afgeschaft, zal het voor fiscale beleggingsinstellingen (fbi’s) niet meer toegestaan zijn direct te beleggen in Nederlands vastgoed (vastgoedmaatregel). Zonder deze maatregel zou in situaties met buitenlandse beleggers in fbi’s het Nederlandse heffingsrecht verloren gaan over resultaten uit in Nederland gelegen vastgoed (*Kamerstukken II* 2018/19, 35028, 3, p. 24 en *WFR* 2018/186, p. 1292-1293). Verder regelt de wet de invoering van de bronbelasting op dividenden, rente en royalty’s naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties. Hierdoor blijven dividenduitkeringen en dergelijke binnen concernverband aan lichamen gevestigd in een laagbelastende jurisdictie en in misbruiksituaties belast. Het voorgestelde tarief bedraagt 23,9%, zo stipuleert artikel 4.1 Wet bronbelasting 2020. Per 2021 zal het tarief worden aangepast naar 22,25%; het tarief dat vanaf dan geldt in de vennootschapsbelasting. Of deze maatregelen voldoende zijn om de reputatie van Nederland te verbeteren en onze rol als doorstroomland te beperken, valt te betwijfelen. Volgens de directeur van het CPB zal Nederland zich meer moeten inspannen (‘CPB: kabinet kan meer doen tegen belastingontwijking’, *NRC Handelsblad* 3 oktober 2018, p. 1). In een opiniestuk, dat op 18 oktober 2018 is verschenen, doet J. Gooijer enige suggesties, vooral om zogenoemde substance-eisen te formuleren, die onder meer in de sfeer van de bronbelasting zouden moeten gelden (*NTFR* 2018/2345, p. 1-4). Verder is, als gezegd, voorzien in een tariefsverlaging in de vennootschapsbelasting en hebben enkele grondslagmaatregelen een plaats in deze wet gekregen. De belangrijkste grondslagverbredende maatregel betreft de earningsstrippingmaatregel (*Kamerstukken II* 2018/19, 35028, 3, p. 19). Dit betreft een generieke renteaftrekbepanking die de aftrekbaarheid van het saldo aan rente beperkt tot 30% van – grof gezegd – het fiscale bedrijfsresultaat, zo volgt uit het voorgestelde artikel 15b Wet Vpb 1969.

Bij het afsluiten van de kopij is duidelijk geworden dat de dividendbelasting zal blijven bestaan en het kabinet het vestigingsklimaat via andere maatregelen wil verbe-

teren. Zo zal het tarief van de vennootschapsbelasting verder worden verlaagd, en wel van 22,25% naar 20,5% per 2021 (en 15% voor winsten tot en met € 200.000). En de voorgestelde aanpassing van het fbi-regime is van de baan. Voor de conditionele bronbelasting op rente en royalty's blijft het geplande tijdstip van inwerkingtreding 2021 (bericht van de staatssecretaris van Financiën van 15 oktober 2018, onder meer te vinden in *NTFR* 2018/2346, en 'Hoe lap je het regeerakkoord op?', *NRC Handelsblad* 16 oktober 2018). Door deskundigen is erop gewezen dat deze bronbelasting zonder al te veel moeite kan worden ontgaan en daarom 'een wassen neus' is ('Bronbelasting is vooral een pr-stunt van het kabinet', *Trouw* 17 oktober 2018, p. 15 en *WFR* 2018/190, p. 1314-1320).

Jurisprudentie

Parkeren bij ingang natuurpark belast tegen het algemene btw-tarief

Een bezoek aan een natuurpark kan een prima gelegenheid zijn om de zinnen te verzetten. Of de toegangsprijs voor zo'n park betaalbaar is, zou ik niet durven zeggen. Aan de btw kan dat niet liggen, omdat ter zake daarvan het verlaagde tarief van 6% (vanaf 2019: 9%) kan worden toegepast (art. 9 lid 2, onderdeel a, Wet OB 1968 in samenhang gelezen met een bij de Wet behorende tabel). Dat tarief geldt niet voor de vergoeding die in rekening wordt gebracht om bij de ingang van het natuurpark te parkeren, zo heeft een stichting die een dergelijk park beheert onderzocht (HR 17 augustus 2018, 16/05128, *NLF* 2018/1905, p. 19-22 en de informatieve aantekening in *V-N* 2018/45.9, p. 32). Volgens de stichting moet het bieden van bedoelde parkeergelegenheid worden aangemerkt als een bijkomende handeling bij het verlenen van toegang tot het park en is deze daarom (eveneens) belast met het verlaagde tarief. De Hoge Raad denkt daar anders over. Het bieden van gelegenheid tot parkeren buiten de hekken van het park vormt volgens de Hoge Raad voor de modale bezoeker van het park een doel op zich. Dat wordt niet anders als het parkeerterrein in feite alleen wordt gebruikt voor auto's van bezoekers van het desbetreffende park. Het aanbieden van parkeergelegenheid is met andere woorden een zelfstandige prestatie die niet bijkomend is ten opzichte van het verlenen van toegang tot het park, zodat die prestatie is onderworpen aan het algemene btw-tarief van 21%.

Meer duidelijkheid over het verstrekken van 'op de zaak betrekking hebbende stukken'

Uit wettelijke procesregels vloeit voort dat de inspecteur verplicht is alle op de zaak betrekking hebbende stukken te verstrekken (art. 8:42 Awb). Het betreft stukken die van belang zijn voor de beoordeling van het geschil. In het voorjaar heeft de Hoge Raad – in een standaardarrest – regels gegeven over de uitleg van bedoelde wettelijke regels (*KwartaalSignaal* 148, p. 8691-8692; zie verder de annotatie van G.J.M.E. de Bont bij dit arrest in *BNB* 2018/164 en de in *TFB* 2018/31 gepubliceerde bespiegelingen). Zo

hebben gegevens die worden opgeslagen, bewerkt, verwerkt of beheerd in systematische gegevensverzamelingen (databases) in beginsel op de zaak betrekking voor zover zij van belang zijn voor, en voor de inspecteur raadpleegbaar zijn met het oog op de aan de orde zijnde zaak. Deze gegevens vormen het op de zaak betrekking hebbende stuk, dat in de vorm van een afdruk of op een andere geschikte wijze ter beschikking moet worden gesteld. In drie op 17 augustus 2018 gewezen arresten geeft de Hoge Raad verdere duidelijkheid. Zo heeft de Hoge Raad in één van de zaken geoordeeld dat als belanghebbende zelf beschikt over een stuk dat van belang kan zijn voor de beoordeling van zijn zaak, dit niet betekent dat de inspecteur niet is gehouden op verzoek van belanghebbende (een afschrift van) dat stuk als een op de zaak betrekking hebbend stuk over te leggen. Die omstandigheid, dat belanghebbende zelf beschikt over (een afschrift van) dat stuk, kan 'wel van belang [...] zijn bij de beantwoording van de vraag welke gevolgtrekking de rechter maakt indien de inspecteur dat stuk niet overlegt' (HR 17 augustus 2018, 17/00879, *NLF* 2018/1908, r.o. 2.2, alsmede P. Fortuin in *NTFR-B* 2018/33, p. 20-25).

Scriptiesuggesties

Bij een (grensoverschrijdende) juridische fusie is het denkbaar dat een dividendbelastingclaim verloren kan gaan. Over het antwoord op de vraag of dat reden mag zijn voor weigering van een fiscale fusiefaciliteit, die onder meer in de vennootschapsbelasting is opgenomen, bestaat verschil van inzicht (zie onder meer de opiniërende bijdragen die zijn verschenen in *NTFR* 2018/1850 en *NTFR* 2018/1964). In een studie zou daarover een eigen visie kunnen worden ontwikkeld. Dat geldt ook voor de interactie tussen een juridische fusie en de mogelijke heffing van overdrachtsbelasting (*WPNR* 2018/7207, p. 689-701).

De overdracht van een algemeenheid van goederen vormt voor de btw geen belastbaar feit (art. 37d Wet OB 1968, *FBN* 2018/41, p. 13-16 en *FED* 2018/146, p. 25-29). Wanneer deze bepaling kan worden toegepast, is niet altijd duidelijk, zo volgt onder meer uit de annotatie van W.J. Blokland bij een arrest, verschenen in *NLFiscaal* 2018/2123, p. 6-8. Ook dit is een onderwerp waarover een scriptie kan worden geschreven.

Verder zou het aardig kunnen zijn om te onderzoeken in hoeverre de inzet van amici curiae een nuttige bijdrage kan leveren aan de rechtsontwikkeling in het belastingrecht (vgl. art. 27gc lid 2 AWR, dat de Hoge Raad de mogelijkheid biedt ook anderen dan partijen in de gelegenheid te stellen schriftelijke opmerkingen te maken met betrekking tot een aan hem voorgelegde prejudiciële vraag, en de evaluatie van de 'amicus curiae' bij de Afdeling bestuursrechtspraak, een onderzoek dat op 16 oktober 2018 is gepubliceerd, een uitgave van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State). Door gebruik te maken van amici curiae kan bijvoorbeeld inzicht worden verkregen in de maatschappelijke gevolgen van een rechterlijke beslissing (zie p. 132 van voornoemde rapportage).

Literatuur

Op het terrein van het internationale belastingrecht is volop ontwikkeling waar te nemen, ook als het gaat om de inhoud van belastingverdragen, onder meer door de werking van het zogenoemde multilaterale instrument. Dat bemoeilijkt de toepassing van belastingverdragen, en dat is toch al geen sinecure. Om casuïstiek met een internationale component goed op te kunnen lossen, hebben enkele auteurs een boek samengesteld met meer dan veertig oefenopgaven (*Casuïstiek internationaal belastingrecht*, Den Haag: Boom juridisch 2018). De wijze waarop de casusposities kunnen worden opgelost, is in de ogen van de auteurs geen vrijblijvende aangelegenheid. Zij staan een beantwoordingsmodel voor dat studenten zouden moeten hanteren. Het model bestaat uit verschillende, logische stappen. De auteurs zetten de stappen uiteen en lichten deze toe op een van de eerste bladzijden van het boek (p. 7-8). Het boek bevat tevens de uitwerkingen van de opgaven.

Op 12 oktober 2018 is stilgestaan bij het 40-jarig bestaan van het wetenschappelijk bureau bij de Hoge Raad. Bij deze gelegenheid is een fraai fotoboek gepresenteerd, getiteld: *In the picture. 40 jaar wetenschappelijk bureau*. Daarin zijn talloze interviews opgenomen. Zo geeft J.W. van den Berge, die tot de eerste lichter van de Hoge Raad zou toetreden, te kennen dat hij jonge medewerkers kansen heeft gegeven. Verder wijst hij op de Hoge Raad dat het belangrijk is dat 'je in de tijd bij het WB aan een eigen netwerk werkt. Daar heb je veel gemak van. Die WB'ers klitten een beetje aan elkaar, een soort maffia' (p. 3). En P.M. de Haan, een andere oud-medewerker van het bureau, die veel heeft geleerd van J. van Soest, jarenlang advocaat-generaal bij de Hoge Raad, heeft laten optekenen 'dat men moet kunnen promoveren op een fiscale biografie en dat die van Jan van Soest een goed begin zou zijn' (p. 31).

Het Fiscaal Instituut Tilburg bestaat vijftig jaar en ter gelegenheid daarvan zal op 18 december 2018 een jubileumboek worden uitgegeven (*NTFR 2018/2169*, p. 1). Daarin wordt onder meer ingegaan op de geschiedenis van dit instituut. De bundel bevat ook portretten van bekende hoogleraren in het belastingrecht.

- J.T.L. Nillesen & H.T.P.M. van den Hurk, *Belastingheffing van coöperaties* (3e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
 - F.P.G. Pötgens, P.A. Spijker & T.M. Vergouwen, *Casuïstiek internationaal belastingrecht*, Den Haag: Boom juridisch 2018;
 - F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet* (23e druk), Den Haag: Sdu Uitgevers 2018;
 - J.C. van Straaten, *Wegwijs in de Overdrachtsbelasting* (23e druk), Den Haag: Sdu Uitgevers 2018;
 - P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra / Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation (Fiscale Handboeken nr. 10)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.
-
- C.G. Dijkstra & G.T.K. Meussen (red.), *De Wet inkomstenbelasting 2001* (16e druk), Den Haag: Sdu Uitgevers 2018;
 - F.J. Elswelier & S.A. Stevens, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting* (14e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
 - E.J.W. Heithuis (red.), *Compendium Fiscaliteit & Vastgoed* (2e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
 - E.J.W. Heithuis (red.), *Compendium vennootschapsbelasting* (17e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
 - G.T.K. Meussen & J.J. van den Broek (red.), *Formeel & formidabel* (Niessen-bundel), Den Haag: Sdu Uitgevers 2018;
 - R.E.C.M. Niessen, *Mensenrechten voor belastingplichtigen*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2018;
 - R.E.C.M. Niessen & R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Inleiding Formeel belastingrecht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2018;