

Analyse recente arresten box 3  
Werkelijk behaald rendement box 3 niet nihil  
Aandeel reservefonds VvE is geen banktegoed  
Bovenmatige reiskostenvergoedingen  
Verlies op transactie met onroerende zaak  
Concurrentiebeding niet langer geldig  
Ontbinding inhoudsloze arbeidsovereenkomst  
Verhuur werkruimte in woning dga aan bv  
Levering verhuurd pand  
Verbouwing leidt niet tot nieuw gebouw  
Inzage in fiscaal dossier niet voor 1 januari 2026



## INKOMSTENBELASTING

### Ook de Wet rechtsherstel box 3 is discriminerend

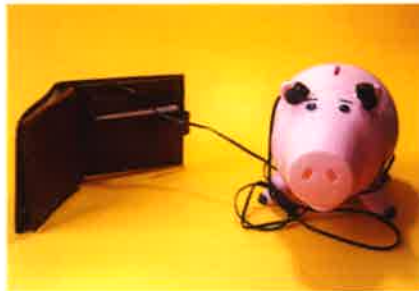
De Hoge Raad heeft arrest gewezen in een aantal zaken over de belastingheffing in box 3 na de invoering van de Wet rechtsherstel box 3 (Herstelwet). Deze wet is ingevoerd na het geruchtmakende Kerstarrest van de Hoge Raad. In dat arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het per 1 januari 2017 geldende forfaitaire stelsel in strijd is met het discriminatieverbod van het EVRM en het eigendomsrecht. De uitkomst van de recente arresten is dat ook de Herstelwet in strijd is met deze bepalingen.

#### Herstelwet

De Herstelwet wijkt in zoverre af van de eerdere systematiek door aan te sluiten bij de werkelijke verdeling van het vermogen. Het vermogen wordt onderverdeeld in drie categorieën: banktegoeden, overige bezittingen en schulden. Voor iedere categorie geldt een eigen percentage van het forfaitaire rendement. Voor de categorie overige bezittingen hanteert de Herstelwet dezelfde formule voor de berekening van het forfaitaire rendement als het stelsel uit 2017. Daarbij wordt uitgegaan van een op gemiddelden gebaseerde fictieve beleggingsmix van aandelen, onroerende zaken, obligaties en overige beleggingen.

De Hoge Raad constateert dat de Herstelwet de problemen van belastingplichtigen, die hun vermogen risicomijdend beleggen, doorgaans oplost door de wijze van berekenen van het forfaitaire rendement op banktegoeden. Dat forfait benadert in de regel het werkelijke rendement op banktegoeden.

Voor belastingplichtigen met overige bezittingen in box 3 is dit niet het geval. Afhankelijk van de mate waarin zij succesvol zijn met hun beleggingen treedt een relatief ongelijke behandeling op. Een dergelijke ongelijke behandeling treedt per definitie op bij een op



gemiddelde rendementen gebaseerd forfaitair rendement op risicovolle beleggingen. Zoals al in het Kerstarrest is opgemerkt, heeft de individuele belegger geen garantie dat hij het gemiddelde rendement zal behalen.

Omdat het forfaitaire rendement van andere bezittingen dan banktegoeden onder de Herstelwet op dezelfde wijze wordt berekend als onder het stelsel 2017 leidt de Herstelwet daarmee tot eenzelfde ongelijke behandeling van belastingplichtigen. Volgens de Hoge Raad ontbreekt ook in de Herstelwet een redelijke verhouding tussen de belangen die de wetgever heeft willen dienen en de ongelijkheid die wordt veroorzaakt door de gekozen vormgeving voor de verwezenlijking van dat doel. Voor het verschil in behandeling bestaat geen rechtvaardiging.

#### Overbruggingswet box 3

Voor de op 1 januari 2023 in werking getreden Overbruggingswet box 3 geldt hetzelfde als voor de Herstelwet. De Overbruggingswet sluit met betrekking tot de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen zoveel mogelijk aan bij de berekening volgens de Herstelwet.

#### Het begrip werkelijk rendement

De Hoge Raad heeft regels opgesteld voor de vaststelling van het werkelijke rendement. Uitgangspunt is dat bij een vergelijking van het werkelijke en het forfaitaire bepaalde rendement het rendement op het gehele vermogen in box 3 wordt betrokken en niet alleen het rendement op bepaalde (categorieën) vermogensbestanddelen. Het heffingvrije vermogen blijft buiten beschouwing. Bij de vaststelling van het werkelijke rendement op het gehele vermogen moet rekening worden

gehouden met het werkelijke rendement op alle vermogensbestanddelen in box 3, die de belastingplichtige in de loop van het jaar heeft gehad.

Het werkelijke rendement is het nominale rendement. Met de invloed van inflatie wordt geen rekening gehouden. Het werkelijke rendement omvat niet alleen directe voordelen zoals rente, dividend en huur, maar ook de positieve en negatieve waardeveranderingen van de vermogensbestanddelen, ongeacht of deze zijn gerealiseerd. Met kosten wordt geen rekening gehouden. Bij de vaststelling van het werkelijke rendement op schulden kan wel rekening worden gehouden met de daarop betrekking hebbende renten. De bewijslast voor een werkelijk rendement dat lager is dan het forfaitaire bepaalde rendement rust op de belastingplichtige.

#### Omvang rechtsherstel

Rechtsherstel moet in voorkomende gevallen worden geboden door de aanslag zo ver te verlagen dat alleen nog belasting in box 3 wordt geheven over het werkelijke rendement.

#### Analyse recente arresten box 3

Onlangs heeft de Hoge Raad geoordeeld dat ook de Wet rechtsherstel box 3 en de Overbruggingswet box 3 het discriminatieverbod en het eigendomsgrondrecht schenden als het forfaitaire rendement hoger is dan het werkelijke rendement. De staatssecretaris van Financiën heeft na bestudering van de recente arresten een eerste analyse gegeven.

Belastingplichtigen met een lager werkelijk rendement dan het forfaitaire rendement moeten de gelegenheid krijgen om dit aan te tonen. In feite is sprake van een tegenbewijsregeling. De Belastingdienst heeft een formulier voor de opgave van het werkelijke rendement in voorbereiding. Volgens de huidige planning is dat formulier in de zomer van 2025 beschikbaar.

#### Uitgangspunten

Volgens de Hoge Raad moet voor het werkelijke rendement zoveel mogelijk worden aangesloten bij het

rendementsbegrip van het forfaitaire stelsel in box 3. Dit houdt in dat het rendement op het gehele box 3-vermogen moet worden bepaald. Ook belastingplichtigen met uitsluitend spaargeld kunnen dus hun werkelijke rendement aantonen, al heeft de Hoge Raad overwogen dat het forfaitaire rendement op spaargeld doorgaans het werkelijke rendement goed zal benaderen. Het rendement op vrijgesteld vermogen, zoals bos- en natuurterreinen en landgoederen wordt niet tot het werkelijke rendement gerekend. Rendement op vermogen, dat op 1 januari nog niet tot het box 3-vermogen behoorde maar later in het jaar wel, moet worden meegenomen. De grootte van het verschil tussen het forfaitair bepaalde en het werkelijke rendement is niet van belang. Met inflatie wordt geen rekening gehouden. De bewijslast voor het werkelijke rendement ligt bij de belastingplichtige.

De Hoge Raad sluit verrekening van verliezen van andere jaren en aftrek van kosten uit van het werkelijke rendement. De uitleg van de Hoge Raad wijkt op dit punt af van het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3. De Hoge Raad doet geen uitspraak over de vraag in welk jaar directe inkomsten tot het werkelijke rendement gerekend worden. In de inkomstenbelasting geldt voor particulieren als hoofdregel het kasstelsel. Inkomsten worden geacht te zijn genoten wanneer deze zijn ontvangen.

#### **Nog uit te werken onderwerpen**

Een aantal vragen heeft de Hoge Raad niet expliciet beantwoord. Onduidelijk is of het eigen gebruik van onroerende zaken een voordeel oplevert dat tot het werkelijke rendement moet worden



gerekend. Een andere vraag is hoe de waardeontwikkeling van een woning in box 3 moet worden bepaald als deze in de loop van het jaar wordt verkocht of gekocht. Wat de effecten van de arresten zijn in buitenlandsituaties en hoe de schuldendrempel moet worden toegepast, wordt nog onderzocht. Tot slot wordt in kaart gebracht welke belastingplichtigen in aanmerking komen voor het rechtsherstel.

#### **Vergoeding van belastingrente**

Bij de vermindering van de aanslag in bezwaar, beroep of ambtshalve wordt op grond van de Nederlandse fiscale wetgeving geen rente vergoed door de Belastingdienst. Dat is volgens de Hoge Raad niet in strijd met het EVRM.

#### **Planning herstel**

Belastingplichtigen, die mogelijk in aanmerking komen voor rechtsherstel, kunnen in oktober 2024 een informatiebrief van de Belastingdienst verwachten met uitleg over de vervolgstappen.

#### **Werkelijk behaald rendement box 3 niet nihil**

Bij de behandeling van een bezwaarschrift tegen de aanslag inkomstenbelasting 2020 heeft de inspecteur berekend dat het voordeel uit sparen en beleggen op basis van de Wet rechtsherstel box 3 hoger is dan op grond van de forfaitaire regeling van de Wet IB 2001. Dat betekent dat het sinds 2017 geldende forfaitaire stelsel van toepassing is. De Hoge Raad heeft in het Kerstarrest geoordeeld dat bij degene, die door het forfaitaire stelsel wordt geconfronteerd met een heffing naar een hoger voordeel uit sparen en beleggen dan het werkelijke rendement, een schending optreedt van het recht op ongestoord genot van eigendom.

Bij de behandeling van het beroep tegen de uitspraak op het bezwaarschrift overweegt de rechtbank dat het werkelijke rendement niet alleen de voordelen, die worden getrokken uit vermogensbestanddelen in box 3 omvat, maar ook de waardeveranderingen van zulke vermogensbestanddelen. Daartoe



behoort ook de ongerealiseerde waardeverandering van de onroerende zaak van de belanghebbende in de procedure. De rechtbank volgt de stelling van de belanghebbende, dat in 2020 met de onroerende zaak een rendement van nihil is behaald, niet. De inspecteur heeft deze stelling gemotiveerd betwist door te wijzen op de stijging van de WOZ waarde.

De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

#### **Aandeel reservefonds VvE is geen banktegoed**

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft in enkele uitspraken over de belastingheffing in box 3 geoordeeld dat op het aandeel in VvE-reserves het forfaitair bepaalde rendement voor bank- en spaartegoeden van toepassing is en niet het rendementspercentage voor overige bezittingen. De aanslagen, waarop deze procedures betrekking hadden, waren eerder al verminderd op grond van het herstelbesluit box 3. Het hof heeft de aanslagen verder verminderd. De staatssecretaris van Financiën heeft tegen deze uitspraken beroep in cassatie ingesteld. Volgens de staatssecretaris heeft het hof te vergaand rechtsherstel geboden.

De Hoge Raad is van oordeel dat het hof heeft miskend dat bij de vaststelling van het werkelijke rendement moet worden gekeken naar het rendement op het gehele vermogen in box 3 van de belastingplichtige. Het hof had niet alleen naar het rendement op het aandeel in de VvE-reserves mogen kijken. De uitspraken van het hof zijn vernietigd en de zaken zijn verwezen naar Hof Den Bosch voor verdere

behandeling. Daarbij dient het hof ervan uit te gaan dat een aandeel in het reservefonds van een VvE onder de in 2018 geldende wettelijke regeling geen banktegoed is, maar een overige bezitting. Voor overige bezittingen geldt een hoger forfaitair rendementspercentage dan voor banktegoeden.

## LOONBELASTING

### Bovenmatige reiskostenvergoedingen

Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking wordt genoten. Tot het loon behoren vergoedingen en verstrekkingen in het kader van de dienstbetrekking. De inhoudingsplichtige heeft de mogelijkheid om vergoedingen en verstrekkingen aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel. Voor zover sprake is van een gerichte vrijstelling zijn vergoedingen en verstrekkingen onbelast. Voor reiskosten geldt een gerichte vrijstelling. Deze bedroeg in de jaren 2015 tot en met 2018 maximaal € 0,19 per kilometer.

De Belastingdienst heeft bij een boekenonderzoek bij een werkgever de reiskostenvergoedingen in een deel van het jaar 2018 inhoudelijk gecontroleerd. Daarbij is gebleken dat de werkgever van een veel hoger aantal kilometers is uitgegaan dan het aantal kilometers dat zijn werknemers daadwerkelijk hebben afgelegd. In veel gevallen week de feitelijke werklocatie af van de op de kilometerstaten vermelde werklocatie. De Belastingdienst heeft naheffingsaanslagen opgelegd wegens bovenmatige reiskostenvergoedingen. In de uitspraken op bezwaar is de



Belastingdienst uitgegaan van een bovenmatigheid van de vergoedingen voor de jaren 2017 en 2018 van 45% en voor de jaren 2015 en 2016 van 30%.

Volgens de rechtbank heeft de werkgever niet aannemelijk gemaakt dat de bedragen van de onbelaste reiskostenvergoedingen in de jaren 2015 tot en met 2018 hoger zijn dan de bedragen die de Belastingdienst heeft geaccepteerd.

De rechtbank is van oordeel dat de naheffingsaanslagen niet te hoog zijn vastgesteld. De rechtbank heeft de opgelegde vergrijpboetes ambtshalve verminderd met 15% wegens overschrijding van de redelijke termijn. Sinds de aankondiging van de boetes zijn tot de datum van de uitspraak van de rechtbank drie jaar en negen maanden verstreken. Dat betekent dat de redelijke termijn met één jaar en negen maanden is overschreden.

## VENNOOTSCHAPSBELASTING

### Verlies op transactie met onroerende zaak

De dga van een bv heeft in 2010 voor zichzelf of voor een nader te noemen meester een onroerende zaak gekocht. De koopsom bedroeg € 585.000, te betalen bij de levering van de onroerende zaak. In de koopovereenkomst is bepaald dat de levering in 2014, of zoveel eerder of later als partijen nader overeenkomen, zal plaatsvinden. Verder is in deze overeenkomst bepaald dat de onroerende zaak op initiatief van de koper voor bepaalde tijd is verhuurd aan een aan de koper gelieerde huurder. Deze huurder is in 2012 failliet verklaard. De dga heeft vervolgens opdracht gegeven tot verkoop van de onroerende zaak. Op de overeenkomst van opdracht staat bij "opdrachtgever" met pen bijgeschreven de naam van de bv, vertegenwoordigd door en daarna de volledige naam van de dga in getypte tekst.

De bv heeft op 3 december 2013 een



overeenkomst tot verkoop van de onroerende zaak gesloten met een derde voor een koopprijs van € 450.000. De onroerende zaak is bij akte van 2 januari 2014 aan de bv als koper geleverd en op dezelfde dag doorgeleverd aan de uiteindelijke koper. De bv heeft in haar aangifte Vpb over 2014 een negatief verkoopresultaat op de onroerende zaak van € 140.400 ingediend en als buitengewone last in aftrek gebracht. De inspecteur heeft de aangifte op dit punt gecorrigeerd.

### Procedure

Voor Hof Den Bosch was in geschil op welk tijdstip er een rechtsgeldige volmacht tot stand is gekomen tussen de dga en de bv. De bv voerde aan dat zij als contractspartij bij de aankoop van de onroerende zaak in 2010 moet worden beschouwd. Dat zou tot gevolg hebben dat het gehele transactieresultaat ten laste van haar resultaat kan worden gebracht. Het moment waarop de bv als meester is aangewezen, is volgens de bv niet relevant, omdat de dga vanwege die aanwijzing geen contractspartij (meer) is bij de koopovereenkomst.

De inspecteur stelt zich op het standpunt dat het transactieresultaat niet ten laste van het resultaat van de bv kan worden gebracht. Volgens de inspecteur is de bv er niet in geslaagd aannemelijk te maken op welk moment de volmacht is verleend en wat de waarde van de onroerende zaak was op het tijdstip van de volmachtverlening. De inspecteur acht waarschijnlijk dat het verlies op het pand zich al had voorgedaan voordat de meester werd aangewezen.

### Oordeel hof

Het hof acht aannemelijk dat de bv niet eerder dan op 3 december 2013 de

volmacht - en daarmee haar aanwijzing tot meester - onvoorwaardelijk heeft geaccepteerd. Op de balans van de bv is de onroerende zaak nooit geactiveerd. Ook is bij de toelichting op de cijfers geen melding gemaakt van een door de bv aangegane verplichting tot aankoop. Er bestaat geen schriftelijke bevestiging van de acceptatie van de volmacht door de bv aan de dga of aan de verkoper van de onroerende zaak. Mede van belang is dat het verschil tussen de aan- en verkoopprijs van de onroerende zaak door een andere bv is betaald aan de notaris. Het bedrag is verrekend in de onderlinge rekening-courant. Hieruit leidt het hof af dat de bv zelf niet de middelen had om de aankoop van de onroerende zaak te financieren.

Uitgaande van acceptatie van de volmacht niet eerder dan op 3 december 2013 is de bv een voorzienbaar nadelige transactie aangegaan. Daarbij is niet van belang of de volmacht civielrechtelijk terugwerkt naar het tijdstip van ondertekening van de koopovereenkomst. Door aanvaarding van de volmacht op 3 december 2013 realiseert de bv een verlies van € 140.400. Door dit verlies vrijwillig en zonder enige vorm van tegenpresentatie over te nemen van de dga heeft de bv de dga als aandeelhouder bewust willen bevoordelen. De dga moet zich daarvan bewust zijn geweest. Het transactieresultaat komt niet ten laste van het resultaat van de bv.

## ARBEIDSRECHT

### Concurrentiebeding niet langer geldig

Een concurrentiebeding voor een werknemer moet schriftelijk worden vastgelegd om rechtsgeldig te zijn. Volgens vaste rechtspraak behoudt een concurrentiebeding zijn geldigheid wanneer een bestaande arbeidsovereenkomst na verloop van tijd stilzwijgend op dezelfde of nagenoeg dezelfde arbeidsvoorwaarden wordt voortgezet. Bij een wijziging van de arbeidsovereenkomst moet het

concurrentiebeding opnieuw worden overeengekomen. Dat geldt ook bij een ingrijpende functiewijziging waardoor het beding zwaarder drukt op de werknemer.

De rechtbank Midden-Nederland heeft onlangs geoordeeld dat een aanvankelijk rechtsgeldig concurrentiebeding zijn geldigheid heeft verloren per 1 december 2018. Met ingang van die datum zijn partijen een gewijzigde arbeidsovereenkomst aangegaan, zonder daarbij afspraken te maken over het concurrentiebeding. De wijzigingen betroffen een andere functie en een hoger loon. Uit vaste rechtspraak volgt dat bij iedere wijziging in een arbeidsovereenkomst, die leidt tot de ondertekening van een nieuw document, het concurrentiebeding als bijlage bij het nieuwe document moet worden gevoegd onder verwijzing naar dit beding. Ook kan de werknemer in het nieuwe document uitdrukkelijk verklaren dat hij instemt met het eerder overeengekomen concurrentiebeding. Dat is in deze zaak niet gebeurd. In het opgestelde addendum staan alleen de wijzigingen in de tussen partijen bestaande arbeidsovereenkomst weergegeven.

De rechtbank heeft de vordering van de vroegere werkgever om betaling van boetes wegens de overtreding van het concurrentiebeding afgewezen.

### Ontbinding inhoudsloze arbeidsovereenkomst

Bij de behandeling van een werknemersverzoek tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst constateert de kantonrechter dat de tussen partijen gesloten arbeidsovereenkomst inhoudsloos is geworden. De werknemer heeft al geruime tijd geen



werkzaamheden meer verricht en ontvangt geen salaris meer. De hem door de werkgever opgedragen werkzaamheden zijn naar zijn mening geen passende arbeid. De werkgever vindt dat wel en heeft daarom de salarisbetaling stopgezet. Beide partijen streven ontbinding van de arbeidsovereenkomst na. Zij verschillen alleen van mening over de financiële gevolgen daarvan.

De werkgever biedt particulier onderwijs aan, waarbij leerlingen intensief worden begeleid. Het onderwijs gebeurt in kleine klassen en door middel van individuele ondersteuning. Dit was de werknemer bekend toen hij in dienst trad. De werknemer heeft, toen hij nog werkzaam was, individuele ondersteuning geboden. Op basis hiervan komt de kantonrechter tot de conclusie dat het geven van steunlessen passende arbeid is. De werkgever mocht van de werknemer verlangen dat hij dergelijke werkzaamheden verrichtte. Dat betekent dat de werknemer geen recht heeft op doorbetaling van salaris. De kantonrechter heeft de arbeidsovereenkomst met onmiddellijke ingang ontbonden. Het verzoek om toekenning van een billijke vergoeding heeft de kantonrechter afgewezen. Niet is gebleken dat de ontbinding van de arbeidsovereenkomst verband houdt met enige ernstige verwijtbaarheid van de werkgever.

## OMZETBELASTING

### Verhuur werkruimte in woning dga aan bv

De Btw-richtlijn 2006 merkt iedereen, die zelfstandig een economische activiteit verricht, aan als belastingplichtige voor de omzetbelasting. De exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen vormt een economische activiteit. Ondernemers, die vanwege hun onderlinge financiële, organisatorische en economische verwevenheid een eenheid vormen, worden, al dan niet op verzoek, als een fiscale eenheid voor de omzetbelasting aangemerkt.



Een dga heeft de inspecteur verzocht om een beschikking fiscale eenheid af te geven voor hemzelf en zijn bv's. De inspecteur heeft bij beschikking de holding en de werkmaatschappij aangemerkt als een fiscale eenheid voor de omzetbelasting. De dga stelt al meer dan 12 jaar ononderbroken ruimtes in zijn woonhuis tegen vergoeding ter beschikking aan de werkmaatschappij als kantoor en werkkamer. Naar het oordeel van de rechtbank is deze verhuur een economische activiteit. De inspecteur heeft aangevoerd dat het begrip economische activiteit beperkter moet worden uitgelegd. De verhuur zou geen economische activiteit zijn omdat geen sprake is van deelname aan de markt. De rechtbank volgt de opvatting van de inspecteur niet. Het oordeel, dat de verhuur een economische activiteit vormt, is niet in strijd met enkele arresten van de Hoge Raad uit 2016. In die arresten ging het om de terbeschikkingstelling van een werkruimte zonder vergoeding. De situatie was dus wezenlijk anders dan in deze zaak.

De dga is ondernemer voor de omzetbelasting. Aan de voorwaarden voor het constateren van een fiscale eenheid tussen hem, de holding en de werkmaatschappij is voldaan.

### Levering verhuurd pand

De levering van een nieuw vervaardigde onroerende zaak is van rechtswege belast met omzetbelasting en vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Als de verkrijger de nieuw vervaardigde zaak voor van omzetbelasting vrijgestelde prestaties gebruikt, kan hij de ter zake van de levering in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek brengen. In

dat geval heeft de verkrijger er belang bij om de levering buiten de heffing van omzetbelasting te houden.

### Algemeenheid van goederen

De overgang van een algemeenheid van goederen is geen levering voor de omzetbelasting. Bij een overgang van een algemeenheid van goederen wordt een onderneming overgedragen aan een koper, die de activiteiten voortzet. Als de levering van een onroerende zaak als een overgang van een algemeenheid van goederen kan worden aangemerkt, is niet alleen geen omzetbelasting verschuldigd, maar ook geen overdrachtsbelasting.

### Conclusies AG

De Advocaat-generaal bij de Hoge Raad (AG) heeft in twee zaken een conclusie gewijd aan de vraag of de verkoop van een verhuurd pand door een projectontwikkelaar als de overgang van een algemeenheid van goederen kan worden aangemerkt. Volgens de AG is dit mogelijk.

De eerste zaak betreft een kantoorpand, dat is omgevormd tot een appartementencomplex. Het complex wordt ruim drie maanden na de ingang van de verhuur overgedragen aan een belegger. De tweede zaak betreft de overdracht van een woon(zorg)complex aan een beleggingsmaatschappij, kort na de ingang van de langdurige verhuur.

In beide zaken is de koop kort na de oplevering van het gebouw tot stand gekomen. De verhuurovereenkomsten waren al eerder tot stand gekomen. Hof Arnhem-Leeuwarden heeft in beide zaken geoordeeld dat sprake is van een overgang van een algemeenheid van goederen. De reden hiervoor is dat met het verhuurde complex een zelfstandige economische activiteit kan worden uitgeoefend en ook daadwerkelijk is uitgeoefend. De koper heeft die activiteit voortgezet.

De AG is van mening dat de overige activiteiten van de overdrager niet van belang zijn bij de beoordeling of een zelfstandige economische activiteit wordt overgedragen. Het maakt daarbij niet uit

wat de bedoeling van de verkoper is of wat de resultaten van de activiteiten zijn. In beide gevallen is sprake van een verhuuronderneming, die is overgedragen.

## OVERDRACHTSBELASTING

### Verbouwing leidt niet tot nieuw gebouw

Bij de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken is overdrachtsbelasting verschuldigd. Er geldt echter een vrijstelling van overdrachtsbelasting wanneer de levering van een onroerende zaak belast is met omzetbelasting. Dat is het geval bij de levering van een gebouw voor, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Van eerste ingebruikneming is ook sprake als door een ingrijpende verbouwing een nieuw gebouw is ontstaan.

Volgens een arrest van de Hoge Raad is voor het door verbouwing ontstaan van een nieuw gebouw vereist dat de bouwkundige constructie is gewijzigd. Andere factoren als de bouwkundige identiteit, de uiterlijke herkenbaarheid, wijzigingen in functie of de omvang van de gedane investeringen kunnen aanwijzingen zijn voor de constatering dat door de verbouwing een nieuw gebouw is ontstaan, maar zijn niet doorslaggevend of noodzakelijk.

Hof Amsterdam heeft in een procedure het betoog dat de Hoge Raad met dat arrest een onjuiste interpretatie heeft gegeven van het Kozuba-arrest van het Hof van Justitie EU afgewezen. Volgens het hof gaat ook het Hof van Justitie EU uit van een zeer ingrijpende verbouwing



als voorwaarde voor het ontstaan van een nieuw gebouw. Aan die voorwaarde is niet voldaan bij de verbouwing van een oud kantoorpand, waarvan het betonskelet intact is gebleven. Volgens het hof wordt met het begrip "bouwkundige constructie" bedoeld op het gedeelte van een bouwwerk, dat ervoor zorgt dat het bouwwerk blijft staan door het voldoende dragend vermogen en stijfheid te geven. Dat deel is door de verbouwing, ondanks de omvang daarvan, niet gewijzigd. De verkrijging van het pand is belast met overdrachtsbelasting.

### **Te laat verzoek om toepassing laag tarief overdrachtsbelasting**

Bij de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken is overdrachtsbelasting verschuldigd. Het tarief van deze belasting bedraagt 10,4%. Voor de verkrijging door een natuurlijke persoon van een woning, die bestemd is als eigen hoofdverblijf, geldt een tarief van 2%. De verkrijger dient voorafgaand aan de verkrijging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud schriftelijk te verklaren dat hij de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken. De schriftelijke verklaring is onderdeel van de aangifte overdrachtsbelasting.

#### **Goedkeuring**

De staatssecretaris van Financiën heeft in een beleidsbesluit een goedkeuring gegeven voor de situatie waarin bij de verkrijging geen beroep op het verlaagde tarief is gedaan of de vereiste verklaring ontbrak. Dit kan worden hersteld door tijdig bezwaar te maken tegen de voldoening op aangifte of tegen een opgelegde naheffingsaanslag.

#### **Casus**

De belanghebbende in een procedure voor de Rechtbank Noord-Nederland heeft op 28 juni 2021 een recreatiewoning verworven, die permanent mag worden bewoond. De belanghebbende bewoont de woning



permanent. Bij de akte van levering is geen schriftelijke verklaring gevoegd van het voorgenomen gebruik als hoofdverblijf. De notaris heeft aangifte overdrachtsbelasting gedaan naar het destijds geldende normale tarief van 8% van de verkrijgingsprijs. De accountant van de belanghebbende heeft op 7 juni 2022 verzocht om vermindering van de op aangifte voldane overdrachtsbelasting. De inspecteur heeft dit verzoek aangemerkt als een bezwaar tegen de voldoening op aangifte. Het bezwaar is niet-ontvankelijk verklaard wegens termijnoverschrijding. Ambtshalve heeft de inspecteur beoordeeld dat de belanghebbende geen recht heeft op vermindering van de op aangifte voldane overdrachtsbelasting.

De belanghebbende is, onder verwijzing naar het beleidsbesluit van de staatssecretaris, van mening dat de inspecteur het bezwaar onterecht niet-ontvankelijk heeft verklaard. De in het besluit genoemde termijn van zes weken is onevenredig en willekeurig, gezien de gevolgen voor de belanghebbende.

#### **Oordeel rechtbank**

De rechtbank is van oordeel dat de goedkeuring in het besluit geen rol speelt bij de vraag of het bezwaarschrift verschoonbaar te laat is ingediend. De goedkeuring in het besluit is niet gegeven voor gevallen waarin de bezwaartermijn niet verschoonbaar is overschreden. Het beroep van de belanghebbende op het besluit kan nergens toe leiden. De rechtbank heeft

het beroep ongegrond verklaard. De inspecteur heeft het bezwaar terecht niet-ontvankelijk verklaard.

## **FORMEEL RECHT**

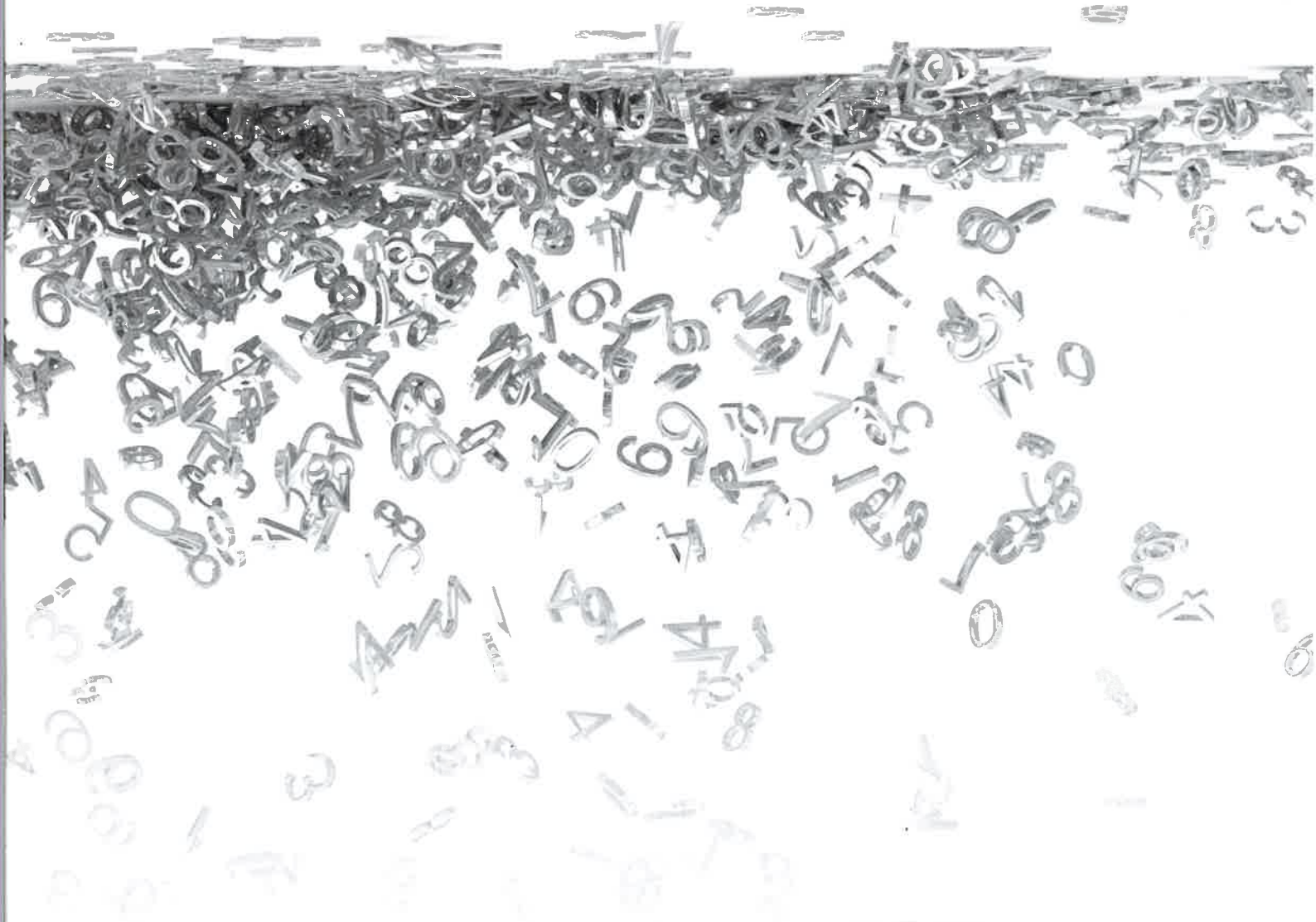
### **Inzage in fiscaal dossier niet voor 1 januari 2026**

Bij de behandeling van het Belastingplan 2024 is een amendement aangenomen dat belastingplichtigen het recht geeft op inzage in het eigen dossier. Dit amendement wijzigt de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). De staatssecretaris van Financiën heeft de Tweede Kamer op 7 februari 2024 geïnformeerd over de praktische aanpak van de uitwerking van het recht op inzage van het eigen fiscale dossier met ingang van 31 december 2025.

In dat kader is een verkenning uitgevoerd naar wat het geven van inzage aan burgers en bedrijven in hun dossiers precies inhoudt en welke informatiebehoefte belastingplichtigen hebben. Daaruit blijkt dat het realiseren van het inzagerecht een complex traject is. De verwachting is dat dit niet voor 1 januari 2026 te realiseren is. Wel kunnen op korte termijn al belangrijke stappen worden gezet. De uitkomsten van de verkenning worden betrokken bij de uitwerking en implementatie van het inzagerecht in het fiscaal dossier.



*Hoewel bij de totstandkoming van deze uitgave de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, bestaat de mogelijkheid dat bepaalde informatie na verloop van tijd verouderd of niet meer juist is. Dit kan ten gevolge van (aanpassing van de) regelgeving die bekend is geworden na het opmaken van deze uitgave. Voor toepassing in individuele gevallen raden wij u aan contact op te nemen met uw adviseur.*



Zuurbier Voulon Accountants  
Harmenkaag 3  
1741 LA SCHAGEN



van: 1741 LA 3

Harmenkaag 3, 1741 LA Schagen  
T 0224 214810  
E info@zuurbieroulon.nl  
W www.zuurbieroulon.nl

