



informatief

63

december 2009

Informatief is een uitgave van de Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën

Verdeling Vpb-druk en renteproblematiek

Het Hoff-Schultz
arrest en het (niet)
vervallen van
vakantierechten

Fabel 1520: Vlaktaks



**drs. H.A.A.M. Rutten
(Erik)**



**J.A.A. Herings
(Hans)**



**J.W.J. Swinkels
(Hans)**



**P.B.J. Ham
(Paul)**



**mr. J.M.J. Engelen
(Jo)**



**mr. J. Glazenburg
(Jurjen)**



**mr. R.H.J.A. Roodenrijs
(Rob)**



**P.M.H. Soomers
(Paul)**



**F.A. van Wuijckhuise RE RA
(Frank)**



**P.M. Tekstra
(Paul)**



Inhoud

- 03 Vanuit het bestuur
- 06 Verdeling Vpb-druk en rente-problematiek
- 12 Het Hoff-Schultz arrest en het (niet) vervallen van vakantierechten
- 16 Fabel 1520 Vlattaks
- 17 Ledenmutaties

Sluitingsdatum volgende Informatief: 15 februari 2010

Vanuit het bestuur

Op de zondagmorgen dat ik aan dit voorwoord wil beginnen, ligt er een hele stapel leesvoer voor mij. In willekeurige volgorde zijn dat de NRC zaterdagkrant met weekendbijlage, 'Binnenlands Bestuur', Belastingwerk, het ABP-Magazine, 're.Public', 'Klachtrecht', 'Openbaar Kunstbezit' en het 'Historisch Nieuwsblad'. En dan heb ik het nog niet over vergaderstukken voor de komende week of over de verslagen en mailberichten van afgelopen week. Voor een goed boek heb ik amper tijd en dan nog hooguit 's nachts. Heeft er nog iemand interesse in een functie in de VHMF en CMHF?

Op 13 oktober heeft een delegatie van het hoofdbestuur kennis gemaakt met Peter Veld, de nieuwe directeur-generaal van de Belastingdienst. Het was een aangenaam gesprek in een ontspannen sfeer. Namens de dienstleiding was ook Theo Poolen aanwezig. Na het voorstelrondje, dat vooral uitliep op vertellen waar en met wie gestudeerd was, kwamen allerlei zaken op tafel. Naast kwesties als AOW en pensioenen, bijvoorbeeld ook de contacten met pers en politiek. De ideeën kwamen niet altijd overeen, maar wel de uitgangspunten: alle personen aan tafel denken aan de medewerker als mens en gaan voor een goed functionerende Belastingdienst. De term die hierbij veelvuldig werd gebruikt, 'de menselijke maat', klonk ons als muziek in de oren. Het bestuur heeft Peter Veld uitgenodigd als spreker op het symposium van volgend jaar, 8 april 2010. Peter nam de uitnodiging met beide handen aan. Het bestuur is blij met de open benadering die hij kiest. Hij vertelde al bezig te zijn met een bijscholing op belastinggebied. Hij zal nooit de deskundige worden in welke belastingwet dan ook, maar hij wil wel kunnen meepraten over de materie die hij als hoogste ambtelijke baas aanstuurt. De delegatie heeft de gelegenheid aangegrepen om punten die wij horen op afdelingsvergaderingen aan te kaarten. De irritatie over organisatiegericht huisvesten is genoemd, maar ook de zorg die veel collega's hebben over de archivering van stukken. Meer dan eens blijken onze dossiers niet compleet. De VHMF heeft sterk benadrukt dat het de hoogste tijd is – of eigenlijk al veel te laat – voor een elektronisch systeem waarin alle uitgaande en inkomende correspondentie goed raadpleegbaar wordt vastgelegd.

De delegatie heeft ook de behoefte aan meer opleidingen en budget genoemd. Essentieel voor een goed functionerende Belastingdienst is dat de vakkennis van de medewerkers op peil blijft. Vakliteratuur is hierbij onontbeerlijk, net als externe cursussen en contacten. Het is een zeer groot zorgpunt, dat absoluut verbetering behoeft. Aan het eind van het gesprek kondigde Peter Veld aan dat hij binnenkort met een nota zou komen over hoe hij de door hem aangestuurde organisatie ziet. Duidelijkheid in aansturing, met ruimte voor de professionele medewerker. Hij vertelde ook niet ieder jaar weer de organisatie op de schop te willen nemen en van plan te zijn de komende vijf à zeven jaar als DG de Belastingdienst te willen blijven aansturen. Met een goed gevoel gingen wij uiteen, na afgesproken te hebben deze bijeenkomst over niet al te lange tijd te herhalen.

Aan veel tafels hebben wij in de afgelopen tijd weer onze partij meegeblazen.

Zembla heeft een remake uitgezonden van het roemruchte televisieprogramma Gouden Bergen uit 1984. Medewerkers van Zembla hebben het bestuur van de VHMF diverse malen benaderd. In de eerste plaats hadden zij behoefte aan achtergrondinformatie over de gaten in de huidige Vpb-wetgeving. Ook wilden zij een verklaring van het huidige bestuur om die te kunnen plaatsen tegenover of naast de verklaringen uit 1984 van René Clarijs en Theo Somsen, de toenmalige voorzitters van onze rechtsvoorgangers. De redactie van Zembla wist van de brief die het bestuur van de VHMF over deze materie in 2007 aan de staatssecretaris heeft gestuurd. Zij wilden deze brief graag in afschrift hebben. Ondanks herhaald verzoek van Zembla hebben wij besloten geen medewerking aan het programma te verlenen. De VHMF heeft volstaan met de volgende verklaring:

“In oktober 2007 heeft de VHMF staatssecretaris De Jager gewezen op een onevenwichtige verdeling van de belastingdruk in de vennootschapsbelasting. Een aantal inspecteurs en accountants hadden geconstateerd dat internationaal opererende ondernemingen op grond van mogelijkheden in de wet en met name door het verschuiven van groepsvoordelingen en -schulden, minder Vpb hoefden te betalen. Kort daarna is deze kwestie onder de aandacht gekomen van de pers en het parlement. Daarop heeft de Staatssecretaris afgelopen voorjaar nieuwe wetgeving voorgesteld om daarmee een meer evenwichtige verdeling van de belastingdruk te bereiken. Hij heeft daarbij het bedrijfsleven en de wetenschap uitgenodigd om op zijn voorstellen te reageren. Uiteraard heeft ook de VHMF inmiddels een reactie aan de Staatssecretaris gestuurd. Of de uiteindelijke wetsvoorstellen afdoende zullen zijn, is nu aan de politiek.”

Met meer mensen, en niet in de laatste plaats onze politieke vertegenwoordigers, waren ook wij verbaasd over de hoogte van de misgelopen belastingopbrengst. 16 miljard per jaar is wel heel veel, zeker als je dit vergelijkt met het tekort op de AOW, 'slechts' 4 miljard op jaarbasis. Wij zijn benieuwd wat de politiek gaat doen met de inhoud van de uitzending. De staatssecretaris heeft niet in de uitzending willen reageren maar heeft wel een uitgebreide brief over deze materie naar de Tweede Kamer gestuurd. Na het klappen van het AOW overleg in de SER hebben de drie vakcentrales een brief gestuurd aan Balkenende, waarin zij aangeven dat een stuk van de rekening ook bij de bedrijven terecht moet komen. Als oplossing geven zij aan dat de aftrek van rente

op vreemd vermogen in de VPB geschrapt zou moeten worden!!!

Hierboven noemde ik al de AOW-discussie. Dat de dag waarop iemand recht op AOW krijgt gaat schuiven is niet leuk, maar is voor onze achterban nog wel op te vangen. Twee jaar circa € 8.000 minder is te repareren. Maar als onze pensioenuitkeringen, die eufemistisch aanvullende bedrijfspensioenen zijn gaan heten, niet meer vanaf 65 jaar worden uitbetaald gaat het om veel grotere inkomensgevolgen. Daarom dringen de VHMF-vertegenwoordigers bij CMHF en MHP aan op verzet tegen deze gedachte. Als er al iets gerepareerd moet worden dan vindt de VHMF dat de lasten op alle schouders moeten komen. Niet alleen maar de mensen die nog geen 55 zijn, en ook niet alleen op degenen die nog geen pensioen krijgen. Iedereen is wat ons betreft iedereen, niemand uitgezonderd. Als je de discussies over de pensioenfondsen volgt wekt dat ook niet altijd even veel vertrouwen. Het afgelopen weekend meldde een televisieprogramma dat de herstelplannen van de pensioenfondsen slecht uitwerken voor de pensioenen; ons ABP zou zelfs het slechtst scoren. Eerst was er grote paniek omdat de fondsen op langere termijn niet meer aan hun verplichtingen zouden kunnen voldoen. Nu lees je weer dat de pensioenfondsen een dekkingsgraad hebben van 105% en meer. Als je je dan realiseert wat het hierbij gebruikte rentepercentage voor invloed heeft en dat er veel meningen zijn over welk percentage je moet hanteren dan vraag ik mij af op basis waarvan de maatschappelijke geledingen, met Donner voorop, oordelen. Soms denk ik dat men eerst de uitkomst bepaalt en er dan een redenering met allerlei risico's bij bedenkt. Ik hoop dat onze deskundigen meer houvast hebben bij deze discussie dan de schrijver van dit stuk.

NB: als of een en ander nog niet genoeg is: onze werkgever kijkt met argusogen naar ons pré-pensioen. Mochten in de komende tijd versoberingsvoorstellen worden gedaan op dit gebied, dan roep ik nu vast op tot actie. Anders zijn we voor niets naar het Museumplein geweest!

Richard Steenborg, de voorzitter van onze vakcentrale de MHP, staat zijn mannetje in de AOW-debatten en brengt onze vakcentrale goed in beeld. De MHP is nog nooit zo vaak genoemd. Extra zorgelijk is het dan dat er intern nogal wat discussies zijn over hoe de MHP gereorganiseerd moet worden. Er worden stellingen ingenomen door de onderliggende partijen die meer te maken hebben met de eigen belangen van de betreffende bestuurders dan met die van de totale MHP en van de individuele leden. Ook de top van de CMHF is betrokken bij deze gesprekken. Als je in het in eigen huis niet eens kunt worden kun je van je vertegenwoordigers bijna niet verwachten dat die naar buiten toe resultaat boeken. Extra mooi als het dan toch lukt. De CMHF is ook in eigen huis bezig om de zaken anders en goedkoper te regelen. Welke veranderingen er aankomen is nog niet duidelijk. Ik vraag van deze kant in ieder geval begrip voor de positie van de mensen die in dienst zijn van het bureau. Voor hen is het nog belangrijker dan voor de leden, het is immers hun boterham.

Het bestuur behartigt, zo ziet u, ook buiten de Belastingdienst de belangen van de leden van de VHMF. Leuk om te doen, maar erg vermoeiend. Af en toe voel ik mij net de jongleur die de bordjes op alle stokken draaiend wil houden. Snel ergens een draai aan geven en dan weer door naar het volgend bord. In het Georganiseerd Overleg Belastingdienst (GOBd) speelt het onderwerp

functiestramien al jaren. Enkele jaren geleden zijn functiestramien ingevoerd bij de management- en individuele functies. De VHMF was het daar niet mee eens, de overige bonden gingen daar wel mee akkoord. Nu wil de dienstleiding de functiestramien ook invoeren voor groepsfuncties. Daar zijn echter alle bonden tegen. Nu blijkt tot mijn niet geringe verbazing dat de dienstleiding vindt dat de vakbonden hier niet over gaan. Toen de bonden met de eerste delen wel akkoord gingen is dit bezwaar nooit geuit. Nu pas met dit argument komen vind ik niet sterk. En ik vind dat de overige centrales over hun eerdere standpunt in deze kwestie nog maar eens goed moeten nadenken. Ik begrijp het wel: de groepsfunctie is één van de beste verworvenheden in ons functiegebouw. Zoals al eens eerder verwoord: het risico van een niet actief personeelsbeleid ligt daardoor bij de werkgever en niet bij de werknemer. Terecht, immers het personeelsbeleid wordt vooral vorm gegeven door de leidinggevende en de hem ondersteunende staf. Bij het systeem van functiestramien zijn de gevolgen volledig bij de werknemer gelegd, die daar veel minder aan kan doen. De kwestie van wel of niet bevoegd zijn van de bonden is voorgelegd aan de Arbitrage en Adviescommissie, de vroegere commissie Albeda. Wanneer deze wijze mensen uitspraak zullen doen is nog niet bekend. Zo lang ligt de discussie over de functiestramien voor groepsfuncties stil. Voor je het weet haalt de rijksbrede discussie over een nieuw functiegebouw ons in. Daar wil men overigens naar veel ruimer opgezette functietyperingen en wil men dat mensen makkelijker gevraagd kunnen worden om iets vergelijkbaars elders te gaan doen.

Het regent niet altijd. Soms schijnt de zon, af en toe zelfs op momenten dat je het niet verwacht. Er is voorgesteld om niet meer alle aangiften van de medewerkers van de Belastingdienst voor regeling op te leveren. Als wij goed geïnformeerd zijn is ook de dienstleiding nu genegen om dit voorstel over te nemen. Eindelijk. We wachten de uitwerking wel af: de VHMF kan altijd nog een convenant te sluiten voor de aangiften van haar leden. Het blijft schrijnend dat de belastingdienstmedewerker beschouwd wordt (of nu dan werd?) als de Nederlander met het hoogste risico dat hij zijn biljet niet goed invult. Geen enkele andere aan te

duiden groep werd zo intensief gecontroleerd. De vraag is hoe de werkgever Belastingdienst omgaat met de gegevens en ervaring die hij als fiscus heeft over zijn medewerkers.

Er was meer aangenaam intern nieuws. In de discussienota over de vernieuwing van de organisatie staan veel gedachten verwoord die bijna zo goed zijn als de ideeën hierover van de VHMF. Het is nog wachten op de nadere invulling, maar duidelijkheid over wie de baas is, terug naar een maximale span of controle van maximaal 25 mensen en de menselijke maat als leidend beginsel geven hoop.

De VHMF als vereniging bloeit. Nieuwe leden kunnen zich nu eindelijk ook aanmelden via onze website en dat doen zij ook. Ik hoop de nieuwe mensen tegen te komen op de vergaderingen van de afdelingen. Deze bijeenkomsten gaan vooraf aan steeds interessanter wordende EP-bijeenkomsten. Ik kijk uit naar ontmoetingen met de nieuwe leden, wie weet wil iemand uit deze groep ook de bestuursactiviteiten ondersteunen! Op zijn minst hebben wij behoefte aan nieuwe en verfrissende ideeën. Jullie zijn altijd meer dan welkom. Zonder actieve leden kan geen vereniging en zeker de VHMF niet.

Tot slot kijk ik toch nog maar even de 'boze' buitenwereld in. Er komen nog meer veranderingen aan. Het kabinet wil bezuinigen invoeren die tot 20% minder kosten moeten leiden. Negentien ambtelijke commissies zijn aan het werk om hier invulling aan te geven. Het bestuur houdt zijn hart vast voor gevolgen die dit voor medewerkers heeft. Een eerste verkennende bespreking over de nieuwe CAO die vanaf 2011 moet gaan gelden maakt ook al niet vrolijk. Veel loonruimte is er niet. De verbeteringen zullen vooral op het niet-materiële terrein moeten worden gevonden. Laat ik al maar een eerste schot voor de boeg geven. Titel-inflatie helpt niet als je de inhoud van je winkelwagentje in de supermarkt moet afrekenen. Het maakt echt niet uit dat je in plaats van lid van een MT nu plaatsvervangend regiodirecteur mag noemen. Daar krijg je geen snee brood extra voor bij de bakker.

Geldrop, 9 november 2009

Verdeling Vpb-druk en rente-problematiek; reactie van de Vereniging van Hogere Ambtenaren bij het Ministerie van Financiën (VHMF)

27 juli 2009

Op 7 november 2007 heeft het bestuur van de VHMF op verzoek van de Staatssecretaris van Financiën, Jan Kees de Jager, hem een brief gestuurd met daarin de belangrijkste punten die in een eerder gesprek aan de orde waren gekomen.

Een van deze punten was een onevenwichtige verdeling van de belastingdruk in de Vennootschapsbelasting. Deze onevenwichtige verdeling hangt vooral samen met de mogelijkheid rente op overnamelingen in aftrek te brengen op de Nederlandse grondslag. Het bestuur heeft de bovengenoemde brief vervolgens op 28 mei 2008 met de Staatssecretaris en de leiding van de Belastingdienst besproken.

De Staatssecretaris heeft inmiddels nieuwe wetgeving aangekondigd om tot een meer evenwichtige verdeling van de belastingdruk over verschillende soorten ondernemingen te komen. Hierbij wordt gekeken naar het voorstel van een drietal hoogleraren om uitgaande groepsrente niet aftrekbaar te maken maar daartegenover inkomende groepsrente niet te belasten. Indien deze wetgeving leidt tot een grotere Vpb-grondslag, zou mogelijk de opbrengst aan het bedrijfsleven teruggegeven kunnen worden, zo werd eerder gesteld. Het consultatiedocument bevat echter uitdrukkelijk geen maatregel over het eventueel terugsluizen van de meeropbrengst.

Op 15 juni 2009 heeft de Staatssecretaris een brief naar de Tweede Kamer gestuurd met daarbij een zogenaamd "consultatiedocument". In het consultatiedocument wordt voorgesteld de regeling inzake de laagbelaste beleggingsdeelname te vereenvoudigen en wordt een verplichte groepsrente-box voorgesteld. Tevens zijn in dit consultatie-

document twee mogelijke uitwerkingen opgenomen voor een rente-aftrekbeperking in de Vpb:

1. een aftrekbeperking voor deelnemingsrente, gecombineerd met een maatregel die ervoor moet zorgen dat de winst van een overgenomen vennootschap niet wordt aangetast door bovenmatige rentelasten;
2. een zogenaamde earningsstripping-maatregel.

In zijn brief van 15 juni 2009 zegt de Staatssecretaris dat hij na de zomer de Tweede Kamer een wetsvoorstel zal sturen waarin rekening wordt gehouden met de reacties op het consultatiedocument.

De VHMF is verheugd dat nu een aanzet is gegeven voor de aanpak van overmatige renteaftrek in de Vpb. De gekozen, open, wijze waarop de maatschappij gevraagd wordt reacties te geven op de conceptwettekst strekt tot voorbeeld voor andere situaties waarin wetten worden vastgesteld. De VHMF hoopt dat het uiteindelijke wetsvoorstel leidt tot een eenvoudige en robuuste regeling, die een einde maakt aan de grondslaguitholling door renteaftrek in de Vpb.

Hieronder treft u de opmerkingen van de VHMF aan bij de in het consultatiedocument voorgestelde wetgeving. Hierbij is getracht de voorgestelde wetgeving te beoordelen in het licht van uitvoerbaarheid en evenwichtigheid. Deze opmerkingen worden verdeeld over algemene en specifieke punten.

Algemene opmerkingen

- 1) De positie van artikel 10a. In de algemene toelichting bij het consultatiedocument wordt gesteld dat art. 10a, wet Vpb blijft bestaan, dan wel slechts wordt afgeschaft onder de dreiging dat het nog steeds mogelijk is om *fraus legis* in stelling te brengen bij “gekunstelde renteaftrek via kasronddjes en dergelijke”. De VHMF vindt het jammer dat de voorgestelde regeling blijkbaar nog immer de mogelijkheid in zich heeft rente af te trekken die voortkomt uit dit soort constructies. Naar de mening van de VHMF blijkt hieruit dat de voorgestelde regeling niet robuust genoeg is. Omdat art. 10a wet Vpb (terecht) een aantal vage termen bevat zoals “direct of indirect”, “in overwegende mate zakelijke overwegingen”, “belang”, etc., is dit artikel voor de Belastingdienst en de belastingadviespraktijk moeilijk uitvoerbaar. Voor belastingplichtigen leidt het artikel daarom soms tot vergaande onzekerheid bij structuren die door belanghebbende als zakelijk worden gepresenteerd, doch door de Belastingdienst worden bestreden, dan wel bij vooroverleg niet worden goedgekeurd. Voor *fraus legis* geldt hetzelfde.
- 2) De voorgestelde wettekst leidt tot een stapeling van rente-aftrekbeperkingen. De VHMF acht dit, zowel voor de fiscus als voor belastingplichtigen, ongewenst. Een structuur, hoe zakelijk gemotiveerd ook, dient, indien sprake is van renteaftrek, door zowel de belastingplichtige als de fiscus onder meer te worden beoordeeld aan de hand van art. 8 Vpb (resp. de IB-bepalingen waar dat artikel naar verwijst), art. 8b, art. 10a, art. 10b, (mogelijk art. 10d), art. 12c of 13l, art. 14a, 14b en 15ad. Van een vereenvoudiging is dus onder de voorgestelde wettekst helaas geen sprake;
- 3) Hybrids en double dips/no pick-up's. De VHMF mist in het consultatiedocument specifieke oplossingen voor het gebruik van rechtsvormen/instrumenten die in verschillende belastingjurisdicties fiscaaltechnisch verschillend worden behandeld. In het ene land wordt zo'n lichaam dan als transparant beschouwd, terwijl het andere land het lichaam als niet-transparant (“opaque”) beschouwt. Of: in het ene land wordt de geldverstrekking als eigen vermogen aangemerkt en in het andere land als vreemd vermogen. In de praktijk blijkt dit probleem een bron van grondslaguitholling. Ook blijkt hiermee buitenlandse heffing over in Nederland afgetrokken rente tot ver in de toekomst uit te stellen te zijn (“no-pick-up”). De VHMF is bovendien van mening dat het niet zo zou moeten zijn dat in Nederland afgetrokken rente in het buitenland ook kan worden afgetrokken (“double dip”). In het wetsvoorstel dient een bepaling te worden opgenomen die renteaftrek in Nederland uitsluit indien elders in het concern dezelfde rente ook kan worden afgetrokken. Naar verluidt kent ook Denemarken zo'n bepaling.
- 4) Compenserende heffing. Een goede oplossing voor renteaftrek binnen concerns, ook bij overnames, zou zijn dat maximaal aftrekbaar is wat bij de ontvanger, naar een redelijk tarief zonder verliesverrekening, is belast.
- 5) Opbrengst van de maatregelen. Indien de opbrengst van de voorgestelde maatregelen aan het bedrijfsleven wordt teruggegeven door een verlaging van het Vpb-tarief, dan wel de belasting op winst uit onderneming, zal dat leiden tot een toename van de kloof tussen de belasting van winsten en de belasting op arbeid buiten de winstfeer. Mogelijk zullen burgers hierdoor, dus enkel om fiscale redenen, sneller kiezen voor een bestaan als ZZP-er dan voor een dienstbetrekking. Dit effect dient te worden meegenomen bij het bepalen van de eventuele tariefsverlaging;
- 6) Art. 13 lid 1-kosten. Hoewel het vanuit fiscaal-technisch oogpunt vreemd is de aftrek van financieringskosten van deelnemingen toe te staan, terwijl de opbrengst van deelnemingen onder de deelnemingsvrijstelling onbelast blijft, zou het feit dat Nederland een kleine thuismarkt heeft en het voornamelijk moet hebben van het veroveren van buitenlandse markten enige “subsidiëring” van (buitenlandse) overnames kunnen rechtvaardigen;
- 7) Invloed van bepalingen uit het jaarrekeningenrecht. Gedurende al meer dan een decennium¹ worden, steeds op incidentele basis, in de wet Vpb bepalingen opgenomen die verwijzen naar, met name, het groepsbegrip uit Boek 2 van het BW. Er lijkt sprake van een trend. Een algemene beschouwing over wat de invloed van dit soort bepalingen uit het civiele recht op de fiscale winstberekening zou moeten of kunnen zijn wordt echter node gemist.

Specifieke opmerkingen

1) Verplichte groepsrentebox algemeen

In het huidige fiscale stelsel is er een belangrijk fiscaal verschil tussen financieren van een vennootschap met eigen, en het financieren van een vennootschap met vreemd vermogen. De vergoeding die de vennootschap betaalt over het eigen vermogen (dividend) is niet aftrekbaar voor de Vpb, terwijl de vergoeding die wordt betaald voor het vreemde vermogen (rente) in principe wel aftrekbaar is voor de Vpb. In de praktijk blijkt dat er binnen concerns en bij overnames door private equity-financiers en internationaal opererende bedrijven geen onderscheid gemaakt wordt tussen eigen en vreemd vermogen: beide vormen van vermogen zijn voor deze partijen risicodragend. Daarom is het fiscale verschil

¹ Waarschijnlijk was de invoering van de bepaling van het huidige art. 2, lid 7, onder e, wet Vpb in 1997 de eerste maal dat in de wet Vpb werd verwezen naar het groepsbegrip uit het BW.

² Zie bijvoorbeeld NRC Handelsblad, 25 april 2009, “Afvalbedrijf weer in de plus” en Het Financieele Dagblad, 25 april 2009, “Van Gansewinkel verlost van schuldberg door opmerkelijke regeling met eigenaren”.

in behandeling van de vergoeding voor het ter beschikking stellen van vermogen doorslaggevend: de overnames worden gefinancierd met vermogen dat aan de fiscale eisen voor vreemd vermogen geacht wordt te voldoen. Naar behoefte, bijvoorbeeld als klanten vragen gaan stellen over de schuldpositie, blijken deze "schulden" weer te kunnen worden omgezet in eigen vermogen².

De in het consultatiedocument voorgestelde wettekst blijft verschil maken tussen eigen en vreemd vermogen: groepsrente wordt belast tegen 5%, dan wel kan slechts tegen 5% worden afgetrokken. In tegenstelling tot het voorstel van Engelen c.s.³ wordt de heffing c.q. de aftrek niet naar 0% teruggebracht. Vanuit principiële oogpunt betreft de VHMF dat er een verschil blijft bestaan tussen de fiscale behandeling van de vergoeding voor eigen, respectievelijk vreemd vermogen, in situaties waarin, zoals hierboven weergegeven, economisch dit verschil niet wordt gemaakt. De VHMF heeft echter begrip voor de moeilijkheden die een principiële keuze om eigen en vreemd vermogen in deze situaties gelijk te behandelen met zich mee zou brengen.

De VHMF vraagt zich tevens af waarom geen vermogensaftrek is overwogen. Ook met een vermogensaftrek kan immers het verschil in fiscale behandeling tussen eigen en vreemd vermogen worden weggenomen of verzacht.

2) Verplichte groepsrentebox wetstechnisch

In de groepsrentebox worden ook de waardemutaties van alle leningen aan verbonden lichamen tegen 5% belast. In de toelichting wordt niet gesproken over de zogenaamde onzakelijke leningen⁴. Afwaarderingen op onzakelijke leningen zijn niet aftrekbaar. Indien tevens onzakelijke leningen onder de groepsrentebox zouden vallen dan leidt dit tot een niet onderbouwde wijziging ten opzichte van de huidige situatie. Afwaarderingen van onzakelijke leningen zouden dan in aftrek komen tegen 5% terwijl in de huidige situatie afwaarderingen van de onzakelijke leningen helemaal niet aftrekbaar zijn. De VHMF ziet geen reden afwaarderingen op onzakelijke leningen aftrekbaar te maken, zelfs niet tegen een gematigd tarief. Indien de Staatssecretaris, met de VHMF, van mening is dat het corrigeren van een afwaardering op een onzakelijke lening op basis van de aftelvolgorde van de wet Vpb vooraf gaat aan de toepassing van de groepsrentebox, en daarom niet onder de groepsrentebox kan vallen, zou het beter zijn wanneer dit feit in de toelichting zou worden vermeld.

Rente die wordt betaald ter zake van externe leningen valt buiten de groepsrentebox. De VHMF wijst erop dat dit in de praktijk vaak moeilijk te controleren is. Er worden weliswaar antimisbruik-maatregelen (zoals historisch verband en het verbod van omleidingen via taxhavens) voorgesteld die bij de controle kunnen helpen, maar in de praktijk is het, door de complexiteit van de financieringen, vergaande garantstellingen en beperkte internationale controlemogelijkheden,

vaak niet na te gaan of er werkelijk extern wordt ingeleend.

Het moeilijk controleerbaar zijn betreft ook de mate van zeggenschap van de IAS 27 en IAS 31. Deze zeggenschap wordt verondersteld bij een belang van meer dan 50%. Voor belangen gelijk of onder de 50% zijn bijkomende omstandigheden relevant voor de inspecteur om te achterhalen. Dit kan leiden tot arbitrage tussen de groepsrentebox en andere sferen van de aangifte.

Een belangrijke verbetering ten opzichte van de huidige situatie is de bepaling over de samenwerkende groep. Een samenwerkende groep van (onder de huidige regeling) in principe niet-verbonden lichamen kan immers gezamenlijk dezelfde drainagestructuren opzetten als één enkele aandeelhouder met dezelfde zeggenschap. In art. 12b, lid 5, van het voorstel, wordt gesteld dat er een direct verband tussen de interne en de externe lening moet zijn om de interne lening buiten de groepsrentebox te houden. In de toelichting op dit artikellid wordt voor zo'n direct verband enkel verwezen naar het begrip "paralliteit". Waarom wordt dit begrip niet in de wettekst gebruikt, als het toch de enige mogelijkheid is om een externe lening aannemelijk te maken?

3) Renteaftrekbeperking algemeen

De VHMF is van mening dat indien gekozen wordt voor het afschaffen van artikel 10a, de Belastingdienst fraud legis van stal zal moeten halen. Deze weg is moeizaam, zeer arbeidsintensief en geeft, zoals in het verleden is gebleken, niet altijd de vanuit de uitvoering gewenste resultaten. Voor een aantal andere bepalingen blijven art. 10a, lid 4 en lid 5, wet Vpb, de bepalingen over verbondenheid, nog wel van belang. Deze leden kunnen dus niet "zomaar" worden afgeschaft.

Voorts is de VHMF van mening dat er, naast de regeling voor de samenwerkende groep, een regeling moet komen voor gevallen waarin minder dan 50% zeggenschap aanwezig is. Dit standpunt kan als volgt worden toegelicht. Op grond van het criterium "zeggenschap" van IAS 27 valt groepsrente van verbonden lichamen in de groepsrentebox. Er wordt zeggenschap verondersteld vanaf een belang van meer dan 50%. Voor belangen onder de 50% zijn bijkomende omstandigheden nodig. Deze zijn niet eenvoudig aan te tonen voor de inspecteur. Indien voor zo'n andere regeling wordt gekozen kan mogelijk ook art. 10a, wet Vpb worden afgeschaft.

Een mogelijke oplossing zou zijn om niet uit te gaan van een percentage van 50% voor zeggenschap, maar bijvoorbeeld van 33 1/3%, analoog aan de verbondenheidbepaling van art. 10a, lid 4, wet Vpb. Ook zou nog eens goed gekeken kunnen worden naar de keuze voor het enkel in aanmerking nemen van "zeggenschap" voor het aannemen van verbondenheid. Wellicht is het begrip verbondenheid zoals

3 Zie WFR 2008/891.

4 Zie NTFR 2008/902, m.n. Egelie.

opgenomen in het huidige art. 10a, aangevuld met een bepaling over samenwerkende groep als in het consultatiedocument, beter dan enkel uitgaan van “zeggenschap”.

4) Deelnemingsrente

Zoals hiervoor is gezegd zou het feit dat Nederland een kleine thuismarkt heeft en het voornamelijk moet hebben van het veroveren van buitenlandse markten enige “subsidiering” van (buitenlandse) overnames kunnen rechtvaardigen. Fiscaal-technisch gezien is echter het aftrekken van financieringskosten voor zaken waarvan de opbrengst niet wordt belast te scharen onder de categorie mismatch. De VHMf wijst er op dat de in het consultatiedocument genoemde mismatch niet is veroorzaakt door het Bosal-arrest, maar door een bewuste keuze van de wetgever om de aftrek van rente ter zake van de financiering van de aankoop van deelnemingen ook open te stellen voor buitenlandse deelnemingen. De wetgever had er bij de afschaffing van art. 13, lid 1, wet Vpb ook voor kunnen kiezen om ook binnenlandssituaties met een renteaftrekbeperking te treffen.

Volgens de in het consultatiedocument voorgestelde tekst dient het eigen vermogen van een vennootschap eerst aan de deelnemingen te worden toegerekend. In de toelichting wordt niet uitgelegd waarom niet voor het omgekeerde, dus het eerst toerekenen van het vreemd vermogen aan de deelnemingen, of voor het pro rata toerekenen van eigen/vreemd vermogen aan de deelnemingen, is gekozen. Mogelijk zou hierdoor de aftrekbeperking meer effect hebben.

Vreemd, gezien het doel van de regeling, is verder het feit dat bij het bepalen van het eigen vermogenstekort (in het voorgestelde art. 13l) de per begin van het jaar te verrekenen verliezen ongelimiteerd het eigen vermogen verhogen. Nu deze wetgeving een reactie is op excessieve aftrek is moeilijk voorstelbaar dat verliezen uit dien hoofde leiden tot een ongelimiteerde matiging van de voorgestelde beperking.

Het voorgestelde art. 13l sluit aan bij de harde vijfprocent-drempel van de deelnemingsvrijstelling. De VHMf kent maar één deelnemingsbegrip, namelijk vanaf vijf procent. Naar de mening van de VHMf dient niet mee gegaan worden met de ongetwijfeld opkomende vraag naar het voor deze regeling ophogen van het vijfprocentscriterium naar 50%, omdat minder dan 50% geen zeggenschap zou geven. Naar onze mening is er ook hier in veel praktijksituaties sprake van samenwerkende groepen en is de feitelijke invloed ook beneden 50% veelal aanzienlijk.

De VHMf is voorstander van de aftrekbeperking van financieringsrente voor groepsvorderingen. Voorts dient, zoals hierboven reeds gesteld, de afwaardering van onzakelijke en hybride leningen ook van afrek uitgesloten te worden, zoals in de jurisprudentie is beslist. Het zijn immers “kapitaalverstrekkingen” gegoten in de vorm van leningen. Commercieel betreft het garantievermogen.

Indien toch wordt besloten tot de aftrekbeperking van de financieringsrente van deelnemingen, is de VHMf is van

mening dat de regeling voor de bepaling van de schulden van deelnemingen ingewikkeld oogt. In art. 4.2 van de moeder-dochterrichtlijn wordt de mogelijkheid geboden slechts 95% van de opbrengst van deelnemingen vrij te stellen. De overige vijf procent dient dan als forfaitaire bepaling van de kosten van deelnemingen. Naar verluidt kent Frankrijk een dergelijke regeling. Zo'n regeling lijkt, hoewel afwijkend van de Nederlandse traditie, eenvoudiger.

5) Excessieve renteaftrek bij overnames

De VHMf is van mening dat het oude artikel 15ad nooit afgeschaft had mogen worden. De vereniging is van mening dat deze maatregel zeer effectief kan zijn tegen de met excessieve rente gefinancierde overnames. De effectiviteit van de voorgestelde regeling wordt mogelijk getemperd door de escape in de verhouding EV:VV van 1:3. Aan de andere kant lijkt de regeling tot overkill te kunnen leiden door het zogenaamde “goodwillgat”. Indien een overnameholding een “target” overneemt voor een prijs die voor een groot deel uit goodwill bestaat en de overnameholding vervolgens in een fiscale eenheid wordt gevoegd met de target, verdwijnt de goodwill van de balans van de fiscale eenheid. De lening waarmee de target is gefinancierd (en die deels op de goodwill ziet) blijft echter in volle omvang op de balans van de fiscale eenheid drukken. Dan zou de 1:3-verhouding wel eens te streng kunnen blijken. In het consultatiedocument wordt de keuze voor deze verhouding overigens niet onderbouwd.

De VHMf juicht van harte toe dat het eigen vermogen van een vennootschap niet meer, zoals onder de huidige thin cap, kan worden “opgepompt” door deelnemingen onder Nederland te hangen. Ook de toevoeging van derdenrente aan 15ad is plausibel. De VHMf beveelt aan 15ad dusdanig in te richten dat groepsrente niet aftrekbaar is, maar dat ook derdenrente, die is verschuldigd op door de (samenwerkende) groep gegarandeerde derdenleningen die niet voldoen aan het eigen kracht-criterium, niet meer aftrekbaar is. Niet-gegarandeerde derdenrente blijft dan aftrekbaar. Als dit onvoldoende soulaas biedt (hetgeen voorstelbaar is in overnamesituaties) is een combinatie mogelijk van te schrappen groepsrente (na rentebox is dat beperkt) en getemporeerde derdenrente, uitgaande van een vijfjaarstermijn in plaats van zeven jaar in het oude 15ad.

De uitdaging is een modus te vinden die een redelijk bedrag aan zakelijke derdenrente aftrekbaar laat, maar anderzijds de fiscale premie op overnames (die de aankoop van Nederlandse bedrijven voor buitenlanders goedkoper maakt dan voor andere Nederlandse bedrijven) te temperen.

In art. 15ad, en de daarmee samenhangende bepalingen in de artt. 14a en 14b, wet Vpb, wordt een aantal malen een drempelbedrag vastgelegd van € 250.000. Niet duidelijk is of deze bedragen cumulatief gebruikt kunnen worden, hetgeen tot een substantiële aftrek van € 750.000 zou kunnen leiden.

Al met al lijkt de voorgestelde regeling, mede door de daarin opgenomen ingewikkelde formules en tegenbewijsmo-

gelijkheden voor een extra druk op de uitvoeringspraktijk te kunnen gaan zorgen.

6) Earningsstripping

Deze maatregel heeft de charme van de eenvoud en lijkt praktisch. De regeling stoelt op artikel 24b boek 2 BW wat het groepsbegrip betreft. Een nadeel van het toepassen groepsbegrip uit Boek 2 BW is dat daarin geen natuurlijke personen passen. Dit is waarschijnlijk één van de redenen waardoor, ook bij invoering van de voorgestelde wettekst, art. 10a, wet Vpb (waarin de natuurlijke personen wel uitgebreid zijn opgenomen) moet blijven bestaan, dan wel wordt teruggevallen op *fraus legis*. Een ander nadeel van de toepassing van groepsbegrip uit Boek 2 BW is dat zo'n begrip om niet-fiscale redenen in de commerciële jaarverslaggeving kan worden aangepast, zodat fiscaalrechtelijk een "gat" ontstaat. Dit is bijvoorbeeld gebeurd met de zogenaamde persoonlijke holdings. Deze persoonlijke holdings zijn op een gegeven moment door de Raad van de verslaggeving uitgezonderd van het groepsbegrip, waardoor artikel 10d, wet Vpb 1969 in een aantal gevallen wellicht toepassing mist.

De ervaring met de Duitse earningsstripping-regeling lijkt er overigens op te wijzen dat via zorgvuldige taxplanning de toepassing van de earningsstripping kan worden ontweken.

Een regeling met een vast minimum als de voorgestelde earningsstripping-maatregel houdt het gevaar in zich dat het minimum, in casu 30% van de (fiscale) EBITDA, een streefcijfer wordt. Beter gefinancierde bedrijven kunnen zich gedwongen gaan voelen hun financiering aan te passen om maximaal van de geboden fiscale ruimte gebruik te maken. Een extra nadeel van de earningsstripping-regeling zou echter bovendien kunnen zijn dat de regeling wel wat grof werkt.

De VHMf is voorstander van een praktische regeling en de earningsstrippingsregeling voldoet aan deze voorwaarde. Omdat het een redelijk eenvoudige formule betreft worden discussies tussen belastingplichtigen en de belastingadministratie voorkomen.

7) Deelnemingsvrijstelling

De huidige regeling leidt in de praktijk tot onzekerheden en hogere administratieve lasten. Om dit te voorkomen wordt er een oogmerktoets voor laagbelaste deelnemingen voorgesteld. Op zich is de VHMf voorstander van vereenvoudiging van de wetgeving. Echter het herinvoeren van een oogmerktoets zal leiden tot discussies analoog aan de discussies over belangen van minder dan vijf procent onder de wetgeving vóór 2007. Deze oogmerktoets zal in de praktijk ook leiden tot nieuwe mogelijkheden voor grondslaguit-holling, zie hieronder.

De oogmerktoets gold tot 2007 min of meer voor de zoge-

naamde oneigenlijke deelnemingen. Dit betekende in de praktijk moeizame discussie tussen belastingplichtigen en de inspecteur over de vraag of er sprake was van beleggen of van deelnemen. Om deze discussies te voorkomen heeft het 5%-criterium vanaf 2007 het karakter van een harde grens. In de Memorie van Toelichting bij de Wet werken aan winst werd het volgende opgenomen: "Dit heeft een forse vereenvoudiging van de uitvoering van de deelnemingsvrijstelling tot gevolg, omdat discussies over het subjectieve belang van een deelneming voor de aandeelhouder tot het verleden behoren. Of sprake is van een belegging wordt immers niet meer beoordeeld aan de hand van het zeer lastig vast te stellen oogmerk van de houder van het belang, maar aan de hand van een objectief 5%-criterium." De voorgestelde wetgeving lokt analoge discussies uit. Discussies waren in het verleden mogelijk geworden na het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nr. 33.688.

De oogmerktoets is eerder met name ontwikkeld in de jurisprudentie ten aanzien van de niet-ter-beleggingseis (art. 13, lid 2 (oud)). Zie bijvoorbeeld het beruchte arrest NBN 1974/2 en het daarop volgende besluit BNB 1975/11. We keren terug naar de oogmerktoets zoals gehanteerd in de niet-ter-beleggingseis. Ook dit waren geen gemakkelijke discussies.

De VHMf is van mening dat de moeizame discussies terug zullen keren. Dit keer ook voor belangen van boven de 5%. Belastingplichtigen zouden, gelet op de oogmerktoets, kunnen kiezen voor de voordeligste positie. De VHMf geeft het volgende voorbeeld. Een aandeelhouder heeft een belang van meer dan 5% in een vastgoedlichaam. Stel dat het belang met verlies wordt verkocht dan kan belastingplichtige claimen dat het verlies aftrekbaar is door te stellen dat zijn oogmerk voor het aanhouden van het belang een belegging betreft. Bij een positief resultaat kan belastingplichtige de deelnemingsvrijstelling claimen door te stellen dat er sprake is van ondernemen. Dit leidt tot grondslaguit-holling. Bij de huidige wetgeving is het verlies boven 5% deelneming nimmer aftrekbaar (behoudens bij liquidatie).

De VHMf is van mening dat hierdoor belastingplichtige en inspecteur op dit punt onzekere tijden tegemoet gaan.

8) Voorkeur voor variant

Vanuit aspecten van eenvoud en internationale acceptatie is de earningsstripping het meest attractief. Wat waarschijnlijk gemist wordt is een nadere oriëntatie op de praktische ervaringen met de earningsstripping in bijvoorbeeld Duitsland. De Duitse variant wordt in ieder geval aangepast op het punt van de drempel. Ook wordt vernomen dat de earningsstripping blijkbaar nogal manipuleerbaar is. De VHMf is voorstander van deze wat grove maar eenduidige en eenvoudige aftrekbeperking mits de Duitse ervaringen niet negatief zijn en in de vormgeving geleerd wordt van de feiten van de Duitse variant.

5 Zie bijvoorbeeld drs. F.J. Elswier, *Ontwikkelingen in de Duitse belastingwetgeving voor vennootschappen; gevolgen voor Nederland?*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2008/04

Het groepsbegrip en de concernratio zijn behoorlijk manipulatief. Ten aanzien van de earningsstripping beveelt de VHMf aan om ook hier de "samenwerkende groep" te introduceren uit 12c. Dat heeft als nadeel dat van het civielrechtelijke wordt afgeweken, maar als voordeel dat het groepsbegrip meer extensief kan worden toegepast, daar waar nodig. De VHMf is tegenstander van de door VN gesuggererde "voor zover"-escape. Als de aftrek alleen maar beperkt wordt "voor zover" belastingplichtige boven de concernratio zit, blijft van de aftrekbeperking weinig over. Zoals reeds uit de toelichting blijkt schiet de earningsstripping tekort bij excessieve vreemd vermogensfinanciering in geval van overnameholdings. Handhaving van een 15ad-variant bij de earningsstripping is zinvol maar vraagt om bepalingen rond de samenloop.

De meeste eenvoud ontstaat bij een 50%-earningsstripping, derhalve ruimer dan 30%, uitgaande van EBITD (waarbij de A vervalt om impairments buiten de deur te houden bij de bepaling van de ruimte) en het vervallen van de escape. Daarbij kan aanvullend worden uitgegaan van een gemiddelde EBITD over een aantal jaren om pieken en dalen te dempen.

9) Ingangsdatum

De tijd voor het wetgevende traject is uiterst kort, uitgaande van invoering 1 januari 2010. Vooral in het licht van het belang van deze voorstellen met nadruk op robuuste wetgeving, om internationale reacties te kunnen peilen, de uitvoerbaarheid te kunnen toetsten en vanuit het belang van Nederland vestigingsland. Vanuit die aspecten is de 1 januari 2011 in alle opzichten attractief. De verplichte rentebox, hoe zeer wenselijk ook als opvolger van 15b, trekt internationaal gaten. Brussel heeft goedgekeurd, maar het is aan te bevelen de reacties te peilen van de harmful tax competition committee van de Europese Unie en van de reacties vanuit de Verenigde Staten. Een langer wetgevend traject en een invoeringsdatum van 1 januari 2011 bieden daarvoor mogelijkheden. Uiteraard moet het wetgevend traject ruim voor de verkiezingen van najaar 2010 zijn afgerond, mede om het bedrijfsleven gelegenheid te geven tot noodzakelijke aanpassingen. Bovendien voorkomt invoering per 1 januari 2011 de introductie van veel overgangsbepalingen, hetgeen de uitvoerbaarheid ten goede komt. Het is aan te bevelen dat de politiek haar voorkeur voor 13l/15ad of earningsstripping voor het einde van 2009 kenbaar maakt ter voorkoming van lange (internationale) onzekerheid bij het (hopelijk weer investerende) bedrijfsleven.

Conclusie

Goede fiscale wetgeving ligt de VHMf na aan het hart. Het is daarom goed dat de discussie over renteaftrek in de Vpb weer wordt aangezwengeld. De VHMf heeft hier reeds eerder intern aandacht voor gevraagd. Met de opmerkingen hierboven hoopt de VHMf een bijdrage te leveren aan de totstandkoming van een redelijke, evenredige en praktisch uitvoerbare regeling voor de renteaftrek in de Vpb.



Het Hoff-Schultz arrest en het (niet) vervallen van vakantierechten

Door Jaques Dijkgraaf

De ambtenaar heeft aanspraak op vakantie en is vrij te bepalen wanneer hij vakantie opneemt. Die vrijheid is echter niet onbepaald. Ter voorkoming van verlofstuwmeren is in het ARAR bepaald dat de ambtenaar een vooraf omschreven aantal vakantie-uren in een kalenderjaar dient op te nemen. De niet opgenomen uren vervallen volgens de huidige regeling.

Met name voor ambtenaren die langdurig ziek zijn kan het vervallen van vakantieaanspraken heel ongunstig uitwerken. Zij zijn als gevolg van de arbeidsongeschiktheid niet in staat het verlof op te nemen en zien desondanks toch een gedeelte van hun aanspraken in rook opgaan.

Het is niet ondenkbaar dat de bepalingen over het vervallen van vakantierechten (tijdens ziekte) hun langste tijd hebben gehad. Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen heeft op 20 januari 2009 in de zaak Hoff Schultz namelijk een arrest gewezen waarin een nadere uitleg wordt gegeven over de reikwijdte van artikel 7 van de Arbeidstijdenrichtlijn (2003/88/EG). De rechtbank Amster-

dam heeft inmiddels bepaald dat gelet op dit arrest de bepalingen in het ARAR over het vervallen van vakantieaanspraken geen juiste vertaling zijn van de Arbeidstijdenrichtlijn.

In dit artikel wordt aandacht besteed aan de consequenties van deze uitspraak voor de ambtelijke rechtspositie, maar eerst volgt een kort overzicht van de belangrijkste regels voor het opbouwen en opnemen van verlof, compensatie-uren en de relatie met arbeidsongeschiktheid. De termen verlof en vakantie-aanspraak worden in dit artikel als gelijkwaardige begrippen door elkaar gebruikt.

Toepasselijke regelgeving

Opbouw verlof en opbouw compensatie-uren

In artikel 22 ARAR is bepaald dat de ambtenaar aanspraak heeft op vakantie. Hij bouwt dit recht niet op door het enkele feit dat hij aangesteld is, maar door feitelijk arbeid te verrichten of tijdens periodes waarin hij gelegitimeerd geen arbeid verricht (zoals bij voorbeeld tijdens zwangerschap, vakantie, de eerste 26 weken ziekte, of buitengewoon verlof). De omvang van het verlof is afhankelijk van de aanstellingsomvang en van de leeftijd. De ambtenaar van 45 jaar en ouder met een volledige aanstellingsomvang krijgt bovenop de hem toekomende 165,6 uur nog een aantal extra uren, oplopend naarmate hij ouder is tot een maximum van 28,8 uur extra als hij 60 jaar is of ouder.

Naast de opbouw van verlof is het mogelijk compensatie-uren "op te bouwen" door per week meer uren te werken dan de aanstellingsomvang. Deze mogelijkheid vindt haar grondslag in de werktijdenregeling van artikel 21 ARAR. Dit is voor de rijksambtenaar nader uitgewerkt in het besluit van de minister van Binnenlandse Zaken van 25 november 1996 en voor de belastingambtenaar in hoofdstuk 6 onderdeel 1.3.3 van het RPVB.

Opnemen verlof en compensatie-uren

In artikel 23 ARAR is vastgelegd dat de ambtenaar vrij is te bepalen wanneer hij vakantie opneemt, voor zoveel de belangen van de dienst zich daartegen niet verzetten. In het tweede lid van dit artikel is opgenomen dat de ambtenaar in elk kalenderjaar ten minste 108 uur vakantie dient op te nemen waarvan ten minste 72 uur over een aaneengesloten periode indien voor hem een volledige werkdag geldt en tot in evenredigheid lagere getallen indien voor hem een onvolledige werkdag geldt.

Indien de ambtenaar niet in de gelegenheid is geweest zijn verlof geheel op te nemen mag hij slechts een in het ARAR nader bepaald maximum naar het volgende jaar meenemen. In het zevende lid is namelijk opgenomen dat niet opgenomen vakantie, waaronder ook van vorige jaren overgeboekte vakantie, naar het volgende kalenderjaar wordt overgeboekt tot een maximum van de aanspraak van de ambtenaar over een vol kalenderjaar berekend volgens artikel 22, eerste tot en met twaalfde lid, verminderd met de in het tweede lid van artikel 23 bedoelde vakantie.

Dit betekent voor de 44 jarige ambtenaar met een volledige aanstelling dat hij $165,6 - 108 = 57,6$ uur mag overboeken.

Het opnemen van de compensatie-uren geschiedt net als verlof door inroostering na verkregen toestemming van de leidinggevende. Compensatie-uren kunnen net als vakantie vervallen. Ze dienen namelijk binnen hetzelfde kalenderjaar te zijn opgenomen. Deze uren kunnen dus in tegenstelling tot een gedeelte van het verlof niet worden meegenomen naar het volgende jaar.



Jacques Dijkgraaf

Zowel voor het opnemen van verlof als voor het opnemen van compensatie-uren geldt dat de uren geacht worden niet te zijn opgenomen als de ambtenaar op de betreffende dag ziek is. Hij dient dan zo spoedig mogelijk en in overleg met zijn leidinggevende een nieuwe datum te bepalen waarop het verlof of de compensatie-uren alsnog kunnen worden opgenomen.

Tot 1 april 2003 was het mogelijk om compensatie-uren te sparen (de Verlofspaarregeling rijksperoneel) en tot 1 januari 2007 gold voor een enkeling ook nog een overgangsregeling. Op dit moment is het sparen van compensatie-uren niet meer mogelijk.

Opbouw van verlof tijdens ziekte

Op grond van artikel 22 lid 9 wordt er tijdens de eerste 26 weken van de (langdurige) ziekte gewoon verlof opgebouwd. Vanaf de 27e week worden er geen vakantieaanpakken meer opgebouwd.

Ten aanzien van compensatie-uren bent u wellicht geneigd te denken dat het vanzelf spreekt dat er tijdens ziekte geen compensatie-uren kunnen worden "opgebouwd". Tijdens de periodes van (gehele of gedeeltelijke) arbeidsongeschiktheid kunnen immers niet meer uren gewerkt worden. Toch is dat niet geheel waar.

Bij de tijdens de eerste vier weken van (gehele of gedeeltelijke) arbeidsongeschiktheid worden de reeds ingeroosterde meeruren gewoon als compensatie-uren bij het tegoed bijgeschreven. Vanaf de vijfde week van de arbeidsongeschiktheid wordt de werktijdenregeling voor die ambtenaar weer gewoon op de normale omvang vastgesteld.

Deze regeling is ook van toepassing als de ambtenaar door een andere reden dan ziekte, bij voorbeeld vanwege zwangerschap, langdurig verhinderd is dienst te verrichten.

Niet opgenomen vakantie of compensatie-uren en ontslag

De ambtenaar aan wie ontslag wordt verleend en die op de datum van zijn ontslag nog aanspraak heeft op vakantie, wordt voor ieder uur vakantie dat hij niet heeft opgenomen een vergoeding toegekend ten bedrage van het salaris per uur dat hij direct voorafgaand aan zijn ontslag genoot.

Er is echter wel een maximum ingebouwd. De vergoeding bedraagt nimmer meer dan ten hoogste twee maal de aanspraak op vakantie over een vol kalenderjaar, uitgaande van het salaris en de werktijd zoals die direct voorafgaand aan het ontslag voor de ambtenaar golden en de leeftijd welke hij bereikt in het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking wordt beëindigd.

Compensatie-uren die in het kalenderjaar van het ontslag niet zijn opgenomen worden uiteraard wel allemaal betaald.

Verhouding ARAR en Europese regelgeving/Hoff-Schultz

Volgens de Amsterdamse rechtbank kan de beperking van het recht om niet genoten verlof over te boeken naar het volgende jaar (artikel 23 lid 7 ARAR) onder bepaalde omstandigheden in strijd komen met artikel 7 van de Arbeids-



tijdenrichtlijn (2003/88/EG). In de zaak die leidde tot de uitspraak van 26 mei 2009 (te vinden op www.rechtspraak.nl met nummer LJN: BJ1356) werd het volgende geschil voorgelegd.

Een communicatieadviseur van het Ministerie van Justitie werd op 1 november 2001 aangesteld voor 36 uur per week. Op 4 april 2003 werd hij volledig arbeidsongeschikt. Van 14 oktober 2003 tot 5 januari 2004 was hij gedeeltelijk arbeidsongeschikt. Zijn functie werd echter met ingang van 1 januari 2004 opgeheven en hij kreeg per 1 januari 2004 zijn ontslag.

De rechter kreeg de vraag voorgelegd of de vergoeding voor de niet genoten vakantie-aanspraak, die op grond van artikel 24 ARAR aan de ambtenaar toekomt bij gelegenheid van zijn ontslag, nu alleen de nog openstaande uren omvatte of dat die vergoeding ook de uren betrof die hij tijdens zijn ziekte was "verloren" vanwege de kortingsbepaling van artikel 23 lid 7.

Justitie stelde dat de ambtenaar, die ook een periode slechts gedeeltelijk ziek was geweest, voldoende gelegenheid had gehad zijn verlof op te nemen en dus mocht zij zich bij het berekenen van de vergoeding beperken tot het aantal uren waar hij krachtens 23 lid 7 recht op had.

De ambtenaar stelde echter, onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van 20 januari 2009, dat in het ARAR artikel 7 van de Richtlijn 2003/88/EG onjuist is geïmplementeerd. Hij stelde dat als gevolg van dit arrest bij ziekte de opbouw van verlofuren gewoon doorgaat en dat het tegoed aan verlofuren dus niet verloren kan gaan, wanneer de ambtenaar door ziekte niet in de gelegenheid is geweest deze verlofuren op te nemen.

De rechtbank overweegt vervolgens dat in artikel 7, eerste lid, van de Richtlijn 2003/88/EG is bepaald dat de lidstaten de nodige maatregelen moeten treffen opdat aan alle werknemers jaarlijks een vakantie met behoud van loon van ten minste vier weken wordt toegekend, overeenkomstig de in de nationale wetten en/of gebruiken geldende voorwaarden voor het recht op en de toekenning van een dergelijke vakantie.

In het tweede lid van dit artikel 7 is bepaald dat de minimumperiode van de jaarlijkse vakantie met behoud van loon niet door een financiële vergoeding kan worden vervangen, behalve in geval van beëindiging van het dienstverband.

Eerst stelt de rechtbank vast dat artikel 7 van de Richtlijn 2003/88/EG onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is om een rechtstreeks beroep op dit artikel mogelijk te maken. De rechtbank wijdt geen aparte overweging aan de vraag of deze bepaling voor werknemers ook voor ambtenaren geldt, maar gaat gelijk over tot toepassing van deze bepaling.

Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dient het recht van elke werknemer op jaarlijkse vakantie met behoud van loon te worden beschouwd als een bijzonder belangrijk beginsel van communautair sociaal recht, waarvan niet mag worden afgeweken. Het doel van het recht op jaarlijkse vakantie met behoud van loon is, de werknemer in staat te stellen uit te rusten en over een periode van ontspanning en vrije tijd te beschikken. Daarin verschilt het doel van het recht op ziekteverlof. Dat laatste wordt de werknemer toegekend om te kunnen herstellen van een ziekte.

In zijn arrest van 20 januari 2009 heeft het Hof geoordeeld dat de Richtlijn 2003/88/EG niet in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling die nadere voorwaarden stelt aan de wijze waarop het recht op vakantie wordt uitgeoefend. Het is dus toegestaan om een bepaling op te nemen die leidt tot het verlies van het recht op vakantie aan het einde van een bepaalde periode. Er is echter wel een voorwaarde. De werknemer moet daadwerkelijk de mogelijkheid hebben gehad zijn recht op de jaarlijkse vakantie met behoud van loon uit te oefenen.

Aangezien deze justitieambtenaar niet daadwerkelijk in de gelegenheid was geweest om gebruik te maken van zijn recht op jaarlijkse vakantie van vier weken met behoud van loon is de bepaling die ertoe leidt dat de ambtenaar dit recht geheel of gedeeltelijk verliest niet een correcte implementatie van de Richtlijn 2003/88/09.

Consequenties rechtspositie ambtenaar

Vooralsnog is het onzeker of deze uitspraak ook standhoudt in hoger beroep bij de Centrale Raad van Beroep. De juristen van Binnenlandse zaken beraden zich onder andere op de vraag of de Europese richtlijn wel op ambtenaren van toepassing is, maar bovendien heeft de Amsterdamse rechtbank ook wel heel gemakkelijk het verweer van Justitie gepareerd dat een gedeeltelijk arbeidsongeschikte ambtenaren toch in ieder geval deels in de gelegenheid was om zijn verlof op te nemen.

In een zeer recente uitspraak van de Centrale Raad van Beroep op 16 april 2009 heeft de Raad de mogelijkheid tot het slechts beperkt overboeken van vakantiedagen nog gesanctioneerd. In deze uitspraak (LJN: BI2973) stelde een sergeant van de Luchtmacht, dat zijn recht om niet genoten vakantie-uren over te mogen boeken naar het volgende kalenderjaar, in zijn geval niet mocht worden beperkt, omdat hij in dat jaar heel ziek was geweest en dus niet in staat was geweest om het verlof op te nemen. De Raad vond echter dat het bevoegd gezag niet verplicht was in afwijking van de toepasselijke regeling (AMAR), waarin staat dat slechts 80 uren mogen worden overgeboekt, de sergeant toe te staan een groter aantal uren over te boeken. Opvallend genoeg heeft de Raad niet gerefereerd aan het arrest van het Hof. Het is daarom nog niet duidelijk welke waarde de Raad hecht aan het arrest van het Hof.

Fabel 1520 Vlaktaks

Door dr. M.R. Reuvers

Door het CDA en de VVD wordt de vlaktaks gepropageerd. Door de Staatssecretaris van Financiën wordt thans een wetsontwerp voorbereid waarin het tarief van de inkomstenbelasting als flat rate van 33,33% is voorgesteld. Om het opbrengstverlies aan inkomstenbelasting te compenseren wil hij de omzetbelasting verhogen van 19 naar 22 of 25%. Een vlaktaks inkomstenbelasting voldoet wel aan het gelijkheidsbeginsel, maar is niet of nauwelijks te verklaren binnen het beginsel dat de sterkste schouders de zwaarste lasten dragen als een uitvloeisel van de sociale gerechtigheid; dit laatste beginsel is tot nu toe door beide hiervoor genoemde politieke partijen steeds omarmd. Het beginsel bepleit immers een offergelijkheid voor de burger.

Slechts indien men aanneemt dat de inkomstenbelasting door de belastingbetalende burger geheel is afgewenteld is aan het beginsel voldaan. Voor IB over de winst is die afgewenteling op leveranciers, afnemers en werknemers een mogelijkheid. Voor de IB over loon is de afgewenteling alleen op de werkgever mogelijk. Offergelijkheid rijkt verder dan de afgewenteling.

Maar misschien komt de aap uit de mouw. Er wordt ter onderbouwing van deze nieuwe IB-wet aangevoerd dat de hypotheekrenteaftrek door het nieuwe tarief vooral voor de rijkere burger belangrijk zal dalen. Zodoende tracht men de hete aardappel van de felbestreden hypotheekrenteaftrek verteerbaar te maken. Immers een dergelijke aftrek kennen we alleen bij zelfbewoond onroerend goed. Het is

feitelijk een via de belastingwet gegeven subsidie, die strijdig is met het beginsel dat de sterkste schouders de zwaarste lasten moeten dragen.

Een flat rate voor inkomens uit ondernemingswinst zou goed kunnen sporen met het huidige tarief in de vennootschapsbelasting. Op termijn is dan een uniforme belastingheffing over winst uitvoerbaar.

De bestaande heffing van de omzetbelasting, die de brutowinst belast maar die de heffing uiteindelijk verlegt naar de eindgebruiker, en dus een volledige afwenteling bewerkstelligt, spoort ook met een andere wijze van benadering van de Nederlandse belastingheffing. Deze treft niet langer persoonsgericht maar winst- en inkomensbronnen zakelijk.

Het zou een voorloper kunnen zijn van een inkomstenbelasting die niet langer subjectief maar objectief – bij elke bron van inkomen – afzonderlijk te belast. Voor winst is dan geen afzonderlijke vennootschapsbelasting meer nodig en voor loon zou loonkostenbelasting economisch logischer zijn. De “belasting van het vermogen” (alias vermogensbelasting) is door het huidige forfait al bijna een zakelijke heffing. In deze gedachtegang is afgewenteling normaal en moet de offergelijkheid dus op een andere manier worden verkregen. Ten slotte is het gebruik maken van een objectief systeem erg voordelig voor de fiscus qua personeelsbezetting.

Bij loon zou het zuiver nettoloon dat de werknemer in handen krijgt de basis zijn voor de beoordeling van de offergelijkheid. Die gelijkheid zou het beste via subsidies aan de burgers met weinig inkomen kunnen worden benaderd. Ik denk hierbij aan – een niet fiscale – huursubsidie en vergoeding voor kinderopvang, respectievelijk kinderbijslag en ondersteuning bij chronische ziektes of ouderdomszwakte.

Mutaties Ledenbestand

VERENIGING VAN HOGERE AMBTENAREN BIJ HET MINISTERIE VAN FINANCIËN

Naar postactief

01-06-2009	mr. A.W.B.M. Hendriks	Ministerie/Den Haag
01-09-2009	J. Wardenier	Douane Rotterdam
01-10-2009	mr. W.T.A.M. Verheggen	FIOD-ECD/Utrecht
01-10-2009	drs. J.T.D.J. Werps RA	Rivierenland/Gorinchem
01-01-2010	P.G. Dekker RA	Douane Noord/Zwolle

Nieuwe leden

01-06-2009	C.M.A. Henkel	Min DGBel/Den Haag
01-07-2009	mr. R. in 't Veld	Rijnmond/Rotterdam
01-09-2009	J.B. Wieken	Amsterdam/Amsterdam
01-11-2009	mr. N. van Duijn	Oost-Brabant/Eindhoven
01-01-2010	mr. M.A. Lucius	Oost-Brabant/Eindhoven

Overleden

23-03-2009	mr. T. Rademaker	Postactief
12-06-2009	G. Kaaij	Postactief
21-06-2009	K. van der Goot	Postactief
24-06-2009	drs. J. Kerkstra	Noord/Leeuwarden
24-06-2009	A. Wierda	Postactief
11-07-2009	E.J. Eshuis	Postactief
13-10-2009	J. den Besten	Postactief

Cursusnieuws

www.paob.nl

POSTACADEMISCH ONDERWIJS BELASTINGWETENSCHAP

Nieuwe jurisprudentie

6 punten FB, 5 punten CB

Inhoud

Deze jaarlijkse studiedag biedt al twintig jaar een overzicht over en een praktisch commentaar op de belangrijkste jurisprudentie en rechtspolitieke ontwikkelingen in het voorbije kalenderjaar op de volgende drie fiscaalrechtelijke terreinen:

1. de vennootschapsbelasting en het fiscale winstbegrip (prof. Lubbers),
2. de inkomstenbelasting/niet-winst (mr. Boer) en
3. het fiscale bestuurs(proces)recht en de voor fiscalisten belangrijkste algemene rechtsontwikkelingen (prof. Wattel).

De studiedag bestaat uit drie luistercolleges van elk twee keer drie kwartier. De te bespreken rechterlijke uitspraken en eventuele andere documentatie en PowerPoint slides worden tevoren aan de cursisten toegezonden. De cursisten kunnen tijdens dan wel na de voordrachten via zaalmicrofoons vragen stellen aan de inleiders/commentatoren.

Docenten

mr. J.P. Boer
prof. mr. dr. A.O. Lubbers
prof. mr. P.J. Wattel

Datum

12 maart 2010, Utrecht, 10.00-17.00 uur, € 400,- (vrij van BTW)

De Algemene wet bestuursrecht in de fiscale praktijk

6 punten FB, 5 punten CB

Doelgroep

Academisch gevormde fiscalisten en andere belangstellenden die op vergelijkbaar niveau werkzaam zijn, zoals zij die werken in de belastingadviespraktijk, de advocatuur, het notariaat, evenals accountants, en medewerkers van de belastingdienst.

Inhoud

De Algemene wet bestuursrecht (Awb) is sinds 1994 het fundament van het formele belastingrecht. Door het eigen, bestuursrechtelijke, karakter van de Awb komen in de fiscale praktijk regelmatig vragen op. Toch is kennis van de Awb onontbeerlijk voor het oplossen van fiscale vraagstukken.

Tijdens deze studiedag zal vanuit een Awb-perspectief worden ingegaan op een aantal fiscale topics, waaronder:

- het materiële beschikkingenbegrip in de Awb
- het bestuursorgaan & de meerderheidsregel binnen het gelijkheidsbeginsel
- de totstandkoming van besluiten en o.a. de daarbij voorgeschreven zorgvuldig- en evenredigheid
- de sinds 1 oktober jl. In werking getreden dwangsomregeling
- (aspecten van) het procesrecht in de Awb en de AWR, waaronder actualiteiten betreffende de geheimhouding van stukken en de nieuwe mogelijkheid tot rechtstreeks beroep mandatering

De docenten zullen waar mogelijk de theorie praktisch toepasbaar presenteren. Voor de gewenste interactie tussen docenten en cursisten is tijd ingeruimd.

Docenten

drs. E. Poelmann
mr. J.A.R. van Eijnsden

Datum

maandag 19 april 2010, Utrecht, € 400,- (vrij van BTW)

**Meer informatie en inschrijven?**

Fax: 0172 49 88 68
Telefoon: 0172 47 53 99

www.paob.nl

Ledenadministratie VHMF

Ingeval van:

- Adreswijziging
- Wijziging eenheid
- Pensioen/VUT
- Aanmelding/opzegging lidmaatschap,

Opsturen naar:
Ledenadministratie VHMF
Antwoordnummer 10614
2800 WB GOUDA
e-mailadres:
jwj.swinkels@planet.nl

wordt U verzocht van dit formulier gebruik te maken. Leden die met pensioen of VUT gaan kunnen hun lidmaatschap omzetten in een postactief lidmaatschap tegen een gereduceerde contributie.

Titel: _____

Naam en voorletters: _____ Roepnaam _____ m/v

SAP-nummer _____ Geboortedatum _____

Huisadres: _____

Postcode/Woonplaats: _____

In dienst van (Min. / regio / kantoor): _____

Kantooradres: _____

Postcode/Woonplaats kantoor: _____

Telefoon privé: _____ Telefoon kantoor: _____

Privé e-mailadres: _____

Extern e-mailadres kantoor: _____

Reden mutatie (aankruisen)

Nieuw lid M.i.v.: _____ *(Ondertekenen)

Adreswijziging: M.i.v.: _____

Postactief lid: M.i.v.: _____

Buitengewoon lid: M.i.v.: _____

Beëindiging lidmaatschap M.i.v.: _____

Wijziging eenheid M.i.v.: _____

{Opzegging dient voor aanvang van het nieuwe kalender jaar te geschieden.

Bij opzegging gedurende het jaar blijft de contributie over het lopende jaar volledig verschuldigd}.

De contributie per 1 januari 2009 bedraagt € 15,30 per maand voor actieve leden en € 91,80 per jaar voor postactieve leden

* Hij/zij gaat akkoord met centrale inning van de contributie door het Facilitair Salarisbedrijf te Zwolle. Hem/Haar is bekend dat deze inhouding via de salarisadministratie in SAP ook bekend is bij het dienstonderdeel waar hij/zij werkzaam is.

Datum,

Handtekening,
