

From: EK-postbus <postbus@eerstekamer.nl>
Date: Monday, July 20, 2026, 3:40 PM
To: EK-postbus <postbus@eerstekamer.nl>
Subject: FW: Reactie 'Knelpunten In Kaart' (Commissie FIN)

Attachments:

NOB-Knelpunten-in-Kaart-2026-printversie.pdf

Van: NOB <[5.1.2.e]@[5.1.2.e]>
Verzonden: maandag 20 juli 2026 15:24
Aan: EK-postbus <postbus@eerstekamer.nl>; [5.1.2.e]@tweedekamer.nl
Onderwerp: NOB: Reactie 'Knelpunten In Kaart' (Commissie FIN)

Geachte [5.1.2.e]

Geachte [5.1.2.e]

Met deze mail ontvangt u de Knelpunten in Kaart van de Commissie Knelpunten van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs. In de vierde editie van deze publicatie is ervoor gekozen een selectie van geconstateerde en verzamelde knelpunten te publiceren. Deze punten zijn in overleg met de specialistensecties en commissies van de NOB bepaald.

De volledige reactie kunt u [hier](#) lezen. Graag brengen wij ook het interview met [5.1.2.e] [5.1.2.e] [5.1.2.e] [5.1.2.e] over dit onderwerp onder uw aandacht.

Mag ik u vragen deze reactie te verspreiden onder de leden van de vaste commissie?

We zijn graag bereid onze reactie toe te lichten. Mocht u vragen over deze reactie hebben of hierover van gedachten willen wisselen, dan kunt u contact opnemen met [5.1.2.e] [@](#) [5.1.2.e]

Met vriendelijke groet,
Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

prof. mr. dr. Arco Bobeldijk
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

de Muiderpoort
Sarphatistraat 500
Postbus 2977
1000 CZ Amsterdam
T [5.1.2.e]
E [nob@](#) [5.1.2.e]
I [www.nob.net](#)

Kvk nr. NOB: 40531315
Kvk nr. SOB: 41205626

[Routebeschrijving](#)

Wilt u door ons op de hoogte worden gehouden? Abonneer u dan [hier](#) op (één van) onze nieuwsbrieven via of volg de NOB op [LinkedIn](#) en/of [Twitter](#)

Denk aan het milieu voor u besluit deze e-mail te printen

=====

De informatie verzonden in dit e-mailbericht is vertrouwelijk en is uitsluitend bestemd voor de geadresseerde. Openbaarmaking, vermenigvuldiging, verspreiding en/of verstrekking van deze informatie aan derden is, behoudens voorafgaande schriftelijke toestemming van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, niet toegestaan. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs staat niet in voor de juiste en volledige overbrenging van de inhoud van een verzonden e-mailbericht, noch voor tijdige ontvangst daarvan. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs kan niet garanderen dat een verzonden e-mailbericht vrij is van virussen, noch dat e-mailberichten worden overgebracht zonder inbreuk of tussenkomst van onbevoegde derden.

Indien bovenstaand e-mailbericht niet aan u is gericht, verzoeken wij u vriendelijk doch dringend het e-mailbericht te retourneren aan de verzender en het origineel en eventuele kopieën te verwijderen en te vernietigen.

=====

The information contained in this communication is confidential and is intended solely for the use of the individual or entity to whom it is addressed. You should not copy, disclose or distribute this communication without the authority of the Dutch Association of tax advisers. The Dutch Association of tax advisers is neither liable for the proper and complete transmission of the information contained in this communication nor for any delay in its receipt. The Dutch Association of tax advisers does not guarantee that the integrity of this communication has been maintained nor that the communication is free of viruses, interceptions or interference.

If you are not the intended recipient of this communication please return the communication to the sender and delete and destroy all copies.

=====



de Nederlandse
Orde van
Belastingadviseurs

Knelpunten in Kaart

Commissie Knelpunten

mei 2026 – editie 4



Adres

de Muiderpoort
Sarphatistraat 500

5.1.2.e

5.1.2.e

2977 5.1.2.e

IBAN 5.1.2.e

KvK 40531315

Contact

T 5.1.2.e

E 5.1.2.e @

www.nob.net



Colofon

Deze bijdrage is tot stand gekomen door de Commissie Knelpunten bestaande uit de NOB-leden Simon Cornielje, Ferry van Hal (secretaris), Tjebbe Gerverdinck, Nathalie Idsinga, Michael van Gijlswijk, Johan Koolen, Ivo Kuipers, Mariëlle Schuurman, Richard de Voogd, Frank Werger en Remco van der Zwan (voorzitter) en de specialistensecties van de NOB.

Over de Commissie Knelpunten

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

Over de NOB

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





Voorwoord

De Commissie Knelpunten van de NOB inventariseert proactief knelpunten in bestaande fiscale wet- en regelgeving. Daarnaast kunnen mogelijke knelpunten worden aangemeld door individuele NOB-leden en door de verschillende specialistensecties en commissies van de NOB.

In de huidige, vierde editie van de publicatie is ervoor gekozen een selectie van geconstateerde en verzamelde knelpunten te publiceren. Deze punten zijn in overleg met de specialistensecties en commissies van de NOB bepaald. Ook nu hebben wij ervoor gekozen om sommige (wel) gesignaleerde knelpunten, maar waarover overleg met stakeholders loopt, (nog) niet op te nemen. Een van deze punten is de box 3-heffing in de inkomstenbelasting. Gezien de complexiteit en de volle aandacht die (de toekomst van) box 3 al in heel fiscaal Nederland heeft, hebben wij dit onderwerp buiten deze notitie gelaten.

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

Met de periodieke publicaties (blogs, de Knelpuntennotitie, etc.) beoogt de NOB bij te dragen aan de totstandkoming van uitvoerbare wet- en regelgeving en de bevordering van de rechtszekerheid en rechtsbescherming van belastingplichtigen.

Wij hopen dat veel knelpunten uit deze bijdrage in de nabije toekomst kunnen worden opgelost.

5.1.2.e

Voorzitter Commissie Knelpunten





Terugblik 2025

Lacune bestuurders- en commissarissenbeloningen

In september 2025 is de blog 'Lacune bestuurders- en commissarissenbeloningen' gepubliceerd. Hierin werd geconstateerd dat het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting 2001 geen specifieke bepalingen bevat met betrekking tot het voorkomen van dubbele belasting voor bestuurders- en commissarissenbeloningen. Hierdoor kan dubbele belastingheffing ontstaan. In het Fiscale Verzamelbesluit 2026 is hier nu aandacht voor.

Btw en ingebruikneming

In de Knelpuntennotitie 2025 was een knelpunt opgenomen rond de onduidelijkheid over het moment van ingebruikneming in de btw. Bij de toets of een pand reeds in gebruik is genomen, was onder andere de per 2024 opgenomen 'voetnoot 32' in het Vastgoedbesluit van belang. Daarin stond dat het verhuurklaar maken van een onroerende zaak (fit-in) al leidt tot een eerste ingebruikneming. Dit betekende een belangrijke inperking van de toepassing van de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting. Vanwege signalen uit de praktijk is die passage met voetnoot uit het Vastgoedbesluit per 1 januari 2026 komen te vervallen.

Lopend overleg

Met betrekking tot een aantal andere punten is de NOB in nauw overleg met het ministerie van Financiën en de Belastingdienst, waaronder over de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen en de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling.

Energiebelasting

Door snelle technologische ontwikkelingen zijn meerdere knelpunten in het stelsel van de energiebelasting ontstaan. Die knelpunten raken zowel de praktische uitvoering als de basisafbakening van wat precies wordt belast. Wellicht dat in het licht van de energietransitie de aangedragen oplossingsrichtingen nog uitkomst kunnen bieden.



Inhoudsopgave

Voorwoord	3
Knellende wetgeving.....	7
1. Energiebelasting sluit niet goed aan bij verbruik op complex	7
2. Aandeelhoudersleningen en lucratief belang: onbedoelde verruiming	9
3. (Voorlopige) verliesverrekening box 2 bij herstel excessief lenen.....	11
Knellende uitvoering.....	13
4. Onvoldoende transparantie rondom kennisgroepstandpunten.....	13
5. Aftrek btw op pandgerelateerde kosten.....	15
6. Geen vrijstelling overdrachtsbelasting voor (buitenlandse) rechtspersonen	17
7. EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.....	18
Knellende rechtsbescherming	20
8. Geen formele mogelijkheid voor zekerheid vooraf bij fusies, splitsingen en interne reorganisaties in overdrachtsbelasting	20
9. Berichtenverkeer met de Belastingdienst.....	21





Lijst met gebruikte afkortingen

AWB	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BFB	Besluit Fiscaal Bestuursrecht
DAC6	Directive on Administrative Cooperation 6
HR	Hoge Raad der Nederlanden
MDR	Mandatory Disclosure Rules
Regeling EBV	Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst
Ubr	Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer
Uitv. Besch. OB	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
Uitv. Reg. IB	Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wbr	Wet op belastingen van rechtsverkeer
WIB	Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen
WOZ	Waardering onroerende zaken





Knellende wetgeving

1. Energiebelasting sluit niet goed aan bij verbruik op complex

Om voor het heffen van energiebelasting vast te stellen wie de gebruiker van de energie is, wordt nauw aangesloten bij de WOZ-regelgeving. Deze regelgeving kijkt vrij strikt naar eigendom (de eigendomseis), zodat onroerende zaken die (functioneel of economisch) als complex bij elkaar horen maar worden gehouden door verschillende vennootschappen binnen een concern, toch zelfstandig belastingplichtig zijn voor de energiebelasting. Meer technisch: de strikte eigendomseis bij samenstellvorming onder artikel 16 Wet WOZ verhindert in concernstructuren vaak clustering. Dit leidt door de tariefstelling tot een niet-beoogde en in de praktijk ook moeilijk uitlegbare hogere energiebelastingdruk.

Constatering

De energiebelasting is een verbruiksbelasting met een degressief tarief, het tarief neemt af naarmate een gebruiker meer energie gebruikt. Daarom is de afbakening van de gebruiker en het belastbare object van groot belang voor de uiteindelijke belastingdruk. Voor die afbakening wordt in belangrijke mate aangesloten bij de WOZ-objectafbakening. In concernstructuren waarin vastgoed om juridische of financieringsredenen is verdeeld over meerdere groepsmaatschappijen, of waarin het verbruik is verspreid over meerdere exploitatievennootschappen, kan de samenstelbenadering van artikel 16 Wet WOZ echter niet worden toegepast. Daardoor worden locaties die economisch en functioneel als complex één geheel vormen, voor de energiebelasting gezien als meerdere, losstaande objecten. Dit leidt tot een hogere energiebelastingdruk bij individuele gebruikers die in feite één samenhangende gebruiker zijn.

Toelichting WOZ

Artikel 16 Wet WOZ kent als hoofdregel dat wordt gestreefd naar zo groot mogelijke WOZ-objecten, maar stelt daarbij als voorwaarde dat samenstellvorming alleen mogelijk is indien de betrokken onroerende zaken of gedeelten daarvan (i) bij dezelfde eigenaar in gebruik zijn, (ii) bij dezelfde gebruiker in gebruik zijn en (iii) naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar behoren. Met name de eis dat de eigendom en/of het gebruik in dezelfde handen moet zijn, heeft een absoluut karakter en laat geen ruimte voor een materiële of economische benadering van eigendom. In de praktijk leidt deze eigendomseis tot knelpunten bij concernstructuren waarin de eigendom van gebouwen, installaties en terreinen binnen één bedrijfslocatie is gespreid over meerdere groepsmaatschappijen. Deze spreiding is veelal ingegeven door civielrechtelijke, financierings- of risicobeheersingsmotieven en zegt niets over de feitelijke exploitatie. Materieel kan sprake zijn van één geïntegreerd productieproces, één organisatorische aansturing en één energieverbruikend complex, terwijl juridisch meerdere eigenaren optreden.



Door de strikte doorwerking van de WOZ-eigendomseis naar de energiebelasting kan in deze situaties geen samenstel worden gevormd. Het gevolg is dat één economische locatie wordt aangemerkt als meerdere afzonderlijke energiebelastingobjecten, met elk een eigen aansluiting in de zin van de Wet belastingen op milieugrondslag. Dit leidt ertoe dat de lagere tariefschijven van de energiebelasting per object opnieuw worden doorlopen, hetgeen resulteert in een structureel hogere energiebelastingdruk dan in een situatie waarin de eigendom wel in één rechtspersoon zou zijn geconcentreerd.

Deze uitkomst wringt met het karakter en de ratio van de energiebelasting als verbruiksbelasting. Het energieverbruik zelf neemt door de juridische eigendomsspreiding niet toe, maar de belastingdruk wel. Daarmee ontstaat een ongelijke behandeling van ondernemingen die zich in economisch en functioneel vergelijkbare omstandigheden bevinden, maar waarbij de eigendom dan wel de objecten juridisch anders zijn verdeeld.

Oplossingsrichting(en)

Het gesignaleerde knelpunt vraagt om een gerichte oplossing binnen de energiebelasting, zonder het WOZ-systeem als zodanig aan te passen. Een mogelijke oplossingsrichting is om voor energiebelasting, bij de toepassing van de samenstelbenadering van artikel 16 Wet WOZ, toe te staan dat rechtspersonen die met elkaar een fiscale eenheid voor de omzetbelasting en/of vennootschapsbelasting (hadden kunnen) vormen, als dezelfde of één eigenaar aan te merken. Door aan te sluiten bij dit bestaande fiscale verwevenheidsbegrip wordt clustering mogelijk in situaties waarin sprake is van een duidelijke economische en organisatorische eenheid, terwijl de reikwijdte voldoende objectief en afgebakend blijft.





2. Aandeelhoudersleningen en lucratief belang: onbedoelde verruiming

Op 14 april 2023 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen over de lucratiefbelangregeling, in het bijzonder over de gevolgen van aandeelhoudersleningen voor de kwalificatie van een managementparticipatie.¹ Met het van kracht worden van art. 3.92b lid 5 Wet IB 2001, per 26 juni 2023, heeft de wetgever gepoogd het gat te dichten dat dit arrest heeft veroorzaakt. De NOB meent dat deze reparatie verder gaat dan beoogd en nodig is, door ook situaties onder de lucratiefbelangregeling te brengen die vóór het arrest niet onder de reikwijdte van de regeling vielen.

Constatering

Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 14 april 2023 is artikel 3.92b lid 5 Wet IB 2001 geïntroduceerd. Het vijfde lid bepaalt dat aandeelhoudersleningen die, naar moet worden aangenomen, mede bijdragen aan de beloning voor werkzaamheden van de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon, voor de toepassing van het tweede lid worden aangemerkt als een afzonderlijke aandelensoort en daarmee worden meegenomen bij het totale geplaatste aandelenkapitaal. Deze systematiek leidt niet alleen tot een verruiming van de lucratiefbelangregeling ten opzichte van de situatie voorafgaand aan de invoering van het vijfde lid, maar ook tot een verruiming van die regeling ten opzichte van de lijn die de Hoge Raad heeft geformuleerd in genoemd arrest. Tegen de achtergrond van de ontstaansgeschiedenis lijkt de keuze om aan te sluiten bij het tweede lid niet in lijn te liggen met hetgeen de wetgever heeft beoogd.

Uitwerking

Aandelen worden aangemerkt als lucratief als – naar moet worden aangenomen – zij een beloning beogen te zijn voor werkzaamheden én er een (zeer) significante hefboom in de kapitaalstructuur zit. Dit laatste is het geval als aandelen zijn achtergesteld en (i) minder dan 10% van het nominaal geplaatste kapitaal vertegenwoordigen (lid 2), of (ii) waarop in totaal minder dan 10% van de totale investering is gestort, waaronder agio (lid 4). Het vierde lid fungeert in dit kader als vangnet, aangezien de toets van het tweede lid ziet op verhoudingen in het nominale aandelenkapitaal en dus eenvoudig kan worden omzeild.

Onder omstandigheden werden vóór het arrest ook aandeelhoudersleningen meegenomen in de ‘lid 4-toets’, tenzij aannemelijk was dat de lening onder vergelijkbare voorwaarden extern had kunnen worden aangetrokken. De Hoge Raad heeft in voornoemd arrest geoordeeld dat aandeelhoudersleningen slechts onder het vierde lid vallen indien en voor zover fiscaal sprake is van kapitaal (deelnemerschapslening, schijnlening of bodemlozeputlening).

¹ HR 14 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:557.



Naar aanleiding van dit arrest is per 26 juni 2023 artikel 3.92b lid 5 Wet IB 2001 ingevoerd. Deze bepaling beoogt de behandeling van aandeelhoudersleningen in overeenstemming te brengen met de uitvoeringspraktijk van vóór het arrest, aldus de staatssecretaris.² Het vijfde lid bepaalt:

“Voor de toepassing van dit artikel wordt tot het totale geplaatste aandelenkapitaal gerekend een lening die mede bijdraagt aan een beloning als bedoeld in het eerste lid, waarbij een dergelijke lening voor de toepassing van het tweede lid (onderstreping NOB) als afzonderlijke soort wordt aangemerkt.”

Hierdoor worden aandeelhoudersleningen betrokken in de ‘lid 2-toets’, in plaats van in de ‘lid 4-toets’, zoals voorheen in de praktijk het geval was en zoals in geschil was in het arrest van de Hoge Raad. Dit verruimt de reikwijdte van het tweede lid aanzienlijk. De toets van het tweede lid is immers beperkt tot het geplaatste aandelenkapitaal, terwijl het vierde lid een bredere grondslag kent waarin ook agio wordt betrokken. Als gevolg hiervan tellen aandeelhoudersleningen relatief zwaarder mee, waardoor ook structuren met een (zeer) beperkte hefboom al binnen de werking van het lucratief belang vallen. De invoering van het vijfde lid leidt derhalve tot een verruiming van de regeling, hetgeen niet in overeenstemming lijkt te zijn met de beoogde doelstelling om de regeling weer te laten aansluiten bij de praktijk zoals die gold vóór het arrest.

Oplossingsrichting(en)

Een oplossingsrichting hiervoor kan zijn art. 3.92b lid 5 Wet IB 2001 niet te laten aansluiten bij het tweede lid, maar bij het vierde lid. Hierdoor wordt de behandeling van aandeelhoudersleningen in het kader van de lucratiefbelangregeling in lijn gebracht met de uitvoeringspraktijk zoals die gold vóór het arrest van de Hoge Raad.

² Kamerstukken II 2023/24, 36420, nr. 3, p. 21 (MvT).





3. (Voorlopige) verliesverrekening box 2 bij herstel excessief lenen

Bij de toepassing van de regeling excessief lenen bij de eigen vennootschap doet zich een structureel wetstechnisch en uitvoeringsmatig knelpunt voor met betrekking tot de timing van de verliesverrekening in box 2. Het knelpunt is dat een in jaar 1 belast positief fictief voordeel uit excessief lenen in een later jaar kan worden geneutraliseerd via een negatief voordeel, maar dat de daadwerkelijke verrekening en daaruit volgende teruggaaf in de praktijk aanzienlijk vertraagd plaatsvindt. Hierdoor ontstaat een onwenselijk timings- en liquiditeitsnadeel.

Constatering

Indien in een kalenderjaar een schuld aan de eigen vennootschap als excessief wordt aangemerkt, wordt op grond van art. 4.13 Wet IB 2001 een fictief regulier voordeel in box 2 in aanmerking genomen. In latere jaren kan blijken dat (achteraf gezien) geen sprake (meer) is van een excessieve lening, bijvoorbeeld doordat alsnog wordt voldaan aan formele voorwaarden voor de kwalificatie als eigenwoningschuld, zoals het tijdig vestigen van een toereikend recht van hypotheek of aflossing. Dit leidt tot een negatief regulier voordeel in box 2.

Uitwerking/toelichting

De wettelijke systematiek leidt er aldus toe dat in jaar 1 een positief box 2 inkomen in de heffing wordt betrokken, terwijl in jaar 2 een negatief box 2 inkomen ontstaat, dat dit eerdere fictieve voordeel beoogt te neutraliseren. De belasting over jaar 1 wordt doorgaans binnen korte tijd na afloop van het kalenderjaar door middel van betaling op een voorlopige aanslag inkomstenbelasting voldaan. De verrekening van het negatieve box 2 inkomen over jaar 2 vindt daarentegen veelal pas (veel) later plaats, omdat verliesverrekening (carry back) pas kan plaatsvinden als de aanslag inkomstenbelasting over jaar 1 definitief is vastgesteld.

Formeel biedt art. 4.51 Wet IB 2001 in samenhang met art. 27 Uitv. Reg. IB de mogelijkheid van een (gedeeltelijke) voorlopige verliesverrekening, op dit moment tot maximaal 80% van het vermoedelijke verlies. Deze regeling veronderstelt dat het verlies voldoende aannemelijk is en dat de aanslag van het voorafgaande jaar waarop de verrekening betrekking heeft reeds definitief is vastgesteld.

Dit roept de vraag op of de huidige wettelijke en uitvoeringssystematiek wel aansluit bij de aard van het negatieve reguliere voordeel in het kader van excessief lenen. Dit negatieve voordeel fungeert immers niet als een 'autonoom' verlies, maar als een correctiemechanisme dat beoogt een eerder fictief regulier voordeel ongedaan te maken.





Vanuit die optiek kan worden betwijfeld of het passend is dat de neutraliserende werking van het negatieve reguliere voordeel in de praktijk met aanzienlijke vertraging effect sorteert. De situatie knelt momenteel nog meer, omdat door de box 3-problematiek het opleggen van definitieve aanslagen in veel gevallen op zich laat wachten.

Oplossingsrichting(en)

Introduceer een specifieke uitzondering binnen de verliesverrekeningssystematiek voor negatieve reguliere voordelen die voortvloeien uit de correctie van excessief lenen, inhoudende dat (voorlopige) verliesverrekening mogelijk is ongeacht of de aanslag van het voorgaande jaar al is vastgesteld.





Knellende uitvoering

4. Onvoldoende transparantie rondom kennisgroepstandpunten

Sinds maart 2023 publiceert de Belastingdienst kennisgroepstandpunten. De ontwikkeling wordt breed gewaardeerd, maar bevat soms ook tekortkomingen. Zo zijn de standpunten gebaseerd op een geobjectiveerde casus waarbij feiten en omstandigheden niet dan wel minimaal zijn opgenomen. Hierdoor ontbreekt context en wordt soms onvoldoende recht gedaan aan de feitelijke situatie van de belastingplichtige. Daarnaast werken de kennisgroepen volledig achter de schermen. Belastingplichtigen zien niet welke vraag de inspecteur voorlegt of hoe een casus wordt geschetst. Zij weten dus niet of de kennisgroep rekening houdt met hun specifieke omstandigheden.

Constatering

Als de inspecteur wordt geconfronteerd met een rechtsvraag, dan is hij op basis van art. 2, lid 2, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht verplicht om die voor te leggen aan een kennisgroep. Een rechtsvraag is in dit kader gedefinieerd als een vraag over de toepassing van het recht waarop in regelgeving en andere rechtsbronnen geen duidelijk en eenduidig antwoord te vinden is. Volgens het Besluit Fiscaal Bestuursrecht neemt de inspecteur het standpunt van de kennisgroep over. Kennisgroepstandpunten worden openbaar gemaakt via de website van de Belastingdienst.

Positief aan de publicatie van kennisgroepstandpunten is dat (andere) belastingplichtigen hierdoor bekend worden met binnen de Belastingdienst gevoerd beleid. Hiermee kan dan rekening gehouden worden bij bijvoorbeeld het indienen van de aangifte. Ondanks dat de publicatie van kennisgroepstandpunten positief valt te waarderen, vraagt de NOB extra aandacht voor een aantal punten die naar onze mening voor verbetering vatbaar zijn. Een eerste punt van aandacht betreft het gebrek aan transparantie rondom het proces van totstandkoming van een kennisgroepstandpunt. Een tweede aandachtspunt betreft de algemene en abstracte wijze waarop vragen over een concrete casus plegen te worden beantwoord door kennisgroepen.

Uitwerking/toelichting

Proces achter gesloten deuren

Kennisgroepen functioneren als een 'backoffice' van de Belastingdienst en hebben geen rechtstreeks contact met belastingplichtigen. Belastingplichtigen weten niet welke c.q. met welke duiding vragen aan de kennisgroepen worden voorgelegd; belastingplichtigen zien de feiten schets niet en kunnen geen correcties of aanvullingen aanbrengen. Hierdoor blijft onduidelijk of alle relevante elementen zijn meegenomen, terwijl het uiteindelijke standpunt wel de koers bepaalt die de inspecteur volgt.



Abstracte vraag over concrete casus

Een inspecteur legt de casus voor aan de kennisgroep, maar die behandelt slechts een abstracte versie waarin een beperkte rol is weggelegd voor de specifieke feiten van de zaak. Hierdoor kan het gebeuren dat zaken worden gereduceerd tot een abstracte rechtsvraag, waardoor eigenlijk geen recht meer wordt gedaan aan de voorgelegde casus. Daarbij komt dan nog – zoals hiervoor in het eerste punt van aandacht al is opgemerkt – dat er geen inzicht bestaat in de communicatie tussen de inspecteur en de kennisgroep en in de communicatie tussen de leden van de kennisgroep onderling. Hierdoor is vaak niet duidelijk over welke informatie de kennisgroep beschikte. Ook blijft onduidelijk hoe de casus door de inspecteur is geschetst, en of alle (voor hem maar ook voor de belastingplichtige) relevante omstandigheden zijn meegenomen. Tegelijkertijd beschikken andere belastingplichtigen die een beroep willen doen op zo'n standpunt niet over de oorspronkelijke feiten en omstandigheden. Door het ontbreken van dergelijke context bestaat het risico dat belastingplichtigen of hun adviseurs het standpunt verkeerd interpreteren of dat het een andere strekking krijgt.

Oplossingsrichting(en)

Om de gesignaleerde knelpunten weg te nemen en de transparantie, bruikbaarheid en rechtszekerheid van kennisgroepstandpunten structureel te verhogen, stelt de NOB het volgende voor:

Geef de belastingplichtige (en diens adviseur) een rol in het proces

Overweeg een vorm van betrokkenheid van de belastingplichtige (en diens adviseur) in het proces. Dit kan door deze een rol te geven bij het formuleren van de vraag die aan de kennisgroep wordt voorgelegd. Ook zou de mogelijkheid geboden kunnen worden om feiten of argumenten aan te vullen of te nuanceren, zodat de kennisgroep zo breed mogelijk wordt geïnformeerd alvorens tot een beslissing te komen.

Publiceer de oorspronkelijke vraagstelling en feiten

Begin ieder gepubliceerd kennisgroepstandpunt met de vraag die is gesteld door de inspecteur en een (beknpte) weergave van de feiten. Dit verschaft context en maakt duidelijk op welke specifieke situatie het antwoord zag. Belastingplichtigen en adviseurs kunnen zo beter beoordelen of hun casus overeenkomsten vertoont met de voorgelegde kwestie, wat de rechtszekerheid ten goede komt.



5. Aftrek btw op pandgerelateerde kosten

In Nederland werd van oudsher toegestaan dat vastgoedbeleggers voor de aftrek van voorbelasting de btw op pandgerelateerde instandhoudingskosten in aftrek mochten brengen op basis van een pand-pro rata. Dat pand-pro rata werd in de regel berekend op basis van de verhouding tussen m²'s die werden gebruikt voor btw-belast gebruik en het totaal aantal m²'s. Sinds enige tijd heeft de Belastingdienst het standpunt ingenomen dat in deze gevallen een omzet-pro rata moet worden toegepast, dat is gebaseerd op de omzetten die de ondernemer behaalt met al zijn activiteiten tezamen. Dit leidt tot problemen in de uitvoering.

Constatering

Commercieel vastgoed wordt in veel gevallen aangewend voor gemengde btw-activiteiten omdat verhuur van onroerend goed in beginsel is vrijgesteld van btw maar men in veel gevallen toch kan opteren voor btw-belaste verhuur. De verhuurder heeft aftrek van voorbelasting voor zover hij het pand gebruikt voor btw-belaste verhuur. De verhuurder zal dus moeten bepalen welk gedeelte van de btw op zijn kosten wél en welk gedeelte niet voor (evenredige) aftrek in aanmerking komt. Daarnaast zal een huurder die vrijgesteld huurt, in de regel een opslag op zijn huur betalen om de verhuurder te compenseren voor de gemiste vooraftrek.

Voor kosten met betrekking tot onroerende zaken geldt dat deze kosten voor de aftrek afzonderlijk in aanmerking worden genomen³. Sinds decennia hanteert men in de praktijk de aftrek van pandgerelateerde kosten daarom per pand waarbij de m²-verhouding als verdeelsleutel dient. De Belastingdienst heeft circa een jaar geleden haar standpunt gewijzigd/aangescherpt en stelt dat deze bepaling (per pand) uitsluitend betrekking heeft op de btw op de pandinvestering die meerjarig moet worden gevolgd (herzienings-btw). Dit betekent dat voor pandgerelateerde instandhoudingskosten (aftrek direct te bepalen) wordt teruggevallen op artikel 11 Uitv. Besch. OB. In dit artikel staat dat een evenredig aftrekrecht op basis van het geheel aan opbrengsten van de ondernemer moet worden vastgesteld (zgn. omzet-pro rata).

Dit standpunt wordt in de uitvoeringspraktijk als knelpunt ervaren omdat het moeilijk is bij te houden en minder zuiver is. Dit geldt bijvoorbeeld in situaties waarin buitenlandse investeerders juridisch eigenaar zijn van meerdere panden die vaak in meerdere vastgoedfondsen zijn opgenomen. Het is in die situaties doorgaans complex en onlogisch om een aftrekrecht op omzetverhouding te bepalen in plaats van per pand. Immers, alle panden worden dan over één kam geschoren.

³ Op grond van artikel 13 lid 1 onderdeel a Uitv. Besch. OB.



Gevolg is ook dat de btw-schade-bepalingen in huurcontracten niet langer kunnen worden gebaseerd op het pand dat wordt gehuurd, maar samenhangen met de totale portefeuille van de verhuurder met meerdere panden (waar de individuele huurder in feite niets mee te maken heeft). Bestaande huurovereenkomsten moeten dan worden opengebroken en aangepast. Een huurder van een pand in Amsterdam dat voor 80% belast wordt verhuurd, moet dan meebetalen aan de btw-schade die de *verhuurder* oploopt met een pand in Maastricht die hij 90% btw-vrijgesteld verhuurt. Economisch bezien is dat onlogisch en in de uitvoering onnodig complex.

Omdat op het pand te veel of te weinig btw voor aftrek in aanmerking komt, is ook geen sprake van een juiste btw-druk op het gebruik van het pand; hiermee is deze toepassing dus ook minder nauwkeurig / zuiver. Bovendien geldt dat indien wordt aangesloten bij een omzet-pro rata leegstand in een pand in feite wordt genegeerd terwijl uit rechtspraak en beleid voortvloeit dat leegstand tot aftrek leidt indien er een voornemen bestaat het leegstaande gedeelte met btw belast te verhuren⁴.

Tot slot merkt de NOB op dat per 1 januari 2026 nieuwe herzieningsregels zijn ingevoerd voor investeringsdiensten aan onroerende zaken van meer dan € 30.000. Voor de herziening van de btw op dergelijke diensten mag worden aangesloten bij het (werkelijk) gebruik van het betreffende pand. Dit betekent dat de btw op de onroerende investering in een pand op basis van het werkelijk gebruik van het pand in aftrek komt, dat dit ook geldt voor alle investeringsdiensten van meer dan € 30.000 maar dat andere pandgerelateerde kosten ook nog een omzet-pro rata moet worden vastgesteld. Er spelen dan drie soorten aftrekbepalingen voor hetzelfde pand. Dit lijkt een onnodige verzwaring van de administratieve lasten voor ondernemers.

Oplossingsrichting(en)

De tekst van artikel 13 lid 1 onderdeel a Uitv. Besch. OB geeft geen aanleiding te veronderstellen dat deze alleen betrekking heeft op de meerjarige herziening. Er lijkt dus niets in de weg te staan aan de oude interpretatie van deze bepaling voor wat betreft pandgerelateerde instandhoudingskosten. Zelfs indien wordt aangenomen dat dit artikel niet reeds voldoende ruimte biedt voor een pand pro-rata dan geldt dat artikel 11 lid 2 Uitv. Besch. OB voorziet in een werkelijk gebruik-methode in afwijking van de omzetmethode. Het werkelijk gebruik van pandgerelateerde kosten is stellig nauwkeuriger vast te stellen op grond van de m²'s van het betreffende pand in vergelijking tot de omzetverhoudingen van alle activiteiten van een pandeigenaar. Niet valt in te zien waarom m²'s geen objectief en nauwkeurig gegeven zou zijn, met name nu deze verdeelsleutel voor de meerjarige herziening op de onroerende investering en de investeringsdiensten niet tot discussie leidt.

⁴ HR 13 juni 2014, nr. 13/00282, ECLI:NL:HR:2014:1376 en HR 26 juni 2020, nr. 18/02840, ECLI:NL:HR:2020:1045. Zie ook Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020 (*Stcrt.* 2020, 63000), laatstelijk gewijzigd bij Wijziging van het besluit van 24 november 2020 (*Stcrt.* 2020, 38540), paragraaf 4.2.6.2.



6. Geen vrijstelling overdrachtsbelasting voor (buitenlandse) rechtspersonen

Per 1 januari 2025 is de interne reorganisatievrijstelling in de overdrachtsbelasting aangepast. Achtergrond is dat de open CV voor de Vpb per die datum niet meer zelfstandig belastingplichtig is waardoor CV's en andere vennootschappen uit artikel 5b, lid 9 Ubr zijn geschrapt. Dit leidt tot een 'tussen wal en schip' vallen van bepaalde buitenlandse rechtspersonen.

Constatering

Voor Nederlandse CV's en soortgelijke vennootschappen moet men voor toepassing van de interne reorganisatievrijstelling vanaf 1 januari 2025 de achterliggende vennoten toetsen. Dit is wetstechnisch logisch omdat deze vennootschappen geen rechtspersoonlijkheid bezitten.

In de praktijk blijkt dat bepaalde vennootschappen die echter wel rechtspersoonlijkheid hebben en zelfstandig eigenaar van vastgoed kunnen zijn of worden, door de aanpassing toch geen deel meer kunnen uitmaken van een concern en daarmee de vrijstelling niet kunnen toepassen. In de praktijk gaat dit in de regel om buitenlandse rechtsvormen, zoals de Duitse GmbH & Co KG, de Amerikaanse LP (o.a. Delaware) en de Luxemburgse SCS, welke in Nederland vaak in concerns voorkomen. Deze rechtsvormen vielen voorheen onder '*andere vennootschappen welke kapitaal (...) in aandelen is verdeeld.*' Omdat deze buitenlandse vennootschappen echter ook niet (volledig) vergelijkbaar zijn met een (Nederlands) lichaam als bedoeld in lid 9, is de interne reorganisatievrijstelling niet meer van toepassing.

CV's en soortgelijke vennootschappen kunnen geen vastgoed voor de Wbr verkrijgen, maar genoemde (buitenlandse) rechtspersonen echter wel. Hierdoor ontstaat een scheeftektrekking tussen deze (buitenlandse) rechtspersonen omdat deze bij verkrijging van vastgoed tegen heffing van overdrachtsbelasting aanlopen en de interne reorganisatievrijstelling niet kunnen toepassen, waarbij andere (Nederlandse) rechtspersonen dit laatste wel kunnen. Hierdoor worden rechtspersonen voor de overdrachtsbelasting niet gelijk behandeld.

Oplossingsrichting(en)

Gezien de achtergrond van de (technische) aanpassing en het feit dat rechtspersonen in tegenstelling tot bijvoorbeeld CV's wel vastgoed kunnen verkrijgen, kan men het beoogde resultaat ook anders bereiken. In artikel 5b, lid 9 Ubr (begrip 'vennootschap') kan het vervallen deel '*alsmede andere vennootschappen welke kapitaal (...) in aandelen is verdeeld*' weer worden opgenomen maar dan met de volgende nuancering: '*alsmede andere rechtspersonen welke kapitaal (...) in aandelen is verdeeld.*' Voor de overdrachtsbelasting worden gelijke gevallen dan (weer) gelijk behandeld.

7. EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies

DAC6 is een EU-Richtlijn met als doel belastingautoriteiten eerder inzicht te geven in potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale structuren. Zulke ‘meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’ moeten binnen 30 dagen door zogenaamde intermediairs, en in sommige gevallen door de belastingplichtige zelf, worden gemeld bij de fiscus in hun land. Nederland heeft DAC6 geïmplementeerd in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB). De Richtlijn is in de diverse lidstaten in de EU verschillend geïmplementeerd en wordt ook verschillend uitgelegd. DAC6 is nu zo’n zes jaar in werking en de NOB ziet diverse knelpunten in de praktijk.

Constatering

Een gebrek aan uniforme definities in de diverse EU-lidstaten leidt tot verschillen in implementatie en interpretatie. Juist omdat het over grensoverschrijdende constructies gaat, kan dit tot onduidelijkheid en onbegrip leiden bij belastingplichtigen en intermediairs. Bovendien is in de praktijk zichtbaar dat dit tot gevolg heeft dat het aantal meldingen binnen de EU sterk uiteenloopt. Als gevolg van verschillen in implementatie en interpretatie worden in Nederland relatief veel grensoverschrijdende constructies bij de Belastingdienst gemeld in vergelijking met andere EU-lidstaten.

Uitwerking en oplossingsrichtingen

Om tot een meer uniforme interpretatie van de EU-Richtlijn te komen en daarmee interpretatieverschillen tussen EU-lidstaten te verminderen, zou Nederland meer moeten streven naar uniforme definities op EU-niveau. In onze ogen in het bijzonder wat betreft de invulling van het begrip ‘deelnemer’ en de ‘30-dagen periode’. Daarnaast zien wij dat binnen de EU de sancties nogal verschillen.

Deelnemer

Niet alle lidstaten hanteren dezelfde definitie wanneer een persoon als ‘deelnemer’ aan een constructie kan worden aangemerkt. Zo wordt actieve betrokkenheid in sommige EU-lidstaten als een vereiste gezien om een persoon aan te merken als deelnemer. In de visie van het MDR-team van de Belastingdienst is actieve betrokkenheid echter niet vereist. In Nederland zal daarom sneller sprake zijn van een deelnemer.

De NOB acht het wenselijk te streven naar uniformiteit van het begrip ‘deelnemer’ binnen Europa.



De 30-dagenperiode

Fiscale dienstverleners of relevante belastingplichtigen zijn verplicht een grensoverschrijdende constructie binnen 30 dagen te melden, te rekenen vanaf (onder andere) de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar is gesteld voor implementatie. In de praktijk is het vaak onduidelijk wanneer een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als beschikbaar of gereed voor implementatie kan worden beschouwd. Aanvullende richtlijnen betreffende de elementen die in overweging moeten worden genomen om te bepalen of een constructie beschikbaar is gesteld voor implementatie zouden welkom zijn. De volgende elementen kunnen van belang zijn bij de vraag of een constructie daadwerkelijk beschikbaar of gereed is voor implementatie: (i) de intentie van de belastingplichtige, (ii) de kennis van de belastingplichtige om zo'n grensoverschrijdende constructie te implementeren, (iii) de fiscale consequenties en (iv) interne/externe factoren die de implementatie van de constructie uiteindelijk daadwerkelijk kunnen verhinderen.

In de praktijk zijn vaak meerdere dienstverleners betrokken bij grensoverschrijdende constructies. Omdat de 30-dagenperiode relatief kort is, wordt er vaak geen gebruik gemaakt van de ontheffing om te melden als aannemelijk kan worden gemaakt dat een andere fiscaal dienstverlener reeds de benodigde gegevens en inlichtingen heeft verstrekt (conform artikel 10h, lid 9 WIB). Dit leidt vervolgens tot meerdere meldingen over dezelfde constructies, die elkaar deels dan wel geheel overlappen.

Om dit te voorkomen zou Nederland kunnen overwegen binnen de EU te streven naar een verlenging van de 30-dagenperiode en fiscaal dienstverleners zo de ruimte te geven om in overleg te treden om tot één gezamenlijke melding te komen.

Sancties

Binnen de EU-lidstaten zijn aanzienlijke verschillen te bespeuren tussen de hoogte van de sanctie voor het niet naleven van de DAC6-meldingsplicht. Nederland heeft een van de hoogste maximale boetes van alle EU-lidstaten. Ook hier zou Nederland kunnen streven naar een harmonisatie van de sancties op EU-niveau.

Rechtsbescherming meldingsplichtige dienstverlener

Vanaf de tweede helft van 2021 is het MDR-team van de Belastingdienst begonnen met het vervullen van een toezichthoudende functie op DAC6 en het onderzoeken van de naleving van DAC6, met name door (fiscale) dienstverleners. Op niet-naleving van de meldingsplicht kan een hoge boete staan. Wij vragen ons af of de Belastingdienst überhaupt vragen mag stellen over een constructie die had moeten worden gemeld en of de intermediair verplicht is om deze vragen te beantwoorden.

De NOB geeft de wetgever in overweging de rechtsbescherming van de meldingsplichtige intermediair te verbeteren.





Knellende rechtsbescherming

8. Geen formele mogelijkheid voor zekerheid vooraf bij fusies, splitsingen en interne reorganisaties in overdrachtsbelasting

Bij fusies, splitsingen en interne reorganisaties bestaat in de overdrachtsbelasting geen mogelijkheid om bij voor bezwaar vatbare beschikking zekerheid vooraf te krijgen of de vrijstelling van toepassing is. Wel geeft artikel 3 Besluit fiscaal bestuursrecht de mogelijkheid tot vooroverleg en voorafgaande standpuntbepaling, maar deze routes geven geen toegang tot rechterlijke toetsing. Dit is wel wenselijk omdat onzekerheid ertoe leidt dat economisch wenselijke transacties geen doorgang vinden. Een rondgang langs vastgoedfiscalisten geeft het beeld dat de Belastingdienst de vrijstellingen bij juridische fusie (en voorheen juridische splitsing) te streng uitlegt.

Constatering

Bij diverse belastingen is algemeen uitgangspunt dat de fiscaliteit (bedrijfs-)economisch wenselijke herstructureringen niet dient te belemmeren. Tegelijkertijd is het niet de bedoeling dat de Belastingdienst fiscale claims verliest bij een herstructurering. Voor de heffing van overdrachtsbelasting geldt onder voorwaarden een vrijstelling, welke bij toepassing leidt tot afstel van belastingheffing in plaats van uitstel van belastingheffing zoals gebruikelijk bij de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting.

De vrijstelling voor fusies, splitsingen en interne reorganisaties is opgenomen in art. 15 lid 1 onderdeel h Wbr en nader uitgewerkt in artt. 5bis, 5a, 5b, 5c en 5d Ubr. Deze artikelen kennen diverse voorwaarden. De juridische fusie en de taakoverdracht bevatten een 'zakelijkheidstoets', respectievelijk 'taakoverdrachtstoets', welke toetsen materieel moeten worden ingevuld. In de praktijk is het wenselijk om in die gevallen vóóraf zekerheid te krijgen of aan deze toetsen wordt voldaan. Er is echter geen specifieke wettelijke voorziening voor een goedkeurende beschikking in de overdrachtsbelasting, daar toepassing van de vrijstelling geschiedt wanneer aan de voorwaarden wordt voldaan en in de aangifte overdrachtsbelasting een expliciet beroep op de vrijstelling wordt gedaan. Art. 3 BFB biedt de mogelijkheid van vooroverleg en een voorafgaande standpuntbepaling door de Belastingdienst, onder voorwaarden zoals volledige en juiste verstrekking van de relevante feiten, transparantie over motieven en het ontbreken van misbruik van recht. Een standpuntbepaling kan de Belastingdienst binden op basis van gewekt vertrouwen, maar is geen formele beschikking, kent geen eigen rechtsmiddelen en vervalt bij afwijkende en/of onvolledige feiten.

Oplossingsrichting(en)

Een mogelijke oplossing is om, net als in de vennootschapsbelasting, de mogelijkheid te bieden om vooraf, via een voor bezwaar vatbare beschikking zekerheid te krijgen.



9. Berichtenverkeer met de Belastingdienst

Een juist en tijdig berichtenverkeer tussen belastingplichtigen (en/of hun fiscaal dienstverleners) en de Belastingdienst is van groot belang, bijvoorbeeld voor de aanvang van een bezwaartermijn van beschikkingen (zoals een aanslag). De huidige praktijk is dat papieren post van de Belastingdienst soms verkeerd is geadresseerd en/of dat juist geadresseerde post (te) lang onderweg is of zelfs zoekraakt⁵. Deze problemen met postbezorging leiden tot discussies over bewijs van bezorging, tot risico's op niet/te laat te worden ingelicht over beslissingen waardoor termijnen worden gemist en niet-ontvankelijkheid dreigt. Zowel de processen van de Belastingdienst als de rechtsbescherming van belanghebbenden worden hierdoor geraakt. De NOB verzoekt de overheid de regels rond het berichtenverkeer aan te passen, zodat discussies en formele niet-ontvankelijkheid door omissies in het berichtenverkeer zo veel mogelijk worden voorkomen.

Constatering

Bij papieren berichtenverkeer tussen de Belastingdienst en fiscaal dienstverleners komt het met enige regelmaat voor dat brieven van een dienstverlener gevestigd op locatie A door de Belastingdienst worden beantwoord en vervolgens verstuurd naar locatie B van die dienstverlener. Zeker als de Belastingdienst haar correspondentie onvolledig adresseert (bijvoorbeeld geen vermelding van de naam van de dienstverlener of van de belastingplichtige) of bij het verzenden naar een andere locatie van een fiscaal dienstverlener⁶, bestaat het risico van (langdurig) zwerven van de papieren post. Of dat de Belastingdienst de beschikking stuurt aan de belastingplichtige zonder de dienstverlener in te kopiëren, die in het voortraject al bij het onderwerp betrokken was.

Ook komt het voor dat berichten ernstig vertraagd aankomen, waardoor termijnen (zijn) verlopen. In bepaalde gevallen komen berichten helemaal niet aan dan wel – bij aangetekende post – wordt er niet herleidbaar afgetekend door de Belastingdienst, zodat bewijs van ontvangst ontbreekt. Dit laatste komt bijvoorbeeld voor bij berichten die in bulk worden aangeboden bij de Belastingdienst.

⁵ <https://www.acm.nl/nl/publicaties/acm-kan-kwaliteit-van-de-postbezorging-onvoldoende-bewaken> ; Parket bij de Hoge Raad van 15 maart 2024, ECLI:NL:PHR:2024:293.

⁶ Mogelijk komt dit door een koppeling binnen de Belastingdienst van het Beconnummer van de fiscaal dienstverlener aan één adres.



Deze problemen met postbezorging leiden tot discussies over bewijs van bezorging, tot risico's op niet/te laat te worden ingelicht over beslissingen waardoor termijnen worden gemist (termijnoverschrijding) en niet-ontvankelijkheid voor belastingplichtigen dreigt.⁷ De rechtspositie van belasting- en inhoudingsplichtigen is daarmee in het geding terwijl zij geen invloed hebben op de postbezorging zelf. Problemen met de postbezorging raken zowel de processen van de Belastingdienst als de rechtsbescherming van belanghebbenden.

Wettelijk kader

In de AWR is vastgelegd dat het berichtenverkeer tussen belasting- of inhoudingsplichtigen en de Belastingdienst uitsluitend elektronisch plaatsvindt.⁸ Deze hoofdregel is uitgewerkt in de ministeriële regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst ('Regeling EBV'). Hieruit blijkt echter dat een groot aantal berichten alleen per reguliere post kan worden uitgewisseld. Verder blijkt uit jurisprudentie dat de kwalificatie in de Regeling EBV 'Niet uitsluitend digitaal' de opdracht inhoudt om de correspondentie *ook* per papieren post te sturen.⁹ Het gevolg is een aanzienlijke stroom papieren post tussen Belastingdienst en belasting- of inhoudingsplichtigen.

Oplossingsrichting(en)

Bij een andere en/of onvolledige adressering is het knelpunt op te lossen door berichten expliciet te richten aan de verzender (naam én locatie zoals aangegeven in de *originele* brief van verzender en niet (alleen) naar adres dat is gekoppeld aan het Beconnummer) of op naam van de belastingplichtige met het adres waaronder deze bij de Belastingdienst bekend staat, met kopie aan zijn fiscaal dienstverlener (intermediair).

Bij een (te) late of niet aangekomen berichten aan de Belastingdienst zou een verlenging van de bezwaartermijn wellicht een mogelijkheid kunnen zijn. De bezwaartermijn eindigt in bepaalde situaties nu, in het geval bij verzending per post, als het bezwaar uiterlijk 6 weken na dagtekening van de beschikking is aangeboden bij de post én het bezwaarschrift binnen 1 week na aanbieding ontvangen is.¹⁰ De toegestane verzendingsduur zou bijvoorbeeld kunnen worden verlengd van 1 week naar 2 weken. Ook het mogelijk maken van een alternatieve methode van 'bewijs' voor belastingplichtigen waarbij niet wordt uitgegaan van 100% betrouwbaarheid van de postbezorging, is een optie.

⁷ De voorgestelde tekst ter zake van de verschoonbare termijnoverschrijding (art. 6:11 AWB internetconsultatie 'Versterking waarborgfunctie Awb') biedt wat meer ruimte dan nu het geval is om belastingplichtigen onder omstandigheden toch ontvankelijk te verklaren. Uiteraard is het beter om problemen met de postbezorging zoveel mogelijk te voorkomen.

⁸ O.a. art. 3a AWR.

⁹ Arrest van de Hoge Raad van 2 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1787, r.o. 4.3 en 4.5.4.

¹⁰ Gemitigeerde verzendtheorie art. 6:9 lid 2 AWB.



Een (parallele) mogelijkheid is de verdere openstelling van elektronische communicatie met de Belastingdienst. Dit laatste kan bijvoorbeeld gelden voor het berichtenverkeer tussen fiscaal dienstverleners en de Belastingdienst. Een beperkt aantal berichten, zoals aangiften, aanslagen, wordt ook digitaal verstuurd. Ook bezwaarschriften kunnen sinds kort digitaal worden ingediend door de dienstverlener¹¹. De berichten zijn dan gekoppeld aan het Beconnummer van de dienstverlener en aan het LVN van belastingplichtige. De ervaringen met dit systeem zijn positief. De verdere openstelling voor fiscaal dienstverleners zou dan andere berichten betreffen zoals aanvragen, verzoeken, suppleties, vraag- en antwoordbrieven etc. Nu zijn deze berichten nog uitgesloten van de elektronische communicatie met Belastingdienst¹².

¹¹ [Digitaal bezwaar maken \(voor intermediairs\) | Belastingdienst](#).

¹² MvT, Kamerstukken II 2018/19, 35261, nr. 3, p. 5-6.





de Nederlandse
Orde van
Belastingadviseurs