

# Berekening van de belastingschade

VvOR Seminar Belastingsschade en onteigening  
27 januari 2022

Mr. A. Verduijn RB  
Countus

**Countus**  
daar reken je op

# Begrip belastingschade

- Grensvlak fiscale winstsfeer – privésfeer  
Vermogensetikettering

## *Voorbeeld*

Hof Arnhem-Leeuwarden 5-4-2017, ECLI:NL:GHARL:2017:2857  
Reconstructievergoeding bedrijfswoning  
LTB 2018/31

- Belasting(schade) zélf is privésfeer  
HR 26 april 1950, NJ 1950,823 en 1 juni 1960, BNB 1960/196  
Ook in de sfeer van de *vennootschapsbelasting*

- Titel/aanspraak op schadevergoeding?
  - Dreigende onteigening,
  - Nadeelcompensatie (AB RvS 3-2-2010)
  - Planschade (AB RvS 3-2-2021)
  - Aansprakelijkheid notaris/adviseur
  - .....
  
- Of is het een 'transactie'?

HR 3-5-1961, BNB 1961/193 en 26-8-1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2542:  
*"een in gelijke omstandigheden verkerende, redelijk handelende ondernemer, rekening houdende met de belastingheffing over de boekwinst, ook zonder dreigende onteigening dezelfde transactie zou zijn aangegaan."*

Méer vergoed dan wat 'rechtstreeks en noodzakelijk' gevolg is van?  
Clause bevat eigen definitie van belastingschade?  
(ECLI:NL:GHARN:2010:BN9921 en ECLI:NL:RBGEL:2016:5661)

- > *oneigenlijke* belastingschade

Besluit van 31 oktober 2001, nr. CPP 2001/1559M, onderdeel 2

Goedkeuring:

*“na de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting over de tweede belastingvergoeding geen verdere belastingheffing terzake hiervan meer”*

# Uitgangspunten berekening belastingschade

- Art. 40 Ow: 'rechtstreeks en noodzakelijk gevolg'  
Schadebeperkingsplicht, ook fiscaal
- Uitgangspunt: de overigens toegekende schadeloosstelling  
> Ligt er een eenduidige uitsplitsing? Feitelijke vaststelling.
- Uitgangspunt: de voor de schadeloosstelling veronderstelde  
(gedeeltelijke) liquidatie – reconstructie

N.B. Wat als de 'onteigende' achteraf anders handelt dan conform de uitgangspunten voor de schadeloosstelling?

- Hoge Raad HR, 16-06-1971, nr. 16 533, BNB 1971/169 (Europoort)

*"dat immers, nu die door de eigenaars met de Gemeente overeengekomen koopprijs aan de verkeerswaarde van de onroerende goederen als toekomstig haven en industrieterrein bleek te beantwoorden, voor een splitsing van de koopprijs in een tegenprestatie voor de onroerende goederen en een vergoeding voor bedrijfsschade geen plaats was, niet alleen indien de overeenkomst (zoals het Hof het uitdrukt) het karakter droeg van een vrijwillig gesloten koopovereenkomst, maar ook indien (zoals blijkens de toelichting aan het middel ten grondslag ligt) de overeenkomst is aangegaan ter voorkoming of in het vooruitzicht van onteigening en de koopprijs als schadeloosstelling moet gelden;*

*dat toch ook in dit laatste geval de koopprijs niet meer of anders voorstelt dan een vergoeding voor de werkelijke waarde van de onroerende goederen, die weliswaar, doordat zij de agrarische waarde van die goederen te boven gaat, de door de verkopers door de liquidatie van het daarop uitgeoefende landbouwbedrijf te lijden schade ondervangt, maar daarom nog geen vergoeding voor die bedrijfsschade bevat;"*

- *Directe* belastingschade in de inkomenssfeer:

HR 7-1-1970, BNB 1970/236, ECLI:NL:PHR:1970:AB3994

*„Van belastingschade, welke door onteigening is veroorzaakt en voor vergoeding in aanmerking komt, is dan ook alleen sprake ingeval in de schadeloos stelling, welke de onteigende t.z.v. de ontneming van zijn eigendom ontvangt, posten zijn begrepen die fiscaal als inkomen moeten worden beschouwd en waar van meer of eerder belasting wordt geheven dan geheven zou zijn, indien dat zelfde inkomen zonder onteigening, anders verdeeld en op andere tijdstippen, aan de onteigende zou zijn toegefallen”*

- *Overige directe* belastingschade:  
bijv. in sfeer omzetbelasting of overdrachtsbelasting
- *Indirecte* belastingschade: overigens ongunstiger fiscale positie

# Belastingsschade in de winstsfeer

- Vermogensschade - Afstaan eigendom/recht

Fiscale boekwinst

*Landbouwwijstelling*: vergoeding groter dan WEVAB?

> bij reconstructie:

Schadebeperking: artt. 3.54 en 3.64 Wet IB: *herinvesteringsreserve*

Verruimde werking bij *overheidsingrijpen*

- herinvestering in grotere oppervlakte
- herinvestering opbrengst grond in gebouwen
- pachtontbinding met vervanging door eigendom

> bij liquidatie:

Belastingsschade wegens *eerder* belasting verschuldigd worden

Schadebeperking: stakingslijfrente?



- Vermogensschade - waardevermindering

Realisatie gedeelte stille reserves naar evenredigheid (BNB 1980/30)  
*Landbouwwijstelling* cultuurgrond + ondergrond gebouwen

> bij reconstructie:

Schadebeperking:

alleen *herinvesteringsreserve* indien bedrijfsmiddel *buiten gebruik* (BNB 1997/232)

Anders: belastingschade wegens *eerder* verschuldigd worden van belasting

> bij liquidatie:

Belastingschade wegens *eerder* verschuldigd worden van belasting

- Inkomensschade – reconstructie

Vergoeding voor toekomstige hogere lasten

Hoge Raad BNB 1982/200 en 1985/117:

Vergoeding opnemen in *voorziening*, mits voldoende concreet aanwijsbaar  
> 'matching' > geen belastingschade

BNB 1985/117 m.b.t. financieringsschadevergoeding:

- financiering met vergoeding zelf is geen financiering met eigen vermogen
- vreemd vermogen moet overigens wel toenemen

- Inkomensschade - liquidatie

Vergoeding voor te derven inkomen/opbrengsten

Realisatiebeginsel: vergoeding direct belast

> belastingschade:

*“meer of eerder belasting wordt geheven dan geheven zou zijn, indien datzelfde inkomen zonder onteigening, anders verdeeld en op andere tijdstippen, aan de onteigende zou zijn toegefallen”* (BNB 1970/236)

Besluit van 31 oktober 2001, nr. CPP 2001/1559M, onderdeel 1.7:  
voorbeeldberekening

Fiscale effecten: tariefprogressie, heffingskortingen

Schadebeperking: stakingslijfrente?

- Bijkomende schaden

Privésfeer?

In winstsfeer: matching met betreffende uitgaven

Hoge Raad BNB 1970/207 en 1971/113:

In herinvesteringsreserve: *"niet alleen de vergoeding voor de werkelijke waarde van hetgeen voor de bel.pl. verloren ging, maar ook hetgeen hem juist met het oog op de vervanging daarvan werd verstrekt"*

- aankoopkosten
- kosten aanpassing, bedrijfsklaar maken
- onrendabele top
- ...

- Andere belastingschade in de winstsfeer
  - Desinvesteringsbijtelling
  - Verlies status vrijstelling vennootschapsbelasting NSW-BV's (art. 5.1.a. Wet Vpb.)
  - ...

# Belastingsschade buiten de winstsfeer

- 'Box 3-schade'

Bijv.:

- vervallen vrijstelling
- andere waardering
- fiscale 'sfeerovergang'

(N.B. anders: HR 24-6-1959 *Staat/Den Otter* voor de *Vermogensbelasting*)

- Omzetbelasting

M.n. herzienings-btw binnen 10 jaar na investering

- Overdrachtsbelasting

- als aankoopkosten (bijkomende schade)
- terugname cultuurgrondvrijstelling binnen 10 jaar
- terugname vrijstelling NSW-landgoed

- Schenk- en erfbelasting
  - Terugname vrijstelling *bedrijfsopvolgingsregeling* binnen 5 jaar na verkrijging onderneming
  - Terugname vrijstelling NSW
  
- OZB-schade
  - cultuurgronduitzondering
  - waardering cf. bestemming

# Vaststelling belastingschade - procedureel

- Gerechtelijke onteigening
- Anders:
  - Direct bij onderhandelingen/vaststelling schadeloosstelling
  - Achteraf d.m.v. *belastingshadeclausule*

Waarom wachten?

'Verwachtingenmanagement'; hoe kan de onteigende e.e.a. fiscaal verwerken?



- Belastingshadeclausule

- Door wie vaststellen?  
Inspecteur? SOAZ? Andere deskundigen/bindend adviseurs?
- Géén eigen definitie!  
'Rechtstreeks en noodzakelijk'  
'cf. onteigeningsrecht'  
Schadebeperking niet concreet gaan invullen
- Overlegging alle relevante gegevens

**Pauze**



**Countus**

# Onteigening en omzetbelasting

*Ondernemer voor de omzetbelasting?*

- Heffing van ob alleen aan de orde bij levering door ob-ondernemer
- Ondernemer is een ieder die deelneemt aan het economische verkeer
- Particulier die een pand of cultuurgrond verhuurd of verpacht is ondernemer in de zin van de ob. Ook als deze de onroerende zaken tot het privévermogen (box III) voor de Inkomstenbelasting rekent. Dat de verhuur in beginsel is vrijgesteld van ob (11-1-a Wet Ob) doet aan het ob-ondernemerschap niet af.

## *Levering* voor de ob

- Levering is: de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken (art. 14.1 Btw-Richtlijn en 3.1.a. Wet OB)  
Alleen levering als sprake is van bezwarende titel
- Met levering gelijkgesteld:  
de eigendomsovergang van een goed tegen betaling van een vergoeding, ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet (art. 14.2.a. Btw-richtlijn en 3.1.d. Wet OB).  
Bezwarende titel niet vereist!

## Levering *belast of vrijgesteld?*

- Hoofdregel: levering onroerende zaak is vrijgesteld (art. 11.1.a Wet OB)
- Uitzonderingen levering van:
  - een gebouw of gedeelte van een gebouw voor, op of uiterlijk twee jaar na de eerste ingebruikname;
  - de levering van een bouwterrein;
  - een onroerende zaak waarbij koper en verkoper opteren voor een met btw belaste levering (overheid kan niet opteren).

## *Bouwterrein tot 2017*

Van een bouwterrein is sprake bij onbebouwde grond;

- waaraan *bewerkingen* hebben plaatsvinden of hebben plaatsgevonden;
- ten aanzien waarvan *voorzieningen* worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan die grond;
- in de *omgeving* waarvan *voorzieningen* worden of zijn getroffen;
- ter zake waarvan een *omgevingsvergunning* nieuwbouw is verleend *met het oog op de bebouwing van die grond.*

## Bouwterrein vanaf 2017

*Onder een bouwterrein als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, wordt verstaan onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen. (art. 11.6 Wet OB)*

De nieuwe definitie van bouwterrein is veel ruimer. Cultuurgrond waaraan geen bewerkingen zijn verricht en waarvoor nog geen bouwvergunningen etc. zijn verleend kan al kwalificeren als een bouwterrein.

Een bouwterrein is grond die kennelijk is bestemd om te worden bebouwd met een of meer gebouwen. In overeenstemming met het arrest van het HvJ van 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), kan de bouwbestemming zijn gebaseerd op alle *omstandigheden* - met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door *objectieve gegevens*.

## *Objectieve gegevens en intentie koper*

De intentie van koper speelt een rol bij de beoordeling of sprake is van een bouwterrein, mits ondersteund door andere objectieve criteria zoals:

- wie is de koper en hoe concreet zijn diens plannen
- wat is de prijs
- plannen/besluiten/schetsen overheid, tracébesluit

Tijdsverloop tussen verwerving en uiteindelijke bouw speelt beperkte rol



# Huur-/pachtontbinding vóór KB

'Vrijwillige' huur-/pachtontbinding is een dienst.

Besluit 19 september 2013. nr. BLKB2013/1686M, ond. 8.2.:

Dienst volgt het regime van de verhuur/verpachting.

> Was er geopteerd voor belaste verhuur/verpachting of niet?

cf. HvJ 15 december 1993, zaak C-63/92 (Lubbock Fine), HvJ 9 oktober 2001, zaak C-409/98 (Mirror Group) en HvJ 9 oktober 2001, C-108/99 (CFI)

# Literatuur

- Handboek onteigening (R&P nr. SB8) 2013/5.6.33 e.v.
- Belastingsschade bij onteigening, Moltmaker/De Groot, Fed Fiscale Brochures (1995)
- *Belastingsschade bij onteigening onder de Wet IB 2001*, J.F. de Groot, *Bouwrecht* 2004/p.17
- *Inkomstenbelastingsschade bij onteigening*, W.P. Keulers, *LTB* 2004/346
- *Belastingsschade in box III Inkomstenbelasting*, H.J.J.M. Oldenkotte, *LTB* 2005/297
- *Vergoeding van meer te betalen belasting of belastingsschade*, W.P. Keulers, *LTB* 2006/318
- *Onteigening en omzetbelastingsschade*, F.H. Schraven, *LTB* 2006/245
- *Nadeelcompensatie en belastingsschade*, F.H. Schraven, *LTB* 2011/382

# Countus

daar reken je op

[COUNTUS.NL](https://countus.nl)