

BELASTINGRECHT

AAK20178423

Mr. L.J.A. Pieterse

Wet- en regelgeving*Mini-enquête fiscale constructies*

In het voorjaar vond de mini-enquête naar fiscale constructies plaats (zie voor een overzicht van de verhoren: <https://debatgemist.tweedekamer.nl>). De parlementaire ondervragingscommissie Fiscale constructies heeft een bont gezelschap deskundigen uitgenodigd: functionarissen van de fiscus, wetenschappers, journalisten, maar bijvoorbeeld ook Gregory Elias, weldoener en trustadviseur die miljonairs helpt bij belastingconstructies (zie: 'Geliefd loket voor rijke Nederlanders', *NRC Handelsblad* 8 juni 2017). Tijdens de verhoren, die onder ede plaatsvonden, werd – vaak terloops – heel wat jargon gebruikt: termen als 'afgezonderd particulier vermogen', 'mismatch' en 'klapdag' passeerden geregeld de revue ('Ongelijke strijd tegen fiscale trucs', *NRC Handelsblad* 10 juni 2017). Ook kwam het begrip 'pleitbaar standpunt' meer dan eens ter

sprake. Dergelijke standpunten kunnen een rol spelen bij de advisering van fiscale constructies door belastingadviseurs. Een pleitbaar standpunt is, in de formulering van de ondervragingscommissie, een belastingaangifte waarbij kan worden volgehouden dat die niet opzettelijk onjuist is (*Kamerstukken II 2016/17, 34566, 3, p. 12*). De verhoren zelf hebben aardige informatie opgeleverd. Zo verklaarde een medewerker van de afdeling Constructiebestrijding van de Belastingdienst, dat de vorig jaar april verschenen ‘Panama Papers’ alleen maar namen hebben opgeleverd, en niet hebben geleid tot de ontdekking van onbekende vermogens (‘Belastingdienst: Panama Papers hielpen ons niet verder bij opsporing fraudeurs’, *NRC Handelsblad* 8 juni 2017, p. 2). Wie de fiscus wat dat betreft een handje zou willen helpen, zou als tipgever kunnen optreden, als hij tenminste over relevante informatie beschikt. Tipgevers die de fiscus kunnen informeren over belastingfraude, schijnen namelijk tipgeld te kunnen bedingen, dat stelt althans advocaat Pennino (zie: ‘Wie met tip fiscus extra inkomsten bezorgt, kan tipgeld bedingen’, *NRC Handelsblad* 31 mei 2017).

Maar om terug te keren naar de mini-enquête: op 5 juli 2017 heeft de parlementaire ondervragingscommissie verslag uitgebracht (*Kamerstukken II 2016/17, 34566, 3*). Het verslag is getiteld: ‘Papieren werkelijkheid’. De titel

‘geeft weer wat de commissie tijdens haar verhoren onder ede waarnam: de betrokkenen bij doelvennootschappen, trustkantoren en belastingadviseurs creëren een papieren werkelijkheid. Met gebruik van belastingadviezen en de diensten van trustkantoren kan aan wettelijke vereisten worden voldaan, zonder dat hierbij de geest van de wet in acht wordt genomen’ (*Kamerstukken II 2016/17, 34566, 3, p. 18*).

Een van de bevindingen van de commissie is dat de betrokkenen (notarissen, belastingadviseurs, trustkantoren e.d.) zich weliswaar aan de letter van de wet houden, maar niet uit eigen beweging handelen in overeenstemming met de geest van de wet. Met concrete maatregelen komt de commissie niet. Zij verzoekt de Tweede Kamer om de bevindingen van het onderzoek mee te nemen bij de behandeling van aankomende wetgeving (zie daarover ook: M.P.A. Spanjers, ‘Papieren werkelijkheid’, *WFR* 2017/149).

Nederland betaalt als lokkertje mee aan fiscalisten van multinationals

Dat het belangrijk is dat multinationals zich in Nederland vestigen, zal niemand ontkennen. Zij zorgen voor investeringen en werkgelegenheid. Onlangs is onthuld dat een agentschap van het ministerie van Economische Zaken meebetaalt aan fiscalisten die voor multinationals uitdokteren hoe zij in Nederland zo min mogelijk belasting betalen, om het enigszins gechargeerd uit te drukken (‘Kom hierheen, wij betalen de rekening’, *NRC Handelsblad* 1 juni 2017). Deze praktijk wordt door het parlement terecht als onwenselijk beschouwd (‘Kamermeerderheid eist eind aan “belastingontwijkingssubsidie”’, *NRC Handelsblad* 2 juni 2017). De slag om multinationals, die vanwege de aanstaande Brexit hoogstwaarschijnlijk zal toenemen, omdat verwacht mag worden dat het Verenigd

Koninkrijk zal stunten met tarieven of de fiscale truendoos anderszins zal openen, zal dus op een andere manier moeten worden gevoerd.

Wetsvoorstel terugvordering staatssteun

Op 4 juli 2017 is het Wetsvoorstel ‘Wet terugvordering staatssteun’ aangeboden aan de Tweede Kamer (*Kamerstukken II 2016/17, 34753, 1-4*). De wet biedt een regeling ter uitvoering van de verplichting tot terugvordering van staatssteun. De terugvordering zal zoveel mogelijk moeten plaatsvinden door middel van het bestaande instrumentarium (navordering, naheffing van niet of te weinig geheven belasting).

Btw-behandeling van vouchers

Onlangs is een wetsvoorstel inzake de btw-behandeling van vouchers naar de Tweede Kamer gestuurd (*Kamerstukken II 2016/17, 34755, 1-4*). Het voorstel strekt ertoe om de zogenoemde Europese voucherrichtlijn te implementeren; de bepalingen ervan moeten de lidstaten met ingang van 1 januari 2019 toepassen. Een voucher wordt omschreven ‘als een instrument ten aanzien waarvan de verplichting bestaat dat instrument als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor leveringen of diensten te aanvaarden’. Zo’n instrument is bijvoorbeeld een boekenbon. Op het moment dat een dergelijke bon wordt verkocht, en een dergelijke bon alleen in Nederland bij winkels kan worden ingewisseld voor de aankoop van een ouderwets gedrukt boek of tijdschrift, is bekend hoeveel btw verschuldigd zal zijn bij inwisseling daarvan (een zogenoemde voucher voor enkelvoudig gebruik). Dergelijke vouchers worden op het moment van verkoop in de heffing betrokken. Vouchers die zien op meervoudig gebruik, dat wil zeggen vouchers waarvan op het moment van uitgifte niet bekend is hoeveel of waar btw verschuldigd zal zijn bij het gebruik daarvan (zoals bij bepaalde cadeaubonnen), blijven bij uitgifte daarvan buiten de heffing (zie de nieuwe artikelen 28zh en 29zi Wet op de omzetbelasting 1968). Kortingsbonnen zijn geen vouchers. Opgemerkt zij dat toegangskaartjes voor bijvoorbeeld bioscopen en musea, vervoerbewijzen en dergelijke nu reeds worden gezien als een (vooruit)betaling voor de diensten waarvoor zij worden uitgegeven. Daarin komt geen verandering. Dergelijke kaartjes en bewijs vallen onder de definitie van vouchers voor enkelvoudig gebruik en worden als zodanig in de heffing betrokken op het tijdstip van de aankoop daarvan. Het wetsvoorstel leidt vooral tot wijzigingen voor ondernemers die cadeaubonnen uitgeven of verkopen.

Jurisprudentie

Verhuurderheffing beheerder hofjeswoningen

Vorig jaar zijn de eerste zaken over de verhuurderheffing aanhangig gemaakt bij de Hoge Raad. Een van de zaken gaat over een liefdadige stichting die hofjeswoningen beheert. Voor dergelijke stichtingen kan de heffing disproportioneel uitpakken, onder meer omdat de aan de bewoners

in rekening gebrachte huur minder bedraagt dan de kosten die verband houden met de exploitatie, inclusief (zakelijke) belastingen (zie daarover het jaarverslag van de Hoge Raad over 2016, p. 52). In één van deze zaken heeft de Hoge Raad uitspraak gedaan (HR 23 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1131, nr. 16/00967, V-N 2017/32.18). De zaak draaide om de vraag of sprake was van woningen die voor de verhuur zijn bestemd. Bij de beoordeling van deze vraag moet volgens de Hoge Raad aansluiting worden gezocht bij het civielrechtelijke huurbegrip (art. 7:201 BW). Als de betalingsverplichting ‘niet van elke reële betekenis is ontbloot’ en de hoogte van de maandelijks te betalen bedragen verband houdt met het woongenot dat de bewoners aan de woningen ontleen, is sprake van huur (en niet van bruikleen). Dit houdt in, en dat is cruciaal, dat de beheerder in de onderhavige zaak verhuurderheffing is verschuldigd, omdat deze heffing een belasting is die wordt geheven van degene die op 1 januari van enig jaar (meer dan tien) huurwoningen verhuurt.

Taxplanningstructuur in strijd met doel en strekking van de wet, maar wel pleitbaar

Dat bepaalde vormen van tax planning de belastingrechter te ver gaan, leren enkele zaken waarin de Hoge Raad dit voorjaar arrest heeft gewezen. Het belastingvoordeel dat een bankconcern – het betreft Credit Suisse, dat is algemeen bekend – wilde creëren door gebruik te maken van zogenoemde winstvennootschappen kan niet door de beugel. Credit Suisse kocht aandelen in vennootschappen die kort daarvoor hun onderneming hadden verkocht en daardoor grote boekwinsten hadden behaald. Vervolgens namen de gekochte vennootschappen binnen het bankconcern grote leningen op. Door de aftrekbare rentelast die daardoor ontstond zou de heffing van vennootschapsbelasting over de ‘gekochte’ boekwinsten worden tenietgedaan. Deze vorm van belastingverijdeling kan volgens de Hoge Raad niet worden aanvaard. Het toestaan van de renteaftrek zou in de ogen van de Hoge Raad leiden tot een onaanvaardbare verijdeling van de heffing van belasting die door belanghebbenden verschuldigd zou zijn ter zake van de ten tijde van de overname reeds behaalde winst, zodat met toepassing van het leerstuk van *fraus legis* die aftrek in zoverre wordt verhinderd. Tot het bedrag van de ‘gekochte’ boekwinsten wordt de rente op de interne leningen bij de winstvennootschappen niet in aftrek toegelaten. Daardoor blijft de belastingheffing over hun boekwinsten gehandhaafd. Het restant van de rente is wel aftrekbaar, maar alleen van ‘eigen’ winsten van het concern (HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, nr. 15/05278, V-N 2017/22.9, het zogenoemde kernarrest *Credit Suisse*).

In een van de zaken heeft de Hoge Raad zich nader uitgesproken over het opleggen van een zogenoemde vergrijpboete in het geval zou blijken dat een belastingplichtige een onjuiste aangifte heeft gedaan. De Hoge Raad oordeelt dat een zodanige boete achterwege moet blijven als de belastingplichtige niettemin kon en mocht menen een juiste aangifte te hebben gedaan, ook al wordt

die aangifte later door de rechter onjuist bevonden. De argumenten voor het standpunt dat is ingenomen bij het doen van de aangifte moeten objectief worden beoordeeld. Verder oordeelt de Hoge Raad dat voor strafvervolging een vergelijkbare maatstaf geldt. Een aangifte is niet opzettelijk onjuist gedaan als, al dan niet achteraf, de betrokkene daarin een pleitbaar standpunt innam. Voor de zaken die de Hoge Raad in deze arresten heeft afgedaan, betekent dit dat de opgelegde vergrijpboete moest komen te vervallen.

Omzetbelasting

Op het terrein van de omzetbelasting (btw) verschijnt vrijwel wekelijks (Europese) rechtspraak die de moeite van het bestuderen waard is. Zo heeft, om een voorbeeld te geven, de Hoge Raad de rechtspraak nog eens duidelijk gemaakt dat, om een verrichte prestatie voor de heffing van omzetbelasting niet als zodanig te behandelen, het essentieel is vast te stellen dat het wezenlijke doel van de opzet enkel is geweest een fiscaal voordeel te verkrijgen (HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:979, nr. 16/01568, *NTFR* 2017/1423).

Enkele weken eerder, op 21 april 2017, heeft de Hoge Raad een viertal uitspraken gedaan over btw die moet worden betaald over het privégebruik van auto’s van de zaak (art. 4, lid 2, Wet op de omzetbelasting 1968). Ter zake van dat gebruik is btw verschuldigd bij wijze van correctie op de btw die de ondernemer in aftrek kan brengen voor zover die btw verband houdt met zakelijke kosten van de auto. Anders gezegd: de ondernemer is – indien voor het gebruik van de auto geen vergoeding wordt ontvangen – btw verschuldigd over de kosten van het privégebruik. Omdat deze kosten niet altijd gemakkelijk zijn vast te stellen, heeft de staatssecretaris in een besluit kenbaar gemaakt dat ondernemers ervoor mogen kiezen voor het privégebruik 2,7% van de catalogusprijs van de auto aan btw te betalen (de zogenoemde forfaitaire regeling). De Hoge Raad heeft geoordeeld dat als het gebruik van de forfaitaire regeling ertoe leidt dat de ondernemer meer btw heeft betaald dan de aan het privégebruik toe te rekenen (werkelijke) kosten, de ondernemer in zoverre recht heeft op een teruggave van btw (zie onder meer: HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:711, nr. 15/02004, V-N 2017/22.17).

Om te bepalen in hoeverre een auto voor privédoeleinden is gebruikt, kan een kilometeradministratie goede diensten bewijzen. Ontbreekt zo’n administratie, dan moet de omvang van het privégebruik met inachtneming van alle omstandigheden van het geval in redelijkheid worden bepaald. Bij deze beoordeling moeten verschillende omstandigheden in aanmerking worden genomen, zoals de aard van de onderneming, de zakelijke doeleinden waarvoor de aangeschafte auto binnen die onderneming bruikbaar is, alsmede de positie en de werkzaamheden binnen de onderneming van degene die de auto gebruikt, en voorts hetgeen bekend is omtrent de wijze waarop de auto voor privédoeleinden mag worden gebruikt of is gebruikt zoals voor woon-werkverkeer (r.o. 2.4.4). In zoverre verschaft de Hoge Raad de rechtspraak houvast.

Pensioen- en lijfrenteaanspraken in verdragssituaties

Onlangs heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen beantwoord over een preciaire kwestie, namelijk de fiscale behandeling van pensioen- en lijfrenteaanspraken in verdragssituaties. Vragen over deze kwestie waren hem voorgelegd door Rechtbank Zeeland-West-Brabant. Het oordeel van de Hoge Raad komt erop neer dat Nederland lijfrentepremies die zijn betaald vóór 1 januari 2001 of na 15 juli 2009 en van het inkomen zijn afgetrokken bij emigratie naar Frankrijk kan belasten. Zodanige heffing is niet in strijd met het tussen Nederland en Frankrijk geldende belastingverdrag. Hetzelfde geldt voor pensioenpremie voldaan na 15 juli 2009 (HR 14 juli 2017, ECLI: NL:HR:2017:1324, nr. 17/01256, *NTFR* 2017/1862).

Scriptiesuggestie(s)

Bestuursprocesrecht. Op dit terrein wemelt het van de interessante onderwerpen. Zie bijv. de in *NTB* 2017/17 gepubliceerde kroniek voor enkele thema's (bewijsrecht, bijzondere procedures), en om concreter te worden: *Ars Aequi* mei 2017, p. 388 e.v. (AA20170388), inzake onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in het bestuursprocesrecht;

Btw in de USA. In zijn op 19 mei 2017 gehouden afscheidscollege ging R.A. Wolf, tot voor kort bijzonder hoogleraar aan de Vrije Universiteit Amsterdam, in op enkele voorstellen die in de belastingplannen van de Republieken zijn te vinden. Wolf behandelt onder meer ideeën die uiteindelijk niet zijn opgenomen in de belastingplannen van Trump, en daarin zijn voldoende aanknopingspunten te vinden voor een scriptie. Zie: R.A. Wolf, 'De border tax van Trump: zo gek nog niet?' (Opinie), *NTFR* 2017/1115, p. 1-4 en – eveneens van zijn hand – *BTW in de USA? Over cash flow taxation, border adjustments en VAT*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2017. Een verslag van zijn afscheidscollege is te vinden in: *WFR* 2017/128;

D. Brüll. De fiscalist (en antroposoof) Dieter Brüll (1922-1996) is een boeiende figuur, die ook de huidige generatie fiscalisten kan inspireren, zo bleek eind vorig jaar toen een symposium werd georganiseerd dat in het teken stond van zijn persoon en de door hem gehuldigde opvattingen ('Rondom Brüll', *WFR* 2017/118, p. 743-751, de aldaar aangehaalde publicaties, en L.G.M. Stevens, 'Quod licet Iovi, non licet bovi' (Column), *WFR* 2017/145, p. 906-907);

Transparante bv. Volgens Bobeldijk verdient de transparante bv een 'eerlijke kans' (A.C.P. Bobeldijk, 'De transparante BV', *WFR* 2017/115, p. 729). Een ondernemer die zijn onderneming (vanwege aansprakelijkheidsoogpunt) in bv-vorm wenst uit te oefenen zou volgens Bobeldijk de mogelijkheid moeten worden gegeven zijn bv voor fiscale doeleinden als transparant aan te merken.

Literatuur

Aan fiscale proefschriften bestaat geen gebrek. Op donderdag 11 mei 2017 is E. Ros aan de Erasmus Universiteit gepromoveerd op het proefschrift *EU citizenship and direct taxation*. De studie van Ros gaat over het burger-

schap van de Europese Unie en de invulling die het Hof van Justitie van de EU daaraan heeft gegeven (zie nader *WFR* 2017/100, p. 624-625). Enkele weken later, op vrijdag 9 juni jl., promoveerde Wijsman aan dezelfde universiteit op een vuistdikke studie naar de toepassing van het nemo-tenetur-beginsel in belastingzaken. De onderzoeksvraag die de auteur heeft getracht te beantwoorden, is of het nemo-tenetur-beginsel in Nederlandse punitieve belastingzaken voldoende tot gelding komt (p. 18). Wijsman komt onder meer tot de bevinding dat de invulling die de belastingkamer van de Hoge Raad in fiscale (boete)zaken aan het nemo-tenetur-beginsel geeft, voldoende steun vindt in de Straatsburgse rechtspraak (zie voor een indruk van het proefschrift ook: *WFR* 2017/119, p. 752). Het proefschrift is verschenen in de serie Fiscale monografieën van Wolters Kluwer (nr. 150).

Een voormalig redacteur van *NRC Handelsblad* en Italiëkenner Ben van de Velden heeft een aardig, wat impressionistisch boek geschreven over de Italiaanse en Nederlandse kijk op belastingen. Het boek is gebaseerd op gesprekken die hij voerde met vaak willekeurige mensen over de overheid, de voorzieningen die zij biedt, het ontduiken van belasting en in verband daarmee de vraag naar de inhoud en betekenis van het begrip belastingmoraal (Ben van de Velden, *Eerlijke bedriegers. Wat Italianen en Nederlanders over belastingen denken*, Amsterdam: Athenaeum-Polak & Van Genneep 2017).

- P.G.H. Albert, *De onzakelijke lening*, Deventer: Wolters Kluwer 2017;
- H.P.A.M. van Arendonk (red.), *Wegwijs in de Inkomstenbelasting* (12e druk), Den Haag: Sdu Uitgevers 2017;
- H.P.A.M. van Arendonk (red.), *Wegwijs in de Belastingheffing van ondernemingen* (13e druk), Den Haag: Sdu Uitgevers 2017;
- A.R. Autar e.a. (red.), *Compendium Familie-erfgoedstrategie*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2017;
- W.J. Blokland, 'Het economische karakter van het houden van aandelen in de btw', *NTFR-B* 2017/22, p. 12-17;
- H.J. Bresser e.a., *Belastingrecht in Hoofddlijnen* (6e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2017;
- J.J. van den Broek, 'De fiscale vestigingsplaatsfictie, een achterhaald verschijnsel' (Opinie), *NTFR* 2017/1845, p. 1-4;
- W. Burgerhart, 'Wijzigingen in het huwelijksvermogensrecht fiscaal gewogen', *NTFR-B* 2017/25, p. 5-10;
- J.J. Buijze, *Wet uitfaseren pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2017;
- S.B. Cornielje, 'De overgang van de onderneming in de omzetbelasting', *TFO* 2017/151;
- P.H. Eenhoorn & M.L. Kawka, *Wegwijs in de Loonbelasting* (12e druk), Den Haag: Sdu Uitgevers 2017;
- P.H.J. Essers, 'Nudging' (Opinie), *WFR* 2017/105, p. 668-669;
- J. Ganzeveld & M.J.A.M. van Gijlswijk, 'Bedrijfsopvolgingsregeling: enkele praktijkontwikkelingen', *FTV* 2017/31, p. 5-11;

- J. Gooijer & L.J.A. Pieterse, ‘Verplaatsing van een onderneming (deel 1); lijnen in de rechtspraak’, *NTFR-B* 2017/20, p. 1-6;
- J.M. van der Heijden & A.O. Lubbers, ‘Feiten en omstandigheden bij het opstellen van een fiscale openingsbalans’, *WFR* 2017/110, p. 694-700;
- E.J.W. Heithuis, *(R)emigratie en immigratie van de aanmerkelijkbelanghouder*, Deventer: Wolters Kluwer 2017;
- E.J.W. Heithuis (red.), *Compendium vennootschapsbelasting* (16e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2017;
- A.W. Hofman, ‘Winstsplitsing in het fiscale-eenheidsregime’, *WFR* 2017/152, p. 945-951;
- P. Kavelaars, ‘Internationale fiscale transitie’, *TFO* 2017/150.5;
- W.C.M. Martens, *De deelnemingsvrijstelling in de Wet op de vennootschapsbelasting* (10e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2017;
- R.N.G. van der Paardt, ‘Btw-herziening op investeringsgoederen en straks ook op kostbare diensten?’, *WPNR* 2017/7157, p. 505-506;
- E.B. Pechler, ‘Navordering bij kenbare vergissingen. Opmerkingen over de ontwikkeling van een leerstuk’, *TFB* 2017/4, p. 12-17;
- J.J.G. Sijstermans, *Wegwijs in de (inter)nationale verzekerings- en premieplicht* (3e druk), Den Haag: Sdu Uitgevers 2017;
- N.J.M. Sjerps, ‘Hoge Raad geeft nadere invulling aan woningbegrip overdrachtsbelasting’, *FTV* 2017/26, p. 14-21;
- R.C. de Smit, ‘Maakt de Hoge Raad handel in latente winstvennootschappen mogelijk?’ (Opinie), *NTFR* 2017/1298, p. 1-3;
- G.M.C.M. Staats, *Einde DGA-pensioen in eigen beheer*, Deventer: Wolters Kluwer 2017;
- L.C.A. Wijsman, *Nemo tenetur in belastingzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.