

BELASTINGRECHT

AAK20188560

Mr. L.J.A. Pieterse

Wet- en regelgeving*Fiscale plannen nieuwe kabinet*

Het nieuwe kabinet streeft onomwonden naar een concurrerend vestigingsklimaat. Nederland moet een land zijn waar het aantrekkelijk toeven is voor internationaal opererende bedrijven. Voor veel multinationals zal dat al het geval zijn. 'Om dat zo te houden in een steeds verder globaliserende wereld zijn maatregelen nodig', zo heeft het nieuwe kabinet te kennen gegeven (*Vertrouwen in de toekomst* (Regeerakkoord 2017-2021), p. 35, alsmede het op 16 november 2017 verschenen themanummer (afl. 7215) van het *WFR*). Een van de aangekondigde maatregelen bestaat uit het verlagen van de tarieven in de vennootschapsbelasting van 20% tot € 200.000 en 25% boven dat bedrag naar 16% en 21% per 2021. Zie daarover F.P.G. Pötgens, 'Het regeerakkoord en het vestigingsklimaat', *WFR* 2017/227. Verder is het de bedoeling dat de dividendbelasting wordt afgeschaft (H.T.P.M. van den Hurk, 'Dividendbelasting, bloodbath in Paradise', *WFR* 2017/234, p. 1468-1469). Deze belasting wordt als negatief (voor de beurskoers van enkele multinationals) en discriminatoir beschouwd (vgl. 'Het eerste explosieve dossier voor het kabinet', *NRC Handelsblad* 15 november 2017). De aangekondigde afschaffing van de dividendbelasting heeft tot verhitte discussies in het parlement geleid.

Het kabinet richt zich op 'bedrijven die echt een toegevoegde waarde hebben in plaats van bedrijven die Nederland alleen als postbus gebruiken' (p. 35). Anders gezegd: belastingontwijking wordt aangepakt. Om brievenbusconstructies tegen te gaan wordt een bronbelasting op rente en royalty's ingevoerd op uitgaande financiële stromen naar landen met zeer lage belastingen (zogenoemde *low tax jurisdictions* – zie over de in het vooruitzicht gestelde maatregelen: J. Vleggeert & H. Vording, 'Naar een bronbelasting op rente en royalty's: een stap verder dan het regeerakkoord', *WFR* 2018/3, p. 5 e.v.). Dit beleid zal trustkantoren en brievenbusmaatschappijen onmiskenbaar raken ('Paradijs voor de een, zure appel voor de ander', *NRC Handelsblad* 13 oktober 2017). Verder wordt de financiering met eigen vermogen aantrekkelijker gemaakt door de aftrekbaarheid van rente van vreemd vermogen te beperken. Enkele specifieke renteaftrekbepalingen worden afgeschaft met uitzondering van de specifieke renteaftrekbepaling gericht tegen winstdrainage (p. 67).

Paradise Papers

Ook in een belastingparadijs wordt belasting geheven. Zo worden ingezetenen van Jersey en Guernsey, twee befaamde Kanaaleilanden die sinds de 13e eeuw onafhankelijk zijn, tegen een tarief van 20% in de heffing van inkomstenbelasting betrokken. Dat deze eilanden onder meer een bloeiende trustsector hebben, die een cruciale schakel

vormt in de soms onnavolgbare structuren die op belastingbesparing zijn gericht, blijkt uit de Paradise Papers die afgelopen herfst beschikbaar zijn gekomen. Maar dat kan voor niemand een verrassing zijn ('Privacy is heilig op de Kanaaleilanden', *NRC Handelsblad* 2 december 2017). Ook Nederland vervult een spilfunctie in de internationale belastingontwijking, zo volgt uit bedoelde papers, die het resultaat zijn van de inspanningen van een journalistenconsortium en voor de nodige opschudding hebben gezorgd (zie onder meer de publicaties over dit thema in *NRC Handelsblad* van 7 en 8 november 2017). Het lijkt erop, zoals hiervoor bleek, dat het kabinet serieus werk gaat maken van het aanpakken van deze vorm van planning.

Vermogensverdeling na huwelijkse voorwaarden

De in september 2017 voorgestelde wijzigingen in de schenk- en erfbelasting zijn alweer van tafel. De wijzigingen hadden tot doel meer duidelijkheid en met name rechtszekerheid te geven over de vraag in welke gevallen het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden tot heffing van schenkbelasting zou leiden, maar vooral ook in welke gevallen niet (zie daarover *KwartaalSignaal* 145 en *NLFs* 2017/0575, p. 27). Zij maakten deel uit van het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018, maar zijn uit deze wet 'geamendeerd' (*Kamerstukken II* 2017/18, 34786, 18). Zie over deze mislukte wetgevingsoperatie onder meer J. Ganzeveld in *NTFR* 2017/3110, p. 1-5 en W.R. Kooiman in *NLFs* 2017/0575, p. 27). Om de rechtspraktijk duidelijkheid te verschaffen, is de staatssecretaris bereid om in een beleidsbesluit onder meer te bevestigen dat het aangaan van een huwelijk in algehele gemeenschap van goederen *met gelijke delen*, hetgeen sinds 1 januari 2018 alleen nog kan door het aangaan van huwelijkse voorwaarden, niet leidt tot heffing van schenkbelasting (*Kamerstukken I* 2017/18, 34786, D, p. 18).

Geen geheime fiscale deal kabinet en Koninklijk Huis

In december 2017 is een studie beschikbaar gekomen over de bekostiging van het Koninklijk Huis. Het rapport, dat in boekvorm is uitgebracht, de coördinaten daarvan zijn te vinden via *NTFR* 2017/2983, laat zien dat in de periode 1967-1973 uiteindelijk besloten werd tot een regeling die de belastingvrijdom in hoofdzaak wettelijk beperkte tot het inkomensdeel van de uitkeringen en het successierecht. Het gevolg daarvan was dat het (voortaan belaste) particulier vermogen en de (voortaan belaste) opbrengsten hiervan niet langer als bijzondere vorm van bekostiging van het koningschap fungeerden. Van een geheime deal om de Oranjes te compenseren voor de ontstane belastingplicht, zoals in 2016 in de landelijke media werd gesuggereerd, is geen sprake geweest (zie daarover ook *NRC Handelsblad* 1 december 2017).

Jurisprudentie

Het aantal belangrijke arresten op het terrein van het belastingrecht, is moeilijk te tellen. Zo oordeelde de Hoge Raad, om een voorbeeld te noemen, dat de getrouwde

dochter van een erflater niet in aanmerking komt voor de – ruime – partnervrijstelling in de schenk- en erfbelasting, omdat – kort gezegd – de wetgever het uitgangspunt huldigt dat 'een persoon op enig moment slechts één partner kan hebben' (HR 8 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3080, 17/01194, *NTFR* 2017/3054). Soms springt het belang van een bepaald arrest niet onmiddellijk in het oog. Een voorbeeld daarvan is te vinden in HR 5 januari 2017, ECLI:NL:HR:2018:2, 16/01047, r.o. 2.4.2, betreffende de criteria die gelden voor de zogenoemde deelnemerschapslening. De Hoge Raad bevestigde daarin het uitgangspunt dat voor de beantwoording van de vraag of in de fiscale sfeer een geldverstrekking als een geldlening dan wel als een kapitaalverstrekking heeft te gelden, als regel de civielrechtelijke vorm beslissend is. Een andere opvatting doet volgens de Hoge Raad afbreuk aan de rechtszekerheid die door hem met het formuleren van de criteria voor de deelnemerschapslening is beoogd.

Een dossier dat wordt gekenmerkt door onzekerheid, is dat van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting. De toekomst van dit regime is ongewis, zeker als het Hof van Justitie van de Europese Unie – vermoedelijk later dit jaar – zou oordelen dat Nederland de zogenoemde per-elementbenadering moet toestaan. Deze benadering leidt er bijvoorbeeld toe dat sommige renteaftrekbepalingen kunnen worden vermeden met een beroep op 'elementen' van het fiscale-eenhedsregime. Vooruitlopend daarop heeft het kabinet reparatiemaatregelen aangekondigd voor het geval het hof straks oordeelt dat Nederland in een grensoverschrijdende situatie de per-elementbenadering voor specifieke fiscale eenheidsvoordelen moet toestaan (brief van 25 oktober 2017, 2017-0000204271 en 'Miljoenenstrop voor nieuwe kabinet', *NRC Handelsblad* 26 oktober 2017).

Verdrag Nederland-Israël; geen fiscale eenheid met niet-ingezeten moeder

De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting is een bekende rechtsfiguur. Het betreft een regeling die het mogelijk maakt dat in fiscaal opzicht een concern kan ontstaan tussen een in Nederland gevestigde moedermaatschappij en een of meer dochtermaatschappijen die eveneens in ons land hun vestigingsplaats hebben. Uit het Europese recht volgt evenwel dat een fiscale eenheid eveneens kan worden gevormd tussen Nederlandse zustermaatschappijen als de moedermaatschappij in een van de lidstaten van de Europese Unie is gevestigd. De poging om ook zo'n fiscale eenheid tot stand te brengen met een moedermaatschappij die buiten de Europese Unie – in Israël – is gevestigd, is gestrand. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het internationale recht – in het besliste geval de non-discriminatiebepaling uit het verdrag met Israël – Nederland niet verplicht bedoelde fiscale eenheid toe te staan (HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3128, 16/02919, *NTFR* 2017/3125). In *NLF* 2018/00009 plaatst A.C.P. Bobeldijk kritische kanttekeningen bij het arrest (p. 16-17).

Dit arrest betekent niet dat het regime van de fiscale eenheid in rustig vaarwater is terechtgekomen. Het blijft, zoals hiervoor opgemerkt, Europeesrechtelijk kwetsbaar.

Horen anonieme getuigen in belastingzaken?

Het fenomeen anonieme getuige is in het belastingprocesrecht een tamelijk onbekende figuur (vgl. M. Hendriks in *NTFR* 2017/1365). In een procedure die onlangs speelde, verzocht belanghebbende de belastingrechter een aantal personen als getuigen op te roepen, en wel op zodanige wijze dat de identiteit van die getuigen niet bekend zou worden bij de inspecteur. Zij vreest dat die getuigen, als hun identiteit wel zou worden geopenbaard, ernstig rekening zouden moeten houden met naheffingsaanslagen en boeten. De Hoge Raad oordeelt dat de belastingrechter het verzoek om de getuigen anoniem te horen terecht heeft afgewezen (HR 24 november 2017, ECLI:NL:HR:2017:2986, 16/04810, V-N 2017/58.5). Hij herinnert eraan dat in het strafrecht het horen van een anonieme getuige alleen mogelijk is, indien met het oog op de door de getuige af te leggen verklaring, voor het leven, de gezondheid of de veiligheid dan wel de ontwrichting van het gezinsleven of het sociaal-economische bestaan van die getuige of van een andere persoon moet worden gevreesd. Daarvan is in de zaak van belanghebbende geen sprake. Het belang van het arrest schuilt er vooral in dat de Hoge Raad zich afvraagt of het niet aan de wetgever is om regels te stellen over het horen van anonieme getuigen. De wetgever zou die regels kunnen stellen, zo valt – als suggestie aan de wetgever – in het arrest te lezen. Zie over dit arrest: E. Poelmann, ‘Kroniek fiscaal bestuursprocesrecht’, *TFB* 2017, afl. 8, die opmerkt dat de Hoge Raad ‘zich uiterst kritisch uitlaat over de mogelijkheid anonieme getuigen in te zetten c.q. dit niet gewenst acht, tenzij strikt noodzakelijk, dat wil zeggen als er gevaar voor lijf en leden bestaat’ (p. 27).

Geen kostenvergoeding bezwaar bij onterechte naheffingsaanslag parkeerbelasting

Dat aan parkeren kosten zijn verbonden, zal geen verwondering wekken. Op tal van plaatsen in ons land is parkeerbelasting verschuldigd, en wie nalaat parkeergeld te voldoen, kan rekenen op een naheffingsaanslag. Soms blijkt dat zo’n aanslag ten onrechte is opgelegd, bijvoorbeeld omdat ‘slechts’ een onjuist kenteken is ingevoerd en de belasting – in de vorm van parkeergeld – wel is betaald. De opgelegde naheffingsaanslag zal dan worden ‘herroepen’, als tenminste bezwaar is gemaakt tegen die aanslag. Maar recht op vergoeding van kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase (art. 7:15 lid 2 Awb), bestaat in zodanig geval niet, omdat de herroeping van de aanslag niet aan de heffende instantie is te wijten, in de zin dat sprake is van een ‘onrechtmatigheid’, maar aan degene die het onjuiste kenteken heeft ingevoerd, zo heeft de Hoge Raad – terecht – beslist (HR 22 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3226, 17/03020, V-N 2018/2.8).

Scriptiesuggesties

Op het vrij toegankelijke deel van de website van de fiscale uitgever NLFiscaal – een stichting zonder winstoogmerk – zijn interessante opinies te vinden, bijvoorbeeld die van F.A. Peppelenbosch en F. van Horzen. Zij bieden intrige-

rende bespiegelingen en zeker ook inspiratie voor de keuze van een geschikt scriptieonderwerp. Ook andere platforms bieden aanknopingspunten voor ‘dolende’ studenten. Zo verschaft J.J. Vetter in *TFO* 2017/154.3 een overzicht van trends en ontwikkelingen in het invorderingsrecht. Deze beschouwing zal de lezer op het spoor zetten van een geschikt onderwerp, zoals de (ontbrekende) waarborgen rondom het vereenvoudigd derdenbeslag. Ook in bijvoorbeeld *TFB* 2017, afl. 6 worden thema’s aan de orde gesteld die het waard zijn tegen het licht te houden (bijvoorbeeld over escalatie en veranderingen in de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Vgl. in dit kader ook de publicatie van P.J. van Amersfoort, ‘De rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst’, *WFR* 2017/236, p. 1478 e.v.). Hetzelfde geldt voor talloze onderwerpen die in verschillende edities van de *BtwBrief* de revue passeren (bijv. over de toekomst van de koepelvrijstelling naar aanleiding van de arresten van 21 september 2017 van het Hof van Justitie van de Europese Unie, onder meer gepubliceerd in *V-N* 2017/49.15 – zie daarover ook *NTFR-B* 2017/44). Verder leent een verkenning van de toekomst van het regime van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, zich uitstekend voor een werkstuk. Een ander mogelijk onderwerp, betreft het fenomeen feestbundel. Bij verschillende gelegenheden (jubileum, afscheid als hoogleraar of raadsheer) verschijnen bundels met opstellen (feestbundel, vriendenbundel). De bijdragen die in dergelijke bundels zijn te vinden, vormen een apart genre. Zie *WFR* 2007/965 voor een eerste oriëntatie op dit – fascinerende – onderwerp.

Literatuur

In *NTFR* 2017/2299 heeft J. Gooijer op het belang van een normatieve benadering van fiscaal onderzoek gewezen. Hij verlangt naar fundamentele beschouwingen over grondslagen en beginselen van belastingrecht. Of hij met de onlangs verschenen proefschriften op zijn wenken is bediend, weet ik niet. Op 6 oktober 2017 promoveerde P.C. de Heer op een onderwerp dat ligt op het snijvlak van accounting en internationaal belastingrecht (*The concept of provisions in Article 23 CCTB. A critical analysis and comparison with IFRS, Germany, the Netherlands and the United Kingdom*, Oisterwijk: Wolf Legal Publishers 2017). Zijn onderzoek heeft meer specifiek betrekking op een bepaling die ziet op (het opvoeren) van voorzieningen op de winstbepalende balans. Zij is opgenomen in regels die deel zouden moeten gaan uitmaken van de Europese vennootschapsbelasting (CCTB), een geharmoniseerde belasting die in de steigers staat. Vgl. *WFR* 2017/187, p. 1185.

Verder heeft B.L.A.M. Veldman zijn onderzoek afgerond naar informatiegestuurd toezicht van de Belastingdienst (*Informatiegestuurd modelmatig fiscaal toezicht*, Deventer: Wolters Kluwer 2017). Hij verdedigde zijn proefschrift op 7 december 2017 met succes. De toezichtcapaciteit van de Belastingdienst is beperkt, en mede daarom is het zaak die capaciteit zo efficiënt en effectief mogelijk in te zetten. Om een bijdrage te leveren aan de optimale inzet daarvan,

heeft Veldman een model ontwikkeld in de vorm van een voorspellende theorie over fiscaal gedrag. In zijn onderzoek heeft hij zich geconcentreerd op vastgoedtransacties en de omstandigheden in kaart gebracht die daarbij een rol spelen, zoals de toepasselijke fiscale normen en de prikkels die in dit verband zoal bestaan om (non-)compliant gedrag te vertonen. De uitkomsten van het onderzoek laten zien dat de kans op fiscale fouten bij vastgoedtransacties tussen gelieerde partijen groter is dan bij dergelijke transacties tussen niet-gelieerde partijen (vgl. *WFR* 2017/238 en – uitgebreider – zijn publicatie in het tijdschrift *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2017, afl. 6, p. 9-13).

Dat fiscalisten empirisch onderzoek doen, is tamelijk uitzonderlijk te noemen. In 2017 heeft N.G.H. Speet haar bevindingen van een door haar verricht empirisch onderzoek naar renteaftrekbeperingen in de Nederlands vennootschapsbelasting gepresenteerd (*Renteaftrekbeperingen en de financiering van ondernemingen*, verschenen bij Rob Kappert Uitgeefbemiddeling). Zij heeft geen significante relatie kunnen ontdekken tussen de renteaftrekbeperingen en de financiering van in Nederland gevestigde lichamen. Zinloos zijn bedoelde aftrekbeperingen niet; het belang ervan is – in financiële termen gemeten – substantieel (vgl. *WFR* 2017/188, p. 1186 en *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2017, afl. 6, p. 4-7).

Op 20 december 2017 zwaaide J.A.C.A. Overgaauw af als voorzitter van de belastingkamer van de Hoge Raad, een gebeurtenis die bepaald niet onopgemerkt is gebleven. Zijn afscheid werd opgeluisterd met een symposium. Een van de sprekers was de vice-president van de Raad van State, die op geëngageerde wijze sprak over de staat van de rechtsstaat en een mogelijk nieuwe invulling daarvan, die beter recht doet aan de hedendaagse maatschappelijke verhoudingen (zie *WFR* 2018, afl. 7226 voor een verslag van de bijeenkomst). Ook werd Overgaauw benoemd tot Officier in de Orde van Oranje-Nassau wegens de uitzonderlijke prestaties die hij heeft verricht ten behoeve van de belastingheffing en de rechtspleging op fiscaal terrein. Verder kreeg Overgaauw – uit handen van emeritus hoogleraar L.G.M. Stevens – een fraai uitgegeven bundel opstellen aangeboden: *Bouwen en douwen*, ofwel: Overgaauw-bundel (Deventer: Wolters Kluwer 2017). De bundel bevat interessante bijdragen die vrijwel allemaal betrekking hebben op het belastingrecht.

- P.G.H. Albert, ‘De invloed van maatschappelijke opvattingen op het beroep van belastingadviseur’, *WFR* 2017/235, p. 1470-1477;
- J.N. Bouwman & M.J. Boer, *Wijzigingen in het regime van de fiscale eenheid*, Deventer: Wolters Kluwer 2017;
- W. Bruins Slot, ‘De waarde van gemeentelijke grondposities op de openingsbalans’, *WFR* 2017/241, p. 1498-1500;
- I.J.J. Burgers (red.), *Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2017;
- K.M.G. Demandt & M. Coenen, ‘De onbeperkte navorderingstermijn in de Successiewet: konijn uit de hoge hoed?’, *Het Register* 2017, afl. 6, p. 6-11;

- B.H. Devilee, *De eigenwoningschuld 2.0*, Vlaardingen: Fiscaal leven 2017;
- A.A. Feenstra & A.J.C. Perdaems, *De jacht op buitenslands vermogen*, Deventer: Wolters Kluwer 2017;
- M.W.C. Feteris, ‘De toekomst van de fiscaliteit, op basis van 25 jaar ervaring’, *MBB* 2017, afl. 11, p. 345-349;
- M.W.C. Feteris e.a. (red.), *Bouwen en douwen* (Overgaauw-bundel), Deventer: Wolters Kluwer 2017;
- M.J.A.M. van Gijlswijk, *Wet aanpassing fiscale eenheid*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2017;
- A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2017;
- P.M. de Haan, ‘Fiscale constructies, transparantie en dingen die voorbij gaan – de parlementaire verhoren over belastingontwijking’, *MBB* 2017, afl. 11, p. 368-374;
- R.H. Happé, ‘De fiscale wereld in transitie: van moreel ontkoppeling naar moreel kompas’, *RM Themis* 2017, afl. 5, p. 244-253;
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017;
- C. Maas & M.B. Weijers, ‘Naar een ver(der)streckende toepassing van wetsinterpreterende beleidsregels door de belastingrechter?’, *WFR* 2018, afl. 10, p. 48-58;
- G.T.K. Meussen, ‘Regeerakkoord kabinet-Rutte III: enkele fiscale bespiegelingen’ (Opinie), *NtFR* 2017/2607, p. 1-3;
- E. Poelmann, ‘Kroniek fiscaal bestuursprocesrecht’, *TFB* 2017, afl. 8, p. 25-28;
- A. Rozendal, ‘Enkele overdrachtsbelastingaspecten van de verkrijging van een “woning”’, *FBN* 2017/51, p. 18-20;
- B.G. van Zadelhoff, *Als de btw het redt, is het dankzij blockchain en internet*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.