

Aanpak belastingontwijking en belastingontduiking

Als het aan de staatssecretaris van Financiën ligt, zal het fiscale beleid voortaan anders worden vormgegeven. Dat volgt tenminste uit de voornemens die hij afgelopen winter heeft gepubliceerd in zijn fiscale beleidsagenda ('Belasting omzeilen wordt lastiger', *NRC Handelsblad* 24 februari 2018). Het kabinet wil belastingontduiking en -ontwijking aanpakken. De staatssecretaris heeft 'de ambitie om het beeld te kantelen dat Nederland het internationale bedrijven fiscaal gemakkelijk zou maken belasting te ontwijken' (Fiscale beleidsagenda, 23 februari 2018, p. 2). Om dat te bereiken worden 'passende maatregelen' in het vooruitzicht gesteld. Zo gaat het kabinet bij het bestrijden van buitensporige renteaftrek in de vennootschapsbelasting (en verdragsmisbruik) verder dan de minimumvariant die volgt uit internationale – vooral Europese – afspraken. De aftrek van rente die een belastingplichtige per saldo is verschuldigd, wordt beperkt tot maximaal 30% van het bruto bedrijfsresultaat (de zogenoemde earningsstrippingmaatregel). Verder is het de bedoeling dat dividend-, rente- en royaltystromen naar zogenoemde *low tax jurisdictions* in de heffing zullen worden betrokken om te voorkomen dat Nederland wordt gebruikt om de belastinggrondslag van andere landen uit te hollen (zie verder het commentaar van J.J.H. Reijnen in *NtFR* 2018/721).

Jurisprudentie*Vestigingsplaats beleggingsvennootschap; uitleg van de uitdrukking 'geleid en bestuurd'*

Het is niet altijd eenvoudig om te bepalen waar een vennootschap voor fiscale doeleinden is gevestigd en in de heffing van vennootschapsbelasting kan worden betrokken. In een procedure betreffende het jaar 2004 draaide het om de vraag of een naar Nederlands recht opgerichte beleggingsvennootschap, waarvan de enige aandeelhouder in dat jaar in Nederland woonachtig was, inwoner is van Nederland dan wel Singapore, de plaats waar de bestuurders van belanghebbende wonen. Volgens het belastingverdrag dat Nederland met Singapore heeft gesloten, is in dit specifieke geval – kort gezegd – beslissend in welk land de vennootschap wordt 'geleid en bestuurd' (art. 3, lid 4, van voornoemd verdrag). De Hoge Raad legt die uitdrukking – na een lange aanloop – 'overeenkomstig de gewone betekenis' ervan uit en oordeelt dat daaronder moet worden verstaan de plaats waar de kernbeslissingen met betrekking tot de activiteiten van de vennootschap worden genomen, waar de eindverantwoordelijkheid voor deze beslissingen wordt gedragen en van waaruit in voorkomende gevallen instructie wordt gegeven aan de binnen het lichaam werkzame personen (HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:47, nr. 16/03321, *NtFR* 2018/199, r.o. 2.3.4). De Hoge Raad laat het oordeel van het gerechtshof in stand, inhoudende dat de beleggingsvennootschap inwoner is van Nederland, onder meer omdat de rol van de (formele) directie in Singapore beperkt was en 'geenszins beleidsbepalende beslissingen insluiten'. In *NLF* 2018/0321 betoogt R.A. Bosman

BELASTINGRECHT

AAK20188627

Mr. L.J.A. Pieterse

Wet- en regelgeving*Schenkingsregeling was effectief*

De wet staat in bepaalde gevallen toe dat vermogen zonder heffing van schenkbelasting in andere handen kan overgaan, omdat een vrijstelling van toepassing is. Zo'n vrijstelling kan soms onverwacht populair blijken te zijn. Dat is het geval geweest bij de tijdelijk uitgebreide vrijstelling voor schenkingen die in verband met een eigen woning van de begiftigde zijn gedaan (art. 33a SW 1956). De lucratieve regeling heeft in de jaren 2013 en 2014 gegolden. Uit onderzoek van de Algemene Rekenkamer is gebleken dat de regeling in de meeste gevallen – bij naar schatting 75% van de schenkingen – is gebruikt om de hypotheek af te lossen. De uitbreiding van de vrijstelling heeft voor de overheid tot aanzienlijk meer gederfde inkomsten geleid dan was gedacht doordat het aantal schenkingen veel hoger uitviel dan voorzien. Met de uitbreiding was € 1.030 miljoen gemoeid, terwijl € 104 miljoen was geraamd (*Schenkingsvrijstelling eigen woning. Effecten op de hypotheekschuld*, op 6 december 2017 aangeboden aan de Tweede Kamer).

dat de Hoge Raad in dit arrest 'een wat meer materiële benadering (lijkt) te kiezen dan in de tot op heden gewezen jurisprudentie door niet eerst de stap via het formele bestuur te zetten maar meteen een materiële toets aan te leggen'. Dit arrest is tevens van commentaar voorzien door M. van Dun in *NTFR* 2018/199. Eveneens interessant is de annotatie van S.C.W. Douma in *BNB* 2018/68.

Genadeklap voor het fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting?

De tentakels van het Europese recht hebben een niet gering bereik. Dat is algemeen bekend. Op 22 februari 2018 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) geoordeeld dat het Nederlandse fiscale-eenheidsregime voor wat betreft de toepassing van de renteaftrekbeperking van artikel 10a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet verenigbaar is met de uit het Europese recht voortvloeiende vrijheid van vestiging (HvJ EU 22 februari 2018, gevoegde zaken C-398/16 en C-399/16). Dat is een enorme tegenvaller voor het departement, omdat het arrest meebrengt dat de voordelen van het fiscale-eenheidsregime ook zullen moeten worden toegekend aan degenen die daarop tot nog toe geen aanspraak konden maken. Een 'aanslag' op de schatkist behoeft dit arrest niet te zijn, aangezien het vorige kabinet spoedreparatiemaatregelen heeft aangekondigd. Deze maatregelen, die moeten voorkomen dat de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven wordt uitgehold, zullen ingaan met terugwerkende kracht tot 25 oktober 2017, 11 uur, het moment waarop zij per brief zijn aangekondigd (*Kamerstukken II* 2017/18, 34323, 20). In zijn reactie op het arrest heeft de staatssecretaris van Financiën laten weten dat deze maatregelen later dit jaar zullen worden ingediend bij de Tweede Kamer (zie naar aanleiding daarvan de beschouwing van P.H.M. Simonis die in *MBB* 2018/3, p. 81-97 is opgenomen en die van E.J.W. Heithuis, 'De per-elementbenadering in de fiscale eenheid en de spoedreparatie', *FED* 2018/44). Verder heeft de staatssecretaris te kennen gegeven dat bij een toekomstige concernregeling het unieke element van de Nederlandse fiscale eenheid, de consolidatiegedachte niet terug lijkt te kunnen komen (brief van 22 februari 2018, en daarover in reflecterende zin: A.J. van den Bos, 'Het unieke element van de Fiscale eenheid?', *NTFR* 2018/785, p. 1-2). Op dezelfde dag verscheen in het Weekblad een blauwdruk voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting (*WFR* 2018/37, p. 240 e.v.).

Verboden inbreuken op het eigendomsrecht

Het zal geen bevreemding wekken dat van mensenrechten een onweerstaanbare aantrekkingskracht uitgaat. Ook in belastingzaken spelen zij een rol. Zo wordt geregeld een beroep gedaan op artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM, zij het dat zelden succes wordt geboekt. In een zaak over de heffing van afvalstoffenbelasting betoogde belanghebbende tevergeefs dat het vervallen van de regeling voor belastingvermindering een verboden inbreuk vormt op het ongestoorde genot van eigendom (HR

23 februari 2018, ECLI:NL:HR:2018:266, nr. 16/02216, *NTFR* 2018/489). Ook de zogenoemde crisisheffing is niet in strijd gebleken met voornoemd protocol (zie onder meer EHRM 14 november 2017, 46184/16, *BNB* 2018/66, en de uitgebreide analyse van M.R.T. Pauwels in zijn noot bij dit arrest, waarin hij de beslissing tevens in een bredere context plaatst. Zo wijst Pauwels erop dat in deze beslissing steun kan worden gevonden voor de opvatting van de Hoge Raad dat ook indien gerechtvaardigde verwachtingen zijn geschonden, de *fair balance* niet geschonden hoeft te zijn, namelijk indien er specifieke en dwingende redenen voor die inbreuk zijn aan te wijzen (zie punt 15 van zijn annotatie).

In HR 6 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:511, nr. 17/01852, laat de Hoge Raad het oordeel van het gerechtshof in stand dat een belastingplichtige die zijn vermogen een maand na de peildatum (nagenoeg) geheel verloren zag gaan (onteigening aandelen, uitgegeven door een bancaire instelling) wordt geconfronteerd met een individuele en buitensporige last. De heffing inzake rendement over zijn vermogen (box 3) kon het gerechtshof in het onderhavige geval – bij wijze van rechtsherstel – substantieel terugbrengen zonder de staatsrechtelijke verhoudingen geweld aan te doen, zo oordeelt de Hoge Raad (r.o. 3.5.3).

Ontwikkelingen inzake (onbeperkte) navorderingstermijn in de erfbelasting

In voorkomende gevallen kan de fiscus navorderen, ook als het om de heffing van erfbelasting gaat. Sinds 1 januari 2012 geldt een onbeperkte navorderingstermijn voor zover het – kort gezegd – nalatenschappen van 'buitenlandse' origine betreft (art. 66, lid 4, SW 1956), zij het dat de onbeperkte navorderingstermijn zich niet uitstrekt tot gevallen waarin de bevoegdheid tot navordering op 1 januari 2012 al was verstreken, zo heeft de Hoge Raad vorig jaar geoordeeld (HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:356, nr. 16/03506, *BNB* 2017/105). De fiscus heeft in andere situaties evenwel de stelling betrokken dat nalatenschappen die vóór 1985 zijn vrijgevallen onder het bereik van de toenmalige – volgens de fiscus nog steeds niet uitgewerkte – navorderingsmogelijkheden vallen. Aan deze stelling ligt een sterk staaltje juridisch gepuzzel ten grondslag, aldus een tweetal advocaten: K.M.G. Demandt & M. Coenen, 'De onbeperkte navorderingstermijn in de Successiewet: konijn uit de hoge hoed?', *Het Register* 2017, afl. 6, p. 7. De Hoge Raad heeft onlangs geoordeeld dat de fiscus niet bevoegd is om in een zodanig geval – de zaak betrof een verkrijging uit 1981 – na te vorderen (HR 23 februari 2018, ECLI:NL:HR:2018:256, nr. 17/00649, *V-N* 2018/11.18). De oude – tot 1 januari 1985 geldende – regeling heeft door een latere wetswijziging haar kracht verloren, aldus de Hoge Raad onder verwijzing naar artikel 5 van de Wet algemene bepalingen. Aan de eerdere wettelijke regeling, die de fiscus toegepast wilde zien, komt geen betekenis meer toe, zo oordeelt de Hoge Raad. Voor de motivering van deze beslissing op dit punt, verwijst hij naar de conclusie van de advocaat-generaal (r.o. 2.3.2).

Scriptiesuggesties

Op enig moment in de studie zal een scriptie geschreven moeten worden. Daaraan valt niet te ontkomen. Onderwerpen en thema's die geschikt zijn, liggen voor het oprapen. De kunst is een enigszins origineel onderwerp in het vizier te krijgen. Wat dat betreft, bij die zoektocht dus, biedt het interview met advocaat-belastingkundige Ludwijn Jaeger, dat eerder dit jaar in een tijdschrift is gepubliceerd ('Fiscus moet medeplichtige adviseur vaker beboeten', *Het Register* 2018, afl. 1, p. 19-22), enkele aardige aanknopingspunten voor een onderwerp in de sfeer van het formele belastingrecht. Op tal van terreinen (ontneming, inkeer, boetes) spreekt hij zich duidelijk uit en reikt hij de lezer – vermoedelijk onbedoeld – gedachten aan die zullen prikkelen tot nader onderzoek. Zie in dit kader ook de verhandeling van J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2017', *TFB* 2018, afl. 1, p. 28-43, die van P. Fortuin, 'Onjuiste belastingaangifte, valsheid in geschrift en pleitbaar standpunt', *NTFR-B* 2018/12, p. 19-23, en – recenter – het opstel van G.J.M.E. de Bont, 'Pleitbaar standpunt als opzetverweer', *MBB* 2018, afl. 3, p. 106 e.v. Ook de studie van Krukkert over individuele straftoemeting in het fiscale boeterecht kan aangegrepen worden om een interessante verhandeling te schrijven (I.J. Krukkert, *Individuele straftoemeting in het fiscale boeterecht. Een interne theoretische rechtsvergelijking tussen het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2018, alsmede *WFR* 2018/57, p. 396-397, waarin de auteur een korte samenvatting geeft van de inhoud en conclusies van zijn proefschrift en te kennen geeft te hopen dat zijn aanbevelingen bewustwording creëren 'ten aanzien van de stappen die mogelijk nog gemaakt kunnen worden om tot een rechtvaardiger proces van individuele straftoemeting van fiscale bestuurlijke boeten te komen').

Het verschijnsel renteswap, om een onderwerp buiten het terrein van het formele belastingrecht te noemen, is doorgedrongen in de belastingrechtspraak, ook in die van de belastingkamer van de Hoge Raad. In de sfeer van de inkomstenbelasting zijn enkele consequenties van het gebruik van dit financiële instrument, de renteswap dus, duidelijk geworden (zie bijvoorbeeld HR 12 februari 2018, ECLI:NL:HR:2018:123, nr. 17/00057, *NTFR* 2018/361). De eerste arresten van de Hoge Raad over dit instrument vormen een goede aanleiding een (tussen)balans op te maken (zie C. Bruijsten, 'De renteswap in de inkomstenbelasting', *FBN* 2018/15, p. 12-15 en J.A.G. van Es, 'Vergoeding betaald ter zake van swapovereenkomst niet aftrekbaar?', *NTFR-B* 2018/10, p. 7-12, alsmede de noot van J.P. Boer in *BNB* 2018/78, inzake de behandeling van een renteswap met een negatieve waarde in de vermogensrendementsheffing).

Verder zou over de fiscale dimensies van aardbevingschade kunnen worden geschreven (vgl. HR 30 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:457, nr. 17/01039, *NTFR* 2018/802, inzake de invloed van een aardbeving op de waardering van een woning). Ook de belastingen die lagere overheden (mogen) heffen, leveren voldoende stof voor discussie op (zie de kroniek over 2017, gepubliceerd in *Belastingblad* 2018/102 en 2018/119).

Tot slot zullen de – vaak prikkelende – Opinions die op het vrij toegankelijke deel van de website van de stichting NLFiscaal verschijnen, de nodige inspiratie kunnen verschaffen (zie bijv. NLF Opinie 2018/0016, 2018/0017 en 2018/0020, stukken die bespiegelingen over internationaal en Europees belastingrecht bevatten).

Literatuur

Ook de afgelopen periode is weer een ongehoorde hoeveelheid literatuur verschenen. Het onder dit kopje opgenomen overzicht van – deze keer – alleen boeken, bevat een beperkte greep uit het beschikbaar gekomen materiaal. Een uitgave die ik afzonderlijk wil noemen, is het – uit twee delen bestaande – proefschrift van L.W.D. Wijtvliet met de fascinerende titel: *The Tax Tectonics: Well-being and Wealth-Inequality in Relation to a shift in the Tax Mix from Direct to Indirect Taxes*, dat hij op 10 april 2018 verdedigde aan Tilburg University. De auteur heeft diepgaand en multidisciplinair onderzoek gedaan naar de mogelijke effecten die optreden als gevolg van de geleidelijke verschuiving van de heffing van directe naar indirecte belastingen. Daarmee, met deze verschuiving, die zich onmiskenbaar voltrekt, wordt weliswaar vooral economische groei nagestreefd, maar een van de gevolgen van de verschuiving in de samenstelling van de belastingmix, is dat de vermogensongelijkheid toeneemt en dat kan uiteindelijk het welzijn van mensen negatief beïnvloeden (zie *WFR* 2018/67, p. 466-467, waarin de auteur de hoofdlijnen van zijn onderzoek schetst).

Verder wijs ik op de special over vreemd vermogen van het vermaarde tijdschrift *FED*, die is aangeboden aan R.P.C. Cornelisse ter gelegenheid van zijn afscheid als voorzitter van de vakgroep belastingrecht van de Universiteit van Amsterdam, een *libellum amicorum*, zoals de gelegenheidsredacteuren in het voorwoord schrijven (*FED* 2018/9). Het is een nummer geworden met aardige bijdragen. In enkele ervan wordt – soms terloops – een beeld geschetst van de persoon Cornelisse. De bundel opstellen die R.N.G. van der Paardt heeft mogen ontvangen ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar kostprijsverhogende belastingen aan de Erasmus Universiteit, is eveneens lezenswaardig (*Ontroerend goed*, Deventer: Wolters Kluwer 2018). Over het verschijnsel opstellenbundel is ook een publicatie verschenen ('Eerbetoon en vriendenbundel', *NTFR* 2018/463, p. 1-6).

- D.A. Albregtse & P. Kavelaars, *Ontroerend goed* (Van der Paardt-bundel), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- L.L.C. Blom & E.M. van Doornik, *Btw en internationaal goederenverkeer*, Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- J.A. Booij, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling* (2e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- H.J. Bresser e.a., *Belastingrecht in Hoofdlijnen* (7e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- G.C. van Eck, E.R. Roelofs, P.H.M. Simonis & R.L.P. van der Velden, *Juridische fusie van kapitaalvennootschappen (civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten)*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2018;

- F.J.P.M. Haas, *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht* (5e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- M.I. van Haren & M.M.W.D. Merckx, *Btw en internationaal dienstenverkeer*, Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars & B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting* (14e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- I.J. Krukkert, *Individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht. Een interne theoretische rechtsvergelijking tussen het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- A.E. de Leeuw, *Economische eigendom*, Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- G.Th. Ligthart, *Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden* (2e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- L.J.A. Pieterse & J.W. van den Berge, *Mr. J. Verburg (1924-2017). Een gedenkschrift*, Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- J.L. van der Streek, *Casuïstiek vennootschapsbelasting* (6e druk), Den Haag: Boom juridisch 2018;
- H.C. Verploegh, Th.J.M. van Schendel & J.P.E. de Kock, *Loonheffingen. Editie 2018* (12e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- R.A. Wolf, *Onroerende zaken, btw en overdrachtsbelasting* (8e druk), Den Haag: Sdu Uitgevers 2018.