

BELASTINGRECHT

AAK20188690

Mr. L.J.A. Pieterse**Wet- en regelgeving***Wet spoedreparatie fiscale eenheid*

Een spoedreparatie van de fiscale eenheid is aanstaande (*Kamerstukken II* 2017/18, 34959, 1-4). Deze reparatie is eerder aangekondigd en is een reactie op Europeesrechtelijke ontwikkelingen, namelijk de acceptatie van het Hof van Justitie van de EU van de zogenoemde per-elementbenadering (*KwartaalSignaal* 147, p. 8628). Deze benadering houdt in dat belastingplichtigen, ondanks dat zij geen fiscale eenheid kunnen aangaan met hun buitenlandse dochtervennootschap, wel in aanmerking komen voor de voordelen van de afzonderlijke elementen van het fiscale-eenheidsregime alsof wel een fiscale eenheid met die buitenlandse dochtermaatschappij is aangegaan (*Kamerstukken II* 2017/18, 34959, 3, p. 2, alsmede de analyse van J.J.W.M. Koolen in *WFR* 2018/136, p. 941-947). Het wetsvoorstel dat is ingediend komt erop neer dat enkele regelingen in de vennootschapsbelasting, zoals die met betrekking tot de beperking van de aftrek van rente, voortaan moeten worden toegepast alsof er geen fiscale eenheid is. In de literatuur is de spoedreparatie tamelijk kritisch ontvangen: 'Het wetsvoorstel maakt een onvoldragen indruk en roept vaak fundamentele vragen op die aan de hand van de wettekst of de memorie van toelichting niet of niet afdoende kunnen worden beantwoord', aldus F. van Horzen commentaar in *NLF* 2018/1359, p. 17, en hij is niet de enige (zie onder meer *NLF* 2018/1483).

Tesla-taks

Het lage bijtellingspercentage van 4% in de loon- en inkomstenbelasting wegens privégebruik voor auto's die volledig elektrisch rijden, komt met ingang van 2019 te vervallen voor zover de catalogusprijs van dergelijke auto's meer dan € 50.000 bedraagt. Voor deze auto's gaat in zoverre een bijtellingspercentage van 22% gelden ('Nieuwe bijtellingsregels laten Tesla-rijder twijfelen', *Het Financieele Dagblad* 13 juni 2018). Werknemers en werkgevers kunnen volgend jaar dus te maken krijgen met een gecombineerd bijtellingspercentage. Dit nieuwe regime voor auto's die niet alleen zakelijk maar ook voor privédoeleinden worden gebruikt, raakt vooral auto's van het merk Tesla en wordt daarom ook wel de Tesla-taks genoemd.

Vliegbelasting

Het kabinet heeft een zogenoemde vliegtaks in het vooruitzicht gesteld. Daarmee, met een vliegbelasting, tracht men invulling te geven aan het principe dat de vervuiler betaalt (voor de milieuschade die hij veroorzaakt). Deze belasting, die vorig jaar is aangekondigd, zal wellicht een heffing per vertrekkende passagier van Nederlandse luchthavens inhouden; de vermoedelijke belasting zal enkele euro's per vliegticket bedragen. Een andere mogelijkheid is een belasting per vliegtuig. De voorkeur van het kabinet gaat evenwel uit naar een Europese vliegbelasting, maar het is de vraag of zij tijdig kan worden gerealiseerd (zie *V-N* 2018/27.23 en 'Vliegtaks komt er, hoe dan ook', *NRC Handelsblad* 30 juni 2018).

Perikelen dividendbelasting

Wetgeving uitvoeren is lang niet altijd eenvoudig. De toepasselijke wet is soms op verschillende manieren uit te leggen. Mede daarom is de fiscus bereid om afspraken te maken met belastingplichtigen, ook om onzekerheid te voorkomen, dan wel uit de wereld te helpen. De afspraak die Shell met de fiscus heeft gemaakt om de heffing van dividendbelasting te vermijden, lijkt op gespannen voet te staan met het geldende recht, zo heeft J.L. van de Streek duidelijk gemaakt ('Shell en de dividendbelasting', *WFR* 2018/118, p. 806 e.v.). De deal of constructie heeft tot de nodige ophef geleid (zie onder meer 'Dividendbelasting kwetsbaar dossier voor het kabinet-Rutte III', *NRC Handelsblad* 19 juni 2018 en E.J.W. Heithuis, 'Ontgaat Shell inderdaad Nederlandse dividendbelasting?', *WFR* 2018/138, p. 953-955). In verband daarmee is opnieuw discussie ontstaan over de vraag of de beslissing van het kabinet om de dividendbelasting af te schaffen niet heroverwogen moet worden.

Jurisprudentie*Verhuurderheffing bij mede-eigendom in strijd met discriminatieverbod*

De wetgever zal bij de inrichting van het belastingstelsel rekening moeten houden met verdragsbepalingen die ongelijke behandeling van gelijke gevallen verbieden. Maar

hij heeft de nodige speelruimte; niet iedere ongelijke behandeling wordt als discriminatie beschouwd. Van discriminatie is sprake indien de keuze van de wetgever evident van redelijke grond is ontbloomd, zo leert de rechtspraak. Dat 'verwijt' treft – in een specifieke situatie – de verhuurderheffing, een belasting die erop gericht is verhuurders die op de gereguleerde markt actief zijn en een aantal woningen verhuren een bijdrage aan de schatkist te laten leveren. Bij mede-eigendom kan deze heffing er namelijk toe leiden dat een – door de gemeente aangewezen – belanghebbende de verhuurderheffing moet voldoen als ware hij de enige genothebbende van de huurwoningen, terwijl de andere genothebbers ter zake van die woningen in het geheel niet in de heffing worden betrokken. Deze uitkomst is ten aanzien van overigens in dezelfde positie verkerende genothebbers in de ogen van de Hoge Raad als willekeurig te beschouwen (HR 8 juni 2018, nr. 16/04098, ECLI:NL:HR:2018:846, *V-N* 2018/31.21, r.o. 2.4.10). In dezelfde rechtsoverweging wijst de Hoge Raad erop dat redenen van praktische uitvoerbaarheid een dergelijke uitkomst niet kunnen rechtvaardigen. Het arrest zal geen grote gevolgen voor de schatkist hebben, aangezien het niet (particuliere) mede-eigenaren zijn maar woningcorporaties die het leeuwendeel van de verhuurderheffing opbrengen. Dergelijke corporaties houden huurwoningen in onverdeelde eigendom, zodat sprake is van één genothebbende ('Heffing voor verhuurders soms verkeerd opgelegd', *Het Financieele Dagblad* 13 juni 2018, p. 6).

Nadere uitleg van het begrip 'op de zaak betrekking hebbende stukken'

Het is van belang dat een geschil wordt beslecht op basis van alle relevante feitelijke gegevens die aan de inspecteur ter beschikking staan (vgl. art. 8:42 Awb). Daartoe behoren alle stukken die de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten, zo overweegt de Hoge Raad in een belangrijk arrest, en wel in aanvulling op eerdere rechtspraak (HR 4 mei 2018, nr. 16/04237, ECLI:NL:HR:2018:672, *NTFR* 2018/1156). De verplichting dergelijke gegevens te overleggen ziet ook op in elektronische vorm vastgelegde, op de zaak betrekking hebbende gegevens. Tot de stukken in de zin van artikel 8:42 Awb behoren daarentegen in beginsel niet softwareprogramma's en andere elektronische systemen voor gegevensopslag, -bewerking, -verwerking of -beheer, aangezien dergelijke programma's en systemen als zodanig geen op een zaak betrekking hebbende gegevens plagen te bevatten (r.o. 3.4.3). Wat betreft gegevens die worden opgeslagen, bewerkt, verwerkt of beheerd in systematische gegevensverzamelingen (databases) heeft te gelden dat zij in beginsel alleen op de zaak betrekking hebben voor zover zij van belang en raadpleegbaar zijn met het oog op de aan de orde zijnde zaak. Deze gegevens vormen het op de zaak betrekking hebbende 'stuk', dat in de vorm van een afdruk of op een andere geschikte wijze ter beschikking moet worden gesteld, aldus de Hoge Raad (r.o. 3.4.4). Dit arrest is in *NTFR* 2018/1156 van uitgebreid

commentaar voorzien door A.J.C. Perdaems en in *NLF* 2018/1150 door J. Berns, die de lezer onder meer wijst op een beschouwing van eigen hand: 'Datssystemen van de Belastingdienst, open u!', *NTFR* 2018/413.

Rechtsbescherming; voornemen tot toekenning btw-identificatienummer

De inspecteur doet talloze uitlatingen doen. Sommige kenmerken zich erdoor dat zij op rechtsgevolg zijn gericht. Of sprake is van een zodanig besluit, zal niet altijd even gemakkelijk te bepalen zijn. In een geval waarin de inspecteur aan belanghebbende meedeelde dat aan haar een btw-identificatienummer zal worden toegekend, oordeelde de Hoge Raad dat zodanige *aankondiging* niet een op enig publiekrechtelijk rechtsgevolg gerichte handeling is (HR 4 mei 2018, nr. 17/01660, ECLI:NL:HR:2018:674, *NLF* 2018/1108). Zij kan dan ook niet worden aangemerkt als een besluit in de zin van de Awb en evenmin als een ingevolge de belastingwet genomen besluit in de zin van artikel 26 AWR (r.o. 2.5.1). Een beslissing van de inspecteur tot toekenning of tot intrekking van een btw-identificatienummer dient wel te worden aangemerkt als een zodanig besluit. Van een voor bezwaar vatbare beschikking is evenwel geen sprake, zodat een rechtsgang bij de belastingrechter ontbreekt (HR 13 april 2018, nr. 16/02939, ECLI:NL:HR:2018:505, *BNB* 2018/116). Dit betekent dat een belanghebbende zich in voorkomend geval tot de civiele rechter zal moeten wenden (zie daarover de *BNB*-annotatie van C.J. Hummel bij dit arrest).

Scriptiesuggesties

Een kwestie die de gemoederen bezig blijft houden, is de vraag of het aangaan van een huwelijk dan wel het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden tot heffing van schenkbelasting zou kunnen leiden, zeker nu de vorig jaar door de wetgever voorgestelde regeling (zie *Kwartaal-Signaal* 145) van tafel is. Zie voor enkele recente ontwikkelingen, vooral naar aanleiding van een beleidsbesluit van de staatssecretaris van Financiën: F.A.M. Schoemaker & B.M.E.M. Schols, 'Kwestie schenkbelasting en beperkte gemeenschap weer in beweging?', *FBN* 2018/23, p. 3-8, alsmede I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Is het aangaan van een huwelijksgemeenschap een schenking? A never ending story', *WPNR* 2018, afl. 7198, p. 463-465.

Een geheel ander onderwerp is de fiscaliteit van waterverdedigingswerken. Dit is een terrein dat op niet veel belangstelling mag rekenen. Een enkele keer wordt geprocedeerd over de vraag of – in de sfeer van de gemeentelijke belastingen – een waarderingsvrijstelling van toepassing is op een waterverdedigingswerk. Een dijk – of dijklichaam, om de fiscaal relevante term te gebruiken – is een waterverdedigingswerk. De zones die naast de dijk zijn gelegen en ter zake waarvan bepaalde voorschriften en beperkingen gelden ter bescherming van die dijk, komen niet voor de vrijstelling in aanmerking, omdat alleen een dijklichaam een waterverdedigingswerk is, zo heeft de Hoge Raad beslist (zie HR 10 november 2017, nr. 17/01579,

ECLI:NL:HR:2017:2828, *BNB* 2018/7 en HR 25 mei 2018, nr. 17/03950, ECLI:NL:HR:2018:625, *NTFR* 2018/1229).

In de literatuur is gesignaleerd dat er nog wel procedures zullen volgen over de vele dijkwoningen die ons land kent. In het bijzonder woningen die in het dijklichaam zijn gelegen, kunnen stof voor discussie opleveren (zie B.S. Kats in *NTFR* 2018/1229).

Of de fiscus de menselijke maat bij de uitvoering van belastingwetgeving in voldoende mate in het oog houdt, wordt meer dan eens betwijfeld (zie bijv. G.T.K. Meussen, 'Magistratelijheid (of rechtsstatelijheid) van de belastinginspecteur', *FED* 2018/76). In een afstudeerwerkstuk zou kunnen worden gezocht naar een optimum voor wat de verhouding tussen belastingplichtigen en belastinginspecteurs betreft. Een verwant thema is dat van de rechten van belastingplichtigen. Of zij in het huidige politieke klimaat en wat daarmee samenhangt, zoals de toenemende roep om 'tax fairness' en de bestrijding van agressieve tax planning, voldoende mate zijn gewaarborgd, is een vraag die niet alleen in Nederland speelt. Het IBFD, een non-profitorganisatie die een uitgeverij heeft en daarnaast over een wetenschappelijke sectie beschikt, heeft op 26 april 2018 een rapport uitgebracht over de rechten van belastingbetalers in 25 landen (*Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights* en 'Belastingbetalers verdienen betere rechtsbescherming', *Het Financieele Dagblad* 28 mei 2018). Dit thema biedt beslist aanknopingspunten voor nadere studie.

Literatuur

Proefschriften worden niet of nauwelijks gelezen. Een geheim is dat niet. Wellicht heeft die wetenschap I.J. Krukert ertoe gebracht om enkele weken na de verdediging van zijn proefschrift een tekst te publiceren die een indruk biedt van zijn onderzoek ('Individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterrecht', *WFR* 2018/85). Zo schetst hij de aanleiding, het doel, de methoden, object en structuur van zijn studie. Ook de centrale vraagstelling zet hij voor de lezer neer: 'Waarin verschilt de rechtsnormering van het proces van individuele straftoemeting door de inspecteur in het fiscale bestuursrecht van de rechtsnormering van het proces van individuele straftoemeting door de strafrechter, en is dit verschil verklaarbaar gelet op de van toepassing zijnde rechtsbeginselen?' (p. 581).

Het proefschrift van R. Snoeij gaat over zogenoemde staatsfondsen, investeringsvehikels van overheden (*International Tax Aspects of Sovereign Wealth Investors: A Source State Perspective*, Alphen a/d Rijn: Kluwer Law International 2018). Dergelijke vehikels – door de auteur *sovereign wealth investors* genoemd – investeren vooral in het buitenland, in zogenoemde bronstaten. Snoeij heeft een conceptueel raamwerk ontworpen dat bronstaten kunnen gebruiken bij het ontwikkelen van internationaal fiscaal beleid ten aanzien van deze buitenlandse investeerders. Bij dit raamwerk spelen verschillende internationale fiscale beleidsdoelstellingen een rol. Daarbij kan worden gedacht aan neutraliteit, billijkheid en aantrekkelijkheid,

een criterium dat kennelijk gewicht in de schaal mag leggen. Verder heeft Snoeij in beeld gebracht welke beperkingen volgen uit het internationale recht ten aanzien van de realisatie van deze doelstellingen. Eén van de conclusies die de auteur trekt, is dat het zogenoemde immuniteitsbeginsel in dit verband hooguit een verwaarloosbare beperking oplegt aan bronstaten (zie de samenvatting van het proefschrift, die is opgenomen in *WFR* 2018/97, p. 655).

Of de erfbelasting adequaat is vormgegeven, kan worden betwijfeld. In het boek *Voor wie is de erfenis?*, dat onlangs is verschenen bij Van Gennep en is geschreven door wetenschappers uit verschillende disciplines, wordt gepleit voor het veranderen van het huidige erfrecht en – in het kader van deze rubriek vooral van belang – de erfbelasting ('Verander die gehate erfbelasting', *NRC Handelsblad* 14 juni 2018). Zo betoogt I.J.F.A. van Vijfeijken, haar naam viel eerder, dat de erfbelasting pas moet worden geheven op het moment dat de verkrijger daadwerkelijk de beschikingsmacht krijgt over de draagkrachttoename. 'Dus het kind dat een vordering op zijn ouder krijgt, waar hij verder niets mee kan, moet pas worden belast als die vordering wordt omgezet in cash. Dat geldt ook voor de ik-opa-vordering (waarmee deze constructie zinloos wordt)' (p. 60). Ook C.A. de Kam heeft gedachten ontwikkeld over de erfbelasting. Hij beargumenteert dat er ruimte is voor een flinke verhoging van de tarieven (p. 94 e.v.). Zo is de erfbelasting doelmatig, doordat de negatieve invloed van deze heffing op het arbeidsaanbod en de besparingen hoogstwaarschijnlijk zeer gering is. Dit noemt hij het efficiency-argument voor tariefverhoging. Bovendien is de erfbelasting bij uitstek geschikt als relatief 'pijnloos' nivelleringsinstrument, omdat zij in staat is om een scheve vermogensverdeling te corrigeren (equity-argument).

De btw is een consumptiebelasting. Het is zaak dat de belasting op consumptie drukt en niet ergens in de keten bij ondernemers blijft hangen. Om dat te bewerkstelligen voorziet de wet onder meer in een regeling voor ondernemers die niet worden betaald; zij komen voor teruggaaf van belasting in aanmerking (art. 29 Wet OB 1968). Maar daarop valt het nodige aan te merken, zo volgt uit het proefschrift van Heijnen (*Niet-betaling in de btw*, Deventer: Wolters Kluwer 2018 en 'Balanceren in de btw', *NTFR-B* 2018/23). Ook M.M. Gabriël, specialist op het terrein van de indirecte belastingen, promoveerde onlangs, en wel op een studie die is verschenen onder de titel: *The Hinderling Effect of EU VAT on Health Care Transactions*, een boek dat in eigen beheer is uitgegeven. In dit proefschrift onderzoekt zij de invloed van de btw op het recht op gezondheidszorg en schetst de auteur de distorsies die optreden als gevolg van de (verborgen) belastingdruk op diensten in de medische sfeer.

- J.H.M. Arts, *Onzakelijke leningen* (2e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- Paul de Beer e.a. (red.), *Voor wie is de erfenis? Voor vrijheid, gelijkheid en familiegevoel*, Amsterdam: Uitgeverij Van Gennep 2018;
- J.H.J. Borsboom, *Fiscale beleggingsinstellingen* (2e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;

- R.P.C. Cornelisse, *Geruisloze omzetting* (7e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- S.C.W. Douma, *Miscommunication and Distrust in the International Tax Debate*, Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- F.J. Elsweyer, *Een rechtsvergelijking tussen de Nederlandse en Duitse winstbelasting van lichamen*, Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- B.G.A. Heijnen, *Niet-betaling in de btw*, Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- S.B. Huibregtse e.a., *De weg naar volledige fiscale transparantie voor het internationale bedrijfsleven. De uitwisseling van rulings en andere fiscaal gevoelige informatie*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2018;
- O.C.R. Marres, *Dividendbelasting* (5e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- B.J.H.M. Nuijten, *Innovatiebox*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2018;
- E.C.G. Okhuizen & L.J.A. Pieterse (red.), *Hoofdzaken formeel belastingrecht* (4e druk), Den Haag: Boom juridisch 2018;
- L.J.A. Pieterse, *Omtrent verwijzingsinstructies (1915-1952)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- D.R. Post & J. Schoenmaeckers, *De Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling*, Deventer: Wolters Kluwer 2018;
- M.A. Seijsener & S.A.C. Deeleman, *Erven en schenken* (2e druk), Den Haag: Sdu Uitgevers 2018.