



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Kroniek van het belastingrecht

Pieterse, L.J.A.

Citation

Pieterse, L. J. A. (2024). Kroniek van het belastingrecht. *Nederlands Juristenblad*, 99(32), 2599-2608. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4210913>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4210913>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Kroniek van het belastingrecht

Rens Pieterse¹

Het belastingrecht kent faciliteiten en privileges, daarnaast zijn er lasten. Op bepaalde terreinen neemt de belastingdruk toe. Om de overheidsfinanciën te verbeteren, is het bijvoorbeeld de bedoeling om het tarief van de kansspelbelasting stapsgewijs te verhogen. Verder zullen cultuur, boeken en kranten in de nabije toekomst zwaarder worden belast. In deze kroniek komen vooral enkele andere onderwerpen van materieelrechtelijke aard aan de orde, zoals het forfaitaire stelsel van box 3, de vermogensrendementsheffing. De arresten over de vermogensrendementsheffing roepen vragen op en het nieuwe regime dat inkomsten uit vermogen moet belasten, doet dat evenzeer. Daarvan wordt in deze kroniek verslag gedaan. De giftenaftrek in de inkomstenbelasting, die behouden blijft, hoewel de aftrek niet doelmatig is, krijgt eveneens enige aandacht.

1. Inleiding

Een markant deel van het bestuursrecht is het belastingrecht, dat een niet gering aantal – soms indringende, doorgaans financiële – verplichtingen van uiteenlopende aard oplegt, al menen sommigen, de zogenoemde ‘autonomen’, goede redenen te hebben zich daaraan te onttrekken,² wellicht ook om hun individualiteit nader gestalte te geven. Anderen proberen de belastingwetgeving naar hun hand te zetten door invloed uit te oefenen op de totstandkoming ervan,³ een benadering die tactischer is. De bekende bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, die in deze kroniek niet onbesproken zullen blijven,⁴ zijn in het verleden meer dan eens het voorwerp van zodanige inmenging geweest. Een recent voorbeeld van weinig verheffende beïnvloeding heeft afgelopen jaar de landelijke media gehaald, vooral onder de sprekende titel: ‘Zo. Nu eerst een belastingvoor-

deel. Hoe de Bavaria-familie het uitstekend voor zichzelf regelde.’⁵ Het resultaat: de bedoelde faciliteiten zijn beschikbaar gekomen voor vrijwel de gehele familie.⁶

Naast faciliteiten (en privileges) staan lasten; op bepaalde terreinen neemt de belastingdruk toe. Om de overheidsfinanciën te verbeteren, is het bijvoorbeeld de bedoeling om het tarief van de kansspelbelasting stapsgewijs te verhogen van 30,5 naar 37,8%.⁷ Verder zullen cultuur, boeken en kranten in de nabije toekomst zwaarder worden belast als gevolg van de aangekondigde verhoging van de omzetbelasting van 9 naar 21%.⁸ Het doel daarvan is onder meer vereenvoudiging van het belastingstelsel,

Auteur

1. Mr. L.J.A. Pieterse is verbonden aan de Universiteit Leiden en de Vrije Universiteit Amsterdam. Deze kroniek bestrijkt de periode oktober 2023 - september 2024.

Noten

2. C.M. Dijkstra, ‘Autonoom soeverein (‘aso’): over de rabiante fiscale egoïst’, *Ntfr* 2024/475, p. 1-3, en L.J. Boone, ‘Soevereinen en autonomen in het (fiscale) recht’, *Wfr* 2024/123, p. 6-14.
3. Dat kwam in het verre verleden ook al voor: F.H.M. Grapperhaus, *De pelgrimstocht naar het draagkrachtbeginsel*, Zutphen/Deventer: Walburg Pers/Kluwer

1993, p. 61-62.

4. Zie par. 2.9.
5. Zie *NRC* 10 februari 2024, en over de (meer) technische aspecten: V.A.C. van den Broek & J.J.J. Sanders, ‘Wetswijzigingen fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten’, *FBN* 2024/2, p. 9 e.v.
6. J.L.M. Gribnau, ‘Bavaria’s fiscale privilege’, *Ntfr* 2024/601, p. 1-3, en ‘Fiscus kritisch op wijziging regeling familiebedrijven’, *NRC* 16 mei 2024.
7. ‘Stoot de overheid Holland Casino af?’, *NRC* 31 augustus 2024.
8. ‘Kabinet rekent zich rijk met btw-verhoging hotels’, *NRC* 6 september 2024.

De Raad van State wijst erop dat de verhoging van de omzetbelasting op cultuur, boek en kranten gevolgen heeft voor fundamentele grondrechten

zo wordt in de memorie van toelichting verdedigd.⁹ In reactie op dit voorstel heeft de Raad van State erop gewezen dat deze verhoging niet alleen financiële implicaties zal hebben, maar ook gevolgen heeft voor fundamentele grondrechten als vrijheid van meningsuiting en de mogelijkheid informatie te vergaren, terwijl Nederland de verantwoordelijkheid heeft pluriformiteit van de media te garanderen.¹⁰ Op het huidige kabinet zal deze waarschuwing vermoedelijk weinig indruk maken.

In deze kroniek komen vooral enkele andere onderwerpen van materieelrechtelijke aard aan de orde, zoals het forfaitaire stelsel van box 3,¹¹ de vermogensrendementsheffing. Daarvoor bestaat geen toereikende rechtvaardiging, zo heeft de Hoge Raad afgelopen voorjaar in enkele arresten geoordeeld, en dat resulteert in een schadeloosstelling voor de schatkist van € 2 miljard per jaar, zolang dit stelsel tenminste blijft bestaan, maar een meevaller voor vermogenden die, anders dan de Bavaria-familie, rendementen lager dan het gemiddelde behalen. Deze arresten over de vermogensrendementsheffing roepen vragen op en het nieuwe regime dat inkomsten uit vermogen moet belasten, doet dat evenzeer. Ook daarvan wordt in deze kroniek, zij het beknopt, verslag gedaan. De giftenaftrek in de inkomstenbelasting, die behouden blijft, hoewel de aftrek niet doelmatig is,¹² krijgt eveneens enige aandacht (par. 2.2).

Het belastingrecht, aldus B. Schendstok meer dan zeventig jaar geleden, 'onderscheidt zich van de meeste andere delen van het recht, doordat het zelf verleidingen schept en dus demoraliserend werkt, voor zover het aan die verleidingen onvoldoende tegenwicht geeft'.¹³ Deze fraaie en nog steeds steekhoudende observatie is zonder meer – wellicht zelfs bij uitstek – van toepassing op de vennootschapsbelasting, waarvan de (integriteit van de) heffingsgrondslag voortdurend lijkt te worden bedreigd door inventieve, belastingontwijkende constructies, bijvoorbeeld in de sfeer van de renteaftrek (zie par. 2.4).

Ook enkele andere ontwikkelingen betreffende de vennootschapsbelasting worden belicht, zoals de buitenlandse belastingplicht van bepaalde beleggingsfondsen (par. 2.3), de zogenoemde vastgoedmaatregel, die fiscale beleggingsinstellingen treft, en de mondiale minimumbelasting (Pijler 2), die inmiddels een plaats heeft gekregen in de Nederlandse belastingwetgeving. Deze wetgeving bevat een (nieuwe) aansprakelijkheidsbepaling die in de ogen van J.J. Vetter veel te ver gaat,¹⁴ maar dat laat ik verder onbesproken.

Actualiteiten die zien op de heffing van schenk- en erfbelasting komen eveneens ter sprake (par. 2.7 e.v.). Daartoe behoren ook de wetgevende bewegingen met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsregelingen.

Opvallend is het zwabberende fiscale beleid ten aanzien van de inkoop van aandelen door beursfondsen.¹⁵ De vrijstelling van dividendbelasting bij zodanige inkoop zou verdwijnen, maar het nieuwe kabinet wil deze behouden vanwege de internationale concurrentiepositie van beursfondsen en daarmee de kwaliteit van het Nederlandse vestigingsklimaat;¹⁶ de inkoop van aandelen wordt in de ons omringende landen 'in de meeste gevallen namelijk niet belast met een dividendbelasting', zo valt in de memorie van toelichting te lezen.¹⁷ Om dividendstripping (het 'wegpoetsen' van de dividendbelasting), een ander verschijnsel

dat de heffing van deze belasting raakt, beter aan te kunnen pakken, is per 1 januari 2024 de bewijslastverdeling ten gunste van de fiscus aangepast. Ruim twee weken later kreeg de fiscus een tegenvaller te verwerken: de Hoge Raad stelde – onder de oude regeling – een belastingplichtige (vooralsnog) in het gelijk in een zaak over dividendstrippen.¹⁸ Van de door de Hoge Raad geboden ruimte zullen belastingplichtigen dankbaar gebruikmaken. Het initiatiefwetsvoorstel dat ertoe strekt bij emigratie van een beursgenoteerd bedrijf een exitheffing in de dividendbelasting op te nemen, lijkt van de radar verdwenen: de behandeling daarvan ligt al geruime tijd stil.

Vanzelfsprekend komen in deze kroniek ook enkele formeelrechtelijke ontwikkelingen aan de orde, zoals de mogelijkheden voor de inspecteur om na te vorderen. Ook wordt een arrest van de Hoge Raad over de medeplegersboete belicht.¹⁹ Verder passeren enkele procesrechtelijke

De fiscale wetenschap lijkt te floreren

aangelegenheden de revue, zoals de perikelen die samenhangen met de vergoeding van immateriële schade wegens de frustrerende lange duur van belastingprocedures (zie par. 3.7). De daarover door de Hoge Raad ontwikkelde rechtspraak, die sommige feitenrechters tot wanhoop drijft, vloeit voort uit het recht op een eerlijk proces, dat sinds twee jaar in de Grondwet is verankerd en inmiddels op enige aandacht in de fiscale literatuur heeft mogen rekenen.²⁰

Op deze plaats vermeld ik dat het tijdschrift voor formeel belastingrecht (TFB) afgelopen jaar haar 25-jarig bestaan vierde,²¹ een jubileum dat is opgeluisterd met een symposium,²² dat in Leiden werd gehouden. Daarbij werd ook ingegaan op de voorgestelde modernisering en beoogde vereenvoudiging van het formeelrechtelijk heffingssysteem, dat wil zeggen de regels die betrekking hebben op het vaststellen van de belastingschuld (zie daarover par. 3.2). Dat E.C.G. Okhuizen, raadsheer in de Centrale Raad van Beroep en kenner van het formele belastingrecht, afscheid heeft genomen als docent belastingrecht aan de Universiteit van Amsterdam, is niet onopgemerkt gebleven. Een symposium over tal van actualiteiten op het terrein van het formele belastingrecht markeerde deze gebeurtenis. Bij die gelegenheid werd ook aandacht besteed aan het door haar opgezette boek over formeel belastingrecht.²³

De fiscale wetenschap lijkt te floreren. Ook het afgelopen jaar zijn de resultaten van soms jarenlange inspanningen verschenen, zoals het proefschrift van W.W. Geursen, een onderzoeker die de bevindingen van zijn onderzoek naar de territoriale reikwijdte van het EU-recht (zie par. 4.2) inmiddels deelt met de Caribische delen van de lidstaten,²⁴ onder meer door daar lezingen te verzorgen.²⁵

Sommige wetenschappers zijn het afgelopen jaar in de prijzen gevallen. Zo is op 2 februari 2024 het werk van

T.A. Cramwinckel bekroond met de Stevensprijs,²⁶ onder meer voor haar – twee jaar geleden aan de Leidse universiteit verdedigde – proefschrift over voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context,²⁷ problematiek waarover zij eerder dit jaar werd geïnterviewd, samen met de naamgever van voornoemde prijs: L.G.M. Stevens,²⁸ die onlangs de veertigste druk van zijn *Elementair belastingrecht* het licht heeft laten zien.²⁹ Maar om niet af te dwalen: een andere prijs, de Jaap van den Berge-literatuurprijs, is afgelopen jaar in handen gevallen van omzetbelastingsspecialist F.J.G. Nellen, onder meer verbonden aan de Maastrichtse universiteit, die afgelopen jaar furore heeft gemaakt met zijn tweede roman.³⁰

In het voorjaar is de dissertatieprijs van de Vereniging voor Belastingwetenschap toegekend aan T.M. Vergouwen³¹ voor zijn onderzoek naar de verhouding en conflicten tussen Europese richtlijnen en belastingverdragen,³² weerbarstige thematiek die hij na de verdediging van zijn proefschrift nader uiteenzette in verschillende (internationale) tijdschriften.³³ Inmiddels is aan deze Leidse onderzoeker ook de Michell B. Carroll Prize toegekend,³⁴ een prestigieuze onderscheiding op het terrein van het internationale belastingrecht, die is ingesteld door de International Fiscal Association.³⁵

In par. 4 van deze kroniek worden enkele (andere) aspecten belicht die samenhangen met de fiscale wetenschapsbeoefening.

2. Materieel belastingrecht

2.1. Box 3; werkelijk rendement

De Hoge Raad heeft in een reeks arresten beslist dat sprake is van een schending van het eigendomsgrondrecht bij degene die door het forfaitaire stelsel van de Wet rechtsherstel box 3 wordt geconfronteerd met een heffing naar

Dat het box 3-regime zal moeten veranderen, is duidelijk, maar hoe het nieuwe regime eruit zal zien is allerm minst zeker

een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijke rendement.³⁶ Evenmin door de beugel kan de zogenoemde Overbruggingswet box 3, die is bedoeld om de periode te overbruggen tot de invoering van een nieuw box 3-regime, maar daarvan zal het voorlopig niet komen, althans niet voor 2028, zo heeft de (nieuwe) Staatssecretaris van Financiën inmiddels moeten toegeven.³⁷ Het werkelijke rendement, waarvan de Hoge Raad gewag maakt, omvat niet alleen de voordelen die worden getrokken uit vermogensbestanddelen in box 3, zoals rente, dividend en huur, maar ook de positieve en negatieve waardeveranderingen van zulke vermogensbestanddelen (r.o. 5.4.8).³⁸ Verliezen zijn niet overdraagbaar over de jaargrens en behoudens rente van schulden zijn kosten niet aftrekbaar, en daarop is kritiek geuit.³⁹

De door de Hoge Raad gegeven regels, die alleen gelden als het door hem geformuleerde werkelijke rendement lager is dan het wettelijke, bieden veel duidelijkheid, maar leiden ook tot het moeten doorrekenen van drie stelsels (het eerder door hem afgekeurde oorspronkelijke box 3-stelsel, het door hem eveneens afgekeurde daarop volgende herstelstelsel en het door hem geformuleerde werkelijke rendement) en voorzien niet in alle mogelijke situaties.⁴⁰ Zo heeft hij zich (nog) niet uitgesproken over de vraag of eigen gebruik van onroerende zaken voordeel oplevert dat

9. Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 3, p. 79.

10. Vgl. Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 4, p. 11-12.

11. Art. 5.1 e.v. Wet IB 2001.

12. Zie bijvoorbeeld brief van de Staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2024, nr. 2024-0000190978.

13. B. Schendstok, *Ontwikkelingsfactoren van het belastingrecht*, Alphen aan den Rijn: Samsom 1946, p. 4.

14. J.J. Vetter, 'Groepsaansprakelijkheid Wet minimumbelasting 2024', *TFB* 2023/36, p. 21-25.

15. Overigens roept de (middellijke) inkoop van aandelen interessante (conceptuele) vragen op: L. van Heijningen, 'Middellijke inkoop van aandelen in de dividendbelasting', *WFR* 2024/234, p. 6 e.v.

16. Vgl. Laurens Berentsen, 'Belastingvrijstelling aandeleninkoop kost geld, maar is het € 800 mln of € 2 mrd?', *Het Financieel Dagblad* 9 september 2024, p. 9.

17. Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 3, p. 110.

18. HR 19 januari 2024, ECLI:NL:HR:2024:49.

19. Zie par. 3.4.

20. M.B. Weijers, 'Het recht op een eerlijk belastingproces', *NtFR* 2024/509, p. 1; en J.M.J.F. Jansen, 'Het recht op een eerlijk proces is verankerd in de Grondwet. Nou en?', *TFB* 2024/20, p. 8-16.

21. 'Jubileum TFB: 25 jaar', *TFB* 2024/1, p. 4.

22. A.P. Monsma, 'Verslag lustrumsymposium 'Time for Change'', *TFB* 2024/18, p. 20-25.

23. Onder het stimulerende redacteurschap van Okhuizen is onlangs de zevende druk van deze uitgave verschenen E.C.G. Okhuizen & L.J.A. Pieterse (red.), *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom 2024.

24. Wessel Geursen, 'Voordelen UPG-status?', *Antilliaans Dagblad* 14 juni 2024, p. 4.

25. Wessel Geursen, 'EU's actieve bemoeienis', *Antilliaans Dagblad* 29 augustus 2024, p. 10.

26. Zie *WFR* 2024/58, p. 28.

27. T.A. Cramwinckel, *Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context*, Deventer: Wolters Kluwer 2022.

28. W. Straathof, 'Tirza Cramwinckel over botsende perspectieven: "Er is meer dan het recht en de juridische werkelijkheid"', *Het Register* 2024, afl. 3, p. 30-33.

29. De eerste – door B. Schendstok verzorgde – druk van deze uitgave is indertijd in *NJB* 1967, afl. 37, p. 1018-1019.

30. De lofredre is gepubliceerd in *NLF Opinie* 2024/9.

31. H. Mezouar, 'Dertig maanden als Staatssecretaris van Financiën', *WFR* 2024/229, p. 24.

32. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2023.

33. Zie bijvoorbeeld T.M. Vergouwen, 'Conflicten tussen richtlijnen en belastingverdragen: welke verplichting gaat voor? Drie perspectieven', *MBB* 2023/44, p. 32-46, en de Engelstalige versie daarvan: 'Conflicts Between Directives and Tax Treaties: Which Obligation Takes Precedence? Three Perspectives', *EC Tax Review* 2024/4, p. 146-162.

34. Zie: ifa.nl/research-awards/mitchell-b-carroll-prize.

35. Zie over deze prijs *WFR* 1969/4966, p. 893.

36. Zie onder meer HR 6 juni 2014, ECLI:NL:HR:2024:704 (en 705).

37. Brief van 17 september 2024, nr. 2024-0000443291, en 'Nieuwe wetgeving vermogensbelasting zal niet voor 2028 in werking treden', *NRC* 21 september 2024.

38. Zie daarover 'Fiscus moet toch compenseren', *NRC* 7 juni 2024; L.G.M. Stevens, '6 juni-arresten: Wat heeft het rechtsherstel opgeleverd?', *WFR* 2024/181, p. 4-5; en R.E.C.M. Niessen, 'Box 3: de Hoge Raad interpreteert het begrip 'reëel rendement'', *FTV* 2024/20, p. 4-7.

39. Zie bijvoorbeeld E.J.W. Heithuis & R.J.C. Segers, 'De puinhopen van acht jaar box 3', *WFR* 2024/212, p. 5.

40. 'Het blijft behelpen met box 3, ook na de uitspraak van de Hoge Raad', *Het Financieel Dagblad* 10 juni 2024, p. 13.

tot het werkelijk rendement moet worden gerekend.⁴¹ Het kabinet heeft te kennen gegeven dat het eigen gebruik van een onroerende zaak deel uitmaakt van het werkelijk rendement voor de berekening van het recht op herstel.⁴²

Dat het box 3-regime zal moeten veranderen, is duidelijk, maar hoe het nieuwe regime eruit zal zien, is allereerst zeker. In het wetsvoorstel dat er nu ligt, de Wet werkelijk rendement box 3, die voor advies naar de Raad van State is gestuurd, heeft het demissionaire kabinet gekozen voor een vermogensaanwasbelasting, waarbij ook over papieren (ongerealiseerde) winst belasting moet worden betaald.⁴³ Een aantal minder liquide beleggingen zijn daarvan uitgezonderd, zoals onroerende zaken,⁴⁴ met inbegrip van tweede woningen en aandelen in startende ondernemingen (start-ups);⁴⁵ voor deze beleggingen geldt een ander regime: een vermogenswinstbelasting.⁴⁶ Een dergelijke belasting houdt in dat alleen de gerealiseerde waardeontwikkeling in de heffing wordt betrokken.⁴⁷ Belast is eveneens het jaarlijkse rendement, zoals de huuropbrengst.

Bij onroerende zaken is in het voorstel wel iets bijzonders aan de hand. Als (een) opbrengst ontbreekt, omdat de onroerende zaak niet wordt verhuurd, vindt belastingheffing plaats op basis van een forfaitaire bijtelling (van 2,65% van de waarde van de onroerende zaak). Deze bijtelling belast het nettovoordeel in natura van de beschikbaarheid van de onroerende zaak voor eigen gebruik. Als de onroerende zaak nagenoeg het gehele jaar wordt verhuurd, worden de werkelijke inkomsten belast en geldt een aftrek voor onderhouds- en andere kosten.⁴⁸

In zijn op 15 maart 2024 uitgesproken afscheidsrede – verschenen onder de titel: *Belastinghervorming tussen frustratie en fascinatie* – betoogt P.H.J. Essers dat de wetgever een eenduidige keuze zou moeten maken voor een vermogenswinstbelasting in box 3, waarbij zoveel mogelijk aansluiting wordt gezocht bij het totaalwinst- en jaarwinstregime voor ondernemers en genietters van resultaat uit overige werkzaamheden (p. 61).

2.2. Fiscale regelingen rond giften

Uit een recente evaluatie volgt dat de giftenaftrek weliswaar doeltreffend is (de aftrekpost stimuleert geven), maar niet doelmatig,⁴⁹ omdat er door deze aftrek weinig extra wordt gegeven in verhouding tot de budgettaire lasten voor de overheid. Maar het kabinet wil filantropie blijven stimuleren. Daarom heeft het besloten de giftenaftrek in de inkomstenbelasting in stand te houden en de in het hoofdlijnenakkoord opgenomen versobering van deze aftrek te laten varen, vooral om christelijke politieke groeperingen terwille te zijn. De giftenaftrek in de vennootschapsbelasting komt wel te vervallen. Giften die zijn gedaan vanuit aandeelhoudersmotieven zijn met ingang van het komend jaar niet meer aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting en belast als een opbrengst van aandelen voor de toepassing van de dividendbelasting, zodat ter zake dividendbelasting wordt ingehouden.

2.3. Beleggingsfondsen; buitenlandse belastingplicht

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat een Duits Sondervermögen – een open beleggingsfonds met vastgoed in Nederland – niet onder de heffing van vennootschapsbelasting valt (HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:862). Volgens de Hoge Raad kan zo'n beleggingsfonds niet worden aange-

Een nogal pijnlijke beslissing die als consequentie heeft dat het beleggingsfonds en vergelijkbare fondsen met vastgoed in Nederland belastingvrijdom genieten

merkt als een doelvermogen in de zin van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (r.o. 4.2.3) en evenmin als een andere niet rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschap welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld (r.o. 5.2.5). Een nogal pijnlijke beslissing die als consequentie heeft dat het beleggingsfonds en vergelijkbare andere fondsen met vastgoed in Nederland niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen en belastingvrijdom genieten. Dit arrest van de Hoge Raad levert de Nederlandse schatkist een aanzienlijke schadepost op.⁵⁰

Vanaf 1 januari 2025 vallen dergelijke beleggingsfondsen wel onder de (gewijzigde) buitenlandse belastingplicht,⁵¹ een resultaat dat voortvloeit uit de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen,⁵² een boeiend product van ambtelijke inspanningen, dat regels bevat met betrekking tot de behandeling van buitenlandse lichamen voor Nederlandse fiscale doeleinden.

2.4. Vennootschapsbelasting; renteaftrek

Voor de toepassing van de vennootschapsbelasting is rente aftrekbaar, tenzij een antimisbruikbepaling van toepassing is, en daarvan zijn er voldoende in de wetgeving te vinden. Zo bevat de wet een specifieke renteaftrekbeperking die ziet op het tegengaan van de uitholling van de grondslag van de vennootschapsbelasting.⁵³ Deze beperking houdt in dat bij het bepalen van de winst niet in aftrek komt rente ter zake van een schuld die is aangegaan bij een verbonden lichaam (een groepsvennootschap met eigen vermogen), voor zover die schuld verband houdt met de verwerving of uitbreiding van een belang in een lichaam dat na deze verwerving een met de belastingplichtige verbonden lichaam is. Als een schuld is aangegaan bij een lichaam dat niet met de belastingplichtige is verbonden, en voornoemde aftrekbeperking om die reden toepassing mist, betekent dat niet dat die aftrek dan in alle gevallen kan worden aanvaard, aldus de Hoge Raad.⁵⁴ Aftrek van rente kan volgens hem namelijk niet worden aanvaard 'indien (a) het aangaan van de schuld bij het niet met de belastingplichtige verbonden lichaam deel uitmaakt van een samenstel van rechtshandelingen tussen gelieerde lichamen, en (b) dit samenstel van rechtshandelingen tot stand is gebracht met het doorslaggeven-de oogmerk om verbondenheid (...) te verijdelen' (r.o. 4.6.4). Anders gezegd: *fraus legis* blokkeert dan de aftrek van bedoelde rente.

Inmiddels is onder druk van de Europese Commissie voorgesteld om de – enkele jaren geleden geïntroduceerde – algemene Europeesrechtelijke antimisbruikbepaling

(‘general anti-abuse rule’, veelal afgekort tot GAAR) in de vennootschapsbelastingwetgeving te verankeren.⁵⁵ Daarmee is volgens het kabinet ‘geen materiële wijziging beoogd ten opzichte van de toepassing van het leerstuk van *fraus legis*’,⁵⁶ zoals dat is vormgegeven in de rechtspraak van de Hoge Raad. De toepassing van specifieke antimisbruikbepalingen in de vennootschapsbelasting wordt daardoor niet belemmerd. Ingeval een specifieke antimisbruikbepaling niet van toepassing is op ‘een constructie, kan de algemene antimisbruikbepaling de betreffende constructie alsnog een halt toeroepen (...)’.⁵⁷

De vennootschapsbelasting bevat ook een generieke renteaftrekbepaling.⁵⁸ Deze zogenoemde *earningsstripping* maatregel, die voortvloeit uit een Europese richtlijn, beperkt in beginsel voor alle vennootschapsbelastingplichtigen de aftrekbaarheid van het verschil tussen de rentelasten en rentebaten van geldleningen: het zogenoemde saldo aan renten. Dat (saldo) komt niet in aftrek bij het bepalen van de winst voor zover dat meer bedraagt dan het hoogste van 20% – vanaf volgend jaar 25% – van de gecorrigeerde winst of € 1 miljoen (drempel). De drempel van € 1 miljoen biedt aftrekruijmt die in de praktijk – met name in de sfeer van verhuurd vastgoed – optimaal wordt benut door rentesaldi van belastingplichtigen te verdelen over verschillende vennootschappen: het zogenoemde ‘opknippen’. Het kabinet acht dit niet wenselijk.⁵⁹ Met ingang van volgend jaar zal de aftrekruijmt van de *earningsstripping* maatregel voor vastgoedlichamen met aan derden verhuurd vastgoed buiten toepassing blijven.⁶⁰

2.5. Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling; vastgoedmaatregel

Om heffingslekken te dichten is het elke fiscale beleggingsinstelling met ingang van 2025 verboden om direct – dat wil zeggen: zonder tussenkomst van een voor Nederlandse fiscale doeleinden zelfstandig belastingplichtig lichaam – te beleggen in Nederlands vastgoed (*Kamerstukken II 2023/34, 36422, nr. 3, p. 3-4*). Het blijft een fiscale beleggingsinstelling wel toegestaan indirect – dat wil

zeggen: met tussenkomst van een voor Nederlandse fiscale doeleinden zelfstandig belastingplichtig lichaam – te beleggen in Nederlands vastgoed. Ook direct dan wel indirect beleggen in buitenlands vastgoed blijft tot de mogelijkheden behoren.

2.6. Mondiale minimumbelasting (Pijler 2)

De mondiale minimumbelasting – ofwel: Pijler 2 – bewerkstelligt dat multinationale groepen en binnenlandse groepen met een omzet van € 750 miljoen of meer ten minste effectief 15% aan belasting over hun winst betalen.⁶¹ Deze regels beogen o.a. de prikkel om winst te verschuiven naar laagbelastende jurisdicties te verminderen. Een voorbeeld: indien het effectieve tarief in jurisdictie x,

Bij deze belasting, die barst van de complexe regelingen, zijn verschillende kanttekeningen te plaatsen

bijvoorbeeld een ontwikkelingsland, 8% is, dan wordt over het verschil van 7% (15% -/- 8%) bijgeheven door een andere jurisdictie, y,⁶² een land dat de minimumbelasting heeft ingevoerd, bijvoorbeeld Nederland.

Bij deze belasting, die barst van de complexe regelingen,⁶³ zijn verschillende kanttekeningen te plaatsen. Zo hebben de tot stand gekomen regels een negatief effect ‘on three main aspects of source taxation’, zo wordt althans betoogd in *Bulletin for International Taxation* 2023, p. 393.⁶⁴ Volgens F.R. Herreveld & H.T.P.M. van den Hurk bevat de minimumbelasting zelfs neokoloniale elementen,⁶⁵ omdat onderbelaste winst kan worden ‘gekaapt’ door ontwikkelde landen, zoals het hiervoor gegeven cijfervoorbeeld laat zien.

41. Vgl. E.J.W. Heithuis, ‘Prinsjesdag 2024: veel voorstellen, weinig samenhang’, *Ntfr* 2024/1497, p. 2.

42. Brief van 17 september 2024, nr. 2024-0000443291.

43. ‘Nieuwe vermogenstaks in box 3 komt toch weer een stapje dichterbij’, *Het Financieel Dagblad* 27 mei 2024, p. 5.

44. Vgl. T.M. Berkhout, ‘Box 3-vastgoed: is het gras écht zoveel groener bij de burens?’, *Ntfr* 2024/922, p. 1-3.

45. B. Jorissen, ‘De fiscale waardering van incurante aandelen in start-ups’, *Ntfr* 2024/1333, p. 1-3.

46. C.B. Bavinck & R.P.C. Cornelisse, ‘Hef-fing over het werkelijk rendement in box 3’, *Wfr* 2024/145, p. 16-24.

47. Voor beleggers in onroerende zaken zal dit resulteren in een lagere effectieve druk ten opzichte van beleggers in bijvoorbeeld aandelen, die worden geconfronteerd met

een vermogensaanwasbelasting, aldus H.J. Meijer, ‘Vermogenswinstbelasting discrimineert spaarders en aandelenbeleggers’, *Nlf* 2024/5.

48. Zie daarover nader de Kamerbrief over de voortgang van box 3: *Ntfr* 2024/1093, p. 7-8, en de kritische column van M.H.C. Ruijschop in *Wfr* 2024/205, p. 4-5.

49. *Kamerstukken II* 2024/25, 36602, nr. 3, p. 21-22.

50. Zie bijvoorbeeld ‘Tegenvaller schatkist: Duitse fondsen investeren belastingvrij’, *Het Financieel Dagblad* 19 juni 2024, p. 1 en 3.

51. Vgl. J.H. Elink Schuurman, ‘Vastgoed-fondsen in een nieuw fiscaal stelsel’, *Tfo* 2024/191.1, p. 28.

52. *Stb.* 2023, 508.

53. Zie daaromtrent o.a. J. van Strien in *Nlf-W* 2024/3; en R.J. de Vries in *Wfr* 2024/88, p. 4-11.

54. HR 22 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:469, r.o. 4.3.5. ‘Het is ongewis of het nationale fiscale antimisbruik-instrumentarium voldoende met de Unierechtelijke kaders overeenstemt’, zo concludeert M.F. de Wilde in zijn – naar aanleiding van dit arrest geschreven – meanderende beschouwing: ‘Zwanezang of Phoenix, het arrest van de Hoge Raad van 22 maart 2024 in de zaak Sidecar’, *Nlf-W* 2024/16, par. 3.

55. Zie het voorgestelde art. 29i Wet VPB 1969.

56. *Kamerstukken II* 2024/25, 36603, nr. 3, p. 10.

57. *Kamerstukken II* 2024/25, 36603, nr. 3, p. 11.

58. Art. 15b Wet VPB 1969.

59. *Kamerstukken II* 2024/25, 36602, nr. 3, p. 35-36.

60. M.H.C. Ruijschop, ‘Aanscherping ear-

ningsstrippingmaatregel voor “vastgoedlichamen” is (mogelijk) in strijd met Europese recht’, *Nlf-W* 2024/35.

61. Overigens eisen bepaalde nationale antimisbruikbepalingen soms ook een effectieve minimumbelastingdruk (vgl. A.W. Ravelli in *Wfr* 2023/335, p. 23).

62. Zie voor enkele berekeningen betreffende deze belasting, in het bijzonder over de effectieve belastingdruk: E.D.M. Gerrits & R. Hein, *Tax accounting*, Deventer: Wolters Kluwer 2023, p. 103 e.v.

63. H.T.P.M. van den Hurk, ‘Keep It Simple, Stupid, minimumbelasting, het kan echt anders’, *Wfr* 2024/250, p. 4-5.

64. Ook in andere internationale tijdschriften, zoals *European Taxation*, zijn bespiegelingen over de minimumbelasting verschenen (zie bijvoorbeeld de jaargang 2023, aflevering 11, p. 469 e.v.).

65. Vgl. *Wfr* 2023/324, p. 4 e.v.

Op basis van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing zijn EU-lidstaten verplicht voornoemde regels per 31 december 2023 te implementeren in nationale wetgeving. Nederland heeft aan deze verplichting voldaan met de Wet minimumbelasting 2024 die op 31 december 2023 in werking is getreden. Wie zich wil onderdompelen in deze materie, kan kennismaken van het enkele maanden geleden verschenen boek van M.F. de Wilde: *Van BEPS tot Wet minimumbelasting 2024. Een kroniek in commentaren*.⁶⁶

2.7. Schenking; *fraus legis*

De wil tot bevoordeling vormt een afzonderlijk vereiste voor het aannemen van een (belaste) schenking in de zin van de Nederlandse successiewetgeving.⁶⁷ Is sprake van liberaliteit en van verarming van de schenker, dan zal in het algemeen ook sprake zijn van verrijking van de begiftigde, een ander vereiste.

In dit kroniekjaar heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het verstrekken van een onzakelijke lening (met een te hoog ongedekt debiteurenrisico) niet reeds naar zijn aard meebrengt 'dat daarmee een gift van het bedrag van de hoofdsom plaatsvindt, ook niet een gift onder de opschortende voorwaarde dat het debiteurenrisico zich verwezenlijkt'.⁶⁸ Wel bestaat de mogelijkheid 'dat het verstrekken van een onzakelijke lening een – onvoorwaardelijke – gift inhoudt van een als vruchtgebruik aan te merken rentevoordeel', zo overweegt de Hoge Raad in dit arrest. Of daarvan sprake is, zal dienen te worden beantwoord aan de hand van de bekende criteria verarming, verrijking en liberaliteit'.⁶⁹

Het aangaan van huwelijkse voorwaarden houdt geen schenking in, ook niet als de echtgenoten volgens deze voorwaarden voor ongelijke delen zullen zijn gerechtigd tot de goederen die tot de huwelijksgemeenschap behoren (breukdelengemeenschap).⁷⁰ In uitzonderlijke gevallen kan het aangaan van huwelijkse voorwaarden worden aangemerkt als wetsontduiking (*fraus legis*). Daarvan is sprake indien het ontgaan van erfbelasting het doorslaggevende motief is geweest voor het aangaan van

tigheid tot het gezamenlijke vermogen, geen andere praktische betekenis kon hebben dan het vermijden van erfbelasting. In zodanig geval moet hetgeen de langstlevende echtgenoot krachtens huwelijksvermogensrecht meer toekomt dan zonder het aangaan van de huwelijkse voorwaarden aan de orde zou zijn, voor de toepassing van de Successiewet 1956 worden aangemerkt als een verkrijging krachtens erfrecht.

Volgens B.M.E.M. Schols geeft dit arrest 'de notaris (voorlopig) een waar *fraus legis* kompas',⁷² zij het dat de Hoge Raad met het criterium 'zo goed als zeker' de inspec-teur 'een onmogelijke bewijsopdracht om *fraus legis* effectief in stelling te kunnen brengen' heeft gegeven.⁷³ Het arrest heeft tot verschillende (andere) reacties in de literatuur geleid.⁷⁴

2.8. Successiewet; verboden discriminatie

Uit de Successiewet 1956 volgt dat bij verkrijgingen krachtens erfrecht voor de heffing van erfbelasting een onderscheid tussen kinderen wordt gemaakt, dat mede afhankelijk is van de vraag of het kind is geboren binnen of buiten huwelijk.⁷⁵ Voor een buitenhuwelijks kind geldt een hoger tarief dan voor huwelijkse kinderen,⁷⁶ en geldt slechts de vrijstelling voor overige verkrijgers, die beperkter is dan de zogenoemde kindvrijstelling.⁷⁷ Volgens de Hoge Raad is het bedoelde onderscheid in strijd met het verbod van discriminatie van artikel 14 EVRM in samenhang met artikel 8 van hetzelfde verdrag.⁷⁸ Rechts-herstel voor de geconstateerde verdragsschending biedt hij niet. De Hoge Raad is – zonder een termijn te stellen – van oordeel dat het voornamelijk om de weg van de wetgever ligt om het verboden verschil in behandeling op te heffen en in het rechtstekort te voorzien (r.o. 4.10.2).

2.9 Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten

De toegang tot de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten wordt beperkt tot gewone aandelen met een belang van ten minste 5% in het totale geplaatste kapitaal, zodat bijvoorbeeld opties op aandelen voortaan zijn uitgesloten van deze faciliteiten. Zij blijven wel gelden voor preferente aandelen die in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging zijn uitgegeven. Over de vraag wat onder een preferent aandeel moet worden verstaan, bestaat in de praktijk soms discussie en daardoor onzekerheid. Daarom wordt voorgesteld om preferente aandelen in de wet te definiëren als aandelen met voorrang ten aanzien van de winstverdeling of liquidatieopbrengsten.⁷⁹

Onbedoeld gebruik van de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting wordt aangepakt, onder meer door het invoeren van een leeftijdsafhankelijke bezitstermijn,⁸⁰ zodat kan worden voorkomen dat vermogenden op (zeer) hoge leeftijd de bedrijfsopvolgingsregeling opzoeken met de bedoeling niet-ondernemingsvermogen als ondernemingsvermogen (onbelast) op de volgende generatie over te laten gaan. Daarnaast wordt, om een zogenoemde bedrijfsopvolgingscarroussel te voorkomen, voorgesteld een antimisbruikbepaling in te voeren voor alle situaties dat iemand een onderneming verkoopt en later wederom, voor de tweede maal dus, met toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling erf of geschonken krijgt.⁸¹

In uitzonderlijke gevallen kan het aangaan van huwelijkse voorwaarden worden aangemerkt als wetsontduiking

de huwelijkse voorwaarden, en bovendien op het moment van aangaan daarvan 'zo goed als zeker is dat de echtgenoot die daardoor voor het kleinste deel is gerechtigd tot het gemeenschappelijke vermogen, eerder zal overlijden dan de andere echtgenoot', aldus de Hoge Raad in een eerder dit jaar gewezen arrest.⁷¹ Vereist is eveneens dat daardoor een vermogensverschuiving zal plaatsvinden. Als aan deze voorwaarden is voldaan, moet volgens de Hoge Raad worden aangenomen dat de wijziging in de gerech-

Onbedoeld gebruik van de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting wordt aangepakt, onder meer door het invoeren van een leeftijdsafhankelijke bezitstermijn

3. Formeel belastingrecht

3.1. Navordering; ambtelijk verzuim?

De inspecteur kan navorderen als het vermoeden bestaat dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld,⁸² tenzij sprake is van een ambtelijk verzuim.⁸³ Van een dergelijk verzuim is bijvoorbeeld sprake als de inspecteur heeft nagelaten onderzoek te doen, terwijl dat voor de hand had gelegen.⁸⁴ In het algemeen kan de inspecteur volstaan met het raadplegen van het dossier van de belastingplichtige.⁸⁵ Dat dossier kan incompleet zijn door een verzuim van een andere dan de bevoegde inspecteur, bijvoorbeeld in het geval dat die zijn bevindingen door had moeten geven aan de inspecteur die bevoegd is de aanslag te regelen, maar dat heeft nagelaten. Onder bijzondere omstandigheden moet dat nalaten aan de bevoegde inspecteur worden toegerekend als ambtelijk verzuim, aldus de Hoge Raad.⁸⁶

3.2. Pre-consultatie direct aanpassen

Er wordt nagedacht over een nieuw formeelrechtelijk heffingssysteem. Daartoe is eerder dit jaar het wetsvoorstel 'direct aanpassen' in pre-consultatie gegaan.⁸⁷ Het voorstel beoogt mogelijk te maken dat onjuistheden bij de heffing

van belastingen op een laagdrempelige wijze kunnen worden hersteld. Navordering (zie par. 3.1), naheffing en ambts-halve vermindering worden vervangen door herziening, waarbij zowel de belastingplichtige als de inspecteur nage-noeg zonder voorwaarden tot drie jaar na het ontstaan van de belastingschuld wijzigingen kunnen doorvoeren.⁸⁸ In geval van herziening ten nadele van de belastingplichtige kan de termijn onder voorwaarden – genoemd wordt kwa-de trouw – met vijf jaar worden verlengd. De verlengde her-zieningstermijn geldt in zowel binnenland- als buitenland-situaties. Ook de belastingplichtige krijgt ruimere mogelijkheden om zijn belastingheffing op eenvoudige wij-ze in zijn voordeel te laten aanpassen.⁸⁹

3.3. Bestuurlijke boete; verhoor door inspecteur

Het recht op bijstand van een raadsman en het daaraan inherente recht om hierover onmiddellijk te worden geïn-formeerd, zijn ook van toepassing op bestuurlijke boetes. Aldus de Hoge Raad in r.o. 5.2.2 van een onlangs door hem gewezen arrest over fraude in de sfeer van de omzetbelas-ting.⁹⁰ Indien de inspecteur de betrokkene bij verhoor ten onrechte niet onmiddellijk heeft gewezen op diens recht op bijstand, brengt dat niet zonder meer mee dat de daarop-volgende procedure niet behoorlijk is verlopen. De vraag of het proces in een dergelijke – punitieve – zaak behoorlijk is geweest, moet 'worden beoordeeld aan de hand van het ver-loop van het proces als geheel met inachtneming van de omstandigheden van het geval'.⁹¹ De verklaringen die door of namens de betrokkene zijn afgelegd tijdens een verhoor nadat een strafvervolgning tegen hem is ingesteld, moeten worden uitgesloten van het bewijs in het kader van een bestuurlijke boete voor zover deze beoordeling tot de slot-som leidt dat de betrokkene geen behoorlijk proces zou krijgen indien die informatie in dat proces voor beboe-tingsdoeleinden tegen hem zou worden gebruikt (r.o. 5.2.5). De bijstand hoeft niet verleend te worden door een advo-caat; een belastingadviseur, accountant of andere professio-nele fiscale bijstandverlener is voldoende.

66. Den Haag: Sdu 2024.

67. Die wil kan niet louter worden afgeleid uit de bevoordelingsbewustheid bij degene die bevoordeelt, aldus de Hoge Raad onder verwijzing naar een eerder gewezen arrest (HR 8 december 2023,

ECLI:NL:HR:2023:1715, r.o. 3.2.2). Interes-sante bespiegelingen over de vraag of spra-ke is van de wil tot bevoordeling zijn te vinden in *NLF* 2023/2863, p. 11-13.

68. HR 5 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:518, r.o. 5.3.

69. Aldus F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag: Sdu 2024, p. 111-112.

70. R.J. Bruggink, 'Het 'breukdelenarrest' in de toolkit van de belastingadviseur', *Het Register* 2024, afl. 4, p. 22 e.v.

71. HR 16 februari 2024, ECLI:NL:HR:2024:239, r.o. 4.3.2.

72. B.M.E.M. Schols, 'Nog zeker niet dood', *FBN* 2024/7, p. 7.

73. Aldus B.J.E. Heijligers & L.H.M.

Heijligers, 'Breukdelengemeenschap uitge-kristalliseerd', *WPNR* 2024/7466, p. 428.

74. Zie bijvoorbeeld T.C. Houtwout, 'Trilo-gie fiscaal huwelijksvermogensrecht; rood, wit, blauw', *FTV* 2024/5, p. 6-11; de column van B.M.E.M. Schols, 'Zo goed als zeker', *WFR* 2024/75, p. 4-5; en P.G.H. Albert, 'Aangaan of wijzigen huwelijksvoor-waarden: fraus legis?', *WFR* 2024/109, p. 4-8.

75. Vgl. F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Suc-cessiewet*, Den Haag: Sdu 2024, p. 297-299.

76. Zie art. 24 Sw 1956.

77. Art. 32 Sw 1956.

78. HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130, r.o. 4.9.1.

79. Zie bijvoorbeeld art. 35c lid 12 Sw 1956.

80. Overigens wordt de zogenoemde voortzettingstermijn van vijf jaren verkort

tot drie jaren, en komen er meer mogelijk-heden voor juridische herstructureringen (*Kamerstukken II* 2024/25, 36610, nr. 3, p. 15 e.v.).

81. *Kamerstukken II* 2024/25, 36610, nr. 3, p. 32-34.

82. Art. 16 Awir.

83. In weerwil van een ambtelijk verzuim is navordering mogelijk wanneer de belasting-plichtige te kwader trouw is.

84. In HR 3 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1508, een arrest over een navorderingsaanslag in de erfbelasting, is tot uitdrukking gebracht dat voor de hef-fing van erfbelasting geen ruimere onder-zoeksplicht voor de inspecteur bestaat dan voor de heffing van inkomstenbelasting.

85. F.M. Wessels & A.O. Lubbers, 'De beoordeling van een ambtelijk verzuim', *WFR* 2024/226, p. 4-9.

86. HR 27 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1343, r.o. 5.2.4.

87. Zie daarover bijvoorbeeld A.J.C.

Perdaems, 'Nieuw aanslagstelsel direct aanpassen: de fiscus de lusten, de burger de lasten', *NLFR* 2024/806, p. 1-2.

88. Zie daarover nader: N. van den Hoek, "'Direct aanpassen': een kleine verbouwing loopt uit op grondige renovatie", *NLF-W* 2024/33, par. 3.

89. Zie over deze en andere herzienings-mogelijkheden de kritische column van S.P.M. van den Maagdenberg 'Pas het wetsvoorstel "direct aanpassen" direct aan!', *WFR* 2024/122, p. 4-5; en F.A.C. den Ouden, 'De beleidsrichting direct aanpassen: een paard van Troje?', *NLF-W* 2024/29.

90. HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1135; en 'Hoge Raad: fiscus moet wijzen op het recht op bijstand bij een verhoor', *Het Financieel Dagblad* 16 september 2024, p. 5.

91. Aldus de Hoge Raad in r.o. 5.2.4.

3.4. Medeplegersboete; toestemmingsvereiste

De inspecteur kan een medeplegersboete opleggen, bijvoorbeeld aan een belastingadviseur. Voordat hij daartoe overgaat, moet hij toestemming vragen en verkrijgen van – kort gezegd – twee directeurs van de Belastingdienst; het zogenoemde toestemmingsvereiste. Dit vereiste is bedoeld als waarborg voor de betrokkenen, met name om tegemoet te komen aan de maatschappelijke onrust die was veroorzaakt door de invoering van de vierde tranche van de Awb, als gevolg waarvan de kring van degenen aan wie een boete kan worden opgelegd, was uitgebreid. Dat heeft de Hoge Raad onlangs beslist.⁹² De consequentie die hij aan de in r.o. 4.1.2 bedoelde waarborgfunctie verbindt is dat aan het ontbreken van die toestemming in de regel rechtsgevolg moet worden verbonden. Dat rechtsgevolg kan inhouden dat de boete wordt vernietigd, maar ook dat het bedrag daarvan wordt verminderd. Een passend rechtsgevolg kan (mede) zijn gelegen in toekenning van een (hogere) vergoeding van proceskosten (r.o. 4.2.4).

3.5. Tariefsverhoging forensenbelasting; exceptieve toetsing

Onder meer de tarieven van gemeentelijke belastingen roepen weerstand op. Zo klaagde een belanghebbende in een onlangs door de Hoge Raad behandelde zaak over een aanslag in de forensenbelasting in verband met zijn tweede woning (HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1178). Volgens belanghebbende is de aan deze aanslag ten grondslag liggende gemeentelijke verordening onverbindend wegens strijd met het evenredigheidsbeginsel, omdat de omvang van de (steile verhogingen van de) forensenbelasting naar zijn oordeel onevenredig is in vergelijking met het belang dat de gemeente daarmee beoogt te dienen.

In rechte is komen vast te staan dat de gemeente de negatieve gevolgen van een verhoging van het tarief voor de forensenbelasting voor eigenaren van tweede woningen niet heeft meegewogen bij de totstandkoming van die tariefsverhoging. Daarom moet volgens de Hoge Raad worden aangenomen dat sprake is geweest van een onzorgvuldige voorbereiding en een gebrekkige motivering van de bestreden tariefsverhoging (r.o. 4.5.1). Deze 'tekortkomingen' zijn van dien aard dat niet kan worden beoordeeld of het in de verordening opgenomen voorschrift dat tot een lastenverzwaring leidt in strijd is met het evenredigheidsbeginsel. De Hoge Raad komt tot de conclusie dat het desbetreffende in de verordening opgenomen voorschrift ten aanzien van belanghebbende buiten toepassing dient te blijven. Het vóór de tariefsverhoging geldende lagere tarief blijft van toepassing en de Hoge Raad vermindert de aanslag dienovereenkomstig (r.o. 5.2).

3.6. Instellingen van principaal cassatieberoep onder voorwaarden niet mogelijk

Het is in belastingzaken niet mogelijk om het instellen van principaal beroep in cassatie aan een of meer voorwaarden te verbinden. Het instellen van een rechtsmiddel in het bestuursrecht verzet zich volgens de Hoge Raad 'naar zijn aard in het algemeen ertegen dat dit onder een voorwaarde geschiedt, omdat de daarmee aanhangig gemaakte zaak onmiddellijk in behandeling moet kunnen worden genomen' (HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1080, r.o. 4.2.2). Het is aan de wetgever voorbehouden om te bepalen in welke gevallen een rechtsmiddel niettemin voorwaardelijk kan worden ingesteld en onder welke voorwaarde.⁹³ In zoverre komt de Hoge Raad terug van een ruim dertig jaar geleden gewezen arrest.⁹⁴

3.7. Procesrecht; vergoeding van immateriële schade

In sterk toenemende mate worden belastingprocedures over marginale bedragen gevoerd 'in de hoop en verwachting een vergoeding van immateriële schade en een daaraan gekoppelde vergoeding van proceskosten te verkrijgen vanwege een overschrijding van de redelijke termijn'.⁹⁵ In deze – verontrustende – ontwikkeling heeft de Hoge Raad onlangs aanleiding gezien tot gedeeltelijke aanpassing van zijn rechtspraak over vergoeding van immateriële schade in gevallen waarin de beslechting van een geschil niet binnen een redelijke termijn heeft plaatsgevonden. Wanneer het financiële belang⁹⁶ bij de procedure minder dan € 1000 bedraagt, en de redelijke termijn met niet meer dan twaalf maanden is overschreden, kan de belastingrechter voortaan volstaan met de constatering dat de redelijke termijn is overschreden.⁹⁷ Als de redelijke termijn met meer dan twaalf maanden is overschreden, beslist de belastingrechter op een verzoek om vergoeding van immateriële schade naar bevind van zaken, als het financiële belang bij de procedure tenminste minder dan € 1000 bedraagt (r.o. 3.4.4).

De Hoge Raad ziet geen aanleiding zijn rechtspraak verder aan te passen, in die zin dat de vergoeding van immateriële schade mag of moet worden gebonden aan een maximum, bijvoorbeeld het pleitbare financiële belang dat de belanghebbende bij de procedure heeft. Aldus de Hoge Raad in antwoord op prejudiciële vragen.⁹⁸

3.8. Procesrecht; uitblijven dwangsombesluit; geen extra dwangsom

Als een beschikking op aanvraag niet tijdig wordt genomen, verbeurt het bestuursorgaan een dwangsom, nadat het door de aanvrager in gebreke is gesteld. In de ogen van de Hoge Raad heeft de ingebrekestelling niet het karakter van een verzoek aan het bestuursorgaan om een (dwangsom)besluit te nemen en kan zij daarom niet worden aangemerkt als een aanvraag in de zin van de

Wanneer het financiële belang bij de procedure minder dan € 1000 bedraagt, en de redelijke termijn met niet meer dan twaalf maanden is overschreden, kan de belastingrechter voortaan volstaan met de constatering dat de redelijke termijn is overschreden

Algemene wet bestuursrecht. Een dwangsbesluit is dan ook geen beschikking op aanvraag, zodat een bestuursorgaan niet een dwangsom kan verbeuren wegens het niet tijdig nemen ervan.⁹⁹

4. Belastingwetenschap

In deze paragraaf volgt een indruk van enkele proefschriften die het afgelopen kroniekjaar zijn verschenen (par. 4.1). Vervolgens passeren enkele varia de revue (par. 4.2).

4.1. Promoties

Begin dit jaar promoveerde J.B. van der Geest in Tilburg op een onderzoek naar de economische effecten van belastingen: *Economic Effects of Tax Avoidance and Compliance*.¹⁰⁰ In zijn studie komt onder meer het thema belastingontwijking aan de orde,¹⁰¹ door hem omschreven als *elke* mogelijke verlaging van de belastingdruk. Deze definitie omvat 'ook perfect legale fiscale voordelen als beschreven in de wet',¹⁰² terwijl in de fiscale literatuur de rode draad lijkt te zijn 'dat verminderingen in de belastingbetalingen alleen als belastingontwijking worden gezien als de onderliggende handelingen niet strafbaar zijn, maar wel een overwegend fiscaal motief kennen en in strijd zijn met doel en strekking van de wet en met de geest van de wet', aldus de auteur in een later verschenen publicatie in het Weekblad.¹⁰³ Zijn studie laat zien dat agressieve tax planning schadelijk is en tot verstoringen leidt in het economische verkeer.

De Leidse onderzoeker E. Hutten, die psychologie en bedrijfskunde studeerde voordat zij een fiscale masteropleiding volgde,¹⁰⁴ en het fiscale discours als relatieve buitenstaander met belangstelling en veelal ook verwondering gadeslaat, heeft – aan de hand van empirisch onderzoek in de vorm van interviews – onder meer in kaart gebracht hoe fiscalisten reageren op de maatschappelijke kritiek die de laatste jaren in toenemende mate wordt uitgeoefend op het belastinggedrag van multinationals. Een van haar bevindingen is dat wijzigingen van de regels van het internationale belastingrecht een effectieve manier lijkt te zijn om maatschappelijke opvattingen te verankeren in de fiscale praktijk. Deze en talrijke andere bevindingen zijn neergelegd in haar proefschrift, verschenen onder de titel: *Tax Professionals Under Societal Pressure*, dat zij eerder dit jaar aan de Leidse universiteit verdedigde (vgl. *WFR* 2024/49, p. 26-27).

Ook F. Heitmüller promoveerde in Leiden. Hij heeft onderzocht in hoeverre het BEPS-project invloed heeft gehad op de aanpak van internationale belastingontwijking door ontwikkelingslanden: *Combating tax avoidance,*

the OECD way? The impact of the BEPS Project on developing and emerging countries' approach to international tax avoidance. In het vierde hoofdstuk komt hij tot de bevinding dat het BEPS-project voornamelijk gerichte acties aanmoedigt en landen ontmoedigt om het probleem op een te brede manier aan te pakken (vgl. p. 45, en p. 252). Zie voor een nadere impressie van zijn boek: *WFR* 2024/72, p. 26-27.

De fiscale bestuurlijke boete is 'in wezen een strafmaatregel in een bestuursrechtelijk jasje en bevindt zich daardoor op het snijvlak van bestuursrecht en strafrecht', aldus A. Heidekamp op een van de eerste bladzijden van zijn op 21 maart 2024 aan de Rijksuniversiteit Groningen verdedigde proefschrift: *Bewijsrecht in fiscale bestuurlijke boetezaken*.¹⁰⁵ Daarin geeft hij antwoord op de vraag in hoeverre de bewijsrechtelijke waarborgen die het EVRM voor *criminal charges*, zoals de fiscale bestuurlijke boete, garandeert, voldoende zijn verankerd in het Nederlandse, fiscale bestuurlijke boeterecht (p. 5).

Op 19 april 2024 promoveerde W.W. Geursen aan de Vrije Universiteit Amsterdam, en wel op een proefschrift dat is verschenen onder de titel: *Mapping the Territorial Scope of EU Law*.¹⁰⁶ De eloquente wijze waarop hij zijn proefschrift verdedigde, maakte indruk, zowel op de promotiecommissie als op de vele aanwezigen in de aula van de universiteit. De kern van zijn onderzoek bestaat uit de identificatie van 'the various mechanisms which influence the territorial scope of EU law to be considered when determining the territorial scope of specific EU legislation in each individual case' (p. 6). De onderzoeker, die ruime ervaring heeft op het terrein van het Europese recht, is uitgegaan van een ruim begrip 'mechanism': 'it includes any rule, system, test, technique, criterion or logic which influences the territorial scope' (p. 6).¹⁰⁷

Enige tijd later, op 21 juni 2024, promoveerde A.T.H. van der Linden aan de Vrije Universiteit Amsterdam, o.a. bij F.P.G. Pötgens. De titel van zijn proefschrift luidt: *De verdeling van de marginale en gemiddelde inkomstenbelasting- en toeslagendruk*, een – fraai vormgegeven – boek dat in eigen beheer is uitgegeven.¹⁰⁸ Het belangrijkste doel van onderzoek is gelegen in het ontrafelen van de werking van het inkomstenbelasting- en toeslagenstelsel (p. 47). Dat is uitstekend gelukt, getuige ook de reacties van de leden van de commissie tijdens de soepel verlopen verdediging, die zich in een aangename sfeer voltrok.

Bestrijding van misbruik en de voorwaarden die daarvoor gelden, trekken de aandacht (zie bijvoorbeeld O.C.R. Marres, 'Misbruik', *NTFR* 2024/1046, p. 1-3). Dat geldt ook voor de zogenoemde algemene antimisbruikbepaling die is opgenomen in een enkele jaren geleden verschenen Europese richtlijn (vgl. par. 2.4 van deze kroniek). Deze

92. HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1132, r.o. 4.1.2.

93. Vgl. art. 8:112 Awb.

94. HR 25 september 1991, ECLI:NL:HR:1991:AA5300.

95. HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:853, r.o. 3.4.2.

96. De hoofdlijnen van zijn rechtspraak over het bepalen van het vereiste financiële belang bij een procedure heeft de Hoge

Raad samengevat en verduidelijkt in r.o. 3.3.1 e.v. van dit arrest.

97. HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:853, r.o. 3.4.3; en HR 27 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1299, r.o. 5.3.1.

98. HR 27 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1299, r.o. 5.4.1.

99. HR 21 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:906, r.o. 2.4.3.

100. Zie *WFR* 2024/35, p. 26-27, voor een

indruk van zijn onderzoek.

101. Het onderzoek ziet ook op de kosten die samenhangen met de complexiteit van het belastingstelsel.

102. Aldus J.B. van der Geest in *WFR* 2024/35, p. 27.

103. J.B. van der Geest, 'Economische gevolgen van verschillen in belastingontwijking tussen bedrijven', *WFR* 2024/189, p. 11-12.

104. Vgl. Laurens Berentsen, 'Fiscalisten

staan onder druk: "Wij zijn de nieuwe bankiers"', *Het Financieele Dagblad* 23 februari 2024, p. 8.

105. Deventer: Wolters Kluwer 2024.

106. The Hague: Eleven 2024.

107. Zie over de bevindingen van zijn onderzoek in kort bestek onder meer *WFR* 2024/107, p. 22-23, en *NJB* 2024/923, afl. 14, p. 1031.

108. Vgl. *WFR* 2024/169, p. 32-33.

De vele – veelal fascinerende – ontwikkelingen die het belastingrecht kenmerken, zorgen ervoor dat men gemakkelijk verslaafd raakt aan dit maatschappelijk zo relevante terrein

bepaling is onderzocht door M.J. Velthoven. Op 1 juli 2024 promoveerde hij aan de Universiteit van Amsterdam op het proefschrift: *The General Anti-Abuse Rule of Article 6 of the EU Anti-Tax Avoidance Directive*. Voornoemde bepaling, die zal worden opgenomen in de Nederlands vennootschapsbelastingwetgeving,¹⁰⁹ is gebaseerd op het bestaande antimisbruikconcept uit het Europese recht. De algemene antimisbruikbepaling uit de richtlijn codificeert dit concept en breidt het bereik ervan uit naar de gehele vennootschapsbelasting. Deze bepaling roept verschillende nieuwe vragen op, zoals: vanaf wanneer geldt deze antimisbruikbepaling? En geldt zij alleen voor de vennootschapsbelasting? Ook bekritiseert Velthoven de bepaling aan de hand van een aantal ideeën uit het werk van wetenschapsfilosoof Karl Popper (vgl. *WFR* 2024/178, p. 34-35).¹¹⁰

4.2. Varia

Een bijzondere persoonlijkheid was R.N.G. Kamerling. Meer dan twintig jaar is hij als hoogleraar belastingrecht verbonden geweest aan Nyenrode Business Universiteit. Zijn specialiteit was het formele belastingrecht,¹¹¹ al was zijn werkterrein ruimer. Op 13 oktober 2023 is hij overleden na een periode van ziekte die hem niet verhinderde door te werken.¹¹² Ruim dertig jaar geleden heb ik hem voor het eerst zien optreden en de laatste jaren heb ik genoeg mogen smaken met hem samen te werken, en dat was in verschillende opzichten een voorrecht te noemen.

Dit kroniekjaar is ook D. Juch ons komen te ontvalen. Hij was emeritus hoogleraar belastingrecht aan de Tilburgse universiteit, onder meer bekend van zijn publicaties over de deelnemingsvrijstelling.¹¹³

Enkele jaren geleden overleed professor B.J.M. Terra (1947-2019), een expert op het terrein van de indirecte belastingen. Hij promoveerde in Leiden en fungeerde nadien geruime tijd als hoogleraar in Amsterdam,¹¹⁴ waar ik boeiende colleges over de heffing van omzetbelasting bij hem heb mogen volgen. Om hem postuum te eren, is een – door het IBFD uitgegeven, via het besloten gedeelte van de website van de Vereniging voor Belastingwetenschap te raadplegen – bundel opstellen samengesteld: *EU Value Added Tax and Beyond. Essays in Honour of Ben Terra*. De daarin opgenomen bijdragen van fiscale deskundigen zijn 'inspired by (...) Terra's work and the lively discussions that took place during the conference that was held in his memory at Lund University in September 2021', zo valt op een van de eerste bladzijden te lezen van de bundel, die onder redactie van Marta Papis-Almansa tot stand is gebracht. De uitgave bevat bespiegelingen over neutraliteit, 'the place of taxation' (p. xiv) en andere aangelegenhe-

den met een grensoverschrijdende dimensie, zoals de vaste inrichting.¹¹⁵ Andere bijdragen gaan over misbruik van recht, fundamentele rechten en de toekomst van de btw.

Op 15 maart 2024 hield P.H.J. Essers zijn afscheidsrede: *Belastinghervormingen tussen frustratie en fascinatie*, in schriftelijke vorm uitgebracht door Tilburg University. Na afloop van zijn afscheidsrede kreeg hij een bundel opstellen aangeboden, getiteld: *Essersbundel*, uitgegeven door Wolters Kluwer. De bundel bevat bijdragen over vrijwel alle aspecten van het belastingrecht.¹¹⁶ Een verslag van het afscheid van Essers is verschenen in het in *WFR* 2024/111, p. 19-24. Enige tijd later werd hem een tweede liber amicorum aangeboden: *A Journey Through European and International Taxation*.¹¹⁷ Het betreft een bundel met beschouwingen over 'history of taxation, politics of taxation, general notions of taxation, European tax law and international tax law' (Kluwer Law International: Alphen aan den Rijn 2024, p. xxxii).

Op 20 juni 2024 nam G.T.K. Meussen afscheid als hoogleraar belastingrecht aan de Radboud Universiteit.¹¹⁸ In zijn zeer goed bezochte afscheidscollege over de menselijke maat in het belastingrecht – een onderwerp dat hem fascineert¹¹⁹ – gaf hij te kennen dat Nederland dringend behoefte heeft aan 'een Constitutioneel Hof om op die manier de bijna grenzeloze macht van de fiscale wetgever in te perken' (p. 21), een opvatting die niet iedereen deelt.¹²⁰ Overigens vindt de redenaar het opmerkelijk dat 'een fundamenteel belastingbeginsel als het draagkrachtbeginsel (...) in geen enkele wet verankerd is en dus ook niet in de grondwet' (p. 5).

5. Tot besluit

De vele – veelal fascinerende – ontwikkelingen die het belastingrecht kenmerken, zorgen ervoor dat men gemakkelijk verslaafd raakt aan dit maatschappelijk zo relevante terrein.¹²¹ Wat opvalt is de niet aflatende bereidheid van belastingplichtigen om als onredelijk ervaren belastingwetgeving en daarop gebaseerde beschikkingen aan te vechten (zie bijvoorbeeld par. 3.5 van deze kroniek). Dat zal in de nabije toekomst vermoedelijk niet veranderen. •

¹⁰⁹. Zie par. 2.4 van deze kroniek.

¹¹⁰. Zie ook zijn publicatie in *EC Tax Review* 2024/3, p. 109 e.v.

¹¹¹. Zie bijvoorbeeld *Belastingcontrole*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

¹¹². Vgl. *TFB* 2023, afl. 7, p. 4.

¹¹³. A.J.A. Stevens, 'In memoriam prof. mr. D. Juch (1940-2024)', *WFR* 2024/215, p. 24-25.

¹¹⁴. Vgl. *WFR* 2019/153, p. 921.

¹¹⁵. Zie over deze fiscale rechtsfiguur ook: M. Dreijer & S. Mourabet, 'De vaste inrichting in beweging', *BtwBrief* 2023/75, p. 3-7; en S.B. Cornielje, 'Functie elders? Het begrip vaste inrichting in de btw', *TFO* 2024/190.1, p. 1-7.

¹¹⁶. Besproken in *WFR* 2024/236, p. 27-33.

¹¹⁷. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer

2024.

¹¹⁸. H.J. Bresser, 'Een Homo Universalis neemt afscheid', *WFR* 2024/7539, p. 17 e.v.

¹¹⁹. Zie bijvoorbeeld zijn column: 'De menselijke maat in het (fiscale) bestuursrecht: Wet versterking waarborgfunctie Awb', *NTFR* 2024/1125, p. 1-3.

¹²⁰. Vgl. F.M. Witpeerd in *FTV* 2024/17, p. 4-5.

¹²¹. Ook fiscalisten leven 'tussen de herinnering aan wat voorbij is en de verwachting van wat komen zal', in zekere zin ingekeld 'tussen een flinterdun vacuüm dat wij het heden noemen', om een overpeinzing van een romancier aan te halen (Guido van Heulendonk, *De kroon met twee pieken*, Amsterdam/Antwerpen: De Arbeiderspers 2024, p. 13).