

# Kroniek van het belastingrecht

Rens Pieterse<sup>1</sup>

In deze kroniek kan slechts een fractie worden behandeld van de vele ontwikkelingen die zich op het terrein van het belastingrecht hebben voorgedaan. Dit deel van het recht is fluïde en 'verbrokken' als het ware onder invloed van het internationale en in het bijzonder het Europese recht. Toch bevat het belastingrecht ook inherente krachten die ertoe leiden dat beginselmatige concepten gelding blijken te hebben. Bij de bewaking (en ontwikkeling) van dergelijke concepten speelt de belastingkamer van de Hoge Raad een niet onbelangrijke rol.

De bewegingen die zich in het belastingrecht voltrekken, zijn soms onnavolgbaar, zelfs voor intimi, die in de fiscaliteit in overvloed aanwezig zijn. Zo kan het gebeuren dat een aangekondigde belastingherziening binnen een week of twee weer van tafel verdwijnt. Sommige – *à bout portant* gelanceerde – plannen blijven maar een paar uur in leven of zijn helemaal niet levensvatbaar, zoals de, het zij toegegeven, originele gedachte om een aardbevingsbelasting – met een nader te bepalen heffingsmaatstaf – als beleidsinitiatief te suggereren.<sup>2</sup> Maar de nationale wetgever is beperkt in zijn mogelijkheden wetten naar eigen inzicht vorm te geven en kan zich 'uitspattingen' niet altijd veroorloven. Zo blijkt, met name door de invloed die uitgaat van het internationale en Europese belastingrecht, heel wat nationale regelgeving kwetsbaar.<sup>3</sup> Ook dat, die kwetsbaarheid, brengt de nodige pennen in beweging, bijvoorbeeld over fiscale faciliteiten die zien op monumentenpanden in de inkomstenbelasting of faciliterende regelingen in de schenk- en erfbelasting die verband houden met natuurschoon (dat, menigeneen zal daarvan versteld staan, in Nederland blijkt te bestaan).<sup>4</sup> Over zwakke delen van het recht wordt relatief veel geschreven, zo is mijn indruk. De hoeveelheid vakliteratuur die – zelfs in de zomermaanden – verschijnt, is hoe dan ook, zeker in vergelijking met 'vroeger', enorm te noemen. Het meeste kan overigens ongelezen worden gelaten, maar om te kunnen

bepalen wat de moeite waard is, moet toch veel worden doorgenomen. Een enkeling hanteert hierbij het 'altijd alles'-beginsel, zoals een collega mij laatst voorhield, maar op de wat langere termijn kan deze levenshouding leiden tot een milde vorm van krankzinnigheid.

Er valt dus, om kort te gaan, voldoende te beleven in de fiscaliteit. Zo gaat de Belastingdienst behoorlijk op de schop.<sup>5</sup> Ook krijgt de dienst een nieuwe baas, directeur-generaal geheten.<sup>6</sup> Het betreft iemand uit de krijgsmacht (wie niet ten prooi wil vallen aan wanhoop, doet er goed aan zich nergens meer over te verbazen). Maar de overheid doet meer dan het organiseren van stoelendansen. Zij voert tevens fiscaal beleid. Dat valt niet te ontkennen. Het kabinet heeft een forse lastenverlichting in het vooruitzicht gesteld, en wel van € 5 miljard. De tarieven in de inkomstenbelasting worden verlaagd, althans in de eerste en tweede schijf (per 1 januari 2016 wordt het tarief van beide schijven gereduceerd met 1,85%-punt, zodat het tarief in beide schijven 40,15% in plaats van 42% zal bedragen), de arbeidskorting wordt verhoogd (waardoor werkenden minder belasting zullen betalen), en de kinderopvangtoeslag wordt eveneens opgetrokken. Dit zijn voor velen vrolijk stemmende maatregelen (cadeautjes aan de werkende middenklasse?). Maar allerlei 'zinvolle' voorstellen worden niet ingevoerd. De BTW-tarieven worden niet gelijk getrokken. De ongelijke fiscale behandeling van

## Auteur

1. Mr. L.J.A. Pieterse is verbonden aan de Universiteit Leiden en de Vrije Universiteit Amsterdam.

## Noten

2. P.J. Wattel, 'Belastinghervorming en Bevingsbelasting', *NJB* 2015/1246, afl. 26,

p. 1707. De auteur laat weten dat hij 'niet de wetgevingsambtenaar zou willen zijn die grondslag en tarief moet ontwerpen'. Het moet niet uitgesloten worden geacht dat iemand bereid is te promoveren op de kolossale hoeveelheid onzin die in de fiscaliteit wordt verkocht, al kunnen economen er ook wat van, vooral als het gaat om de

ernst waarmee zij beweringen doen die volstrekt uit de lucht gegrepen zijn.

3. Zie par. 1.4.

4. Zie onder meer: J.J.A.M. Korving, 'X en Q: Het kan toch niet zo zijn dat...', *NTRF-B* 2015/11; P. Kavelaars, 'Natuurschoonlandgoederen en rijksmonumenten: een nieuwe EU-aanpak?', *FBN* 2015/20 en de recht-

spraak die wordt genoemd in *Kamerstukken II* 2015/16, 34305, 3, onderdeel 3.1.

5. Zie onder meer: 'Wiebes grijpt toch in: top fiscus en 5.000 man weg', *NRC Handelsblad* 20 mei 2015, p. 2.

6. Het betreft Hans Leijtens (zie *NRC Handelsblad* 29 augustus 2015, p. 7).

vreemd en eigen vermogen in de vennootschapsbelasting wordt niet opgeheven. En het lokale belastinggebied wordt niet verruimd. De belastingen worden ook niet vereenvoudigd, 'want geen heffingskorting, toeslag of aftrekpost verdwijnt', aldus een bijna bittere Jacobs,<sup>7</sup> die enkele tekortkomingen benoemt.

Naast de grote lijnen en vergezichten, wordt de actualiteit ook bepaald door betrekkelijke detailkwesties, die desalniettemin tot opwinding kunnen leiden.<sup>8</sup> Zo heeft de Hoge Raad beslist dat een iPad een computer is, en daarom voor de toepassing van de loonbelasting niet valt te rangschikken onder de categorie 'telefoon, internet en dergelijke communicatie',<sup>9</sup> zodat de verstrekking van een iPad door de werkgever belast is.<sup>10</sup> Een andere ontwikkeling op het terrein van het materiële belastingrecht, is de kritiek die de vermogensrendementsheffing heeft te verduren.<sup>11</sup> Het forfaitaire rendement, dat lang niet altijd te realiseren is, moet het ontgelden. Meer dan tienduizend belastingplichtigen hebben bezwaar aangetekend tegen deze heffing, die – vooral als het gaat om het belasten van spaargeld – strijd zou opleveren met het recht op het ongestoord genot van eigendom zoals dat te vinden is in het internationale recht.<sup>12</sup> Om de massa bezwaarschriften efficiënt te kunnen afdoen, heeft de Staatssecretaris van Financiën een noodgreep toegepast en de bezwaarschriften aangewezen als zogeheten massaal bezwaar.<sup>13</sup> Dit houdt in dat de beslissing die de Hoge Raad op enig moment over deze kwestie zal geven, geldt voor alle openstaande aanslagen en de fiscus de ingediende bezwaarschriften niet individueel behoeft te behandelen.

Over het winstbegrip zijn twee omvangrijke rapporten van de Vereniging voor Belastingwetenschap verschenen.<sup>14</sup> Ook de Hoge Raad heeft een duit in het zakje gedaan, en heeft – in een proefprocedure – het winstbegrip verder vormgegeven.<sup>15</sup>

De belastingheffing van multinationals, een onderwerp dat dit jaar wederom prominent aanwezig is in deze kolommen,<sup>16</sup> verloopt bepaald niet zonder ophef, onder meer omdat internationaal opererende ondernemingen niet altijd even terughoudend gebruik lijken te maken van de mogelijkheden die onvolkomen wetgeving biedt. Deze ondernemingen zullen te maken krijgen met meer, wellicht ook wel enigszins verstikkende regels die een fatsoenlijke belastingheffing (vooral van vennootschapsbelasting) moeten verzekeren, zoals nieuwe documentatieverplichtingen (*country-by-country reporting*).<sup>17</sup> Maar regels alleen volstaan niet. Ook multinationals en hun adviseurs zullen in beweging moeten komen en meer ethisch besef moeten tonen, hoewel al wel een verandering in de attitude van deze actoren valt waar te nemen. In een omvangrijke én indringende publicatie ('Fiscale ethiek voor multinationals') wijst Happé ons wat dit aangaat de weg,<sup>18</sup> al zijn er fiscalisten die menen dat hij te streng in de leer is.<sup>19</sup>

De (andere) ontwikkelingen die zich op het terrein van de vennootschapsbelasting hebben voltrokken, laten zich moeilijk samenvatten. Duidelijk is in ieder geval dat de beperking van de aftrek van – in de ogen van de wetgever excessieve, althans bovenmatige – rente volop in de belangstelling blijft staan.

In deze kroniek besteed ik tevens aan enkele andere nieuwsfeiten aandacht. Zo worden kort enige ontwikkelin-

gen in de overdrachtsbelasting en de schenk- en erfbelasting belicht.<sup>20</sup> In deze inleiding noem ik ook – om het domein van de omzetbelasting te betreden – de uitkomst van een discussie die al jaren speelt, namelijk of alternatieve artsen (zoals acupuncturisten, chiropractors) omzetbelasting verschuldigd zijn over de vergoedingen die zij in rekening brengen. Het antwoord luidt ontkennend.<sup>21</sup> De fiscus heeft namelijk onlangs zijn vermeende aanspraak op de heffing van omzetbelasting laten varen, nadat uit enkele rechterlijke uitspraken<sup>22</sup> is gebleken dat geen onderscheid mag worden gemaakt tussen 'alternatieve' en normale, van omzetbelasting vrijgestelde medische handelingen.<sup>23</sup>

Het formele belastingrecht, dat na het materiële belastingrecht<sup>24</sup> wordt behandeld, is geenszins verzuurd. De ontwikkelingen tuimelen ook hier over elkaar heen. In dit deel van het recht worden onder meer de bevoegdheden geregeld waarover de fiscus kan beschikken om het materiële belastingrecht te verwezenlijken. Het aantal bevoegdheden blijft – schrikbarend – toenemen,<sup>25</sup> en daarvan maakt de fiscus gebruik, bijvoorbeeld om de Amerikaanse fiscus van financiële informatie te voorzien over Amerikanen die hier wonen en/of werken.<sup>26</sup> De bedoeling is dat met behulp van deze informatie belastingontwijking wordt bestreden.<sup>27</sup> In het kader van internationale belastingontwijking en belastingfraude is overigens door de OESO een wereldwijde standaard ontwikkeld

## De actualiteit wordt ook bepaald door betrekkelijke detailkwesties, die desalniettemin tot opwinding kunnen leiden

voor de identificatie van en de rapportage over rekeningen van buitenlandse rekeninghouders (de *Common Reporting Standard*, meestal afgekort tot CRS). Deze standaard wordt in onze wetgeving geïmplementeerd.<sup>28</sup>

Soms grijpt de fiscus naar minder conventionele middelen om de waarheid te achterhalen. Zo wordt bij de jacht op zwart geld informatie gebruikt van tipgevers.<sup>29</sup> Ook hanteert de fiscus methoden die de persoonlijke levenssfeer van belastingplichtigen raken. Dat is bijvoorbeeld het geval als hij informatie verzamelt via automatische kentekenherkenning. Deze cameratechniek wordt ingezet voor controle op verschillende belastingen. De rechter heeft afgelopen voorjaar uitgemaakt dat deze techniek mag worden gebruikt, dat wil zeggen een gerechtvaardigde inbreuk op het recht op privacy is.<sup>30</sup>

Ook de allerrijksten mogen op aandacht rekenen, en niet alleen in de bekende rubrieken waarin tal van wetenswaardigheden over bekende en veelal ook vermogende Nederlanders voor een groot publiek worden uitgemeten. De fiscus heeft namelijk een speciaal team opgetuigd dat de komende jaren extra onderzoek doet naar

belastingplichtigen met een vermogen van meer dan € 25 miljoen. Sinds mei jongstleden worden – in het kader van een pilot – 80 multimiljonairs op de voet gevolgd. Het doel van deze exercitie is om belastingontwijking tegen te gaan en meer inzicht te krijgen hoe superrijken met hun geld omgaan, zoals door middel van *estate planning*.<sup>31</sup>

In het deel dat over formeel belastingrecht gaat, passeren echter enkele andere ontwikkelingen de revue: de organisatie van de hoogste bestuursrechtspraak en de aanstaande introductie van een prejudiciële procedure in belastingzaken. Ook wordt ingegaan op de vraag welke informatie de fiscus mag opvragen in verband met het verbod op zelfincriminatie en komt aan de orde welke bewijsmiddelen hij mag gebruiken in zaken waaraan een (strafrechtelijk) luchtje zit.<sup>32</sup> Enkele aspecten van de invoering van belasting worden eveneens besproken.

Ook in de kroniek van dit jaar wordt aandacht besteed aan enige wetenswaardigheden die de beoefening van de belastingwetenschap betreffen. Op deze plaats kan de nieuwe druk van het handboek Inkomstenbelasting niet onvermeld blijven.<sup>33</sup> Dit monumentale boek, dat ruim 1700 pagina's telt en iedere fiscalist onder handbereik zou moeten hebben staan, heb ik elders besproken.<sup>34</sup> In de laatste pagina's van deze kroniek concentreer ik me op een aantal andere onderwerpen. Zo komt de inhoud van enkele proefschriften die het afgelopen jaar zijn verschenen aan bod en ga ik in op publicaties van onderzoekers die in de prijzen zijn gevallen.

## 1. Materieel belastingrecht

### 1.1. Vermogensrendementsheffing

Het zal niemand zijn ontgaan, zeker niet na lezing van de eerste alinea's van deze kroniek, dat de vermogensrendementsheffing de gemoederen nogal bezighoudt. Deze

belasting – ook wel box 3 of niet geheel zuiver vermogensbelasting genoemd – betreft vermogen tegen een gefinancierd rendement van 4% in de heffing van inkomstenbelasting, ook als het gerealiseerde rendement (veel) minder bedraagt. Dat wordt alom onrechtvaardig gevonden. De vermogensrendementsheffing is niet in strijd met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (hierna: het EP), zo

## De Hoge Raad geeft met deze enigszins cryptische overweging voedsel aan de gedachte dat vraagtekens zijn te plaatsen bij de aanvaardbaarheid van de forfaitaire rendementsheffing

heeft de Hoge Raad in het voorjaar geoordeeld.<sup>35</sup> 'Dit stelsel zou slechts dan in strijd komen met (...) het EP indien zou komen vast te staan dat het destijds door de wetgever voor een lange reeks van jaren veronderstelde rendement van vier procent voor particuliere beleggers niet meer haalbaar is en belastingplichtigen, mede gelet op het toepasselijke tarief, zouden worden geconfronteerd met een buitensporig zware last.'<sup>36</sup> Het zal duidelijk zijn dat de Hoge Raad met deze enigszins cryptische overweging voedsel geeft aan de gedachte dat vraagtekens zijn te plaatsen bij de aanvaardbaarheid van de forfaitaire rendementsheffing.

7. Bas Jacobs, 'Wat ze u niet vertelden gisteren', *NRC Handelsblad* 16 september 2015, p. 10.

8. F.R. Herreveld, 'Size matters' (Column), *WFR* 2013/294, p. 294.

9. Art. 15b lid 1 onderdeel f Wet op de loonbelasting 1964 (tekst 2010).

10. HR 11 september 2015, 14/05508, V-N 2015/44.14. Zie over deze kwestie – voordat het arrest was gewezen – H. Vording, 'Over stoommolens en iPads' (Opinie), *NTFR* 2015/2063. Onder het huidige recht is het bedoelde onderscheid komen te vervallen. Bij voldoening aan het noodzakelijkheids criterium geldt voor beide categorieën de gerichte vrijstelling van art. 31a lid 1 onderdeel g Wet IB 1964 ('iPad is computer, maar fiscaal maakt 't niet meer uit', *NRC Handelsblad* 15 september 2015).

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

12. Art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.

13. Besluit van 26 juni 2015,

BLKB2015/903M. Zie onder meer daarover J.P.M. Stubbé, 'Zomermix', *FBN* 2015/41,

p. 3-4.

14. Het betreft de Geschriften met de nrs. 253 en 254 van de Vereniging voor Belastingwetenschap.

15. Zie par. 1.2.

16. Zie par. 1.3.

17. *Kamerstukken II* 2015/16, 34305, 3, onderdeel 3.2.

18. R.H. Happé, 'Fiscale ethiek voor multinationals', *WFR* 2015/938, p. 938-956.

19. L.G.M. Stevens, 'Fiscale ethiek voor iedereen' (Column), *WFR* 2015/1060, p. 1060-1061.

20. Zie par. 1.5 e.v.

21. 'Btw op acupunctuur en chiropraxie afgeschaft', *NRC Handelsblad* 17 september 2015, p. 2 en 'Een alternatieve arts is ook een arts, zegt de fiscus nu', *NRC Handelsblad* 17 september 2015, p. 6.

22. Zie onder meer HR 27 maart 2015, 13/02667, V-N 2015/19.18 en Rb. Zeeland-West-Brabant 29 mei 2015,

14/7383, *NTFR* 2015/2022.

23. Art. 11 lid 1 onderdeel g Wet OB 1968.

24. Zie par. 1.

25. Zo kan de FIOD binnenkort met eigen 'neptelefoonstations' mobiele nummers van verdachten opsporen ('En straks belt de fraudeur even via de FIOD', *NRC Handelsblad* 18 augustus 2015, p. 8). Zie voor een handzaam overzicht van de belangrijkste bevoegdheden van de fiscus: L.A. de Bleeck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

26. J.A.R. van Eijnsden, 'Internationale uitwisseling van informatie', *TFO* 2015/139.3, par. 2.4.

27. Het verstrekken van bedoelde informatie kan tot 'kwalijke neveneffecten' leiden (zie daarover 'Een onredelijke belasting', *NRC Handelsblad* 24 augustus 2015, p. 2).

28. *Kamerstukken II* 2015/16, 34305, 3, onderdeel 3.4.

29. Dat roept allerhande (vervolg)vragen op (zie daarover bijvoorbeeld de Conclusie van A-G IJzerman van 21 augustus 2015, 15/01013, V-N 2015/41.7 en 'Ambtenaren mochten tipgever in zwartspanderszaak beschermen', *NRC Handelsblad* 25 augustus 2015).

30. Zie Hof 's-Hertogenbosch 27 maart 2015, 13-00336 en 14-00337, V-N 2015/28.2.3. In *NTFR* 2015/1217 is deze uitspraak van commentaar voorzien door J.D. Schouten.

31. Zie: 'Belastingdienst begint aparte afdeling voor allerijksten', *NRC Handelsblad* 17 september 2015 en de op 17 september 2015 gepubliceerde 16e haljaarportage van de Belastingdienst (Bijlage bij *Kamerstukken II* 2015/16, 31066, 250).

32. Zie par. 2.4.

33. L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2007*, Deventer: Kluwer 2014.

34. 'Boekbespreking', *WFR* 2015/193, p. 193-201.

35. HR 3 april 2015, 13/04247, V-N 2015/19.13 en HR 24 april 2015, 14/01504, V-N 2015/22.7. Zie over deze rechtspraak onder meer J.P.M. Stubbé, 'Zomermix', *FBN* 2015/41 en J.P. Boer & A.C. Hordijk, 'Uitvoeringsbesluit waardering verhuurde woningen een taxatiefout?', *WFR* 2015/1037, p. 1037-1045.

36. HR 3 april 2015, 13/04247, V-N 2015/19.13, r.o. 2.3.2.

Het kabinet heeft de handschoen opgepakt, voormelde gevoelens van onvrede en onrechtvaardigheid onderkend en is bereid gebleken deze heffing te hervormen.<sup>37</sup> In de landelijke pers viel – ruim voor Prinsjesdag, de plannen zijn uitgelekt, opzienbarend is dat niet te noemen, het is usance geworden – te lezen dat het kabinet de vermogensrendementsheffing met ingang van 2017 evenwichtiger wil gaan vormgeven.<sup>38</sup> De belastingvrije som zal worden opgetrokken tot € 25 000,<sup>39</sup> zodat ‘kleine’ spaarders buiten de belastingheffing blijven (de fiscus zal deze belastingplichtigen uiteraard wel op tal van andere wijzen weten te ‘vinden’, het repertoire aan belastingen waarover hij de beschikking heeft, is immers schier oneindig te noemen). Wie over meer dan € 25 000 vermogen beschikt dat tot de grondslag van box 3 moet worden gerekend, zoals aandelen, obligaties en vastgoed, zal voortaan worden aangeslagen voor een fictief rendement van 2,9%, een percentage dat jaarlijks zal worden aangepast aan de gemiddelde rentestand van de afgelopen vijf jaar.<sup>40</sup> Voor vermogens van € 100 000 tot € 1 000 000 zal een verondersteld rendement gaan gelden van 4,9%, een percentage dat in de toekomst eveneens zal (kunnen) fluctueren. Vanaf € 1 000 000 zal voortaan worden gewerkt met een vast rendement van 5,5%.

## Overheidsondernemingen die concurreren met de private sector worden belastingplichtig, ongeacht de rechtsvorm waarin zij worden gedreven

De aanpassing van de vermogensrendementsheffing kan de enige, echte belastinghervorming van het afgelopen jaar worden genoemd. Het is ‘een nivelleringsmaatregel geworden die nieuw vluchtgedrag uitlokt, die geen vereenvoudiging maar wel rechtsongelijkheid brengt. De PvdA eiste dat dit knutselwerk in het grote Belastingplan 2016 zou worden opgenomen. In z’n eentje zou het al te snel worden afgeschoten. Ook nu verdient het serieuze oppositie. Een kabinet kan ook te veel ficties stapelen’,<sup>41</sup> zo viel – niet zonder reden – in de landelijke pers te lezen.<sup>42</sup>

### 1.2. Winstsfeer

Winst is een begrip dat tot de verbeelding spreekt. De bepaling van de omvang daarvan, is echter niet altijd even eenvoudig. De ondernemer die zijn onderneming al dan niet heeft ondergebracht in een (besloten) vennootschap, dient zijn winst te bepalen in overeenstemming met goed koopmansgebruik.<sup>43</sup> Zo behoeft hij zijn winst pas te verantwoorden op het moment dat zij wordt gerealiseerd. Wat de activa, de bezittingen betreft, geldt de regel dat goed koopmansgebruik toestaat verlies te nemen indien de waarde ervan lager is dan de kostprijs van deze activa. Soms bestaat een fiscaal belang om activa te herwaarderen, bijvoorbeeld om verliesverdamping te voorkomen. In

hoeverre dat is toegestaan, is niet duidelijk.<sup>44</sup> Het komt voor dat landbouwgrond wordt geherwaardeerd (onbelast, door de toepassing van de landbouwvrijstelling<sup>45</sup>) met als doel de boekwaarde van de grond voor een zo hoog mogelijk bedrag op de balans op te nemen. Daarmee wordt ingespeeld op een mogelijke afschaffing van de landbouwvrijstelling. De Hoge Raad heeft onlangs een streep gezet door voormelde herwaardering, omdat daardoor de kans bestaat dat jaarlijks onder de landbouwvrijstelling meer winst wordt vrijgesteld dan het geval is bij waardering op kostprijs. De Hoge Raad is daarom van oordeel dat dit stelsel van waardering niet strookt met goed koopmansgebruik omdat het in strijd moet worden geacht met de landbouwvrijstelling.<sup>46</sup>

### 1.3. Belastingheffing van multinationals

De Europese Commissie maakt werk van het bestrijden van belastingontwijking en agressieve fiscale planning. Tijdens een in een van de eerste maanden van 2015 gehouden debat, is duidelijk geworden dat de Europese Commissie de mening is toegedaan dat multinationals moeten worden belast ‘waar de winsten van hun economische activiteiten worden gegenereerd en dat moet worden voorkomen dat zij door agressieve fiscale planning een billijke belastingheffing kunnen ontlopen’.<sup>47</sup> In dit verband zal ook aandacht worden besteed aan de verbetering van de fiscale transparantie op het gebied van de vennootschapsbelasting. Zo is (inmiddels) wetgeving voorgesteld om de automatische inlichtingenuitwisseling in verband met fiscale rulings uit te breiden. Het betreft een conceptrichtlijn die op 1 januari 2016 in werking moet treden. De richtlijn houdt de verplichting voor de lidstaten in om ieder kwartaal via een vertrouwelijke database automatisch informatie uit te wisselen over de essentie van afgegeven fiscale rulings.<sup>48</sup>

In het voorjaar heeft in Nederland een bijeenkomst plaatsgevonden met een commissie van het Europees Parlement, die onderzoek doet naar omstrede belastingpraktijken binnen de Europese Unie.<sup>49</sup> Na afloop daarvan heeft staatssecretaris Wiebes (Financiën, VVD) laten weten dat er een einde zal komen aan de praktijk van buitenlandse multinationals die in Nederland alleen vennootschappen oprichten om er elders belasting mee te omzeilen: de zogenoemde brievenbusmaatschappijen. Wat de staatssecretaris betreft zullen vennootschappen voortaan moeten aantonen dat zij daadwerkelijk economisch actief zijn en mensen in dienst hebben – het zogeheten *substance* criterium. De brievenbusmaatschappijen naderen derhalve hun einde, als we de staatssecretaris tenminste mogen geloven.<sup>50</sup>

Maar er zal meer nodig zijn om internationale belastingontwijking te bestrijden. Zo zal betere uitwisseling van informatie – over meer dan rulings – tussen de belastingdiensten moeten plaatsvinden. Daarvan wordt de laatste tijd in tal van gremia serieus werk gemaakt.<sup>51</sup> Zo is Nederland onlangs met Duitsland overeengekomen te starten met wederzijdse automatische gegevensuitwisseling over rulings tussen de belastingdiensten. Ook de Europese Commissie ontplooit, als gezegd, initiatieven die belastingontwijking moeten beteugelen. Zo probeert zij, om een voorbeeld te noemen, opnieuw een uniforme grondslag voor de vennootschapsbelasting tot stand te brengen, zodat multinationals niet meer kunnen ‘spelen’ met de systeemverschillen die thans tussen de verschillende lidstaten

bestaan (CTTB,<sup>52</sup> en als dat eenmaal lukt, is het de bedoeling dat ook grensoverschrijdende fiscale concernconsolidatie mogelijk wordt).<sup>53</sup> Er gaan geruchten dat de Commissie ook een minimumtarief gaat voorstellen van 10% voor de winstbelasting. Het voorstel van de Commissie is verder vooral toegesneden op de toegenomen internationale inspanningen om belastingontwijking door multinationals tegen te gaan. Zo wil de Commissie het eenvoudiger maken om belastingdiensten uit verschillende landen gezamenlijk boekenonderzoek te laten doen.<sup>54</sup>

Wat de belastingheffing van multinationals betreft, is ook van belang dat de Moeder-dochterrichtlijn is gewijzigd met het oog op het voorkomen van zogenoemde *mismatches*.<sup>55</sup> Onder de huidige regels kan het voorkomen dat een multinational een vergoeding die vanuit het buitenland ter zake van een hybride lening wordt overgemaakt, onbelast als dividend kan ontvangen (in Nederland onder de deelnemingsvrijstelling) terwijl hetzelfde bedrag door de lidstaat waaruit de betaling afkomstig is als rente wordt gekwalificeerd en in aftrek wordt toegelaten. Om deze onevenwichtige belastingheffing (*hybrid mismatch*) uit de wereld te helpen, is in de Moeder-dochterrichtlijn een bepaling opgenomen die tot gevolg heeft dat bedoelde vergoeding nog slechts onbelast kan worden ontvangen voor zover de betaling in de lidstaat waaruit zij afkomstig is, niet aftrekbaar is. Deze wijziging heeft tot gevolg dat Nederland de deelnemingsvrijstelling, de parel van de vennootschapsbelasting, zal moeten aanpassen, en wel voor 31 december 2015. Op Prinsjesdag is een wetsvoorstel ingediend om daaraan gevolg te geven.<sup>56</sup> De wet zal ook op een ander punt worden gewijzigd. Het Europese recht dwingt Nederland een algemene anti-misbruikbepaling in te voeren.<sup>57</sup> Deze bepaling moet verzekeren dat misbruik van de Moeder-dochterrichtlijn kan worden bestreden.<sup>58</sup> Beide maatregelen sluiten aan bij de zienswijze van het kabinet dat belastingontwijking door multinationals moet worden aangepakt in internationaal verband,<sup>59</sup> zoals ook gebeurt in het kader van het OESO-project Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).<sup>60</sup>

#### 1.4. *Capita selecta* vennootschapsbelasting

De belastingheffing van overheidsorganisaties trekt de aandacht. Op instigatie van de Europese Commissie is vorig jaar een wetsvoorstel ingediend,<sup>61</sup> waarmee wordt beoogd een gelijk speelveld te creëren voor overheids-ondernemingen die niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen en particuliere ondernemingen die wel onder het bereik van deze belasting vallen. Het voorstel is inmiddels aangenomen<sup>62</sup> en de nieuwe regeling zal per 1 januari 2016 gaan gelden.<sup>63</sup> Zij houdt in dat overheids-ondernemingen die concurreren met de private sector belastingplichtig worden, ongeacht de rechtsvorm waarin zij worden gedreven. Dit betekent bijvoorbeeld dat ook publiekrechtelijke lichamen belastingplichtig worden wanneer zij een onderneming drijven. Een zodanige rechtspersoon is straks in principe belastingplichtig voor alle ondernemingsactiviteiten gezamenlijk. Het heeft overigens geen zin een onderneming onder te brengen in een besloten commanditaire vennootschap om de dans van de belastingplicht te ontspringen. Dit 'gaatje' in de wet zal worden gerepareerd.<sup>64</sup> Verder zal een eventuele herschikking van taken van gemeenten, provincies, waterschappen en ministeries (bijvoorbeeld door middel van een fusie of splitsing), zonder fiscale consequenties kunnen plaatsvinden.<sup>65</sup> Verder voorziet de wet in enkele vrijstellingen. Zo gelden vrijstellingen voor typische overheidstaken (activiteiten verricht door brandweer, politie, luchtverkeersleiding, uitgifte van paspoorten en dergelijke) en voor samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke lichamen.<sup>66</sup> Daarnaast is een specifieke, tijdelijke vrijstelling opgenomen voor enkele met name genoemde zeehavens.<sup>67</sup> Deze vrijstelling is niet onomstreden. De vraag is namelijk of zij niet op gespannen voet staat met Europeesrechtelijke regels.

In de vennootschapsbelasting wordt onderscheid gemaakt tussen eigen vermogen (voornamelijk aandelenkapitaal) en vreemd vermogen (leningen en dergelijke). De vergoeding die ter zake van eigen vermogen wordt betaald (dividend), kan niet ten laste van de winst worden

37. Enkele varianten voor het belasten van (rendement op) vermogen zijn opgenomen in de studie: *Het financieel vermogen in box-3: verdeling en belasting*, CPB Achtergronddocument 16 maart 2015, p. 7 e.v. Zie over de mogelijke aanpassing van de vermogensrendementsheffing eveneens: H. Vording, 'Om zes uur 's avonds' (Column), *WFR* 2015/7091, p. 456-457.

38. 'Meevallende kleine spaarder', *Het Financieele Dagblad* 28 augustus 2015, p. 1. Zie onder meer ook: 'Correctie op 'oneerlijke' belasting op spaarrente', *NRC Handelsblad* 28 augustus 2015, p. 1.

39. Art. 5.5 Wet IB 2001.

40. Zie het voorgestelde art. 10.6bis Wet IB 2001.

41. Marc Chavannes, 'Fictie op fictie stapelen en er heel tevreden bij kijken', *NRC Handelsblad* 17 september 2015, p. 16.

42. 'Twee belangrijke adviseurs van het

CDA, fiscalist Willem Stevens en econoom Raymond Gradus, uitten (...) felle kritiek op het voorstel. Zij vrezen dat verschillende belastingtarieven op vermogen rijke Nederlanders er toe aanzetten en masse belasting te gaan omzeilen' ('Aarzelende reacties op belastingplan kabinet', *NRC Handelsblad* 31 augustus 2015).

43. Art. 3.25 Wet IB 2001.

44. Zie de Geschriften met de nrs. 253 en 254 van de Vereniging voor Belastingwetenschap.

45. Art. 3.12 Wet IB 2001.

46. HR 10 juli 2015, 14/03102, *BNB* 2015/180.

47. Zie persbericht 'Strijd tegen ontwijking van vennootschapsbelasting: Commissie presenteert pakket fiscale transparantie-maatregelen' van 18 maart 2015, *V-N* 2015/17.2.

48. Zie daarover: R.H.C. Luja, 'Fiscale

rulings en staatssteun', *NJB* 2015/678, afl. 14, p. 872-873.

49. Zie daarover *V-N* 2015/32.7.

50. 'Kabinet wil einde maken aan brievenbusmaatschappijen', *NRC Handelsblad* 30 mei 2015, p. 7 van de katern Economie.

51. P. Kavelaars, 'Responsible tax in ontwikkeling', *TFO* 2015/139.1.

52. Common Corporate Tax Base.

53. Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

54. 'Brussel zet stap naar fiscale harmonisatie', *Het Financieele Dagblad* 17 juni 2015, p. 5.

55. Richtlijn 2014/86/EU.

56. Zie het voorgestelde art. 13 lid 17 Wet VPB 1969.

57. Richtlijn 2015/121/EU.

58. De implementatie vindt plaats in art. 17 lid 3 onderdeel b Wet VPB 1969.

59. Daarbij zijn multinationals gebaat, aldus

Theo Keijzer, voormalig directeur belastingbeleid van Shell (zie: 'Top bedrijfsleven miskent belang van internationale fiscale afspraken', *Het Financieele Dagblad* 19 augustus 2015, p. 6).

60. Zie de brief van de Staatssecretaris van Financiën over internationale belastingen en belastingontwijking van 2 juni 2015 (*Kamerstukken II* 2014/15, 25087, 102).

61. *Kamerstukken II* 2014/15, 34003, 1-4.

62. Wet van 4 juni 2015, *Stb.* 2015, 207.

63. S.A. Stevens, 'Vpb-plicht van overheids-ondernemingen', *TFO* 2015/138.

64. *Kamerstukken II* 2015/16, 34305, 3, p. 16-17.

65. Zie het voorgestelde art. 14ba Wet VPB 1969.

66. 6Art. 8e en art. 8f Wet VPB 1969.

67. Art. 6c Wet VPB 1969.

gebracht, aangezien die vergoeding deel uitmaakt van de winstverdeling. De vergoeding voor vreemd vermogen (rente) is in beginsel wel aftrekbaar, omdat rentekosten nu eenmaal winstbepalende ondernemingskosten zijn, zij het dat de wet een behoorlijk aantal renteaftrekbeperkende maatregelen bevat.<sup>68</sup> De lappendeken aan renteaftrekbeperkingen roept de vraag op of de wetgever een consistente visie heeft op de aftrekbaarheid van rente (wat is bijvoorbeeld wenselijke en wat is onwenselijke renteaftrek?).<sup>69</sup> De vraag stellen is haar beantwoorden. Het zou goed zijn als de fiscale relevantie van het onderscheid tussen eigen vermogen en vreemd vermogen op een of andere manier wordt verminderd.

De Hoge Raad heeft eerder dit jaar een belangrijk arrest gewezen over een van deze renteaftrekbeperkende maatregelen, en dat komt niet wekelijks voor. Het arrest gaat over de reikwijdte van een bepaling die de aftrekbaarheid van rente in concernverhoudingen beperkt.<sup>70</sup> Deze bepaling is tamelijk complex en houdt in dat rente niet aftrekbaar is als een in Nederland gevestigde vennootschap aandelen in een andere vennootschap verwerft (overname) met geld dat geleend is van een concernvennootschap die daarover niet of nauwelijks belasting betaalt, bijvoorbeeld omdat zij is gevestigd in een tax haven. Op deze regel bestaat een uitzondering als gevolg waarvan de rente toch aftrekbaar is: als aan zowel de lening als de verwerving van de aandelen 'in overwegende mate zakelijke overwegingen' ten grondslag liggen, is de rente aftrekbaar. De Hoge Raad is van oordeel dat bij de beoordeling van de zakelijkheid de beweegredenen van alle betrokkenen bij de schuld en de daarmee verband houdende rechtshandeling – de verwerving van de aandelen – in aanmerking (moeten) worden genomen. Indien uitsluitend zou moeten worden gelet op de motieven van de belastingplichtige die de lening is aangegaan, zou toepassing van de in de wet neergelegde renteaftrekbeperking zeer eenvoudig te ontgaan zijn, aldus de Hoge Raad.<sup>71</sup> Verder beslist de Hoge Raad dat niet alleen de (beoogde) koop van de aandelen zakelijk moet zijn, maar ook de lening, de wijze van financieren dus, moet zijn ingegeven door zakelijke overwegingen. 'De uitspraak van de Hoge Raad sluit aan bij de internationale strijd tegen belastingontwijking door multinationals. De bredere betekenis ervan is dat naast Nederlandse ondernemingen ook buitenlandse concerns hun eigen vermogen niet mogen omleiden via belastingparadijzen om daar vervolgens in Nederland fiscaal van te profiteren', om een van de in de pers genoemde betekenissen van het arrest aan te halen.<sup>72</sup>

Ook de rente die in het kader van de financiering van een overname (door *private equity*) is verschuldigd, is aan banden gelegd. De wet bepaalt – eenvoudig uitgedrukt – dat rente slechts aftrekbaar is voor zover de overnameschuld 'gezond' kan worden genoemd.<sup>73</sup> In de praktijk lijkt deze regeling 'redelijk te functioneren',<sup>74</sup> zo valt te lezen in een initiatiefnota van de leden Nijboer en Groot (PvdA) over *private equity*.<sup>75</sup> 'De regeling is gericht genoeg om effectief *private equity* met excessieve vreemd vermogen financiering aan te kunnen pakken. Na invoering is de gemiddelde schuldfinanciering afgenomen van 70% naar 50% (...)'<sup>76</sup> De initiatiefnemers wijzen er echter op dat de regeling nog enkele 'gaten' bevat die snel gedicht zouden moeten worden. Op de vraag hoe politiek

haalbaar de plannen zijn, antwoordt Nijboer in een interview dat hij rekent op veel steun van andere partijen, ook van de VVD. Minister Dijsselbloem (Financiën, PvdA) zou er eveneens positief tegenover staan.<sup>77</sup>

Het wetsvoorstel dat beoogt temporele compartimentering (nader) te regelen van voordelen die onder de deelnemingsvrijstelling vallen, en de afgelopen twee jaar aandacht heeft gekregen in deze kolommen,<sup>78</sup> is aangenomen.<sup>79</sup> Dat wil niet zeggen dat deze regeling helemaal duidelijk is. In de literatuur<sup>80</sup> worden nog steeds vragen opgeworpen die zien op de uitleg en de toepassing van de nieuwe bepalingen.<sup>81</sup>

In een laat stadium van de parlementaire behandeling van deze wet, heeft de staatssecretaris toegezegd de onbeperkte materiële terugwerkende kracht in die zin te beperken dat degenen die voordeel hebben bij de 'oude regels' zich daarop kunnen beroepen 'voor zover sprake is van een realisatie van een belang en zich ter zake van dat belang vóór 1 januari 2007 een sfeerovergang heeft voorgedaan als gevolg van een wetwijziging'.<sup>82</sup>

Ook de vennootschapsbelasting beweegt onder invloed van de ontwikkeling van het Europese recht. Zo ligt het regime van de fiscale eenheid onder vuur. De wetgever zal dit regime moeten uitbreiden en ook een fiscale eenheid moeten toestaan tussen (uitsluitend) twee Nederlandse zusters van een in het buitenland gevestigde moedermaatschappij of tussen een Nederlandse moedermaatschappij en een kleindochter, als de tussenhoudster niet in Nederland is gevestigd, zo heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie geoordeeld.<sup>83</sup> Het voorstel dat moet leiden tot aanpassing van het fiscale-eenheidsregime laat nog op zich wachten. Dat is niet onbegrijpelijk, omdat de wetgever rekening zal moeten houden met een arrest dat het Hof van Justitie op 2 september 2015 in de zaak *Groupe Steria* heeft gewezen.<sup>84</sup> Daaruit volgt dat lidstaten een fiscale eenheid niet mogen gebruiken om allerlei voordelen toe te kennen en die te beperken tot binnenlandse situaties. Het lijkt erop dat dit arrest betekent dat Nederland voortaan per wettelijke bepaling moet beoordelen of een individuele regeling bij toepassing van het fiscale-eenheidsregime tot een voordeel leidt dat enkel is voorbehouden aan die fiscale eenheid. Als dat zo is, dan zal dat voordeel ook moeten worden toegekend wanneer door een grensoverschrijdende situatie een fiscale eenheid niet mogelijk is.

### 1.5. Overdrachtsbelasting

Vastgoed is van oudsher een geliefd heffingsobject. Als dergelijke vermogensbestanddelen in andere handen overgaan, is overdrachtsbelasting verschuldigd.<sup>85</sup> Het komt voor dat vastgoed wordt vervreemd en de verkoper en koper op hetzelfde moment een huurovereenkomst sluiten (*sale-and-leaseback*). Deze financieringsstructuur, want dat is het, leidt tot heffing van overdrachtsbelasting. In de praktijk wordt daarom steeds vaker gebruik gemaakt van de zogenoemde erfpachtlease.<sup>86</sup> Bij deze – met *sale-and-leaseback* verwante – figuur wordt het vastgoed verkocht en geleverd onder het voorbehoud van een recht van erfpacht.<sup>87</sup> Daarmee kan een forse besparing van overdrachtsbelasting worden gerealiseerd. Bij de berekening van de overdrachtsbelasting mag immers de gekapitaliseerde waarde van de verschuldigde canon in mindering worden gebracht op de waarde van de eigendom van het vastgoed. Het kabinet

maakt evenwel een eind aan deze besparingsmogelijkheid, en wel door de maatstaf van heffing zodanig aan te passen – de gekapitaliseerde waarde van de canon wordt voortaan genegeerd – dat erfpachtlease fiscaal op dezelfde wijze wordt behandeld als *sale-and-leaseback*.<sup>88</sup>

### 1.6. Schenk- en erfbelasting

De eenmalige verhoogde vrijstelling in de schenkbelasting voor schenkingen die verband houden met de eigen woning wordt verruimd.<sup>89</sup> Op de eerste plaats wordt de hoogte van de vrijstelling structureel opgetrokken van ruim € 53 016 (2016) tot € 100 000 (2017). Voorts vervalt de beperking dat de schenking moet zijn gedaan van een ouder aan een kind, waardoor er ook buiten de gezins-situatie gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling. Wel blijft de beperking van kracht dat de begunstigde tussen achttien en veertig jaar moet zijn. De wetswijziging zal om budgettaire redenen pas in werking treden per 1 januari 2017.<sup>90</sup>

## 2. Formeel belastingrecht

### 2.1. Belastingrechtspraak

De organisatie van de hoogste bestuursrechtspraak raakt vanzelfsprekend ook de belastingrechtspraak. Zoals in de vorige kroniek aan de orde is gekomen, heeft het kabinet laten weten dat de Centrale Raad van Beroep (CRvB) en het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) zullen worden opgeheven, zodat er twee hoogste bestuursrechtsheren: de (belastingkamer van de) Hoge Raad en de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRvS). De gedachte is dat het hoger beroep in zaken over sociale zekerheid – die thans tot de rechtsmacht van de CRvB behoren – wordt ondergebracht bij de gerechtshoven, de gewone rechterlijke macht dus. De Hoge Raad zal op dat terrein de rol van cassatierechter gaan vervullen. De zaken in de sfeer van het 'ordenend bestuursrecht', die thans door het CBB worden behandeld, zullen overgaan naar de ABRvS. Dat deze *reshuffle* van de inrichting van de bestuursrechtspraak er gaat komen, volgt uit een brief die het kabinet op 11 september 2015 naar de Tweede Kamer heeft gestuurd.<sup>91</sup> Dit najaar zal het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer worden ingediend, zo is kenbaar gemaakt.

Het probleem van het ontbreken van een fundamentele rechtseenheidsvoorziening wordt niet door het aangekondigde wetsvoorstel opgelost. Voorlopig zal daarom de – op bevordering van de rechtseenheid gerichte – (informele) samenwerking die tussen de hoogste bestuursrechtsheren bestaat en momenteel goed lijkt te werken,<sup>92</sup> ook in de toekomst moeten worden voortgezet. Over de vormge-

## Ook in het belastingrecht dienen zich geregeld rechtsvragen aan die een zaakoverstijgend belang hebben

ving van een institutionele rechtseenheidsvoorziening wordt verschillend gedacht. Het kabinet 'heeft er daarom behoefte aan zich op dit punt van een gedragen advies te laten voorzien door een daartoe in te stellen commissie van deskundigen (...) onder onafhankelijk voorzitterschap, teneinde op basis van een door die commissie uit te brengen advies een zorgvuldige beslissing te kunnen nemen over de meest wenselijke vorm van een rechtseenheidsvoorziening'.<sup>93</sup>

### 2.2. Belastingprocesrecht

Op Prinsjesdag is – in een verzamelwet – een voorstel gedaan dat voorziet in de introductie van een prejudiciële procedure bij de belastingkamer van de Hoge Raad.<sup>94</sup> In civiele zaken bestaat sinds 1 juli 2012 al de mogelijkheid voor de feitenrechter om lopende het geding prejudiciële vragen voor te leggen aan de Hoge Raad. Ook in het belastingrecht dienen zich geregeld rechtsvragen aan die een zaakoverstijgend belang hebben. In voorkomende gevallen zal de feitenrechter dan voortaan rechtstreeks vragen kunnen voorleggen aan de Hoge Raad zonder dat hij de zaak zelf hoeft af te doen. Op deze manier, met dit instrument, kan de Hoge Raad tijdig en hopelijk ook adequaat richting geven aan de rechtspraak. Het is dan ook te begrijpen dat de president van en de procureur-gene-

68. De vergoeding die over het ter beschikking gestelde vreemd vermogen wordt betaald, is bij de ontvanger ervan belast. Hetzelfde geldt voor de vergoeding over eigen vermogen, tenzij de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. In dat geval is de vergoeding onbelast (art. 13 Wet VPB 1969).

69. Zie daarover: J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2015, p. 166-168.

70. Art. 10a Wet VPB 1969.

71. HR 5 juni 2015, 14/00343, V-N 2015/27.16, r.o. 3.1.2.

72. 'Hoge Raad haalt streep door 'Mauritius-route', *Het Financieele Dagblad* 17 juni 2015, p. 1.

73. Art. 15ad Wet VPB 1969.

74. *Kamerstukken II* 2014/15, 34267, 2, p. 11.

75. Initiatiefnota van de leden Nijboer en Groot over private equity: einde aan de excessen (*Kamerstukken II* 2014/15, 34267, 2).

76. *Kamerstukken II* 2014/15, 34267, 2, p. 11-12.

77. *De Gelderlander* 24 augustus 2015.

78. 'Kroniek van het belastingrecht', *NJB* 2013/2117, afl. 35, p. 2468 en 'Kroniek van het belastingrecht', *NJB* 2014/1831, afl. 35, p. 2478.

79. Wet van 16 april 2015, *Stb.* 2015, 158.

80. Zie bijv. J.J. van den Broek, 'De comparatenteringsreserve na de tweede nota van

wijziging: lees maar, er staat niet wat er staat' (Opinie), *NTRF* 2015/2252, p. 1-4.

81. Art. 28c en art. 34c Wet VPB 1969.

82. *Kamerstukken I* 2014/15, 33713, G, p. 2.

83. HvJ EU 12 juni 2014, C-39/13, C-40/13 en C-41/13, V-N 2014/30.9.

84. HvJ EU 2 september 2015, C-386/14, *NTRF* 2015/2456.

85. Art. 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

86. Zie *Kamerstukken II* 2015/16, 34302, 3.

87. Zie over het fenomeen erfpachtlease: H.K. Nijkamp, 'Erfpachtlease, juridisch, economisch en fiscaal', *FBN* 2015/43.

88. Zie de voorgestelde wijziging van art.

11 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

89. Zie de voorgestelde wijziging van art. 33 SW 1956.

90. *Kamerstukken II* 2015/16, 34302, 3.

91. Brief van de Ministers van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en van Veiligheid en Justitie van 11 september 2015 (*Kamerstukken II* 2015/16, 29279, 273).

92. L.J.A. Pieterse, 'Thema's in de belastingrechtspraak', *WFR* 2014/166, par. 4.

93. Brief van de Ministers van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en van Veiligheid en Justitie van 11 september 2015 (*Kamerstukken II* 2015/16, 29279, 273, p. 14-15).

94. Zie de voorgestelde artikelen 27ga t/m 27ge AWR.

## De leer van de Hoge Raad betekent dat de belastingrechter niet gebonden is aan het oordeel van de strafrechter over de toelaatbaarheid van bewijsmateriaal

raal bij de Hoge Raad van harte het voornemen van het kabinet ondersteunen ook in belastingzaken de mogelijkheid van het stellen van prejudiciële vragen in te voeren.<sup>95</sup> De Raad van State meent dat noodzaak en opportuniteit van het voorstel onvoldoende zijn aangetoond. Hij is van oordeel dat 'een majeure wijziging van het fiscale procesrecht zoals de voorgestelde prejudiciële procedure niet in voorliggende verzameltwet thuis hoort'.<sup>96</sup>

Op tal van manieren wordt getracht de rechtseenheid in het bestuursrecht te bevorderen. De hoogste bestuursrechters werken, zoals al ter sprake kwam, samen en ook de wet bevat een voorziening om deze eenheid te bewerkstelligen:<sup>97</sup> een grote kamer. Deze kamer bestaat uit vijf rechters die bijeen kunnen worden geroepen door de ABRvS, de CRvB en het CBb. Ook het afgelopen kroniekjaar is een grote kamer bijeengekomen. Op 28 januari 2015 heeft (een grote kamer van) de ABRvS een principiële uitspraak gedaan over de termijn die geldt voor het indienen van een verzoek om herziening van een rechterlijke uitspraak.<sup>98</sup> De Hoge Raad heeft zich in een nadien gewezen arrest uitdrukkelijk aangesloten bij de in die uitspraak uitgezette lijn.<sup>99</sup> Ook de Hoge Raad hanteert nu het uitgangspunt dat van degene die om herziening verzoekt mag worden verlangd dat hij – op straffe van niet-ontvankelijkheid van het verzoek – niet onredelijk lang wacht met de indiening van dat verzoek. In het belang van de rechtseenheid is ervoor gekozen om aan het 'onredelijk laat'-criterium eenzelfde invulling te geven. Die invulling houdt in dat een verzoek om herziening als regel als onredelijk laat wordt aangemerkt, indien het verzoek is ingediend meer dan een jaar nadat de indiener bekend is geworden met de daarin gestelde nova dan wel, indien geen nova zijn gesteld, na de datum van openbaarmaking van de uitspraak waarvan herziening wordt verzocht. Deze regel lijdt in ieder geval uitzondering indien het verzoek betrekking heeft op een uitspraak over een bestuurlijke boete. Een dergelijk verzoek is niet aan deze termijn gebonden, aldus de Hoge Raad in navolging van de ABRvS.<sup>100</sup>

### 2.3. Zelfincriminatie en het begrip 'wilsonafhankelijk materiaal'

De fiscus heeft behoefte aan informatie om tot een juiste belastingheffing te komen. In de wet zijn tal van bevoegdheden te vinden die de fiscus kan gebruiken om informatie op te vragen bij een belastingplichtige.<sup>101</sup> Als de belastingplichtige daaraan niet meewerkt, kan de fiscus – in een civielrechtelijk kort geding – op straffe van een dwangsom vorderen dat de verlangde informatie (alsnog) wordt gegeven. Dergelijke vorderingen zijn niet toewijsbaar 'voor zover zij onvoldoende zijn onderbouwd of een zogenoemde *fishing expedition* inhouden'.<sup>102</sup> De fiscus zal, aldus nog steeds de Hoge Raad, 'derhalve aannemelijk moeten maken dat het gevorderde materi-

aal bestaat en dat de belastingplichtige daarover de beschikking heeft of, met de van hem redelijkerwijs te verwachten inspanning, kan verkrijgen'.<sup>103</sup> Als daaraan wordt voldaan, kan de informatie die op deze manier wordt afgedwongen ook worden gebruikt om een boete op te leggen, als het tenminste om zogeheten wilsonafhankelijk materiaal gaat. Daaronder verstaat de Hoge Raad 'materiaal dat weliswaar onder dwang is verkregen, maar bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte'. Hieruit volgt, aldus de Hoge Raad, dat de kwalificatie van materiaal als 'wilsonafhankelijk' dan wel 'wilsafhankelijk' – welk onderscheid samenhangt met het zwijgrecht van de betrokkene – is verbonden aan de aard van het materiaal (of het in fysieke zin 'bestaat' onafhankelijk van de wil van de betrokkene). Volgens de Hoge Raad heeft de feitenrechter bij de vraag of sprake is van wils(on)afhankelijk materiaal ten onrechte relevant geacht of de gevorderde bescheiden zonder medewerking van de betrokkene kunnen worden verkregen.<sup>104</sup>

### 2.4. Beoordeling bruikbaarheid bewijsmateriaal

Bewijsmiddelen die op strafrechtelijk onrechtmatige wijze zijn verkregen, kunnen door de inspecteur in een belastingzaak worden gebruikt. Het gebruik van zodanige bewijsmiddelen is slechts dan niet toegestaan, indien zij zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht, aldus de Hoge Raad in een arrest dat hij in 1992 heeft gewezen.<sup>105</sup> Onlangs heeft de Hoge Raad – in een uitgebreid gemotiveerd arrest – beslist dat hij geen aanleiding ziet om terug te komen van voornoemd 'zozeer indruist-criterium' en van de rechtspraak die aan de hand daarvan tot ontwikkeling is gekomen.<sup>106</sup> Het voornoemde beoordelingskader geldt niet alleen indien het gaat om het bewijs met betrekking tot een belastingaanslag maar ook indien het gaat om een bestuurlijke boete.<sup>107</sup> De leer van de Hoge Raad betekent dat de belastingrechter niet gebonden is aan het oordeel van de strafrechter over de toelaatbaarheid van bewijsmateriaal. De belastingrechter gaat uit van eigen maatstaven om de bruikbaarheid van het overlegde materiaal te beoordelen. Indien de belastingrechter – uitgaande van dezelfde feiten – afwijkt van het oordeel van de strafrechter met betrekking tot de onrechtmatigheid van de bewijsgaring, dient hij in zijn uitspraak de redenen voor die afwijking te vermelden.<sup>108</sup> Deze motiveringsplicht is nieuw.

### 2.5. Invordering

De heffing van belasting kan dan wel een fascinerend gebeuren zijn, uiteindelijk komt het erop aan dat de fiscus betaald krijgt. Dat zal veelal goedschiks gaan, maar wie zich onttrekt aan de betaling van zijn belastingschuld of



die van het lichaam waarvan hij bestuurder is (geweest), kan erop rekenen dat de fiscus een breed scala aan dwangmiddelen zal inzetten om betaling af te dwingen.<sup>109</sup> Een markant dwangmiddel is lijfswang.<sup>110</sup> Met dit middel ontnemt de ontvanger de belastingschuldige zijn persoonlijke vrijheid door hem vast te laten houden in een huis van bewaring, te gijzelen dus, tot hij zijn schulden heeft betaald (of het bestaan van deze bevoegdheid de belastingmoraal in positieve zin beïnvloedt, dat wil zeggen of aan deze maatregel preventieve werking kan worden toegekend,<sup>111</sup> is mij niet bekend). In het verleden is wel eens geprobeerd door middel van lijfswang betaling van belastingschulden te bewerkstelligen, onder meer van ondernemers in de agrarische sector die emigreerden zonder af te rekenen met de fiscus.<sup>112</sup> Als het aan het kabinet ligt, wordt de bevoegdheid van de fiscus tot toepassing van lijfswang uitgebreid, en wel op die manier dat de ontvanger voortaan ook lijfswang kan toepassen om civiele vorderingen die strekken tot betaling van schadevergoeding te innen. Daarnaast wordt expliciet geregeld dat lijfswang niet alleen kan worden toegepast ten aanzien van de formele bestuurder, maar ook ten opzichte van degene die het beleid van het lichaam heeft bepaald of mede heeft bepaald als ware hij bestuurder: de feitelijke bestuurder of beleidsbepaler. Het zal duidelijk zijn dat de ingrijpende maatregel die lijfswang is, behoedzaam zal worden gehanteerd, al was het maar omdat zij een vorm van vrijheidsbeneming is, en dan komt artikel 5 EVRM in beeld.

Verder stelt het kabinet voor om de wet zodanig te wijzigen dat aandeelhouders gemakkelijker aansprakelijk kunnen worden gesteld als zij aandelen in een (leeggehaalde) vennootschap van de hand doen en de fiscus laten zitten met oninbare vennootschapsbelasting, omdat de vennootschap geen verhaal (meer) biedt (aanscherping disculpatiemogelijkheid).<sup>113</sup>

De invorderingswet zal ook worden uitgerust met een experimenteerbepaling.<sup>114</sup> Met het invoeren van deze bepaling 'wordt beoogd het mogelijk te maken om opties voor een toekomstige vormgeving van de regelgeving met betrekking tot de inning te kunnen beproeven', aldus de memorie van toelichting. In dezelfde toelichting wordt

opgemerkt dat daarbij in het kader van de invordering moet worden gedacht aan 'ruimere mogelijkheden tot verrekening en het aanbieden van (digitale) betalingsmogelijkheid zonder voorafgaande belastingaanslag'.<sup>115</sup> Deze en andere experimenten kunnen alleen worden uitgevoerd als belastingschuldigen daarmee instemmen. De Raad van State heeft onomwonden duidelijk gemaakt dat het beter is van deze bepaling – met een weinig omlinjende inhoud – af te zien, maar zoals te doen gebruikelijk wordt het advies van de Raad in de wind geslagen.

### 3. Belastingwetenschap

Ook in het belastingrecht zijn leermeesters aan te wijzen die veelal jonge onderzoekers begeleiden en mede hun wetenschappelijke persoonlijkheid vormgeven.<sup>116</sup> Ellis, 'een van de iconen van het internationale belastingrecht',<sup>117</sup> was zo iemand. In het afgelopen kroniekjaar is hij overleden. Dat kwam voor velen als een verrassing. Deze intrigerende fiscalist heeft de promotie van Bosman, een van zijn studenten,<sup>118</sup> niet meer mee kunnen maken. Bosman is op 22 september 2015 aan de Vrije Universiteit gepromoveerd op een onderzoek naar artikel 21 van het OESO-modelverdrag, de zogenoemde saldobepaling.<sup>119</sup> Het artikel voorziet erin dat ten aanzien van inkomsten die niet kunnen worden gerangschikt onder een van de andere verdragsartikelen, voorkomen wordt dat dubbele belasting optreedt. Het artikel wordt dan ook wel aangeduid als restartikel.<sup>120</sup> De toepassing van dit artikel resulteert erin dat voornoemd (standaard)verdrag een sluitend geheel vormt, zo meent Bosman. Het saldoartikel levert volgens Bosman een belangrijke bijdrage aan het voorkomen van internationale juridische dubbele belasting.<sup>121</sup>

Een ander proefschrift dat eveneens ziet op de verdeling van heffingsrechten, is dat van Starink.<sup>122</sup> Deze onderzoeker is op 8 april 2015 gepromoveerd. In zijn proefschrift is hij op zoek gegaan naar een meer rechtvaardige en beter uitvoerbare verdeling van heffingsrechten ter zake van pensioenen in grensoverschrijdende situaties. De conclusie waartoe de auteur komt, is tamelijk pragmatisch, zelfs van een onthutsende eenvoud; Starink stelt voor om de bedoelde heffingsrechten gelijk te verdelen.

In wetenschappelijke kringen is aandacht besteed

95. Kamerstukken II 2015/16, 34305, 3, p. 7.

96. Kamerstukken II 2015/16, 34305, 4, p. 4.

97. Art. 8:10a Awb.

98. ABRvS 28 januari 2015, 201407367/2/A4, AB 2015/108.

99. HR 20 februari 2015, 14/05686, NTFR 2015/847.

100. L.J.A. Pieterse & M.A. Schreinemachers, *Herziening in belastingzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, par. 3.3.4.

101. Art. 47 AWR.

102. HR 24 april 2015 (civiele kamer), 14/02416, NTFR 2015/1499.

103. Zie r.o. 3.6.5.

104. HR 24 april 2015 (civiele kamer), 14/02416, NTFR 2015/1499.

105. HR 1 juli 1992, 26 331,

BNB 1992/306. Zie onder meer over deze zaak M.W.C. Feteris, 'Invloed van het strafrecht op het fiscale boete-recht', WFR 2015/140, par. 2.7.

106. HR 20 maart 2015, 13/03959, V-N 2015/16.6, r.o. 2.5.3.

107. Zie r.o. 2.5.4.

108. Zie r.o. 2.6.3.

109. A.J. Tekstra, 'De invorderingsbevoegdheden van de ontvanger: one egg is un oeu', WFR 2015/202.

110. Art. 20 Invorderingswet 1990. Ook onder de Invorderingswet 1845 was – vanaf 1933 – de toepassing van lijfswang mogelijk (art. 15bis Invorderingswet 1845).

111. Kamerstukken II 1988/89, 20588, 6, p. 58.

112. *Zie Aanhangsel Handelingen II* 1987/88, 120, p. 243-244 en *Kamerstukken II* 1998/99, 26200 IXB, 11, p. 6.

113. Zie de voorgestelde wijziging van art. 40 Invorderingswet 1990.

114. Zie het voorgestelde art. 67a Invorderingswet 1990.

115. Kamerstukken II 2015/16, 34305, 3, p. 58.

116. Dat dergelijke 'discipelen' ook gedrag van hun leermeester 'imiteren' dat als minder elegant kan worden omschreven, is een effect dat een enkele keer kan worden waargenomen.

117. A.J.A. Stevens, 'In memoriam prof. mr. Maarten J.W.M. Ellis (1941-2015)', WFR 2015/718, p. 718.

118. Zie de rubriek 'De promovendus aan

het woord', WFR 2015/1086, p. 1086.

119. R.A. Bosman, *Other Income under Tax Treaties. An Analysis of Article 21 of the OECD Model Convention*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2015.

120. A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 411.

121. Zie voor een samenvatting van het proefschrift: R.A. Bosman, 'Other Income under Tax Treaties', NTFR-B 2015/32, p. 25-30.

122. B. Starink, *Belastingheffing over particulierpensioen en overheidspensioen in grensoverschrijdende situaties*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

aan een ambitieus plan van de Europese Commissie, namelijk om de manier waarop winst van de vennootschappen moet worden bepaald zoveel mogelijk gelijk te trekken.<sup>123</sup> Vorig jaar is over dit onderwerp aan Maastricht University een proefschrift verdedigd: *International Aspects of the CCCTB in Europe*.<sup>124</sup> Ook Van de Streek<sup>125</sup> heeft interesse in dit onderwerp. Zijn inaugurele rede stond in het teken van de herlancering van dit project.<sup>126</sup> De Europese Commissie doet namelijk een nieuwe poging om dit 'programma' in afgeslankte vorm uit voeren, mede omdat een uniforme grondslag van de winstbelastingen een geschikte, zo niet de beste manier is om belastingontwijking tegen te gaan.

De vraag hoe de winst van multinationals moet worden belast, is (ook) het onderwerp van het proefschrift van De Wilde.<sup>127</sup> Hij is uitgekomen op een heffingssysteem waarin een multinational in de belastingheffing wordt betrokken voor de wereldwijd behaalde overwinst. De heffingsgrondslag dient (vervolgens) met toepassing van een breuk geografisch toebedeeld te worden aan verschillende marktjurisdicties, zoals de auteur dat noemt.

De relatie tussen het civiele en fiscale recht is bepaald boeiend te noemen. Degene die zich verdiept in de terreinen waar deze systemen elkaar 'aanraken', hoeft zich geenszins te vervelen. Dat zal Boelens ook hebben ervaren. Hij heeft zich de afgelopen jaren gericht op de wisselwerking tussen het erfrecht en de toepassing van de Successiewet 1956, en wel in het kader van het legaat.<sup>128</sup> Daarop is Boelens op 29 september 2015 in Leiden gepromoveerd.<sup>129</sup> Het zal niet verbazen dat in de praktijk op inventieve manier gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheden die het legaat biedt. Daarbij valt te denken aan de flexibele testamentsvormen die in de notariële praktijk zijn ontwikkeld waarbij het legaat een centrale rol speelt, zoals ik-opa-testamenten en turbo-testamenten (wie had gedacht dat notariële deskundigen over zoveel frivoliteit en fantasie zouden beschikken?). Deze 'structuren', zoals Boelens de bekende constructies tamelijk neutraal noemt, kunnen rekenen op aandacht van de fiscus. Ook de wetgever heeft maatregelen getroffen. Deze zijn te vinden in het successierechtelijke regime dat sinds 2010 geldt.<sup>130</sup> Boelens vindt dat de wetgever te ver is doorgeschoten met het bestrijden van in zijn ogen onwenselijke structuren.

Een enkeling viel de eer te worden gelauwerd. Zo is aan Van Hout<sup>131</sup> de dissertatieprijs 2012-2013 van de illustere Vereniging voor Belastingwetenschap toegekend voor haar proefschrift over mediation: *Mens,*

*maatschappij en mediation in het belastingrecht. Een theoretisch, rechtsvergelijkend en empirisch onderzoek*.<sup>132</sup> Het proefschrift is in 2013 verdedigd en in de vakpers besproken.<sup>133</sup> De jury is van oordeel dat 'Van Hout een mooi proefschrift heeft geschreven waarin een nieuw verschijnsel als mediation in het fiscale recht op wetenschappelijk verantwoorde wijze vanuit diverse invalshoeken is bestudeerd'.<sup>134</sup>

Verder werd de scriptie van Biemans bekroond. De prijswinnende scriptie is gepubliceerd,<sup>135</sup> en gaat over het regime dat geldt voor zogenoemd afgezonderd particulier vermogen. Zodanig vermogen is 'ondergebracht' in bijvoorbeeld een trust en op deze manier veelal buiten het bereik van de heffingsmogelijkheden van de fiscus gebracht. De wetgever heeft ervoor gekozen om dat gevolg zoveel mogelijk tegen te gaan en dergelijk vermogen toe te rekenen aan degene die het heeft afgezonderd.<sup>136</sup> Dat staat volgens Biemans op gespannen voet met de juridische en economische realiteit, althans als de rechtsfiguur waarvan gebruik wordt gemaakt in wezen voldoende zelfstandig is (non-transparant, om een vakterm te gebruiken).<sup>137</sup> Volgens Biemans zou de wetgever een entiteitsbenadering moeten volgen en doelvermogens als een binnenlands belastingplichtig lichaam in de heffing van vennootschapsbelasting moeten betrekken, zij het volgens de grondslagen en tarieven van de inkomstenbelasting.<sup>138</sup>

## 4. Tot besluit

In deze kroniek is slechts een fractie behandeld van de vele ontwikkelingen die zich op het terrein van het belastingrecht hebben voorgedaan. Dit deel van het recht is fluïde en 'verbrokkeld' als het ware onder invloed van het internationale en in het bijzonder het Europese recht. Toch bevat het belastingrecht ook inherente krachten die ertoe leiden dat beginselmatige concepten gelding blijken te hebben. Bij de bewaking (en ontwikkeling) van dergelijke concepten speelt de belastingkamer van de Hoge Raad een niet onbelangrijke rol. Deze instantie zorgt voor rechtsbescherming, bijvoorbeeld door de vormgeving van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur,<sup>139</sup> en is op geheel eigen manier hoeder van het rechtsgehalte van het belastingrecht, onder meer door wetten aan internationale verdragen te toetsen. De Hoge Raad treedt inmiddels een eeuw op als cassatierechter in belastingzaken, een jubileum dat in de vakpers, zoals te verwachten viel, terecht op de nodige aandacht heeft mogen rekenen.<sup>140</sup> ●

<sup>123</sup>. Zie par. 1.3.

<sup>124</sup>. Het proefschrift is geschreven door T. Albin Pereira (zie de rubriek 'De promovendus aan het woord', *WFR* 2014/11554).

<sup>125</sup>. J.J. van de Streek.

<sup>126</sup>. De herlancering van de Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Zie over dit onderwerp ook 'Tegenspraak: CCTB, een Europese splijtzwaam?', *WFR* 2015/1084, p. 1084-1085.

<sup>127</sup>. M.F. de Wilde, 'Sharing the Pie'.

Taxing multinationals in a global market, Rotterdam 2015.

<sup>128</sup>. G.G.B. Boelens, *Het legaat, de wisselwerking tussen civiel en fiscaal recht* (diss. Leiden), 's-Hertogenbosch: BoxPress 2015.

<sup>129</sup>. 'Promovendus aan het woord', *WFR* 2015/1126, p. 1126-1127.

<sup>130</sup>. Zie vooral art. 10 SW 1956.

<sup>131</sup>. M.B.A. van Hout is als docent/onderzoeker verbonden aan Tilburg University.

<sup>132</sup>. Den Haag: Sdu 2013.

<sup>133</sup>. Zie *WFR* 2014/96 en *RM Themis* 2015/2, p. 71 e.v.

<sup>134</sup>. Een verslag van onder meer de prijsuitreiking is opgenomen in *WFR* 2015/979, par. 2.

<sup>135</sup>. F.H.G. Biemans, *Afgezonderde particuliere vermogens. Onderzoek naar de rechtsfiguur afgezonderd particulier vermogen in het Nederlandse fiscale recht*, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

<sup>136</sup>. Art. 2.14a Wet IB 2001.

<sup>137</sup>. Zie onder meer p. 207.

<sup>138</sup>. Zie par. 5.4.

<sup>139</sup>. P.J. van Amersfoort, 'De Belastingkamer van de Hoge Raad als vormgever van beginselen van behoorlijk bestuur', *MBB* 2015/5-6.

<sup>140</sup>. Zie bijv. *MBB* 2015/5-6 en de reeks artikelen die in *NTRF* is verschenen.