

LEZINGEN

VAKTECHNIEK

COMMISSIE

2013



de Jonge Orde van Belastingadviseurs
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Lezingen Commissie Vaktechniek 2013

Met bijdragen van:

mr. E.M.E. van der Enden

mw. mr. dr. J. Ganzeveld

mr. H. Jahae

prof. dr. R.H.C. Luja

mr. drs. M.J.C. Pieterse en R.C. de Smit MSc.

mr. dr. D.R. Post

mr. M.L.A. van Rij

mr. D.E. van Sprundel

Omslag ontwerp: Studio Putto BNO
Opmaak binnenwerk: Ivo Schouten, Amsterdam
Technische realisatie: TrendsCo

© 2014, Sdu Uitgevers bv, Den Haag

Sdu Uitgevers
Postbus 20025, 2500 EA Den Haag, tel. (070) 378 99 11
Nadere informatie over de uitgaven van Sdu Uitgevers vindt u op www.sdufiscaal.nl.

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten ten aanzien van deze uitgave worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers bv.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van reprografische verveelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16 h Auteurswet, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoedingen te voldoen aan de Stichting Reprorecht (postbus 3051, 2130 KB Hoofddorp, www.reprorecht.nl). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet) dient men zich te wenden tot de Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.stichting-pro.nl). Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave ten behoeve van commerciële doeleinden dient men zich te wenden tot de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, kan voor de afwezigheid van eventuele (druk)fouten en onvolledigheden niet worden ingestaan en aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever deswege geen aansprakelijkheid voor de gevolgen van eventueel voorkomende fouten en onvolledigheden. Vanwege de aard van de uitgave, gaat Sdu uit van een zakelijke overeenkomst; deze overeenkomst valt onder het algemene verbintenissenrecht.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.

While every effort has been made to ensure the reliability of the information presented in this publication, Sdu Uitgevers neither guarantees the accuracy of the data contained herein nor accepts responsibility for errors or omissions or their consequences.

Inhoudsopgave

Voorwoord / 9

I Emigratieheffingen in de winstsfeer / 11

- 1 Introductie / 11
- 2 Soorten verplaatsingen / 12
- 3 Beginselen Nederlands Internationaal Belastingrecht / 13
- 4 Nederlandse nationale regelingen / 14
- 5 Civielrechtelijke aspecten / 17
- 6 Internationale gevolgen / 17
- 7 Emigratieheffingen in de winstsfeer tegenover de aanmerkelijk belangsfeer / 17
- 8 Conclusies en aanbevelingen / 18

II Actualiteiten fiscale staatssteun / 21

- 1 Het begrip staatssteun / 21
- 2 Procedure aanmelden staatssteun / 22
- 3 Statistieken / 23
- 4 Sancties bij illegale staatssteun / 23
- 5 De rol van de belastingadviseur / 24
- 6 Recente rechtspraak / 25
- 7 Toekomstige ontwikkelingen / 27

III Belastingarresten ontleden / 29

- 1 Inleiding / 29
- 2 Belastingrechtspraak in vogelvlucht / 29
- 3 Conclusie advocaat-generaal / 30
- 4 Verschillende soorten oordelen / 30
- 5 Opbouw van een arrest / 30
- 6 Breed vs. smal arrest en signaalwoorden / 31
- 7 Hoge Raad geeft college / 33
- 8 Arrest wordt verkeerd begrepen / 33
- 9 Afwegingen van de Hoge Raad / 33
- 10 De Hoge Raad gaat 'om' / 34
- 11 De Hoge Raad repareert een uitspraak / 34
- 12 Artikel 81 Wet RO / 35

| | |
|-------------|---|
| 13 | Artikel 80a Wet RO / 35 |
| 14 | Tips en tricks / 35 |
| IV | Fiscale optimalisatie van de DGA-positie / 37 |
| 1 | Inleiding / 37 |
| 2 | Optimaliseren bedrijfsopvolgingsfaciliteit / 37 |
| 3 | Vrijgestelde beleggingsinstelling / 39 |
| 4 | Boxhoppen / 40 |
| 5 | Afsluiting / 41 |
| V | Verliesverrekening vanuit een nationaal en internationaal perspectief / 43 |
| 1 | Inleiding / 43 |
| 2 | Actualiteiten houdsterverliesregeling / 43 |
| 3 | Verliesverjonging / 45 |
| 4 | OESO-rapport Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning / 47 |
| 5 | Actualiteiten artikel 20a / 47 |
| 6 | Grensoverschrijdende verliesverrekening na A Oy / 48 |
| 7 | Conclusie / 50 |
| VI | Fiscaliteit en Strafrecht / 51 |
| 1 | Inleiding / 51 |
| 2 | Strafrecht is voor boeven, niet voor OSM / 51 |
| 3 | Communicatieproblemen en cultuurverschillen / 52 |
| 4 | Contact met de FIOD / 54 |
| 5 | Strafbare feiten, strafbare daders / 55 |
| 6 | Afsluiting / 57 |
| VII | The new reality on tax compliance / 59 |
| 1 | Inleiding / 59 |
| 2 | 'We ain't seen nothing yet' / 59 |
| 3 | Het onderwerp van de huidige discussie: heffing van vennootschapsbelasting / 60 |
| 4 | Horizontaal denken / 60 |
| 5 | 'Regulated self assessment' / 61 |
| 6 | Binnen- en buitenlandse systeemontwikkelingen / 61 |
| 7 | Afsluiting / 62 |
| VIII | Actualiteiten Nederlandse vestigingsklimaat / 63 |
| 1 | Inleiding / 63 |
| 2 | Ontwikkelingen / 63 |
| 3 | De totstandkoming van de huidige situatie / 65 |

| | |
|---|--------------------------------------|
| 4 | Ontwikkelingen niet-OESO landen / 66 |
| 5 | Huidige ontwikkelingen / 66 |
| 6 | Afsluiting / 67 |

Voorwoord

Geacht JOB-lid, beste lezer,

De fiscaliteit is een zeer dynamisch vakgebied: fiscale wetgeving is voortdurend aan wijziging onderhevig en rechtspraak volgt elkaar in hoog tempo op. De JOB biedt jonge fiscalisten een platform in de vorm van de JOB-lezingen om nader met elkaar van gedachten te wisselen over deze ontwikkelingen.

Ook dit jaar hebben wij vooraanstaande fiscalisten bereid gevonden lezingen te geven over een aantal actuele fiscale onderwerpen. Wij hebben met veel succes lezingen in Amsterdam, Rotterdam en Eindhoven georganiseerd.

In 2013 zijn er acht lezingen georganiseerd die allemaal goed werden bezocht door actieve en enthousiaste jonge belastingadviseurs. Ongetwijfeld was de hoge opkomst te danken aan de relevante onderwerpen die aan de orde kwamen. De enthousiaste wijze waarop de sprekers de lezingen over het voetlicht brachten, heeft daarnaast ook aan het succes bijgedragen. We kijken ernaar uit om ook in 2014 actuele en inspirerende JOB-lezingen te organiseren.

De verslagen van al deze lezingen zijn in dit lezingenboekje opgenomen en kunt u nog eens rustig nalezen. Voor de goed orde: de leden van de Commissie Vaktechniek hebben de verslagen van de lezingen gemaakt, die vervolgens zijn goedgekeurd door de sprekers.

Wij danken alle sprekers nogmaals van harte voor hun bijdragen en hopen dat ook in de toekomst menig fiscalist bereid zal zijn een lezing voor de JOB te houden.

Niet alleen de sprekers wil ik dankzeggen, ook danken wij de kantoren die een zaal ter beschikking hebben gesteld. Alle anderen die op welke wijze dan ook hebben meegewerkt aan het welslagen van de JOB-lezingen mogen evenmin worden vergeten: de leden van de Commissie Vaktechniek, de medewerkers van het Bureau NOB en uiteraard de bezoekers.

Wij hopen in 2014 weer veel JOB-leden bij een van de lezingen te mogen begroeten!

Namens de Commissie Vaktechniek,
Annelieke Vermijs
voorzitter

Leden Commissie Vaktechniek in 2013

Gabriël van Gelder

Glenn Snoeks

Esteban van Goor

Martijn Verbaandert

Rianne Vis

Nick Heijkoop

Lenny Koot

Joris Naalden

Sandra Wijnen

Dennis Schäfer

Marlot Witjes

Sandra van Buren

Daphne Oudshoorn

I *Emigratieheffingen in de winstsfeer*

Lezing gehouden op 17 januari 2013 door mr. D.E. van Sprundel, verbonden aan de Faculteit der Economische Wetenschappen, Erasmus Universiteit Rotterdam en werkzaam als Senior Manager Tax bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP te Rotterdam.

Op donderdag 17 januari 2013 heeft mr. D.E. van Sprundel in het World Trade Center te Rotterdam een lezing gegeven aan de leden van de JOB inzake emigratieheffingen in de winstsfeer. De heer Van Sprundel is sinds 1 augustus 2009 als wetenschappelijk medewerker/promovendus verbonden aan de Faculteit der Economische Wetenschappen, Erasmus Universiteit Rotterdam. Daarnaast is hij werkzaam als Senior Manager Tax bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP te Rotterdam. Van Sprundel heeft enkele publicaties in gerenommeerde fiscale tijdschriften, zoals het Weekblad Fiscaal Recht en European Taxation, op zijn naam staan. Op het moment van publiceren is de heer Van Sprundel in de afrondende fase van zijn promotieonderzoek inzake emigratieheffingen. Tijdens de lezing heeft hij een tipje van de sluier opgelicht.

1 INTRODUCTIE

Op de dag van de lezing verschijnt de brief van staatssecretaris van Financiën, Frans Weekers, aan de Tweede Kamer¹, betreffende de belastingheffing van internationale ondernemingen. De brief is een reactie op de motie Klaver², die de regering had verzocht stelling te nemen tegen mogelijkheden van belastingontwijking door internationale ondernemingen via Nederland. Weekers geeft in zijn brief aan dat de diverse vormen van belastingontwijking via Nederland met name het gevolg zijn van internationale mismatches en daarom op het internationale podium dienen te worden aangepakt. Hij ziet de verantwoordelijkheid van Nederland om zich aan te sluiten bij internationale initiatieven, maar voelt er weinig voor om als braafste jongetje van de klas voorop te lopen en eenzijdige maatregelen te nemen. Van Sprundel wijst op enkele passages in de brief die het belang van buitenlandse bedrijven voor de Nederlandse economie benadrukken. Zo zorgen – aldus de brief van de staatssecretaris – buitenlandse bedrijven voor 17 procent van de banen in Nederland en voor 23 procent van de totale toegevoegde waarde van het bedrijfsleven. Zij zijn – blijkbaar – goed voor 31 procent van de totale omzet in Nederland en voor 23 procent van de investeringen.

1. Brief van de staatssecretaris van financiën van 17 januari 2013, betreffend belastingheffing internationale ondernemingen.
2. Kamerstukken II 2012-13, 33402, nr.36.

Na hiermee nogmaals gewezen te zijn op het belang van het internationale fiscale recht, duiken we dieper de materie in van de emigratieheffingen. Van Sprundel onderscheidt drie categorieën van verplaatsingen, te weten:

- Verplaatsing van vermogensbestanddelen (activa/passiva);
- Verplaatsing van een bedrijf (partiële bedrijfsverplaatsingen); en
- Verplaatsingen van een zetel van een vennootschap (onzuivere zetelverplaatsing).

In het kader van de laatste categorie wordt kort gesproken over de conclusie van A-G Wattel inzake de zetelverplaatsing van een Nederlandse bv naar Malta (V-N 2012/51.16). Het betreft in deze zaak een naar Nederlands recht opgerichte bv met op de balans een effectenportefeuille met een stille reserve. Voorts beschikt de vennootschap over een in Nederland gelegen bedrijfspand dat verhuurd wordt. In 2000 is de feitelijke leiding van de vennootschap verplaatst naar Malta, waarmee op grond van het verdrag tussen Nederland en Malta het heffingsrecht over de effectenportefeuille buiten het bereik van Nederland komt. De vraag die opkomt is in hoeverre het oude art. 16 Wet IB 1964 (eindafrekening) Nederland het recht geeft op het moment van de zetelverplaatsing te heffen over de stille reserves in de effectenportefeuille. Een zuiver grammaticale uitleg van het artikel betekent dat Nederland uitsluitend heffingsrecht heeft op het moment dat de vennootschap volledig ophoudt in Nederland belastbare winst te genieten. Nu met de verhuur van het bedrijfspand in Nederland een bron van inkomen achterblijft, is hier geen sprake van. Echter, volgens de advocaat-generaal dienen de teleologische interpretatie vanuit de totaalwinstgedachte en de kennelijke bedoeling van de wetgever, te prevaleren boven de grammaticale uitleg van de term 'ophouden' en zou Nederland daarmee het recht moeten hebben om te heffen over de in Nederland opgebouwde waardevermeerdering van de effectenportefeuille. Van Sprundel sluit zich bij deze conclusie aan.

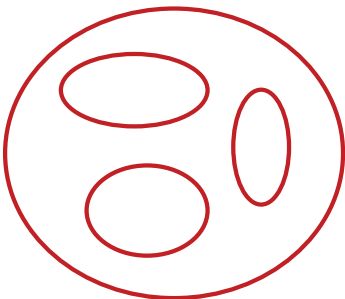
| Ontvangtstaat <i>Vertrekstaat</i> | Overname boekwaarde | Overname werkelijke waarde (step up) |
|---|---------------------------------|---|
| <i>Emigratieheffing</i> | dubbele heffing (i) | enkele onmiddellijke heffing (iii) |
| <i>Geen Emigratieheffing</i> | enkele uitgestelde heffing (ii) | geen heffing (iv) |

Bovenstaande tabel geeft de gevolgen voor de belastingheffing weer die resulteert uit de wisselwerking van de keuzes die door de ontvangtstaat en vertrek-

staat worden gemaakt. In veel gevallen kiest de vertrekstaat voor een emigratieheffing en de ontvangstaat voor een step-up. Zodoende wordt de waardevermeerdering in de overgebrachte vermogensbestanddelen die is ontstaan in de vertrekstaat, ook in diezelfde staat belast en laat de ontvangstaat deze waardevermeerdering buiten de heffing. Indien echter de vertrekstaat dan wel ontvangstaat kiezen voor een andere aanpak, kunnen situaties van dubbele heffing of dubbele non-heffing ontstaan.

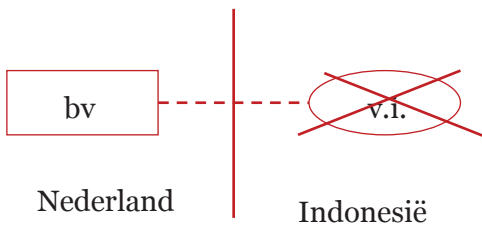
3 BEGINSELEN NEDERLANDS INTERNATIONAAL BELASTINGRECHT

De figuur hieronder zal met name de studenten die hun fiscale opleiding in Leiden hebben gevolgd bekend voorkomen. Dit is een bewerking van de figuur waarmee Van Raad de vaste inrichting illustreert en zijn ‘ei / eierdooier’ theorie toelicht. De grote cirkel vormt de wereldwinst en in dit voorbeeld vormen de kleinere cirkels daarbinnen vaste inrichtingen. De winstbepaling van de vaste inrichting is met name een kwestie van toerekening. De wereldwinst is een gegeven, maar de grootte van de binnenste cirkels is afhankelijk van de mate waarin een deel van de wereldwinst aan de vaste inrichting kan worden toegekend. Deze toerekening dient aan de hand van het historische verband plaats te vinden. Met andere woorden, ook wanneer niet langer een vaste inrichting in een land aanwezig is, maar een opbrengst het gevolg is van de aanwezigheid van een vaste inrichting in het verleden, dan herleeft wat die opbrengst betreft de vaste inrichting en daarmee het heffingsrecht van dat land. Dit wordt het veroorzakingsbeginsel genoemd wat tegengesteld is aan het toevloeiingsbeginsel. Het toevloeiingsbeginsel houdt in dat winsten/waardenmutaties toegerekend moeten worden aan het jaar waarin zij worden gerealiseerd. Het veroorzakingsbeginsel houdt dus een toerekening in aan het jaar waarop de baten en lasten zien. Met betrekking tot het veroorzakingsbeginsel wijst Van Sprundel op een viertal arresten, te weten: het Indonesische schade-uitkeringsarrest³, het Spaanse weduwe arrest⁴, het Turkse nagekomen bate arrest⁵; en het Verdragscompartimenteringsarrest.⁶



3. BNB 1976/110.
4. BNB 1987/331.
5. BNB 1991/204.
6. BNB 2002/402.

Het Indonesisch schade-uitkeringsarrest kan schematisch als volgt worden weergegeven. Een Nederlandse bv heeft vermogensbestanddelen in Indonesië die aldaar een vaste inrichting vormen, op grond waarvan in Nederland een vrijstelling wordt gegeven voor dat deel van de wereldwinsten toerekenbaar aan deze vaste inrichting. In 1947, net na de Tweede Wereldoorlog, gaat Indonesië over tot nationalisatie van de door de vaste inrichting gedreven onderneming ('naasting') en komt als gevolg van de onteigening een einde aan de vaste inrichting. De vaste inrichting verdwijnt daarmee echter niet van het toneel. Als jaren later de overheid van Indonesië besluit de door de onteigening getroffen Nederlandse ondernemingen schadeloos te stellen, ontvangt de bv een schadevergoeding. De Nederlandse inspecteur wil deze schadevergoeding als onderdeel van de in Nederland gegenereerde winst belasten, met de redenering dat niet langer een vaste inrichting aanwezig is in Indonesië op grond waarvan het heffingsrecht aan dat land dient toe te komen. De stelling van de Hoge Raad in de daaropvolgende juridische strijd is echter dat de schadevergoeding zodanig samenhangt met de vaste inrichting die de bv had in Indonesië dat deze alsnog aan die vaste inrichting dient te worden toegerekend, ook al heeft de bv op het moment dat de schadevergoeding wordt toegekend geen activiteiten meer in Indonesië.



In de andere drie hierboven vermelde arresten redeneert de Hoge Raad op eenzelfde wijze. In die zin zou kunnen worden getwijfeld aan de noodzaak van een emigratieheffing. Op grond van het veroorzakingsbeginsel kan men stellen dat Nederland heffingsbevoegd is over de winsten die hier zijn ontstaan, en dat ook blijft, zelfs wanneer sprake is van emigratie. De emigratieheffing heeft in beginsel dan ook veel meer een politieke reden, namelijk de angst dat met het vertrek uit Nederland het heffingsrecht ontsnapt. De aanwezigheid van een dergelijke heffing leidt desalniettemin wel tot de bevreedende situatie dat iemand die zijn bedrijf verplaatst van Maastricht naar Aken werd geconfronteerd met een onmiddellijke heffing waar hij geen last van zou hebben gehad indien hij het bedrijf naar Heerlen had verplaatst. Dit leidt ten minste tot een liquiditeitsnadeel.

4 NEDERLANDSE NATIONALE REGELINGEN

In de National Grid Indus zaak⁷ zijn de Nederlandse nationale bepalingen ter zake van de eindafrekening bij emigratie van een vennootschap, onder de loep genomen door het Europese Hof van Justitie. Het Hof heeft zich gebogen over

7. Zaak C-317/10.

de vraag in hoeverre de Nederlandse emigratieheffing vennootschappen belemmert in hun vrijheid van vestiging en daarmee in strijd is met het Europees recht. In het kort komt het arrest er op neer dat het wat de winstsfeer betreft lidstaten is toegestaan op het moment van emigratie de belastingschuld vast te stellen, zonder dat daarbij rekening gehouden behoeft te worden met latere waardeverminderingen. Het is lidstaten echter niet toegestaan de belastingschuld ter zake van niet gerealiseerde vermogensbestanddelen per direct te innen. Een belastingschuldige moet de mogelijkheid van uitstel van de heffing worden geboden tot het moment dat daadwerkelijke realisatie plaatsvindt.

Na het arrest is de staatssecretaris van Financiën met een besluit⁸ gekomen om in de uitvoeringssfeer de Nederlandse nationale regelingen in lijn te brengen met de rechtsoverwegingen van het Hof. Het besluit staat onder voorwaarden uitstel van betaling toe. Op dit moment ligt eveneens een wetsvoorstel⁹ bij de Eerste Kamer welke als doel heeft de uitstelregeling in de invorderingswet te codificeren. Parallel aan deze inspanningen van de wetgever en beleidsmaker, is de Europese Commissie na het National Grid Indus arrest een aantal infractieprocedures gestart, waaronder een tegen Nederland. Het is onduidelijk wat de status van deze procedure tegen Nederland is, maar ondanks het besluit en de aankomende wetswijziging ziet Van Sprundel genoeg redenen om reikhalzend naar de infractieprocedure uit te kijken, aangezien wat hem betreft nog steeds sprake zal zijn van strijdigheid met het Europees recht.¹⁰

Een van de punten waar Van Sprundel op wijst, zijn de administratieve verplichtingen omtrent het verleende uitstel. Het eerder aangehaalde wetsvoorstel stelt als voorwaarde voor het uitstel dat de belastingschuldige eenmaal per kalenderjaar aan de Belastingdienst een overzicht verstrekt van de niet-gerealiseerde vermogensbestanddelen, bepaald naar Nederlandse maatstaven. Indien de belastingschuldige in gebreke blijft, wordt het uitstel beëindigd. Het is maar zeer de vraag of het binnen het Europese recht is toegestaan om deze administratieve last op deze wijze op te leggen. Eerder is in het Futura Participations arrest¹¹ bepaald dat ter zake van het in aanmerking nemen van verliezen van een vaste inrichting, het de lidstaat waar de betreffende vaste inrichting zich bevindt, niet is toegestaan een dergelijke administratieve verplichting op te leggen. Het betrof in dit geval het stellen van de voorwaarde dat in het jaar waarin de verliezen zijn ontstaan, in de lidstaat waar de vaste inrichting zich bevindt, een boekhouding wordt bijgehouden van de aldaar verrichte activiteiten, die in overeenstemming is met de ter zake geldende nationale regels.

Een ander punt van kritiek is de te allen tijde vereiste bankgarantie als te stellen zekerheid voor het bedrag waarover uitstel is verleend. De kosten die hiermee

8. BLKB 2011/2477M.

9. Kamerstukken I, 33262, A.

10. Inmiddels is op 31 januari 2013 het arrest gewezen. Hoewel procedureel technisch juist, vindt Van Sprundel het jammer dat het Hof een aantal nog openstaande vragen niet heeft beantwoord. Zie Van Sprundels commentaar in het *Financieele Dagblad* van 2 februari 2013 'Heffing op vertrekkende bedrijven blijft rammelen' en zijn interview voor *Taxlive* op 1 februari 2013 'Betaling uitstel bij bedrijfsemigratie weinig populair'.

11. Zaak C-250/95.

gepaard gaan, kunnen aanzienlijk zijn en zouden wat dat betreft *an sich* al als een belemmering van de vrijheid van vestiging kunnen worden aangemerkt. Tevens dient volgens de staatssecretaris al na drie jaar uitstel de jaarlijkse rente (en welke rente; het is allerminst zeker dat dit invorderingsrente moet zijn zoals de staatssecretaris stelt en geen heffingsrente) daadwerkelijk te worden betaald. De mogelijk hogere bankrente door een verminderde kapitaalspositie en een eventuele garantiestelling, maakt dat er – zeker in combinatie met de bankgarantie en de rente *cash-out* na drie jaar – volgens Van Sprundel feitelijk geen sprake van een reële keuzemogelijkheid is. Daarnaast dient ook het feit dat de Nederlandse regeling geen rekening houdt met de mogelijkheid dat het ontvangstland geen ‘step-up’ biedt, in ogenschouw te worden genomen. Van Sprundel bespreekt dit aan de hand van onderstaand voorbeeld.

| | Binnenlands | Geen step-up | Step-up |
|------------------------|-------------|--------------|---------|
| Winst hoofdhuis | 100 | 100 | 100 |
| Bijdragewinst + | 40 | 40 | 40 |
| Wereldwinst | 140 | 140 | 140 |
| Aftrekwinst -/- | 40 -/- | 30 -/- | 30 -/- |
| Belastbare winst | 100 | 110 | 110 |
| Winst vaste inrichting | 40 | 40 | 30 |
| Totale winst | 140 | 150 | 140 |

De aftrekwinst is de winst van de vaste inrichting bepaald op basis van de zelfstandigheidsfictie en aan de hand van de wet- en regelgeving van de vaste inrichting, omgerekend naar de valuta van het hoofdhuis. Als het hoofdhuis in Nederland is gevestigd zal deze bij het vaststellen van de aftrekwinst uitgaan van een verkregen step-up. Los van het feit of deze ook daadwerkelijk in de vaste-inrichtingsstaat is verleend, gaat men in dit voorbeeld uit van een aftrekwinst van 30. Deze is lager dan de oorspronkelijke 40 (bijdragewinst)¹² vanwege het extra afschrijvingspotentieel als gevolg van de veronderstelde step-up. Voor de object vrijstelling wordt 30 afgetrokken als vrijgestelde vaste inrichtingswinst. Dit leidt echter tot dubbele heffing in het geval het buitenland geen step up-verleent, omdat aldaar de in de heffing te betrekken winst van de vaste inrichting op 40 wordt gesteld.

Tot slot gaat Van Sprundel nog in op de optie die het wetsvoorstel biedt om betaling te doen plaatsvinden in tien gelijke jaarlijkse termijnen. De termijn van tien jaar wordt niet in het arrest National Grid Indus gegeven, maar moet waarschijnlijk in dezelfde context worden gezien als de wijze waarop Zweden gehoor heeft gegeven aan de eerder tegen haar ingestelde inbreukprocedure. De Zweedse regeling koppelt het uitstel van heffing aan de afschrijvingstermijn van de bewuste niet-gerealiseerde vermogensbestanddelen. De belastingschuld wordt in gelijke delen over de afschrijvingstermijn verdeeld. Dit wordt verdedigd

12. Aandeel van de vaste inrichtingswinst in de wereldwinst bepaald naar de regels van de hoofdhuisstaat en – uiteraard – in de valuta van de hoofdhuisstaat.

door afschrijving aan te merken als een vorm van realisatie. Andere landen – zoals het Verenigd Koninkrijk – kiezen weer voor andere termijnen. Toch lijkt deze vorm van uitstel niet geheel fair, aangezien heffing plaatsheeft zonder dat de belastingschuldige daadwerkelijk heeft gerealiseerd en daarmee de gelden heeft binnengekregen waarmee hij de schuld kan voldoen.

5 CIVIELRECHTELIJKE ASPECTEN

De civielrechtelijke aspecten van de emigratie van een vennootschap houden voor een belangrijk deel samen met de keuze van lidstaten voor de incorporatieler, dan wel de werkelijke zetelleer. Onder de incorporatieler wordt een vennootschap beheerst door het vennootschapsrecht van het land waar de oprichting heeft plaatsgevonden. Eventuele latere verplaatsing van de werkelijke leiding verandert hier in beginsel niets aan. Dit in tegenstelling tot de werkelijke zetelleer, waaronder een vennootschap wordt beheerst door het vennootschapsrecht van het land waar de feitelijke leiding wordt uitgeoefend. Tijdens de lezing heeft Van Sprundel vluchtig stil gestaan bij de huidige stand van de jurisprudentie op dit gebied, waarbij de arresten van Segers¹³ tot en met Vale¹⁴ zijn behandeld.¹⁵

6 INTERNATIONALE GEVOLGEN

Het OESO-Modelverdrag is een belangrijk instrument in het voorkomen van juridische dubbele heffing. Het huidige modelverdrag biedt echter weinig mogelijkheden om dubbele heffing als gevolg van een emigratieheffing gecombineerd met het ontbreken van een step-up in het ontvangstland tegen te gaan. Hoewel het ook in dit geval de facto een juridische dubbele belasting betreft, heeft het modelverdrag geen toepassing nu op het moment dat de emigratieheffing plaatsvindt, geen sprake is van een grensoverschrijdende situatie. De heffing vindt plaats terwijl de emigrerende vennootschap zich nog binnen de grenzen van de vertrekstaat bevindt.

7 EMIGRATIEHEFFINGEN IN DE WINSTSFEEER TEGENOVER DE AANMERKELIJK BELANGSFEEER

Hiervoor is reeds gesproken over het arrest van het Europese Hof van Justitie inzake National Grid Indus. Opvallend is de vergelijking tussen deze zaak en het arrest van het Hof in de N-zaak¹⁶. Laatstgenoemde betreft geen emigratieheffing in de winst sfeer, maar de exitheffing bij de aanmerkelijk belanghouder. Zonder al te duidelijke overtuigingsgronden komt de grensoverschrijdend verhuizende aanmerkelijk belanghouder er een stuk beter vanaf dan de vennootschap die geconfronteerd wordt met emigratieheffingen. Dit onderscheid gemaakt door het Hof vindt men terug in de wijze waarop in de Nederlandse nationale regeling wordt omgegaan met de verschillende situaties. In de winst sfeer bestaat geen

13. Nr. 79/85.

14. Zaak C-387/10.

15. De andere arresten van Van Sprundels rijtje waren: Daily Mail, Centros, Uberseering, Inspire Art, Sevic en Cartesio.

16. Zaak C-470/04.

automatisch uitstel van invordering en moet de belastingplichtige hier expliciet voor kiezen. Er wordt geen rekening gehouden met eventuele latere waardeveranderingen, er is heffingsrente verschuldigd over de uitgestelde betaling, er moeten zekerheden worden gesteld (de bankgarantie) en het uitstel wordt (volgens de staatssecretaris) onder geen beding omgezet in afstel.

Dit is geheel anders bij de aanmerkelijk belanghouder. Hij krijgt automatisch uitstel van invordering, waarbij geen invorderingsrente is verschuldigd en er bestaat ook geen verplichting om zekerheden te stellen. Latere waardeverminderingen moeten bovendien door de vertrekstaat in aanmerking worden genomen. Indien na tien jaar geen realisatie heeft plaatsgevonden, dan wel het uitstel op enige andere grond is beëindigd, vindt kwijtschelding van de belastingenschuld plaats. Van Sprundel wijst er op dat in Oostenrijk ook voor de winstfeer een vergelijkbare kwijtscheldingsbepaling is opgenomen.

Kort wordt nog gesproken over de andere emigratieheffingen die het Nederlandse fiscale recht rijk is, te weten heffingen inzake pensioenen (art. 3.83 lid 1 jo. 3.146 lid 3 Wet IB 2001), kapitaalverzekering eigen woning (art. 3.116 lid 4, 3.118 lid 2 sub b jo. art. 3.146 lid 4 Wet IB 2001), spaarrekening of beleggingsrecht eigen woning (art. 3.116a lid 5 jo. 3.116 lid 4 jo. 3.118a jo. 3.146 lid 5 Wet IB 2001), negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen (art. 3.136 jo. 3.146 lid 6-8 Wet IB 2001) en resultaat uit overige werkzaamheden (art. 3.95 lid 1 jo. 3.60/3.61 Wet IB 2001).

8 CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

Van Sprundel concludeert dat ook na de voorgestelde wetswijziging in de invorderingswet naar aanleiding van het arrest National Grid Indus, de Nederlandse regeling in strijd is met het Europees recht. Het zou daarom de Europese Commissie aan te raden zijn de infractieprocedure tegen Nederland voort te zetten.¹⁷ Met betrekking tot infractieprocedures meldt Van Sprundel bij wijze van intermezzo dat een staat – zoals Nederland – bijna altijd zal kiezen om niet vrijwillig haar wetgeving aan te passen, maar te wachten op de uitkomst van een procedure. Overheden hanteren een kasstelsel en niet procederen betekent dat de kosten gelijk moeten worden ingeboekt. Zolang er geprocedeerd wordt, kunnen de kosten in verband met het ongelijk worden uitgesteld.

Andere conclusies zijn dat mogelijk ook de Nederlandse wijze van voorkoming van dubbele belasting, waarbij geen rekening wordt gehouden met het al dan niet verkrijgen van een step-up in het ontvangstland, in strijd is met het Europees recht. Het OESO-Modelverdrag, hoewel *an sich* een goed instrument, kan op basis van de huidige formulering geen bijdrage leveren aan een oplossing voor de emigratieheffingenproblematiek.

17. In het *Financieele Dagblad* van 2 februari 2013 'Heffing op vertrekkende bedrijven blijft rammelen' en het interview voor *Taxlive* op 1 februari 2013 'Betalingssuitstel bij bedrijfsemigratie weinig populair' bepleit Van Sprundel al dat de Europese Commissie een nieuwe inbreukprocedure tegen Nederland dient te starten.

Voorts zijn de verschillende emigratieheffingen weinig consistent, vooral wanneer men een vergelijking maakt tussen de heffingen in de winstsfeer en de aanmerkelijk belangsfeer.

Volgens Van Sprundel had Nederland er beter aan gedaan voor de inrichting van het wetsvoorstel inzake de emigratieheffingsbepalingen over de grens te kijken naar andere Europese landen. Als voorbeeld wordt Frankrijk genoemd, waar ervoor gekozen kan worden een vaste inrichting achter te laten. Een ander voorbeeld is Oostenrijk dat net als Nederland uitstel biedt, maar ook rekening houdt met latere waardeverminderingen in gevallen waarbij de ontvangststaat geen step-up verleent. Na een periode van tien jaar wordt daarnaast het uitstel definitief. Ook kan gekeken worden naar een zogenoemde conserverende aanslag die wij al kennen op andere plaatsen in het Nederlandse fiscale systeem. Mogelijke oplossingen op het internationaal podium kunnen worden gezocht in een Common (Consolidated) Corporate Tax Base, aanpassingen in het OESO-Modelverdrag, of een macro clearing systeem voor emigratieheffingen zoals eerder door Wattel besproken. Of krijgt, zoals Van Sprundel filosofeert, het toneel rondom de emigratieheffingen toch een *deus ex machina* einde?

II *Actualiteiten fiscale staatssteun*

Lezing gehouden op 12 maart 2013 door prof. dr. R.H.C. Luja, verbonden aan de Universiteit Maastricht, tevens werkzaam als belastingadviseur bij Loyens & Loeff N.V.

De heer Luja zal zijn lezing beginnen met een introductie waarin hij het begrip staatssteun nader zal toelichten, daarna zal een aantal recente arresten besproken worden dat van invloed kan zijn op de fiscale adviespraktijk en ten slotte zal de heer Luja zijn verwachting wat betreft toekomstige ontwikkelingen geven.

1 HET BEGRIP STAATSSTEUN

Het begrip staatssteun staat al jaren in wat nu is het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU). Het is oorspronkelijk geschreven ter voorkoming van subsidies aan het bedrijfsleven om zo verstoring van de concurrentie op de Europese markt te voorkomen. Ter illustratie; als een nationale luchtvaartmaatschappij een aanzienlijk bedrag aan steun van de staat ontvangt, kan deze gemakkelijker de concurrentie aangaan met bedrijven die geen steun ontvangen.

Staatssteun ziet zowel op het verstrekken van contante betalingen als op het verstrekken van belastingvoordelen.

Staatssteun is voor de fiscale praktijk relevant omdat het van toepassing kan zijn ondanks dat de regels in de nationale wet in acht worden genomen. Een schijnbaar legale structuur in lijn met de nationale regelgeving, kan (achteraf) toch illegale staatssteun bevatten waardoor dit voordeel terug betaald zal moeten worden door de belastingplichtige (in het ergste geval voor meerdere jaren en met rente).

Het begrip staatssteun is gedefinieerd in art. 107, WvEU. De volgende vier cumulatieve vereisten gelden voor staatssteun:

1. Aanwezigheid van een financieel voordeel, direct of indirect;
2. Verstrekkt door de staat of uit staatsmiddelen;
3. (Dreigende) verstoring van EU-concurrentie of (mogelijk) effect op handel tussen EU-lidstaten;
4. Selectiviteit: het voordeel geldt voor bepaalde goederen, sectoren, diensten en/of ondernemingen.

De vereisten onder 1 en 4 worden kort toegelicht.

Ad 1. Fiscale voordelen.

De volgende voorbeelden zijn besproken:

- Bijzonder tarief;
- Bijzondere vrijstelling, aftrekpost of heffingskorting (bijvoorbeeld de Spaanse aftrekbaarheid van *goodwill* welke enkel geldt voor multinationale bedrijven);
- Uitstel van heffing (bijvoorbeeld willekeurige afschrijving of bijzondere voorzieningen welke hoger zijn dan de werkelijke kosten);
- Alternatieven voor grondslagbepaling, voor zover het resultaat leidt tot een (substantieel?) lagere grondslag (bijvoorbeeld tonnageregime of zeer gunstige rulings);
- Uitstel van betaling (bijvoorbeeld geen voorlopige aanslagen of een gunstig aflossingsschema).

Ad 4. Selectiviteit.

De volgende voorbeelden zijn besproken:

- Sectorgebonden voordelen;
- Regionale voordelen (goedkeuring zou hiervoor aangevraagd kunnen worden);
- Individuele voordelen (bijvoorbeeld zeer gunstige rulings, afwijking van het standaard boetebeleid);
- Voordelen afhankelijk van omvang (bijvoorbeeld investeringsfaciliteiten bij een minimale investering, minimum kapitaal, minimum aantal te creëren banen of minimale regionale spreiding);
- De facto selectiviteit (bijvoorbeeld tijdelijke beschikbaarheid).

Naar aanleiding van een vraag uit de zaal wordt ingegaan op de innovatiebox. De innovatiebox brengt een fiscaal voordeel, maar staat open voor alle branches, goederen en ondernemingen. Omdat op het eerste gezicht niet aan het selectiviteitsvereiste is voldaan, valt de innovatiebox niet onder staatssteun, hoewel de beperking tot de Vpb-sfeer nog problemen zou kunnen oproepen. Mogelijk brengt het arrest Gibraltar (zaak C-106/09P en C-107/09P) hier verandering in.

Daarna wordt er ingegaan op de tijdelijke verlaging van het btw-tarief voor renovatie of herstelwerkzaamheden voor woningen. In de Europese btw-Richtlijn wordt aan de lidstaten de keuze gelaten om dit soort werkzaamheden te belasten met een hoog of een laag btw-tarief. Dit voordeel is daardoor niet mogelijk gemaakt door een lidstaat, maar door de EU. Hierdoor valt deze verlaging buiten de staatssteundiscussie. De verwachting is dat het HvJ binnenkort de vraag behandelt of het tijdelijk wijzigen van een bepaald btw-tarief als staatssteun moet worden gekwalificeerd.

2 PROCEDURE AANMELDEN STAATSSTEUN

Indien een lidstaat een regeling wil invoeren welke mogelijk staatssteun is, dient de lidstaat deze regeling aan te melden bij de Europese Commissie en een goedkeuring van de Europese Commissie af te wachten (art. 108, lid 3, VwEU). Het proces voor het verkrijgen van goedkeuring duurt gemiddeld tussen de twee en achttien maanden. Uitzonderlijke perioden van een dag of drie jaar komen ook voor.

De duur van de procedure is onder andere afhankelijk van de betrokken partijen en of er commentaar wordt gevraagd aan de lidstaten en/of concurrenten.

3 STATISTIEKEN

In 2011 is € 64,3 miljard aan staatssteun verstrekt (exclusief crisissteun aan banken). Gemiddeld 40% van de steun wordt verstrekt door middel van fiscale voordelen. De genoemde bedragen zijn de traceerbare bedragen. De heer Luja schat op basis van zijn ervaringen in dat in werkelijkheid de staatssteun ongeveer € 100 miljard per jaar bedraagt.

Lopende terugvorderingszaken (top-5, medio 2012)

| | |
|-------------|----|
| Italië | 16 |
| Spanje | 12 |
| Griekenland | 8 |
| Frankrijk | 7 |
| Duitsland | 6 |

In de periode 2000 tot en met 2012 bedroeg het totaal terug te vorderen bedrag € 16 miljard. Een terugvordering kan een grote impact hebben op een onderneming en de gehele sector.

4 SANCTIES BIJ ILLEGALE STAATSSTEUN

Van illegale steun is sprake bij een belastingmaatregel welke nooit is aangemeld bij de Europese Commissie of welke is ingevoerd voordat er een goedkeuring is ontvangen van de Europese Commissie (en later staatssteun blijkt te zijn). Wanneer er illegale staatssteun is verstrekt, kan terugvordering volgen.

Terugvordering van het voordeel kan plaatsvinden voor een periode van tien jaar, inclusief rente. Terugvordering kan niet plaatsvinden indien er een gerechtvaardigd vertrouwen is gewekt door de Europese Commissie of een andere Europese instelling, op basis waarvan je kon verwachten dat je niet verplicht was tot het terugbetalen. Toezeggingen door nationale lidstaten zijn niet relevant voor deze analyse.

De terugvordering vindt plaats op basis van de nationale navordering en naheffing wetgeving, indien en voor zover dit deze terugvordering mogelijk maakt. Wanneer terugvordering geldt voor een periode waarvoor de nationale naheffingstermijn is verstreken, zal op basis van jurisprudentie van het HvJ toch terugvordering kunnen plaatsvinden.

Elke ondernemer behoort volgens het HvJ de Europese regelgeving te kennen en wordt geacht in staat te zijn om na te gaan of de correcte staatssteunprocedure is gevolgd voordat hij steun accepteert. Als een ondernemer dit behoort te weten, behoort zijn adviseur zeker op de hoogte te zijn.

De staat is het lichaam dat staatssteun verleent. Zou daarom gezegd kunnen worden dat de staat verantwoordelijk is voor de schade? De staat zou op basis van een onrechtmatige daad aansprakelijk gesteld kunnen worden voor het verlenen van staatssteun. Echter, wanneer de staat vervolgens de terug te betalen staatssteun als schadevergoeding vergoedt aan de onderneming, is er alsnog sprake van staatssteun. Dit is geen effectieve terugvordering.

Een onrechtmatige daadsactie vereist dat de eiser het risico op schade zoveel mogelijk heeft gepoogd te beperken. Het HvJ heeft gesteld dat de onderneming in staat is om het risico en de schade tot nihil te beperken door de status van de staatssteunprocedure te controleren. Een schadevergoeding op basis van onrechtmatige daad is daarom lastig te bepalen.

Wat moet de behoedzame ondernemer doen wanneer hij niet goedgekeurde staatssteun ontvangt van de staat op basis van de nationale wet? Bij een nieuwe regeling kan de ondernemer het Ministerie van Financiën vragen om de regeling aan te melden bij de Europese Commissie voor goedkeuring. Echter, bij oudere regelingen zal de overheid de regeling niet zo snel meer aanmelden. Een belastingplichtige heeft geen rechtstreekse toegang tot de Europese Commissie om goedkeuring te vragen. De enige rechtsgang voor deze belastingplichtige is bij de nationale civiele rechter om een verklaring van recht te verzoeken dat er sprake is van staatssteun en via deze weg de lidstaat opdragen de regeling aan te melden bij de Europese Commissie. Dit is niet goed voor de relatie met de Belastingdienst.

In Unicredito (zaak C-148/04) heeft het HvJ bepaald dat de terugvordering van steun die is verleend zonder dat de aanmeldingsprocedure bij de Europese commissie is gevolgd, een risico is dat de begunstigde ondernemer kan voorzien en voorkomen.

Het bedrag van de terugvordering moet worden bepaald door te reconstrueren naar de situatie waarin de steun niet verstrekt was, bij dezelfde transacties.

Voorbeeld

Een ondernemer wil een nieuwe onderneming beginnen en is daarvoor op zoek naar een stuk grond. Er zijn drie keuzes, waarbij we aannemen dat alle overige omstandigheden gelijk zijn:

1. Nederland: € 10 miljoen voor de grond
2. België: € 5 miljoen voor de grond
3. Duitsland: € 20 miljoen voor de grond, maar door staatssteun geldt een prijs van 1 miljoen.

De ondernemer kiest voor de grond in Duitsland en betaalt € 1 miljoen. De steun in dit voorbeeld is € 19 miljoen en zal teruggevorderd worden. Dat de ondernemer ook € 5 miljoen had kunnen betalen in België maakt geen verschil. Het gaat om het reconstrueren naar de situatie waarin de staatssteun niet verstrekt was, *bij dezelfde transacties*. De ondernemer heeft het risico kunnen voorzien en had het kunnen voorkomen, maar heeft toch gekozen voor Duitsland. De heer Luja geeft aan dat de adviseur een meldingsplicht heeft van deze risico's.

6 RECENTE RECHTSPRAAK

Paint Graphos (zaak C-78/08 – C-80/08)

Paint Graphos gaat over een discussie tussen de Italiaanse Belastingdienst en een Italiaanse belastingplichtige over de toepassing van het coöperatieregime. In de nationale zaak heeft de rechter de ambtshalve prejudiciële vraag gesteld of in dit geval het coöperatieregime toegepast mocht worden, gezien de beperkte *substance* van de coöperatie in deze zaak.

Het coöperatieregime is een afwijkend regime van heffing. Echter, het HvJ heeft geoordeeld dat een coöperatieregime afwijkend mag zijn, gezien de verschillen tussen een normale vennootschap en een coöperatie. Bij een vennootschap wordt belasting geheven over de winst bij de vennootschap zelf en de nettowinst kan worden uitgedeeld aan de aandeelhouders. Een coöperatie daarentegen kan transparant zijn waardoor belastingheffing plaatsvindt bij de leden.

'gelet op de specifieke kenmerken van coöperatieve vennootschappen moet dus worden vastgesteld dat [zij] in beginsel niet kunnen worden geacht zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie te bevinden als commerciële ondernemingen, voor zover zij evenwel in het economische belang van hun leden optreden en zij met deze laatste niet een zuiver commerciële, maar een bijzondere persoonlijke relatie onderhouden, waarin de leden actief betrokken worden en recht hebben op een billijk aandeel in de economische resultaten.'

Dit verschil in fiscale behandeling is slechts toegestaan voor de klassieke coöperaties.

Ambtshalve nam HvJ ook het volgende op in haar uitspraak:

'het is dus aan de betrokken lidstaat om controle- en toezichtprocedures in te voeren en te doen toepassen die geschikt zijn om de coherentie te waarborgen tussen de specifieke belastingmaatregelen ten gunste van coöperatieve vennootschappen en de logica en algemene opzet van het belastingstelsel en te voorkomen dat economische entiteiten deze specifieke rechtsvorm alleen kiezen om het voordeel te genieten van de voor dit type vennootschap voorziene voordelen op belastinggebied.'

Kortom, het is aan de lidstaten om te voorkomen dat economische entiteiten een specifieke rechtsvorm aannemen enkel met het oog op belastingvoordelen. Dit geldt bijvoorbeeld voor vennootschappen die de rechtsvorm van een coöperatie aannemen, terwijl dit in feite niet de passende rechtsvorm is omdat er geen sprake is van meerdere actieve leden die voor het gezamenlijke belang samen-

werken. Deze opmerking is onderbelicht gebleven in de Nederlandse adviespraktijk.

FruconaKošice (zaak C-73/11P, T-11/07)

In het kader van surseance van betaling van Frucona Košice was de Slowaakse fiscus bereid om, in lijn met wat de andere schuldeisers deden, 2/3 van de claim op deze vennootschap kwijt te schelden, in een poging om de vennootschap te redden. Het Ministerie van Financiën had geadviseerd dit niet te doen. Immers, als de vennootschap failliet zou gaan, had de Belastingdienst als preferent crediteur een kans op een grotere terugbetaling. De lokale Belastingdienst heeft toch 2/3 van de schuld kwijtschelden en heeft dit vastgelegd in een convenant. Het Ministerie van Financiën ontheft de lokale inspecteur uit zijn functie en verzoekt vervolgens bij de civiele en fiscale rechter om vernietiging van het convenant omdat er sprake is van staatssteun.

Vervolgens zijn prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Deze geeft aan dat de vergelijking gemaakt moet worden met wat een normale crediteur zou hebben gedaan. Een gang naar faillissement brengt extra kosten en tijd met zich mee, waarna de kans op succes onduidelijk blijft. Door kwijtschelden krijgt de crediteur in ieder geval nog een bedrag terug. Echter, een normale crediteur heeft geen voorrechten zoals een Belastingdienst dit heeft. De Belastingdienst had door de voorrechten en bodemrechten een grote kans dat zij een bedrag terug zou krijgen uit de boedel. Een normale crediteur met deze rechten zou daarom niet over zijn gegaan tot kwijtschelden.

Kortom, bij deze kwijtschelding was sprake van staatssteun.

EDF (zaak C-124/10P, T-156/04)

EDF is een Franse nationale energiemaatschappij. EDF genoot diverse voordelen waaronder een onbelaste vrijval van een voorziening. Het totale voordeel was ongeveer FRF 38,5 miljoen. De Franse belastingdienst stelde dat dit geen staatssteun was, maar een informele kapitaalstorting van de vordering van de Franse staat in haar 100% deelneming.

In de civiele literatuur heeft dit tot veel discussie geleid aangezien er geen daadwerkelijke betaling heeft plaatsgevonden waarna deze is teruggestort, maar er sprake was van een informele kapitaalstorting. Een informele kapitaalstorting is een fiscaal begrip.

Het HvJ maakt een vergelijking met wat een private ondernemer in dezelfde omstandigheden had gedaan. Die had misschien ook wel een kapitaalstorting gedaan, maar zou dit duidelijk hebben gedocumenteerd. In deze casus was niets vastgelegd over een informele kapitaalstorting.

Daarnaast zou een private investeerder in dezelfde omstandigheden willen weten of de kapitaalstorting enig rendement gaat opleveren. Die zal een

afweging maken van de risico's en de verwachtingen. Ook deze afweging was niet gemaakt, dan wel niet vastgelegd. Het rendement bleek overigens achteraf goed, maar deze inschatting was vooraf niet gemaakt.

Deze zaak heeft daarnaast ook nog een duidelijkere indicatie gegeven over het bedrag van terugvordering. Het gaat erom wat het feitelijk voordeel is voor de betrokken onderneming. Het gaat niet alleen om het bedrag van directe steun, maar ook de indirecte steun dient in ogenschouw te worden genomen.

In de Frucona Košice zaak zouden bijvoorbeeld de andere crediteuren ook kunnen profiteren van het feit dat de fiscus een 2/3 kwijtschelding gaf in plaats van het indienen van een faillissementsaanvraag. Mogelijk hebben zij ook staatssteun gekregen dat teruggevorderd dient te worden.

7 TOEKOMSTIGE ONTWIKKELINGEN

Er zal een aanscherping van de procedurele verordening ingevoerd worden. Als gevolg daarvan kunnen door de Europese Commissie sector-brede onderzoeken worden ingesteld naar steun en kan het inwinnen van informatie per sector worden gefaciliteerd. Tot nu toe kunnen onderzoeken alleen op individueel niveau worden gestart.

De eisen voor klachten bij de Europese Commissie worden aangescherpt. De concurrenten-klagers zullen gefundeerde klachten moeten indienen. Klachten zonder enig bewijs mogen ambtshalve worden afgewezen. Vooral voor fiscale staatssteun is enig bewijs leveren vaak lastig.

In het 2011-2013 actieplan van de Code of Conduct group is opgenomen dat zij een onderzoek zullen starten naar de regimes voor beleggingsfondsen. Er kan sprake zijn van staatssteun voor een beleggingsfonds als je een regime hebt voor algemene beleggingsfondsen, maar daarnaast ook een gunstig regime start voor specifieke beleggingsfondsen zoals real estate beleggingsfondsen.

Daarnaast zullen de regels voor de groepsvrijstellingsverordening worden verruimd. De groepsvrijstellingsverordening maakt het mogelijk dat een nieuwe staatssteunregel niet aangemeld hoeft te worden omdat er vanuit mag worden gegaan dat goedkeuring van toepassing is. Deze groepsvrijstellingsverordening bevat standaard steunaanvragen voor bijvoorbeeld een bepaalde regio of voor het MKB. Er gelden vaak vereisten die moeilijk met zekerheid vooraf te toetsen zijn, zoals dat het zeker is dat sommige personen niet te veel steun krijgen, of dat de steun niet samenloopt met andere steun van een ander staatsonderdeel. Het is de verwachting van de Europese Commissie dat veel steunaanvragen nu automatisch kunnen worden afgewikkeld, waardoor door de Commissie prioriteit kan worden gegeven aan de grotere en ingewikkeldere steunaanvragen.

Uit een eerste onderzoek is gebleken dat van de huidige regelingen die door lidstaten onder de groepsvrijstellingsverordening zijn gebracht, 40% niet onder de verordening zou mogen vallen en dus in feite illegale steun is. De heer Luja is van mening dat vennootschapsbelasting- of inkomstenbelastingmaatregelen vrijwel niet kunnen kwalificeren voor de groepsvrijstellingsverordening.

III *Belastingarresten ontleden*

Lezing gehouden op 4 april 2013 door mr. drs. M.J.C. Pieterse, destijds verbonden aan het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden en R.C. de Smit MSc., destijds verbonden aan het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden en daarnaast werkzaam als docent Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

1 INLEIDING

Het lijkt op het eerste gezicht best lastig en tijdrovend om een arrest te ontleden en goed te begrijpen. Daarom lezen veel mensen graag de samenvatting van en aantekening bij een arrest in bijvoorbeeld *Vakstudie Nieuws*. Deze lezing is gegeven met het idee dat het met de tips & tricks van de sprekers gemakkelijker is om zelf een arrest te lezen. Dit is niet alleen veel nuttiger, ook kan men het arrest zelf interpreteren waardoor men niet meer afhankelijk is van de mening of de deskundigheid van de auteur die de samenvatting van of aantekening bij het arrest heeft geschreven.

2 BELASTINGRECHTSPRAAK IN VOGELVLUCHT

De sprekers beginnen de lezing met een korte beschrijving van de verschillende facetten van de belastingrechtspraak. De gang naar de belastingrechter begint wanneer belanghebbende in beroep gaat tegen de uitspraak op bezwaar van een door hem aangevochten beslissing. Vervolgens zal de rechtbank zich buigen over de zaak en uitspraak doen. Mocht één van de twee (of beide) partijen zich niet in deze uitspraak kunnen vinden, dan gaat men in (hoger) beroep tegen de uitspraak. Het Gerechtshof is de volgende instantie die naar de zaak zal kijken en uitspraak zal doen. Indien alleen rechtsvragen aan de orde zijn, kunnen de partijen – na wederzijdse toestemming – echter ook sprongcassatie instellen waardoor partijen hun zaak rechtstreeks bij de Hoge Raad kunnen laten voorkomen.

Indien het Gerechtshof uitspraak doet en één van de twee (of beide) partijen zich niet in deze uitspraak kunnen vinden, dan stelt men beroep in cassatie in tegen de Hofuitspraak. De Hoge Raad zal zich nu over de middelen of klachten buigen en een eindoordeel vellen over de zaak. De feiten komen niet meer aan bod bij de Hoge Raad aangezien de Hoge Raad geen feitenrechter is. De Hoge Raad kan een zaak echter ook verwijzen naar een (ander) Gerechtshof indien dit noodzakelijk blijkt te zijn. Voorafgaand aan de behandeling door de Hoge Raad kan een advocaat-generaal (hierna ook: de A-G) een conclusie nemen.

In belastingzaken is een conclusie van de A-G niet verplicht. Dit betekent in de praktijk dat A-G's zaken uitkiezen waarin naar hun mening een conclusie wenselijk is. Er zijn momenteel vier A-G's werkzaam bij het Parket: Wattel, Niessen, Van Hilten en IJzerman.

De A-G's beoordelen aan de hand van het 'drieluik' (de bestreden uitspraak, het beroepschrift in cassatie en het verweerschrift in cassatie) of het nemen van een conclusie wenselijk is. Een belangrijk criterium daarvoor is of de conclusie van belang kan zijn voor de rechtsontwikkeling. Dit leidt ertoe dat het merendeel van de genomen conclusies gaat over nieuwe, interessante juridische vragen of vragen die van maatschappelijk belang zijn. In de praktijk komt dit erop neer dat in ongeveer 15% van de fiscale zaken conclusie wordt genomen door de A-G.

Op de conclusie van de A-G mogen partijen binnen twee weken reageren. Deze schriftelijke reactie noemt men ook wel de Borgersbrief (naar de EHRM-zaak Borgers). Het indienen van een Borgersbrief kan bijvoorbeeld van belang zijn, wanneer de A-G van een onjuist feitencomplex is uitgegaan en dit in 'het nadeel uitwerkt van één van de procespartijen'. De Hoge Raad neemt kennis van de Borgersbrief en betreft de inhoud hiervan in het debat in de Raadkamer.

Er kan onderscheid worden gemaakt tussen feitelijke oordelen en rechtsoordelen. Feitelijke oordelen hebben geen uitstralings-effect naar andere belastingplichtigen, aangezien het feitencomplex anders zal liggen. Rechtsoordelen zien op het recht in het algemeen en zijn wel nuttig voor de toekomst, aangezien zij precedentwerking hebben. Ook bestaan gemengde oordelen, waarbij sprake is van een rechtskundig en feitelijk element. Deze gemengde oordelen hebben weinig precedentwerking.

Een arrest wordt doorgaans op een vaste manier opgebouwd. Hieronder volgt de volgorde van een arrest zoals dat wordt opgenomen op rechtspraak.nl, *BNB* of *Vakstudie Nieuws*:

Kopje: raadsheren, partijen, vorige instantie en hetgeen in geschil is

Onderdeel 1: Geding in feitelijke instantie(s)

Onderdeel 2: Geding in cassatie

Onderdeel 3: Beoordeling van de middelen

Onderdeel 4: Proceskosten

Onderdeel 5: Beslissing

Deze standaard opbouw vergroot de overzichtelijkheid en toegankelijkheid van de arresten.

In het kopje van het arrest staan onder meer de raadsheren vermeld. Een zaak wordt behandeld door drie of vijf raadsheren. De gecompliceerde en vaak belangrijker arresten worden afgedaan door vijf raadsheren. Dit is zodoende een eerste indicatie van het belang van de zaak.

Onderdeel 1 van het arrest geeft het verloop van de procedure in feitelijke instantie(s) weer. In onderdeel 2 van het arrest volgt een beschrijving van het (verloop van het) geding in cassatie. In dat onderdeel wordt bijvoorbeeld gemeld of er een conclusie is genomen door een A-G. Het feit dat er een conclusie is genomen, is een tweede indicatie van het belang van de zaak.

Wanneer je niet veel tijd hebt om een arrest te lezen, kun je het beste eerst in onderdeel 3 van het arrest kijken om te bezien of het de moeite waard is om ook onderdeel 1 en 2 van het arrest te lezen. In onderdeel 3.1 van een arrest worden in beginsel de relevante feiten voor cassatie genoemd. Door de in onderdeel 3.1 opgenomen feiten kan worden achterhaald welke specifieke feiten de Hoge Raad van belang acht voor zijn arrest.

In onderdeel 3.2 wordt het geschil voor het Gerechtshof weergegeven, alsmede het oordeel van het Hof. Dit is het oordeel van het Gerechtshof, en nog niet het oordeel van de Hoge Raad, let hier goed op!

In onderdeel 3.3 e.v. volgen de rechtsoverwegingen van de Hoge Raad. Dit is een belangrijk onderdeel van het arrest waaruit, door het herkennen van signaalwoorden, kan worden afgeleid of het arrest 'breed' of 'smal' is.

6 BREED VS. SMAL ARREST EN SIGNAALWOORDEN

In een smal arrest geeft de Hoge Raad geen algemene regels, maar ziet het arrest alleen op het onderhavige geval. De feiten en de omstandigheden van het geval zijn dan doorslaggevend voor de beslissing. Signaalwoorden in het arrest waaruit dit valt af te leiden zijn 'in een geval als het onderhavige', 'zoals hier' of 'onder voormelde omstandigheden'. In een breed arrest daarentegen geeft de Hoge Raad wel algemene regels. In dat geval gebruikt de Hoge Raad bijvoorbeeld signaalwoorden als 'een belastingplichtige' in plaats van '(de) belanghebbende' of 'inspecteur' (met een kleine letter) en niet 'Inspecteur' (met een hoofdletter). De 'Inspecteur' is degene die bij de procedure betrokken is in de zin dat hij bijvoorbeeld de aanslag heeft opgelegd, terwijl 'inspecteur' duidt op de inspecteur in het algemeen. Het is dus erg belangrijk om op deze signaalwoorden te letten. Op deze manier kan worden voorkomen dat uit een arrest algemene conclusies worden getrokken, terwijl uit de signaalwoorden in het arrest volgt dat de Hoge Raad juist een smal arrest heeft gewezen.

Ook kan aan de signaalwoorden worden gezien of sprake is van een feitelijk oordeel of een rechtsoordeel. Een arrest met feitelijke oordelen kan de signaalwoorden 'niet onbegrijpelijk', 'van feitelijke aard en kan in cassatie niet met vrucht worden bestreden' bevatten. Rechtsoordelen kunnen de signaalwoorden 'juist', 'met juistheid', 'terecht', 'op goede gronden een juiste beslissing', 'onjuist', of 'heeft het Hof een te strenge/onjuiste maatstaf aangelegd' bevatten.

Fraus legis

Bij *fraus legis* moet zijn voldaan aan twee vereisten: (i) de doorslaggevende beweegreden voor het aangaan van de rechtshandeling is verijdeling van de belastingheffing (het motiefvereiste) en (ii) de gekozen wijze van belastingverijdeling is strijdig met doel en strekking van de wet (het normvereiste). Aangezien de Hoge Raad geen feitenrechter is, kan de Hoge Raad niet zelfstandig vaststellen of is voldaan aan het belastingverijdelingsmotief van de belanghebbende in de procedure. Het motiefvereiste moet derhalve reeds in feitelijke instantie, dus bij de Rechtbank of het Gerechtshof, (vast)gesteld zijn. Tenzij dit oordeel onbegrijpelijk is dan wel onvoldoende gemotiveerd is, kan dit (feitelijke) oordeel in cassatie niet meer worden bestreden. De Hoge Raad kan wel over het normvereiste beslissen.

De sprekers geven het voorbeeld van het flitspartnerschap dat aangegaan is om de heffing van overdrachtsbelasting te voorkomen, zoals aan de orde was in HR 15 maart 2013, nr. 11/05609, *BNB* 2013/151. In deze zaak stond het motiefvereiste reeds vast.

In het volgende gedeelte van dit arrest van de Hoge Raad is het signaalwoord ‘onjuist’ belangrijk. Verder wordt naar een zaak uit 2009 verwezen ter vergelijking:

‘3.3.2. (...) Deze opvatting is *onjuist* (vgl. HR 10 juli 2009, nr. 43 363, *LJN* BJ2006 , *BNB* 2009/237).(...)

3.4. (...) De Hoge Raad kan de zaak afdoen. *Nu vaststaat dat het aangaan van het geregistreerde partnerschap heeft plaatsgevonden met als doorslaggevend motief het ontgaan van overdrachtsbelasting door middel van toepassing van de vrijstelling, en toepassing van de vrijstelling in een geval als het onderhavige gelet op het hiervoor in 3.3 overwogene in strijd komt met doel en strekking van de hier relevante bepalingen in de Wet BRV, is sprake van wetsontduiking.*’

Een volgend voorbeeld met betrekking tot signaalwoorden wordt gegeven aan de hand van het arrest HR 1 maart 2013, nr. 11/00675, *BNB* 2013/137. Dit arrest zag op het wel dan niet van toepassing zijn van art. 10a van de Wet VPB 1969 en de verdeling van de bewijslast. De vraag of belanghebbende in casu heeft voldaan aan de bewijslast, is een feitelijke vraag. Of de juiste maatstaf is aangelegd, is een rechtsvraag. Dat sprake is van een gemengd oordeel, blijkt uit onderstaand fragment waarin zowel de signaalwoorden ‘terecht’ (behorend bij een rechtsoordeel) als ‘van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk, in cassatie niet met vrucht worden bestreden’ (behorend bij een feitelijke oordeel) voorkomen.

‘4.2.3.1 (...) Het Hof is *terecht* ervan uitgegaan dat de omstandigheid dat een dividenduitkering strekt ter verwezenlijking van een zakelijk gefundeerd doel, niet uitsluit dat dit niet geldt voor de wijze van financiering van die dividenduitkering. (...) 4.2.3.2 (...) Het oordeel van het Hof dat belanghebbende niet is geslaagd in de van haar verlangde weerlegging, kan, als *van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk, in cassatie niet met vrucht worden bestreden*.’

Wanneer sprake is van een belangrijk aspect dat meeweegt bij de beslissing van de Hoge Raad, stelt de Hoge Raad dit bij zijn overweging voorop, voorafgaand aan de beoordeling van het middel. Deze vorm van ‘college geven’ door de Hoge Raad kan men afleiden uit de volgende signaalwoorden: ‘Bij de beoordeling van het middel moet het volgende worden vooropgesteld’, ‘De Hoge Raad stelt voorop’, en ‘Als regel/van deze regel mag worden afgeweken’. Dit is bijvoorbeeld te lezen in een van de belangrijke arresten met betrekking tot de onzakelijke lening, HR 25 november 2011, nr. 08/05323, *BNB* 2012/37:

‘3.3. De Hoge Raad stelt het volgende voorop.

3.3.1. Voor de beantwoording van de vraag of een geldverstrekking door een moedervernootschap aan haar dochtervennootschap voor wat betreft de fiscale gevolgen als een geldlening dan wel als een kapitaalverstrekking heeft te gelden, is in beginsel de civielrechtelijke vorm beslissend. Deze regel luidt in drie gevallen uitzondering, te weten:

(...)

(onder meer HR 24 mei 2002, nr. 37071, *LJN* AE3171, *BNB* 2002/231)’

Het komt in de praktijk weleens voor dat een arrest verkeerd wordt begrepen. De Hoge Raad kan dan in een volgend arrest een signaal aan de praktijk en wetenschap geven. Een voorbeeld hiervan kan wederom in het onzakelijke lening arrest *BNB* 2012/37 worden gevonden:

‘3.3.5. (...) *Anders dan in de literatuur die naar aanleiding van het hiervoor vermelde arrest van de Hoge Raad met nummer 43849 is verschenen wel is aangenomen, moet voor de lening als geheel worden beoordeeld of sprake is van een onzakelijke lening.*’

Een ander voorbeeld is de zaak HR 14 september 2012, nr. 11/02105, *BNB* 2013/12, die gaat over de aanvang van een terbeschikkingstelling bij borgstelling. In deze zaak werd het volgende geoordeeld door de Hoge Raad:

‘3.3. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 6 april 2012, nr. 10/01949, *LJN* BU3784, *RvdW* 2012/534, moet, *anders dan wel is afgeleid uit de in 3.2 genoemde arresten van de Hoge Raad, tot uitgangspunt dienen dat de regresvordering van een hoofdelijk verbonden schuldenaar pas ontstaat op het moment dat hij de schuld aan de schuldeiser voldoet voor meer dan het gedeelte dat hem aangaat.*’

Ook hier werd door de Hoge Raad duidelijk gemaakt dat andere opvattingen niet juist zijn en zodoende geen pleitbaar standpunt kan worden ingenomen op basis van de ‘onjuiste’ literatuur.

Het komt niet vaak voor dat de Hoge Raad in een arrest expliciet een afweging maakt. In de gevallen waarin dit wel voorkomt, kan dit wederom aan signaalwoorden worden gezien. De Hoge Raad gebruikt in dergelijke gevallen de sig-

naalwoorden ‘tegen elkaar afwegend’, ‘enerzijds’ en ‘anderzijds’. Een voorbeeld hiervan kan worden gevonden in de zaak HR 13 april 2012, nr. 10/02196, BNB 2012/190, die ging over de beëindiging van een terbeschikkingstelling:

‘3.3.5. Het in 3.3.2, 3.3.3 en 3.3.4 overwogene *tegen elkaar afwegend* komt de Hoge Raad tot het oordeel dat het Hof *terecht* aan zijn beslissing ten grondslag heeft gelegd de opvatting dat een vermogensbestanddeel dat na beëindiging van een feitelijke terbeschikkingstelling (...) wordt aangehouden in afwachting van een geschikte gelegenheid tot vervreemding tot het moment van de verkoop en levering tot het werkzaamheidsvermogen blijft behoren.’

10 DE HOGE RAAD GAAT ‘OM’

Het gebeurt zelden, maar de Hoge Raad komt weleens terug op een eerder gegeven rechtsoordeel. Dit wordt ook wel het ‘om’ gaan van de Hoge Raad genoemd. Wanneer hier sprake van is, dan gebeurt dit bijna altijd expliciet. Een voorbeeld hiervan kan gevonden worden in de zaak HR 13 mei 2011, nr. 10/03845, BNB 2011/218, die ging over het nagaan van ontvankelijkheden door de rechter:

‘3.3.7. In de argumenten genoemd onder 3.3.4 tot en met 3.3.6 vindt de Hoge Raad aanleiding om *terug te komen* van zijn in 3.3.2 bedoelde rechtspraak. De Hoge Raad is thans van oordeel dat ...’

De Hoge Raad geeft hier dus expliciet aan dat hij terugkomt op een eerdere uitspraak. Dit gebeurde ook in het Aankoopkostenarrest HR 24 mei 2002, nr. 37 021, BNB 2002/262:

‘3.3 (...) Dit in aanmerking genomen, is de Hoge Raad thans, in afwijking van de in zijn arresten van 8 juli 1996, nrs. 30 918 en 31 496, BNB 1996/367 en BNB 1996/368, neergelegde zienswijze, van oordeel dat de bijzondere aard van het bedrijfsmiddel deelneming meebrengt dat goed koopmansgebruik toelaat kosten ter zake van de aankoop van een deelneming op gelijke wijze als kosten ter zake van de verkoop van een deelneming ten laste van het resultaat te brengen in het jaar waarin zij zijn gemaakt.’

11 DE HOGE RAAD REPAREERT EEN UITSPRAAK

Wanneer de Hoge Raad van mening is dat het Hof tot een correct oordeel is gekomen, maar dat hetgeen daaraan ten grondslag ligt niet voldoet, kan hij de uitspraak van het Hof in zoverre herformuleren of bijbuigen. Dit gebeurt door middel van het gebruik van de signaalwoorden ‘kennelijk’, ‘klaarblijkelijk’ en ‘daarin ligt besloten’. Een voorbeeld hiervan is te vinden in de zaak HR 16 april 2010, nr. 08/05088, BNB 2010/227, die ging over een ambtelijk verzuim:

‘3.3.3. Hiermee heeft het Hof *kennelijk bedoeld te oordelen* dat ... (volgt juiste rechtsregel). *In dit oordeel ligt besloten* dat de Inspecteur in redelijkheid geen aanleiding tot twijfel hoefde te vinden (...), omdat er desondanks een niet onwaarschijnlijke mogelijkheid bestond dat de door belanghebbende gemaakte ziektekosten op hem drukten.

3.3.4. *Aldus opgevat* geeft ’s Hof’s oordeel geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.’

Het komt ook voor dat de Hoge Raad zich kan vinden in het eindoordeel, maar dat de overwegingen van de rechtbank en het Hof niet worden gedeeld. Een voorbeeld hiervan kan worden gevonden in de zaak HR 29 juni 2012, nr. 11/00482, BNB 2012/247, die ging over de toepassing van art. 10d Wet VPB 1969:

'3.5.2 (...) De Rechtbank heeft, wat er zij van de daartoe gebezigde gronden, derhalve terecht geoordeeld dat artikel 10d van de Wet in het onderhavige geval enkel dient te worden getoetst aan de vrijheid van vestiging en dat het verbod op beperking van die vrijheid toepassing mist, aangezien belanghebbende's aandeelhouder is gevestigd buiten de Europese Unie.'

12 ARTIKEL 81 WET RO

De meeste zaken bij de Hoge Raad worden afgedaan met art. 81 Wet RO. Dit wil zeggen dat de Hoge Raad van oordeel is dat de klacht niet tot cassatie kan leiden en niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechts-eenheid of de rechtsontwikkeling. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn in geval van onaantastbare feitelijke oordelen, wanneer de kwestie al eerder is beslist, of er onduidelijke grieven zijn die volgens de Hoge Raad niet tot cassatie kunnen leiden. Dat een zaak wordt afgedaan met art. 81 Wet RO wil overigens niet per definitie zeggen dat dit een kansloze zaak is. Ook is het zo dat de Hoge Raad wel inhoudelijk kijkt naar een zaak die met art. 81 Wet RO wordt afgedaan. De motivering blijft echter achterwege. Dit wil overigens niet zeggen dat de Hoge Raad de motivering van het Hof onderschrijft, hij onderschrijft slechts het eindoordeel waartoe het Hof is gekomen.

13 ARTIKEL 80A WET RO

De Hoge Raad kan een cassatieberoep niet-ontvankelijk verklaren wanneer de aangevoerde klachten geen behandeling in cassatie rechtvaardigen. Dit kan zo zijn wanneer sprake is van onvoldoende belang of wanneer de klachten niet tot cassatie kunnen leiden. Wanneer een adviseur in een zaak met art. 80a Wet RO te maken krijgt, is dat geen compliment.

14 TIPS EN TRICKS

Ter afronding van de lezing geven de sprekers nog een aantal aanvullende tips en tricks:

- Let op de feiten van de zaak: in geval van een andere feitenconstellatie kan ook een arrest anders luiden;
- Verwijs niet in een beroep- of verweerschrift naar eerdere stukken, maar neem die op;
- Gebruik alleen houtsnijdende middelen; geen schot hagel ('en overigens is sprake van strijd met EU-recht');
- Let op! Een niet-gemotiveerd beroepschrift moet ook echt niet-gemotiveerd zijn;
- Val niet in herhaling: een conclusie van repliek is niet bedoeld om het beroepschrift te herhalen/een Borgersbrief is niet bedoeld om na te pleiten.

IV *Fiscale optimalisatie van de DGA-positie*

Donderdag 30 mei 2013 hield mw. mr. dr. J. Ganzeveld, zelfstandig belastingadviseur en extern fiscaal wetenschappelijk adviseur van BDO en als vaste auteur, redacteur en commentator verbonden aan diverse fiscale uitgaven en tijdschriften, een lezing over de fiscale optimalisatie van de DGA-positie.

1 INLEIDING

Het Midden- en Kleinbedrijf (MKB), waaronder veel familiebedrijven, is belangrijk voor de Nederlandse economie. Familiebedrijven doen het opvallend goed in tijden van economische crisis. Eén of meer directeur-grotoaandeelhouders (dga's) zijn veelal de drijvende kracht achter die bedrijven. De veelzijdigheid van het MKB en de daaraan verbonden dga's zorgen ervoor dat ook de fiscaliteit rondom het MKB en de dga erg veelzijdig is. Voor de lezing stonden in vogelvlucht de bespreking van enkele fiscale regelingen in relatie tot de dga gepland:

- Optimaliseren bedrijfsopvolgingsfaciliteit;
- Voorkomen aanmerkelijk belang/afschudden aanmerkelijkbelangclaim;
- Vrijgestelde beleggingsinstelling;
- Boxhoppen;
- Lenen van de bv;
- Lenen aan de bv of storten kapitaal.

Van de talrijke besproken onderwerpen tijdens de lezing wordt hierna ingegaan op enkele casussen met betrekking tot de optimalisatie van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, de regeling inzake de vrijgestelde beleggingsinstelling en het zogenoemde boxhoppen.

2 OPTIMALISEREN BEDRIJFSOPVOLGINGSFACILITEIT

Met ingang van 2010 is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit aangepast in de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: IB)¹⁸ en de Successiewet 1956¹⁹. De BOF kan onder voorwaarden worden toegepast bij de overgang van ondernemingsvermogen door overlijden en schenking. De BOF in de IB respectievelijk Successiewet bewerkstelligt dat de (fictieve) vervreemding van aanmerkelijkbelangaandelen bij vererving of schenking niet in aanmerking wordt genomen bij bedrijfsopvolging en niet leidt tot een (directe) afrekening over de (meer)waarde van die aandelen. Als gevolg van toepassing van de faciliteit wordt de aanmerkelijkbelangclaim op de aandelen doorgeschoven naar de verkrijger krachtens erfrecht

18. Art. 4.17a jo. 4.17c Wet Inkomstenbelasting 2001.

19. Art. 35b e.v. Successiewet 1956.

of schenking (in de IB), of er wordt een voorwaardelijke vrijstelling verleend van de waarde van de aanmerkelijkbelangaandelen aan de verkrijger krachtens erfrecht of schenking (in de Successiewet).

Bij de toepassing van de BOF dient de waarde van de aanmerkelijkbelangaandelen te worden gesplitst in de waarde toerekenbaar aan ondernemingsvermogen en de waarde toerekenbaar aan beleggingsvermogen in de bv. De faciliteit is van toepassing op het deel van de waarde dat toerekenbaar is aan het (geconsolideerde) ondernemingsvermogen in de bv, alsmede fictief op het beleggingsvermogen tot maximaal 5% van de waarde van het ondernemingsvermogen. Met deze vermogenstoets wordt onderscheid gemaakt tussen het belastingen van ondernemingsvermogen en het belastingen van beleggingsvermogen. De Hoge Raad heeft onlangs beslist over de rechtsgeldigheid van de vrijstellingen in de erf- en schenkbelasting voor de verkrijging van ondernemingsvermogen. De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zijn niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel en de wetgever mag onderscheid maken tussen het belastingen van ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen.²⁰ De omvang van de bedrijfsopvolgingsvrijstelling wordt gerelateerd aan de waarde van de objectieve onderneming, waarop de belaste verkrijging betrekking heeft. Indien de waarde van de achterliggende objectieve onderneming (al dan niet in een bv) het bedrag van € 1.045.611 niet te boven gaat, wordt de verkrijging (krachtens schenking of erfrecht) voor 100% voorwaardelijk vrijgesteld. Indien de waarde van de achterliggende objectieve onderneming het bedrag van € 1.045.611 te boven gaat, wordt 100% van de verkrijging vrijgesteld voor zover die betrekking heeft op de achterliggende waarde van de objectieve onderneming tot een bedrag van € 1.045.611, en wordt het meerdere voor 83% voorwaardelijk vrijgesteld. Voor de resterende 17% is een rentedragende uitstelfaciliteit beschikbaar voor een periode van tien jaren.²¹

Gezien de mogelijkheid tot een fiscaal voordelige overgang van ondernemingsvermogen, is een belangrijk vraagstuk hoe de waarde toerekenbaar aan ondernemingsvermogen dient te worden bepaald. Voor de dga, die op zeker moment te maken krijgt met een bedrijfsopvolging, is het zaak zoveel mogelijk ondernemingsvermogen in de bv te creëren. Daarmee ontstaat zo veel mogelijk zogenoemde BOF-grondslag, rekening houdende met de wettelijke grenzen die de wetgever daaraan stelt. Ganzeveld is tijdens de lezing uitgebreid ingegaan op mogelijkheden om de BOF optimaal te benutten. Zij heeft diverse casussen behandeld waarin zo vaak mogelijk de 100%-vrijstelling kan worden benut, zo veel mogelijk vermogen onder de BOF overgaat op de erfgenamen of de begiftigden en manieren waarop afrekening over de aanmerkelijkbelangclaim kan worden vermeden.

Eén van de meest voor de hand liggende planningsmogelijkheden in het kader van het voorgaande is de transformatie van privévermogen naar ondernemings-

20. HR 22 november 2013, nr. 13/01154, ECLI:NL:PHR:2013:863.

21. Art. 25, lid 9, Invorderingswet 1990. Zie ook Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. BLKB2012/1221M.

vermogen. Een van de besproken casussen betreft de volgende. Het privévermogen van A bestaat uit een woning ter waarde van € 500.000 en aanmerkelijkbelangaandelen in X bv ter waarde van € 1.000.000.²² A heeft zoon B als erfgenaam. De onderneming van X bv van € 2.000.000 is gefinancierd met € 1.000.000 vreemd vermogen en € 1.000.000 eigen vermogen. Dit zou betekenen dat bij bedrijfsopvolging de BOF kan worden toegepast over de laatstgenoemde € 1.000.000 eigen vermogen (de waarde van de onderneming), die is vrijgesteld op basis van art. 35b Successiewet 1956. Zoon B is voorts erfbelasting verschuldigd over de waarde van de woning ter grootte van € 500.000 (minus de normale kindvrijstelling ter grootte van € 19.868), zijnde € 84.304.

Om een en ander te optimaliseren, zou A in privé € 500.000 kunnen lenen en dit als agio in de bv kunnen storten. De bv kan daarmee een deel van het vreemd vermogen aflossen. De lening vormt bij A een schuld in Box 2. Die schuld komt in mindering op de waarde van de woning voor wat betreft de erfbelasting. Bij bedrijfsopvolging wordt de BOF nu toegepast op € 1.500.000. Dit komt neer op een vrijstelling voor het ondernemingsvermogen ter grootte van € 1.045.611 en een erfbelasting van 10% over 17% van het resterende deel van de verkrijging. Zoon B is dus erfbelasting verschuldigd over 10% over $(17\% \times (\text{€ } 1.500.000 - \text{€ } 1.045.611)) - \text{€ } 19.868$, zijnde € 5.737. Dit levert een besparing op van de erfbelasting van € 84.304 minus € 5.737, zijnde € 78.567. Zo heeft Ganzeveld meerdere mogelijkheden besproken waarmee het mogelijk is de fiscale positie van de dga voor de bedrijfsopvolging te optimaliseren.

3 VRIJGESTELDE BELEGGINGSINSTELLING

Een van de andere aspecten voor de fiscale optimalisatie van de dga-postie die Ganzeveld besproken heeft, betreft de regeling inzake de vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) in combinatie met boxhoppen. Sinds augustus 2007 kent Nederland de zogenoemde vrijgestelde beleggingsinstelling, waarmee natuurlijke personen gebruik kunnen maken van een beleggingsfonds dat subjectief is vrijgesteld van vennootschapsbelasting.²³ Een vbi kan worden uitgeoefend in een naamloze vennootschap of een open fonds voor gemene rekening. Het voordeel van een vbi in de vorm van een open fonds voor gemene rekening is dat deze geen publicatieplicht heeft, in tegenstelling tot een naamloze vennootschap. Verder heeft een vbi minimaal twee aandeelhouders nodig, waarvan er één maximaal 90% van het belang in de vbi mag hebben. De vbi kent geen uitkeringsverplichting en hoeft over eventuele uitkeringen geen dividendbelasting in te houden. De aandeelhouders met een aanmerkelijk belang in een vbi zijn 25% heffing verschuldigd in Box 2 over ontvangen dividenduitkeringen. Als de dividenduitkeringen van een vbi in één jaar minder dan 4% van de waarde van het aanmerkelijk belang bedragen, wordt een correctie toegepast voor het resterende deel tot de betreffende 4%.²⁴ Het fictieve rendement verhoogt de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang in de vbi. De belasting over het fictieve rendement fungeert

22. In dit voorbeeld is gemakshalve geen rekening gehouden met de aanmerkelijkbelanglatentie.

23. Art. 6a Wet Vennootschapsbelasting 1969.

24. Art. 4.12 juncto art. 4.13 en art. 4.14 Wet Inkomstenbelasting 2001.

als een vervroegde heffing voor de aanmerkelijkbelanghouder. Bij een vervreemding van het aanmerkelijk belang is de aandeelhouder eveneens 25% heffing in Box 2 verschuldigd, maar daarbij wordt rekening gehouden met de verhoogde verkrijgingsprijs door het jaarlijks in aanmerking te nemen forfaitaire rendement. Ganzeveld behandelde een aantal mogelijkheden om te tonen hoe een dergelijke VBI (flexibel) en toch eventueel binnen familieverband kan worden opgezet.

4 BOXHOPPEN

Verder komt het fenomeen van het boxhoppen aan de orde, dat kan worden toegepast om met een bv het fiscale voordeel voor de dga te optimaliseren. Hoewel door het boxhoppen de belastingdruk op vermogen kan worden verlaagd, is het niet geheel zeker of het in een scherpe variant in de praktijk kan slagen. Met boxhoppen wordt bedoeld op het gebruiken van de tariefdifferentiatie tussen Box 2 en Box 3 in de IB. Het fictieve rendement van 4% op het vermogen in Box 3 wordt belast met 30% inkomstenbelasting. De effectieve belastingdruk in Box 3 is daardoor 1,2%. Het rendement op een spaarrekening is op dit moment niet veel hoger dan 1,2%. Door de effectieve heffing van 1,2% over het Box 3 vermogen, kan de heffing in Box 3 in sommige gevallen net zo hoog zijn als het werkelijk ontvangen rendement. Dat kan neerkomen op een belastingdruk van 100% over het werkelijke rendement.

Om de belastingdruk op het vermogen te verlagen kan een bv worden opgericht en volgestort met aandelenkapitaal ter grootte van het Box 3 vermogen. Dit dient plaats te vinden vóór de peildatum voor Box 3, 1 januari van elk jaar. Als de oprichting en volstorting plaatsvinden op 30 december, is het vermogen in Box 3 op de peildatum nihil. Stel dat X een Box 3 vermogen heeft ter grootte van € 5.000.000 en daarmee een werkelijk rendement van 1,2% behaalt. Het totale rendement in een jaar bedraagt € 60.000. Indien het vermogen in Box 3 blijft, wordt het rendement volledig belast. Een belastingbesparing kan mogelijk als volgt worden gerealiseerd.

Het Box 3-vermogen van € 5.000.000 wordt per 30 december van jaar 1 ingebracht in een bv door middel van volstorting van het aandelenkapitaal. Op de peildatum, 1 januari van jaar 2, is het Box 3 vermogen € 0. De minimale termijn dat het vermogen dient te zijn ingebracht in de bv bedraagt wettelijk zes maanden. Deze antimisbruikbepaling dient ter voorkoming van vermogensverschuivingen rond de peildatum voor Box 3. Door terugbetaling door de bv van het aandelenkapitaal door middel van een kapitaalvermindering bevindt het vermogen zich vanaf 2 juli van jaar 2 weer in Box 3. Het vermogen komt dan weer in Box 3 en is voor de periode van 2 juli tot en met 31 december onbelast. In jaar 2 is de Box 3-heffing nihil, omdat zich op de peildatum geen vermogen in Box 3 bevindt.

Het werkelijke rendement op het vermogen bedraagt in de periode van 30 december van jaar 1 tot 2 juli van jaar 2 € 30.000 (de helft van 1,2% werkelijk rendement op het vermogen in jaar 2). De te betalen vennootschapsbelasting

(20%) daarover bedraagt € 6.000. De uit te keren winst bedraagt na vennootschapsbelasting € 24.000. Daarover is 25% heffing in Box 2 verschuldigd, ter grootte van € 6.000. De totale belastingdruk in jaar 2 is (€ 6.000 vennootschapsbelasting + € 6.000 Box 2 heffing =) in totaal € 12.000. Dit leidt tot een – potentieel jaarlijks terugkerende – belastingbesparing van € 60.000 -/ € 12.000 = € 48.000. Bij een dergelijke fiscale optimalisatie dient in ogeschouw te worden genomen dat, hoewel een en ander onder voorwaarden mogelijk is binnen de kaders van de wet, boxhopen een bepaald risico met zich mee kan brengen.

5 AFSLUITING

Binnen de vele fiscale thema's die relevant zijn voor het MKB en de daaraan verbonden dga's kan de adviespraktijk een rol spelen wat de fiscale optimalisatie betreft. In de lezing zijn verschillende onderwerpen aan bod gekomen voor de fiscale optimalisatie van de dga-positie. Ganzeveld heeft aan de hand van casussen gedemonstreerd hoe een en ander kan worden vormgegeven. In dit verslag is slechts een beperkt aantal casussen opgenomen van de verscheidene casussen die tijdens de lezing zijn behandeld. In een tijd dat het vele ondernemers niet voor de wind gaat, kan fiscale optimalisatie, mits binnen de kaders van de wet, cruciaal zijn voor de dga.

V *Verliesverrekening vanuit een nationaal en internationaal perspectief*

Lezing gehouden op 20 juni 2013 door mr. dr. D.R. Post, partner bij EY en in november 2012 gepromoveerd aan de Universiteit van Amsterdam (Faculteit Fiscale Economie) op zijn proefschrift 'De invloed van belangenwijzigingen op verliesverrekening'.

1 INLEIDING

Verliesverrekening is anno 2013 nog steeds een belangrijk en actueel onderwerp. Zowel in de diverse nationale regelingen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 als in een internationale context zijn er nog vele vragen onbeantwoord. Niet in de laatste plaats vanwege de toenemende invloed van de jurisprudentie van het Hof van Justitie. In deze lezing geeft de heer Post zijn visie op deze vraagpunten.

2 ACTUALITEITEN HOUDSTERVERLIESREGELING

Er is sprake van een houdster- en financieringsmaatschappij indien de feitelijke werkzaamheden van een belastingplichtige gedurende (nagenoeg) het gehele jaar (nagenoeg) uitsluitend bestaan uit het houden van deelnemingen of het (in)direct financieren van verbonden lichamen. In de parlementaire behandeling is aangegeven dat voor het bepalen van de feitelijke werkzaamheden aangesloten zou moeten worden bij de tijdsbesteding van de werknemers, de samenstelling van de commerciële winst en de activa en de passiva op de balans. De heer Post is van mening dat de genoemde punten aanwijzingen kunnen zijn voor de functie van de vennootschap, maar dat de genoemde term in de wettekst - de feitelijke werkzaamheden - doorslaggevend blijft. De feitelijke werkzaamheden zouden ook op een andere manier aangetoond kunnen worden.

Om houdsterverliezen te kunnen verrekenen met winsten in een winstjaar moet voldaan worden aan twee cumulatieve voorwaarden. Het moet gaan om een winstjaar waarin i) de belastingplichtige tevens wordt aangemerkt als houdster- of financieringsmaatschappijen en ii) het saldo van de verbonden vorderingen en schulden het gehele of nagenoeg het gehele jaar niet uitgaat boven het saldo aan het eind van het houdsterverliesjaar. De heer Post stelt dat de tweede voorwaarde zo gelezen kan worden dat in een winstjaar het saldo van de verbonden vorderingen en schulden mag uitgaan boven het saldo in het verliesjaar, mits dit zich maar niet het gehele of nagenoeg gehele jaar voordoet. Een andere lezing is dat in een winstjaar het saldo gedurende het gehele of nagenoeg gehele jaar niet *mag* uitgaan boven het saldo van het verliesjaar. Dit zou tot gevolg hebben dat een kortstondige verhoging van het desbetreffende saldo er al toe leidt dat

niet voldaan wordt aan de vorderingstoets van art. 20, lid 4, Wet Vpb 1969. Deze laatste lezing volgt echter niet de wettekst.

Houdsterverliezen blijven beschikbaar voor verliesverrekening ondanks dat ze niet met winsten in een winstjaar kunnen worden verrekend, omdat er niet aan bovengenoemde cumulatieve voorwaarden is voldaan. De verliezen gaan niet definitief verloren. De heer Post stelt dat de houdsterverliesregeling in combinatie met de volgorde van verliesverrekening een onvoorzien effect kan hebben. Stel een lichaam heeft in jaar 1 gewone verliezen geleden (geen houdsterverliezen). In jaar 2 lijdt het lichaam houdsterverliezen en in jaar 3 worden houderwinsten behaald. Op grond van art. 20, lid 7, Wet Vpb 1969 moeten de houdsterwinsten uit jaar 3 eerst worden verrekend met de gewone verliezen van jaar 1 en daarna pas met de houdsterverliezen van jaar 2. Indien het lichaam in jaar 4 weer gewone winsten (geen houdsterwinsten) behaalt, dan mogen deze winsten op grond van de houdsterverliesregeling niet worden benut om daarmee de houdsterverliezen uit jaar 2 te verrekenen. De spreker is van mening dat in dergelijke situaties de chronologische volgorde van verliesverrekening doorbroken zou moeten kunnen worden.

In HR 24 juni 2011, nr. 09/05115, *BNB 2011/244* zijn belangrijke aspecten voor de houdsterverliesregeling naar voren gekomen. Ten eerste oordeelde de Hoge Raad dat werkzaamheden in lijn met de statutaire doelstelling van de vennootschap meetellen voor de toepassing van de feitelijke werkzaamheden, ongeacht wie deze werkzaamheden verricht. Als een vennootschap ter verwezenlijking van de statutaire doelstelling feitelijke werkzaamheden voor zijn rekening door een derde laat uitvoeren, tellen deze mee als feitelijke werkzaamheden van de belastingplichtige.

Ten tweede oordeelde de Hoge Raad dat het woord 'of' in de passage 'bestaat uit houden van deelnemingen of het (in)direct financieren van verboden lichamen' gelezen moeten worden als 'en/of'.

Ten slotte heeft de Hoge Raad in dit arrest geoordeeld dat de Nederlandse houdsterverliesregeling niet in strijd is met art. 49 VwEU (de vrijheid van vestiging). De Hoge Raad voert daartoe aan dat art. 20, lid 4, wet Vpb 1969 geen direct dan wel indirect onderscheid maakt tussen houdstervenootschappen met alleen buitenlandse deelnemingen zonder vaste inrichting in Nederland en houdstervenootschappen met binnenlandse deelnemingen. Het verschil in behandeling tussen deze houdstervenootschappen vindt plaats doordat houdstervenootschappen met binnenlandse deelnemingen een fiscale eenheid kunnen aangaan, terwijl houdstervenootschappen met alleen buitenlandse deelnemingen dit niet kunnen. De Hoge Raad oordeelt, in lijn met het X-holdingarrest, dat het niet in strijd is met het EU-recht om geen fiscale eenheid toe te staan met buitenlandse deelnemingen.

In Hof Amsterdam, 4 oktober 2012, nr. 11/00381, *V-N 2012/63.2.1* werd een beroep op de tegenbewijsregeling van art. 20, lid 5, Wet Vpb 1969 gehonoreerd. Het ging om een Nederlandse houdstervenootschap, Bv X, welke haar Spaanse deelneming had verkocht en de ontvangen gelden vervolgens uitleende aan een Antilliaanse moedermaatschappij. Deze leende de gelden vervolgens door

aan haar moedermaatschappij, een Liechtensteinse trust. De Nederlandse zustermaatschappijen van bv X deden hetzelfde. Binnen het concern fungeerde de Liechtensteinse trust als financieringsmaatschappij. Het Hof oordeelde dan ook dat het uitlenen van de gelden paste binnen de normale bedrijfsuitoefening van het concern. Het door de inspecteur aangehaalde argument dat de tegenbewijsregeling alleen gebaseerd kon zijn op de toename van het saldo van verbonden vorderingen en schulden door externe factoren, werd, terecht meent Post, door het Hof terzijde geschoven.

Enkele aspecten die mogelijk een rol hebben gespeeld in het oordeel in deze zaak zijn dat bv X geen advies heeft ingewonnen inzake de verliesverrekening, dat bv X per saldo meer rente had genoten dan dat er verliezen waren en dat bv X in beeld bleef als een investeringsvehikel.

Aanvankelijk had de staatssecretaris cassatie ingesteld tegen deze uitspraak. Deze is nadien echter ingetrokken. De staatssecretaris gaf daarbij aan de uitspraak niet volstrekt onbegrijpelijk te vinden, terwijl het overigens als verweven met waarderingen van feitelijke aard in cassatie niet op zijn juistheid kan worden getoetst.

In drie verschillende zaken beantwoordt Rechtbank Haarlem op 2 december 2011 een rechtsvraag over de toepassing van art. 20, lid 4, Wet Vpb 1969. Het betreft vennootschappen die in het jaar van aanschaf dan wel verkoop van een deelneming geen andere activiteiten ontplooien dan het houden van een deelneming. In alle drie de gevallen is de periode waarin de deelneming wordt gehouden minder dan 90% van het boekjaar. De periode van non-activiteit is groter dan 10% en daarnaast realiseerden de vennootschappen allen een verlies gedurende het jaar waarin de deelneming werd verkocht cq. aangeschaft. De inspecteur stelt dat deze verliezen als houdsterverliezen in aanmerking genomen moeten worden, omdat de periode van de voorbereidende werkzaamheden met betrekking tot de aanschaf van de deelneming is toe te rekenen aan de houdsteractiviteit. Rechtbank Haarlem oordeelt dat de stelling van de inspecteur te extensief is en geen steun vindt in de wet of wetsgeschiedenis. De rechtbank komt tot de conclusie dat er niet aan de tijds-eis ('gedurende het gehele of nagenoeg gehele jaar') is voldaan.

Op 6 juni 2013 volgt Hof Amsterdam de uitspraak van Rechtbank Haarlem en kiest ook voor een grammaticale uitleg van de tijds-eis uit art. 20, lid 4, Wet Vpb 1969. De staatssecretaris is in cassatie tegen de uitspraak van het Hof Amsterdam. De heer Post merkt op dat de voorlopige uitkomst, dat non-activiteit niet meetelt als houdsteractiviteit, zowel voordelig als nadelig kan uitpakken voor belastingplichtige. Het is echter wachten of de Hoge Raad dit oordeel zal volgen.

3 VERLIESVERJONGING

De heer Post staat kort stil bij de methoden voor verliesverjonging. Enkele van de vele mogelijkheden zijn:

- intercompany transacties, zoals een ruisende fusie of afsplitsing, overdracht van activa en een transactie binnen een fiscale eenheid gevolgd door verbreking van de fiscale eenheid (art. 15ai, Wet Vpb 1969);
- vrijval van voorzieningen en fiscale reserves;

- inbreng van winstgevende activiteiten;
- sale and lease back;
- verlenging van het boekjaar of een wijziging van een waarderingsstelsel (voor zover dit toegestaan is binnen goedkoopmansgebruik), of;
- overleg met de inspecteur of gebruik in het kader van een compromis.

Langer wordt stilgestaan bij de herwaardering van bedrijfsmiddelen om verliezen te verjongen. Bij de Wet werken aan winst is wederom een termijn van voorwaartse verliesverrekening ingevoerd. Tijdens de parlementaire behandeling van Wet werken aan winst merkt de staatssecretaris op dat er binnen de kaders van de wet en jurisprudentie geen bezwaren zijn tegen het voorkomen van verliesverdamping. Ook tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2010 werd door de staatssecretaris opgemerkt dat hij zich bij het voorkomen van verliesverdamping redelijk en constructief zal opstellen. In de notitie over goedkoopmansgebruik en in het Besluit BLKB2012/8M van 16 februari 2012, *NTFR* 2012/525, wijst de staatssecretaris de vrijwillige herwaardering van vermogensbestanddelen af. Een andere waardering mag slechts worden toegepast mits de wijziging in overeenstemming is met goedkoopmansgebruik, het stelsel bestendig wordt toegepast en er geen sprake is van een incidenteel fiscaal voordeel. De staatssecretaris acht vrijwillige herwaardering in strijd met goedkoopmansgebruik. De heer Post geeft aan dat het naar zijn mening, op basis van (stok) oude jurisprudentie van de Hoge Raad, nog geen uitgemaakte zaak is dat vrijwillige herwaardering niet mogelijk is. Desalniettemin verwacht Post niet dat de Hoge Raad vrijwillige herwaardering uiteindelijk zal toestaan.

De Belastingdienst zal, in lijn met het besluit van 16 februari 2012, niet meewerken aan een vrijwillige herwaardering. Er zal nieuwe jurisprudentie moeten komen voordat de Belastingdienst goedkeuring geeft voor herwaarderingen. Mogelijk kan er met de inspecteur in overleg worden getreden over de juiste waardering van bedrijfsmiddelen, indien er wel een realisatiemoment is.

Op grond van art. 20a, lid 12, Wet Vpb 1969 mag herwaardering van vermogensbestanddelen plaatsvinden wanneer verliezen dreigen te vervallen door de toepassing van art. 20a (handel in verlieslichamen). De aldus zichtbaar geworden stille reserves kunnen dan worden verrekend met de op dat moment aanwezige verrekenbare verliezen. Een restant aan verrekenbare verliezen komt daarna definitief te vervallen. Art. 20a, lid 12, Wet Vpb 1969 is een codificatie van jurisprudentie aangaande de voorganger van art. 20a (HR 6 juni 1979, nr. 19.154, *BNB* 1980/214 en HR 12 februari 1986, nr. 23.275, *BNB* 1986/201). Daarin is betoogd dat uit de strekking van de verliescompensatie voortvloeit dat verliezen slechts komen te vervallen voor zover daar geen stille reserves tegenover staan. De heer Post vraagt zich af waarom er een onderscheid gemaakt zou moeten worden tussen het vervallen van verliezen door een aandeelhouderswissel of het vervallen van verliezen door tijdsverloop. Dit zou impliceren dat herwaarderingen wel mogelijk zouden zijn bij dreigende verliesverrekening.

4 OESO-RAPPORT CORPORATE LOSS UTILIZATION THROUGH AGRESSIVE TAX PLANNING

In 2011 is het OESO-rapport 'Corporate Loss Utilization through Agressive Tax Planning' verschenen. Dit rapport geeft een overzicht van hoe verschillende landen omgaan met het gebruik van verliezen. Er worden verschillende agressieve tax planning 'schemes' met betrekking tot verliezen geïdentificeerd:

- het schuiven met verliezen;
- het schuiven met winsten naar verliesgevende entiteiten;
- voorkomen van beperkingen in de tijd voor verliesverrekening;
- voorkomen van beperkingen door wijzigingen in aandeelhouderschap en/of activiteit;
- kunstmatig creëren van verliezen;
- double of multiple dips.

De heer Post vraagt zich af of al deze 'schemes' wel als agressieve tax planning aangemerkt zouden moeten worden. Ook is hij van mening dat de beperkte termijn voor verliesverrekening in strijd is met het totaalwinstbeginsel en/of het concept van 'life-time taxation'. Daarnaast staat de overheid in de praktijk zelfs verliesverjonging toe (onder voorwaarden).

5 ACTUALITEITEN ARTIKEL 20A

Uit een onderzoek verschenen in Intertax is gebleken dat van de 50 onderzochte landen, 34 landen een bepaling hebben welke vergelijkbaar is met art. 20a, Wet Vpb 1969. Van de 28 EU-landen hebben 21 landen een bepaling welke vergelijkbaar is met art. 20a, Wet Vpb 1969. Er lijkt dus een uniform rechtsgevoel te bestaan ten aanzien van handel in verlieslichamen. Opvallend is dat de voorgestelde CCCTB geen bepaling kent welke vergelijkbaar is met art. 20a, Wet Vpb 1969.

In zijn proefschrift beschrijft de heer Post 32 knelpunten van het huidige art. 20a. Een aantal van deze knelpunten is besproken:

1. Onleesbaarheid. Art. 20a bevat maar liefst 22 keer het woord 'niet'.
2. Er is geen tegenbewijsmogelijkheid ten aanzien van het oogmerk.
3. De concernuitzonderingsbepaling is (te) beperkt (volgens het Ministerie van Financiën).
4. De activiteitentoets wordt niet toegepast per verliesjaar. Alleen de omvang van het oudste verliesjaar is bepalend.
5. Mogelijke strijdigheid met EU-recht (inbound-situaties en op grond van A Oy).
6. Mogelijk niet van toepassing ten aanzien van latente verliezen.

Per 1 januari 2011 is art. 20a, lid 1, Wet Vpb 1969 gewijzigd. Op basis van de letterlijke tekst was tot 1 januari 2011 art. 20a, lid 1, Wet Vpb 1969 niet van toepassing op binnenjaarse verrekening van resultaten in het jaar waarin het belang in belangrijke mate wijzigde. Hierdoor kon een negatief resultaat uit de periode voor de aandeelhouderswijziging (maar nog wel in het jaar van de aandeelhouderswijziging) zonder beperkingen worden verrekend met een positief resultaat uit de periode na de aandeelhouderswijziging en andersom.

Het per 1 januari 2011 gewijzigde art. 20a, lid 1, Wet VPB 1969 bepaalt dat cesuur ligt op het moment van de aandeelhouderswijziging, zowel ten aanzien van achterwaartse als voorwaartse verliesverrekening. De verliezen geleden voor het tijdstip van de aandeelhouderswijziging zijn niet langer voorwaarts te verrekenen. Wat de resultaten uit het jaar van aandeelhouderswijziging betreft, heeft dit tot gevolg dat een afzonderlijke berekening dient te worden gemaakt van de resultaten voor en na de belangrijke aandeelhouderswijziging. Wanneer deze berekening leidt tot een negatieve uitkomst, vindt toerekening plaats van dit resultaat aan het voorafgaande, respectievelijk het volgende jaar. Dit systeem wordt geïllustreerd met de volgende voorbeelden.

De winst in het jaar van belangenwijziging bestaat uit de volgende gedeelten vóór respectievelijk na die wijziging:

-40 en +50

Het negatieve bedrag van 40 wordt toegerekend aan het vorige jaar en verlaagt de belastbare winst van dat jaar. De belastbare winst in het jaar van belangenwijziging is 50. Latere verliezen kunnen met deze winst worden verrekend.

+50 en -40

Het negatieve bedrag van 40 wordt toegerekend aan het volgende jaar en verlaagt de belastbare winst van dat jaar. De belastbare winst in het jaar van belangenwijziging is 50. Eerdere verliezen kunnen met deze winst worden verrekend.

Het Duitse systeem tegen handel in verlieslichamen bevatte een regeling waarbij noodlijdende ondernemingen onder omstandigheden hun verliezen mochten behouden voor verliesverrekening bij een belangrijke aandeelhouderswijziging indien daar zakelijke redenen voor waren (Sanieringsklausel). Deze regeling is door de Europese Commissie als (bestaande?) staatssteun aangemerkt. Onduidelijk is of het Nederlandse systeem tegen handel in verlieslichamen als staatssteun gekwalificeerd zou kunnen worden. Het lijkt erop dat dit niet het geval is, maar zeker is dit niet.

6 GRENDOVERSCHRIJDENDE VERLIESVERREKENING NA A OY

Het Europese belastingrecht en de jurisprudentie van het HvJ hebben invloed op de vraag onder welke omstandigheden een verlies van een vennootschap in een andere lidstaat in aftrek kan komen. In Marks & Spencer II besliste het HvJ dat een verbod op grensoverschrijdende verliescompensatie gerechtvaardigd kan zijn, indien rechtmatige doestellingen worden nagestreefd die zich met het EG-verdrag verdragen en gerechtvaardigd zijn uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang. De volgende rechtvaardigingsgronden spelen hierbij in onderlinge samenhang bezien een rol:

- evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid;
- gevaar van dubbele verliesverrekening;

- gevaar van belastingontwijking door verliesoverdracht aan landen met een relatief hoog statutair tarief.

De maatregel mag volgens het HvJ echter niet verder gaan dan strikt noodzakelijk. Er is niet aan het proportionaliteitsbeginsel voldaan indien (altijd-ergens-beginsel of Marks & Spencer uitzondering):

1. De verliesverrekeningsmogelijkheden van het betreffende jaar en de voorafgaande jaren in de vestigingsstaat zijn uitgeput, al dan niet via de overdracht van dat verlies aan een derde of via achterwaartse verliesverrekening; en
2. Er geen mogelijkheid is tot verliesverrekening in latere jaren in de vestigingsstaat door de dochtermaatschappij of door een derde, met name ingeval de dochtervennootschap aan een derde is verkocht.

In het arrest *A Oy* hield een Finse moedermaatschappij alle aandelen in een Zweedse dochtermaatschappij. De Zweedse vennootschap (die geen bezittingen of activiteiten meer had), zou worden gefuseerd in de Finse moedermaatschappij. Hierbij wilde de Finse moedermaatschappij de verliezen van de Zweedse entiteit in aftrek brengen (er bleef geen vaste inrichting in Zweden achter). In een zuivere binnenlandse situatie in Finland was het mogelijk om de verliezen te behouden, tenzij de fusie slechts om redenen van verliesverrekening zou zijn ingegeven. Het HvJ oordeelde in *A Oy* dat een dergelijke nationale regeling onverenigbaar is met de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU) wanneer de moedermaatschappij de mogelijkheid wordt ontzegd om aan te tonen dat haar niet-ingezeten dochteronderneming alle mogelijkheid tot verliesverrekening heeft uitgeput en dat zijzelf noch een derde dat verlies in haar lidstaat van vestiging in toekomstige jaren kan verrekenen.

In de *A Oy* zaak merkte A-G Kokott op dat door een besluit tot fusie de verliezen op elk gewenst moment definitief gemaakt kunnen worden. Deze vrije keuzemogelijkheid belet volgens Kokott dat sprake is van een definitief geleden verlies. Ook bij het staken van de bedrijfsactiviteiten lijkt er een keuzemogelijkheid te zijn. Het is in de regel namelijk niet mogelijk objectief vast te stellen of de staking van de bedrijfsactiviteiten economisch noodzakelijk is. Onduidelijk is wanneer er volgens Kokott wel sprake is van definitief geleden verliezen. Overigens gaat het HvJ in *A Oy* niet op deze vraag in.

Onuitgemaakt is volgens Post of voor de vraag of verlies van een vennootschap in een andere lidstaat in aftrek moet worden toegestaan, de nationale regels in ogenschouw genomen moeten worden. Is de Marks & Spencer uitzondering slechts van toepassing indien de verliesverrekening ook van toepassing is in een objectief vergelijkbare binnenlandse situatie? In dat geval is er sprake van discriminatie. Of is de Marks & Spencer uitzondering ook van toepassing in alle situaties waarin sprake is van een definitief geleden verlies, ongeacht de binnenlandse situatie? Dan lijkt er geen sprake van discriminatie, maar wel van een belemmering. Dit is waarschijnlijk ook niet toegestaan.

De heer Post vraagt zich af of verliezen welke onder art. 20a, Wet Vpb 1969 (of een vergelijkbare buitenlandse bepaling) niet meer verrekenbaar zijn, kunnen

worden aangemerkt als definitief geleden verliezen. Indien het definitieve verliezen zijn, zouden deze dan direct in aanmerking kunnen worden genomen door de aandeelhouder? Dit standpunt lijkt ver te gaan, maar is nog niet in een zaak uitgemaakt.

7 CONCLUSIE

Ondanks de hoeveelheid aan Nederlandse en Europese jurisprudentie zijn er ten aanzien van verliesverrekening nog steeds veel vragen onbeantwoord. In deze zeer boeiende lezing heeft de heer Post ons meegenomen in zijn gedachten over deze vraagstukken.

VI *Fiscaliteit en Strafrecht*

Lezing gehouden op 10 september 2012 door mr. H. Jahae, advocaat en partner bij Jahae Advocaten te Amsterdam.

1 INLEIDING

Waar het fiscale recht, het ondernemingsrecht en het strafrecht voorheen afgescheiden vakgebieden waren, zal een ieder die het Financieele Dagblad openslaat kunnen constateren dat deze disciplines heden ten dage nagenoeg naadloos in elkaar over lopen. Cliënten van ondernemingsrechtadvocaten, fiscalisten, accountants, M&A-specialisten en notarissen krijgen meer en meer te maken met verzoeken en bezoeken van toezichthouders, de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (FIOD) en het Openbaar Ministerie: er gaat geen dag voorbij of er lijkt een nieuwe verdenking bij te komen. Op dinsdag 10 september 2013 deelt mr. Han Jahae zijn kennis en ervaring vanuit zijn strafrechtelijke invalshoek met de JOB teneinde het strafrechtelijk bewustzijn bij de fiscalist anno 2013 verder te ontwikkelen aan de hand van de vraag: ‘Wanneer komt strafrecht in beeld bij de civilist en fiscalist?’.

Mr. Han Jahae beschikt over een langdurige ervaring in complexe en vaak spraakmakende (internationale) strafzaken, niet zelden met een fiscaal tintje. Naast de uitoefening van de praktijk is hij lid van de Adviescommissie Strafrecht van de Nederlandse Orde van Advocaten en vertegenwoordigt hij de Orde bij de CCBE in Brussel. Van 2003 tot 2008 was Han Jahae voorzitter van de European Criminal Bar Association.

2 STRAFRECHT IS VOOR BOEVEN, NIET VOOR OSM

Jahae introduceert zijn verhaal door twee veelgehoorde misvattingen met betrekking tot het strafrecht te belichten. In zijn praktijk merkt hij dat zowel adviseurs als belastingplichtigen, die (vaak tot op dat moment) weinig te maken hebben met het strafrecht, vaak het vooroordeel hebben dat strafrecht ‘iets is voor boeven en niet voor OSM’. Ons Soort Mensen, waarmee Jahae doelt op de doorgaans keurige zakelijke adviseur en zijn cliënt en dus feitelijk de ‘witte boorden’, leeft nog immer in de veronderstelling dat alleen dieven, verkrachters en wat dies meer zij te maken krijgen met het strafrecht. Indien de FIOD immers bij de adviseur of zijn cliënt op de stoep staat ‘als gevolg van een zakelijk ongelukje’ en wil weten hoe het zit, ‘dan leggen zij het gewoon even uit’; de politie is, zo denkt men vaak, immers je vriend. Een korte blik op de krantenartikelen die Jahae tijdens zijn presentatie toont, dient echter als het sprekende bewijs

dat deze visie op het strafrecht voorgoed is achterhaald. Niet alleen krijgen verdachten in een strafproces met dank aan het Nederlands journaal veelvuldig te maken met intensieve publiciteit (zo leest of hoort menig verdachte/veroordeelde zijn naam terug in boeken of toneelstukken), maar ook de gevolgen in de zakelijke sfeer en de privésfeer blijven vaak lang voelbaar. Gedacht kan worden aan een bank die weigert de (ex)verdachte een lening te verstrekken, de vrouw die de gezamenlijke huishoudrekening geblokkeerd ziet bij de kassa in de winkel en de kinderen van de verdachte die niet langer worden uitgenodigd op verjaardagsfeestjes en van de zeilclub gestuurd worden. Het nuanceert volgens Jahae het doorgaans ongenuanceerde beeld van ‘de graaiers die hun straf verdiend hebben’.

Als meest sprekende voorbeeld dient de Chipshol-affaire, waarin een oud-rechter en NMa-topman die beschuldigd werd van het plegen van meened, werd onderworpen aan meerdere getuigenverhoren die onder ede werden afgelegd: een proces dat zich zeer lange tijd heeft voortgesleept. Tijdens het proces kwam diens vriendschappelijke band met een collega-rechter aan de orde, die eveneens in een verondersteld complot zou zitten teneinde een bouwproject rondom luchthaven Schiphol te frustreren. Ondanks de vrijspraak voor beide verdachten onderstreept deze geschiedenis dat vrijspraak voor verdachten niet automatisch rehabilitatie betekent: niet zelden wordt het leven van een verdachte, zo ook die in kwestie, geruïneerd. Hun status als ‘verdachte’ en het feit dat hun integriteit in twijfel wordt getrokken, ervaren zij vaak als de zwaarste straf en als een totale vernedering. Een van de vele voorbeelden van de gevolgen die het verschuiven van de focus van het strafrecht naar Ons Soort Mensen tot gevolg kan hebben.

Ook op politiek vlak signaleert Jahae in de laatste jaren een trend: indien problemen in de maatschappij ontstaan, wordt door de politiek steeds vaker naar het instrument van strafrecht gegrepen, hetgeen een toename van strafrechtelijke wetgeving tot gevolg heeft gehad. Als voorbeeld hiervan noemt hij de van de EU afkomstige wetgeving op het gebied van witwassen; waar dit vergrijp in Nederlands pas sinds vijftien tot twintig jaar strafbaar is gesteld, is dit in de huidige financieel-economische praktijk een van de meest voorkomende delicten. Daarnaast noemt Jahae de Europese Officier van Justitie, die tegemoet zou moeten komen aan het gebrek aan capaciteit bij nationale overheden om alle pan-Europese criminaliteit op te sporen. De tijden dat strafrecht bedoeld was voor de klassieke, Bijbelse vergrijpen (moord, verkrachting en diefstal) zijn dan ook niet meer dan een herinnering.

3 COMMUNICATIEPROBLEMEN EN CULTUURVERSCHILLEN

Doordat de werelden van het fiscale recht en het strafrecht steeds meer ineenschuiven, verschillen de aanwezigen in de wachtkamers van Jahae en de doorsnee belastingadviseur naar zeggen van eerstgenoemde heden ten dage niet zoveel (Jahae: ‘mijn cliënten zijn jullie cliënten’). Ondanks dat de noodzaak elkaar te begrijpen hiermee gegeven lijkt, lopen strafrechtadvocaat en de belastingadviseur in de praktijk tegen talrijke communicatieproblemen aan

waardoor zij elkaar niet altijd begrijpen. Allereerst zijn er de cultuurverschillen tussen fiscaliteit en strafrecht; wat in de fiscaliteit als zakelijk en normaal wordt gezien, hoeft in het strafrecht niet per se hetzelfde te betekenen. Jahae illustreert dit aan de hand van het gedrag van een van de hoofdverdachten in de Vastgoed-fraude-zaak, die veelvuldig aannemelijk trachtte te maken dat de bedragen die hij ontving voor verrichte diensten volkomen normaal waren. Waar een dergelijke discussie in de fiscaliteit op het terrein van het at-arm's-length beginsel zou worden gevoerd, legde de strafrechter een volkomen andere, eigen maatstaf aan. Wat de communicatieproblemen betreft is niet in de laatste plaats het specifieke jargon dat in het strafrecht wordt gebezigd hier debet aan. Jahae illustreert dit aan de hand van jurisprudentie en de afbakening en invulling van het begrip van '(voorwaardelijk) opzet', een typisch strafrechtelijk begrip.

Nu opzet iets is 'dat in je hoofd zit', is opzet in concrete gevallen zeer lastig vast te stellen. Meer specifiek dient daarom 'voorwaardelijk opzet' scherp onderscheiden te worden van 'bewuste schuld'. Indien een dader voorwaardelijk opzet op een delict heeft is het gevolg van zijn handelen weliswaar niet door de dader beoogd, maar hij is zich van de mogelijkheid bewust geweest en gaat desondanks door met zijn handelen; hij neemt deze gevolgen dan op de koop toe. Dusdoende aanvaardt de dader bewust de aanmerkelijke kans dat dit gevolg zal intreden, nu dit eventuele gevolg hem niet weerhoudt van de strafbare gedraging. In een situatie waarin sprake is van bewuste schuld, is de dader zich ook bewust van de mogelijke gevolgen van zijn handelen, maar hij schat in dat die gevolgen niet zullen intreden: de dader zou de strafbare gedraging dan ook niet hebben verricht indien hij had geweten dat dit gevolg zich daadwerkelijk zou manifesteren. Het verwijt dat de dader hierbij kan worden gemaakt, is dat hij welbewust een aanmerkelijk risico heeft genomen en een verkeerde inschatting heeft gemaakt, maar een kwade kans neemt de dader in dit geval niet op de koop toe. De scheidslijn tussen voorwaardelijk opzet en bewuste schuld ligt daarmee feitelijk ergens bij (i) - (ii) - het bewustzijn bij de verdachte van het risico dat dit gevolg zal intreden en (iii) diens inschatting van de kans dat dat gevolg intreedt en (iv) attitude jegens dat gevolg in het geval dat hij, ook al is het maar even, er bij stilstaat dat het gevolg zou kunnen intreden.

Illustratief bij dit verschil zijn de overwegingen van de Hoge Raad in het klassieke Witte Porsche-arrest (HR 15 oktober 1996, NJ 1997, 199):

'5.4. In gevallen als het onderhavige, dat zich hierdoor kenmerkt dat de gebezigde bewijsmiddelen nopen tot de gevolgtrekking dat de verdachte door zijn handelwijze ook zelf aanmerkelijk levensgevaar heeft gelopen, dient de rechter evenwel in zijn oordeel te betrekken dat –behoudens aanwijzingen voor het tegendeel– naar ervaringsregelen niet waarschijnlijk is dat de verdachte de aanmerkelijke kans dat een frontale botsing met een tegemoetkomende auto zal plaatsvinden, en hij als gevolg van zijn gedraging zelf het leven zal verliezen, eveneens op de koop toe neemt.

5.5. Gelet op het evenoverwogene en in aanmerking genomen dat de gebezigde bewijsmiddelen inhouden dat de verdachte meermalen –kennelijk om een botsing te vermijden– een ingezette inhaalmanoeuvre heeft afgebroken vooraleer de in de bewezenverklaring bedoelde fatale inhaalmanoeuvre uit te voeren, hetgeen er op wijst dat althans in de voorstelling en naar de verwachting van de verdachte laatstbedoelde manoeuvre niet tot een botsing zou leiden, behoeft de bewezenverklaring, in het bijzonder voor zover daarbij is aangenomen dat verdachtes opzet was gericht op de dood van de slachtoffers, nadere motivering.'

Voorts verbindt Jahae de strafrechtpraktijk met de ondernemingsrechtpraktijk aan de hand van een arrest van 3 september 2013 (zaaknummer 12/01888 E). In deze zaak betrof het de Wet melding zeggenschap, op basis waarvan zeggenschap in een beurs-nv moet worden gemeld, hetgeen in casu niet was gebeurd: voor strafbaarheid van dit feit is opzet vereist. In dit arrest speelde dan ook de vraag of een directeur van een vennootschap, die had nagelaten relevante kennis in te winnen bij een specialistische adviseur aangaande de plichten van de vennootschap uit hoofde van de Wet melding zeggenschap, met voorwaardelijk opzettelijk had gehandeld nu de in-house legal department van de groep de relevante specialistische kennis niet bezat. De Hoge Raad oordeelde dat op basis van de feiten niet zonder meer kon worden vastgesteld dat de directeur van de vennootschap bewust de aanmerkelijke kans aanvaard had dat de vennootschap door een gebrek aan relevante juridische kennis niet aan haar verplichtingen inzake de Wet melding zeggenschap kon voldoen. Voorwaardelijk opzet kon derhalve niet bewezen worden. Hij had er nooit bij stilgestaan dat hij strafbaar was indien die kennis niet in huis was. In een dergelijk geval kan hij de kans dat dat strafbaar gevolg zou intreden uit de aard der zaak nooit op de koop toe hebben genomen.

Jahae raadt belastingadviseurs die het jargon van het strafrecht niet beheersen dan ook aan om zich voor te laten lichten inzake strafrechtelijk jargon alvorens zij zich op dit terrein begeven, immers, 'je hebt bekend voordat je het weet'.

4 CONTACT MET DE FIOD

Jahae gaat in op de handelswijze van en de omgang met een partij die – gezien vanuit de belastingadviseur – opereert aan de andere zijde van het grensgebied van fiscaliteit en strafrecht: de FIOD, een orgaan dat een lange geschiedenis op het gebied van opsporing van georganiseerde criminaliteit heeft en het klappen van de zweep van de georganiseerde criminaliteit zeer goed kent. Jahae drukt de aanwezigen op het hart dat belastingadviseurs zich er te allen tijde bewust van dienen te zijn dat de FIOD strafrechtelijk denkt, en niet civiel of fiscaal. Hoewel veel strafzaken hun oorsprong vinden in de fiscaliteit en via het tripartiteoverleg bij de FIOD terechtkomen, stelt de FIOD de verdachte(n) doorgaans geen fiscaal-inhoudelijke vragen over fiscale waardesprongen, maar handelt zij vanuit haar strafrechtelijke achtergrond. Belastingadviseurs en hun cliënten dienen zich dan ook rekenschap te geven van het feit dat een aanhouding door de FIOD vaak het sluitstuk van een lang en reeds afgerond onderzoek vormt, waarbij middelen als telefoontaps en doorzoekingen reeds zijn aangewend en alle relevante documentatie reeds is verzameld en bestudeerd. Jahae spreekt in dit kader over hem bekende situaties waarin relatief onbeduidende werknemers van een onderneming door de FIOD worden aangehouden en verhoord met als doel het uitlokken van (getapte) telefoongesprekken tussen leidinggevenden en hun adviseurs, teneinde zo de relevante informatie te bemachtigen. Aangenomen mag immers worden dat die leidinggevenden met elkaar spreken over de achtergronden van de arrestatie, zich afvragen wat de werknemer verklaart, wat de 'FIOD weet', etc.

Naar aanleiding van een vraag uit het publiek waarom men als verdachte na een aanhouding door de FIOD überhaupt zou willen spreken tijdens een verhoor door de FIOD zelf (in plaats van tijdens een verhoor bij de rechter-commissaris), laat Jahae zijn ervaring spreken. De reden dat het voor veel verdachten moeilijk is om zich daadwerkelijk te bedienen van het zwijgrecht waarop zij zich beroepen, moet allereerst gezocht worden in de psychologie van de verdachte. Het is in de praktijk verdomd lastig om te zwijgen. Veel mensen hebben van nature de neiging om aardig gevonden te worden. Vaak zijn verdachten niet of onvoldoende geïnformeerd over de gevolgen van hetgeen zij verklaren, vaak onderschatten ze de situatie en vaak denken ze dat het geen kwaad kan te verklaren, omdat ze naar hun gevoel toch niks fout gedaan hebben. Daarnaast helpen de fysieke omstandigheden waarin verdachten zich bevinden ook niet echt: weinig slaap, schoenen waaruit de veters zijn verwijderd, het gebrek aan communicatie, het voedsel ('kleffe broodjes') en de verhoortechnieken maken dat veel verdachten de behoefte krijgen om te praten. Dit pakt vaker wel dan niet slecht uit, aangezien van een bekentenis eerder sprake is dan men vaak denkt: een verdachte die opmerkt dat 'men wel wat scherp aan de wind heeft gezeild' kan veel schade aanrichten! Wanneer de verdachte sterk is, bij zijn verhaal blijft en de casus echt kan overzien, kan spreken niettemin een sterk bod zijn en zelfs een psychologisch voordeel opleveren, niet in de laatste plaats omdat van een 'onderzoeksbelang' dan minder snel sprake zal zijn. Verlenging van de voorlopige hechtenis van de verdachte door de rechter-commissaris zal dan minder snel aan de orde zijn; de verdachte heeft zijn verklaring immers al afgelegd. In alle andere gevallen raadt Jahae aan dat de verdachte er het zwijgen toe doet, zeker nu de FIOD zich regelmatig van grove verhoormethoden bedient. Enig maatwerk is hierbij mogelijk op basis van het Salduz-arrest (HR 30-06-2009, NJ 2009, 349), dat is gewezen naar aanleiding van een arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM). In dit arrest werd vastgesteld dat een verdachte recht heeft op rechtsbijstand vóór het begin van het politieverhoor:

'2.5. De Hoge Raad leidt uit de rechtspraak van het EHRM af dat een verdachte die door de politie is aangehouden, aan art. 6 EVRM een aanspraak op rechtsbijstand kan ontlenu die inhoudt dat hem de gelegenheid wordt geboden om voorafgaand aan het verhoor door de politie aangaande zijn betrokkenheid bij een strafbaar feit een advocaat te raadplegen. Uit de rechtspraak van het EHRM kan echter niet worden afgeleid dat de verdachte recht heeft op de aanwezigheid van een advocaat bij het politieverhoor. (...)

Overleg tussen raadsman en verdachte lijkt op basis van dit arrest dus mogelijk, hetgeen een beperkte opening biedt om de strategie met betrekking tot spreken, dan wel zwijgen, te bepalen.

5 STRAFBARE FEITEN, STRAFBARE DADERS

De strafbepalingen waarmee de belastingadviseur – zelf of als belangenbehartiger van zijn cliënt – te maken kan krijgen, zijn te onderscheiden in strikt fiscale strafbepalingen en commune strafbepalingen.

Bij de strikt fiscale strafbepalingen betreft het de strafbare feiten zoals genoemd in art. 68 en art. 69 AWR, waarbij onder andere gedacht kan worden aan (i) het

onvolledig, onjuist of niet doen van aangifte; (ii) het onvolledig, onjuist of niet verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen; (iii) het niet of in valse/vervalste vorm voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en gegevensdragers; (iv) het niet voeren van een administratie overeenkomstig de wettelijke plicht of het niet verlenen van medewerking ter controle van deze administratie en (v) het uitreiken van onjuiste of onvolledige facturen of nota's. Schending van deze bepalingen kan resulteren in gevangenisstraf die kan oplopen tot zes jaar of in (vaak hoge) geldboetes.

Het leeuwendeel van de fraudezaken wordt echter op het terrein van het commune strafrecht uitgevochten, waarbij strafbare feiten spelen als valsheid in geschrifte, oplichting, witwassen, lidmaatschap van een criminele organisatie of corruptie, waarbij deze feiten vaak – en eerder dan men denkt – zullen cumuleren. Zo zullen daders die zich schuldig maken aan valsheid in geschrifte door middel van het opstellen en versturen van valse of vervalste nota's, het strafbare feit witwassen er vaak 'gratis bij krijgen' en in één moeite door als lid van een criminele organisatie worden aangemerkt wanneer zij niet alleen handelen. Dat men eerder valsheid in geschrifte pleegt dan men denkt, wordt duidelijk wanneer Jahae het onzuiver verantwoord en declareren van uren door dienstverleners aanhaalt als mogelijk voorbeeld van valsheid in geschrifte. Een en ander moet dan wel zeer zuiver op de graad en los van de praktische onmogelijkheid van controle worden gezien: het publiek lacht een ongemakkelijke zucht van verlichting weg.

Jahae spreekt ook over de verdachten in strafzaken en benadrukt dat niet alleen de cliënt onderwerp van onderzoek kan zijn: ook dienstverleners zoals fiscalisten, civiele advocaten en notarissen kunnen zelf, al dan niet in hun hoedanigheid van rechtsbijstandsverlener, als verdachte in strafzaken worden aangemerkt indien zij meewerken aan strafbare feiten. Het niet constant stellen van de juiste vragen, het niet oppikken van relevante signalen en het niet immer kritisch beschouwen van documentatie en de feiten daaromheen kunnen er anno 2013 toe leiden dat dienstverleners 'voor het hekje' belanden. Ook accountants, makelaars en taxateurs blijven niet buiten schot. De gang van zaken rondom de jaarrekening van een grote woningcorporatie maakt duidelijk dat accountants die de jaarrekening van een onderneming niet zorgvuldig vaststellen 'op een niet te onderschatten wijze de gedrags- en beroepsregels overtreden' en daardoor ook zelf bestraft kunnen worden.

Om uit de strafrechtelijke sferen te blijven is het daarom ook voor belastingadviseurs belangrijk om hun strafrechtelijk bewustzijn te ontwikkelen, aldus Jahae. Een kritische houding is hierbij zowel in actief als in passief opzicht onontbeerlijk. Allereerst zal de belastingadviseur signalen van strafbaar handelen moeten (leren) kunnen herkennen. Hiertoe moeten fiscalisten zich steeds afvragen of de onderliggende stukken kloppen en of de economische realiteit klopt met de juridische, papieren werkelijkheid. Met andere woorden: is de transactie reëel en zakelijk en wordt daadwerkelijk waargemaakt wat men elkaar heeft beloofd? Vuistregel is hierbij volgens Jahae: als het te mooi is om waar te zijn, dan is het dat vaak ook! Aan de actieve kant van het strafrechtelijk

bewustzijn dient de belastingadviseur actief op zoek te gaan naar signalen van strafbaar handelen, zowel in het belang van de cliënt als het hierboven reeds aangehaalde eigen belang. Jahae raadt bijzondere oplettendheid aan indien de branche waarin men als adviseur opereert, gevoelig is voor strafbare feiten (denk hierbij aan telecom, beluizen, wisselkantoren, emissierechten en PGB-kantoren) of indien bepaalde bedrijfsactiviteiten waaromtrent men adviseert gevoelig zijn voor strafbare feiten, waarbij gedacht kan worden aan loyalty-programma's en een bonuscultuur. Daarnaast dienen cliënten en wederpartijen die eerder met justitie in aanraking zijn gekomen altijd met een scherp oog in de gaten te worden gehouden. Het attenderen van cliënten op mogelijke risico's, bijvoorbeeld als gevolg van veranderende wetgeving of politieke aandacht en omstandigheden, getuigt daarbij volgens Jahae van goed en verantwoordelijk dienstverlenerschap. Ook indien bij concurrerende bedrijven strafbare feiten zijn geconstateerd, zal een goed (belasting)adviseur zijn cliënt attenderen op de noodzaak van het goed managen van mogelijke strafbare feiten. Wie er op tijd bij is, zo benadrukt Jahae, voorkomt daarmee een hoop ellende.

Als voorbeeld van hoe het in dit opzicht wél moet, haalt Jahae recente ontwikkelingen binnen Ballast-Nedam aan. Bij aanbestedingsprojecten kwam aan het licht dat in onder andere Suriname en Saoedi-Arabië (waar Ballast Nedam ook actief was) op grote schaal gefraudeerd werd en steekpenningen werden betaald. Als gevolg van deze gebeurtenissen stelde Ballast Nedam een intern onderzoek in, waarbij een positie van volledige transparantie en bereidheid tot medewerking bij onderzoeken jegens de FIOD werd ingenomen. De FIOD stelde vervolgens een nader onderzoek in. Door op dergelijke, adequate wijze potentiële beerputten zelf open te trekken en te managen hoefde het moment dat de FIOD onverwachts voor de deur staat niet te worden afgewacht en werd de (reputatie)schade voor de onderneming aanzienlijk beperkt. Uiteindelijk werd de zaak met een schikking afgedaan.

Minder consciëntieuze cliënten die hun potentiële strafbare feiten minder zorgvuldig managen kunnen op een kwade dinsdagochtend de FIOD op de stoep verwachten. Dit moment wordt doorgaans door de FIOD gekozen om nog voor het weekend de gehele inverzekeringstellings-termijn van drieënhalve dag te kunnen benutten en alvorens de rechter-commissaris vlak voor het weekend nog te verzoeken de verdachte in bewaring te stellen. Cliënten en adviseurs die zich hiermee geconfronteerd zien, zullen zeer zorgvuldig te werk moeten gaan daar zij zich zullen begeven op het snijvlak van de fiscaalrechtelijke plicht om mee te werken en relevante informatie te verschaffen enerzijds, en het nemo tenetur-beginsel (men is niet gehouden mee te werken aan zijn eigen veroordeling) anderzijds: glad ijs waarop uitglijden vaak makkelijker is dan weer opstaan.

6 AFSLUITING

Jahae sluit af met de tip dat voorkomen beter is dan blussen. Oplettende, scherpe adviseurs die problemen op tijd signaleren zullen beter in staat zijn potentiële brandhaarden te managen. Dit scheelt niet alleen stress en ellende, maar kan schade voorkomen: Jahae grijpt hierbij terug op de reputatieschade die hij

beschreef in zijn inleiding. Vroeg en goed managen zal de uitkomst van een procedure aanmerkelijk verbeteren en zal de kosten van schadevergoedingen, boetes, adviseurs en ontnemingen aanmerkelijk beperken. Voor belastingadviseurs is oplettendheid en strafrechtelijk bewustzijn daarom troef.

De Commissie Vaktechniek van de Jonge Orde van Belastingadviseurs dankt via deze weg nogmaals mr. Han Jahae voor zijn onderhoudende lezing en zijn waardevolle bijdrage.

VII *The new reality on tax compliance*

Lezing gehouden op 17 oktober 2013 door mr. E.M.E. van der Enden, tax partner bij PwC.

1 INLEIDING

De fiscale moraliteit in de jaren 80/90/00 is vooral samen te vatten als rendement behalen en het verminderen van de belastingkosten, oftewel: moraliteit speelde geen rol! Toentertijd was het zelfs niet vreemd om een onjuiste aangifte in te dienen, die vervolgens als inzet kon dienen tijdens een onderhandeling met de belastinginspecteur. Vandaag de dag heet dit fraude en ziet de belastingwereld er een stuk anders uit.

Van der Enden is als tax partner gefocust op tax function effectiveness waarvoor hij wereldwijd verantwoordelijk is bij PwC. Daarnaast geeft hij les aan de Nyenrode Business University for Tax Management and Tax Assurance. Hij heeft tevens een belangrijke rol gespeeld bij de uitrol van het Horizontaal Toezicht. In het verleden werkte Van der Enden voor diverse bedrijven, onder andere als non-executive CFO, Head of Tax en Head of Treasury and Risk Management. Met deze schat aan ervaring staat hem niets in de weg zijn visie te delen over de ‘new reality on tax compliance’.

2 ‘WE AIN’T SEEN NOTHING YET’

Recente ontwikkelingen in de vorm van een automatiseringsgolf en veranderingen in de wetgeving hebben geleid tot een situatie die kan worden omschreven als gereguleerde zelfcontrole. De omkering van de bewijslast – het verschuiven van de bewijslast van de belastinginspecteur naar de belastingplichtige – is een voorbeeld van een recente ontwikkeling met grote impact op het belastingstelsel. Een andere noemenswaardige ontwikkeling is dat meer en meer belastingplichtigen streven naar een efficiënter systeem, oog hebben voor maatschappelijk verantwoord ondernemen en zich richten op tax & development.

Afgelopen periode zijn diverse rapporten gepubliceerd waarin agressieve tax planning aan de orde wordt gesteld, waaronder het rapport van OXFAM.²⁵ In september 2013 heeft OXFAM, tijdens de G20 conferentie in St. Petersburg, aandacht gevraagd voor de toenemende agressieve tax planning. OXFAM stelt zich op het standpunt dat ontwikkelingslanden de dupe zijn van agressieve tax planning. De geschatte ‘schade’ bedraagt USD 100 – 160 miljard per jaar. Van der

25. <http://www.oxfam.org/en/pressroom/pressrelease/2013-09-01/tax-evasion-damaging-poor-country-economies>.

Enden geeft aan dat dit rapport en soortgelijke rapporten veelal zijn gebaseerd op aannames: een kritische blik is noodzakelijk. Wanneer de precieze situatie niet helder is, wordt met een onderzoek empirisch niets bewezen.

3 HET ONDERWERP VAN DE HUIDIGE DISCUSSIE: HEFFING VAN VENNOOTSCHAPSBELASTING

De totale belastingopbrengst in 2012 in Nederland bedroeg circa EUR 140 miljard.²⁶ Ongeveer EUR 14 miljard hiervan is toerekenbaar aan de heffing van vennootschapsbelasting. Dit komt neer op ongeveer 10% van de totale belastingopbrengsten. Daar staat tegenover dat ongeveer 80% van de begroting van de Nederlandse Belastingdienst wordt besteed aan het innen en handhaven van de vennootschapsbelasting. Op basis van deze gegevens is het niet vreemd dat weleens wordt geopperd de vennootschapsbelasting af te schaffen.

4 HORIZONTAAL DENKEN

Het heffen van vennootschapsbelasting legt dus een groot beslag op de begroting van de Belastingdienst, terwijl de opbrengsten summier zijn vergeleken met de totale belastingopbrengst. Kennelijk meent de Belastingdienst dat controle noodzakelijk is om zeker te zijn dat belastingplichtigen een juiste aangifte vennootschapsbelasting indienen.

Waar is het 'niet-compliant gedrag' van belastingplichtigen aan te wijten? Allereerst, is er volgens Van der Enden geen stok achter de deur: welk incentive heeft een belastingplichtige om belasting te betalen wanneer zijn buurman dit niet doet? Ten tweede telt mee dat compliant gedrag niet wordt beloond, 'want wat je ook doet, de overheid blijft je zien als een boef'. Als derde reden van niet-compliant gedrag kan worden genoemd een disfunctionerende staat. Belastingplichtigen zijn veelal niet bereid belasting te betalen, wanneer zij uiteindelijk toch zelf bepaalde zaken dienen te regelen omdat de overheid dit nalaat. Enkel wanneer een overheid goed functioneert zullen belastingplichtigen de meerwaarde van een overheid inzien, hun verantwoordelijkheid nemen en hier een bijdrage aan leveren. Als voorbeelden van disfunctionerende overheden noemt de heer Van der Enden de Italiaanse en Griekse overheid. In 2008 hebben deze overheden respectievelijk EUR 150-180 miljard en EUR 45 miljard aan verschuldigde belasting niet daadwerkelijk geïnd.

Om de verstandhoudingen tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen te verbeteren is in 2005 Horizontaal Toezicht gelanceerd. Horizontaal Toezicht wordt door de Belastingdienst als volgt omschreven:

*'Bij horizontaal toezicht is samenwerking het sleutelwoord. Door goede afspraken te maken met alle partijen die bij het aangifteproces betrokken zijn, kunnen we met elkaar de kwaliteit van de aangiften behouden en verbeteren. En voorkomen we onnodig dubbel werk.'*²⁷

26. Fiscale kengetallen 2012, www.rijksoverheid.nl.

27. http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/horizontaal_toezicht/.

Afgelopen jaren zijn bedrijven bereid gevonden om samen te werken met de Belastingdienst in de veronderstelling dat hier een tegenprestatie tegenover zou staan. Echter, waar Horizontaal Toezicht de Belastingdienst ruimte moet geven zich te richten op 'niet-compliant gedrag', besteedt de Belastingdienst veel tijd aan de bedrijven die in het Horizontaal Toezicht traject zijn gestapt. Het concept Horizontaal Toezicht is gebaseerd op een open norm. Het probleem van een open norm is echter dat deze niet duidelijk is. Van der Enden geeft aan dat de Belastingdienst zal moeten afstappen van het vage denken en concrete kaders moet schetsen om het Horizontaal Toezicht op termijn te doen slagen.

5 'REGULATED SELF ASSESSMENT'

De overgang van het verticaal toezicht naar het Horizontaal Toezicht heeft niet zo een vlucht genomen als verwacht. De ruimte tussen het verticaal en het Horizontaal Toezicht kan worden omschreven als '*regulated self assessment*'. Dit houdt in dat een belastingplichtige de verantwoordelijkheid neemt en zelf bepaalt hoe controles verlopen en hoe deze worden ingericht. Wanneer een belastingplichtige voldoende controle heeft, kan de Belastingdienst terugtreden. Door de toenemende digitalisering zal dit proces steeds meer zijn gericht op het correct verwerken van informatiestromen. Van der Enden merkt op dat naarmate compliancewerkzaamheden in toenemende mate van belang worden, het belang van belastingadvies waarschijnlijk zal afnemen.

In 2013 heeft de Organisatie van Economische Samenwerking en Ontwikkeling ('OESO') het rapport '*Co-operative Compliance: A Framework, from enhanced relationship to co-operative compliance*' gepubliceerd.²⁸ Van der Enden legt uit dat er twee benodigdheden zijn om *regulated self assessment* te doen slagen. Allereerst zal een belastingplichtige moeten aantonen dat de fiscaliteit wordt beheerst. Daarnaast is het van belang dat de Belastingdienst de belastingplichtige zekerheid verschaft. Wanneer aan beide voorwaarden is voldaan, kan een systeem van vrijwillige regelnaleving worden ingericht. Van der Enden pleit ervoor dat het eindpunt waar naar wordt gestreefd, gereguleerde zelfcontrole is.

In Nederland zijn momenteel enkele bedrijven waar wordt gewerkt met een systeem waar de Belastingdienst direct toegang heeft tot de administratie. Uit de administratie kan de Belastingdienst met software de benodigde informatie extraheren om de aangifte op te stellen. Er kan worden gesteld dat de kwaliteit van de informatie beter wordt, maar bedrijven wel hulp nodig hebben bij het automatiseren van werkprocessen. Deze ontwikkelingen kunnen uiteindelijk leiden tot een andere invulling van het vak van fiscalist.

6 BINNEN- EN BUITENLANDSE SYSTEEMONTWIKKELINGEN

Naast de hiervoor beschreven ontwikkelingen in Nederland bespreekt Van der Enden ook een tweetal belangrijke ontwikkelingen in het buitenland welke aansluiten bij het onderwerp '*the new reality on tax compliance*'.

28. <http://www.oecd.org/ctp/administration/Co-operative-Compliance-Preliminary.pdf>.

De Verenigde Staten werkt sinds enkele jaren met het Compliance Assurance Process ('CAP'). Dit systeem kan worden omschreven als 'real time auditing'. In februari 2013 is door de Treasury Inspector General for Tax Administration een rapport gepubliceerd met daarin de bevindingen van het onderzoek naar de toepassing van dit systeem.²⁹ Het blijkt dat door te werken met CAP, de snelheid van het indienen van aangiften is toegenomen. Daarnaast worden de belastingen sneller betaald en zijn er minder conflicten tussen de belastingautoriteiten en belastingplichtigen. Kortom, bedrijven die werken met CAP zijn significant meer compliant. Het systeem kent echter ook nadelen. Momenteel is een belastinginspecteur ongeveer drie keer zoveel tijd kwijt met de controle van de belastingplichtige in vergelijking met een traditionele audit. Interessant is om na te gaan hoe dit kan. Van der Enden meent dat je kunt stellen dat een belastinginspecteur is getraind om te jagen. Op het moment dat een belastingplichtige besluit transparant te zijn richting de inspecteur, zal de inspecteur de neiging hebben alle beschikbare informatie door te nemen en meer en meer informatie op te vragen. Waarschijnlijk zal de belastingautoriteit niet snel aangeven dat zij terugtreedt. Dit heeft tot gevolg dat de belastingplichtige maar informatie blijft aanleveren. Op den duur zal de een belastingplichtige zich afvragen wat het voordeel is van deze verstandhouding met de belastingautoriteiten.

Een ander noemenswaardig systeem is het systeem in Turkije. Daar wordt gewerkt met een '*certified tax advisor*'. Dit houdt in dat een belastingadviseur een keurmerk/certificaat dient te halen bij de belastingautoriteiten. Als dit keurmerk is afgegeven en de betreffende belastingadviseur een aangifte indient, zal de Turkse belastingdienst aannemen dat deze aangifte juist is ingediend. Kortom, een systeem waarbij wordt gecontroleerd op het niveau van de belastingadviseur en niet op dat van de belastingplichtige. Uiteraard voert de Turkse belastingdienst steekproeven uit om de adviseurs te controleren. Wanneer blijkt dat een belastingadviseur het keurmerk onterecht heeft verkregen, heeft de Belastingdienst de mogelijkheid de adviseur het certificaat af te nemen.

7 AFSLUITING

Van der Enden sluit zijn lezing af door een blik te werpen in de toekomst. Hij merkt op dat de discussie rondom het Horizontaal Toezicht lijkt te verzanden in een dogmatische stellingenoorlog. Wanneer het concept Horizontaal Toezicht niet op korte termijn strak wordt getrokken, zal het binnen enkele jaren verdwijnen. Een goed alternatief is streven naar een systeem van '*regulated self assessment*'.

De Commissie Vaktechniek van de Jonge Orde van Belastingadviseurs dankt Van der Enden hierbij voor zijn interessante lezing en het delen van zijn visie over de nieuwe realiteit.

29. <http://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2013reports/201330021fr.pdf>.

VIII Actualiteiten Nederlandse vestigingsklimaat

Lezing gehouden op dinsdag 12 november 2013 door mr. M.L.A. van Rij, voorzitter van de NOB, tax partner bij EY en voorzitter van de kerngroep Nederland Vestigingsland binnen de NOB.

1 INLEIDING

Het debat rondom de belastingpositie van multinationals wordt niet alleen bepaald door de nationale belastingwetten; ook in de media en het publieke debat vallen er verschillende dingen op. Van Rij kiest ervoor om de lezing interactief te houden en vraagt de zaal meerdere keren mee te denken. Daarbij wordt de input van de zaal opgeschreven op een flip-over.

Als Van Rij de zaal vraagt wat er opvalt rondom het publieke debat, komen de volgende punten naar voren:

- De 'brave belastingbetalers' komen toch in het verdomhoekje te staan;
- Het debat gaat niet over feiten;
- Er wordt niet gekeken naar het economische belang voor Nederland;
- De emotie die voortvloeit uit de onwetendheid van de niet-fiscalist en het sentiment dat 'het toch niet zo kan zijn' dat grote bedrijven geen belasting betalen; en
- Het is een moreel v.s. rationeel debat maar de debaters spreken elkaars taal niet.

2 ONTWIKKELINGEN

In 2012 neemt de Tweede Kamer bijna unaniem de motie Klaver aan, onder verwijzing naar een van de laatste G20-bijeenkomsten. De motie houdt in dat het kabinet belastingontwijking via Nederland tegen moet gaan.

Deze motie stond niet op zichzelf: de tendens begon immers al in 2008 met het faillissement van Lehman Brothers en de daaropvolgende G20-bijeenkomst in april 2009, waarbij onder andere de premier van het Verenigd Koninkrijk en de president van Frankrijk verklaarden dat 'the era of bank secrecy' voorbij is en *taxtransparency* 'the key word' is. Door de financiële crisis moesten banken gered worden en door deze staatssteun is ook de belastingmoraal ten opzichte van andere grote bedrijven veranderd: belastingbetalers worden sindsdien geacht hun *fair share* bij te dragen en het wordt niet meer geaccepteerd dat ze geen belasting betalen.

Hierin ligt ook een van de misverstanden rondom het fiscale debat verscholen. Tegenstanders claimen dat er grote geldstromen door Nederland lopen maar dat er geen belasting over betaald wordt. De misvatting is echter dat de geldstromen zelf al belastbaar zijn, maar de fiscale winst op een geheel andere manier bepaald wordt.

Er ontstond publieke ophef over grote multinationals die in de meeste landen waar ze gevestigd zijn nauwelijks winstbelasting betalen. Een goed voorbeeld hiervan is de hoorzitting van de Public Accounts Committee van het Lagerhuis van het Verenigd Koninkrijk van 12 november 2012 waar Google, Amazon en Starbucks gehoord werden. De beelden van deze hoorzitting zijn de hele wereld over gegaan. Ook Nederlandse ontwikkelingen zoals het boek 'Het belastingparadijs' van Martin van Geest en Joost van Kleef en de uitzending van *Tegenlicht* die hierop gebaseerd is ('De Tax Free Tour' – uitgezonden op 25 maart 2013) zorgden voor veel ophef aangezien hierin laagbelaste landen onder vuur kwamen te liggen, omdat deze landen niet alleen lage belastingtarieven kennen, maar ook geen informatie uitwisselen met andere landen. Publicaties van de OECD en het Tax Justice Network over belastingparadijzen en (later) over de 'Offshore Leaks' verslechterden het sentiment.

Door de motie Klaver moest het Ministerie van Financiën uitvoering geven aan de opdracht om belastingontwijking via Nederland tegen te gaan. Bij de NOB was er al nagedacht over en gepleit voor een onderzoek naar rente- en royaltystromen, substance-beleid, hoe dit beleid zich tot andere landen verhoudt en hoe dit wordt gehandhaafd.

Van Rij vraagt aan de zaal hoe deze motie zou kunnen/moeten worden uitgevoerd. Er wordt voorgesteld om eerst te inventariseren wat de mogelijkheden zijn en de Tweede Kamer resultaten uit het verleden te laten zien. Daarbij wordt aangedragen deze inventarisatie in internationaal verband te maken en om geen eenzijdige maatregelen te nemen: er wordt dan eerst onderzoek gedaan en er wordt vooralsnog op de schatkist gepast.

Financiën wilde in december 2012 al actie ondernemen maar daarbij moest wel gekeken worden naar wat er gedaan kon worden en wat er opgegeven kon worden. Als namelijk iets zou worden weggegeven kon dat niet meer worden teruggedraaid. De echte concrete stappen werden dan ook pas gezet eind 2013.

De motie was op zichzelf al erg lastig voor Financiën. In de motie zat namelijk de veronderstelling dat er belastingontwijking plaatsvindt via Nederland. Hoewel er fiscaal een verschil bestaat tussen belastingontwijking en belastingontduiking is dit niet relevant voor het publieke debat: de toon die wordt gezet met beide termen is hetzelfde. De fiscalist heeft echter een andere denkwijze en werkwijze dan de politicus en daardoor lukt het fiscalisten in de media slecht om de voorgenoemde nuance over te brengen. De politicus maakt in zes seconden zijn *soundbite* terwijl de fiscalist veel langer nodig heeft om zijn boodschap over te brengen.

De NOB is door haar leden vaak gevraagd om te reageren in het debat, maar de NOB bedrijft zelf geen politiek en kan zich ook niet in het debat mengen. De NOB moet een onafhankelijke positie behouden omdat zij ook gevraagd wordt om commentaar op wetsvoorstellen te geven. Wat de NOB wel heeft gedaan is de grote kennis binnen de NOB te delen met de *decision makers* en hierbij zijn haar kantoorbrede commissies, zoals de Commissie Wetsvoorstellen en de Commissie IFZ, betrokken geweest. De NOB heeft zich hierbij niet geconcentreerd op de techniek, maar eerst op de economische aspecten voor Nederland en daarna pas op de fiscale achtergrond.

In de brief van Weekers van 17 januari 2013 komen ook niet alleen de fiscale punten aan de orde maar eerst de macro-economische aspecten. Het belang van de deelnemingsvrijstelling en het verdragennetwerk werd duidelijk gemaakt aan de hand van de bijdrage aan het bruto nationaal product, directe werkgelegenheid en de gevolgen voor de ondersteunende werkzaamheden van bijvoorbeeld de adviseurs en de trustmaatschappijen. Dat was een insteek waar de NOB ook voor had gepleit.

Maatregelen die genomen moeten worden dienen dan ook niet unilateraal te zijn maar multilateraal om te voorkomen dat de positie van Nederland geschaad wordt. In OESO, G8, G20 en Europees verband wil Nederland meedenken en meewerken, maar zij moet niet voorop willen lopen. Nederland loopt echter wel een groot risico om geïsoleerd te raken in de discussie, omdat Nederland zelf geen zetel heeft in de G8 of G20 en slechts betrokken is bij werkgroepen daarvan.

3 DE TOTSTANDKOMING VAN DE HUIDIGE SITUATIE

De zaal wordt gevraagd mee te denken over hoe de huidige situatie is ontstaan over verschillende periodes. De periodes worden onderverdeeld in drie categorieën: 1945-1989, 1989-2008 en 2008-heden.

Voor de periode 1945-1989 komen de volgende steekwoorden uit de zaal: samenwerking, innovatie, opkomst multinationals en een onderscheid tussen het communistische Oosten en het kapitalistische Westen. De wereld was toen 'overzichtelijk'.

Destijds is er door middel van de OESO-Modelverdragen een fiscaal systeem ontwikkeld ter voorkoming van dubbele belasting. De OESO bestaat echter slechts uit een kleine groep van (34) ontwikkelde landen, maar bepaalde wel de agenda voor de internationale fiscale politiek. Het systeem ter voorkoming van dubbele belastingen heeft gezorgd voor een stelsel waarbij de landen makkelijker over en weer konden investeren.

Vervolgens komen met betrekking tot de periode 1989-2008 de volgende steekwoorden uit de zaal: *the sky is the limit*, technologische revolutie, globalisering, opkomende economieën en de dominantie van de Verenigde Staten. De VS investeerde in die tijd vaak wereldwijd via Nederland. Nederland was en is een betrouwbare partner voor de VS. Het is opmerkelijk dat het Amerikaanse fiscale

systeem dusdanig functioneerde dat Amerikaanse bedrijven ervoor kozen om via Nederlandse houdsters te investeren in plaats van rechtstreeks. Dat is nu ook nog steeds het geval.

Tussen 2008 en heden is er veel veranderd en dat heeft zijn impact gehad op het debat over fiscaliteit. Dit wordt gedreven door de wereldwijde crisis, waardoor er minder belastingopbrengsten te verdelen zijn. Hierdoor gaan landen meer met elkaar concurreren op fiscaal gebied en proberen landen druk uit te oefenen om ervoor te zorgen dat fiscaal gunstigere landen zich gedwongen voelen om bepaalde regelingen af te schaffen. Tevens zijn de opkomende economieën steeds belangrijker geworden en zit er een spanning op fiscaal vlak tussen de opkomende en de gevestigde economieën.

Landen verwijten elkaar het voeren van een oneerlijk fiscaal beleid maar concurreren heftig om buitenlandse investeerders aan te trekken. Het Verenigd Koninkrijk heeft bijvoorbeeld ook een deelnemingsvrijstelling, een patent box en geen dividendbelasting en heeft als doelstelling om het fiscaal meest gunstige klimaat van Europa te bereiken.

4 ONTWIKKELINGEN NIET-OESO LANDEN

Landen als China, Brazilië en India accepteren de waardetoerekeningsmethoden zoals die worden voorgelegd in bijvoorbeeld de OESO Transfer Pricing Guidelines simpelweg niet meer omdat zij vinden dat de waarde niet alleen kan worden toegerekend aan het intellectueel eigendom maar ook aan de productie zelf. Ze claimen gewoon een deel van de koek, zelfs als dat in strijd is met belastingverdragen.

Dezelfde ontwikkeling vindt ook plaats bij bijvoorbeeld vermogenswinsten en dividenden. Een bekend voorbeeld is de Vodafone-zaak in India waarin India een heffingsrecht over vermogenswinsten claimde dat in strijd was met belastingverdragen.

5 HUIDIGE ONTWIKKELINGEN

Het SEO-rapport maakte het belang van de fiscale industrie voor Nederland eindelijk inzichtelijk. Het IBFD heeft de opdracht gekregen om te onderzoeken of het Nederlandse beleid voor ontwikkelingslanden afwijkt van dat van andere landen. De uitkomst van dit onderzoek is dat dit niet het geval is en toch zal Nederland voorstellen haar verdragen met ontwikkelingslanden te heronderhandelen. Het rapport van de SEO en het onderzoek van het IBFD hebben uiteindelijk geleid tot helderheid en zorgden ervoor dat het debat gevoerd kon worden over feiten.

Ondanks de internationale ontwikkelingen heeft Weekers toch een unilaterale maatregel willen invoeren in de vorm van de nieuwe substance-vereisten. De vereisten zelf zijn niet gewijzigd maar de handhaving wordt nu verscherpt en de groep van belastingplichtigen voor wie deze geldt wordt uitgebreid. Deze

stap werd gemaakt om ook aan andere landen te laten zien dat Nederland een betrouwbare partner is en informatie zal uitwisselen indien een vennootschap niet aan de substance-vereisten voldoet.

De uitvoering van de substance-vereisten leidt in de praktijk nog tot vragen maar het idee op zich is niet fataal. De NOB probeert in dit verband bijvoorbeeld om duidelijkheid af te dwingen over deze regels en om contact te onderhouden met Financiën en de *stakeholders*; wel blijft de NOB buiten de politiek.

6 AFSLUITING

De harde wind die gewaaid heeft is inmiddels wat afgezwakt en er lijkt voorlopig een punt gezet te worden achter de discussie over het vestigingsklimaat van Nederland. Bij het opmaken van de tussenbalans lijkt het dat de politieke meerderheid er toch voor blijft dat Nederland internationaal concurrerend moet zijn en voldoende heeft aan de maatregelen die nu worden genomen. Buiten Nederland is er het risico dat Nederland geïsoleerd wordt in de verschillende internationale samenwerkingsverbanden; daarin zou het Verenigd Koninkrijk – met haar doelstelling om te streven naar een fiscaal zeer gunstig vestigingsklimaat – misschien onverwachts de grootste bondgenoot kunnen zijn. Met die laatste overweging werd de lezing afgesloten.



400 gerenommeerde redacteuren
en commentatoren

Unieke tabstructuur

Tijdwinst door gebruiksgemak

Tot in detail overzichtelijk

ndfr.nl

Als fiscalist heb je snel overzicht nodig in complexe vraagstukken. Onmisbaar daarbij is de digitale encyclopedie NDFR. De geroemde tabstructuur geeft in één oogopslag, tot op artikelniveau, toegang tot commentaar, jurisprudentie, besluiten, literatuur en parlementaire geschiedenis. Meer dan 75% van alle Nederlandse fiscalisten gebruikt NDFR. Snelheid, kwaliteit, transparantie, relevantie en volledigheid zijn voor fiscalisten de belangrijkste motivaties om voor NDFR te kiezen.

*'Dankzij NDFR kunnen wij efficiënter werken
en dat is in het belang van onze klant'*

*'Zonder NDFR kan ik
onmogelijk goed adviseren'*

*'Betrouwbaar en
innovatief tegelijk'*

**Probeer NDFR
nu gratis uit!**

Ga naar:
www.ndfr.nl



NTFR

Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht



FISCAAL VOLLEDIG OP DE HOOGTE

Met het *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht (NTFR)* bent u op een toegankelijke wijze snel op de hoogte van de laatste ontwikkelingen binnen het fiscale vakgebied. *NTFR* bevat wekelijks samenvattingen van arresten van de Hoge Raad en uitspraken van de gerechtshoven, rechtbanken en het Hof van Justitie waaraan praktische commentaren zijn toegevoegd. Daarnaast ontvangt u dagelijks fiscaal nieuws in de *NTFR Daily Mail*. *NTFR Beschouwingen* is het bijbehorende blad waarin maandelijks een selectie van uitspraken en fiscaal nieuws uit *NTFR* wordt geplaatst in de context van de jurisprudentie en fiscale leerstukken.

Ervaar zelf de voordelen van NTFR en neem een proefabonnement van 3 maanden voor slechts €83,50 (excl. btw).

NTFR biedt u een voorsprong in kennis door:

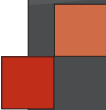
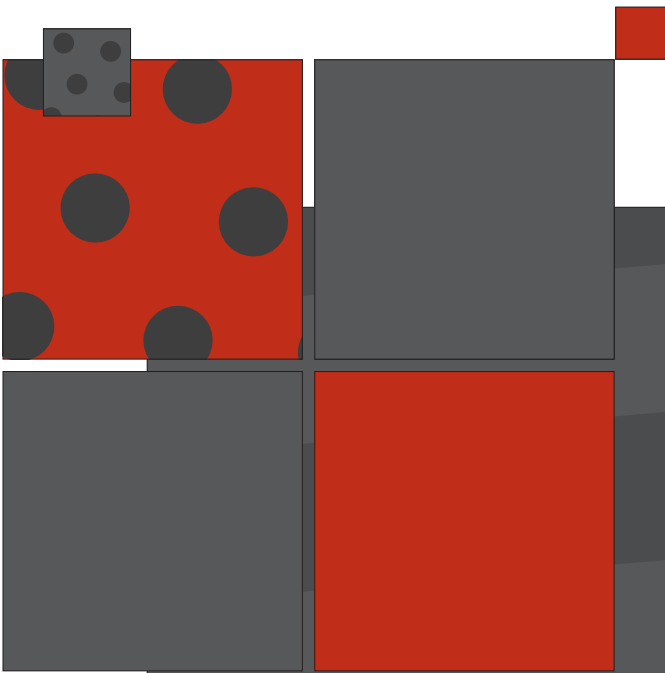
- » Een wekelijks overzicht van uitspraken, met samenvattingen en commentaren
- » Opinies en artikelen van gezaghebbende auteurs
- » De e-mailnieuwsbrief *NTFR Daily Mail*
- » Maandelijkse verdieping in *NTFR-Beschouwingen*
- » Actuele wet- en regelgeving
- » Originele brondocumenten online

www.sdu.nl/ntfr

Beschikbaar als:



Sdu UITGEVERS



De JOB (Jonge Orde van Belastingadviseurs) is een commissie van de NOB (Nederlandse Orde van Belastingadviseurs). De Commissie Vaktechniek van de JOB organiseert al vele jaren met succes lezingen waarin vooraanstaande deskundigen uit de wetenschap en de praktijk zeer uiteenlopende fiscale onderwerpen behandelen. De lezingen dragen bij aan het verhogen van het vaktechnisch niveau van jonge belastingadviseurs. Deze uitgave bevat verslagen van de lezingen uit 2013.