

LEZINGEN

VAKTECHNIEK

COMMISSIE

2015



de Jonge Orde van Belastingadviseurs
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Lezingen Commissie Vaktechniek 2015

Met bijdragen van:

prof. dr. A. J. van Doesum

dr. J. Doornebal

mr. dr. G.K. Fibbe

mr. M.C. de Graaf en mr. P.F.E.M. Merks

mr. P.E. Halprin

mr. drs. S.H. Hensen en prof. dr. Q.W.J.C.H. Kok

prof. dr. H.W.M. van Kesteren

J.J.A.M. Korving LL.M. M.A.

prof. mr. F.P.G. Pötgens

mr. R.J. Schimmelpenninck en mr. J.P.A. Dresen

prof. dr. J.L. van de Streek

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

© 2016, 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.sdu.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 lezingenboekje JOB Commissie Vaktechniek / 9

I Update Nederlandse Rulingbeleid: Buitenlandse Investeerders / 11

- 1 Inleiding / 11
- 2 Nederland als 'Gateway to Europe' / 11
- 3 Internationale ontwikkelingen en informatie-uitwisseling / 12
- 4 Toekomstige ontwikkelingen / 14

II Recente ontwikkelingen op het terrein van belastingverdragen en grensoverschrijdende arbeid / 15

- 1 Inleiding / 15
- 2 Inkomen uit dienstbetrekking in het OESO-Modelverdrag: een gesloten systeem / 15
- 3 De drie regels van art. 15 OESO-Modelverdrag / 16
- 4 Bijzondere beloningsvormen / 17

III Concernproblematiek in de omzetbelasting met nadruk op hoofdhuus en vaste inrichtingrelaties / 23

- 1 Inleiding / 23
- 2 Concernproblematiek en groepsregelingen / 23
- 3 De Europese Commissie over de btw-fiscale eenheid / 25
- 4 Concernproblematiek op vennootschapsniveau / 27
- 5 HvJ EU inzake Skandia / 29
 - 5.1 Gevolgen van het arrest / 29
 - 5.2 Casusposities / 30
- 6 Conclusie / 31

IV Renteaftrek bij acquisities / 33

- 1 Inleiding / 33
- 2 Art. 10a Wet VPB 1969 / 33
 - 2.1 Art. 10a Wet VPB 1969 in de praktijk / 37
- 3 Art. 13l Wet VPB 1969 / 37
- 4 Art. 15ad Wet VPB 1969 / 39
 - 4.1 Art. 15ad Wet VPB 1969 in de praktijk / 40

V	Spoedcursus btw /actuele ontwikkelingen / 41
1	Introductie / 41
2	Structuur van de Wet OB 1968 / 41
2.1	Wie – Ondernemer / 42
2.1.1	Fiscale eenheid / 42
2.1.2	Vaste inrichting / 46
2.2	Aftrek van voorbelasting door houdstermaatschappijen / 49
3	Afsluiting / 50
VI	Fiscus en insolventie / 51
1	Introductie / 51
2	Vormen van insolventieprocedures / 51
3	De curator / 53
4	Rol van de belastingadviseur / 55
5	Verliesverrekening en fiscale eenheid / 55
6	Schuldeisersakkoord / 56
VII	EU-actualiteiten in de directe belastingen / 59
1	Inleiding / 59
2	Beslisboom Hof van Justitie / 59
3	Samenloop van verdragsvrijheden / 60
4	Recente arresten in de IB-sfeer / 62
5	Formeel belastingrecht: Tax Transparency Package / 63
6	Vpb: Binnenlandse verliesverrekening – ‘Papillon’/‘SCA e.a.’ / 63
VIII	Sneak preview: EU rules on BEPS / 65
1	Introductie / 65
2	Wetgevingsproces in Europa / 65
3	Transparantie binnen de EU / 66
4	Het nieuwe voorstel / 66
5	Double- en triple-CTB / 66
6	Anti-BEPS-richtlijn / 67
7	Politieke haalbaarheid / 67
8	Minimum level of taxation test / 68
9	Sneak preview: inhoud van de concept-anti-BEPS-richtlijn / 68
10	Deelnemingsvrijstelling / 68
11	Switch-over clause / 68
12	CFC-regels / 69
13	Hek om Europa / 69
14	Anti-mismatch regels / 69
15	Aanpassing innovatiebox / 70

IX	Het gebruik van hybride entiteiten na OESO BEPS / 71
1	Inleiding / 71
2	'De oneigenlijke spaarpot op zee' / 71
3	De ontwikkelingen / 73
4	De aanpak / 74
5	Terug naar de cv/bv / 75
6	Conclusie: de klappen komen niet uit Parijs, maar uit Brussel / 76
X	Inbrengproblematiek bij personenvennootschappen na HR 11 juli 2014, BNB 2014/192 / 79
1	Introductie / 79
2	Personenvennootschappen / 80
3	Inbrengvarianten / 82
4	HR 16 december 1959, BNB 1960/34 / 83
5	HR 30 september 2005, BNB 2006/53 / 84
6	HR 11 juli 2014, BNB 2014/192 / 84
7	Administratieve verwerking / 86
8	Afsluiting / 86
XI	Praktische aspecten van fiscale procedures / 87
1	Inleiding / 87
2	Procederen (of niet) / 87
3	Bezwaarfase / 88
4	(Hoger) Beroep / 89

Voorwoord lezingenboekje JOB Commissie Vaktechniek

Geacht JOB-lid, beste lezer,

Het jaar 2015 was een periode met vele ontwikkelingen op het fiscale vlak, waar de Commissie Vaktechniek van de JOB gretig gebruik van heeft gemaakt. Wij hebben dit jaar elf lezingen georganiseerd over actuele onderwerpen, welke in grote getalen door onze leden werden bezocht. Zoals gebruikelijk worden de lezingen van de Commissie Vaktechniek gegeven door gerenommeerde fiscalisten. Dit jaar was dat niet anders en hebben wij vooraanstaande sprekers bereid gevonden om hun expertise te delen met onze leden. Levendige discussies tussen sprekers en JOB-leden gaven de lezingen een interactief karakter, waarbij de sprekers vaak bereid waren het achterste van hun tong te laten zien.

Daarnaast had de Commissie Vaktechniek dit jaar een primeur met de eerste BBQ-lezing. Prof. dr. Jan van de Streek gaf een *sneak preview* over de EU-regels inzake BEPS, waarna er door de bijna honderd aanwezige JOB-leden werd nagepraat onder het genot van een barbecue en borrel.

De besproken onderwerpen zijn door de Commissieleden vastgelegd in een (door de spreker goedgekeurd) lezingverslag. In het lezingenboekje dat voor je ligt zijn alle verslagen van 2015 gebundeld, zodat je de bijdragen nog eens na kunt lezen.

Hierbij wil ik iedereen bedanken die dit jaar heeft bijgedragen aan weer een seizoen vol geslaagde lezingen. Zonder de bijdragen van sprekers, de ondersteuning van de medewerkers van het Bureau NOB, het enthousiasme van de bezoekers en uiteraard de organisatorische inspanningen van de Commissieleden, was dit jaar niet zo succesvol geweest.

Het lezingenseizoen 2016 is in volle gang en het belooft nu al weer een fantastisch jaar te worden. Wij hopen velen van jullie te zien bij onze lezingen!

Namens de Commissie Vaktechniek,
Yannick Schuerman
voorzitter

I *Update Nederlandse Rulingbeleid: Buitenlandse Investeerders*

Verslaglegger: Y.A. (Yannick) Schuerman LL.M.

Inleiders: mr. M.C. (Martin) de Graaf, Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders bij de Belastingdienst/Grote Ondernemingen in Rotterdam en verbonden als docent aan de Vrije Universiteit van Amsterdam en als auteur aan Vakstudie Nieuws en mr. P.F.E.M. (Paulus) Merks, Tax Partner bij DLA Piper Nederland N.V. in Amsterdam en verbonden als docent aan het International Bureau of Fiscal Documentation en het International Tax Center van de Universiteit Leiden

Datum: 22 januari 2015

1 INLEIDING

Buitenlandse ondernemingen zullen bij het aanboren van nieuwe markten veelal zekerheid vooraf willen inzake hun groepsstructuur. Om op een fiscaal efficiënte manier te kunnen ondernemen, is het voor deze multinationals belangrijk dat zij zekerheid vooraf hebben met betrekking tot investeringen in of door Nederland, licenseren en dividendbeleid. De Graaf en Merks gaan tijdens deze interactieve lezing in op een zeer actueel onderwerp: het huidige Nederlandse rulingbeleid en de toekomstige ontwikkelingen in dit kader. In een bomvolle zaal, tijdens een van de drukst bezochte JOB-lezingen ooit, delen De Graaf en Merks ook anekdotes en ervaringen, waarbij nadrukkelijk wordt vermeld dat dit op persoonlijke titel gebeurt.

2 NEDERLAND ALS ‘GATEWAY TO EUROPE’

Omdat niet iedereen bekend is met De Graaf, begint hij met het omschrijven van zijn functie bij de Belastingdienst als Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders (‘APBI’, zie besluit van 12 juni 2014, nr. DGB 2014/296M). Dit is een functie die naast het ongeveer zestigkoppige APA/ATR-team (‘Rulingteam’) bestaat, maar hier in de praktijk zeer nauw mee samenwerkt. Deze centralisatie van zowel het Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders als het Rulingteam, is erg belangrijk voor de uniformiteit van de Nederlandse rulings. Het Rulingteam geeft, al dan niet gezamenlijk met De Graaf, ongeveer vierhonderd Advance Tax Rulings (‘ATR’) en tweehonderd Advance Pricing Agreements (‘APA’) per jaar af.

In zijn functie is De Graaf verantwoordelijk voor het voortvarend en constructief reageren op fiscale vraagpunten van potentiële buitenlandse investeerders in Nederland. Dit doet hij onder andere door mee te werken aan door het Ministerie

van Economische Zaken (i.e. de Netherlands Foreign Investment Agency - NFIA) georganiseerde, zogenaamde 'road shows', waarbij De Graaf in andere landen presentaties geeft over het Nederlandse vestigingsklimaat. In feite betreft het primair enkele reizen per jaar naar de Verenigde Staten. Tijdens dergelijke reizen wordt vooral met veel bedrijven gesproken die overwegen in Nederland daadwerkelijk activiteiten uit te breiden. Daarnaast worden enkele presentaties gegeven voor een breder publiek van geïnteresseerde bedrijven. Tijdens deze presentaties behandelt De Graaf het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat, vertelt hoe ervaren de Nederlandse Belastingdienst is in het verstrekken van zekerheid vooraf en licht hij de potentiële investeerders in over de internationale ontwikkelingen op dit vlak. Hier heeft De Graaf een dubbele rol, waarbij hij enerzijds als inspecteur optreedt om belastingen te innen en anderzijds uitlegt dat er veel zekerheid vooraf te verkrijgen is om potentiële investeerders naar Nederland te halen. Slechts enkele andere landen (bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk en Ierland) organiseren ook dergelijke road shows.

Een gunstig fiscaal vestigingsklimaat en zekerheid vooraf zijn uiteraard niet de enige redenen dat bedrijven zich hier vestigen. De strategische locatie binnen Europa, het internationale ondernemingsklimaat, de superieure logistieke en technologische infrastructuur, de hoog opgeleide en flexibele werknemers en de hoge 'quality of life' zijn ook belangrijke redenen voor bedrijven om zich hier te vestigen. Deze factoren moeten potentiële buitenlandse investeerders overtuigen om in Nederland hoofdkantoren op te zetten en trade & sales-activiteiten, productieactiviteiten en R&D-activiteiten te ontplooiën. Het Nederlandse rulingbeleid bestrijkt al deze functies, wat potentiële buitenlandse investeerders veelal over de streep trekt om activiteiten in Nederland te ontplooiën. De Graaf is hiervoor een 'onestopshop', omdat hij over alle middelen zekerheid vooraf kan verstrekken (i.e. vennootschapsbelasting, loonbelasting, dividendbelasting, inkomstenbelasting, omzetbelasting). Zodra een buitenlandse investeerder ervoor heeft gekozen om in Nederland te investeren, waken De Graaf en het Rulingteam gedurende enkele jaren over de buitenlandse investeerder, zodat consistentie en kennis op orde blijft binnen de Belastingdienst in de eerste periode waarin de competentie over de nieuwe investeerder aan een lokale belastingdienst eenheid is overgedragen.

De toegevoegde waarde van een goed fiscaal vestigingsklimaat en de Nederlandse werkwijze om vanuit de overheid in bonafide gevallen zekerheid vooraf te geven, lijkt aanzienlijk. De NFIA presenteert jaarlijks de hoeveelheid banen die naar Nederland komen en de investeringsbedragen die daarmee zijn gemoeid. De NFIA gaat er daarbij van uit dat in een aanzienlijk deel van die gevallen ook het fiscale systeem in Nederland een bijkomende rol heeft gespeeld. Zo publiceerde de NFIA dat in 2014 187 nieuwe projecten/investeringen in Nederland succesvol zijn begeleid, waarmee ruim 6.300 nieuwe Nederlandse banen zijn gemoeid.

3 INTERNATIONALE ONTWIKKELINGEN EN INFORMATIE-UITWISSELING

Waar het Nederlandse rulingbeleid enerzijds voordelen oplevert voor de bv Nederland, is het anderzijds onderwerp van discussie. In het licht van de aan-

trekkende discussies over multinationals die middels fiscale planning belastingheffing proberen te ontlopen, ligt het rulingbeleid van Nederland en verscheidene andere landen onder vuur. De ondervragingen door de US Senate, door Margaret Hodge in het Great Britain Parliament en de vele Kamervragen in de Nederlandse Tweede Kamer zijn hier slechts enkele voorbeelden van. Daarnaast is het een veelbesproken onderwerp bij onder meer de Europese Commissie, de OESO en de G20. Veel van deze discussies lijken, aldus Merks, echter meer gericht op het blootleggen van het probleem om de publieke opinie te beïnvloeden en mogelijk om het Amerikaanse 'check the box'-regime onder druk te zetten. Het Great Britain Parliament viel bijvoorbeeld alleen Amerikaanse multinationals aan en de Europese Commissie onderzoekt, op Fiat Chrysler Automobiles na, tot op heden alleen Amerikaanse multinationals.

De Graaf en Merks zijn zich bewust van de discussies die lopen over het Nederlandse rulingbeleid. Toch veronderstellen zij dat het reële belang van zekerheid vooraf tussen Belastingdienst en bedrijven in zijn algemeenheid erkenning zal blijven krijgen. Merks benadrukt dat er forse verschillen zijn te constateren tussen de Nederlandse rulings enerzijds en de Ierse/Luxemburgse rulings anderzijds. De beperkte looptijd van de Nederlandse rulings versus de extreem lange of zelfs onbeperkte looptijd van de Ierse/Luxemburgse rulings is hier een goed voorbeeld van. Evenals de meer complete en uitgebreide analyses en transfer pricing-documentatie die ten grondslag liggen aan de Nederlandse rulings, ten opzichte van de Ierse/Luxemburgse rulings. Het Nederlandse Rulingsteam hanteert checklists om uitgebreide dossiers op te bouwen welke altijd zijn uit te leggen aan andere landen en de Europese Commissie. Zorgvuldigheid, ruime onderbouwing en het juist hanteren van de nationale en internationale regelgeving staan hoog in het vaandel, aldus De Graaf.

Deze grondige werkwijze is erg belangrijk, nu de internationale focus steeds meer op substance en transparantie komt te liggen. De Belastingdienst is daarom al aan het nadenken over welke informatie mogelijk gaat worden uitgewisseld en met wie. Hierbij houden ze wederkerigheid altijd in het oog, omdat de Belastingdienst in het belang van de bv Nederland ook informatie wil ontvangen van buitenlandse belastingautoriteiten. De Graaf benadrukt dat in de loop van 2016 en in de eerste jaren daarna duidelijk zal zijn in welke mate en welk tempo uitwisseling van informatie tot stand gaat komen en dat dit een onomkeerbare ontwikkeling is.

Op dit moment worden er nog niet systematisch rulings uitgewisseld met andere landen. Uiteraard ontvangen buitenlandse autoriteiten desgevraagd wel informatie. Dat gebeurt dan altijd op basis van een gedegen wettelijke grondslag. Merks wijst erop dat eenzijdige spontane uitwisseling op dit moment ook zou kunnen leiden tot ongewenste situaties, waar buitenlandse belastingautoriteiten direct – en in veel gevallen ten onrechte – het vermoeden kunnen hebben dat er sprake is van ongewenste tax planning. De Graaf bevestigt enerzijds dat ondanks voorgaande constatering meer systematische uitwisseling een kwestie van tijd is. Anderzijds antwoordt hij op de opmerking van Merks dat de Nederlandse Belastingdienst bij uitwisseling van rulings op het juiste moment bereid zal zijn te bevorderen dat een weloverwogen en evenwichtig beeld bij de buitenlandse autoriteiten wordt geschetst. Daarmee kunnen onjuiste vooroordelen bij buitenlandse autoriteiten in ieder geval zoveel mogelijk worden weggenomen.

Gefilosofeerd is verder over de gedachte dat toenemende fiscale informatie-uitwisseling tussen belastingautoriteiten, alsmede de angst van bedrijven om op enig moment onderwerp te worden van ongenueanceerde artikelen zonder technisch-fiscale duiding van journalisten over rulings, kan leiden tot minder ruingverzoeken van bedrijven. De Graaf heeft reeds gesignaleerd dat de gedachte om geen zekerheid vooraf te vragen vaker wordt geuit. De Graaf en Merks achten dit op zich een ongewenste ontwikkeling, omdat gedegen zekerheid vooraf voor alle partijen meer gewenst is en juist ook latere uitvoerige discussie in de aanslagregeling tussen bedrijf en Belastingdienst kan voorkomen.

4 TOEKOMSTIGE ONTWIKKELINGEN

Wat zal, in het licht van de internationale ontwikkelingen, het antwoord van Nederland zijn als de BEPS-actiepunten worden doorgevoerd, als de VS haar 'check the box'-regime afschaft, of als de hybrid-bepalingen worden aangenomen en Nederland geen aftrek meer mag geven? Er wordt onder andere door het Ministerie van Financiën (in overleg met de Belastingdienst), het Ministerie van Economische Zaken, VNO-NCW, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en Amcham structureel nagedacht over hoe het Nederlandse vestigingsklimaat aantrekkelijk kan blijven en aantrekkelijker kan worden. Enkele scenario's zijn het uitbreiden van de innovatiebox, een optioneel versimpeld regime zonder aftrek en verliesverrekening, maar met een laag belastingtarief en afschaffing van de dividendbelasting, aldus Merks.

Nederland heeft bij monde van de staatssecretaris van Financiën ten tijde van de lezing met name benadrukt niet eenzijdig, onnodig rigoureuze stappen te zetten voordat de internationale ontwikkelingen in OESO- en wellicht EU-verband duidelijker zijn. Die houding kan als gevolg van die nadere ontwikkelingen en eventuele internationale druk allicht veranderen. Wat er in de toekomst ook gebeurt naar aanleiding van de huidige internationale ontwikkelingen, de Nederlandse overheid en de voornoemde 'stakeholders' zijn in regelmatig overleg met de intentie voortvarend op het juiste moment actie te kunnen ondernemen, als dit noodzakelijk is om het Nederlandse vestigingsklimaat (fiscaal) aantrekkelijk te houden voor potentiële buitenlandse investeerders.

II *Recente ontwikkelingen op het terrein van belastingverdragen en grensoverschrijdende arbeid*

Verslaglegger: mw. L. (Lenny) Koot LL.M.

Inleider: prof. mr. F.P.G. (Frank) Pötgens, belastingadviseur bij De Brauw Blackstone Westbroek en daarnaast Hoogleraar in het Internationale en Europese Belastingrecht aan de Vrije Universiteit te Amsterdam

Datum: 29 januari 2015

1 INLEIDING

Tijdens deze lezing zal een aantal recente ontwikkelingen op het gebied van het arbeidsartikel (art. 15) van het OESO-Modelverdrag worden besproken. Zowel jurisprudentie van de Hoge Raad als wijzigingen in het OESO-commentaar en Modelverdrag komen aan bod.

2 INKOMEN UIT DIENSTBETREKKING IN HET OESO-MODELVERDRAG: EEN GESLOTEN SYSTEEM

In het OESO-Modelverdrag is een aantal artikelen te onderkennen dat ziet op de verdeling van het heffingsrecht ten aanzien van inkomen uit dienstbetrekking, namelijk art. 15 t/m 20. Deze artikelen vormen een gesloten systeem, zo bepaalde de Hoge Raad in meerdere zaken.¹ Voor het restartikel, art. 21 OESO-Modelverdrag, is in beginsel geen plaats. Zodoende geldt voor inkomen uit dienstbetrekking art. 15 OESO-Modelverdrag als restartikel. Echter, aan de saldifunctie van art. 15 wordt eerst toegekomen wanneer geen meer verbijzonderde bepaling van het gesloten systeem van toepassing is. De volgorde die moet worden aangehouden is daarom als volgt: art. 19 (overheidsfuncties), art. 18 (pensioenen), art. 17 (sporters en artiesten), art. 16 (bestuurders) en ten slotte art. 15, het (rest)artikel dat ziet op inkomen uit dienstbetrekking.²

1. HR 3 mei 2000, *BNB 2000/378* (CFK), HR 3 mei 2000, *BNB 2000/296* (ontslagvergoeding/Zwitserland), HR 20 december 2000, *BNB 2001/124* (ontslagvergoeding België), HR 10 augustus 2001, *BNB 2001/353* (vergoeding niet-doorgaan dienstbetrekking), HR 5 september 2003, *BNB 2003/380* (afkoop pensioen Singapore).
2. Deze volgorde blijkt enerzijds uit de tekst van de diverse verdragsbepalingen (dat art. 19 prevaleert boven art. 18 volgt uit de bewoordingen van art. 19, lid 3) en uit de jurisprudentie van de Hoge Raad; HR 22 juli 1988, *BNB 1989/2* (art. 18 gaat voor op art. 16) en HR 3 mei 2000, *BNB 2000/328* (art. 18 primeert op art. 17).

Art. 15 OESO-Modelverdrag voorziet in een drietal regels voor het verdelen van het heffingsrecht ten aanzien van inkomen uit dienstbetrekking. Op basis van lid 1, eerste zin, eerste gedeelte is de woonstaat in principe bevoegd over dit inkomen te heffen ('regel 1') indien de dienstbetrekking wordt uitgeoefend in de woonstaat of in een derde staat. Echter, op basis van lid 1, eerste zin, tweede gedeelte en tweede volzin komt het heffingsrecht aan de werkstaat toe wanneer de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend en de werknemer inwoner is van de andere staat, de woonstaat ('regel 2'). Ten slotte komt op basis van lid 2 het heffingsrecht toe aan de woonstaat – en als uitzondering op regel 2 – wanneer cumulatief aan drie voorwaarden is voldaan ('regel 3'):

1. er wordt minder dan 183 dagen in de werkstaat verbleven gedurende een referentieperiode;
2. de beloning wordt aan de werknemer betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat; en
3. de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat.

Wordt aan één van deze voorwaarden niet voldaan, dan is de werkstaat bevoegd te heffen (regel 2).

Een vraag die echter voorafgaat aan welke regel van toepassing is, is de entree in het gesloten systeem met betrekking tot inkomen uit dienstbetrekking en daarmee in art. 15 OESO-Modelverdrag. Art. 15 refereert aan 'salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen'. Op basis van art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag moet voor de betekenis van dit niet in het OESO-Modelverdrag gedefinieerde begrip in eerste instantie te rade worden gegaan bij de betekenis die het nationale recht van de verdragstoepassende staten daaraan toekent, tenzij de context een andere betekenis vereist. In het algemeen geldt dat een inkomensbestanddeel dat onder het nationale recht van een verdragstoepassende als loon wordt aangemerkt (bijvoorbeeld in Nederland op basis van art. 10, lid 1, Wet op de Loonbelasting 1964), tevens door de werking van art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag onder het begrip 'salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen' ressorteert waarmee art. 15 en het daarbij behorende gesloten systeem van toepassing kunnen zijn.

Op dit algemene uitgangspunt is door de Hoge Raad een aantal uitzonderingen geformuleerd. Een eerste uitzondering kan afgeleid worden uit HR 20 september 2000, *BNB* 2001/29. Deze zaak betrof een WAO-uitkering van Nederlandse oorsprong die werd betaald aan een inwoner van de voormalige Nederlandse Antillen. De Hoge Raad oordeelde dat in dit geval niet het equivalent van de Belastingregeling voor het Koninkrijk ('BRK') van art. 15 OESO-Modelverdrag van toepassing was (art. 15, lid 1, BRK), maar deze uitkering in verband met het publiekrechtelijke karakter daarvan (rechtstreeks voortvloeiende uit het Nederlandse socialezekerheidstelsel) gekwalificeerd moet worden onder het algemene restartikel van de BRK (art. 20), het equivalent van art. 21 OESO-Modelverdrag. Ook de zaak HR 5 september 2003, *BNB* 2003/379 en 381 verdient hier behandeling. In deze zaak was sprake van een directeur-groootaandeelhouder ('dga') welke in België woonde en in Nederland een bv had. De beloning van

de dga werd door de inspecteur gesteld op het gebruikelijk loon in de zin van art. 12a Wet op de loonbelasting 1964. Hierover is aan de bv een naheffingsaanslag loonbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd. Deze aanslag werd betwist. De Hoge Raad oordeelde uiteindelijk dat de omstandigheid dat door de toepassing van de gebruikelijkloonregeling als inkomsten uit dienstbetrekking in Nederland worden belast inkomsten die op het moment van heffen niet daadwerkelijk zijn verkregen, op zichzelf nog niet de gevolgtrekking wettigt dat Nederland zijn heffingsrecht heeft uitgebreid buiten de grens die het voormalige belastingverdrag met België (1970) daaraan stelt. Indien bepaalde inkomsten naar hun aard, zoals die wordt bepaald door de bron waaruit zij ontstaan, aan Nederland ter heffing zijn toegewezen, laat art. 3, par. 2, voormalige belastingverdrag met België (1970) Nederland de ruimte om onder de voorbehouden van die bepaling die inkomsten volgens de Nederlandse wettelijke bepalingen te belasten. Binnen dat kader kan er ruimte zijn voor het toepassen van forfaits en ficties. Dit wordt echter anders als de wetgever inkomsten die naar hun aard potentieel niet aan Nederland ter belastingheffing zijn toegewezen door wetsduiding of ficties bestempelt tot inkomsten die onder een ander verdragsartikel vallen, dat de heffing over die inkomsten wel aan Nederland toewijst. Art. 3, par. 2, voormalige belastingverdrag met België laat daarvoor geen ruimte, omdat dan de werking van dat verdrag eenzijdig zou worden gewijzigd. In deze casus werd belasting geheven over inkomsten die indien zij alsnog worden verkregen, als dividend of vermogenswinst aan de ontvanger kunnen toevloeien. Terzake geldt potentieel een andere verdeling van de heffingsrechten dan het geval is onder art. 15 of art. 16 voormalige belastingverdrag met België. Daarmee brengt de doorwerking van de fictie van art. 12a naar het voormalige belastingverdrag met België potentieel een verschuiving teweeg in de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen Nederland en België. Daarom laat het betreffende belastingverdrag een op die fictie gebaseerde heffing niet toe. Het restartikel speelt hier volgens de Hoge Raad geen rol, omdat de fictie van art. 12a geen inkomsten tevoorschijn doet komen die vatbaar zijn voor belastingheffing door België als woonstaat. Vanuit Nederlands perspectief vallen de volgende inkomensbestanddelen onder het begrip ‘salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen’: ontslagvergoedingen, tekengelden, inkomen uit een non-concurrentiebeding, bonus, opties, auto van de zaak, onzuivere pensioenen, vervroegde ‘pensionering’, verkapte beloningen, stand-by fees, blijfpremies en vergoedingen voor het niet doorgaan van een dienstbetrekking. De volgende inkomensbestanddelen vallen niet onder dit begrip: stakingsgeld (uitgekeerd door de vakbond aan stakende werknemers die salaris missen), WAO/WIA-uitkeringen en immateriële schadevergoedingen.³

4 BIJZONDERE BELONINGSVORMEN

Tussen al het Base Erosion and Profit Shifting (‘BEPS’)-geweld door is het OESO-commentaar in 2014 gewijzigd. Art. 15 heeft er een behoorlijk aantal paragrafen

3. Vergelijk wat de immateriële schadevergoedingen betreft tevens par. 2.8 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag (2014); dergelijke vergoedingen vallen volgens het commentaar onder het restartikel (art. 21 OESO-Modelverdrag).

bij gekregen welke allen zien op bijzondere beloningsvormen/termination payments. Een kenmerk van een aantal van deze betalingen is dat in wezen een beloning wordt betaald vanwege wat gezien zou kunnen worden als een vorm van inactiviteit, d.w.z. tegenover de inkomsten staan niet rechtstreeks en in concreto verrichte werkzaamheden. Bij dergelijke ‘inkomsten uit inactiviteit’ gelden de volgende aandachtspunten:

1. Vormt de inactiviteit als zodanig het uitoefenen van een dienstbetrekking?
2. Waar wordt de dienstbetrekking uitgeoefend? En
3. Waaraan moet het inkomen worden gealloceerd?

Hierna wordt ingegaan op enkele bijzondere beloningsvormen, waarbij uiteraard telkens geldt dat sprake is van grensoverschrijdende arbeid.

Vergoeding niet doorgaan dienstbetrekking

Wanneer een vergoeding wordt gekregen voor het niet doorgaan van een dienstbetrekking, komt volgens de Hoge Raad (HR 10 augustus 2001, *BNB* 2001/353) het heffingsrecht toe aan de staat waar de dienstbetrekking zou zijn uitgeoefend indien zij wel doorgang had gevonden. De Duitse Bundesfinanzhof oordeelde echter op 12 september 2006 anders, namelijk dat de woonstaat over dergelijke vergoedingen mag heffen. Staten onderling gaan hier dus anders mee om en dit kan tot moeilijkheden leiden, zeker omdat het OESO-commentaar zich op dit punt in stilzwijgen hult. Een ‘mutual agreement procedure’ is zodoende de enige manier om dubbele belastingheffing naar aanleiding van dergelijke inconsistenties te voorkomen.

Ziekte-uitkering

Ook voor WULBZ-ziekte-uitkeringen (art. 7:629 BW) gaat de Nederlandse rechtspraak uit van de ‘vervangingsgedachte’ en van een fictieve plaats van uitoefening van de dienstbetrekking, d.w.z. de salarisdoorbetaling bij ziekte is ter belastingheffing toegewezen aan de staat waar de dienstbetrekking zou zijn uitgeoefend indien de betreffende werknemer niet ziek zou zijn geweest.⁴ Duitsland kijkt hier wederom anders tegenaan en gaat uit van de toewijzing van het heffingsrecht aan de staat waar de werknemer zich gedurende zijn ziekte fysiek ophoudt (veelal de woonstaat). Het OESO-commentaar sluit op dit punt aan bij het Nederlandse standpunt.⁵

Non-concurrentievergoeding

De non-concurrentievergoeding is een vergoeding die een werknemer ontvangt door niet met een voormalig werkgever te concurreren. Gesteld zou kunnen worden dat de werknemer bij een non-concurrentiebeding gevraagd wordt op een negatieve wijze van zijn talenten gebruik te maken. Dit laatste kan als het uitoefenen van een dienstbetrekking worden gezien. De meningen lopen uiteen over de plaats waar een dergelijke dienstbetrekking wordt uitgeoefend en waaraan de non-concurrentievergoeding moet worden toegerekend. Enerzijds

4. HR 24 april 1957, *BNB* 1957/189, Hof Amsterdam, 21 maart 1986, *V-N* 1987/299, Hof Den Bosch, 18 januari 2006, *V-N* 2006/34.12.

5. Zie ook par. 2.14 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag (2014).

wordt in de internationale jurisprudentie het standpunt ingenomen dat de dienstbetrekking wordt uitgeoefend daar waar de werknemer zich fysiek ophoudt om aan de verplichtingen die voortvloeien uit het non-concurrentiebeding te voldoen (dit leidt er veelal toe dat het heffingsrecht over de non-concurrentievergoeding wordt toegewezen aan de woonstaat van de voormalige werknemer).⁶ Anderzijds volgt de internationale jurisprudentie de zienswijze dat bepalend is voor de allocatie van de non-concurrentievergoeding de plaats waar de dienstbetrekking zou zijn uitgeoefend indien de voormalige werknemer niet aan een non-concurrentiebeding zou zijn gebonden (dit leidt ertoe dat het heffingsrecht is toegewezen aan de fictieve werkstaat).⁷ In Nederland is relatief weinig jurisprudentie hierover verschenen. Recent is deze problematiek (deels) aan de orde gekomen in HR 20 juni 2014, *BNB 2014/218*. Hierin was sprake van een bestuurder van een in Nederland gevestigde vennootschap die met zijn werkgever in april 2007 een overeenkomst tot beëindiging van de dienstbetrekking heeft gesloten. Overeengekomen is onder meer dat aan deze bestuurder in termijnen een bedrag zal worden betaald in verband met de beëindiging van de arbeidsrelatie en voor het nalaten van werkzaamheden gedurende een bepaalde periode na beëindiging van de arbeidsovereenkomst. De vergoeding is betaald in drie termijnen (juni 2007, december 2007 en december 2008). De bestuurder heeft zich in juli 2007 gevestigd in de Verenigde Arabische Emiraten, waarmee in de relatie tot Nederland (destijds nog) geen belastingverdrag van toepassing was. In geschil was of de tweede termijn voor belanghebbende in dat jaar in Nederland belastbaar loon vormt tot het door de inspecteur in aanmerking genomen bedrag. De Hoge Raad volgt hier het hof, welke aanvoerde dat de bron van de tweede termijn de dienstbetrekking met de werkgever is en niet de arbeid of het nalaten daarvan. De drie termijnen vloeien namelijk rechtstreeks en volledig voort uit de door belanghebbende vervulde functie van bestuurder van een in Nederland gevestigde vennootschap, en wel in zodanige mate dat zij kunnen worden beschouwd als te zijn verstrekt ter zake van het in Nederland verricht hebben van arbeid. Gezien de feiten en omstandigheden van deze casus, wordt een karakterisering als non-concurrentievergoeding zodoende niet geaccepteerd.

Pötgens poneert de volgende stelling: 'Een non-concurrentievergoeding die een voormalige werkgever toekent aan een werknemer dient onder art. 15 OESO-Modelverdrag te worden toegewezen aan de staat waar de werknemer zich fysiek ophoudt teneinde te voldoen aan de uit het non-concurrentiebeding voortvloeiende verplichting (de woonstaat)'.

In de zaal is men eensgezind met betrekking tot het antwoord op deze stelling: Eens.

Het OESO-commentaar van 2014 op art. 15 ondersteunt deze stelling in par. 2.9, tenzij de vergoeding uit het non-concurrentiebeding in feite dient als beloning voor de voorheen verrichte werkzaamheden. In dat geval wordt het heffingsrecht toegewezen aan de werkstaat.

6. Vergelijk Hof van Beroep van Brussel 14 november 1997, *A.F.T.* 1998, p. 12.

7. Bundesfinanzhof 9 september 1970, *BStBl* 1970 II, p. 867 en Hof van Beroep van Brussel, 20 september 2007, *T.F.R.* 2008, p. 496.

Ontslagvergoeding

De ontslagvergoeding wordt ontvangen als een schadeloosstelling, om het materiële leed te compenseren dat verband houdt met het wegvallen van inkomsten. Gezien het schadeloosstellingskarakter van een dergelijke vergoeding is de daarmee verband houdende situatie niet als zodanig aan te merken als het uitoefenen van een dienstbetrekking. Wat betreft de toerekening van een ontslagvergoeding die wordt toegekend aan een voormalige werknemer zijn er drie mogelijkheden denkbaar:

1. aan de staat waar de dienstbetrekking zou zijn uitgeoefend indien de werknemer niet zou zijn ontslagen;
2. aan de woonstaat, aangezien het ontslag en de maatschappelijke schade en gevolgen die daaruit voortvloeien de reden voor toekenning is en er geen voldoende relatie kan worden onderkend met de in de werkstaat uitgeoefende dienstbetrekking;
3. aan de werkstaat, gezien de relatie met de in het verleden uitgeoefende dienstbetrekking.

Mogelijkheid 1 alludeert op de fictie die de Hoge Raad hanteerde in *BNB 2001/353* (vergoeding voor het niet doorgaan van een dienstbetrekking). Volgens Pötgens is deze mogelijkheid niet de juiste. Mogelijkheid 2 is volgens Pötgens vanuit theoretisch perspectief een beter alternatief. Echter, het is mogelijkheid 3 welke wordt gevolgd door zowel de Hoge Raad (11 juni 2004, *BNB 2004/344* en *345*) als het OESO-commentaar van 2014 op art. 5 in par. 2.7. Pötgens kan zich hier ook in vinden.

De Hoge Raad werkte in *BNB 2004/344* en *345* met de volgende breuk:
Gedeelte van het reguliere salaris belast in werkstaat in referentieperiode /
Totale salaris gedurende de referentieperiode.

Als referentieperiode moet hier de volgende periode worden aangehouden:

1. 1 januari tot datum ontslag;
2. vier kalenderjaren voorafgaande aan 1 januari van jaar ontslag.

Een absoluut vereiste is hierbij echter volgens de Hoge Raad dat de ontslagvergoeding ten laste van de werkgever of vaste inrichting in de werkstaat moet komen. Pötgens vindt dit een bijzonder vereiste, bovendien omdat het niet nodig is om de ontslagvergoeding aan de in het verleden uitgeoefende dienstbetrekking toe te rekenen. Dit vereiste is ook niet terug te vinden in art. 15, lid 1, OESO-Modelverdrag. Het staat wel in lid 2, maar dit lid is niet van belang voor de vraag hoe en aan welke dienstbetrekking een vergoeding moet worden toegerekend.

Met betrekking tot de referentieperiode vermeldt par. 2.7 OESO-commentaar op art. 15 uit 2014 dat voor de toerekening van de ontslagvergoeding aan de in het verleden uitgeoefende dienstbetrekking moet worden uitgegaan van de werkzaamheden die zijn verricht in de periode van twaalf maanden die aan het ontslag vooraf is gegaan. Dit komt niet overeen met de referentieperiode van de Hoge Raad uit *BNB 2004/344* en *345*. De Hoge Raad heeft echter in het Ierland I-arrest (2 september 1992, *BNB 1992/379*) aan het OESO-commentaar 'grote betekenis' toegekend bij de uitleg van een verdragsbepaling indien deze met bepaling zowel wat betreft haar tekst als blijkens de (eenzijdige Neder-

landse) toelichtende nota zo veel mogelijk aansluiting is gezocht bij de desbetreffende versie van het OESO-Modelverdrag (in *BNB 1992/379* was dat het OESO-Modelverdrag 1963 voor het uit 1969 daterende belastingverdrag met Ierland). In dezen gaat het veeleer om de vraag of een gewijzigd OESO-commentaar – dat op 15 juli 2014 is gepubliceerd – de door de Hoge Raad gebezigde uitleg van eerder gesloten belastingverdragen vermag te wijzigen. Met andere woorden, het gaat om een bepaald omstreden vorm van dynamische toepassing van het OESO-commentaar, d.w.z. de tekst van het OESO-Modelverdrag of eerdere interpretaties van die tekst worden gewijzigd. Het commentaar op het OESO-Modelverdrag⁸ en de staatssecretaris van Financiën⁹ volgen in beginsel een dynamische toepassing daarvan. Volgens Pötgens heeft de Hoge Raad zich tot op heden over deze kwestie (de hiervoor beschreven ‘omstreden’ dynamische toepassing) niet expliciet uitgelaten.¹⁰

Daarenboven wijst de Pötgens erop dat de rechtstoestand voor belastingplichtigen aldus is dat zij met betrekking tot verdragen die zijn gesloten voor 15 juli 2014 de Belastingdienst kunnen conformeren aan het in het OESO-commentaar ingenomen standpunt¹¹ terwijl zij zich, indien zulks voor hen voordelig is, op de jurisprudentie van de Hoge Raad kunnen beroepen. Pötgens poneert naar aanleiding hiervan de volgende stelling: ‘voor belastingplichtige geldt best of both worlds’. Deze stelling is volgens de zaal op basis van het voorgaande goed verdedigbaar. Dit geldt echter zolang op dit punt geen nieuwe jurisprudentie volgt.

Stand-by fees

Wanneer personen betaald worden om zich beschikbaar te houden, wordt gesproken van stand-by fees. Dit wordt gezien als het uitoefenen van een dienstbetrekking en de Hoge Raad (22 december 2006, *BNB 2007/97*) is van oordeel dat de inkomsten moeten worden toegerekend aan de plaats waar de werknemer fysiek aanwezig is voor de uitvoering van deze beschikbaarheidsdiensten. Het OESO-commentaar op art. 15 vermeldt in par. 2.16 echter dat wanneer salaris wordt ontvangen door een werknemer terwijl hij geen werkzaamheden hoeft te verrichten (er wordt niet expliciet gerefereerd aan stand-by fees), het betref-

8. Vgl. par. 33, 34 en 35 van de inleiding van het commentaar op het OESO-Modelverdrag.
9. Zie Voorstel van Wet inzake bestrijding dividendstrippen en fiscale behandeling van het toekennen van werknemersopties, MvA, Kamerstukken I, 2001-2002, 27 896 en 28 246, nr. 117B, V-N 2002/33.23, p. 3106; Notitie ‘Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht’ in V-N 1998/22.3, p. 1971; Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, p. 24 en het besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, *BNB 2011/99* (winstallocatie vaste inrichtingen).
10. Ook niet in HR 9 december 1998, nr. 32 709, *BNB 1999/267* (inzake het belastingverdrag met Duitsland: zie ook Conclusie A-G Wattel bij HR 21 februari 2003, nr. 37 011, *BNB 2003/177* en HR 21 februari 2003, nr. 37 024, *BNB 2003/178*, onderdeel 2.5.1 van de bijlage) en evenmin in HR 21 februari 2003, nr. 37 011, *BNB 2003/177* (verdrag met Brazilië) en HR 21 februari 2003, nr. 37 024, *BNB 2003/178* (verdrag met Nigeria). In deze drie arresten noemt de Hoge Raad weliswaar een latere versie van het commentaar op het OESO-Modelverdrag, maar in *BNB 1999/267* gebeurt dit naast het OES-rapport uit 1958, en in *BNB 2003/177* en 178 in een overweging ten overvloede ter adstructie van een consistente uitleg van het begrip ‘verblijft’ (‘is present’) in art. 15, lid 2, onderdeel a, van de betreffende verdragen welke uitleg overeenstemt met art. 31, lid 1, Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht.
11. Vergelijk ook Conclusie A-G Wattel bij HR 21 februari 2003, nr. 37 011, *BNB 2003/177* en HR 21 februari 2003, nr. 37 024, *BNB 2003/178*, onderdeel 2.6 van de bijlage die het dynamisch toegepaste OESO-commentaar aanmerkt als recht in de zin van art. 79, lid 1, onderdeel b, RO waarop belastingplichtigen rechtens mogen vertrouwen.

fende salaris moet worden toegerekend aan de staat waar de werknemer in kwestie zou hebben gewerkt als hij wel had moeten werken. Het OESO-commentaar lijkt derhalve niet in overeenstemming te zijn met het oordeel van de Hoge Raad en past hier een soort fictie toe.

Werknemersopties

Op het gebied van de werknemersopties is het OESO-commentaar reeds in 2005 gewijzigd. Deze bijzondere beloningsvorm gaat het bereik van deze lezing zodoende te buiten en zal niet verder worden behandeld.

Hierna sluit Pötgens af. De Commissie Vaktechniek dankt Pötgens voor deze interessante lezing.

III *Concernproblematiek in de omzetbelasting met nadruk op hoofdhuis en vaste inrichtingrelaties*

Verslaglegger: mw. M.N.R. (Manon) van Bijlevelt LL.M.

Inleider: prof. dr. H.W.M. (Herman) van Kesteren, werkzaam als partner bij PwC en hoogleraar aan de Universiteit van Tilburg

Datum: 12 februari 2015

1 INLEIDING

De lezing is ‘concernproblematiek’ genoemd, omdat deze voornamelijk gaat over groepen van vennootschappen die tezamen een onderneming drijven. Binnen het concern staan vooral de verhouding tussen moeder – dochter en hoofdhuis – vaste inrichting centraal. Dergelijke hoofdhuis en vaste inrichtingrelaties kom je bijvoorbeeld tegen in de financiële sector. Een belangrijke reden hiervoor is dat verkeer tussen hoofdhuis en vaste inrichting in beginsel onbelastbaar is voor de btw. Dit is bepaald in het arrest FCE bank (HvJ EG 23 maart 2006, zaak C-210/04). Banken hebben normaliter geen recht op aftrek van voorbelasting, dus als zij voor een moeder – dochterstructuur kiezen dan moeten ze btw in rekening brengen op onderlinge prestaties. In binnenlandse situaties kan een bank mogelijk nog een btw-fiscale eenheid vormen met diverse dochtervennootschappen. Zodra een bank echter dochtervennootschappen in het buitenland heeft, moet deze btw op onderlinge prestaties berekenen die dus vaak niet aftrekbaar is. Kosten die worden gemaakt tussen moeder- en dochtervennootschappen worden dan ineens zichtbaar voor de btw. Aangezien het om grote geldbedragen gaat, zie je dat structuren van ondernemingen in de financiële sector logischerwijs vaak vaste inrichtingen bevatten. Btw is uiteraard niet het enige aandachtspunt bij het opzetten van een organisatiestructuur. De reden dat voor een vaste inrichtingstructuur wordt gekozen, kan ook zijn gelegen in het toezicht dat van overheidswege op financiële instellingen wordt uitgeoefend. Het Skandia-arrest (HvJ EU 17 september 2014, zaak C-7/13) waar we het over gaan hebben, gooit daarentegen ‘zand in de machines’ van de banken. Reden om hier samen verder naar te kijken.

2 CONCERNPROBLEMATIEK EN GROEPSREGELINGEN

Een onderneming begint vaak als eenmanszaak (bijvoorbeeld een loodgietersbedrijf onder leiding van één persoon), maar als de zaken goed gaan, wordt er meestal voor gekozen om de onderneming op te knippen in meerdere vennootschappen. In het begin zijn dit er vaak twee, maar dat kunnen er meer worden. In een ondernemingsstructuur kun je de oorspronkelijke ondernemer echter

nog steeds herkennen: de moedervennootschap fungeert als hoofd/denkvermogen, de tussenhoudsters fungeren als lichaam en de werkmaatschappijen als handen en voeten. De btw is een archaisch stukje wetgeving in die zin dat we eigenlijk nauwelijks rekening houden met dat grotere geheel van de onderneming. In andere woorden, wij btw-ers zien de vennootschappen allemaal als afzonderlijke ondernemingen. Dat betekent dus ook dat al die transacties die tussen de diverse vennootschappen plaatsvinden, zichtbaar worden voor de btw (bijvoorbeeld managementdiensten en financiering van de moeder aan haar dochtervennootschappen). Als er veel ondernemers in een structuur zitten die vrijgesteld presteren, dan leidt dit qua btw-behandeling tot obstakels. Dat je jezelf als één grote onderneming ziet, doet hier niet aan af. Om aan deze situatie tegemoet te komen en dit negatieve effect zoveel als mogelijk tegen te gaan, zijn er een aantal instrumenten/groepsregelingen in het leven geroepen:

- hoofdhuis – vaste inrichting;
- fiscale eenheid;
- consolidaties; en
- koepelvrijstelling.

Door te kiezen voor een structuur met een hoofdhuis en vaste inrichting, maak je niet zozeer gebruik van een regeling in de letterlijke zin van het woord, maar meer van een instrument. Gebruikers van deze structuur weten immers dat er in beginsel geen btw is verschuldigd indien je binnen één onderneming presteert (ervan uitgaande dat de vaste inrichting niet als zelfstandig kwalificeert). Dus ook als je als hoofdhuis jegens je vaste inrichting over de grens presteert, kan dat – voorzichtig gezegd – in beginsel zonder btw. Binnen de financiële sector is dit een veelvuldig gebruikt instrument.

Een ander instrument is de btw-fiscale eenheid in de zin van art. 11 Btw-richtlijn (2006/112/EG). Deze btw-fiscale eenheid werkt in beginsel alleen binnen de territoriale grenzen van een land. Het biedt in zoverre dus wel een oplossing in moeder en dochterverhoudingen, maar zodra een onderneming de grens overgaat dan kan de btw-fiscale eenheid alleen van toepassing zijn op de vennootschappen die binnen Nederland zijn gevestigd. Grensoverschrijdende transacties tussen moeder en dochter zijn dus nog steeds zichtbaar voor de btw, tenzij er in het buitenland ook weer een stukje in de btw-fiscale eenheid aldaar valt.

Dan kennen we nog de zogenaamde consolidaties. Deze kom je vaak tegen in Zuid-Europese landen als Spanje. Deze lidstaten zouden de btw-fiscale eenheid van art. 11 Btw-richtlijn rechtstreeks kunnen invoeren, maar hebben hier niet voor gekozen. Zij maken gebruik van consolidatie op basis van art. 395 Btw-richtlijn. Dit artikel biedt lidstaten de mogelijkheid om vereenvoudigingen toe te passen of fraude te bestrijden. De lidstaten die hiervoor kiezen, laten ondernemingen geen btw-fiscale eenheid aangaan, maar bieden deze de mogelijkheid om hun btw-aangiften te consolideren. Dit betekent dat als de ene vennootschap tot een te betalen bedrag komt (-) en de andere tot een te ontvangen bedrag (+) je de plus en de min tegen elkaar kunt wegstrepen, het zogenoemde consolideren. Het belangrijkste verschil met de btw-fiscale eenheid is dat de onderlinge transacties wel zichtbaar blijven. Vennootschappen moeten elkaar dus wel gewoon btw in rekening brengen en kunnen op een later moment pas consolideren. Het Hof van Justitie ('HvJ EU') heeft in de zaak

Ampliscientifica (HvJ EG 22 mei 2008, zaak C-162/07) bevestigt dat consolidatie elementen van de btw-fiscale eenheid bevat, maar dat het geen btw-fiscale eenheid is.

Tot slot de koepelvrijstelling op grond van art. 132, lid 1, onderdeel j, Btw-richtlijn. Deze wordt door slechts een aantal lidstaten toegepast terwijl eigenlijk alle lidstaten deze zouden moeten toepassen, omdat het een verplichte vrijstelling is die in de richtlijn is opgenomen. Deze koepelvrijstelling kan worden toegepast door zelfstandige groepen van vrijgesteld presterende ondernemers of niet-ondernemers, die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben en gezamenlijk iets voor niet-commerciële doeleinden willen oppakken (bijvoorbeeld vanuit het kader van efficiëntie). In dergelijke gevallen is het vervelend en inefficiënt als iedereen (afzonderlijk) btw in rekening gebracht krijgt. Denk bijvoorbeeld aan ziekenhuizen die gemeenschappelijk verpleegkundigen of chirurgen moeten inhuren. In deze gevallen kan de koepelvrijstelling mogelijk een oplossing bieden, aangezien je op basis van deze vrijstelling een koepel kunt creëren waar je in beginsel gezamenlijk diensten van afneemt zonder btw. Nadeel van de koepelvrijstelling is wel dat deze een heleboel diensten van toepassing uitsluit en dat de Belastingdienst in Nederland de vrijstelling behoorlijk uitholt. De Nederlandse Belastingdienst vindt namelijk dat je als koepel al snel in concurrentie treedt met commerciële organisaties en dat er sprake van oneerlijke concurrentie is. Belastingdiensten in Nederland en in het buitenland willen de vrijstelling eigenlijk zo klein mogelijk houden. De koepelvrijstelling zou echter vaker moeten kunnen worden toegepast, mits het uiteraard diensten betreft die onder de vrijstelling vallen.

3 DE EUROPESE COMMISSIE OVER DE BTW-FISCALE EENHEID

De Europese Commissie heeft in 2009 haar standpunt gegeven over de btw-fiscale eenheid en hetgeen onder art. 11 Btw-richtlijn moet worden verstaan (zie hiervoor COM(2009)325 definitief). Art. 11 Btw-richtlijn is een korte bepaling met veel impact en biedt een belangrijk instrument voor veel ondernemingen binnen Europa. In het artikel staat dat personen financieel, economisch en organisatorisch met elkaar moeten zijn verweven. Hoe je moet zijn verweven en hoe de lidstaten dat moeten invullen staat echter nergens. De Europese Commissie heeft getracht dit in te vullen, met als doel het verkrijgen van eenheid op dit gebied (door middel van soft law). Tegen lidstaten die niet voldeden aan de invulling van de verwevenheden die de Europese Commissie voor ogen stond, werd een inbreukprocedure opgestart. De Europese Commissie vond bijvoorbeeld dat er alleen maar belastingplichtigen in de btw-fiscale eenheid konden zitten, hoewel in de Btw-richtlijn letterlijk personen staat genoemd. De Commissie vond dat het woord 'personen' als 'belastingplichtigen' moest worden uitgelegd, omdat het onder het hoofdstuk belastingplichtigen in de Btw-richtlijn stond. Nederland heeft uitsluitend belastingplichtigen opgenomen in haar btw-wetgeving. In de holdingresolutie (besluit van 18 februari 1991 – VB91/347) staat daarnaast dat ook niet-belastingplichtigen tot de btw-fiscale eenheid kunnen behoren, namelijk de moeiende of beleidsbepalende houdstervenootschappen. Landen zoals Nederland, die ook niet-belastingplichtigen in de btw-fiscale eenheid hadden,

werden hierover door de Europese Commissie aangesproken middels een inbreukprocedure. We weten inmiddels dat de Europese Commissie op dit punt geen gelijk heeft gekregen. Het HvJ EU geeft namelijk een grammaticale uitleg aan de term 'personen' waardoor ook niet-belastingplichtigen in de btw-fiscale eenheid kunnen worden opgenomen.

De Europese Commissie was vervolgens van mening dat belastingplichtigen slechts tot één btw-fiscale eenheid kunnen behoren. Het voordeel van het uittrekken van btw-fiscale eenheden over grenzen, bijvoorbeeld door middel van een buitenlandse vaste inrichting, is dat je bij wijze van spreken een btw-vrije luchtbrug zou kunnen creëren over een aantal landen. Hoewel de Europese Commissie hier dus geen voorstander van is, is er nog geen jurisprudentie op dit punt. Je moet als je een btw-fiscale eenheid wilt zijn, overigens wel over een uniek btw-identificatienummer beschikken. Hiervan is in Nederland geen sprake, dus volgens de uitleg van de Europese Commissie voldoen wij niet aan de vereisten van art. 11 Btw-richtlijn. De Europese Commissie vindt het opereren onder één btw-nummer een wezenskenmerk van de btw-fiscale eenheid. In Nederland kennen wij echter een materiële btw-fiscale eenheid. Op grond daarvan is de formele beschikking btw-fiscale eenheid van ondergeschikt belang, heeft de Hoge Raad met zoveel woorden gezegd (HR 9 juni 2006, zaak 42 426, *FED* 2006/104). Wil je als btw-fiscale eenheid onder één btw-nummer kunnen opereren, dan heb je wel een beschikking van de inspecteur nodig. In Nederland doen we het op dit moment echter zo dat als je aan de voorwaarden voldoet, dat je tezamen al een btw-fiscale eenheid bent. Dit is in het internationale handelsverkeer lastig, omdat ondernemers gevestigd in andere landen niet altijd kunnen zien of ze met een fiscale eenheid te maken hebben indien er geen uniek btw-nummer is. De belastingplichtige zelf en de inspecteur kunnen het zien, maar toeleveranciers niet.

De btw-fiscale eenheid is territoriaal begrensd tot één lidstaat. De Europese Commissie vindt dat je alleen maar tot een btw-fiscale eenheid kan behoren in het land waarin je bent gevestigd. Alles wat zich daarbuiten bevindt qua vennootschappen kan volgens de Europese Commissie niet in de btw-fiscale eenheid. Of dit terecht is, bespreken we verderop in het kader van het arrest Skandia America Corporation (HvJ EU 17 september 2014, zaak C-7/13). De vereisten van de verbondenheden moeten voorts gelijktijdig bestaan, je moet dus tegelijkertijd aan alle drie de verwevenheden voldoen. De btw-fiscale eenheid is mogelijk voor alle bedrijfssectoren, heeft de Europese Commissie ook in haar stuk geschreven. Met andere woorden, je mag de btw-fiscale eenheid niet beperken tot een deel van de economie/bepaalde bedrijfssectoren. Dit bezwaar van de Europese Commissie was met name gericht tegen Finland en Zweden. Zij beperkten hun btw-fiscale eenheden uitsluitend tot financiële instellingen. Dit standpunt van de Europese Commissie heeft het HvJ EU verworpen in de zaken Commissie tegen Finland/Zweden (zie onder andere HvJ EU 25 april 2013, zaak C-74/11). Het aanbrengen van beperkingen mag op grond van art. 11 Btw-richtlijn alleen op grond van het bestrijden van fraude en misbruik. Finland en Zweden hadden hun btw-fiscale eenheden beperkt tot banken en verzekeringsmaatschappijen, omdat de overheid deze kan controleren. Deze controle is niet mogelijk bij andere bedrijfssectoren en zodoende is daar meer kans op fraude, aldus beide landen. Hoewel dit standpunt kan worden betwist, is het

door zowel Finland als Zweden gesteld en vervolgens niet voldoende ontkracht door de Europese Commissie waarna het HvJ EU het standpunt heeft geaccepteerd.

4 CONCERNPROBLEMATIEK OP VENNOOTSCHAPSNIVEAU

Tijdens de lezing hebben wij een concern als voorbeeld genomen met een hoofdhuis in Nederland en diverse andere vennootschappen gevestigd in Nederland, de Europese Unie en buiten de Europese Unie. Als de vraag opkomt welke vennootschappen in de btw-fiscale eenheid kunnen, moet je in beginsel naar de grenzen kijken. De vennootschappen moeten – vanuit Nederlands perspectief – in beginsel ondernemer zijn op grond van de Nederlandse wetgeving (art. 7, lid 4, Wet OB 1968), gevestigd zijn in Nederland en verweven zijn op de reeds besproken drie vlakken. Als je alleen maar pure houdster bent en geen activiteiten verricht tegen vergoeding, ben je geen ondernemer in de zin van de btw. Dergelijke houdstermaatschappijen kunnen in beginsel niet tot de btw-fiscale eenheid worden gerekend, in ieder geval niet op grond van art. 7, lid 4, Wet OB 1968. Overigens hebben wij in Nederland de houdsterresolutie op grond waarvan moeiende houdsters wel degelijk tot de btw-fiscale eenheid kunnen worden gerekend.

Zijn er ook argumenten om niet-moeiende houdsters tot de btw-fiscale eenheid te kunnen rekenen? Zoals gezegd, is art. 11 Btw-richtlijn ruimer, omdat het artikel spreekt over personen. Dit zou zodoende een mogelijkheid voor niet-moeiende houdsters kunnen bieden. Lidstaten kunnen hiertegen beperkingen opwerpen, bijvoorbeeld door de btw-fiscale eenheid tot bepaalde sectoren te beperken (vergelijk Commissie tegen Finland/Zweden). Omdat dit echter alleen is toegestaan om fraude en misbruik te bestrijden, kan de vraag worden gesteld of de Nederlandse regelgeving die de btw-fiscale eenheid beperkt tot ondernemers hieraan voldoet (even afgezien van de moeiende houdster). De reden waarom in de Nederlandse wet wordt gesproken over ondernemers is overigens niet om niet-belastingplichtigen uit te sluiten, maar om de zogenaamde exploitanten in de zin van art. 7, lid 2, onderdeel b, Wet OB 1968 wel tot de btw-fiscale eenheid te kunnen rekenen. Dit was voor het jaar 1995 niet mogelijk – ondanks dat exploitanten wel als ondernemers kwalificeerden – en had tot gevolg dat er allerlei fiscale structuren met exploitanten plaatsvonden. Deze structuren heeft Nederland vanuit een oogpunt van fraude- en misbruikbestrijding willen beperken door de btw-fiscale eenheid juist ook open te stellen voor deze exploitanten. De groep ondernemers die in de btw-fiscale eenheid kon, werd hierdoor juist vergroot in plaats van beperkt.

Om verdere mogelijkheden van fraude en misbruik te beperken, had Nederland ervoor kunnen kiezen om ook niet-ondernemers in de btw-fiscale eenheid mee te trekken. Dit had Nederland achteraf gezien eigenlijk wel moeten doen. Aangezien hiervoor echter niet is gekozen, zou je kunnen zeggen dat onze nationale regelgeving op het gebied van de btw-fiscale eenheid mogelijk in strijd is met de Btw-richtlijn. Voorgaande biedt kansen voor niet-ondernemers die door opname in de btw-fiscale eenheid mogelijk wel recht op aftrek van voorbelasting zouden kunnen hebben. Overigens moeten zij nog wel aan de drie verwevenheidsvereisten voldoen. Met name de economische verwevenheid – het optreden

in dezelfde branche of het hebben van dezelfde cliënten – kan tot complicaties leiden voor houdsters die zelf geen cliënten en dus geen omzet hebben. Op dit punt zijn wij mogelijk (te ver) afgedreven van de werkelijkheid door het hoofd van het concern/de onderneming als geheel, niet meer economisch verbonden te achten met haar dochtervennootschappen. Hetzelfde geldt voor de directeur-groootaandeelhouder. Het HvJ EU heeft in het arrest Van der Steen (HvJ EG 18 oktober 2007, zaak C-355/06) beslist dat wanneer een directeur-groootaandeelhouder in dienstbetrekking is bij zijn eigen onderneming, hij conform art. 10 Btw-richtlijn niet zelfstandig is en dus niet kwalificeert als ondernemer. De Hoge Raad dacht hier voor het Van der Steen-arrest overigens anders over en kwalificeerde de directeur-groootaandeelhouder wel als ondernemer, door aansluiting te zoeken bij de economische realiteit in plaats van de juridische realiteit (HR 26 april 2002, zaak 35 775, BNB 2002/275). De ondergeschiktheid die wordt verondersteld bij een dienstbetrekking is namelijk niet aanwezig bij een directeur-groootaandeelhouder, omdat deze zelf bepaalt wat er in de onderneming gebeurt. Een vraag die open blijft staan en in de jurisprudentie dient te worden beantwoord, is of de directeur-groootaandeelhouder als niet-ondernemer wel tot de btw-fiscale eenheid kan worden gerekend (even afgezien van eventuele hoofdelijke aansprakelijkheid).

Eenzelfde vraag kan overigens ook voor de tussenhoudster worden gesteld. Vennootschappen die niet beleggen en daadwerkelijk deel uitmaken van een concern/wezenlijke schakels van dat geheel zijn, zouden in de btw-fiscale eenheid moeten kunnen. Op deze manier kunnen we het beste rekening houden met de onderneming als geheel. Hoewel de btw niet is bedoeld voor tussenhoudsters maar voor consumerende partijen, lijken wij op dit moment wel te accepteren dat de btw bij tussenhoudsters en ook hoofdhuizen kan blijven hangen. Een interessante zaak op het gebied van concernproblematiek die momenteel bij het HvJ EU aanhangig is, is de Duitse zaak Larentia +Minerva (zaak C-108/14). In Duitsland is het zo dat personenvennootschappen die onderin het concern zitten, niet tot de Duitse btw-fiscale eenheid kunnen worden gerekend. Kapitaalvennootschappen zoals de GmbH en de AG kunnen dit wel. De beperking die door Duitsland op de toepassing van de btw-fiscale eenheid is aangebracht, ziet niet op het uitsluiten van fraude en misbruik maar vindt zijn oorsprong in het Duitse bedrijfsrecht. Of de Duitse regeling in overeenstemming is met het huidige art. 11 Btw-richtlijn is een van de aanhangige vragen. De Duitsers hebben net als Nederland in hun regeling een beperktere btw-fiscale eenheid gecreëerd dan toegestaan was op grond van de Btw-richtlijn. De uitkomsten in deze zaak, kunnen daarom ook zeer interessant zijn voor Nederland. [Het HvJ heeft inmiddels de vragen zo beantwoord dat naar voren komt dat Duitsland in strijd handelt met het Europese recht door personenvennootschappen niet op te nemen in de fiscale eenheid, maar dat art. 11 Btw-richtlijn onvoldoende duidelijk en onvoorwaardelijk is geformuleerd dat belastingplichtigen zelf rechtstreeks beroep kunnen doen op die bepaling. MvB]

5.1 Gevolgen van het arrest

In Nederland heeft de Hoge Raad beslist dat buitenlandse hoofdhuisen met een vaste inrichting in Nederland (secundaire vestigingsplaats) kunnen worden meegetrokken in de Nederlandse btw-fiscale eenheid (HR 14 juni 2002, zaak 35 976, *BNB* 2002/287). Dit arrest is in principe in lijn met de tekst van art. 7, lid 4, Wet OB 1968, waarin staat dat vennootschappen met een vaste inrichting in Nederland tot de Nederlandse btw-fiscale eenheid kunnen behoren. Er zijn echter lidstaten die dit anders zien en de btw-fiscale eenheid beperken tot hun eigen land, zoals Zweden. In Zweden wordt de vaste inrichting tot de btw-fiscale eenheid gerekend, maar het hoofdhuis wordt hiervan uitgesloten. Het Skandia-arrest ziet juist op de schakel tussen hoofdhuis en vaste inrichting. In deze zaak werd namelijk de vraag gesteld of verkeer tussen het hoofdhuis in de Verenigde Staten en de vaste inrichting behorend tot de Zweedse btw-fiscale eenheid, belastbaar of onbelastbaar was voor de btw. Onbelastbaar, omdat wij gewend zijn om het verkeer tussen hoofdhuis en vaste inrichting als onbelastbaar te zien conform het arrest FCE bank. Belastbaar, omdat het verkeer tussen hoofdhuis en vaste inrichting, daar waar het hoofdhuis niet tot de btw-fiscale eenheid kan worden gerekend, een belastbare transactie is.

Omdat het Skandia-arrest op meerdere wijzen kan worden gelezen, weten we eigenlijk niet wat het HvJ EU precies heeft besloten. Aan de ene kant kan worden gesteld dat het arrest zo moet worden gelezen dat alleen in lidstaten die een vergelijkbare regeling als Zweden hebben – waarbij alleen de vaste inrichting tot de btw-fiscale eenheid kan worden gerekend – verkeer tussen hoofdhuis en vaste inrichting als een belastbare handeling kwalificeert. In lidstaten zoals Nederland en het Verenigd Koninkrijk, waar het buitenlandse hoofdhuis tot de Nederlandse dan wel Engelse btw-fiscale eenheid kan worden gerekend, zou dit in beginsel een onbelastbare handeling kunnen zijn. Inmiddels heeft de Nederlandse overheid op vragen van de Europese Commissie geantwoord, dat zij van mening is dat het Skandia-arrest in Nederland zo moet worden uitgelegd, dat het buitenlandse hoofdhuis tot de Nederlandse btw-fiscale eenheid kan worden gerekend en dat een prestatie van het buitenlandse hoofdhuis aan de vaste inrichting in Nederland onbelastbaar is en blijft.

Waarom maken belastingdiensten als de Nederlandse zich – buiten de vraag of er sprake is van een belaste prestatie of niet – nu zo druk over deze problematiek? Dat is met name omdat vrijgesteld presterende ondernemingen door middel van de hoofdhuis – vaste inrichtingstructuur, diensten van buiten de Europese Unie kunnen inkopen die door middel van de besproken route vrij van btw naar Nederland kunnen komen. Btw die in principe niet aftrekbaar is voor banken. Het gevolg van het Nederlandse standpunt over het Skandia-arrest is dat aan banken presterende dienstverleners van buiten de Europese Unie 21% goedkoper zullen zijn dan dienstverleners uit Nederland. Dit is niet redelijk en uiteindelijk zal deze regelgeving daarom moeten worden gerepareerd. Het niet repareren van deze regelgeving kan namelijk alleen maar leiden tot dubbele heffing of dubbele niet-heffing, terwijl uiteindelijk bedoeld is om één keer te heffen. Hoe kan dit worden opgelost? Er kan worden besloten dat alles belastbaar is tussen

hoofdhuis en inrichting, ongeacht of zij in een btw-fiscale eenheid zitten. Hiervoor moet uiteraard wel de Btw-richtlijn worden aangepast. De andere kant op redeneren kan overigens ook een oplossing bieden: het verkeer tussen hoofdhuis en vaste inrichting is altijd onbelastbaar, ongeacht of zij in een btw-fiscale eenheid zitten. Er moet uiteindelijk voor een harde oplossing worden gekozen, willen we het probleem daadwerkelijk kunnen oplossen. Doormodderen betekent namelijk een heleboel onzekerheid en heeft bovendien forse financiële consequenties voor de betrokken partijen. Om die reden is het goed dat lidstaten hun standpunt inzake het Skandia-arrest moeten delen met de Europese Commissie. Net als het geval was met de plaatsbepalingsregels, moeten we binnen de Europese Unie hierover een knoop durven doorhakken.

5.2 Casusposities

Voortbordurend op de eerdere casus – een concern met een hoofdhuis in Nederland en diverse andere vennootschappen gevestigd in Nederland, de Europese Unie en buiten de Europese Unie – bespreken we hierna welke problemen er kunnen zijn.

Voorbeeld Frankrijk – Nederland. Frankrijk kent geen btw-fiscale eenheid en ondervindt als zodanig geen gevolgen van het Skandia-arrest. Een Franse bank kan daardoor onbelastbaar blijven presteren tussen hoofdhuis en vaste inrichting, terwijl landen die wel een btw-fiscale eenheid regime kennen mogelijk onderling btw in rekening moeten brengen. Er zijn dus verschillende gevolgen voor landen met een btw-fiscale eenheid regime en landen zonder een btw-fiscale eenheid regime. We gaan er dan wel van uit dat het Skandia-arrest twee kanten uitwerkt en dus ook van toepassing is als het hoofdhuis zelf in de btw-fiscale eenheid zit.

Voorbeeld Verenigd Koninkrijk – Nederland. Het huidige standpunt van de Nederlandse overheid is dat het verkeer tussen hoofdhuis en vaste inrichting onbelastbaar is indien er een Nederlandse btw-fiscale eenheid bij is betrokken. Het Verenigd Koninkrijk heeft hierop een nuance aangebracht, waardoor verkeer tussen hoofdhuis en vaste inrichting onbelastbaar is indien er een Engelse btw-fiscale eenheid bij is betrokken, tenzij de lidstaat die betrokken is bij de betreffende transactie een btw-fiscale eenheid kent conform Zweden. Indien alleen de vaste inrichting tot de btw-fiscale eenheid wordt gerekend, dan ziet het Verenigd Koninkrijk het verkeer tussen hoofdhuis en vaste inrichting wel als belastbaar. Het Verenigd Koninkrijk laat het dus afhangen van de andere lidstaat, of de prestatie tussen hoofdhuis en vaste inrichting belastbaar is. In de situatie tussen het Verenigd Koninkrijk en Nederland zijn transacties tussen hoofdhuis en vaste inrichting onbelastbaar, maar tussen het Verenigd Koninkrijk en Zweden zou dezelfde transactie wel belastbaar zijn. Door het innemen van verschillende standpunten door lidstaten wordt de onzekerheid alleen maar groter en ontstaan zodoende situaties van dubbele heffing en niet-heffing.

Voorbeeld Nederland – Zweden. Indien een Nederlands hoofdhuis aan een vaste inrichting in Zweden presteert, dan is deze transactie op grond van het Skandia-arrest in beginsel belastbaar. Volgens het HvJ EU zijn het hoofdhuis en de btw-fiscale eenheid waarin de vaste inrichting is opgenomen namelijk aparte

belastingplichtigen. Dat betekent dat voorgaande een b2b-transactie is, die belastbaar is in Zweden waar de afnemer is gevestigd. De btw-fiscale eenheid dient als afnemer verlegde btw aan te geven. Indien de afnemer een bank is, dan heeft hij geen recht op aftrek van voorbelasting. Hoe kijkt de Nederlandse Belastingdienst nu naar deze situatie?

Voorbeeld Zweden – Nederland. Stel nu dat kosten binnen komen bij de vaste inrichting, die de kosten gaat doorbelasten aan het hoofdhuis in Nederland. Vanuit Zweeds perspectief, wordt deze prestatie als een belastbare handeling gezien. Hoewel de vaste inrichting bedrijfsrechtelijk geen onderneming is, behoort bij wel tot de btw-fiscale eenheid in Zweden en is de prestatie conform het Skandia-arrest dus zichtbaar en belastbaar. Als Nederland deze prestatie, ondanks dat de vaste inrichting onderdeel is van de btw-fiscale eenheid, toch zou willen zien als onbelastbaar (omdat we het buitenlandse hoofdhuis ook tot de fiscale eenheid rekenen) dan kan er sprake zijn van dubbele niet-heffing. In Zweden zal dit namelijk tot aftrek van btw leiden, omdat zij ervan uitgaan dat dit een belaste transactie is, terwijl in Nederland mogelijk geen btw is verschuldigd.

6 CONCLUSIE

Als lidstaten verschillende visies hebben op de btw-fiscale eenheid in combinatie met hoofdhuis – vaste inrichtingproblematiek, dan kan er al snel dubbele heffing of dubbele niet-heffing ontstaan. Dit is iets dat zowel ondernemers als lidstaten niet moeten accepteren. Er moet uiteindelijk voor een harde oplossing worden gekozen, willen we het probleem daadwerkelijk kunnen oplossen. Doormodderen brengt onzekerheid en financiële consequenties. Om die reden is het goed dat lidstaten hun standpunt inzake het Skandia-arrest moeten delen met de Europese Commissie.

IV Renteaftrek bij acquisities

Verslaglegger: mr. M. (Martijn) Mulder

Inleiders: mr. drs. S.H. (Sjoerd) Hensen, partner transaction tax bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP en Prof. dr. Q.W.J.C.H. (Reinout) Kok, partner international tax services bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP

Datum: 10 maart 2015

De lezing wordt gegeven door Hensen en Kok, allebei werkzaam bij EY. Hensen is partner Transaction Tax. Klanten van deze afdeling zijn vooral nationale en internationale private equity-maatschappijen en multinationals. Renteaftrekbeperkingen spelen in zijn werkzaamheden een grote rol. Kok is partner op de afdeling International Tax Services, deze afdeling bedient vooral Nederlandse en buitenlandse multinationals op het gebied van financierings-, holding- en investeringsstructuren. Daarbij komen de renteaftrekbeperkingen in de vennootschapsbelasting ook geregeld voorbij. Tevens is Kok werkzaam bij de Erasmus Universiteit waar hij het vak vennootschapsbelasting doceert. De inhoud van deze lezing is gebaseerd op de wetgeving en jurisprudentie geldend op 10 maart 2015, de datum van deze lezing. Eventuele wetswijzigingen en/of nieuwe jurisprudentie na 10 maart 2015 zijn niet meegenomen in de uitwerking van de lezing.

1 INLEIDING

Wanneer een overheid excessieve renteaftrek wil bestrijden staat daarvoor een aantal opties ter beschikking. Een eenvoudige oplossing is in Duitsland te zien. Daar mag men maximaal 30% van de EBITDA aan rente aftrekken, waarbij verdere omstandigheden buiten beschouwing worden gelaten. In Nederland wordt het bestrijden van excessieve renteaftrek anders aangepakt, zo hebben wij in Nederland een lappendeken aan maatregelen om overmatige renteaftrek te beperken. De focus in deze lezing zal liggen op art. 10a, 13l en 15ad Wet VPB 1969.

2 ART. 10A WET VPB 1969

Art. 10a bepaalt dat renten ter zake van een schuld aan een verbonden partij niet aftrekbaar zijn indien deze schuld samenhangt met een 'besmette' rechtshandeling, zoals een (externe) acquisitie. De andere besmette rechtshandelingen in de zin van art. 10a zijn dividenduitkeringen en kapitaalstortingen (in of aan verbonden lichamen). De hoofdregel van art. 10a kent echter twee uitzonderingen. De eerste betreft een zakelijke schuld die samenhangt met een zakelijke

rechtshandeling en de tweede sluit aan bij een compenserende heffing over de betaalde rente. Een nuancering op ‘de schuld aan een verbonden partij’ is dat de staatssecretaris vindt dat als er een ‘foute’ garantie is verstrekt een banklening kan worden geherkwalificeerd als een lening van een verbonden lichaam. Bij externe acquisities, waar in beginsel de zakelijkheid van de rechtshandeling is gegeven, maakt dat niet zoveel uit, omdat je een soort perfecte parallelliteit hebt bij een ‘foute’ garantie. Bij andere besmette rechtshandelingen is het de vraag of de zakelijkheid daarvan relevant is. Kok meent van niet, met name onder verwijzing naar parlementaire geschiedenis uit 1996/1997, maar de fiscus is een andere mening toegedaan.

Van een compenserende heffing is sprake indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat over de rente-inkomsten een belasting wordt geheven die naar Nederlandse maatstaven redelijk is. Bij een effectief tarief van 10% is aan deze eis voldaan. Daar hield het artikel vroeger op. Hier werd in het verleden echter iets te enthousiast op gepland, met name door middel van Belgische notionele-intereststructuren. Sindsdien is er een ‘tenzij’ ingevoerd met als gevolg dat de inspecteur ook aannemelijk kan maken dat aan de schuld of aan de rechtshandeling niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen waardoor de rente alsnog niet in aftrek komt (ondanks dat de rente-inkomsten onderworpen zijn). Daardoor is de compenserende heffing in de praktijk eigenlijk niet meer zo relevant en gaat het puur om de zakelijkheid van de rechtshandeling en de financiering. Natuurlijk ligt bij ‘compenserende heffing’ de bewijslast in principe bij de fiscus om aannemelijk te maken dat er aan de schuld of rechtshandeling niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen.

De zakelijkheids-tegenbewijsmogelijkheid van art. 10a kent een dubbele zakelijkheidstoets: zowel de rechtshandeling als de financiering moet zakelijk zijn. De veronderstelling in overnameland was dat het met de rechtshandeling vaak wel goed zat, omdat men er vanuit ging dat een externe acquisitie altijd zakelijk is. Bij de invoering van art. 10a heeft de staatssecretaris tijdens de parlementaire behandeling al de mogelijkheid onderkend dat een externe acquisitie eventueel niet zakelijk zou kunnen zijn.

In de uitspraak van Hof Den Bosch op 4 december 2014 bepaalt het hof de ‘onzakelijke omleiding in een samenstel van rechtshandelingen’.¹² Ook al is de uiteindelijke rechtshandeling zakelijk, dan kunnen de tussenliggende rechtshandelingen nog steeds onzakelijk zijn. Er is in deze zaak een Nederlandse houdster, die geld leent van een verbonden partij. Deze gelden worden gestort in een Italiaanse dochter en de Italiaanse dochter haalt hiermee aandelen van de beurs. Het hof oordeelt dat gegeven het feit dat de Nederlandse houdster een minderheidsbelang heeft, deze geen rol van betekenis kan uitoefenen. Dit roept de vraag op welk zakelijk motief de Nederlandse houdster überhaupt heeft gehad om aan deze transactie mee te werken. Dat is echter voor belanghebbende een heel gevaarlijke redenering. Wat het hof hier doet is de zakelijkheid puur vanuit de belastingplichtige bezien. Het hof overweegt dat indien de fiscale beweegredenen weg worden gehaald, heel waarschijnlijk een andere vennootschap binnen het concern deze acquisitie had gedaan. Daar wordt

12. Hof Den Bosch 4 december 2014, V-N 2015/12.12.

tevens een art. 131, lid 6, onderdeel c, Wet VPB 1969-achtige redenering voor gebruikt. Als er geen zeggenschap of aansturende functie is, zal de transactie waarschijnlijk niet zakelijk zijn. Dit lijkt in te gaan tegen het beeld dat een externe acquisitie altijd zakelijk is.

Kok gaat vervolgens verder in op de zakelijkheid van de financiering. In het verleden is een arrest gewezen met betrekking tot de zakelijkheid van financiering.¹³ Het ging in dit arrest om een renteloze lening vanuit Ierland aan een Nederlands lichaam. Dat Nederlandse lichaam deed een zakelijke overname. De Hoge Raad oordeelde, in het kader van *fraus legis*, dat indien het een externe acquisitie betreft, de zakelijkheid van de financiering gegeven is. Toen art. 10a in de huidige vorm werd ingevoerd, werd bepaald dat art. 10a kon worden toegepast op externe acquisities. Dit riep de vraag op of er geen sprake was van een dode letter in de wet, omdat de Hoge Raad had gezegd dat indien de overname extern was daarmee ook de zakelijkheid van de financiering was gegeven. Deze vraag is ook in de parlementaire geschiedenis gesteld en de staatssecretaris heeft daarop geantwoord dat het geen dode letter betreft. Hij was van mening dat het desbetreffende arrest inmiddels achterhaald was en enkel zag op de toepassing van *fraus legis*. In het 'nieuwe' art. 10a moeten dus zowel de acquisitie als de financiering zakelijk zijn (dubbele toets).

In *BNB 2013/137* oordeelde de Hoge Raad dat uit een zakelijk dividend niet kan worden afgeleid dat de financiering zakelijk is.¹⁴ Daaruit leiden veel mensen af dat het arrest *BNB 2005/169* achterhaald is. Inmiddels heeft ook A-G Wattel bij zijn conclusie bij de zaak *Mauritius* gezegd dat *BNB 2005/169* achterhaald is.¹⁵ Wanneer is een financiering dan zakelijk? Financiering is zakelijk als deze van een derde komt. Om aan te tonen dat een verbonden lening vanuit een derde wordt gefinancierd moet er paralleliteit aanwezig zijn tussen deze leningen. Paralleliteit is een aanwijzing dat er sprake is van externe financiering. Bij paralleliteit gaat het erom dat factoren als omvang, moment van aangaan en looptijd van de schuld, aflossingsschema en rente bij de interne lening gelijk zijn aan de externe lening. Paralleliteit helpt echter niet in alle gevallen. Er is bijvoorbeeld geen sprake van paralleliteit wanneer kapitaalstortingen in de keten plaatsvinden.¹⁶ Ook in het geval van een onzakelijke omleiding via een hybride lichaam is er geen sprake van een zakelijke financiering. In zo'n situatie is er namelijk sprake van een zogeheten 'double dip'. Bij een double dip wordt er met één lening binnen dezelfde financieringsstructuur twee keer renteaftrek behaald (dan wel aftrek zonder pick-up). De staatssecretaris is van mening dat er in dat geval sprake is van een onzakelijke omleiding waardoor de financiering niet zakelijk wordt geacht. Kok vraagt zich echter af of dit juist is.

In de zaak *Mauritius* is sprake van een 'tax haven-entiteit' binnen een groep. In deze tax haven-entiteit zit eigen vermogen. De Nederlandse bv in de groep gaat een acquisitie doen en leent daarvoor geld van de tax haven-entiteit. De staatssecretaris betitelde deze lening op dat moment als zakelijk. In een eerdere brief heeft de staatssecretaris echter aangegeven dat een dergelijke lening onzakelijk is wanneer gelden speciaal voor de betreffende acquisitie in de tax haven-entiteit

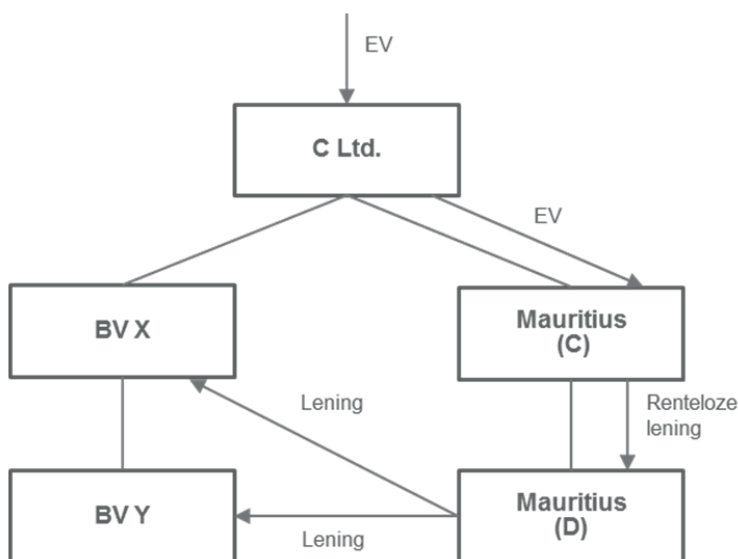
13. Hoge Raad 17 december 2004, *BNB 2005/169*.

14. Hoge Raad 1 maart 2013, *BNB 2013/137*.

15. Conclusie A-G Wattel van 22 september 2014, *ECLI:NL:PHR:2014:1846*.

16. Besluit van 25 maart 2013, nr. *BLKB 2013/110M*.

worden gestort.¹⁷ In de zaak Mauritius wordt er echter geld opgehaald voor nog nader te bepalen acquisities. C Ltd. doet een emissie van aandelen. In de prospectus wordt als reden voor de aandelenemissie het doen van acquisities genoemd. De opbrengsten van de emissie worden vervolgens naar Nederland overgemaakt, omdat de bv de 'cashpool vennootschap' binnen de groep is. In de juridische documentatie is opgenomen dat het overmaken van de gelden wordt gezien als een kapitaalstorting door C Ltd. in Mauritius C. Vervolgens wordt er een renteloze lening van Mauritius C aan Mauritius D verstrekt, welke wordt doorgeleend naar de Nederlandse bv's. De acquisitie die daarna plaatsvindt, wordt gedaan door een van de Nederlandse bv's. Het staat niet ter discussie dat die acquisitie zakelijk is. Wel ter discussie staat wat de reikwijdte is van twee voorbeelden van de staatssecretaris over tax havens waar eigen vermogen in zit wat niet met het oog op acquisities is ingebracht en vervolgens met het oog op acquisities aan Nederland wordt uitgeleend.



Wat is nu de reikwijdte van de voorbeelden uit de parlementaire geschiedenis? Deze voorbeelden drukken de bedoeling van de wetgever uit. In de voorbeelden was het geld in de tax haven niet ingebracht met het oog op het doen van acquisities. Wat houdt 'met het oog op' precies in? A-G Wattel zegt dat dit breed moet worden geïnterpreteerd. Met het oog op het doen van acquisities is niet een heel stringent verband. Je hoeft niet precies te weten wanneer welke acquisitie zal plaatsvinden.

Een tweede vraag behelst de renteloze leningen van Mauritius C naar Mauritius D. Een omleiding in de vorm van een renteloze lening moet nog worden onderzocht, aldus A-G Wattel. De vraag die nog open staat is of er sprake is van een onzakelijke omleiding of van een omleiding uit commerciële overwegingen.

17. Kamerstukken I, 2006-2007, 30 572, nr. C, p. 23 (memorie van antwoord).

2.1 Art. 10a Wet VPB 1969 in de praktijk

Uit het bovenstaande is duidelijk geworden dat op zakelijkheid niet blind kan worden gevaren. Hoe wordt daar in de praktijk mee omgegaan als bedrijven toch een acquisitie willen doen? Hieronder volgt een opsomming van elementen waarmee in de praktijk vaak gewerkt wordt:

- *Verbondenheid*: art. 10a is niet van toepassing als er niet wordt geleend van een verbonden partij. Private equity-fondsen worden vaak aangeduid als zijnde één fonds, maar een nadere blik op de organisatiestructuur leert dat er vaak voor verschillende participanten verschillende fondsen zijn opgezet, al naar gelang de karakteristieken van de investeerders. Zo zijn er aparte structuren voor pensioenfondsen en US investeerders. Ondanks het feit dat deze verschillende fondsen vaak door één general partner worden gemanaged, wil dat niet zeggen dat de fondsen verbonden zijn. In het geval van vier Cayman limited partners die, eventueel via Luxemburg, boven Nederland worden gezet en vervolgens een lening aan een Nederlandse bv verstrekken om een acquisitie te doen, heb je in beginsel niet met art. 10a te maken indien deze limited partners allemaal minder dan een derde van het belang in de bv houden. Wel kan er eventueel een discussie opkomen over samenwerkende groepen.
- *Het kopen van niet-besmette vorderingen*: een verbonden lichaam verstrekt een lening aan een Nederlandse bv om een schuld die deze bv heeft te herfinancieren. Deze handeling valt niet onder de reikwijdte van art. 10a.
- *De discussie met de fiscus aangaan*: dit vormt een groot deel van het werk. De optie om de discussie aan te gaan met de fiscus om renteaftrek te claimen staat altijd open. Hierbij kan bijvoorbeeld worden verwezen naar de parlementaire geschiedenis. Vaak kan er dan met de fiscus tot een compromis worden gekomen waarmee een deel van de gewenste renteaftrek kan worden geclaimd.

3 ART. 13L WET VPB 1969

Gezien de tijd worden er slechts enkele aspecten van art. 13l besproken. Een paar elementen zijn bij dit wetsartikel van belang. De renten op schulden die samenhangen met deelnemingen is in beginsel niet aftrekbaar. De wetgever geeft daarbij aan dat het belang mathematisch moet worden bepaald. Dit houdt in dat er naar de balans van de belastingplichtige moet worden gekeken, waarbij ervan uit wordt gegaan dat de deelnemingen zoveel mogelijk zijn gefinancierd met eigen vermogen. Indien de verkrijgingsprijs van de deelnemingen meer is dan het eigen vermogen, is het exces gefinancierd met schulden. Dat is dan het verband voor art. 13l. Renten en kosten welke worden geacht verband te houden met de financiering van deelnemingen komen niet in aftrek. Zeer relevant voor de toepassing van dit artikel zijn deelnemingen in de zin van art. 13, lid 5. De verkrijgingsprijzen van deelnemingen die als operationele uitbreidingen kunnen worden aangemerkt blijven namelijk buiten beschouwing voor art. 13l. Een voorbeeld hiervan is de aankoop van een deelneming waar een fabriek in zit. De regeling in art. 13l, lid 6 zorgt er vervolgens voor dat de verkrijgingsprijs van bepaalde 'foute' operationele uitbreidingen toch in aanmerking wordt genomen. Ook wordt er nog een art. 13l casus besproken waarin de fiscus een discutabel standpunt inneemt. Een Nederlandse vennootschap is voornemens om een target

aan te kopen. Deze target heeft twee deelnemingen; één verricht financieringswerkzaamheden ('FinCo') en één verricht operationele werkzaamheden ('OpCo'). De aankoopprijs van de target is 200 en de acquisitie wordt volledig gefinancierd met eigen vermogen. FinCo is een groepsfinancieringsvennootschap en heeft een vordering van 100 op OpCo. OpCo heeft enkel operationele activa (ad 200) op de balans staan. Deze zijn gefinancierd met 100 eigen vermogen en met 100 vreemd vermogen, verstrekt door FinCo. Kwalificeert deze acquisitie als een operationele uitbreiding? Wat wordt er hier eigenlijk aangekocht? Het betreft een aankoop van fabrieken dus gevoelsmatig is er hier sprake van een volledig operationele uitbreiding. Toevalligerwijs heeft de target de financieringsstructuur van de groep fiscaal vriendelijk opgezet. Dit doet er echter niet aan af dat het een volledig operationele groep betreft. Toch is de fiscus van mening dat er in deze casus deconsolidatie moet plaatsvinden door middel van een toerekeningsbalans. Dat houdt in dat de activa die verworven worden op een rij moeten worden gezet. Activa met een waarde van 200 zijn operationeel, de 100 van de vordering is niet-operationeel. Dit resulteert in het feit dat slechts twee derde deel van de acquisitie wordt aangemerkt als een operationele uitbreiding. Het overige deel van een derde mag niet worden geëlimineerd voor toepassing van art. 13l.

Is het standpunt van de fiscus inzake deze casus juist? Daar kunnen twee argumenten tegenin worden gebracht. Het eerste argument is doel en strekking van art. 13l; wat wordt er aangekocht? In deze casus is er duidelijk sprake van een operationele club. Dit zou anders zijn als er groepsvorderingen zijn op lichamen die buiten de kerstboom vallen of als er overtollig cash in de lichamen aanwezig is. Een ander argument komt voort uit de parlementaire geschiedenis. Daarin is het volgende voorbeeld gegeven. Een Nederlandse vennootschap doet een kapitaalstorting in FinCo. Hiermee wordt de verkrijgingsprijs van de deelneming op de balans verhoogd. FinCo verstrekt vervolgens een lening aan een andere groepsmaatschappij, die daarmee een machine aankoopt. Dan kan het standpunt worden ingenomen dat een kapitaalstorting niet rechtstreeks tegenover de operationele uitbreiding staat, maar tegenover de groepsfinanciering. Toch wordt in de parlementaire geschiedenis gezegd dat sprake is van een operationele uitbreiding. Dit staat haaks op het standpunt dat de fiscus in ons voorbeeld inneemt. Daarom is het zeer de vraag of het standpunt van de fiscus wel juist is.

Uit de zaal komt vervolgens nog een derde argument naar voren. Art. 13l moet wettelijk worden toegepast en er moet worden uitgegaan van de verkrijgingsprijs van de deelneming. De koper waardeert de target op het geld dat er uitkomt en de koper heeft nooit een euro betaald voor de vordering aangezien er ook een verplichting tegenover staat. In art. 13l, lid 5, staan twee dingen. Het moet een operationele uitbreiding van de groep betreffen én de verkrijgingsprijs moet specifiek samenhangen met de operationele uitbreiding. Kok vindt dit ook een terecht argument. Er is namelijk voor target 200 betaald, maar niet voor de groepsvordering. Er is betaald voor de operationele uitbreiding.

In art. 13l, lid 6, onderdeel c is vervolgens bepaald dat een deelneming die alleen vanwege de renteaftrek in Nederland onder Nederland wordt gehangen geen kwalificerende deelneming is, waardoor de verkrijgingsprijs van dergelijke

deelnemingen niet mag worden teruggenomen. Het lijkt erop dat de fiscus dit heel stringent uitlegt en erg sterk aansluit bij de aansturende functie die ook genoemd is in de parlementaire geschiedenis. De staatssecretaris beschrijft de aansturende functie als volgt: ‘onder een aansturende functie moet worden verstaan dat de belastingplichtige een hoofdkantoorfunctie heeft ten aanzien van de desbetreffende dochtervennootschap. Dit kan tot uitdrukking komen in de beslissende rol die de belastingplichtige heeft gehad bij de overname en in de rol die de belastingplichtige na de overname heeft, bijvoorbeeld in de vorm van het bepalen van de strategie en beleid voor dat deel van het concern waartoe de belastingplichtige en de desbetreffende dochtervennootschap behoren.¹⁸ De aansturende functie is bijvoorbeeld een duidelijke invloed bij een acquisitie. Dit blijft natuurlijk erg vaag en is sterk van feiten afhankelijk. Als er bijvoorbeeld in het verleden (nog voor het Bosal-arrest) deelnemingen onder Nederland zijn gehangen, was de rente in principe niet aftrekbaar. Dan is het logisch dat die deelnemingen in ieder geval niet onder Nederland zijn gehangen in verband met de renteaftrek. Maar de fiscus stelt zich dan toch op het standpunt dat indien de aansturende functie ontbreekt art. 13l, lid 6, onderdeel c, van toepassing is. Het is goed om in het achterhoofd te houden dat de kans vrij groot is dat de fiscus zich beroept op art. 13l, lid 6, onderdeel c.

De overgangsregeling vormgegeven in art. 13l, lid 10, houdt in dat de verkrijgingsprijs van deelnemingen die vóór 1 januari 2006 al werden gehouden voor 90% buiten aanmerking blijft. Deze overgangsregeling wordt echter doorkruist door het art. 13l, lid 6.

Art. 13l, lid 6, onderdeel c, moet dynamisch worden geïnterpreteerd. Het goede nieuws daarbij is dat je vooroverleg kunt hebben met de fiscus om te bespreken of er voldoende aansturende functie aanwezig is.

4 ART. 15AD WET VPB 1969

Een van de gevolgen van een fiscale eenheid is dat de resultaten van lichamen die de fiscale eenheid vormen kunnen worden samengevoegd. Wat wel eens voorkwam was dat een buitenlandse groep een overname deed in Nederland en waarvoor deze groep rentekosten had gemaakt. Zij konden er dan voor kiezen om deze rentekosten te doen neerslaan in het moederland, maar konden ook allerlei fiscale redenen hebben om dat niet te doen. In zo'n geval werd er een Nederlandse overnameholding opgericht, die de schulden op zich nam. Dit kon bijvoorbeeld een bankschuld of een lening van een verbonden lichaam betreffen. De Nederlandse overnameholding kocht vervolgens de target aan, waarna er een fiscale eenheid werd aangegaan. Binnen de fiscale eenheid konden de operationele winsten van de target worden afgezet tegen de rentekosten op het niveau van de overnameholding. De wetgever vond dat in 1997 de spuitgaten uitlopen en heeft wetgeving ingevoerd om het bovenstaande tegen te gaan. In 2007 werd de bepaling geschrapt, maar ze is in 2012 in gewijzigde vorm weer ingevoerd. In de huidige vorm van de regeling mogen rentekosten op het niveau van de fiscale eenheid alleen worden afgezet tegen winst van de fiscale eenheid voor zover die winst niet toerekenbaar is aan de target die is aangekocht met de schuld. Uit de

18. Kamerstukken II, 2011-2012, 33 287, nr. 7, p. 31.

winst van de fiscale eenheid moet dus de winst van de target worden geëlimineerd.

In het tweede en derde lid van art. 15ad zijn verzachtende maatregelen opgenomen. Art. 15ad, lid 2 bepaalt dat rente niet in aftrek is beperkt indien de overschotrente minder is dan € 1 miljoen of indien bij de fiscale eenheid geen sprake is van te veel aan overnamerente. De tweede verzachtende maatregel in art. 15ad, lid 3, bepaalt dat de aftrekbeperking van het eerste lid slechts van toepassing is tot het laagste van twee limieten. Volgens de eerste limiet betreft de niet-aftrekbare rente de overnamerente verminderd met de franchise en het bedrag aan renten dat ingevolge het eerste lid niet in aftrek zou komen. De tweede limiet is vormgegeven in art. 15ad, lid 4 t/m 6 en houdt in dat er altijd rente mag worden afgetrokken over 60% van de overnameschuld. Daarbij gaat de fiscus ervan uit dat er elk jaar een deel van de schuld wordt afgelost. Elk volgend jaar mag er 5% minder van de overnameschuld rente worden afgetrokken. In zeven jaar loopt dit af naar 25% van de overnameschuld.

4.1 Art. 15ad Wet VPB 1969 in de praktijk

Art. 15ad gaat uit van ‘rechtens dan wel in feite’ en betreft dus een ruim verband. In een casus wordt een Nederlandse target gekocht en vervolgens wordt er een bankschuld opgenomen op het niveau van de target. Met de bankschuld wordt dividend uitgekeerd en daarmee wordt de overnameschuld afgelost. Het is zeer waarschijnlijk dat de bankschuld op niveau van de Nederlandse target dan de kwalificatie van overnameschuld overneemt, dus op het eerste oog lijkt er hiermee niets opgelost. Deze casus blijkt echter vrij vreemd uit te werken. De winst van de fiscale eenheid blijft in dit scenario gelijk, maar de winst van de target lijkt te dalen door de interestlasten aan de bank. Met deze zogeheten debt pushdown ontstaat er dan een hogere aftrek van overnamerente. De rente mag zoals gesteld altijd worden afgezet tegen de eigen winst van de overnemende entiteit. Dat betekent dus dat alle planningen met betrekking tot het verrekenen van voorvoegingsverliezen enz. ook toepasbaar zijn voor art. 15ad. Ook nog interessant om te vermelden is dat indien de aankoop van een target volledig is gefinancierd met eigen vermogen, deze ook meetelt als eigen winst van de fiscale eenheid en – omdat art. 15ad, lid 6 daarnaast geen onderscheid maakt tussen de verkrijgingsprijs van deelnemingen die worden gekocht met schulden of eigen vermogen – deze niet alleen meetellen als eigen winst maar dat je er (als je kiest voor de ‘60%-toets’ in plaats van de ‘eigen winst’ toets) ook de 60% over mag toepassen. Daarom kan het zeker voor een acquisitieve groep heel voordelig zijn om af en toe een deelneming te kopen met enkel eigen vermogen. Indien er in het verleden een keer een target is gekocht met overnameschuld, mag er na zeven jaar nog over 25% van de overnameschuld rente worden afgetrokken. Wanneer vervolgens de resterende 25% wordt afgelost gaat ineens de volle winst van deze target ook kwalificeren als eigen winst. Het kan voordelig zijn om daar eens naar te kijken.

Verslaglegger: mw. I. (Ingeborg) Bloem MSc

Inleider: prof. dr. A.J (Ad) van Doesum, hoogleraar kostprijsverhogende belastingen aan de Universiteit Maastricht, belastingadviseur bij PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. en rechter-plv. in de rechtbank Den Haag

Datum: 1 april 2015

1 **INTRODUCTIE**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ('Btw-richtlijn') betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde ('btw') bevat het systeem van de btw-heffing zoals dat in de Europese lidstaten moet worden toegepast. Nederland heeft de doelstellingen van deze richtlijn geïmplementeerd in de Wet op de omzetbelasting 1968 ('Wet OB 1968').

In deze lezing behandelt Van Doesum de belangrijkste recente ontwikkelingen op het gebied van de btw, waarbij hij deze plaatst in de structuur waarop deze belasting is gefundeerd. Aan de orde komen onder meer hoofdhuis – vaste inrichtingproblematiek, vraagstukken rond de fiscale-btw eenheid alsmede ontwikkelingen op het vlak van het recht op aftrek van voorbelasting. Zo vormt de lezing tegelijkertijd een opfriscursus btw en een actualiteitencollege.

2 **STRUCTUUR VAN DE WET OB 1968**

De structuur van de Wet OB 1968 biedt een stramien om btw gerelateerde vragen op te lossen. Aan de hand van een aantal basisvragen dat onderdeel uitmaakt van een stappenplan kunnen btw gerelateerde vragen worden beantwoord. Vanzelfsprekend zijn er bepaalde kruisverbanden te herkennen in het stappenplan. Het stappenplan zal als rode draad fungeren gedurende de lezing en een tweetal specifieke basisvragen zal nader worden behandeld.

De belastingplichtige voor de omzetbelasting is een van de pijlers waarop de heffing van btw berust. Van Doesum behandelt in eerste instantie de interpretatie en de reikwijdte van het begrip 'ondernemer' (belastingplichtige) voor de btw (par. 2.1). Als afsluiting geeft Van Doesum een kritische beschouwing van de huidige stand van zaken met betrekking tot de rechtspraak aangaande de aftrek van voorbelasting door houdstermaatschappijen (par. 2.2).

2.1 Wie – Ondernemer

De btw (de omzetbelasting) wordt geheven van de ‘ondernemer’. Degene die als ondernemer voor de btw is aan te merken, is in beginsel btw verschuldigd ter zake van de door hem tegen vergoeding verrichte leveringen van goederen en diensten. De ondernemer is volgens de Wet OB 1968 een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent (art. 7, lid 1, Wet OB 1968). In tegenstelling tot de Wet OB 1968 wordt volgens de Btw-richtlijn een ieder die zelfstandig economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit, aangemerkt als ondernemer (belastingplichtige). De Hoge Raad¹⁹ is van oordeel dat het begrip ondernemer op dezelfde wijze moet worden uitgelegd als het begrip belastingplichtige in de Btw-richtlijn. Aan het begrip ondernemer komt derhalve geen andere betekenis toe dan aan het begrip belastingplichtige. De materiële invulling van het begrip ondernemerschap voor de btw wijkt af van de materiële invulling van het begrip ondernemerschap voor de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (‘Wet IB 2001’). Het begrip ondernemerschap voor de btw is autonoom en de invulling wordt bepaald door de Btw-richtlijn. Het nationaal civiel recht dient daarom ook niet als uitgangspunt voor de interpretatie van het begrip ondernemerschap.

2.1.1 Fiscale eenheid

Het begrip ‘fiscale eenheid’ is uitdrukkelijk opgenomen in de Wet OB 1968 (art. 7, lid 4, Wet OB 1968) en vormt in feite een uitwerking van het begrip ondernemer. Op basis van de Wet OB 1968 kan een btw-fiscale eenheid worden gevormd tussen natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (‘AWR’), die op grond van de Wet OB 1968 ‘ondernemer’ zijn en die in Nederland wonen of zijn gevestigd en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig met elkaar zijn verweven dat zij een eenheid vormen.

Als er sprake is van een fiscale eenheid, dan worden de betreffende afzonderlijke zelfstandige ondernemers tezamen als één enkele belastingplichtige voor de btw aangemerkt. Het begrip fiscale eenheid voor de btw is een opzichzelfstaand begrip en wijkt materieel af van het begrip fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting (‘vpb’). De invulling van het begrip fiscale eenheid voor de btw volgt uit de Btw-richtlijn. Vanzelfsprekend kan het voorkomen dat de omvang van de fiscale eenheid voor de btw gelijk is aan de omvang van de fiscale eenheid voor de vpb, maar dat hoeft niet het geval te zijn.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (‘HvJ EU’) heeft zich in de zaak *Ampliscientifica*²⁰ uitgesproken over de fiscale eenheid. Het HvJ EU heeft geoordeeld dat indien er onder bepaalde voorwaarden een fiscale eenheid wordt gevormd met een aantal ‘personen’, de fiscale eenheid in zijn geheel de enige belastingplichtige is voor de btw. De zelfstandige ondernemingen die deel uitmaken van de fiscale eenheid zijn ‘verdwenen’ en worden niet langer aangemerkt als afzonderlijke belastingplichtige voor de btw. Dit heeft ten gevolge dat de identificatie van de fiscale eenheid als de enige belastingplichtige eveneens

19. Hoge Raad 27 augustus 1985, nr. 21.608.

20. HvJ EG 22 mei 2008, zaak C-162/07 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20.

geschiedt aan de hand van één eigen btw-nummer. In Nederland wijkt de uitvoeringspraktijk op dit punt af doordat ook de gevoegde onderdelen hun eigen btw-nummer in bepaalde gevallen blijven gebruiken.

De fiscale eenheid treedt op als één belastingplichtige voor de btw, wat ten gevolge heeft dat onderlinge rechtsverhoudingen tussen de zelfstandige ondernemingen die deel uitmaken van de fiscale eenheid buiten beeld blijven. Transacties tussen de zelfstandige ondernemingen blijven buiten de heffing van btw. Ook bij de bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting bij de fiscale eenheid worden deze interne transacties buiten beschouwing gelaten.

Indien er materieel wordt voldaan aan de voorwaarden voor het bestaan van een fiscale eenheid en er daadwerkelijk een beschikking fiscale eenheid is afgegeven door de Belastingdienst, dan zijn alle zelfstandige 'ondernemingen' die deel uitmaken van de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk voor de schulden van de fiscale eenheid. Indien er geen beschikking fiscale eenheid is afgegeven door de Belastingdienst, maar er wel aan de materiële vereisten voor het vormen van een fiscale eenheid is voldaan, dan bestaat de fiscale eenheid toch. In de praktijk blijkt dat een beschikking fiscale eenheid veelal wordt aangevraagd voor het verkrijgen van rechtszekerheid.

Het vormen van een btw-fiscale eenheid kan van belang zijn om de administratieve kosten te verminderen. De fiscale eenheid treedt namelijk op als één belastingplichtige en de fiscale eenheid dient in principe één aangifte in. De zelfstandige ondernemingen die deel uitmaken van de fiscale eenheid zijn in principe niet meer verplicht om een aparte aangifte in te dienen. Eveneens kan cumulatie van btw worden voorkomen tussen vrijgestelde onderdelen en niet-vrijgestelde onderdelen van de fiscale eenheid, immers zijn de interne prestaties binnen de btw-fiscale eenheid irrelevant voor de btw.

Vereisten btw-fiscale eenheid

Ingevolge de Wet OB 1968 kunnen ondernemers een fiscale eenheid vormen voor de btw. In tegenstelling tot de Nederlandse Wet OB 1968 kunnen ingevolge de Btw-richtlijn 'personen' onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid voor de btw en is er geen vereiste van ondernemerschap. De Wet OB 1968 is een afgeleide van de Btw-richtlijn en derhalve dient de Wet OB 1968 te worden geïnterpreteerd tegen de achtergrond van het Europese recht en de in de Wet OB 1968 opgenomen bepalingen dienen tegen de achtergrond van de Btw-richtlijn te worden uitgelegd. Derhalve kan men zich afvragen of de Nederlandse eis van ondernemerschap in strijd is met Europees recht.

In eerste instantie is de mogelijkheid voor het vormen van een fiscale eenheid voor de btw een optionele bepaling die lidstaten kunnen implementeren in nationaal recht. Ondanks dat de bepaling fiscale eenheid een optionele bepaling is voor lidstaten, heeft het HvJ EU geoordeeld dat iedereen een fiscale eenheid voor de btw kan vormen en de eis van ondernemerschap niet mag worden gesteld in de Nederlandse Wet OB 1968. Wanneer de Nederlandse eis van ondernemerschap zou komen te vervallen, kunnen directeur-grotaandeelhouders in de fiscale eenheid worden opgenomen en is het eveneens mogelijk hoofdelijk aansprakelijk te worden gesteld voor de schulden van de fiscale eenheid, indien er een beschikking fiscale eenheid is afgegeven. Vooralsnog is de Wet OB 1968 niet aangepast aan de Btw-richtlijn. Omdat het HvJ EU heeft geoordeeld dat een

rechtstreeks beroep op de corresponderende bepaling in de Btw-richtlijn niet mogelijk is, kunnen ‘niet-ondernemers’ in Nederland echter toch niet in een fiscale eenheid (met uitzondering van moeiende houdstermaatschappijen, die op grond van de holdingresolutie²¹ in een fiscale eenheid kunnen worden opgenomen).

In lijn met de Btw-richtlijn kan er een fiscale eenheid worden gevormd op basis van de Wet OB 1968²², indien de ondernemingen in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig met elkaar zijn verweven, dat zij een eenheid vormen. De Hoge Raad²³ heeft jurisprudentie ontwikkeld hoe de zogeheten ‘verwevenheidseisen’ dienen te worden ingevuld vanuit Nederlands perspectief.

- In eerste instantie dient er sprake te zijn van financiële verwevenheid, waarbij de Hoge Raad stelt dat meer dan 50% van de aandelen van elk van de ondernemingen, direct of indirect, in dezelfde handen is. Hierbij wordt expliciet opgemerkt dat het houden van 50% van de aandelen op zichzelf niet voldoende is. Er dient ook sprake te zijn van een meerderheid in de aan de aandelen verbonden zeggenschap.
- Vervolgens dient er sprake te zijn van organisatorische verwevenheid. Ondernemingen zijn organisatorisch verweven, indien de ondernemingen onder dezelfde of althans onder één overkoepelende leiding staan die als eenheid functioneert of als de leiding van de één ondergeschikt is aan de leiding van de ander.
- Als laatste eis dient er sprake te zijn van economische verwevenheid. Er is sprake van economische verwevenheid indien de ondernemingen in hoofdzaak hetzelfde economische doel hebben. Een voorbeeld van economische verwevenheid kan zijn als de ondernemingen een gemeenschappelijke klantenkring hebben. Eveneens is er sprake van economische verwevenheid indien de ene onderneming voor meer dan 50% complementaire activiteiten uitoefent voor de andere onderneming (oftewel intern presteren). Hierbij kan worden gedacht aan een werkmaatschappij die haar producten afzet via een verkoopmaatschappij. De Hoge Raad²⁴ heeft in een later stadium bepaald dat er eveneens is voldaan aan economische verwevenheid als er sprake is van onderling niet verwaarloosbare economische betrekkingen.

Casus btw-fiscale eenheid

In onderstaande afbeelding is de structuur weergegeven van een bepaald concern. Op basis van de gegevens zoals weergegeven in de afbeelding, dient te worden aangegeven welke vennootschappen in onderstaande structuur een btw-fiscale eenheid kunnen vormen ingevolge de Wet OB 1968. In eerste instantie is er nagegaan op welk niveau er sprake is van ondernemerschap op basis van art. 7, lid 1, Wet OB 1968. Zoals hiervoor reeds uiteengezet, kunnen niet-ondernemers in Nederland niet in een fiscale eenheid (met uitzondering van moeiende houdstermaatschappijen, die op grond van de holdingresolutie²⁵ in een fiscale eenheid kunnen worden opgenomen). Vervolgens wordt nagegaan

21. Besluit van 18 februari 1991, nr. VB 91/347.

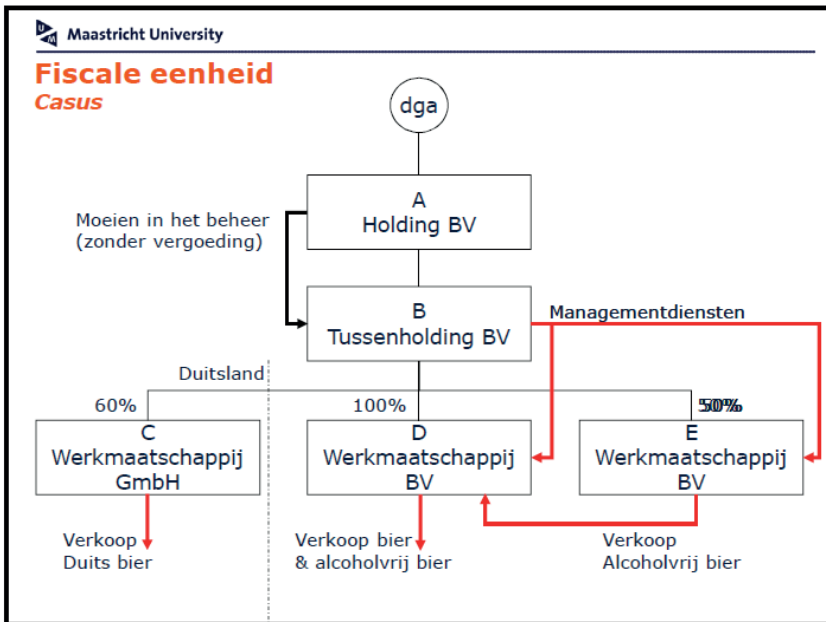
22. Art. 7, lid 4, Wet OB 1968.

23. Hoge Raad 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

24. Hoge Raad 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7.

25. Besluit van 18 februari 1991, nr. VB 91/347, V-N 1991, p. 715.

welke ondernemers een btw-fiscale eenheid kunnen vormen door de verwevenheidsvereisten te toetsen van art. 7, lid 4, Wet OB 1968.



Ondernemerschap

- A Holding BV is geen ondernemer voor de btw. Dat zij zich moeit in het beheer van B Tussenholding BV maakt dit niet anders, nu dit moeien niet gepaard gaat met aan de btw onderworpen handelingen.
- B Tussenholding BV houdt aandelen D Werkmaatschappij BV, moeit zich in het beheer van de dochtervennootschappen en verkrijgt een vergoeding voor het verrichten van managementdiensten. B Tussenholding BV oefent zelfstandig een bedrijf uit en B Tussenholding BV is aan te merken als ondernemer voor de Wet OB 1968.
- De drie werkmaatschappijen worden aangemerkt als ondernemer voor de Wet OB 1968 op basis van het verrichten van ondernemingsactiviteiten waarvoor een vergoeding wordt verkregen.

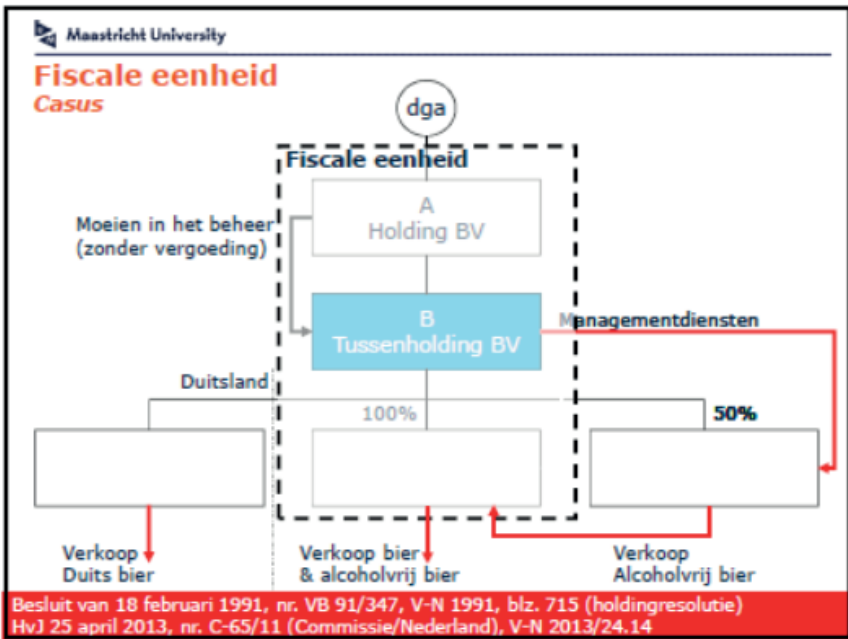
Omvang fiscale eenheid

- C GmbH is niet in Nederland gevestigd en kan geen deel uitmaken van de btw-fiscale eenheid, omdat vereist is dat de ondernemer in Nederland gevestigd is (art. 7, lid 4, Wet OB 1968). Dit is in lijn met de Btw-richtlijn waarin als voorwaarde voor het vormen van een fiscale eenheid wordt gesteld dat de 'verschillende juridische zelfstandige personen' in het binnenland zijn gevestigd.
- Tussen A Holding BV ('A BV'), B Tussenholding BV ('B BV') en D Werkmaatschappij BV ('D BV') is er sprake van financiële verwevenheid, namelijk meer dan 50% van de aandelen van B BV en D BV worden gehouden door A BV.

Hierbij gaan wij ervan uit dat A BV ook de zeggenschap over de aandelen heeft.

- A BV voldoet in beginsel niet aan de eis van economische verwevenheid, omdat A BV zich enkel moet (zonder vergoeding) in het beheer van B BV. B BV voldoet aan het vereiste van economische verwevenheid, omdat wij ervan uitgaan dat B bv de managementdiensten (tegen vergoeding) voor meer dan 50% verricht ten behoeve van D BV en B BV derhalve hoofdzakelijk (meer dan 50%) intern presteert. Eveneens lijkt het verdedigbaar dat D bv economisch verweven is met B BV, omdat beide vennootschappen zich (indirect) richten op dezelfde klantenkring (afnemers van bier).

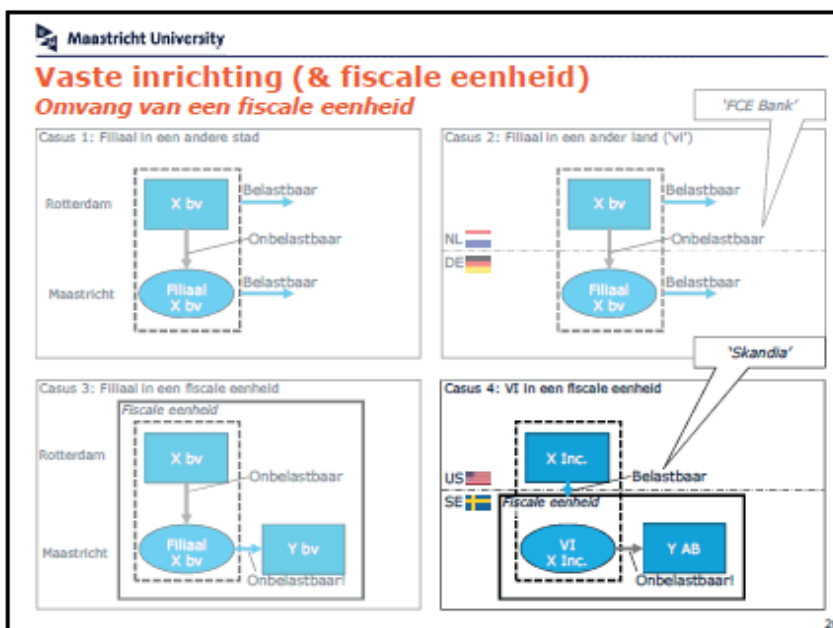
Indien er wordt uitgegaan van organisatorische verwevenheid kunnen B BV en D BV een btw-fiscale eenheid vormen. Echter, op basis van de holdingresolutie²⁶ kan A BV (als moeiende houdster) onder omstandigheden worden opgenomen in de btw-fiscale eenheid. Concluderend zouden B BV, D BV en A BV een btw-fiscale eenheid kunnen vormen op basis van de Wet OB 1968.



2.1.2 Vaste inrichting

In onderstaande afbeelding zijn verschillende structuren weergegeven. De structuren zijn plenair besproken door Van Doesum.

26. Besluit van 18 februari 1991, nr. VB 91/347, V-N 1991, p. 715.



Casus één: filiaal in een andere stad

- Het filiaal in Maastricht maakt onderdeel uit van de onderneming van X BV. Het filiaal in Maastricht is niet zelfstandig maar maakt met de hoofdvesting onderdeel uit van dezelfde juridische entiteit (X BV). Er is sprake van één ondernemer voor de wet OB 1968. Dit heeft ten gevolge dat de interne transacties tussen de hoofdvesting en het filiaal in Maastricht niet relevant zijn voor de btw.

Casus twee: filiaal in een ander land

- X BV gevestigd in Nederland heeft een filiaal in Duitsland. In de zaak FCE Bank²⁷ heeft het HvJ EU geoordeeld dat de Btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen afzonderlijke rechtspersoon is en deel uitmaakt van dezelfde juridische entiteit als het hoofdhuis, normaliter geen zelfstandige btw-ondernemer is.
- De doorberekening van kosten voor door het hoofdhuis aan de vaste inrichting verleende diensten is daarmee niet belastbaar voor de btw. Op basis van HvJ EU, zaak FCE Bank is dit anders als het filiaal in Duitsland een zelfstandige economische activiteit uitoefent en zelf bedrijfsrisico's draagt.

Casus drie: filiaal in een fiscale eenheid

- X BV heeft een filiaal in Nederland en Y BV (eveneens gevestigd in Nederland) is financieel, economisch en organisatorisch verweven met X BV. Op grond van HvJ EU, zaak Amplisientifica²⁸ kunnen X BV en Y BV een btw-fiscale

27. HvJ EG 23 maart 2006, zaak C-210/04.

28. HvJ EG 22 mei 2008, zaak C-162/07 (Amplisientifica), V-N 2008/25.20.

eenheid vormen, immers X BV en het filiaal zijn eenzelfde juridische entiteit en één ondernemer voor de wet OB 1968.

Casus vier: vaste inrichting in een fiscale eenheid

- X Inc gevestigd in Amerika heeft een vaste inrichting in Zweden en Y AB is eveneens gevestigd in Zweden.
- In beginsel weerspiegelt casus vier de zaak Skandia²⁹ waarin het HvJ EU oordeelt over de belastbaarheid van diensten door een buiten de Europese Unie ('EU') gevestigd hoofdhuis aan zijn in een EU-lidstaat gevestigde vaste inrichting die onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid in die lidstaat. In de zaak Skandia³⁰ accepteert het HvJ EU dat Zweeds recht niet toestaat dat het in een buiten de EU gevestigd hoofdhuis onderdeel uitmaakt van fiscale eenheid tussen de Zweedse vaste inrichting en de in Zweden gevestigde vennootschappen.
- Vanuit Nederlands perspectief (Wet OB 1968) kan er een btw-fiscale eenheid worden gevormd tussen ondernemers die in Nederland zijn gevestigd. De Wet OB 1968 is op voorgaand punt in lijn met de Btw-richtlijn. Echter op grond van de Wet OB 1968 kan er ook via een vaste inrichting in Nederland deel worden genomen in een btw-fiscale eenheid (art. 7, lid 4, Wet OB 1968). De Hoge Raad³¹ heeft geoordeeld dat de Btw-richtlijn zich er niet tegen verzet dat een buitenlands hoofdkantoor ('hoofdhuis') met een vaste inrichting in Nederland deel kan uitmaken van een btw-fiscale eenheid in Nederland. De Hoge Raad³² oordeelt namelijk dat het niet is toegestaan slechts het gedeelte van het lichaam dat in Nederland is gevestigd (de vaste inrichting) tot de fiscale eenheid te rekenen. Indien een lichaam door middel van een vaste inrichting in Nederland (secundair) is gevestigd, of het hele lichaam onderdeel van een fiscale eenheid is, of het gehele lichaam niet onderdeel van een fiscale eenheid is.
- Het arrest van het HvJ EU in de zaak Skandia zou ten gevolg hebben dat indien in onderhavige casus de vaste inrichting en Y AB in Nederland zouden zijn gevestigd, dan dient de in Nederland gevestigde vaste inrichting los gezien te worden van het hoofdhuis X Inc. Indien Y AB en de vaste inrichting onderdeel zouden uitmaken van een btw-fiscale eenheid, dan levert het buiten de EU gevestigde hoofdhuis X Inc (btw-belaste) prestaties aan de btw-fiscale eenheid in Nederland.
- Het Ministerie van Financiën is van mening dat het Skandia-arrest niet van toepassing is in Nederland in de situatie van een Nederlandse vaste inrichting dat onderdeel is van een Nederlandse fiscale eenheid voor de Wet OB 1968. Dit heeft ten gevolg dat transacties tussen een buitenlands hoofdhuis en een Nederlandse vaste inrichting die in Nederland beiden zijn opgenomen in een fiscale eenheid in beginsel geen btw-belaste prestaties vormen en worden genegeerd voor btw-doeleinden.

29. HvJ EU 17 september 2014, zaak C-007/13.

30. HvJ EU 17 september 2014, zaak C-007/13.

31. Hoge Raad 14 juni 2002, nr. 35 976, .

32. Hoge Raad 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

2.2 Aftrek van voorbelasting door houdstermaatschappijen

Het recht van de aftrek van voorbelasting is in beginsel voorbehouden aan de ondernemer (art. 15 Wet OB 1968). Een ieder die zelfstandig economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit, wordt aangemerkt als ondernemer (belastingplichtige). Aftrek van voorbelasting door een ondernemer is in beginsel toegestaan voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor 'belastbare handelingen' (art. 15, lid 1, Wet OB 1968). Op basis van richtlijnconforme uitleg van art. 15, lid 1, Wet OB 1968 is aftrek van voorbelasting toegestaan voor zover de goederen en diensten zijn aangeschaft door een belastingplichtige met het doel de goederen en diensten aan te wenden ten behoeve van zijn btw-belaste economische activiteiten.

Of een houdstermaatschappij economische activiteiten verricht dient feitelijk te worden getoetst. Houdstermaatschappijen die geen andere (economische) activiteiten ontplooiën dan zuiver het houden van aandelen, worden in de praktijk aangeduid als 'zuivere houdstermaatschappijen' en zijn in beginsel geen ondernemer voor de Wet OB 1968. Enkel het verwerven en het aanhouden van aandelen in dochtermaatschappijen wordt niet aangemerkt als economische activiteit. Het HvJ EU³³ heeft geoordeeld dat zuivere houdstermaatschappijen niet kunnen worden aangemerkt als belastingplichtige, als zij zich niet direct of indirect tegen vergoeding moeit in het beheer van de ondernemingen van de dochtermaatschappijen. Voor zuivere houdstermaatschappijen is het niet mogelijk om de voorbelasting in aftrek te brengen ten aanzien van bijvoorbeeld kosten die zijn gemaakt inzake de verkoop van aandelen.

Op basis van de HvJ EU, zaak Polysar is reeds naar voren gekomen dat 'moeien' noodzakelijk is voor de kwalificatie van een houdstermaatschappij als belastingplichtige. In navolging op de zaak Polysar heeft het HvJ EU geoordeeld in de zaak Berginvest/Floridienne³⁴ dat het 'moeien' tegen vergoeding moet worden gedaan voor de kwalificatie als belastingplichtige. Moeiende houdstermaatschappijen worden aangemerkt als ondernemer, indien de houdstermaatschappijen diensten verrichten onder bezwarende titel waarmee het moeien gepaard gaat. Dergelijke moeiende houdstermaatschappijen kunnen worden aangemerkt als ondernemer voor de Wet OB 1968 en kunnen derhalve voorbelasting in aftrek brengen voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen.

Op basis van de Wet OB 1968 zijn handelingen met betrekking tot effecten en andere waardepapieren vrijgesteld van de heffing van btw (art. 11, lid 1, onderdeel i, onder 2, Wet OB 1968). Dit heeft tot gevolg dat de ondernemer wordt beperkt in de aftrek van voorbelasting ten aanzien van kosten direct verband houdende met de verkoop van aandelen. De Wet OB 1968 maakt enkel een uitzondering voor de verkoop van aandelen aan een afnemer die buiten de EU is gevestigd, dan is er ingevolge de toepassing van art. 15, lid 2, onderdeel c, Wet OB 1968 sprake van een vrijgestelde handeling met recht van aftrek op voorbelasting. In het geval van een moeiende houdstermaatschappij zullen de handelingen met betrekking tot het houden van aandelen in beginsel worden toegere-

33. HvJ EG 20 juni 1991, zaak C-60/90 (Polysar).

34. HvJ EG 14 november 2000, zaak C-142/99 (Berginvest/Floridienne).

kend aan de zuivere houdsteractiviteiten (onbelaste handeling). Moeiende houdstermaatschappijen die niet tegen een vergoeding moeien, kunnen in beginsel geen aanspraak maken op de aftrek van voorbelasting ten aanzien van kosten direct verband houdende met de verkoop van aandelen. Het HvJ EU³⁵ heeft in de zaak Kretztechnik geoordeeld dat er onder bepaalde omstandigheden aftrek van voorbelasting is toegestaan, ondanks dat er sprake is van een onbelaste handeling (verkoop van aandelen) voor de Wet OB 1968. Er dient derhalve sprake te zijn van zogeheten ‘algemene kosten’ die worden gemaakt door een moeiende houdstermaatschappij. De uitleg van het begrip ‘algemene kosten’ vergt op zichzelf een wetenschappelijke studie. Als voorbeeld wordt een schoenenproducent aangehaald die besluit de verkoopopbrengst te herinvesteren in een schoenenmachine. De verkoopopbrengst wordt aangewend ter versterking van de algehele economische activiteit en de kosten die verband houden met de herinvestering worden aangemerkt als zogeheten ‘algemene kosten’ en aftrek van voorbelasting is toegestaan. Voor zover niet als directe kosten aan te merken kosten niet of niet geheel dienen ter versterking van de algehele economische activiteit, is geen, respectievelijk alleen het gedeelte van de algemene kosten aftrekbaar dat wordt geacht te zijn gemaakt ter versterking van de gehele economische activiteit van de moeiende houdstermaatschappij (de ‘pre pro rata methode’).

3 AFSLUITING

Van Doesum heeft aan de hand van verschillende arresten van het HvJ EU en de Hoge Raad een opfriscursus btw gegeven voor niet-btw specialisten. In een relatief kort tijdbestek heeft hij door middel van een zeer interactieve lezing en aan de hand van enkele praktijkvoorbeelden de actualiteiten behandeld op het gebied van de btw.

35. HvJ EG 26 mei 2005, zaak C-465/03, Kretztechnik, punt 35, *NTR* 2005/754.

VI *Fiscus en insolventie*

<i>Verslaglegger:</i>	<i>mw. mr. P.C. (Pieternel) van den Brink</i>
<i>Inleiders:</i>	<i>mr. R.J. (Rutger) Schimmelpenninck, advocaat bij Houthoff Buruma en mr. J.P.A. (Jean-Paul) Dresen, belastingadviseur bij Houthoff Buruma</i>
<i>Datum:</i>	<i>21 april 2015</i>

1 INTRODUCTIE

De gemiddelde belastingadviseur heeft (bemiddelde) klanten die zich laten adviseren over het beperken van hun belastingdruk. Het bijstaan van een (curator van een) gefailleerde onderneming is een bijzondere tak van sport waarin weinig belastingadviseurs zijn gespecialiseerd. Tijdens deze lezing bieden Schimmelpenninck en Dresen, ieder vanuit hun eigen expertise, het publiek een kijkje in hun praktijk. Allereerst wordt stilgestaan bij de aanloop naar en afwikkeling van een faillissement, tezamen met de alternatieven voor een faillissement die binnen en buiten het wettelijk kader bestaan. Dit vormt de basis voor een uiteenzetting van enkele fiscaalrechtelijke aspecten die een faillissement kan hebben. Onderwerpen als verliesverrekening, de kwijtscheldingswinstvrijstelling en de gevolgen van een faillissement binnen fiscale eenheid passeren hierbij de revue.

2 VORMEN VAN INSOLVENTIEPROCEDURES

Schimmelpenninck is voor het eerst als student, in hoedanigheid van penningmeester van een stichting, bij een bijna-faillissement betrokken geraakt. Voor zijn aantreden was geen (goed) due diligence-onderzoek gedaan en al snel bleek dat de uitgaven de inkomsten overtroffen, alsmede de schulden de bezittingen. De kosten werden teruggebracht, de marketing werd verbeterd, maar het lukte niet om uit de rode cijfers te komen. Op zo'n moment vraagt men zich af hoe een faillissement nog kan worden afgewend, aangezien dit verstrekken gevolgen heeft. Wederpartijen kunnen bijvoorbeeld hun contracten opzeggen en leningen worden vaak direct opeisbaar. Ondernemingen kunnen echter vaak een faillissement vermijden, er zijn verschillende scenario's denkbaar.

Consensus procedure (niet bij wet geregeld)

Indien een onderneming niet veel schuldeisers heeft, kan allereerst voor een zogeheten 'standstill' worden gekozen. In feite wordt dan open kaart gespeeld: het bedrijf in nood betaalt haar schuldeisers niet totdat zij bijvoorbeeld bepaalde

activa heeft verkocht en daardoor middelen heeft verkregen om haar schulden (deels) te voldoen. Indien de schuldeisers daarmee akkoord gaan, wordt dit schriftelijk vastgelegd (vrijwillig akkoord). De woningcorporatie Vestia heeft bijvoorbeeld een standstillperiode gekend, waarna men tot een akkoord is gekomen. Na de standstillperiode hervat de debiteur de betalingen weer.

Surseance van betaling (bewindvoerder handelt samen met bestuur)

De surseance van betaling is wettelijk geregeld en behelst een (gedwongen) uitstel van betaling. In deze periode tracht men de liquiditeitsproblemen van de onderneming te verhelpen opdat de surseance kan worden ingetrokken. In veruit de meeste gevallen lukt het de bewindvoerder echter niet om – samen met het bestuur – in voldoende mate orde op zaken te stellen en betekent de surseance het voorportaal van een faillissement.

Faillissement (curator handelt in plaats van het bestuur)

Als een onderneming (uiteindelijk) failliet gaat, dient de curator de bezittingen te vereffenen, te verkopen en vervolgens de opbrengst zorgvuldig te verdelen over de schuldeisers. Schuldeisers kunnen geen betaling meer verlangen (tenzij de curator de bestaande overeenkomst voortzet in het belang van de boedel) en rentevorderingen worden gefixeerd. Dit betekent dat schuldeisers alleen rente kunnen vorderen tot het moment van de faillietverklaring. Schuldeisers met een zekerheidsrecht kunnen dit uitwinnen alsof er geen faillissement is. Als zij daarna nog een vordering hebben dienen zij deze, net als de overige schuldeisers, in te dienen bij de curator. De curator rangschikt alle vorderingen vervolgens en bij uitdeling wordt iedere schuldeiser binnen elke klasse gelijk behandeld.

Op een verificatievergadering worden alle schulden vastgesteld en kunnen schuldeisers bezwaar maken tegen de vorderingen van andere schuldeisers. Ook kan op dat moment nog een schuldeisersakkoord worden bereikt. Een faillissement kan ook eindigen doordat 100% is uitgekeerd. In het faillissement van Jomed hebben de curatoren uiteindelijk voor 100% uitgekeerd en het is de huidige verwachting van de curatoren van DSB Bank dat dit ook in dit laatstgenoemde faillissement zal gebeuren.

Doorstart

Tegenwoordig zie je vaak dat curatoren een doorstart proberen te bewerkstelligen. Een complicerende factor daarbij is echter dat een onderneming, zodra deze in faillissement raakt, direct instort. Zo is het mogelijk dat de telefoon en de elektriciteit worden afgesloten en de belangrijkste leveranciers en afnemers hun contracten opzeggen. De (winstgevende) bedrijfsactiviteiten die potentieel hadden kunnen worden verkocht, nemen dan vaak snel in omvang af.

Gelet op voorgaande is de zogeheten *pre-pack* geïntroduceerd. Als een onderneming failliet dreigt te gaan, kan aan de rechtbank worden gevraagd alvast een beoogd curator of bewindvoerder aan te stellen. Deze kan dan samen met de directie in de luwte een plan maken voor een doorstart voordat het faillissement wordt uitgesproken. Het faillissement en de doorstart vallen dan samen; er is direct een koper en de klanten kunnen de diensten van de onderneming dan zonder interruptie blijven betrekken.

Liquidatie

Indien een doorstart niet mogelijk is, worden afzonderlijke delen van het bedrijf geliquideerd. De opbrengst wordt verdeeld over de schuldeisers en er wordt een verificatievergadering uitgeschreven voor zover nog activa aanwezig zijn die over de gewone ('concurrente') schuldeisers worden verdeeld. Het faillissement eindigt bij slotuitdeling (of bij het eerder verbindend worden van een akkoord). Hoewel een *pre-pack* op papier zeer interessant lijkt, blijkt een dergelijke 'voor-gekookte' doorstart vaak gepaard te gaan met ingewikkelde discussies, bijvoorbeeld in het geval sprake is van een verkoop waarbij de verkochte vennootschap en de kopende vennootschap dezelfde aandeelhouders of directie hebben. Dit heeft ertoe geleid dat rechtbanken met de nodige zorgvuldigheid beoordelen of zij akkoord kunnen gaan met een *pre-pack*.

3 DE CURATOR

Benoeming

De rechtbank benoemt de curator. Hierbij worden lijsten gehanteerd. Op de eerste lijst staan beginnende curatoren en op de vierde lijst de meest ervaren curatoren (minstens zestien jaar praktijkervaring). Laatstgenoemden komen – gelet op hun ervaring – eerder in aanmerking voor een benoeming bij een groot faillissement. Bij de benoeming tot curator kan bij grotere kantoren ook een rol spelen dat de beoogde curator *conflicted* is. Een faillissement kan niet worden geweigerd. Je krijgt derhalve ook met kleinere faillissementen te maken die zorgvuldig moeten worden afgewikkeld. Bij grote faillissementen is ook een crediteurencommissie betrokken die de werkzaamheden van de curator beoordeelt en aanbevelingen kan doen.

Voor een benoeming tot curator is niet vereist dat je advocaat bent. Bij Van der Hoop Bankiers was één van de curatoren bijvoorbeeld een accountant en bij DSB Bank was aanvankelijk één van de curatoren een oud-lid van de Raad van Bestuur van ABN AMRO.

Rol

Als curator heb je een bijzondere rol. Je treft een bedrijf aan dat in een absolute crisissituatie verkeert. Het is de taak van de curator om de rust te laten wederkeren en vooral goed contact te behouden met het personeel, opdat zij gemotiveerd hun werk blijven doen. De directie is hiertoe vaak niet meer in staat.

Daarnaast moet het klantcontact goed worden gestroomlijnd. Bij DSB Bank bijvoorbeeld was de schuldeiser dan weliswaar failliet, de hypotheekleningen die zij aan haar klanten had verstrekt bleven gewoon uitstaan en de rentebetalingen bleven verschuldigd. Aan de relatie met haar klanten veranderde het faillissement op zichzelf niets. Sommige klanten boden aan hun lening snel terug te betalen in ruil voor gedeeltelijke kwijtschelding van hun schuld. Hier is niet op ingegaan, aangezien dit direct tot onomkeerbare verliezen zou leiden, hetgeen niet in het belang was van de overige crediteuren.

Kosten- en batenanalyse

Een curator dient de kosten en baten van al haar handelingen goed in de gaten te houden, bijvoorbeeld bij de vraag of het opstarten van een procedure (bijvoor-

beeld jegens een voormalig bestuurder) gewenst is. Uiteraard moet een onnodige kansloze procedure worden voorkomen. Deze kosten- en batenanalyse is bij kleinere faillissementen aan de orde van de dag, aangezien het niet zeker is of de curator voldoende middelen heeft voor zijn eigen salaris. In het Nederlandse systeem moeten deze kleinere faillissementen (veelal) door mensen werkzaam in de advocatuur worden afgewikkeld. In andere Europese landen worden deze faillissementen door de rechtbank afgedaan.

Oorzakenonderzoek

De curator dient ook een onderzoek te verrichten naar de oorzaken van het faillissement. In dit oorzakenonderzoek worden externe en interne oorzaken onderzocht. Voorbeelden van een interne oorzaak zijn: een te late reactie op veranderingen in de markt, een onverantwoorde dividendpolitiek of (*intercompany*) leningverstrekkingen.

Het oorzakenonderzoek heeft onder andere tot doel te bezien of iemand verantwoordelijk moet worden gehouden voor het faillissement en of dit voldoende is voor een aansprakelijkstelling. Deze aansprakelijkheid kan zowel uit de civiele als uit de fiscale wetgeving voortvloeien. Indien een rechter concludeert dat onbehoorlijk bestuur de kennelijke oorzaak van het faillissement is, dan is het bestuur aansprakelijk voor het totale boedeltekort. Ook commissarissen die in ernstige mate onvoldoende toezicht houden zijn potentieel aansprakelijk voor dit boedeltekort.

Openbare verslagen

De curator rapporteert geregeld (per kwartaal/halfjaar) over de werkzaamheden die hij verricht. Tegenwoordig zijn deze openbare verslagen vaak gemakkelijk via het internet te raadplegen. De afwikkeling van een faillissement is mede daardoor een zeer transparant proces. Eenieder kan bij de rechter-commissaris bezwaar maken tegen een voorgenomen handeling van een curator. De rechter-commissaris moet dan binnen drie dagen uitspraak doen.

Vennootschap als bestuurder

Indien de bestuurder een vennootschap is, dan kan ook deze vennootschap bij onbehoorlijk bestuur aansprakelijk worden gesteld voor een boedeltekort.

Indien deze vennootschap de schulden niet kan voldoen, kan bij gebleken onbehoorlijk bestuur uiteindelijk worden aangeklopt bij haar eigen bestuurder (natuurlijk persoon) om betaling af te dwingen. Daarnaast kan ook een feitelijke bestuurder (bijvoorbeeld de grootaandeelhouder) (mede) aansprakelijk worden gesteld.

Bij trustkantoren is zorgvuldigheid geboden. Zij hebben een verantwoordelijkheid als bestuurder en moeten er dus voor zorgen dat zij ook feitelijk *in charge* zijn. Daarom hanteren deze kantoren strenge regels en kennen zij uitgebreide *know your customer* (KYC)-procedures. Voorts is door het verscherpte DNB-toezicht op trustkantoren de kwaliteit van de dienstverlening verbeterd.

De crisissituatie waarin een gefailleerde onderneming verkeert, vraagt een iets andere opstelling van een belastingadviseur. De hoedanigheid van de Belastingdienst als (preferent) crediteur in het faillissement speelt daarbij ook een rol. Gelet op die hoedanigheid is het vaak verstandig in een faillissement om op transparante wijze met de Belastingdienst te communiceren het is als het ware 'horizontaal toezicht *plus*'. Ook de belangen van de Belastingdienst moeten op een evenwichtige wijze worden behartigd.

Als voorbeeld kan de aanpak in het faillissement van DSB Bank worden genoemd. Daarbij is om te beginnen direct een eerste onderzoek verricht naar de bestaande fiscale issues. Daarbij is ook samengewerkt met andere specialistische adviseurs, zodat het op korte termijn mogelijk was om deze lopende zaken met de Belastingdienst te bespreken en te bezien welke oplossingen mogelijk waren.

De rol van de belastingadviseur in een groot faillissement is daarnaast in sommige opzichten ook vergelijkbaar met die van een bedrijfsfiscalist, te meer nu het directe contact met de onderneming groot is en er direct allerlei day-to-day beslissingen moeten worden genomen. Toen Van der Hoop Bankiers failliet ging, werd meteen een bespreking gepland op hun kantoor aan de Keizersgracht om lopende fiscale zaken snel en efficiënt af te handelen.

Een belangrijk aandachtspunt is uiteraard de te maken kosten in een faillissement, temeer ook omdat daarvoor duidelijk verantwoording moet worden afgelegd bij de rechtbank. Dit neemt uiteraard niet weg dat, indien een fundamenteel verschil in standpunt bestaat, er alsnog voor moet worden gekozen om een bezwaar- of beroepsprocedure op te starten.

Daarnaast spelen in het faillissement vaak ook andere aspecten een rol. Zo speelt de figuur van de ambtshalve vermindering een rol nu bezwaartermijnen vaak zijn verstreken. De Belastingdienst is ook best bereid om mee te denken en eventueel een aanslag ambtshalve te verminderen als andere crediteuren (bijvoorbeeld particuliere rekeninghouders) daarbij gebaat zijn. Een crediteur dient zich overigens altijd redelijk op te stellen ten opzichte van de overige crediteuren. Deze problematiek speelt vaker bij de grotere faillissementen.

In strijd met het totaalwinstprincipe, heeft de wetgever ervoor gekozen de mogelijkheden om verliezen te verrekenen te beperken. Bij een faillissement, betekent dit vaak dat een verlies als gevolg van afboekingen en verkoop (met verlies) van activa niet meer kan worden gecompenseerd. De vraag is dan of het vormen van een voorziening op grond van het Baksteen-arrest (HR 26 augustus 1998, *BNB* 1998/409) nog soelaas biedt. Interessant element hierbij is dat een voorziening ook kan worden gevormd op basis van feiten die na de balansdatum bekend zijn geworden, maar betrekking hebben op feiten voor de balansdatum (HR 11 april 2008, *BNB* 2008/168). Op deze wijze kan een voorziening worden gevormd totdat de aanslag vennootschapsbelasting over een bepaald jaar is vastgesteld. Indien over enkele jaren voorafgaand aan het faillissement nog geen definitieve aanslagen zijn opgelegd, biedt dit dus mogelijkheden om een belas-

tingteruggaaf te realiseren. Op die manier wordt dan meer recht gedaan aan de totaalwinstgedachte.

Bij grotere faillissementen met een run-off karakter en mogelijke nagekomen baten, kan de adviseur zich afvragen of het zinvol is een voorziening te vormen in een bepaald jaar, of dat daarmee beter kan worden gewacht.

In de Fokker-casus kwamen twee belangrijke fiscale aspecten van een faillissement uitgebreid aan de orde: (i) verliesverrekening en (ii) de fiscale eenheid.

Kort samengevat kwam deze zaak op het volgende neer.

Fokker Aviation was in 1993 opgericht door Fokker N.V. en had een deelneming – Fokker Aircraft – waarmee zij een fiscale eenheid vormde. Fokker Aviation was een gezond deel van het bedrijf. Bij verkoop aan Stork werd (onder de oude standaardvoorwaarden) afgesproken dat Fokker Aviation een verlies meekreeg van € 400 miljoen uit de fiscale eenheid. Het resterende verlies ad € 1,3 miljard bleef achter bij Fokker Aircraft. Dit is een operationeel verlies (geweest). De Belastingdienst was van mening dat ten tijde van het verbindend worden van de slotuitdelingslijst een vrijvalwinst moest worden geconstateerd ad € 1,7 miljard, het bedrag aan schulden dat Fokker Aircraft had. Als daar het verlies ad € 1,3 miljard van werd afgetrokken, betekende dit dat een (voorlopige) aanslag ten aanzien van een bedrag ad € 400 miljoen moest worden opgelegd. Gelet op het toenmalige tarief van 35%, betekende dit een aanzienlijke belastinglast. De curatoren hadden toen opeens te maken met een additionele (preferente) schuld op het moment vlak voor beëindiging van het faillissement.

De Belastingdienst stelde echter dat sprake was van dubbele verliesneming. De bestaande schuldeisers hadden namelijk (door het faillissement van Fokker) ook verliezen behaald door afwaardering van hun vorderingen. Dit moest worden gecorrigeerd.

In het Fokker II-arrest heeft de Hoge Raad uiteindelijk bepaald dat het verbindend worden van de slot-uitdelingslijst niet het moment is dat een vrijvalwinst moet worden geconstateerd. Op basis van de uitspraak van de Hoge Raad moet zelfs worden geconcludeerd dat in feite ook nog geen vrijvalwinst kan worden geconstateerd op het moment dat de hele liquidatie is afgewikkeld en de vennootschap is vereffend. Inmiddels zijn de nadelige gevolgen van het Fokker-arrest voor de Belastingdienst gecorrigeerd met de introductie van art. 15aj, lid 3, Wet VPB 1969.

Ook bij een vrijval van schulden bij een liquidatie van een dochtermaatschappij binnen de fiscale eenheid vennootschapsbelasting speelt de Fokker-problematiek niet. Met het arrest van de Hoge Raad van 10 september 2010 is bevestigd dat in dit geval sprake is van vermogensvermeerdering binnen de fiscale eenheid. Deze vermogensvermeerdering bij liquidatie van de fiscale eenheid dochter is belast.

6 SCHULDEISERSAKKOORD

Bij een schuldeisersakkoord doen schuldeisers in feite afstand van een deel van hun vordering. Op dat moment kan je te maken hebben met de fiscale kwijtscheldingsregeling. Een derde zou echter ook kunnen voorstellen om alle vorderingen op te kopen om een doorstart mogelijk te maken en het verlies te behouden. De ervaring leert dat de Belastingdienst wel bereid is mee te werken

aan creatieve oplossingen zolang zij er zelf niet bij inschiet. Het behouden van de verliespositie van een vennootschap kan de continuïteit van een onderneming ten goede komen, hetgeen uiteindelijk ook (belasting)geld oplevert. Uiteraard moeten altijd verliesverrekeningsbeperkingen zoals art. 20a Wet VPB 1969 in het oog worden gehouden.

Het meegeven van verliezen is lastig, maar het (indirect) meegeven van een hoger afschrijvingspotentieel bij de koper middels een activa/passiva-transactie kan echter wel. Vaak zijn kopers echter niet bereid om een aanzienlijke prijs te betalen voor de activa van de failliete onderneming; zij willen juist van het faillissement profiteren. Bij een fiscale eenheid kun je wel verliezen meegeven aan een dochtervennootschap, hoewel dit wel beperkingen kent.

De mogelijkheid van het splitsen of het fuseren van een failliete vennootschap die klaar wordt gemaakt om te worden ontbonden of vereffend is beperkt nu dit vanuit civielrechtelijk oogpunt lastig is.

VII *EU-actualiteiten in de directe belastingen*

Verslaglegger: mw. mr. H. (Helen) van Burik

Inleider: J.J.A.M. (Jasper) Korving LL.M. M.A., sinds 2002 werkzaam bij Deloitte Belastingadviseurs B.V. als medewerker van het Wetenschappelijk Bureau en tevens als docent en onderzoeker verbonden aan Maastricht University

Datum: 11 mei 2015

1 INLEIDING

De toepassing van het EU-recht op de directe belastingen is nog steeds in ontwikkeling. Zowel met betrekking tot positieve integratie (i.e. de totstandkoming van secundaire wetgeving, zoals richtlijnen) als negatieve integratie (i.e. jurisprudentie, vooral van het Hof van Justitie van de Europese Unie) is de invloed op de nationale wetgeving van groot belang. Tijdens zijn lezing gaat de spreker in op de actualiteiten van het EU-recht in relatie tot de directe belastingen. Onder meer de samenloop van verdragsvrijheden, de fiscale eenheid en het fiscale transparantiepakket komen aan de orde.

2 BESLISBOOM HOF VAN JUSTITIE

Het Hof van Justitie van de Europese Unie ('HvJ EU') hanteert de volgende beslisboom om te toetsen of een nationale maatregel verenigbaar is met de verkeersvrijheden van het EU-recht. Allereerst wordt vastgesteld of er toegang is tot het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ('VwEU') en er dus een beroep kan worden gedaan op het EU-recht. De tweede vraag is of de nationale maatregel een discriminatie of belemmering van het EU-recht, en meer in het bijzonder een van de verkeersvrijheden, oplevert. Zo ja, dan is de derde vraag of er sprake is van een rechtvaardiging van deze discriminatie/belemmering. Voorts wordt als vierde stap de proportionaliteit van de nationale regelgeving getoetst. Tot slot wordt als vijfde stap getoetst of de nationale maatregel ook noodzakelijk is (subsidiariteit).

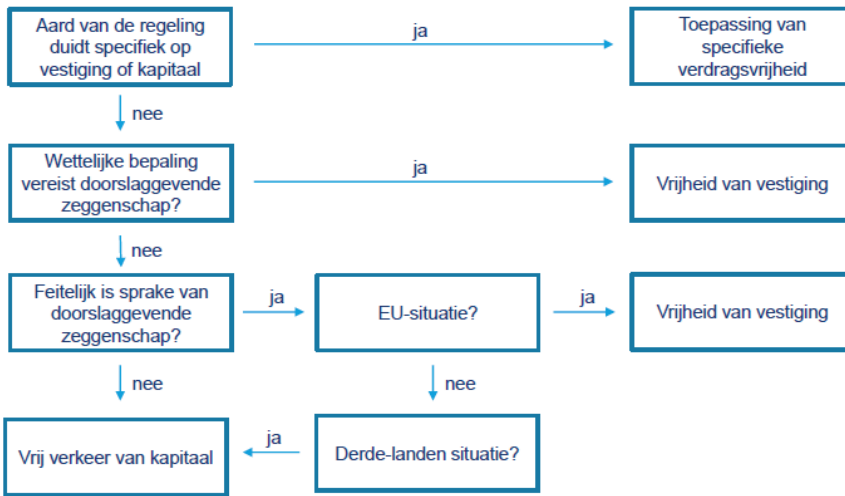
Ter illustratie van het tweede toetsingscriterium van de beslisboom – belemmering/ discriminatie – bespreekt de lezer een recent arrest waarin de nationale maatregel neutraal was geformuleerd, maar toch door het HvJ EU werd gekwalificeerd als belemmerend. Er wordt tevens verwezen naar de bijdrage van de spreker in *NFR-B 2014/16*.

In het arrest Hervis³⁶ draaide het om een neutraal geformuleerde wettelijke bepaling. Het ging in deze zaak om de Hongaarse crisisheffing, met een getrappt tarief dat werd gebaseerd op de in Hongarije behaalde omzet van bepaalde ondernemingen, waarbij het (gemiddelde) tarief fors hoger werd naarmate de omzet groter was. Voor belastingplichtigen die deel uitmaakten van een groep werd de omzet, en dus ook het toepasselijke tarief, bepaald aan de hand van de totale omzet van alle verbonden (Hongaarse en buitenlandse) groepsvennootschappen. Het met de omzet corresponderende tarief werd vervolgens toegepast op het Hongaarse deel van de omzet. *De jure* was er geen sprake van een inbreuk op het EU-recht; de regeling dat de omzet van alle – ook buitenlandse – groepsvennootschappen moest worden meegeteld, gold in algemene zin. Het HvJ EU oordeelde echter dat er *de facto* wel een belemmering van de vrijheid van vestiging was. Het HvJ EU achtte doorslaggevend dat in de desbetreffende sector van Hervis, die sportwinkels exploiteert, de concurrentie anders was georganiseerd. Hervis maakte namelijk deel uit van een groot internationaal concern, terwijl de concurrentie van Hervis voor het merendeel bestond uit winkels met een franchiseovereenkomst en rechtspersonen die niet tot een groep behoren. Deze concurrenten binnen de sportwinkelsector werden dan ook veelal – als individuele belastingplichtige voor de crisisheffing en niet als onderdeel van een concern – belast in een van de lagere tariefschijven, terwijl bij Hervis het hoge tarief van toepassing was, omdat zij onderdeel uitmaakte van een groot internationaal concern. Hoewel derhalve juridisch geen onderscheid werd gemaakt tussen belastingplichtigen was het materiële effect dat grensoverschrijdende situaties, zoals die van Hervis, benadeeld werden. Dat vormt een belemmering zonder onderscheid op de vrijheid van vestiging.

3 SAMENLOOP VAN VERDRAGSVRIJHEDEN

In het onderstaande stroomschema wordt de vraag behandeld welke verdragsvrijheid – vestiging of kapitaalverkeer – van toepassing is, zoals uitgekristalliseerd in het arrest FII Group Litigation.³⁷ In intra-EU-situaties is het onderscheid tussen de verkeersvrijheden van vestiging en kapitaal in beginsel minder relevant (vanuit praktisch perspectief, wel vanuit wetenschappelijk oogpunt). Voor situaties met derde landen is dit wel van belang. Een beroep op de vrijheid van kapitaalverkeer is namelijk, in tegenstelling tot een beroep op de vrijheid van vestiging, niet alleen mogelijk in EU-situaties, maar heeft ook effect in relatie tot derde landen.

36. HvJ EU 5 februari 2014, zaak C-385/12 (Hervis Sport - és Divatkereskedelmi), ECLI:EU:C:2014:47.
37. HvJ EU 13 november 2012, zaak C-35/11 (Test Claimants in the FII Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue), ECLI:EU:C:2012:707.



De eerste vraag is of uit de aard van de regeling specifiek wordt geduid op vestiging of kapitaal. Zetelverplaatsing duidt bijvoorbeeld naar haar aard op een vestigingshandeling en dus is de vrijheid van vestiging van toepassing (en er is dan dus geen toegang tot het EU-recht in situaties met derde landen). Voor de bepaling of een handeling onder het kapitaalverkeer valt, wordt de Annex bij de inmiddels vervallen Richtlijn 88/361 nog steeds door het HvJ EU gebruikt om haar indicatieve waarde. De aard van de regeling duidt bijvoorbeeld op kapitaal als het gaat om erfenissen, giften en mogelijk ook op het verstekken van leningen en de betaling van rente (ongeacht wat de (zeggenschaps-)verhouding is tussen de schuldeiser en schuldenaar).

Wanneer niet uit de aard van de regeling blijkt of deze is gericht op een vestigings- of kapitaalhandeling dient een tweede vraag te worden beantwoord. Deze tweede vraag is of de wettelijke bepaling doorslaggevende zeggenschap vereist. Veelal wordt dit – ten onrechte – uitgelegd als een vraag naar een meerderheidsbelang, maar ook bij bijvoorbeeld 25% aandeelhoudersbelang kan er in bepaalde situaties al sprake zijn van doorslaggevende zeggenschap. Een naar Korvings mening duidelijk voorbeeld van een wettelijke bepaling die doorslaggevende zeggenschap vereist, is de regeling van de fiscale eenheid. Daarvoor komen vennootschappen immers slechts in aanmerking wanneer wordt voldaan aan een 95%-belangvoorwaarde.

Indien er sprake is van een wettelijke regeling die geen doorslaggevende zeggenschap vereist dan moet er worden gekeken naar de feiten en omstandigheden. De derde toets is daarom of er feitelijk sprake is van doorslaggevende zeggenschap. Zo nee, dan is het vrije kapitaalverkeer van toepassing. Indien feitelijk wel sprake is van doorslaggevende zeggenschap moet worden beoordeeld of het een EU- of derde landensituatie betreft. In een EU-situatie met een feitelijke doorslaggevende zeggenschap is de vrijheid van vestiging van toepassing. In derde landensituaties is de vrijheid van kapitaalverkeer van toepassing en is er daarmee dus toegang tot het EU-recht. Een eventuele belemmering van het vrije kapitaalverkeer kan vervolgens worden geaccepteerd op grond van de standstill-

bepaling van art. 64 VwEU (kortweg voor belemmeringen die in relatie tot derde landen reeds bestonden op 31 december 1993).

4 RECENTE ARRESTEN IN DE IB-SFEER

*Sopora*³⁸ en de Nederlandse 30%-regeling

In het arrest *Sopora* heeft het HvJ EU, naar aanleiding van door de Hoge Raad gestelde prejudiciële vragen, geoordeeld dat de 150-kilometergrens in de Nederlandse 30%-regeling niet strijdig is met het EU-recht, tenzij blijkt dat de forfaitaire 30%-vergoeding een duidelijke overcompensatie inhoudt ten opzichte van de daadwerkelijk gemaakte extra kosten door de buitenlandse werknemer. De Nederlandse rechter zal moeten vaststellen of dit het geval is.³⁹

Sopora is een baanbrekende zaak, omdat de vergelijking tussen verschillende EU-onderdanen wordt gemaakt. Het HvJ EU heeft kortweg bepaald dat Nederland, naast het verboden onderscheid tussen binnenlandse en grensoverschrijdende situaties, ook geen onderscheid mag maken tussen onderdanen van twee verschillende andere lidstaten. Nederland mag de 30%-regeling in beginsel niet weigeren aan inwoners van België, maar deze wel toekennen aan inwoners van Spanje.

De spreker bespreekt de praktische uitdagingen van het onderzoek naar overcompensatie dat de Nederlandse rechter ten tijde van de lezing aan het uitvoeren is. Het is bijvoorbeeld de vraag welke middelen de nationale rechter heeft om bij derden, die niet betrokken zijn bij de procedure en die onder de 30%-regeling vallen, een dergelijk onderzoek in te stellen. Wellicht dat de wetgever op den duur de 30%-regeling gaat versoberen.⁴⁰ Na het arrest van de Hoge Raad lijkt van een dergelijke mogelijke versobering niet langer sprake.

*Belgisch monumentenpand*⁴¹

De spreker haalt ook kort een ander belangwekkend arrest in de IB-sfeer aan, over het Belgische monumentenpand. Het HvJ EU heeft in deze zaak geoordeeld dat de regeling inzake de Monumentenwet en die betreffende de Natuurschoonwet niet in strijd zijn met het EU-recht, omdat in binnenlandse en grensoverschrijdende situaties geen sprake is van gelijke gevallen. Het HvJ EU beoordeelt dit vanuit het doel van de Nederlandse regeling dat erop is gericht het Nederlands cultuurhistorisch erfgoed te beschermen. Deze doelstelling, die louter de Nederlandse monumenten beschermt, is voldoende om buitenlandse monumenten in een andere positie te brengen dan Nederlandse en als zodanig een fiscaal onderscheid met betrekking tot de kostenaf trek te kunnen hanteren. Dit zou slechts anders zijn wanneer een buitenlands monument desalniettemin een waarde heeft voor het Nederlands cultuurhistorisch erfgoed. Er wordt

38. HvJ EU 24 februari 2015, zaak C-512/13 (*Sopora*), ECLI:EU:C:2015:108.

39. De Hoge Raad heeft inmiddels arrest gewezen. HR 4 maart 2016, nr. 14/02538, ECLI:NL:HR:2016:355.

40. Na de lezing heeft A-G Niessen nogmaals conclusie gewezen in de naam van de Hoge Raad terugverwezen procedure. In een aantal numerieke voorbeelden geeft hij aan dat de wetgever niet heeft beoogd te voorzien in een structurele overcompensatie van de extraterritoriale kosten en dat van een dergelijke overcompensatie ook niets blijkt onder verschillende scenario's. De Hoge Raad heeft de conclusie *grosso modo* gevolgd.

41. HR 1 mei 2015, nr. 11/03763bis, ECLI:NL:HR:2015:1174. Zie tevens HvJ EU 18 december 2014, zaak C-87/13 (X), ECLI:EU:C:2014:2459.

verwezen naar de artikelen van de spreker in *NTFR 2015/1435*, *NTFR-B 2015/11en* *NTFR-B 2013/29*.

*Duitse belastinguitstelregeling*⁴²

Het HvJ EU heeft geoordeeld dat de Duitse belastinguitstelregeling in strijd is met de vrijheid van vestiging (onder verwijzing naar o.a. het arrest *National Grid Indus*). Onder de betreffende Duitse regeling wordt de belastingheffing over de meerwaarde die is gerealiseerd bij de overdracht onder bezwarende titel van een investeringsgoed dat deel uitmaakt van het vermogen van een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting uitgesteld. Voorwaarde daarbij is wel dat deze meerwaarde moet worden geherinveest voor de aankoop van vervangende goederen die deel zullen uitmaken van een eveneens in Duitsland gevestigde vaste inrichting. Het voordeel wordt niet gegeven aan buiten Duitsland gelegen vaste inrichtingen. Dat is in strijd met het EU-recht. De spreker vraagt zich af of dit arrest impact zal hebben op de Nederlandse herinvesteringsreserve.

5 **FORMEEL BELASTINGRECHT: TAX TRANSPARENCY PACKAGE**

De Europese Commissie werkt aan een breed actieplan voor een grondige hervorming van de vennootschapsbelasting in de Europese Unie. In maart 2015 is het Tax Transparency Package reeds bekendgemaakt. Qua transparantie, uitwisseling van rulings enz. lijkt Nederland een voortrekkersrol te hebben. De EU zal verder de CCCTB, de gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting, weer op de agenda zetten. Hierbij wordt de mogelijkheid opengelaten om een CCTB te introduceren, i.e. een geharmoniseerde grondslag zonder het consolidatie-element. Het oude CCCTB-voorstel (2011) leverde door de gehanteerde verdeelsleutels – omzet, vaste activa en arbeid – veel kritiek op van met name de (kleinere) landen met een kenniseconomie in plaats van een productie-economie. Het aangekondigde actieplan van de Europese Commissie zal tevens een integratie van de OECD BEPS-initiatieven binnen de EU behelzen.⁴³

6 **VPB: BINNENLANDSE VERLIESVERREKENING – ‘PAPILLON’⁴⁴/‘SCA E.A.’⁴⁵**

In juni 2014 heeft het HvJ EU, naar aanleiding van prejudiciële vragen, beslist dat de Nederlandse fiscale eenheid regels in strijd zijn met het EU-recht voor zover het niet mogelijk is om een fiscale eenheid te vormen tussen in Nederland gevestigde vennootschappen met een – overigens voor de fiscale eenheid kwalificerende maar in een andere EU-lidstaat gevestigde – tussenhoudster of moedermaatschappij. Deze beperking van de vrijheid van vestiging kan niet worden

42. HvJ EU 16 april 2014, zaak C-591/13 (*Commissie v Duitsland*), ECLI:EU:C:2014:230.

43. Hiertoe is inmiddels een concept-richtlijn gepubliceerd: COM(2016)26.

44. HvJ EG 27 november 2008, zaak C-418/07 (*Papillon*), ECLI:EU:C:2008:659.

45. HvJ EU 12 juni 2014, gevogede zaken C-39-41/13 (*SCA e.a.*), ECLI:EU:C:2014:1758.

gerechtvaardigd door de fiscale coherentie. Het Gerechtshof Amsterdam⁴⁶ heeft zich hierbij aangesloten en vervolgens heeft de staatssecretaris een besluit⁴⁷ bekendgemaakt waarin onder bepaalde voorwaarden een fiscale eenheid tussen zustermaatschappijen en tussen moeder- en kleindochtermaatschappijen wordt toegestaan.

Vooruitlopend op aanpassingen in de wetgeving kunnen verzoeken tot het aangaan van een fiscale eenheid worden ingewilligd tussen:

- binnenlandse zustermaatschappijen die worden gehouden door een topmaatschappij uit een andere lidstaat van de EU (fiscale eenheid van zustermaatschappijen);
- een binnenlandse moedermaatschappij en een binnenlandse kleindochtermaatschappij die wordt gehouden door een tussenmaatschappij uit een andere lidstaat van de EU (fiscale eenheid moeder-kleindochter).

De spreker bespreekt dat de verbindende entiteit(en) tussen de Nederlandse vennootschappen, de topmaatschappij/tussenmaatschappij(en), gevestigd moet(en) zijn in de EU om een beroep te kunnen doen op de Papillon-fiscale eenheid onder toepassing van het EU-recht. Een niet-EU-lichaam elders in de structuur, bijvoorbeeld op een hoger niveau zonder dat dit een van de rechtstreeks verbindende vennootschappen is tussen de te voegen vennootschappen, zal echter geen beletsel zijn.⁴⁸ Overigens geldt nog steeds dat verzoeken om een fiscale eenheid een terugwerkende kracht van maximaal drie maanden kunnen hebben.

46. Gerechtshof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00180bis, ECLI:NL:GHAMS:2014:5186 en Gerechtshof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00587bis, ECLI:NL:GHAMS:2014:5185.

47. Besluit van 16 december 2014, BLKB2014/2137M.

48. Zie in dit kader onder andere HvJ EU 1 april 2014, zaak C-80/12 (Felixstowe), ECLI:EU:C:2014:200.

VIII *Sneak preview: EU rules on BEPS*

Verslaglegger: mr. D.G.W. (Dennis) Schäfer

Inleider: prof. dr. J.L. (Jan) van de Streek, hoogleraar fiscaal concernrecht aan de UvA en of counsel bij Loyens & Loeff N.V.

Datum: 24 september 2015

1 INTRODUCTIE

Er is ontzettend veel aan de hand op Europees vlak en de ontwikkelingen gaan razendsnel. Zo zijn er twee anti-misbruikregels opgenomen in de Moeder-dochterrichtlijn, zo is er een voorstel om de Rente-royaltyrichtlijn aan te passen en er zijn verschillende plannen om het werk dat door de OESO is gedaan voor BEPS te implementeren in Europa. Dit blijkt onder andere uit de EU BEPS roadmap van de Ecofin, het actieplan van de Europese Commissie en de revival van de triple-CTB-richtlijn. Met name het framework van de oude triple-CTB-richtlijn zal worden gebruikt om een anti-BEPS-richtlijn in Europa te implementeren. De veranderingen bieden echter nieuwe kansen voor jonge fiscalisten. Toen Van de Streek begon met werken na zijn studie was net de wet IB 2001 ingevoerd en dat bood kansen. Oude fiscalisten stapten uit het vak en de fiscalisten die bleven wisten net zo veel van de nieuwe wet als net-afgestudeerden. De lezing zal inzoomen op de Europese plannen om BEPS te implementeren in Europa op basis van stukken die door Van de Streek zijn opgevraagd op grond van de Europese Transparantieverordening.

2 WETGEVINGSPROCES IN EUROPA

In Europa vindt het fiscale wetgevingsproces helemaal niet publiek plaats, maar in gesloten achterkamertjes. Dit is ook een van de grote kritiekpunten op dit proces. Van de Streek vermeldt dat verslagen en documenten uit die overleggen kunnen worden opgevraagd. Dat zijn veelal zogenaamde ‘room documents’ en deze bevatten technische informatie over de voorstellen. Op dit moment zijn het nog conceptstukken en ze hebben nog geen juridische status, maar ze bieden wel een inkijk in de plannen die op Europees vlak worden gemaakt. Uit de opgevraagde stukken blijkt dat Europese wetgevers op dit moment een anti-BEPS-richtlijn schrijven. Soms wordt niet alle gevraagde informatie verstrekt en dan moet er bezwaar worden gemaakt. Ook komt het voor dat de documenten dusdanig gecensureerd zijn dat ze onleesbaar zijn.

3 TRANSPARANTIE BINNEN DE EU

Ook van de Code of Conduct-groep zijn door de Universiteit van Amsterdam documenten opgevraagd. Het secretariaat van de Europese Commissie heeft een rapport opgesteld onder de vlag van de Code of Conduct-groep. Het betreft een rapport over de beoordeling van het rulingsysteem van lidstaten door de lidstaten: een peer-to-peer review. Dit zijn fiscale rulingsrapporten uit 1999 en 2009.

De CDA-fractie vroeg de staatssecretaris van Financiën op 3 september 2015 om de rapporten te overleggen aan de Tweede Kamer. Wiebes antwoordde toen dat hij deze rapporten niet kon delen, omdat ze vertrouwelijk zouden zijn. De UvA heeft die rapporten dus wel gekregen. Van de Streek heeft samen met UvA-collega Martijn Nouwen daarom een column hierover gepubliceerd op artikel104.nl.

Wat staat er nu in die rapporten? Er staat bijvoorbeeld in dat de Nederlandse rullingpraktijk op sommige punten schadelijk is bevonden. Dat heeft Nederland toen ook aangepast naar aanleiding van het eerste rapport. Wat ook uit de rapporten blijkt is dat Frankrijk, na inmenging van de toenmalige Franse minister van financiën, enkele grote bedrijven naar Frankrijk heeft gehaald en deze bedrijven een tax holiday heeft gegeven. Een voorbeeld hiervan is een bekend attractiepark in Parijs.

4 HET NIEUWE VOORSTEL

Op 17 juni 2015 publiceerde de Europese Commissie haar actieplan voor een eerlijk en efficiënt vennootschapsbelastingstelsel binnen Europa. Om dit te bereiken is de oude concept triple-CTB-richtlijn weer afgestoft. Die oude richtlijn zal voor een deel worden gebruikt om aan een anti-BEPS-richtlijn vorm te geven. In de agenda van de huidige voorzitter van de EU (Luxemburg) staat dat er eind 2015 al door de lidstaten overeenstemming zal worden bereikt over de anti-BEPS-richtlijn. De inzet is om deze vorm te geven in een richtlijn. Daarnaast is er een rol weggelegd voor de Code of Conduct-groep voor de implementatie van BEPS-voorstellen. De Code of Conduct-groep kan alleen voorstellen doen en dat is soft law. Met name BEPS-acties 7 tot en met 10 over transfer pricing en reporting zullen hieronder vallen.

5 DOUBLE- EN TRIPLE-CTB

De Europese Commissie kwam eerst met een grondslagharmenisatievoorstel, de double-CTB. Dit is feitelijk het creëren van een gezamenlijke grondslag. De triple-CTB zorgt vervolgens voor een consolidatie en een formulary apportionment om de winst binnen Europa te verdelen. Die voorstellen hebben het in het verleden niet gehaald en werden toen als weinig serieus afgedaan. Door het momentum van BEPS zou het nieuwe voorstel het mogelijk wel kunnen halen.

De oude triple-CTB bevatte een optioneel systeem en een belastingplichtige zou kunnen kiezen om als groep wel of niet onder de regeling te vallen. De nieuwe double-CTB lijkt nu verplicht te worden voor (internationale) groepen.

Een van de doelen van de triple-CTB is om een onestopshop te maken. De belastingplichtige heeft alleen te maken met de belastingdienst van het land waar het Europese hoofdkantoor zit. Die bepaalt de belastbare winst en de verdeelsleutel (de formulary apportionment). Lidstaten moeten met elkaar in overleg treden als er conflicten zijn.

De double-CTB is bedoeld om naast een anti-BEPS-richtlijn te staan en om te zorgen voor meer transparantie, het voorkomen van ondoorzichtige elementen in de belastbare basis die kunnen zorgen voor winstverschuiving of belastingconcurrentie en het voorkomen van mismatches of loopholes.

De double-CTB wordt een rule based-systeem en de conceptstukken bevatten al gedetailleerde informatie over bijvoorbeeld afschrijving, voorzieningen, enz. Feitelijk gaat met de double-CTB het Nederlandse goed koopmansgebruik op de schop voor vennootschappen die onder de double-CTB vallen.

6 ANTI-BEPS-RICHTLIJN

Om te voorkomen dat de lidstaten zelf de uitkomst van het BEPS-project implementeren, met als resultaat een chaos van nieuwe regels die niet gelijk zijn in de lidstaten, zal de Europese Commissie met een voorstel komen voor een anti-BEPS-richtlijn.

Er is een brief van de ministers van financiën van Duitsland, Frankrijk en Italië van 28 november 2014 waarin wordt opgeroepen om hieraan mee te werken. Het gevoel dat onder fiscalisten nog leeft, is dat het toch niet zo kan zijn dat de lidstaten zelf niet meer mogen beslissen over hun eigen fiscale stelsel. Volgens Van de Streek gaat dat voorstel er komen en de lidstaten zullen hierover gaan stemmen.

Alle lidstaten hebben ingestemd met het maken van een anti-BEPS-richtlijn, maar hebben nog niet gestemd over de inhoud van die richtlijn. Er zijn lidstaten die liever de anti-BEPS-richtlijn als aanbeveling (soft law) zien en niet als richtlijn (zoals het Verenigd Koninkrijk). Als de richtlijn het niet haalt dan is het ook mogelijk om de richtlijn vorm te geven als 'any other EU instrument'.

De Ecofin heeft een EU BEPS roadmap opgesteld. Daarin staat dat ze doorgaan met het werken aan de internationale aspecten van de triple-CTB. In de praktijk denken veel mensen nog dat de triple-CTB het toch niet haalt en dat de anti-BEPS-richtlijn er dan ook niet komt. Echter, de Ecofin bedoelt met de internationale aspecten de BEPS-implementatie in Europa, niet de echte techniek van de triple-CTB.

In de anti-BEPS-richtlijn staan de uitkomsten van het BEPS-project verwerkt zoals: switch-over clause, CFC-regels, renteaftrekbepalingen, exit-heffing, een algemene anti-misbruikregel en regels tegen hybrid mismatches.

7 POLITIEKE HAALBAARHEID

De EU BEPS roadmap is opgesteld onder Italiaans voorzitterschap en is geüpdatet onder Luxemburgs voorzitterschap. De roadmap voorziet in een drie-staps aanpak: (i) voortzetten van het werk aan de anti-BEPS-richtlijn, (ii) finaliseren van de technische aspecten van de richtlijn gebaseerd op de finale BEPS-rapporten van oktober 2015 en (iii) het voltooien van het werk en bepalen in welk Europees

instrument de anti-BEPS-richtlijn vormgegeven kan worden (mogelijke soft law escape).

De anti-BEPS-richtlijn zou nog kunnen worden geblokkeerd indien de richtlijn niet met unanieme stemmen wordt aangenomen. Als dat zo is dan zal het worden vormgegeven als soft law ('any other EU instrument'). Voor de Code of Conduct-groep is slechts 'broad consensus' nodig om iets aan te nemen en dan zou de anti-BEPS-richtlijn als een aanbeveling van de Code of Conduct-groep kunnen worden gemaakt.

8 MINIMUM LEVEL OF TAXATION TEST

Tijdens een informele Ecofin-vergadering op 11 en 12 september 2015 is gesproken over een minimum-taxation-test. Van de Streek heeft hier stukken van gekregen waarin die expliciet is opgenomen.

De Europese lidstaten mogen nu geen bronheffing heffen op grond van de Rente-royaltyrichtlijn. Er lijkt nu een minimum-taxation-test in die richtlijn te kunnen komen. Deze ziet vooral op situaties waarbij bijvoorbeeld de ene lidstaat geen bronheffing mag heffen door de richtlijn, maar dat deze royalty vervolgens laagbelast is in de andere lidstaat door toepassing van een patent box.

9 SNEAK PREVIEW: INHOUD VAN DE CONCEPT-ANTI-BEPS-RICHTLIJN

De door Van de Streek opgevraagde stukken bevatten voorgestelde regelingen om op te nemen in een anti-BEPS-richtlijn. Dit zijn uiteenlopende regelingen die grotendeels een inbreuk vormen op het huidige Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel.

10 DEELNEMINGSVRIJSTELLING

Het concept bevat een plan voor een Europese deelnemingsvrijstelling. Deze is van toepassing bij een belang van minimaal 10% van de aandelen of stemrechten en bevat een minimum houdsterperiode van twaalf maanden. Die deelnemingsvrijstelling zou niet gelden voor held-for-sale deelnemingen.⁴⁹

11 SWITCH-OVER CLAUSE

Lidstaten mogen geen deelnemingsvrijstelling meer toepassen op dividenden of capital gains indien de deelneming lager belast is dan 40% van het effectieve tarief onder de triple-CTB.⁵⁰ De switch-over geldt ook voor actieve vennootschappen en dit houdt een wijziging in voor het Nederlandse systeem. De switch-over geldt voor deelnemingen buiten de EU, niet binnen de EU.

49. Dit onderdeel is uiteindelijk niet opgenomen in de latere versies van de conceptrichtlijn.

50. In de conceptrichtlijn van 28 januari 2016 is dit aangepast naar 40% van het statutaire tarief van de lidstaat.

12 CFC-REGELS

Het plan bevat CFC-regels met betrekking tot belangen in laagbelaste passieve deelnemingen in derde landen. De CFC-regels zouden van toepassing zijn indien de Europese vennootschap een belang van ten minste 50% houdt, het inkomen van de deelneming voor ten minste 30% uit passief inkomen bestaat en deze deelneming onderworpen is aan een effectieve belastingdruk van minder dan 40% van de effectieve belastingdruk in het land van de Europese aandeelhouder.⁵¹ De Nederlandse CFC-regel (art. 13a Wet Vpb 1969) vereist 90% passief laagbelast inkomen dus ook dit vormt een aanpassing van het Nederlandse systeem.

13 HEK OM EUROPA

Door de conceptringlijn komt er feitelijk een hek om Europa. Bij het verhuizen binnen de EU of EER betekent dit dat er meteen wordt gerealiseerd en de belastingplichtige eigenlijk meteen moet afrekenen. Je mag er dan nog voor kiezen om binnen vijf jaar de belasting in gelijke aflossingen te voldoen. Dit ziet op de verschuiving van bezittingen van een hoofdhuis naar een vaste inrichting en vice versa en op het verplaatsen van de fiscale vestigingsplaats van een vennootschap binnen de EU of EER.

Als je verhuist naar buiten de EU moet je meteen afrekenen en is er geen uitstel mogelijk.

Deze plannen vormen ook een breuk met het Nederlandse systeem. Onder huidig Nederlands fiscaal recht is het overbrengen van bezittingen naar een buitenlandse vaste inrichting geen realisatiemoment, maar wordt het verschil tussen de fiscale boekwaarde en waarde economisch verkeer ieder jaar voor een deel teruggenomen bij het bepalen van de vrijstelling van buitenlands inkomen. In het voorstel betekent het overbrengen van bezittingen naar een derde land meteen afrekenen.

14 ANTI-MISMATCH REGELS

De Code of Conduct-groep heeft al richtsnoeren opgesteld om hybrid entity mismatches en vaste inrichting mismatches op te lossen. Een voorbeeld van een hybrid mismatch is een reverse hybrid-structuur waarbij het inkomen van een entiteit niet wordt belast door een verschil in classificatie van die entiteit. Bij een reverse hybrid ziet het land waar de entiteit is gevestigd de entiteit als transparant en zal het geen belasting heffen, omdat de participanten in de entiteit in een ander land zijn gevestigd. Het andere land ziet de entiteit echter als niet-transparant en rekent daardoor geen inkomen toe aan inwoners van zijn land. Het gevolg hiervan is dat een betaling aan een reverse hybrid mogelijk wel fiscaal aftrekbaar is, maar het inkomen is vervolgens niet belast, omdat geen enkele jurisdictie een heffingsrecht ziet op dat inkomen.

Het voorstel van de OESO is, als CFC-regels niet werken, om in dit geval geen aftrek toe te staan op het niveau van de betalende vennootschap. Echter, binnen Europa wordt dit anders opgelost en moet het land waar de participanten in de

51. In de conceptringlijn van 28 januari 2016 is de drempel voor passief inkomen verhoogd van 30% naar 50%. De effectieve belastingdruktoets is niet aangepast.

entiteit zijn gevestigd de transparantie van het land van vestiging van de entiteit overnemen en deze dus als transparant zien. Het inkomen is vervolgens belast bij de participanten in hun woonstaat. Dit komt neer op hetzelfde als de OESO-aanbeveling om op een reverse hybrid entity CFC-regels los te laten.

15 AANPASSING INNOVATIEBOX

De Code of Conduct-groep heeft ook een voorstel gedaan om een modified nexus approach toe te passen op patent box-systemen in Europa. Maar, als dit niet wordt aangenomen door de lidstaten komt er mogelijk een mini-modified nexus approach-richtlijn.

De bedoeling is dat Europese patent box-systemen worden aangepast aan het 'doe-het-zelf-breukje'. De breuk bepaalt het kwalificerende deel van het inkomen uit IP dat in aanmerking komt voor de patent box. Feitelijk wordt berekend welk deel van de kosten zijn gemaakt voor zelf ontwikkeld IP en welk deel niet kwalificeert. Die breuk wordt vermenigvuldigd met het inkomen uit dat IP en dat is het kwalificerende inkomen voor de patent box.

Met deze toepassing wordt feitelijk contract R&D binnen de groep en het extern aankopen van IP de nek omgedraaid. Alleen zelf ontwikkeld IP kwalificeert nog. Als tegemoetkoming mag de basis voor eigen kosten voor het IP verhoogd worden met een up-lift van 30%. De kosten die niet kwalificeren zitten wel in de noemer van de breuk en verlagen dus het kwalificerende deel van het IP-inkomen.

Voor Nederland betekent deze wijziging dat contract R&D niet meer kwalificeert. Vooral voor kleine landen waar zelf niet de capaciteit is om al het onderzoek te doen is dit schadelijk. Een ander knelpunt voor Nederland is dat in Nederland ook IP waar geen patent voor is verkregen kan kwalificeren voor de innovatiebox. De regeling is overigens niet in strijd met Europese verdragsvrijheden, omdat kosten gemaakt door binnenlandse groepsvennootschappen ook niet kwalificeren onder de modified nexus approach en er dus geen verschillende behandeling is tussen binnenlandse of buitenlandse groepsvennootschappen.

IX Het gebruik van hybride entiteiten na OESO BEPS

Verslaglegger: *mr. M.J.C. (Maurits) Vedder*

Inleider: *mr. dr. G.K. (Gijs) Fibbe, tax partner bij Baker Tilly Berk N.V.*

Datum: *13 oktober 2015*

1 INLEIDING

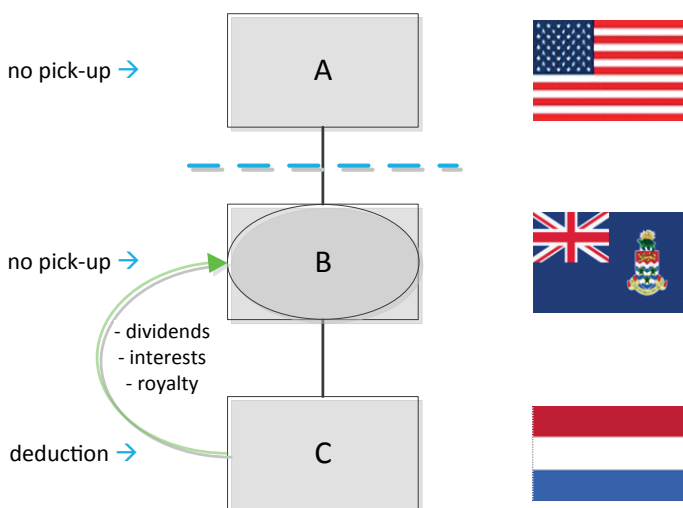
Op 5 oktober 2015 heeft de OESO haar rapporten ten aanzien van het *Base Erosion and Profit Shifting* project ('BEPS') gepubliceerd. Het rapport naar aanleiding van 'Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements' ziet op het gebruik van internationale mismatches ten aanzien van financieringen en entiteiten. Fibbe bespreekt de inhoud en de conclusie van het rapport met behulp van een aantal voorbeelden en geeft aan wat naar zijn mening de gevolgen zullen zijn voor de praktijk van de belastingadviseur.

2 'DE ONEIGENLIJKE SPAARPOT OP ZEE'

In een reactie van Joop Wijn⁵² (destijds staatssecretaris van Financiën) op een opiniestuk⁵³ van Roland Brandsma en Gijs Fibbe, geschreven naar aanleiding van het wijzigingsprotocol ten aanzien van het belastingverdrag met de Verenigde Staten ('VS-verdrag'), wordt de bekende cv/bv-structuur een 'oneigenlijke spaarpot op zee' genoemd. Op hoofdlijnen kan deze structuur als volgt worden weergegeven:

52. *Financieel Dagblad*, 18 maart 2005.

53. *Financieel Dagblad*, 17 maart 2005.



In geval van dividenden, kan vanuit het perspectief van C-land (Nederland) het VS-verdrag worden toegepast, omdat Nederland B-vennootschap – een commanditaire vennootschap – ziet als een fiscaal transparant vehikel en de uitgekeerde dividenden toerekent aan A-vennootschap in A-land (Verenigde Staten). Op basis van het VS-verdrag wordt geen dividendbelasting ingehouden. De VS ziet de dividenden niet ‘binnenkomen’ en belast ze (dus) ook niet. De VS ziet B-vennootschap namelijk als buitenlandse non-transparante vennootschap. Gevolg: het dividend wordt pas in de VS belast op het moment dat B-vennootschap een winstuitdeling naar A-vennootschap doet. Als B-vennootschap dan niet elders is belast, blijft het dividend voor onbepaalde tijd onbelast. In geval van interest- en royaltybetalingen geldt hetzelfde, maar verleent Nederland ook een aftrek ten laste van de Nederlandse belaste winst.

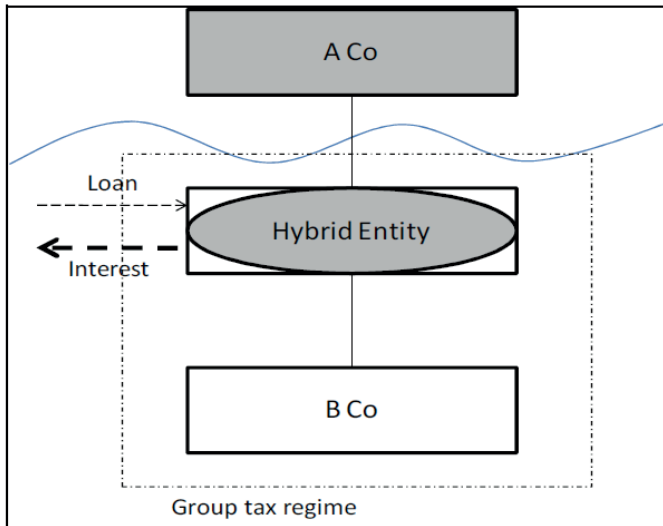
Een cv/bv als bovenstaande is een uitstelstructuur: theoretisch wordt ooit het inkomen van de B-vennootschap belast in de Verenigde Staten. Het doel is echter het vermogen zo lang mogelijk in B-vennootschap te laten renderen. Het komt bijvoorbeeld voor dat een A-vennootschap in de Verenigde Staten vreemd vermogen aantrekt in A-land om dividenden te kunnen uitkeren aan haar aandeelhouders.⁵⁴ Ook komt het voor dat een land als A-land een ‘repatriation tax holiday’ geeft om dat gestalde vermogen naar A-land te halen.⁵⁵ Deze cv/bv is de kapstok voor de presentatie. Is de structuur oneerlijk? Moet deze bestreden worden? Zo ja: hoe? Zal een structuur als deze na BEPS niet meer werken?

54. <http://uk.businessinsider.com/why-apple-raised-65-billion-in-debt-2015-2?r=US&IR=T>.

55. <http://www.treasury.gov/connect/blog/Pages/Just-the-Facts-The-Costs-of-a-Repatriation-Tax-Holiday.aspx>.

Structuren als de cv/bv hebben al enige tijd de aandacht. Zowel de Europese Commissie als de OESO heeft werkdokumenten en rapporten gepubliceerd⁵⁶. Het is duidelijk dat de Europese Commissie en de OESO contact met elkaar hebben gehad, zo komt onderstaand voorbeeld zowel voor in OESO-dokumenten als EC-dokumentten:

Figure 1. “Double deduction” with hybrid entity



In bovenstaand voorbeeld wordt door een hybride entiteit – transparant vanuit A-perspectief en geen vaste inrichting in B-land, maar non-transparant vanuit B-perspectief – een lening van een derde aangetrokken. De rente die op deze lening wordt betaald is aftrekbaar in zowel A-land als in B-land, omdat beide landen hun nationale regelgeving toepassen. De Europese Commissie vraagt in haar ‘Consultation Document’:

56. O.a. EC’s Staff Working Paper, ‘The Internal Market: factual examples of double non-taxation cases’, *Consultation Document*, 2012, OECD’s reports: ‘Hybrid mismatch arrangements: tax policy and compliance issues’ (2012), ‘Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting’ (2013), ‘Discussion draft: recommendations for domestic laws’ (2014), ‘Discussion draft: treaty aspects of the work on action 2 of the BEPS action plan’ (2014) en ‘Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, action 2: 2015 final report’ (2015).

Question A – Do you find such mismatches of entities relevant in the future discussions on double non-taxation?

Yes

No

Do not know

Questions B – Are you aware of mismatches of entities between member states or towards third countries?

Yes

No

Do not know

Question C - Please give relevant details about these mismatches of entities (*max 500 words*)?

Question D – Please provide any suggestions you might have for ways in which these mismatches of entities could be tackled (*max 500 words*).

Slechts een zeer beperkt aantal reacties is bij de Europese Commissie binnengekomen. Volgens de commissie is een dergelijke structuur wellicht ‘te complex’ voor de dagelijkse fiscale praktijk. Fibbe spreekt zijn verbazing uit over de kinderlijke naïviteit van de Europese Commissie en de ambtenarenhouding. Hoezo te complex?! Maximaal vijfhonderd woorden?!

In het OESO-rapport ‘Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting’ (2013, p. 15) is geschreven: “While it may be difficult to determine which country has in fact lost tax revenue, because the laws of each country involved have been followed, there is a reduction of the overall tax paid by all parties involved as a whole, which harms competition, economic efficiency, transparency and fairness.” Volgens Fibbe lijkt met name het idee van ‘fairness’ een grote rol in de discussie te spelen.

4 DE AANPAK

In het finale rapport van de OESO wordt het volgende voorgesteld om hybride structuren te verijdelen:

1. wijzingen in het OESO-modelverdrag om ervoor te zorgen dat hybride instrumenten niet kunnen worden gebruikt om verdragsvoordelen te forceren;
2. regels van nationaal recht om aftrek/niet-belaststructuren te voorkomen;
3. regels van nationaal recht om dubbel-aftrekstructuren te voorkomen; en
4. een ‘tie-breaker’ die gelijktijdige toepassing van meerdere nationale antimisbruikregelingen voorkomt.

In het rapport is de volgende tabel opgenomen die de voorgestelde nationale regels inzichtelijk moet maken:

Mismatch	Arrangement	Specific recommendations on improvements to domestic law	Recommended hybrid mismatch rule		
			Response	Defensive rule	Scope
D/NI	Hybrid financial instrument	No dividend exemption for deductible payments Proportionate limitation of withholding tax credits	Deny payer deduction	Include as ordinary income	Related parties and structured arrangements
	Disregarded payment made by a hybrid		Deny payer deduction	Include as ordinary income	Controlled group and structured arrangements
	Payment made to a reverse hybrid	Improvements to offshore investment regime Restricting tax transparency of intermediate entities where non-resident investors treat the entity as opaque	Deny payer deduction	-	Controlled group and structured arrangements
DD	Deductible payment made by a hybrid		Deny parent deduction	Deny payer deduction	No limitation on response, defensive rule applies to controlled group and structured arrangements
	Deductible payment made by dual resident		Deny resident deduction	-	No limitation on response.
Indirect D/NI	Imported mismatch arrangements		Deny payer deduction	-	Members of controlled group and structured arrangements

Fibbe bespreekt aan de hand van de tabellen de verschillende structuren en de gevolgen van toepassing van deze regels. Daarnaast maakt hij een uitstapje naar de wijzigingen in de Moeder-dochterrichtlijn. Opvallend is dat de aanpak van de OESO (weigeren aftrek in bronland), precies tegenovergesteld is aan de aanpak van de EU (verplichte heffing in woonland): ‘the parent company state shall [...] refrain from taxing such profits to the extent that such profits are not deductible by the subsidiary, and tax such profits to the extent that such profits are deductible by the subsidiary.’

De voorgestelde wijziging in het OESO-modelverdrag lijkt een oude bekende: ‘For the purposes of this Convention, income derived by or through an entity or arrangement that is treated as wholly or partly fiscally transparent under the tax law of either Contracting State shall be considered to be income of a resident of a Contracting State but only to the extent that the income is treated, for purposes of taxation by that State, as the income of a resident of that State.’ Een bepaling van soortgelijke strekking was al als optie opgenomen in het OESO-commentaar en een soortgelijke bepaling is ook al opgenomen in verschillende Nederlandse belastingverdragen.

Ten aanzien van deze bepaling is in het commentaar opgenomen: ‘Where income has “flowed through” a transparent partnership to the partners who are liable to tax on that income in the State of their residence then the income is appropriately viewed as “paid” to the partners.’ Hieruit volgt als regel: ‘bronland volgt de allocatieregels van woonland’.

Als ‘observation’ bij het commentaar heeft Nederland opgenomen: ‘The Netherlands will adhere to the Commentary on Article 1 only, and to the extent to which, it is explicitly so confirmed in a specific tax treaty...’ Nederland volgt dus de uitleg in het commentaar, *mits* expliciet een regeling ten aanzien van hybride vennootschappen in het bewuste verdrag (of protocol) is opgenomen.

In het OESO Modelverdrag staat: ‘dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the Other Contracting State...’ Ten aanzien van de cv/bv, zoals omschreven in hoofdstuk 2, ziet Nederland bij een uitkering door de bv een dividend betaald door een inwoner van Nederland aan een inwoner van de Verenigde Staten.

Echter, in het VS-verdrag is met het wijzigingsprotocol opgenomen (art. 24, lid 4): ‘In the case of an item of income, profit or gain derived through a person that is fiscally transparent under the laws of either State, such item shall be considered to be derived by a resident of a State to the extent that the item is treated for the purposes of the taxation law of such State as the income, profit or gain of a resident.’ In art. 24, lid 4, VS-verdrag wordt bepaald dat ten aanzien van inkomen ontvangen door een hybride entiteit, slechts verdragsbescherming dient te worden verleend indien en voor zover het inkomen op basis van nationaal recht in het ‘ontvangstland’ als inkomen wordt beschouwd. Wanneer we dit zouden toepassingen op de cv/bv, dan vindt het verdrag ten aanzien van dividend (en ook interest en royalty) geen toepassing.

Joop Wijn schreef in het *Financieel Dagblad* (18 maart 2005): ‘In het FD van gisteren betogen Roland Brandsma en Gijs Fibbe [...] dat het nieuwe belastingverdrag met de VS het investeringsklimaat in Nederland ondermijnt. Het is het betoog van een kleine groep belastingadviseurs met een specifiek belang, inclusief listige constructies als oneigenlijke “spaarpotten op zee”. [...] Zo'n tendentieuze artikel draagt niet bij aan een evenwichtige afweging van alle belangen. Zeker niet omdat de auteurs belang hebben bij een zekere uitkomst. In hun profileringsdrang hebben zij de stelling geponeerd dat het investeringsklimaat met dit verdrag wordt ondermijnd. Dat is niet alleen onjuist, het is ook kwalijk.’ Fibbe vraagt zich af: is de cv/bv – als oneigenlijke spaarpot op zee – dan eigenlijk al lang niet meer mogelijk (ten aanzien van dividenden)? Nee hoor: twee maanden na de reactie van staatssecretaris Joop Wijn in het *Financieel Dagblad* wordt beleidsbesluit IFZ 2005/546M gepubliceerd waarmee de cv/bv in ere wordt hersteld: ‘...als aan de in [...] dit besluit beschreven voorwaarden wordt voldaan, [zal] artikel 24, vierde lid, van genoemd verdrag niet worden toegepast. [...] Het onder voorwaarden achterwege laten van toepassing van artikel 24, vierde lid, [...] brengt met zich dat participanten met een fiscale woonplaats in de Verenigde Staten, rechtstreeks een beroep kunnen doen op toepassing van het Nederlands – Amerikaanse belastingverdrag.’

Fibbe constateert:

- (a) in beginsel volgt Nederland de eigen classificering van vennootschappen: dividend, interest en royalty betaald aan een besloten-cv wordt toegerekend aan de participanten naar rato van hun participatie, de participant krijgt eventueel verdragsbescherming; *tenzij*
- (b) in het van toepassing zijnde verdrag expliciet een bepaling ten aanzien van hybride vennootschappen is opgenomen, dan zal Nederland geen verdragsbescherming verlenen; *tenzij*
- (c) de participant verdragsinwoner van de Verenigde Staten is.

6 CONCLUSIE: DE KLAPPEN KOMEN NIET UIT PARIJS, MAAR UIT BRUSSEL

In de kabinetsappreciatie schrijft staatssecretaris Wiebes: ‘Een aantal voor Nederland belangrijke BEPS-actiepunten heeft niet geleid tot minimumstandaarden, maar tot minder vergaande conclusies. Dit betreft onder andere de actiepunten over hybride mismatches (actiepunt 2) [...]. Nederland erkent de noodzaak om op deze terreinen actiepunten te implementeren. Het kabinet vindt het daarom belangrijk om deze onderwerpen in Europees verband nader uit te werken in bindende Europese regels. Het eenzijdig invoeren van wetgeving op deze relatief ‘vrijblijvende’ BEPS-uitkomsten is immers niet effectief en is ook niet goed voor het gelijke speelveld binnen de EU en daarbuiten.’

Nederland zal niet op de zaken vooruitlopen en zal een afwachtende houding innemen. Anders dan (bijvoorbeeld) ten aanzien van de vaste inrichting, zal de aanpak van hybride lichamen niet worden opgenomen in het Nederlands verdragsbeleid. De geluiden zijn dat de Verenigde Staten ook stil blijven zitten. De cv/bv is dus gered.

Echter: de OESO werkt aan een multilateraal instrument om de uitkomsten van BEPS snel wereldwijd te implementeren. Nederland werkt hieraan (actief) mee, maar dat betekent niet dat Nederland zich aan de uitkomst committeert.

Belangrijk is wellicht dat de Europese Commissie heeft aangegeven met de BEPS-uitkomsten in de hand een Europese aanpak voor te staan.⁵⁷ Volgt binnenkort de Europese BEPS-richtlijn met daarin een specifieke anti-hybrid-maatregel of komt ook hier het staatssteunmiddel om de hoek kijken?

57. Brussels, 17.6.2015, COM(2015) 302 final, ‘A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action’.

X *Inbrengproblematiek bij personenvennootschappen na HR 11 juli 2014, BNB 2014/192*

<i>Verslaglegger:</i>	<i>mw. I. (Ingeborg) Bloem MSc en L.E. (Laurens) Verkoijen LL.M.</i>
<i>Inleider:</i>	<i>dr. J. (Joan) Doornebal is verbonden aan het Bureau Vaktechniek van Ernst & Young Belastingadviseurs LLP te Rotterdam. Van 1983-1997 was hij als universitair (hoofd)docent verbonden aan het Fiscaal-Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam. In 1991 is hij gepromoveerd op een proefschrift met als titel 'De terugkeer uit een BV'</i>
<i>Datum:</i>	<i>27 oktober 2015</i>

1 INTRODUCTIE

Er zijn verschillende ‘terugkeermethoden’ om de in de bv gedreven onderneming om te zetten in een eenmanszaak. De fiscale gevolgen van de terugkeer uit de bv zijn afhankelijk van de gehanteerde methode.

In eerste instantie kan ervoor worden gekozen om de onderneming over te dragen aan de directeur-groootaandeelhouder (‘dga’). De overdracht van een onderneming van een bv aan haar dga, leidt in beginsel tot de heffing van vennootschapsbelasting over de stille en fiscale reserves. Indien de overdracht van de onderneming gepaard gaat met de verkoop van de aandelen van de bv, dan dient de dga af te rekenen in de inkomstenbelasting over de hierbij behaalde vervreemdingsvoordelen.

Tenzij het wenselijk wordt geacht vanuit fiscaal oogpunt (bijvoorbeeld: voorkoming van verliesverdamping) om de stille reserves te realiseren en de fiscale reserves te laten vrijvallen, of er niet of nauwelijks stille en fiscale reserves beschikbaar zijn, dan zullen de fiscale gevolgen van de terugkeer uit een bv veelal aanleiding zijn om gebruik te maken van de wettelijke terugkeerfaciliteit⁵⁸ (‘geruisloze terugkeerfaciliteit’). Op basis van de geruisloze terugkeerfaciliteit is het mogelijk om de bestaande fiscale claims buiten de heffing van vennootschapsbelasting te laten, indien er is voldaan aan de krachtens de wet gestelde voorwaarden. De kern van deze faciliteit is om de gecombineerde vennootschapsbelasting- en aanmerkelijk belangclaim om te zetten in een gelijkwaardige inkomstenbelastingclaim.

De geruisloze terugkeerfaciliteit is sedert 1 januari 2001 van kracht geworden en voor deze tijd werd er in de praktijk gebruikgemaakt van andere methoden om belastingheffing te voorkomen. Een van de bekendste methoden betreft de methode waarbij de bv en de dga een vennootschap onder firma (‘vof’) aangaan

58. Art. 14c, lid 1, Wet VPB 1969.

en de dga zijn arbeid en de bv de onderneming inbrengt in de vof. In het kader van de winstverdeling van de vof ontvangt de bv jaarlijks een rentevergoeding over haar ingebrachte kapitaal en de dga een vergoeding voor de inbreng van zijn arbeid. Deze vergoedingen van de vof aan haar vennoten komen veelal grotendeels overeen met de door de vof behaalde winst, waardoor er niet of nauwelijks overwinst beschikbaar is en de winst de facto geheel of grotendeels is verplaatst naar de dga zonder afrekening over de fiscale claims.

2 PERSONENVENNOOTSCHAPPEN

In het wetsvoorstel Personenvennootschappen⁵⁹ was nieuwe wetgeving opgenomen met betrekking tot personenvennootschappen. Een belangrijk aspect van het wetsvoorstel was dat de vof, de commanditaire vennootschap ('cv') en openbare maatschappen zouden worden omgezet in openbare vennootschappen, waaraan desgewenst rechtspersoonlijkheid kon worden toegekend. Het wetsvoorstel is gekomen tot de Eerste Kamer en op verzoek van de minister van Veiligheid en Justitie ingetrokken, omdat de primaire doelstelling van de voorgestelde wetgeving – het faciliteren van ondernemers – onvoldoende tot zijn recht zou komen. Hiermee is er een streep gezet door de introductie van de nieuwe privaatrechtelijke rechtsfiguur van de openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid en blijft de wettelijke regeling van de huidige personenvennootschappen ongewijzigd.

Naar huidig recht zijn de te onderscheiden personenvennootschappen de maatschap, de vof en de cv. De regeling van de personenvennootschappen is verspreid over het Burgerlijk Wetboek ('BW') en het Wetboek van Koophandel ('WvK'). De maatschap wordt civielrechtelijk gedefinieerd als de overeenkomst waarbij twee of meerdere personen zich verbinden om iets in gemeenschap te brengen, met het oogmerk om het daaruit ontstane voordeel met elkaar te delen.⁶⁰ De maatschap fungeert civielrechtelijk als verzamelbegrip en de vof en de cv kunnen worden gezien als de species van de maatschap. Dit betekent dat in beginsel dezelfde regelgeving van toepassing is op de maatschap en op de vof en de cv, voor zover er in het WvK voor de vof of cv geen afwijkende regeling is opgenomen.

Er is afwijkende regelgeving opgenomen in het WvK voor de vof en de cv ten aanzien van (o.a.) de aansprakelijkheid van de vennoten van deze personenvennootschappen. Binnen de vof wordt een bedrijf onder gemeenschappelijke naam uitgeoefend⁶¹ en de vennoten van de vof zijn ieder geheel aansprakelijk voor de verbintenissen van de vennootschap.⁶² Daarentegen zijn de maten van een maatschap (in beginsel) ieder voor een gelijk deel aansprakelijk voor de verbintenissen van de maatschap.⁶³ Voor de vennoten van een cv geldt grotendeels dezelfde civielrechtelijke regelgeving als voor de vennoten van een vof. Het verschil is dat een cv twee soorten vennoten heeft, namelijk beherende en

59. Wetsvoorstel vaststelling titel 7.13 BW (personenvennootschappen, nr. 28746) en de invoeringswet bij dit wetsvoorstel (31065).

60. Art. 7A:1655 BW.

61. Art. 16 WvK.

62. Art. 18 WvK.

63. Art. 7A:1679 BW.

de commanditaire vennoten. Beherende vennoten zijn geheel aansprakelijk voor de verbintenissen van de cv en commanditaire vennoten zijn (in beginsel) aansprakelijk tot het bedrag van inbreng, mits de commanditaire vennoot de cv niet naar buiten toe heeft vertegenwoordigd.

In zijn algemeenheid kan worden aangenomen dat er sprake is van een vof indien het samenwerkingsverband onder gemeenschappelijke naam een bedrijf uitoefent. Er is sprake van een maatschap indien de samenwerking plaatsvindt tussen vrijeberoepsbeoefenaars. Naar aanleiding van een aantal praktijkvoorbeelden die door Doornebal zijn behandeld tijdens de lezing, blijkt dat de materiële kenmerken van de vof, maatschap en cv niet helder zijn gedefinieerd in de regelgeving. Dit kan leiden tot afbakeningsproblemen en rechtsonzekerheid voor het beoordelen van de civielrechtelijke gevolgen. Doornebal geeft een voorbeeld van maten van een maatschap waarvan de gezamenlijke beroeps- en bedrijfsuitoefening onder één gemeenschappelijke naam geschiedt en de maatschap materieel aangemerkt wordt als vof. In de praktijk heeft dit civielrechtelijk tot gevolg dat de ‘vennoten’ dus geheel aansprakelijk zijn voor de verbintenissen van het samenwerkingsverband. Fiscaalrechtelijk zijn er in beginsel geen gevolgen verbonden aan de herkwalficatie van een maatschap in een vof en vice versa, de vennoten van de vof verkeren immers in dezelfde fiscale positie als de maten in de maatschap.

Civielrechtelijke aspecten personenvennootschappen

Een personenvennootschap kan worden gedefinieerd als een overeenkomst waarbij de vennoten of maten iets inbrengen met als doel het daaruit ontstane voordeel met elkaar te delen.⁶⁴ Een algemeen civielrechtelijk aspect van een personenvennootschap is dat er geen rechtspersoonlijkheid wordt toegekend aan een personenvennootschap. Personenvennootschappen zijn derhalve geen zelfstandige dragers van rechten en plichten. Dit heeft ten gevolge dat de ingebrachte goederen in een ‘gemeenschap van goederen’ vallen en de vennoten of maten gezamenlijk zijn gerechtigd tot het vennootschapsvermogen. Een vof beschikt – in tegenstelling tot de maatschap – over afgescheiden vermogen. Dit betekent dat de crediteuren van de vof zich met voorrang boven de privécrediteuren van vennoten kunnen verhalen op het vennootschapsvermogen.

Fiscaalrechtelijke aspecten personenvennootschappen

Voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting worden personenvennootschappen aangemerkt als transparant. Fiscale transparantie heeft tot gevolg dat niet de personenvennootschap maar de vennoten of maten als zodanig voor hun aandeel in het resultaat van de personenvennootschap in de belastingheffing worden betrokken. Voor de heffing van inkomstenbelasting van de natuurlijke personen/vennoten, dient er in eerste instantie te worden beoordeeld of er sprake is van een objectieve (materiële) onderneming.⁶⁵ Indien de personenvennootschap een materiële onderneming uitoefent, dan wordt het winstaandeel van de ven-

64. Art. 7A:1655 BW.

65. Een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die door deelname aan het economische verkeer beoogt winst te behalen.

noten of maten (natuurlijke personen) van de personenvennootschap bij hen als winst uit onderneming in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken. In de inkomstenbelasting wordt ook wel gesproken van de subjectieve onderneming van een vennoot of maat, oftewel de gerechtigdheid van de vennoot of maat tot de objectieve onderneming. Het onderscheid tussen de objectieve en subjectieve onderneming heeft tot gevolg dat een vennoot of maat de subjectieve onderneming kan staken, zonder dat de objectieve onderneming wordt gestaakt.

3 INBRENGVARIANTEN

Natuurlijke personen die als maat of vennoot participeren in een personenvennootschap die een materiële onderneming drijft, worden in beginsel aangemerkt als ondernemer voor de inkomstenbelasting en kunnen – indien zij aan de wettelijke voorwaarden (bijvoorbeeld het uren criterium) voldoen – gebruikmaken van de ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting. Doornebal gaat er bij het bespreken van de inbrengvarianten vanuit dat de personenvennootschap een materiële onderneming drijft. Bij het beoordelen van de fiscale gevolgen van de inbreng van een vermogensbestanddeel dient er onderscheid te worden gemaakt tussen de inbreng van (juridisch) eigendom, economisch eigendom en genot in de personenvennootschap.

De volgende inbrengmethodieken zijn te onderscheiden bij de inbreng van (o.a.) een onderneming in een personenvennootschap.

– *Inbreng tegen boekwaarde*

De klassieke methode van de inbreng van een onderneming betreft de inbreng van de onderneming in een personenvennootschap tegen boekwaarde, waarbij de inbrenger de – ten tijde van de inbreng aanwezige – stille reserves voorbehoudt of – al dan niet tijdelijk – een hoger winstaandeel bedingt of er afrekening plaatsvindt buiten de boeken om. Dit ter voorkoming dat de inbreng gepaard gaat met een verschuiving van (een deel van) de stille reserves naar de toetreders, hetgeen in gelieerde verhoudingen als een onzakelijke transactie kan worden aangemerkt door de Belastingdienst.

– *Inbreng tegen werkelijke waarde*

Indien de inbrenger de onderneming tegen werkelijke waarde inbrengt in de personenvennootschap, dan gaat de inbreng van de onderneming in beginsel gepaard met een afrekening bij de inbrenger over alle stille reserves die in de onderneming aanwezig zijn. Hierbij merkt Doornebal expliciet op dat de Hoge Raad in *BNB 2014/192*⁶⁶ is omgegaan ten aanzien van de fiscale gevolgen bij de inbreng tegen werkelijke waarde. Dit arrest zal nader worden besproken in par. 6.

– *Inbreng genot*

Inbreng in genot houdt in dat het juridische en economische eigendom bij de inbrenger achterblijft. Dit heeft tot gevolg dat slechts het genot in de personenvennootschap wordt ingebracht en er geen moment van afrekening is over de stille reserves. In het kader van de winstverdeling pleegt de personenvennootschap een vergoeding te betalen aan de inbrenger voor het ter

66. Hoge Raad 11 juli 2014, *BNB 2014/192*.

beschikking stellen van het genot van de goederen waarin de stille reserves schuilgaan.

4 HR 16 DECEMBER 1959, BNB 1960/34

Het arrest HR 16 december 1959, BNB 1960/34 is lang dé grote bottleneck geweest voor de inbrengproblematiek bij vof's. In dit arrest ging het om een vof waarbij een vader en zijn zoon de vennoten waren. Vader bracht in casu een smederij in tegen de werkelijke waarde. Krachtens de winstverdeling welke vader en zoon overeen zijn gekomen, heeft vader recht op twee derde van de winst en de zoon heeft recht op een derde. Vader ging op zijn persoonlijke fiscale balans uit van zijn oude fiscale boekwaarde. De reden waarom de inbreng op deze manier werd ingekleed, is om het afschrijvingsprobleem en het probleem van het weglekken van het voorbehoud van de stille reserves te voorkomen. Doordat de claim van de fiscus – welke bij vader aanwezig is – blijft bestaan, zou je zeggen dat er niets aan de hand is.

Het hof oordeelde dat de inbreng alleen op de werkelijke waarde was gesteld in verband met de regeling van de onderlinge verhouding van de vennoten. Volgens het hof was dit mogelijk en leidde de inbreng niet tot een afrekening bij vader. De Hoge Raad was het hier niet mee eens. Indien vennoten overeenkomen dat de inbrenger in de boeken der vennootschap zal worden gecrediteerd voor de van de voormalige boekwaarde afwijkende hogere waarde (i.e. een hogere waarde dan de oorspronkelijke boekwaarde), betekent dit dat zij voor de winstberekening uitgaan van deze hogere waarde.

Voor de vennootschappelijke winstberekening, waarbij het winstaandeel van de vennoten en de stand van hun kapitaalrekening wordt vastgesteld, klopt dat volgens Doornebal. Voor de fiscale winstberekening ging de Hoge Raad hier echter niet mee akkoord: 'dat het alsdan den inbrenger niet vrijstaat voor zijn winstberekening ten dienste van de heffing van inkomstenbelasting nog vast te houden aan zijn voormalige boekwaarde'. Dus voor je winstberekening voor de inkomstenbelasting moet je dan ook op de hogere werkelijke waarde gaan zitten. Dit leidt volgens de Hoge Raad tot een opwaardering: 'dat dit insluit dat hij voor de heffing van inkomstenbelasting geacht moet worden voor het 'overgedragen' aandeel in het bedrijfsvermogen overdrachtswinst en voor het overige herwaarderingswinst te hebben gemaakt, tot een gezamenlijk beloop van de ingebrachte stille reserves'. Kortom, wanneer je het op deze manier doet, dan moet je afrekenen.

Vroeger kon een afrekening vrij aantrekkelijk zijn voor zover het overdrachtswinst betrof (hoewel dit in de loop der tijd wel steeds minder aantrekkelijk werd). Dan kreeg je een vast bijzonder tarief dat liep van 20% tot 50%, later werd dit van 20% tot 54% en uiteindelijk 45% vast. Een herwaarderingswinst viel echter in de progressief belaste winst en het tarief daarover liep op tot 72%.

HR 16 december 1959, BNB 1960/34 is de boosdoener waardoor je niet tegen werkelijke waarde kon inbrengen en waardoor je trucs moest gaan bedenken zoals inbrengen tegen boekwaarde met voorbehoud van stille reserves of een lager winstaandeel, de overdracht van een deel van die stille reserves buiten de boeken om of inbreng in genot.

Er is 55 jaar voorbijgegaan voordat de Hoge Raad tot een ander inzicht is gekomen. Op zich is dat natuurlijk heel positief, maar het had iets eerder gekund volgens Doornebal. De eerste zwaluw die de lente zou inluiden was HR 30 september 2005, *BNB 2006/53*.

5 HR 30 SEPTEMBER 2005, BNB 2006/53

Bv X verkocht een pand in 1997 en vormde een vervangingsreserve (i.e. de voorloper van de herinvesteringsreserve). In 1999 stapte de bv voor 37,6% in een Vastgoed cv. Kort daarna verwierf die Vastgoed cv een kantoorpand. De aanschaffingskosten werden voor 37,6% toegerekend aan bv X, en op deze aanschaffingskosten wilde bv X de vervangingsreserve afboeken. Hof Amsterdam stelde vast dat het pand dat 100% eigendom was en later was verkocht, dezelfde economische functie had als het aandeel in het kantoorpand in de Vastgoed cv. Voornoemde vaststelling is een detail dat velen over het hoofd hebben gezien, en dat – naar de mening van Doornebal – je zeker niet over het hoofd moet zien. Stel je voor dat het een cv was geweest met 100 commandieten met ieder 1%. In dat geval ruil je een pand waar je 100% belang in en zeggenschap over hebt, in voor een 1% belang in een pand waar je niets over te zeggen hebt, maar waarbij jouw participatie eigenlijk meer een soort effect/beleggingspapier is. Doornebal betwijfelt of het hof en de Hoge Raad in die situatie ook dezelfde economische functie hadden vastgesteld.

De Hoge Raad stond de afboeking van de vervangingsreserve toe: ‘Deze verandering van de civielrechtelijke verhouding ten aanzien van het vervreemde en het aangekochte pand is op zichzelf genomen geen reden om artikel 14 van de Wet IB 1964 buiten toepassing te laten, ook niet indien daarbij wordt betrokken dat belanghebbende commanditair vennoot is geworden en niet verder in de eventuele verliezen van de CV hoeft bij te dragen dan tot het beloop van haar kapitaalbreng in de CV.’

Bijzonder aan dit arrest is dat je een Vastgoed cv hebt die ieder jaar een balans opmaakt. Op die balans staat het pand opgenomen tegen aanschaffkosten. De vervangingsreserve wordt niet in de boeken van de Vastgoed cv afgeboekt. Die Vastgoed cv heeft immers een eigen balans. Die vervangingsreserve wordt afgeboekt op de persoonlijke balans van de vennoot. Dat resulteert dus in een hogere boekwaarde op de balans van de Vastgoed cv dan op de persoonlijke balans. *BNB 1960/34* was juist hiertegen gericht.

Naar de mening van Doornebal heeft de Hoge Raad hier – zonder het te zeggen – al het nieuwe standpunt gehuldigd.

6 HR 11 JULI 2014, BNB 2014/192

Bv Y is beherend vennoot van een cv en brengt een motorschip in. De inbrengwaarde is de kostprijs plus (afgerond) € 350.000. Het aandeel van bv Y in het kapitaal en de winst belooft 23,66%. In de boeken van de cv wordt de kostprijs + € 350.000 gecrediteerd. De Hoge Raad stelt dat in een geval als het onderhavige, waarin een activum voor een hogere waarde dan de fiscale boekwaarde wordt ingebracht (hiervan is – volgens de lezing van Doornebal – sprake als een activum voor de werkelijke waarde in een transparante perso-

nenvennootschap wordt ingebracht) en de inbrengende ondernemer een belang bij het activum behoudt (ook dit is het geval volgens Doornebal), goed koopmansgebruik niet ertoe dwingt om ook in de mate waarin de inbrenger gerechtigd blijft tot de waarde van het activum boven de boekwaarde bij inbreng, de meerwaarde in het jaar van inbreng als winst in aanmerking te nemen. Ergo, goed koopmansgebruik dwingt niet tot die winstneming.

Waar het nu om gaat volgens Doornebal, dat is de mate waarin de inbrenger gerechtigd blijft tot de waarde van het activum boven de boekwaarde bij inbreng. Want, zo overweegt de Hoge Raad tot slot, de omstandigheid dat het desbetreffende activum op de balans van de cv zal verschijnen voor de inbrengwaarde neemt niet weg dat de inbrenger met betrekking tot het door hem behouden belang bij het activum, voor dat gedeelte geen meerwaarde heeft gerealiseerd. Waar het dus op aankomt, is in hoeverre er sprake is van herwaarderingswinst waarbij je gerechtigd blijft tot de waarde boven de boekwaarde bij de inbreng, dan wel van overdrachtswinst, waarbij je niet langer gerechtigd blijft tot de waarde boven de boekwaarde bij inbreng. Dit is de discussie die zich afspeelt bij de uitleg van dit arrest.

Wat is herwaarderingswinst en wat is overdrachtswinst? Dat is dus de vraag die opkomt. In *BNB 1957/267* is de Hoge Raad ingegaan op de vraag wat overdrachtswinst is. Dit arrest wordt als klassieke leer gezien en wordt nog steeds gehanteerd door vrijwel iedere fiscalist. Indien je bijvoorbeeld een inbrenger hebt die na de inbreng 60% van de winst heeft en een toetreders die 40% van de winst heeft waarbij de inbrenger zijn onderneming inbrengt, dan zegt de Hoge Raad: 40% van de winst verhuist naar de toetreders, dus 40% van de stille reserve is overdrachtswinst en 60% van de stille reserve is herwaarderingswinst. Herwaarderingswinst is sinds *BNB 2014/192* niet meer belast, maar overdrachtswinst wel en die berekenen we als het winstaandeel van de toetreders maal de stille reserve die is ingebracht. Doornebal vraagt zich af of deze zienswijze wel de juiste is en concludeert van niet.

Wat gebeurt er namelijk: de ingebrachte stille reserves blijven geheel toekomen aan de inbrenger. Die wordt ervoor gecrediteerd op zijn kapitaalrekening. Dat betekent dat hij ze vroeg of laat kan opnemen. Zijn belang blijft dus behouden. Slechts de toekomstige aangroei van de stille reserves wordt met de toetreders gedeeld. Dat betekent dus dat de Hoge Raad in *BNB 1957/267* in wezen de verdeling van de toekomstige aangroei van de stille reserves terug projecteert op de ten tijde van de inbreng bestaande stille reserves terwijl er voor deze bestaande stille reserves aparte afspraken zijn gemaakt. Hetzij in de vorm van een voorbehoud, hetzij in de vorm van een creditering op de kapitaalrekening. Dat lijkt volgens Doornebal een denkfout te zijn.

De conclusie die daaruit voortvloeit, is naar de mening van Doornebal dat bij inbreng tegen werkelijke waarde uitsluitend herwaarderingswinst ontstaat en goed koopmansgebruik staat toe om daarover niet af te rekenen.

7 ADMINISTRATIEVE VERWERKING

Inbreng tegen boekwaarde

- Waarderingsgrondslag PV-balans en persoonlijke fiscale balans gelijk.
- Posten op persoonlijke fiscale balans:
 - Aandeel in PV-vermogen = saldo kapitaalrekening PV-balans;
 - Eventuele buitenvennootschappelijke vermogensbestanddelen.

Inbreng tegen werkelijke waarde

- Waarderingsgrondslag PV-balans en persoonlijke fiscale balans verschilt.
- Posten op persoonlijke fiscale balans:
 - Aandeel in PV-activa en PV-passiva => gewaardeerd op eigen fiscale boekwaarde.
 - Eventuele buitenvennootschappelijke vermogensbestanddelen.

Inbreng in genot

- Waarderingsgrondslag PV-balans en persoonlijke fiscale balans doorgaans gelijk.
- Posten op persoonlijke fiscale balans:
 - Aandeel in PV-vermogen = saldo kapitaalrekening PV-balans;
 - Buitenvennootschappelijke vermogensbestanddelen waarvan genot is ingebracht;
 - Eventuele overige buitenvennootschappelijke vermogensbestanddelen.

8 AFSLUITING

De Commissie Vaktechniek van de Jonge Orde van Belastingadviseurs dankt Doornebal hierbij voor de interessante en leerzame lezing over dit actuele onderwerp.

XI *Praktische aspecten van fiscale procedures*

Verslaglegger: mw. M. (Megan) Ruijgrok LL.M.

Inleider: mr. P.E. (Paul) Halprin, *advocaat-belastingkundige en hoofd van de fiscale procespraktijk van Baker & McKenzie Amsterdam N.V.*

Datum: 2 december 2015

1 INLEIDING

De fiscaliteit is in ontwikkeling. BEPS, initiatieven van de Europese Commissie, afwijkende opvattingen over historische fiscale standaarden, toename in (de mogelijkheid tot) de uitwisseling van inlichtingen, nieuwe internationale rapportageverplichtingen, de informatiebeschikking; allemaal zaken die leiden tot een toename van het aantal fiscale geschillen.

2 PROCEDEREN (OF NIET)

Als een geschil ontstaat tussen een belastingplichtige en de fiscus komt vroeger of later de vraag op of de belastingplichtige bereid is hierover te procederen. Procederen is één van de manieren om een geschil op te lossen. Vaak kunnen geschillen worden opgelost zonder tussenkomst van een rechter. Ervaring leert echter, dat de meest gunstige schikkingen worden bereikt wanneer de fiscus weet dat een belastingplichtige bereid is om, indien nodig, te procederen.

Aan procederen kleven ook nadelen:

- de uitkomst van een procedure is onzeker;
- procederen is tijdrovend;
- procederen is kostbaar;
- er bestaat het risico van processuele fouten.

Een compromis tussen de belastingplichtige en de fiscus kan voornoemde nadelen ondervangen en is in het algemeen aan te raden. Een compromis kan tot een betere uitkomst leiden, zeker vanuit efficiëntieoverwegingen. Indien de standpunten van partijen echter (te) ver uit elkaar liggen kan ook een compromis tijdrovend en kostbaar zijn. Daarbij dient ook te worden meegenomen dat een compromis vaak tot een hoger bedrag aan te betalen belasting zal leiden.

Het staat een belastingplichtige niet altijd vrij om te kiezen. In sommige gevallen ontkomt de belastingplichtige niet aan een procedure, bijvoorbeeld doordat een inspecteur niet bereid is mee te bewegen in bepaalde standpunten, partijen het niet eens kunnen worden over de feiten, het om een principiële kwestie gaat, het de uitleg van de wet betreft of indien er een informatiebeschikking wordt

opgelegd waarbij de belastingplichtige die niet procedeert automatisch omkering van de bewijslast krijgt tegengeworpen. Daarnaast is een compromis met betrekking tot (de hoogte van) boetes niet mogelijk.

Hierna worden de verschillende fasen van fiscale procedures besproken.

3 BEZWAARFASE

Het maken van bezwaar is het formele begin van een procedure waarbij de belastingplichtige de inspecteur verzoekt om een bestuurlijke heroverweging. Ook indien de belastingplichtige van mening is dat de bezwaarfase niet tot een heroverweging zal leiden, is deze fase zeker interessant en kan deze van strategisch belang zijn. Een bezwaarschrift dient aan alle vereisten van art. 6:5 Algemene wet bestuursrecht ('Awb') te voldoen.

Pro-forma bezwaarschrift

Indien niet aan alle vereisten wordt voldaan dient de belastingplichtige een termijn geboden te worden om dit verzuim te herstellen.⁶⁷ Indien het bezwaarschrift niet de gronden van het bezwaar bevat, spreekt men van een pro-forma bezwaarschrift. Dit kan uitkomst bieden voor de belastingplichtige die extra tijd nodig heeft om de feiten, dan wel de argumenten te verzamelen. Met het indienen van een pro-forma bezwaarschrift wordt in de praktijk vaak (te) makkelijk omgegaan. Voorzichtigheid is aan te raden. De ontvanger kan bijvoorbeeld zijn beslissing op een verzoek om uitstel van betaling afhankelijk stellen van een gemotiveerd bezwaarschrift. Daarnaast worden de beslistermijnen opgeschort, wat de procedure verlengt en de belastingplichtige blootstelt aan een langere periode waarin er geen sprake is van 'equality of arms'.⁶⁸ De inspecteur behoudt alle bevoegdheden om informatie te verzoeken aan de belastingplichtige. Vanuit strategisch oogpunt is het vaak raadzaam om zo snel mogelijk de bezwaarfase af te ronden, tenzij een compromis mogelijk lijkt.

Hoorgesprek/terinzagelegging van het dossier

De belastingplichtige die hier om verzoekt kan worden uitgenodigd voor een hoorgesprek.⁶⁹ Dit hoorgesprek is voor de belastingplichtige een kans om te proberen de inspecteur te overtuigen van zijn standpunten. Daarnaast is aan het hoorgesprek een terinzagelegging van de op de zaak betrekking hebbende stukken gekoppeld.⁷⁰ De belastingplichtige heeft dus de mogelijkheid om alle stukken, ook de stukken die in het nadeel van de inspecteur werken, te bestuderen. Hieronder vallen ook interne correspondentie en adviezen van een eventuele kennisgroep van de Belastingdienst.⁷¹ De inspecteur mag alleen stukken buiten de terinzagelegging houden indien er gewichtige redenen zijn om het overleggen van stukken aan de belastingplichtige te weigeren. De

67. Art. 6:5 Awb jo. art. 6:6 Awb.

68. Art. 7:10, lid 2, Awb.

69. Art. 25, lid 1, Awr.

70. Art. 7:4, lid 2, Awb.

71. Hof Den Haag 13 februari 2002, V-N 2003/30.12.

inspecteur dient wel aan de belastingplichtige te melden welke stukken niet worden toegevoegd aan het inzagedossier.⁷²

De terinzagelegging helpt de belastingplichtige dus met het bepalen van zijn positie. Ook kan de belastingplichtige aan de hand hiervan controleren of in een later stadium de inspecteur wel alle op de zaak betrekking hebbende stukken heeft ingezonden aan de belastingrechter.

Beslistermijn (art. 7:10 Awb)

De termijn van de inspecteur om een beslissing te nemen op een bezwaar bedraagt zes weken vanaf de dag waarop de termijn voor het indienen van het bezwaarschrift is verstreken.⁷³ De belastingplichtige die een snelle behandeling van het bezwaarschrift wenst doet er verstandig aan om de beslistermijn, en eventueel uitstel van deze termijn in de gaten te houden. De inspecteur die niet tijdig uitspraak doet op bezwaar kan in gebreke worden gesteld. Bij het uitblijven van een beslissing binnen twee weken na de ingebrekestelling verbeurt de inspecteur een dwangsom en staat de gang naar de rechter open.⁷⁴

De inspecteur heeft verschillende mogelijkheden om zijn beslistermijn te verlengen. Ten eerste wordt de termijn opgeschort wanneer niet aan alle wettelijke vereisten voor het indienen van een bezwaarschrift is voldaan, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige een pro-forma bezwaarschrift heeft ingediend. Daarnaast kan de inspecteur eenmalig de beslissing met maximaal zes weken verdagen indien de belastingplichtige hiervan schriftelijk op de hoogte wordt gesteld. Daarna is verder uitstel alleen mogelijk met instemming van de belastingplichtige of indien de naleving van wettelijke procedurevoorschriften dit vereisten. Dit laatste is onder andere het geval wanneer er na het hoorgesprek nieuwe informatie naar boven komt, waardoor er een nieuw hoorgesprek dient plaats te vinden. Ook het vaststellen van een informatiebeschikking, zoals bedoeld in art. 52a Algemene wet inzake rijksbelastingen, door de inspecteur leidt tot een verlenging van de beslistermijn.

4 (HOGER) BEROEP

De belastingplichtige kan beroep instellen tegen de beslissing op bezwaar, hoger beroep tegen de uitspraak van de rechtbank en beroep in cassatie tegen de uitspraak van het gerechtshof.⁷⁵ Het beroepschrift dient eveneens te voldoen aan de vereisten van art. 6:5 Awb. Procederen gebeurt voornamelijk schriftelijk. Het is dan ook van belang om te letten op de presentatie, dat wil zeggen let op taalgebruik, vormgeving en de manier waarop producties worden aangeboden. Kortom, wees servicegericht richting de lezer van je processtuk. Wees gedurende de procedure niet onnodig grievend, maar houdt het zakelijk. Ook al kunnen emoties in een belastingprocedure hoog oplopen, met modder gooien doet je zaak geen goed.

72. Art. 7:4, lid 6, Awb.

73. Art. 7:10, lid 1, Awb.

74. Art. 4:17, Awb jo. art. 6:12, Awb jo. art. 7:1, lid 1, onderdeel f, Awb.

75. Art. 8:1, Awb en art. 8:104, Awb.

Op de zaak betrekking hebbende stukken

De inspecteur is verplicht om alle op de zaak betrekking hebbende stukken in te zenden aan de belastingrechter.⁷⁶ Het is aan de rechter om te bepalen of stukken 'op de zaak betrekking hebben', niet aan de inspecteur. De stukken worden door de griffie doorgestuurd naar de belastingplichtige.⁷⁷ Alleen stukken waarvoor een geslaagd beroep op geheimhouding is gedaan op basis van art. 8:29 Awb worden niet aan de belastingplichtige toegezonden. Of een beroep van de inspecteur op geheimhouding gerechtvaardigd is, wordt door de geheimhoudingskamer beoordeeld in een tussenvonnis. Let wel, een tussenvonnis kan pas in beroep tegen de einduitspraak worden aangevochten.

Tiendagenstuk

Partijen worden in de gelegenheid gesteld om tot tien dagen voor de zitting nadere stukken in te dienen.⁷⁸ De rechter is niet verplicht om rekening te houden met stukken die te laat worden ingediend. Onder het begrip 'nadere stukken' valt ook een nadere toelichting op eerder ingediende standpunten.⁷⁹ U kunt dus deze mogelijkheid gebruiken om nog eens uw kant van het verhaal uiteen te zetten. U dient er rekening mee te houden dat ook inspecteurs hier gebruik van maken. Houdt er bij uw voorbereiding op de zitting dus rekening mee dat u wellicht nog wordt geconfronteerd met een tiendagenstuk van de wederpartij.

Onderzoek ter zitting

Een paar tips voor het onderzoek ter zitting:

- bekijk op de uitnodiging welke rechters in de kamer zitten;
- controleer altijd voor de zitting met de griffie of alles goed is gegaan met het inplannen van de zitting, of het juiste tijdstip is doorgegeven, enz.;
- bedenk of je de pleitnota van tevoren instuurt of meeneemt op de dag van de zitting;
- bedenk of je je cliënt wilt meenemen naar de zitting.

Proceskostenveroordeling

De belastingplichtige doet er verstandig aan om in het bezwaarschrift en in het (hoger) beroepschrift te verzoeken om een vergoeding van de gemaakt proceskosten. Let er wel op dat in de bezwaarfase voordat op het bezwaar is beslist een verzoek dient te zijn ingediend. Indien de belastingplichtige gelijk krijgt worden deze kosten over het algemeen vergoed op basis van het puntenstelsel zoals vastgelegd in het besluit proceskosten bestuursrecht.⁸⁰ In bijzondere omstandigheden kan worden afgeweken van het puntenstelsel, zoals in het geval van een vergaande mate van onzorgvuldigheid van de inspecteur of in het geval van een inspecteur die opzettelijk volhardt in kenbaar onterechte

76. Art. 8:42, Awb.

77. Art. 8:39, Awb.

78. Art. 8:58, Awb. Neem bij de berekening van de tiendagentermijn ook art. 1, lid 2, Algemene Termijnenwet in ogenschouw.

79. ABRS 22 november 2005, AB 2006, 14.

80. Besluit van 22 december 1993, *Sb.* 1993, 763.

navordering.^{81, 82} Het is aan de belastingplichtige om hierom te vragen en dit aannemelijk te maken.

81. HR 4 februari 2011, *BNB* 2011/103.

82. Hof Den Haag 28 januari 2005, *V-N* 2005/25.3.

Veel meer voor veel minder

Dat moet u als fiscalist aanspreken!



Nieuwsbrief en website;
dagelijks jurisprudentie,
regelgeving en bronnen



Maandelijks
fiscale webinars



Wekelijks commentaren
op actuele jurisprudentie
en regelgeving



Maandelijks
fiscale
beschouwingen

NTFR

Nederlands Tijdschrift
voor Fiscaal Recht

NTFR. Meer inzicht, beter advies.

Maak nu 6 maanden kennis
voor € 179,-

Bel 070 378 07 75 of kijk op www.sdu.nl/ntfr

Sdu

oprecht
de beste
keuze

Hét online kennisplatform voor de fiscaal expert die zelf bepaalt wat hij nodig heeft.



MAATWERK VOOR FISCALISTEN

NDFR

Platform
voor fiscaal experts


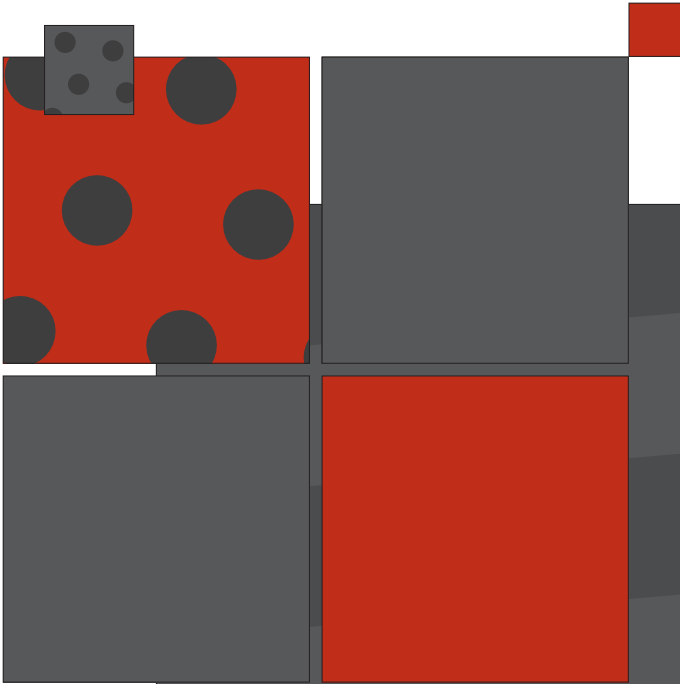
NDFR maakt fiscaal recht overzichtelijk en direct toepasbaar

NDFR is hét gebruiksvriendelijke platform voor fiscaal experts. U bepaalt zelf wat u nodig heeft, want NDFR is online beschikbaar en modulair af te nemen. Zodat u op elk moment en voor elk fiscaal vraagstuk het beste advies kunt geven. Tot in detail compleet, 100% betrouwbaar en altijd actueel. Daar staan meer dan 400 redacteurs en commentatoren elke dag opnieuw garant voor.

Gratis proberen? Mail naar aanvraagndfr@sdu.nl of kijk op sdu.nl/ndfr

Sdu

oprecht
de beste
keuze



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 2015.