

Editie #21 / 27 mei 2021 / jaargang 6

Oordeel Hof over sectorindeling zorg-hulpmiddelenbedrijf onjuist gemotiveerd. **Geen laag btw-tarief** voor tegenvergoeding parkeren bij attractiepark. Ten onrechte tweemaal griffierecht geheven; **geen proceskostenvergoeding**. **Belastingverdrag met Liechtenstein** treedt op **31 mei 2021** in werking. Hoofdelijke aansprakelijkheid **btw-schuld** incl. verdragingsrente. Zakelijke borgstelling en hypothecaire zekerheidsstelling; **dotaties voorzieningen**. Niet voldaan aan voorwaarden voor kwalificatie 'Aankoop Verrijkt de Verkoop

INHOUDSOPGAVE

Inkomstenbelasting

- 2021/1055 Zakelijke borgstelling en hypothecaire zekerheidsstelling; dotaties voorzieningen (1) (noot: *Ligthart*) | 4

Vennootschapsbelasting

- 2021/1056 Besluit bedrijfsfusie, toepassing artikel 14, lid 2, Wet VpB 1969 (noot: *Boomsluiters*) | 6
- 2021/1057 Besluit zuivere splitsing; toepassing artikel 14a, lid 3, Wet VpB 1969 (noot: *Boomsluiters*) | 7
- 2021/1058 Besluit juridische afsplitsing; toepassing artikel 14a, lid 3, Wet VpB 1969 (noot: *Boomsluiters*) | 8
- 2021/1059 Besluit juridische fusie; toepassing artikel 14b, lid 3, Wet VpB 1969 (noot: *Boomsluiters*) | 8

Vennootschapsbelasting/Schenk- en erfbelasting

- 2021/1060 Verhuur (veel) vastgoed kwalificeert niet als drijven van onderneming (noot: *Antonisse*) | 10

Vennootschapsbelasting/Formeel belastingrecht

- 2021/1061 Aanslag niet naar willekeur vastgesteld; schending goede procesorde (noot: *De Roos*) | 13

Omzetbelasting

- 2021/1062 Tijdstip van ontstaan van recht op aftrek van voorbelasting; teruggaaftijdvak (noot: *Zeegers*) | 16
- 2021/1063 Hoofdelijke aansprakelijkheid btw-schuld incl. verdragingsrente (noot: *Willemsen*) | 17
- 2021/1064 Geen laag btw-tarief voor tegen vergoeding parkeren bij attractiepark (noot: *Cornielje*) | 22

Schenk- en erfbelasting

- 2021/1065 Aangaan beperkte huwelijksgemeenschap geen schenking (noot: *Monteiro*) | 27

Belastingen van rechtsverkeer

- 2021/1066 Verkrijging aandelen onroerendezaakrechtspersoon; € 4,7 miljoen overdrachtsbelasting (noot: *Gassler*) | 32

Formeel belastingrecht

- 2021/1067 Ten onrechte tweemaal griffierecht geheven; geen proceskostenvergoeding (noot: *Van den Hoek*) | 34
- 2021/1068 Geldigheid (per e-mail verzonden) verdragingsbesluit; geen dwangsom (noot: *Ameziane*) | 36

Formeel belastingrecht/Sociale verzekeringen

- 2021/1069 Hoge Raad niet bevoegd om te oordelen over weigering opstarten overlegprocedures voor Rijnvarenden (1) (noot: *Noë*) | 40

Europees belastingrecht

- 2021/1070 Portugese heffingstechniek over dividenden aan icbe's niet strijdig met EU-recht (noot: *Van Gennip*) | 43

Internationaal belastingrecht

- 2021/1071 Belastingverdrag met Liechtenstein treedt op 31 mei 2021 in werking (noot: *Van Dun*) | 46

Lokale heffingen/Formeel belastingrecht

- 2021/1072 Rioolheffing; ongelijke behandeling gelijke gevallen geen begunstigend beleid (noot: *Monsma*) | 48

Milieu- en energieheffingen

2021/1073 Tijdens sproeidrogen gebruikt aardgas
vrijgesteld van EB en ODE (*noot: Hoffer*) | 50

Sociale verzekeringen

2021/1074 Oordeel Hof over sectorindeling
zorghulpmiddelenbedrijf onjuist
gemotiveerd (*noot: Van de Ven*) | 52

Heffingen Caribisch Koninkrijk

2021/1075 Niet voldaan aan voorwaarden voor
kwalificatie 'Aruba Vrijgestelde
Venootschap' (*noot: Lopez Ramirez*) | 55

Overige rechtspraak en actualiteiten | 58**Literatuuroverzicht | 62****Colofon | 65**

NLF 2021/1055

Zakelijke borgstelling en hypothecaire zekerheidsstelling; dotaties voorzieningen (1)

Hof Arnhem-Leeuwarden 20 april 2021, 20/00448 e.a.,
ECLI:NL:GHARL:2021:3831

Belastingtijdvak 2012

Wetsartikel(en) 3.92 Wet IB 2001

Formele relaties

Rechtbank Gelderland: ECLI:NL:RBGEL:2020:1661

SAMENVATTING

X (belanghebbende) en zijn echtgenote zijn middellijk aandeelhouder en bestuurder van een structuur van vennootschappen (in de uitspraak aangeduid als: de A). De A houdt zich sinds 1993 bezig met internationale commodity trading van dierlijke proteïnes.

Tussen de bank en de A zijn diverse opeenvolgende kredietovereenkomsten gesloten. X en zijn echtgenote hebben zich middels een borgstellingsovereenkomst van 28 oktober 2005 borg gesteld voor schulden van de A. De kredieten en de borgstellingsovereenkomst zijn meermaals aangepast. De A is in 2013 failliet gegaan.

X heeft in de aangifte IB/PVV 2012 bij de verantwoording van het resultaat uit ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen voorzieningen opgenomen ter zake van de zekerheden (borgstelling en recht van hypotheek) waarvoor hij door de bank is aangesproken. De Inspecteur heeft de dotaties van € 375.000 resp. € 297.000 aan de voorzieningen niet geaccepteerd. Hij acht sprake van een onzakelijke borgstelling en onzakelijke hypothecaire zekerheidsstelling.

Rechtbank Gelderland heeft de Inspecteur gelijk gegeven maar Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt in hoger beroep anders.

Het Hof oordeelt dat de zakelijkheid moet worden beoordeeld naar het moment van aangaan van beide zekerheidsstellingen afzonderlijk, voor de borgstelling op 6 september 2010 en voor de hypothecaire zekerheidsstelling op 11 oktober 2010. Volgens het



Hof heeft de Inspecteur tegenover de gemotiveerde betwisting door X niet aannemelijk gemaakt dat een onafhankelijke derde niet bereid zou zijn om eenzelfde zekerheidsstelling aan te gaan als X onder overigens dezelfde voorwaarden en omstandigheden. Het Hof hecht voor dit oordeel doorslaggevende betekenis aan twee elementen, namelijk dat het aannemelijk acht dat de zekerheden als moreel commitment door de directie zijn gegeven en dat feitelijk geen of een beperkt debiteurenrisico werd gelopen.

NOOT

Deze noot heeft tevens betrekking op de gelijkkluidende uitspraak van dezelfde datum, die achterin deze aflevering in het overzicht Overige rechtspraak en actualiteiten is opgenomen (NLF 2021/1076).

Oordeel Hof

Anders dan Rechtbank Gelderland komt Hof Arnhem-Leeuwarden tot de conclusie dat géén sprake is van een onzakelijke borgstelling en hypothecaire zekerheidsstelling. De oorzaak hiervan is gelegen in de schriftelijke verklaring van een voormalig contactpersoon bij de bank, die in hoger beroep is ingebracht door belanghebbende, en diens toelichting ter zitting. Hierin komt naar voren dat sprake was van een transactiegewijze financiering waarbij de bank een borgstelling voorschrijft als moreel commitment van de directie. Het is de directie die bevoegd is om complexe transacties als de onderhavige af te wikkelen, waardoor dergelijke borgstellingen ook werden gevraagd van bestuurders die geen aandeelhouder zijn. De transacties werden daarnaast vooraf uitvoerig beoordeeld en vervolgens strak gemonitord door een gespecialiseerde afdeling binnen de bank. Hierdoor was sprake van een (veel) lager risicoprofiel dan bij een traditionele balansfinanciering. Hiertegenover stelde de Inspecteur dat juist sprake zou zijn van een hoog risicoprofiel en dat aan de onderhavige borgstelling – anders dan door belanghebbende gesteld – géén moreel commitment in de hoedanigheid van directie (meer) ten grondslag zou liggen. Hij liet echter na om hier nader onderzoek naar te doen. Ondanks dat de schriftelijke verklaring door belanghebbende in een laat stadium is ingebracht, komt het achterwege laten van dit nader onderzoek volgens het Hof voor risico van de Inspecteur.

Aangezien het Hof verder geen reden zag om aan de schriftelijke verklaring van de contactpersoon en diens (geloofwaardige) toelichting te twijfelen, viel daarmee het doek voor de Inspecteur. Hoewel het argument van het moreel commitment niet gold voor de hypothecaire zekerheidsstelling, oordeelt het Hof dat ook deze geen zakelijk karakter ontbeert. Zo uitgebreid als het Hof het zakelijkheidsoordeel over de borgstelling motiveert, zo summier is het Hof jammer genoeg in de motivering van de zakelijkheid van de hypothecaire zekerheidsstelling.

De zakelijkheidstoets

Feitelijk had de onderhavige transactiefinanciering in combinatie met de sterke toename van het eigen vermogen tot gevolg dat (blijkbaar) sprake was van een beperkt, c.q. verwaarloosbaar, debiteurenrisico. Met de aanvaarding hiervan is belanghebbende binnen het speelveld gebleven waarin een onafhankelijke derde onder dezelfde voorwaarden en omstandigheden beweegt en genoegen neemt met een winstonafhankelijke vergoeding. Aldus bezien, valt het oordeel van het Hof goed in te passen in de jurisprudentie. Omdat uit de uitspraak verder niet duidelijk wordt onder welke voorwaarden een bestuurder/niet-aandeelhouder bereid zou zijn geweest een dergelijk moreel commitment aan te gaan, zou ik aan dit aspect zelf niet al te verstrekkende gevolgen willen verbinden. Theoretisch bezien valt niet uit te sluiten dat, ook wanneer gebruikelijk is een borgstelling te vragen van een bestuurder/niet-aandeelhouder, de onderhavige bestuurder/aandeelhouder de borgstelling en het bijkomende debiteurenrisico in diens hoedanigheid van aandeelhouder heeft geaccepteerd.

Overigens moet worden bedacht dat de Hoge Raad in de 'onzakelijkheidsjurisprudentie' de aanwezigheid van onzakelijk debiteurenrisico heeft gekoppeld aan de onmogelijkheid om een tussen onafhankelijke derden te accepteren winstonafhankelijke vergoeding vast te kunnen stellen en niet door aan te haken op de daadwerkelijke achterliggende motieven. Deze vorm van bewijsvermoeden heeft zich in de jurisprudentie van de lagere rechters vertaald naar een weging van diverse indicatoren, zoals de solvabiliteitspositie van de debiteur, het risicoprofiel van de activiteiten, financiële verwachtingen, overige zekerheden, enz. Deze indicatoren leiden – ondanks dat zij wel degelijk relevantie hebben – wel enigszins de aandacht af van de uiteindelijk te beantwoorden vraag: kan een niet-winstdelende vergoeding worden bepaald

die in derdenverhoudingen acceptabel is? In de jurisprudentie wordt deze vraag nimmer direct beantwoord, maar volgt een kwalitatief-juridische benadering van het debiteurenrisico. Een benadering die overigens te begrijpen valt, gezien het feit dat de Hoge Raad een – zeker voor borg- en garantstellingen – praktisch nauwelijks toepasbaar toetsingskader heeft voorgeschreven.

Tot slot

Belanghebbende heeft het standpunt dat sprake zou zijn van negatief loon ter zitting ingetrokken. Dit standpunt had naar mijn mening ook geen stand gehouden. Maar dit laat onverlet dat het enigszins merkwaardig overkomt dat (mede) vanuit de constatering dat de borgstelling is aangegaan in de hoedanigheid van bestuurder, het in casu juist het aandeelhouderschap is dat ertoe leidt dat toch (via de toepassing van artikel 3.92 Wet IB 2001) een aftrekmogelijkheid ontstaat in box 1 (waar dit voor een werknemer/niet-aandeelhouder niet mogelijk is).

Nikolajev Ligthart

Maarschalk | Ligthart Accountants & Belastingadviseurs

NLF 2021/1056

Besluit bedrijfsfusie, toepassing artikel 14, lid 2, Wet VpB 1969

MvF 28 april 2021, 2021-5991

Belastingtijdvak 28 april 2021 e.v.

Wetsartikel(en) 14, lid 2 Wet VpB 1969

SAMENVATTING

Dit besluit (Stcrt. 2021, 22897) bevat het beleid voor de bedrijfsfusie in de vennootschapsbelasting en vervangt het besluit van 12 augustus 2015 (BLKB2015/520M, Stcrt. 2015, 25589). Gewijzigd is de regeling voor bedrijfsfusies waarbij negatieve winst wordt behaald. Dergelijke bedrijfsfusies zijn niet langer uitgezonderd van de aan de Inspecteur verleende algemene toestemming. Aan de door het besluit gestelde voorwaarden voor fiscale begeleiding is voor gevallen van negatieve winst een voorwaarde 12 toegevoegd, met een toelichting in paragraaf 6. Ook is de toelichting op de voorwaarden van paragraaf 6 bij voorwaarde 8 aangevuld met een verduidelijking op het punt van de zogenoemde houdsterverliezen. Aangegeven wordt dat de winstsplitsing van voorwaarde 8 niet kan meebrengen dat een houdsterverlies dat zonder toepassing van deze voorwaarde niet verrekenbaar is, door toepassing van de voorwaarde verrekenbaar wordt. Verder zijn enkele redactionele wijzigingen aangebracht. Dit besluit is met ingang van 28 april 2021 in werking getreden.



NOOT

Besluiten bedrijfsfusie, juridische afsplitsing, zuivere splitsing en juridische fusie 2021

Op 28 april 2021 hebben nieuwe besluiten voor de bedrijfsfusie, de juridische afsplitsing, de zuivere splitsing en de juridische fusie het licht gezien, waarin een extra standaardvoorwaarde wordt geïntroduceerd en een verduidelijking wordt gegeven ten aanzien van de verrekening van houdsterverliezen. Daarnaast is er redactioneel het een en ander aangepast.

Extra standaardvoorwaarde

De besluiten introduceren een extra standaardvoorwaarde, standaardvoorwaarde 12 voor de bedrijfsfusie, de juridische afsplitsing en de zuivere splitsing en standaardvoorwaarde 10 voor de juridische fusie. Met deze extra standaardvoorwaarde worden fusies en splitsingen waarbij negatieve winst wordt behaald binnen het bereik van de aan de Inspecteur verleende algemene toestemming gebracht. Het gaat hierbij om situaties, waarin de waarde in het economische verkeer van de overgedragen vermogensbestanddelen (c.q. de vermogensbestanddelen die onder algemene titel overgaan) lager is dan de boekwaarde en met de fusie of splitsing dus een verlies wordt behaald. Toepassing van de faciliteit brengt een doorschuiving van de boekwaarden en daarmee van dit verlies naar de overnemer (c.q. verkrijger) met zich. De besluiten uit 2015 sloten deze situaties uit van de aan de Inspecteur verleende algemene toestemming om de verzoeken af te handelen.¹ In plaats daarvan diende de Inspecteur het verzoek ter beoordeling voor te leggen aan de Belastingdienst/Directie Vaktechniek. Bij goedkeuring werden nadere voorwaarden gesteld om uitbreiding van de verliescompensatiemogelijkheden te voorkomen. Nu zijn deze voorwaarden opgenomen in de nieuwe standaardvoorwaarde, waarin een winstsplitsing overeenkomstig standaardvoorwaarde 8 (voor de juridische fusie: standaardvoorwaarde 6) wordt voorgeschreven. De toelichting op de nieuwe standaardvoorwaarde² geeft een voorbeeld ter illustratie van de werking van de voorwaarde.

Verrekening houdsterverliezen

In de toelichting bij standaardvoorwaarde 8 (voor de bedrijfsfusie, de juridische afsplitsing en de zuivere split-

¹ Zie par. 3.4 jo. 7.2, onderdeel b, Besluit bedrijfsfusie 2015 resp. par. 3.2 jo. 7.2, onderdeel b, in de andere drie besluiten 2015.

² Par. 6 in alle vier besluiten 2021.

sing) resp. standaardvoorwaarde 6 (voor de juridische fusie)³ is een nieuwe alinea opgenomen, waarin nader wordt ingegaan op het punt dat de in de standaardvoorwaarde voorgeschreven winstsplitsing geen uitbreiding van de verliescompensatiemogelijkheden kan bewerkstelligen. Deze verduidelijking ziet op de situatie dat een houdstermaatschappij met nog openstaande houdsterverliezen als gevolg van de fusie of splitsing de status van houdstermaatschappij verliest. De houdsterverliesverrekening van artikel 20, lid 4 t/m 6, Wet VpB 1969 (oud) is vervallen, maar werkt nog door via de overgangsbepaling van artikel 34i Wet VpB 1969. Met het verlies van de houdsterstatus verliest de vennootschap ook de verrekenbaarheid van de houdsterverliezen met latere winsten. De nieuwe toelichting geeft aan dat, hoewel door de winstsplitsing van de standaardvoorwaarde de houdsterwinst in zekere zin weer zichtbaar wordt gemaakt, dit niet betekent dat de houdsterverliezen ook met die winst verrekenbaar zijn.

Gemiste kans

Jammer genoeg is van de gelegenheid geen gebruik gemaakt om het meegeven van de verrekenbare verliezen van de overdrager naar de overnemer in algemene zin toe te staan. Op dit moment is het meegeven van verliezen alleen mogelijk indien de overdrager verdwijnt (zoals bij de juridische fusie en de zuivere splitsing) of de belastingplicht van de overdrager eindigt (bij een bedrijfsfusie of afsplitsing kan zich dit voordoen indien de overdrager een stichting of vereniging is).

Verliesverrekening vpb 2022

In zoverre is er niet veel nieuws onder de zon. Ik vraag me daarom af waarom met bovenstaande aanpassingen niet is gewacht tot de bij het Belastingplan 2021 aangekondigde herziening van de beleidsbesluiten voor de bedrijfsfusie, de juridische (af)splitsing en de juridische fusie aan de nieuwe vpb-verliesverrekeningsregels per 1 januari 2022. Die herziening zal wat meer voeten in de aarde hebben. De prangende kwestie daarbij is hoe de toerekening van de franchise van € 1 miljoen bij de winstsplitsing zal worden vormgegeven.

Eva Boomsluit

Erasmus Universiteit

NLF 2021/1057

Besluit zuivere splitsing; toepassing artikel 14a, lid 3, Wet VpB 1969

MvF 28 april 2021, 2021-7915

Belastingtijdvak 28 april 2021 e.v.

Wetsartikel(en) 14a, lid 3 Wet VpB 1969

SAMENVATTING

Dit besluit (Stcrt. 2021, 22883) bevat het beleid voor de zuivere splitsing in de vennootschapsbelasting en vervangt het besluit van 27 januari 2015 (BLKB2015/38M, Stcrt. 2015, 3138).

Gewijzigd is de regeling voor splitsingen waarbij negatieve winst wordt behaald. Dergelijke splitsingen zijn niet langer uitgezonderd van de door het besluit aan de Inspecteur verleende algemene toestemming. Aan de door het besluit gestelde voorwaarden voor fiscale begeleiding is voor gevallen van negatieve winst een voorwaarde 12 toegevoegd (zie paragraaf 6).

Ook is de toelichting op de voorwaarden (zie paragraaf 6) bij voorwaarde 8 aangevuld met een verduidelijking op het punt van de zogenoemde houdsterverliezen. Aangegeven wordt dat de winstsplitsing van voorwaarde 8 niet kan meebrengen dat een houdsterverlies dat zonder toepassing van deze voorwaarde niet verrekenbaar is, door toepassing van de voorwaarde verrekenbaar wordt.

Verder zijn enkele redactionele wijzigingen aangebracht. Zo zijn bijvoorbeeld de paragrafen over terugwerkende kracht bij zuivere splitsing naar Nederlands recht en terugwerkende kracht bij zuivere splitsing naar buitenlands recht samengevoegd in paragraaf 4.1.

Dit besluit is met ingang van 28 april 2021 in werking getreden.



³ Par. 6 in alle vier besluiten 2021.

NOOT

Ik verwijs naar mijn noot bij het Besluit bedrijfsfusie, hiervoor opgenomen in deze editie (NLF 2021/1056).

Eva Boomsluiters

Erasmus Universiteit

NLF 2021/1058

Besluit juridische afsplitsing; toepassing artikel 14a, lid 3, Wet VpB 1969

MvF 28 april 2021, 2021-5953

Belastingtijdvak 28 april 2021 e.v.

Wetsartikel(en) 14a, lid 3 Wet VpB 1969

SAMENVATTING

Dit besluit (Stcrt. 2021, 22894) bevat het beleid voor de juridische afsplitsing in de vennootschapsbelasting en vervangt het besluit van 27 januari 2015 (BLKKB2015/33M, Stcrt. 2015, 3135).

Gewijzigd is de regeling voor afsplitsingen waarbij negatieve winst wordt behaald. Dergelijke afsplitsingen zijn niet langer uitgezonderd van de door het besluit aan de Inspecteur verleende algemene toestemming. Aan de door het besluit gestelde voorwaarden voor fiscale begeleiding is voor gevallen van negatieve winst een voorwaarde 12 toegevoegd, met een toelichting in paragraaf 6. Ook is de toelichting op de voorwaarden van paragraaf 6 bij voorwaarde 8 aangevuld met een verduidelijking op het punt van de zogenoemde houdsterverliezen. Aangegeven wordt dat de winstsplitsing van voorwaarde 8 niet kan meebrengen dat een houdsterverlies dat zonder toepassing van deze voorwaarde niet verrekenbaar is, door toepassing van de voorwaarde verrekenbaar wordt. Verder zijn enkele redactionele wijzigingen aangebracht. Zo zijn bijvoorbeeld de paragrafen over terugwerkende kracht bij afsplitsing naar Nederlands recht en terugwerkende kracht bij afsplitsing naar buitenlands recht samengevoegd in paragraaf 4.1.



Dit besluit is met ingang van 28 april 2021 in werking getreden.

NOOT

Ik verwijs naar mijn noot bij het Besluit bedrijfsfusie, hiervoor opgenomen in deze editie (NLF 2021/1056).

Eva Boomsluiters

Erasmus Universiteit

NLF 2021/1059

Besluit juridische fusie; toepassing artikel 14b, lid 3, Wet VpB 1969

MvF 28 april 2021, 2021-7901

Belastingtijdvak 28 april 2021 e.v.

Wetsartikel(en) 14b, lid 3 Wet VpB 1969

SAMENVATTING

Dit besluit bevat het beleid voor de juridische fusie in de vennootschapsbelasting en vervangt het besluit van 27 januari 2015 (BLKKB2015/34M, Stcrt. 2015, 3137). Gewijzigd is de regeling voor fusies waarbij negatieve winst wordt behaald. Dergelijke fusies zijn niet langer uitgezonderd van de door het besluit aan de Inspecteur verleende algemene toestemming.

Aan de door het besluit gestelde voorwaarden voor fiscale begeleiding is voor gevallen van negatieve winst een voorwaarde 10 toegevoegd (zie paragraaf 6). Ook is de toelichting op de voorwaarden (zie paragraaf 6) bij voorwaarde 6 aangevuld met een verduidelijking op het punt van de zogenoemde houdsterverliezen.

Aangegeven wordt dat de winstsplitsing van voorwaarde 6 niet kan meebrengen dat een houdsterverlies dat zonder toepassing van deze voorwaarde niet verrekenbaar is, door toepassing van de voorwaarde verrekenbaar wordt.



Verder zijn enkele redactionele wijzigingen aangebracht. Zo zijn bijvoorbeeld de paragrafen over terugwerkende kracht bij juridische fusie naar Nederlands recht en terugwerkende kracht bij juridische fusie naar buitenlands recht samengevoegd in paragraaf 4.1.

Dit besluit is met ingang van 28 april 2021 in werking getreden.

NOOT

Ik verwijs naar mijn noot bij het Besluit bedrijfsfusie, hiervoor opgenomen in deze editie (NLF 2021/1056).

Eva Boomsluit

Erasmus Universiteit

NLF 2021/1060

Verhuur (veel) vastgoed kwalificeert niet als drijven van onderneming

A-G 19 april 2021, 20/01706 e.a., ECLI:NL:PHR:2021:408
Belastingtijdvak 2015-2016

Wetsartikel(en) 35b SW 1956, 14c Wet VpB 1969, 3.2
Wet IB 2001

NFLT-termen terugkeer uit de bv
(vennootschapsbelasting), geruisloze terugkeer
(vrijstelling overdrachtsbelasting vereffening), belastbare
winst uit onderneming, bedrijfsopvolging
(schenkingsvrijstelling)

Formele relaties

Rechtbank Gelderland: ECLI:NL:RBGEL:2018:5135
Hof Arnhem-Leeuwarden: ECLI:NL:GHARL:2020:3249

SAMENVATTING

Deze conclusie van A-G IJzerman gaat over de geruislozeterugkeerfaciliteit (artikel 14c Wet VpB 1969). De principiële kwestie betreft de vraag of verhuur van vastgoed (in dit geval een groot aantal garageboxen en bedrijfsruimten met een totale waarde van € 10 miljoen) als een onderneming in de zin van artikel 3.2 Wet IB 2001 moet worden beschouwd. Zowel Rechtbank Gelderland als Hof Arnhem-Leeuwarden hebben geoordeeld dat de activiteiten niet als onderneming kunnen worden aangemerkt, waardoor geen beroep kan worden gedaan op de geruislozeterugkeerfaciliteit. Ook voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van artikel 35b SW 1956 is geoordeeld dat geen sprake is van een onderneming.

Tegen dit oordeel hebben de bij deze zaak betrokken belanghebbenden cassatieberoep ingesteld, maar A-G IJzerman geeft de Hoge Raad in overweging om dit ongegrond te verklaren.

De A-G meent dat het Hof bij zijn oordeel dat de werkzaamheden van de vennootschap niet meer omvatten dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is, ondanks dat die werkzaamheden



heel veel tijd in beslag nemen, niet uitgaat van een onjuiste rechtsopvatting.

In het geval van 'heel veel' belegd vermogen kan 'heel veel' daaraan per week of maand bestede tijd namelijk nog steeds zien op werkzaamheden die als zodanig passen bij normaal vermogensbeheer, zoals administratie en het onderhouden van contacten met huurders, onderhoudswerkzaamheden en dergelijke. Dat zijn ook bij groter tijdsbeslag in de visie van de A-G geen activiteiten die zijn te zien als actieve ondernemersactiviteiten, zoals het geval zou zijn bij bijvoorbeeld projectontwikkeling.

NOOT

De combinatie van vastgoed en ondernemerschap blijft in de fiscaliteit de gemoederen bezighouden. Vanwege gebrek aan duidelijke criteria in wet- en regelgeving en de vaak rigide standpunten die door de Belastingdienst worden ingenomen, wordt er regelmatig, en vaak met succes voor belanghebbenden, geprocedeerd. Bij procedures inzake het ondernemerschap bij vastgoedondernemingen heeft de Belastingdienst er geen moeite mee te doen aan 'cherry picking'. Zoals in de Praktijkhandreiking bedrijfsopvolging vastgoedexploitanten is opgenomen, worden zaken kennelijk vaak niet aan de Hoge Raad voorgelegd om te voorkomen dat er 'een HR-stempel op feitelijke uitspraak' komt. Ik kan het mis hebben, maar volgens mij draait het bij deze problematiek juist om de feiten. De standpunten van de Belastingdienst in de Praktijkhandreiking in ogenschouw nemend, zal (bijna) nooit sprake kunnen zijn van een onderneming. We weten inmiddels, enkele arresten van de Hoge Raad verder, gelukkig wel beter. Ook in de onderhavige procedure is (vermoedelijk) het laatste woord aan de Hoge Raad.

Waar gaat het in de onderhavige (en de daarmee samenhangende) procedure om? Belanghebbende, een bv, bezit een omvangrijke vastgoedportefeuille bestaande uit ongeveer 1.100 garageboxen en 57 bedrijfsruimten. De werkzaamheden die binnen de bv worden uitgevoerd ten behoeve van de vastgoedportefeuille betreffen onder andere administratief beheer (huurdersbeheer, manen van nalatige huurders en opstellen van huurovereenkomsten), technisch beheer (het beoordelen van onderhoud en inzetten van aannemers en coördineren van ingrijpende verbouwingen) en commercieel beheer (onderhouden van contacten met aannemers, architecten en

gemeenten en het adverteren via onder andere de eigen website, via Marktplaats en (plaatselijke) (week)bladen). In geschil is of de activiteiten binnen X bv, belanghebbende, een onderneming vormen in de zin van artikel 3.2 Wet IB 2001. Zou deze vraag bevestigend beantwoord worden, dan zou dit de deur openen naar diverse fiscale faciliteiten als de zogenoemde ‘geruislozeterugkeerfaciliteit’ van artikel 14c Wet VpB 1969 en de bedrijfsopvolgingsfaciliteit zoals die is opgenomen in artikel 35 SW 1956.

Rechtbank en Hof

Zowel Rechtbank Gelderland als Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelden (zowel voor de toepassing van de zogenoemde ‘geruislozeterugkeerfaciliteit’ van artikel 14c Wet VpB 1969, als voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit) dat geen sprake is van een onderneming in de zin van artikel 3.2 Wet IB 2001 maar van beleggen, daar de binnen de bv uitgevoerde werkzaamheden slechts activiteiten zouden zijn die bij normaal vermogensbeheer horen (arbeid-plustoets), en dat onvoldoende aannemelijk is gemaakt dat de bv met haar activiteiten ten doel heeft een hoger rendement te behalen dan gebruikelijk is bij normaal vermogensbeheer (en dat zij dat ook daadwerkelijk heeft gerealiseerd).¹

Met betrekking tot het rendementsdoel stelt het Hof nog wel voorop dat het moet gaan om het nagestreefde rendement (de rendement-plustoets) en niet om het gerealiseerde rendement, doch dat leidt uiteindelijk niet alsnog tot het oordeel dat sprake is van ondernemerschap in de zin van artikel 3.2 Wet IB 2001.

Het cassatiemiddel – het oordeel van de A-G

Het middel van belanghebbenden is gericht tegen de beoordelingen die het Hof heeft gegeven in het kader van zijn toetsing aan de arbeid-plustoets en de rendement-plustoets. Het gaat daarbij, naast de onderstaande maatstafkwesties, in belangrijke mate om klachten gericht tegen door het Hof gemaakte feitelijke afwegingen en beoordelingen.

De vraag of de werkzaamheden als materiële onderneming kwalificeren, wordt objectief getoetst.

Het volgens A-G IJzerman toe te passen toetsingskader houdt in dat de exploitatie van onroerende zaken slechts als het drijven van een onderneming kan worden aangemerkt indien:

- i. de arbeid naar aard en omvang meer omvat dan gebruikelijk is bij normaal vermogensbeheer (de arbeid-plustoets); en
- ii. deze arbeid naar aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van een rendement dat het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaat (de rendement-plustoets).

Ten aanzien van het eerste punt geeft de A-G aan dat het Hof in zijn eerdere beslissing niet is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting door te stellen dat de werkzaamheden van de vennootschap niet meer omvatten dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is, ondanks dat die werkzaamheden – in de woorden van het Hof – ‘heel veel tijd in beslag’ nemen. Immers, zelfs als werkzaamheden ‘heel veel tijd in beslag’ nemen, kan dit nog steeds zien op werkzaamheden die als zodanig passen bij normaal vermogensbeheer, zoals administratie en het onderhouden van contacten met huurders, onderhoudswerkzaamheden en dergelijke. Misschien dat de werkzaamheden naar de omvang wel meer omvatten dan bij normaal vermogensbeheer, maar naar de aard van de werkzaamheden lijken deze niet vreemd te zijn voor normaal vermogensbeheer.

Daar het toetsingskader cumulatieve eisen kent, zou de A-G niet eens hoeven in te gaan op de klacht over de tweede toets. Hij gaat daar toch kort op in, en merkt op dat ‘de door het Hof in het kader van de toepassing van de rendement-plustoets overigens gemaakte afwegingen en beoordelingen zijn aan te merken als feitelijk en niet onbegrijpelijk’.

De conclusie van de A-G strekt ertoe dat de beroepen in cassatie van belanghebbenden ongegrond dienen te worden verklaard. Gegeven de geschetste feiten en omstandigheden en de eerder op dit gebied gewezen rechtspraak, een conclusie waar ik mij geheel in kan vinden.

Wouter Antonisse

Horlings Belastingadviseurs

BRON ECLI:NL:PHR:2021:408

Samenvatting van A-G

A-G IJzerman heeft conclusie genomen over de vraag of een vennootschap met veel verhuurd onroerend goed een materiële onderneming drijft, als is vereist voor toe-

¹ Vgl. HR 17 augustus 1994, 29.755, ECLI:NL:HR:1994:ZC5731 en HR 15 april 2016, 15/02829, ECLI:NL:HR:2016:633.

passing van de geruisloze terugkeer faciliteit in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 en de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956.

Het gaat om het beroep in cassatie van X1 Holding bv, X3 en X2, belanghebbenden, en de daarmee samenhangende beroepen in cassatie van A en B, eveneens belanghebbenden, tegen de uitspraken van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 21 april 2020, nrs. 19/00059 tot en met 19/00061.

De Inspecteur heeft de toepassing van die faciliteiten geweigerd, omdat hij van mening is dat de vennootschap geen onderneming drijft. Het Hof is gekomen tot het oordeel dat niet aannemelijk is dat de aard en de omvang van de werkzaamheden van de vennootschap meer omvatten dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. In dat kader heeft het Hof overwogen dat belanghebbenden ook niet aannemelijk hebben gemaakt dat aan de zogenoemde rendement-plustoets is voldaan. Het Hof ziet derhalve geen reden voor toepassing van de faciliteit van artikel 14c van de Wet Vpb 1969 respectievelijk de BOF.

Belanghebbenden komen thans in cassatie op tegen de daartoe door het Hof gehanteerde toepassing van de arbeid-plus toets en de rendement-plus toets, alsmede tegen het daarop gebaseerde oordeel dat in de vennootschap geen sprake is van een materiële onderneming.

De A-G merkt op dat het hier toe te passen toetsingskader inhoudt dat de exploitatie van onroerende zaken slechts als het drijven van een onderneming kan worden aangemerkt indien i) de arbeid naar aard en omvang meer omvat dan gebruikelijk is bij normaal vermogensbeheer (de arbeid-plus toets) en ii) deze arbeid naar aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van een rendement dat het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaat (de rendement-plus toets). Dat toetsingskader heeft het Hof, naar de A-G meent, terecht aangelegd.

Het middel van belanghebbenden is gericht tegen de beoordelingen die het Hof heeft gegeven in het kader van zijn toetsing aan de arbeid-plus toets en de rendement-plus toets. Het gaat daarbij, naast de onderstaande maatstaf kwesties, in belangrijke mate om klachten gericht tegen door het Hof gemaakte feitelijke afwegingen en be-

oordelingen die als zodanig in principe blijven behoren tot de taak van de feitenrechter, behoudens onbegrijpelijkheid in cassatie technische zin.

De A-G meent dat het Hof bij zijn oordeel dat de werkzaamheden van de vennootschap niet meer omvatten dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is ondanks dat die werkzaamheden heel veel tijd in beslag nemen, niet uitgaat van een onjuiste rechtsopvatting. In het geval van 'heel veel' belegd vermogen kan 'heel veel' daaraan per week of maand bestede tijd namelijk nog steeds zien op werkzaamheden die als zodanig passen bij normaal vermogensbeheer, zoals administratie en het onderhouden van contacten met huurders, onderhoudswerkzaamheden en dergelijke. Dat zijn ook bij groter tijdsbeslag in de visie van de A-G geen activiteiten die zijn te zien als actieve ondernemersactiviteiten, zoals het geval zou zijn bij bijvoorbeeld projectontwikkeling.

Overigens hebben belanghebbenden geklaagd over de door het Hof gegeven toepassing van de rendement-plus toets, die inhoudt dat is na te gaan of de in feite verrichte arbeid naar aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van een rendement dat het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaat.

Kennelijk stellen belanghebbenden dat het Hof in dit kader ten onrechte uit de (jaar)resultaten heeft geëlimineerd de waardestijgingen (in de desbetreffende jaren) ten gevolge van het oplopen van de vergelijkbare onroerend goed markt, door het Hof aangeduid als 'autonome marktwerkingen'.

De A-G acht 's Hof's benadering in het voorliggende kader juist, omdat het er hier om gaat of uit de feitelijke gang van zaken kan worden afgeleid of de vennootschap met haar arbeid onmiskenbaar heeft gestreefd naar een rendement dat het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaat. Algemene marktontwikkelingen – positief of negatief – onttrekken zich aan de individuele arbeid, reden waarom die in dit kader, naar de A-G meent, moeten worden geëlimineerd.

De conclusie strekt ertoe dat de beroepen in cassatie van belanghebbenden ongegrond dienen te worden verklaard.

NLF 2021/1061

Aanslag niet naar willekeur vastgesteld; schending goede procesorde

A-G 19 april 2021, 20/02392, ECLI:NL:PHR:2021:413

Belastingtijdvak 2012

Wetsartikel(en) 25, lid 3 AWR

Formele relaties

Rechtbank Zeeland-West-Brabant: ECLI:NL:RBZWB:2019:

1645 (niet gepubliceerd)

Hof Den Bosch: ECLI:NL:GHSHE:2020:1846

SAMENVATTING

De belanghebbende in deze zaak is een nv (hierna: X). Haar directeur houdt alle aandelen en verricht haar werkzaamheden. X heeft over 2000 t/m 2015 geen aangiften vpb gedaan. Ook voor het geschiljaar 2012 is zij uitgenodigd tot, herinnerd aan en aangemaand tot het doen van aangifte, alles vergeefs. De Inspecteur heeft de aanslag vpb 2012 van ambtswege opgelegd, uitgaande van een belastbaar bedrag van € 25.000.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant achtte het pas in bezwaar ingediende aangiftebiljet niet de vereiste aangifte, zodat de bewijslast is omgekeerd en verzwaaard ten nadele van X, die niet overtuigend heeft aangetoond dat en in hoeverre de aanslag te hoog is vastgesteld. De Inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag rekening gehouden met alle hem bekende gegevens, waarmee die aanslag op een redelijke schatting berust.

Hof Den Bosch heeft zich aangesloten bij de overwegingen en het oordeel van de Rechtbank. X klaagt in cassatie dat het Hof ongemotiveerd voorbij is gegaan aan zijn eigen oordeel in de zaak van de dga, op dezelfde zitting behandeld door dezelfde kamer van hetzelfde Hof, waarin een directeursloon van € 42.000 in aanmerking is genomen, terwijl in de zaak van X slechts een aftrek personeelskosten van € 6.861 in aanmerking is genomen. Gegeven dit verschil, kan volgens X geen sprake zijn van een redelijke schatting.



Volgens A-G Wattel is dit betoog ongegrond. Zelfs al zou overtuigend aangetoond worden geacht dat ook bij X € 42.000 in aanmerking genomen had moeten worden, dan nog kon het Hof oordelen, gegeven overige onduidelijkheden, geschilpunten en schattingen, dat de aanslag niet naar willekeur is vastgesteld. X klaagt verder dat de regels van een goede procesorde en artikel 6 EVRM zijn geschonden omdat (i) haar dga (74 jaar oud en niet bekend met moderniteiten als beeldverbindingen) in verband met COVID-19 niet op de zitting van het Hof aanwezig kon zijn, (ii) zijn deswege gedane verzoek om uitstel van de mondelinge behandeling is afgewezen en (iii) hij als gevolg van een gebrekkige telefoonverbinding tijdens de zitting de standpunten van X niet (volgende) naar voren heeft kunnen brengen. Dit betoog lijkt de A-G gegrond, gelet op de uitspraak in het arrest van de Hoge Raad van 9 april 2021 (20/02393, ECLI:NL:HR:2021:505, NLF 2021/0935, met noot van De Roos) in de IB-zaak van de dga. De zaak dient daarom te worden verwezen, aldus de A-G.

NOOT

In de onderhavige procedure draait het om het verleggen van de wettelijke bewijslast naar belanghebbende wegens het niet doen van de vereiste aangifte. Belanghebbende zag zich wegens het niet doen van de vereiste aangifte geconfronteerd met door de Belastingdienst opgelegde aanslagen op basis van een geschat inkomen en diende op basis van de omkering van de bewijslast te bewijzen dat deze aanslagen onjuist waren. Bij het schatten van de belastbare winst nam de Belastingdienst een bedrag aan personeelskosten van € 6.861 in aanmerking terwijl in een aanpalende inkomstenbelastingprocedure de rechter had beslist dat het loon voor de directeurgrootaandeelhouder gesteld diende te worden op het gebruikelijk loon van € 42.000. Het cassatiemiddel richt zich tegen de onverenigbaarheid van deze twee bedragen en stelt dat geen sprake is van een redelijke schatting nu voor de vennootschapsbelasting het lage bedrag van € 6.861 in aanmerking is genomen. A-G Wattel concludeert — naar mijn mening terecht — tot ongegrondverklaring van dit middel.

Een van de punten van het betoog van de A-G komt erop neer dat zelfs indien overtuigend bewezen kan worden

dat de aftrekpost van € 6.861 onjuist is, er nog geen sprake kan zijn van een onredelijke schatting nu omkering van de bewijslast op de gehele aanslag ziet en in de onderhavige zaak ook gegevens over het inkomen ontbraken. Ik acht deze redenering valide: er waren helemaal geen aangiften gedaan en noch de inkomsten noch de aftrekposten waren zonneklaar. Of een schatting redelijk is, kan dan niet worden opgehangen aan één aftrekpost.

Dit neemt niet weg dat er toch gevallen zullen zijn waarin de regel dat de bewijslastomkering geldt voor de aangifte als geheel, onredelijk kan uitpakken. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn indien de bewijslastomkering plaatsvindt omdat een substantieel deel van de inkomsten niet is verantwoord. De omkering van de bewijslast is dan van toepassing op de gehele aangifte en geldt ook voor die elementen waarvan het wel pleitbaar was om deze niet mee te nemen in de aangifte. Dit acht ik onredelijk gezien het arrest van 30 oktober 2009¹ waarin de Hoge Raad oordeelde dat bij een pleitbaar standpunt er in elk geval niet kan worden gesteld dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Men zou zich kunnen voorstellen dat in een dergelijk geval voor de omkering van de bewijslast een onderscheid gemaakt zou kunnen worden voor het gecorrigeerde inkomen waarvan het wel pleitbaar is dat dit niet is aangegeven en inkomen waarvan het niet pleitbaar was dat dit niet is aangegeven.

Dit is naar mijn mening in lijn met de jurisprudentie betreffende de informatiebeschikking waarover de Hoge Raad in het arrest van 9 januari 2015² heeft geoordeeld dat bij een informatiebeschikking een schifting kan worden gemaakt tussen informatieverzuimen die wel en informatieverzuimen die niet tot omkering van bewijslast kunnen leiden. Een informatiebeschikking leidt tot een administratieve verplichting. Een aangifte evenzeer. In zoverre zou in bepaalde gevallen het toelaten van een gedeeltelijke omkering van de bewijslast meer evenredigheid in de sanctionering brengen 'om het alles-of-niets-effect van de omkering te vermijden'.³

Iris de Roos

Van Bavel advocaten

BRON ECLI:NL:PHR:2021:413

Samenvatting van A-G

(i) Structureel aangifteverzuim; omkering bewijslast; redelijkheid schatting NV-winst; salarisschatting wijkt af van gebruikelijk-loonbijtelling in de eveneens bewijslast-omgekeerde IB-zaak van de DGA. (ii) corona-zitting met telefonische verbinding Tijdelijke wet COVID-19 Justitie en Veiligheid; artikel 6 EVRM; goede procesorde.

Feiten: De belanghebbende is een NV. Haar directeur houdt alle aandelen en verricht haar werkzaamheden. Zij heeft over 2000 t/m 2015 geen aangiften Vpb gedaan. Ook voor het geschiljaar 2012 is zij uitgenodigd tot, herinnerd aan en aangemaand tot het doen van aangifte, alles vergeefs. De Inspecteur heeft de aanslag Vpb 2012 van ambtswege opgelegd, en ook een verzuimboete en beschikking belastingrente. Op dezelfde Hofzitting is de IB-zaak van belanghebbendes dga behandeld, waarin eveneens de bewijslast was omgekeerd wegens aangifteverzuim. In de IB-zaak heeft het Hof onder meer de gebruikelijk-loonregeling (artikel 12a Wet LB 1964) van toepassing geacht, op basis waarvan bij de dga € 42.000 loon in aanmerking genomen. In belanghebbendes zaak zijn echter slechts – op basis van door haar overgelegde stukken – personeelskosten ad € 6.861 in aanmerking is genomen.

De Rechtbank achtte het pas in bezwaar ingediende aangiftetiljet niet de vereiste aangifte, zodat de bewijslast ten nadele van de belanghebbende is omgekeerd en verzwaaard, die niet overtuigend heeft aangetoond dat en in hoeverre de aanslag te hoog is vastgesteld. De Inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag rekening gehouden met alle hem bekende gegevens, waarmee die aanslag op een redelijke schatting berust.

Het Hof heeft zich aangesloten bij de overwegingen en het oordeel van de Rechtbank.

De belanghebbende stelt twee cassatiemiddelen voor.

Middel I het Hof is ongemotiveerd voorbij gegaan aan zijn eigen oordeel in de IB-zaak, behandeld op dezelfde zitting, waarin een gebruikelijk loon van € 42.000 in aanmerking is aangenomen; een aftrek personeelskosten ad

¹ HR 30 oktober 2009, 43.937, ECLI:NL:HR:2009:BK1488.

² HR 9 januari 2015, 14/00521, ECLI:NL:HR:2015:32.

³ Conclusie A-G Wattel 23 september 2005, 38.810, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140, NTFR 2005/1233, par. 10.1.

slechts € 6.861 bij de belanghebbende kan dan geen redelijke schatting zijn en is in elk geval ongemotiveerd.

Middel II artikel 6 EVRM en een goede procesorde zijn geschonden omdat (i) belanghebbendes dga in verband met COVID-19 niet op 's Hof's zitting aanwezig kon zijn, (ii) haar verzoek om uitstel van de mondelinge behandeling is afgewezen en (iii) zij door de gebrekkige telefoonverbinding tijdens de zitting haar standpunten niet voldoende naar voren heeft kunnen brengen.

A-G Wattel acht Middel II gegrond, gegeven de uitspraak van de Hoge Raad van 9 april 2021 in de IB-zaak van de dga.

De A-G gaat daarom alleen in op Middel I.

In beide zaken is de bewijslast omgekeerd en verzward. Ook daarzonder was het aan de dga om te bewijzen dat het gebruikelijke loon lager was dan de wettelijke arm's length schatting ex artikel 12a(1) en (3) Wet LB. De aftrek van personeelskosten ad € 6.861 bij de belanghebbende is gebaseerd op stukken die zij zelf heeft overgelegd. Dat een salarispost ad € 6.861 bij de betaler en een salarispost ad € 42.000 bij de ontvanger onderling onverenigbaar zijn, wil nog niet zeggen dat die eerste post onjuist is geschat. Wellicht is de tweede te hoog. Bovendien impliceert eventueel overtuigend bewijs van de onjuistheid van het bedrag van € 6.861 nog geenszins overtuigend bewijs dat – en in hoeverre – de aanslag vennootschapsbelasting te hoog is; de omkering en verzwaring van de bewijslast geldt immers voor de gehele aanslag; niet slechts één post. Er waren, gegeven het ontbreken van aangiften, diverse punten van onduidelijkheid en geschil, waaronder de omvang van belanghebbendes opbrengsten. Het feitelijke, althans bewijsoordeel van het Hof dat de onjuistheid van de aanslag niet overtuigend is gebleken, noch dat de schatting willekeurig was, lijkt A-G Wattel niet onbegrijpelijk.

De vraag rijst nog of de belanghebbende vertrouwen kan ontlenen aan het optreden van de Inspecteur IB jegens de dga. De bevoegde Inspecteur (Vpb) zou daarvoor zodanig hebben moeten handelen dat zij er redelijkerwijze vanuit mocht gaan dat het optreden van de Inspecteur IB ter zake van het salaris jegens de dga ook zou gelden voor de heffing van de Vpb. Dergelijke omstandigheden zijn niet gesteld of gebleken. Van coördinatie aan de kant van de belastingdienst is pas in de hoger-beroepsfase gebleken, toen de Inspecteur Vpb ook de IB-zaak overnam omdat zijn behandelende IB-collega met pensioen ging. Van enige (toerekenbare schijn van) materiële (klant)coördi-

natie bij de aanslagregeling, in bezwaar of in beroep is niet gebleken.

Dan rijst de vraag rijst nog of het Hof aan zijn eigen uitspraak in de Inkomstenbelastingzaak gebonden geacht moet worden. De A-G meent van niet. Niet alleen gaat het niet om dezelfde belastingplichtige en ook niet om dezelfde belasting, maar in verband met (i) de omkeringen van de bewijslasten in beide zaken, (ii) het gegeven dat die omkeringen in beide belastingen de gehele aanslagen, althans alle geschilpunten omvatten en (iii) het gegeven dat in elk geval voor de vennootschapsbelasting meer significante onduidelijkheden en geschilpunten bestonden dan alleen de salariskosten, spreken de twee Hofuitspraken elkaar niet tegen: de schattingen van beide belastingen kunnen nog steeds niet-onredelijk zijn, ook als ze op (slechts) één punt (de salariskosten) niet met elkaar stroken. A-G Wattel acht Middel I ongegrond.

Conclusie: middel I ongegrond; middel II gegrond; verwijzen naar hetzelfde gerechtshof als dat waarnaar de inkomstenbelastingzaak van de dga is verwezen.

NLF 2021/1062

Tijdstip van ontstaan van recht op aftrek van voorbelasting; teruggaaftijdvak

A-G HvJ 22 april 2021, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:326

Belastingtijdvak 2012, 2015

Wetsartikel(en) 167, 168, 178 Btw-richtlijn

SAMENVATTING

In 2012 heeft de Roemeense vennootschap ZES Zollner Electronic SRL (hierna: ZES) een verzoek om teruggaaf van btw ingediend, met dien verstande dat zij over 2012 slechts één factuur had overgelegd die wellicht onjuist was. Nadat dit teruggaafverzoek voor 2012 was afgewezen, is deze factuur gecrediteerd (geannuleerd) en in 2015 opnieuw uitgereikt. Vervolgens is voor 2015 een nieuw teruggaafverzoek ingediend waarop moet worden beslist. De Tribunal București (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) wenst thans van het HvJ te vernemen wanneer het recht op aftrek van de voorbelasting is ontstaan en wanneer het teruggaafverzoek had moeten worden ingediend.

A-G Kokott geeft het HvJ in overweging de gestelde prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

1. De Btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 168, onderdeel a, Btw-richtlijn wat de grondslag betreft reeds ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt (artikel 167 Btw-richtlijn) en wat de hoogte betreft pas bij het bezit van een factuur (artikel 178, onderdeel a, Btw-richtlijn). Het tijdvak waarin het recht op aftrek moet worden uitgeoefend wordt afgebakend door de vervulling van beide voorwaarden. Een daartoe benodigde factuur hoeft weliswaar niet te voldoen aan alle in artikel 226 Btw-richtlijn genoemde vormvereisten, maar de Btw-richtlijn bevat geen bepaling op grond waarvan aftrek mogelijk is zonder het bezit van een factuur.



2. Het juiste teruggaaftijdvak in de zin van artikel 14, lid 1, onderdeel a, Richtlijn 2008/9 (Teruggaafrichtlijn) is het tijdvak waarin de belastingplichtige in het bezit was van een dergelijke factuur. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan wanneer dit bij ZES het geval was.
3. De creditering (annulering) van de factuur heeft geen gevolgen voor een reeds ontstaan recht op aftrek en voor het tijdvak waarin dit recht moet worden uitgeoefend.
4. Het Unierecht staat in de weg aan nationale wettelijke regelingen die het teruggaaftijdvak in de zin van artikel 14, lid 1, onderdeel a, Richtlijn 2008/9 uitsluitend bepalen aan de hand van het feit dat de belasting verschuldigd is geworden overeenkomstig artikel 167 Btw-richtlijn. Een aanvullend vereiste is het bezit van een factuur waaruit de btw-schuld blijkt, zonder dat deze factuur hoeft te voldoen aan alle in artikel 226 Btw-richtlijn genoemde vormvereisten.

NOOT

Theoretisch interessant, praktisch waardeloos voor belastingplichtige

Is het voor het uitoefenen van het recht op aftrek van voorbelasting noodzakelijk dat de afnemer in het bezit is van een correcte factuur? En indien een incorrecte factuur gecorrigeerd wordt, heeft deze correctie wat betreft het moment van aftrek terugwerkende kracht? Theoretisch interessante rechtsvragen. Ik benadruk theoretisch, omdat deze rechtsvragen helemaal niet in de onderliggende Roemeense procedure aan de orde zijn. De verwijzende rechter heeft simpelweg de verkeerde feiten voorgelegd aan het HvJ. Het oordeel van het HvJ zal daarom waarschijnlijk zonder betekenis zijn voor de verwijzende rechter en belastingplichtige. Hoe je dit na een bijna tien jaar durende rechtsgang zou moeten uitleggen aan de belastingplichtige is mij een raadsel, maar het maakt de rechtsvragen in deze procedure niet minder interessant.

Een factuur heeft vijf essentiële kenmerken

In een lange, maar overzichtelijke conclusie geeft A-G Kokott aan dat het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting een tweetrapsraket is. Ten eerste moet de belasting door de dienstverrichter verschuldigd zijn ge-

worden. Ten tweede moet de afnemer in het bezit zijn van een 'factuur'. Tot zover niks nieuws.

Ten aanzien van de vraag wat in dit verband moet worden verstaan onder 'factuur' geeft de A-G wel nieuwe inzichten. Kennelijk bevat een factuur slechts vijf 'essentiële' kenmerken, aldus de A-G.¹ Ontbreekt één van deze kenmerken, dan kwalificeert het document niet als een 'factuur' waarmee de afnemer een recht op aftrek van voorbelasting kan verkrijgen. Bij elk ander gebrek is dit wel het geval en dit soort minimale gebreken zijn daarom te corrigeren met terugwerkende kracht. Bij ontbrekende essentiële kenmerken is dit niet het geval. Dit betekent dat pas na de correctie van een essentieel kenmerk een recht op aftrek van voorbelasting ontstaat.

Creditfacturen kunnen ontstaan van recht op aftrek van voorbelasting niet beïnvloeden

Een logisch vervolg van de conclusie is dat het uitreiken van een creditfactuur geen invloed kan hebben op het moment waarop het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat. Als de initiële factuur de vijf essentiële kenmerken bevat, dan is dit moment al geweest. Als na de creditering de nieuwe factuur pas de vijf essentiële kenmerken bevat, dan is dit het moment waarop het recht op aftrek van voorbelasting voor het eerst ontstaat. Dat het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting op basis van een juist uitgereikte factuur niet kan opschuiven door middel van een creditfactuur lijkt mij logisch. Zoals de A-G ook opmerkt, zou hiermee effectief het recht op aftrek, en alle daarmee samenhangende termijnen, oneindig opgeschoven kunnen worden. Dat kan niet de bedoeling zijn.

Nare afdrong

Het is afwachten wat het HvJ met deze bijzondere procedure zal doen. Een bevestiging door het HvJ van de vijf essentiële kenmerken van een factuur zou praktisch welkom zijn, maar het HvJ heeft de gewoonte net iets minder expliciet te oordelen dan A-G Kokott. Ik gun de belastingplichtige overigens meer dan de fout van de verwijzende rechter lijkt te bieden. Helaas is de belastingplichtige ook niet foutloos geweest, nu zij de kans niet

heeft gegrepen in beroep te gaan tegen het afwijzingsbesluit omtrent het verzoek om teruggaaf over 2012.

Michel Zeegers

EY

NLF 2021/1063

Hoofdelijke aansprakelijkheid btw-schuld incl. verpagingsrente

HvJ 20 mei 2021, C-4/20, ECLI:EU:C:2021:397

Belastingtijdvak 2014

Wetsartikel(en) 205 Btw-richtlijn

Formele relaties

A-G HvJ: ECLI:EU:C:2021:12

SAMENVATTING

De Bulgaarse vennootschap Alti OOD kocht in 2014 van Fotomag EOOD (de leverancier) een maaidorser, een tractor en een wagen. Alti heeft de bedragen hiervoor overgemaakt naar een bankrekening van de leverancier en gebruikgemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting.

De leverancier heeft de verschuldigde btw niet afgedragen. De Bulgaarse belastingdienst heeft Alti aansprakelijk gesteld voor de btw-schuld. De aansprakelijkstelling ziet óók op de rente die de leverancier vanwege het niet betalen van de btw-schuld heeft belopen. De verwijzende rechter (Varhoven administrativen sad, Bulgarije) heeft over dit laatste aspect prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Het HvJ antwoordt op de vragen dat artikel 205 Btw-richtlijn, gelezen in het licht van het evenredigheidsbeginsel, niet in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke degene die hoofdelijk aansprakelijk is gesteld in de zin van dit artikel, bovenop het bedrag aan btw ook de verpagingsrente moet



¹ Gegevens aangaande de identiteit van de dienstverrichter, van de afnemer, het voorwerp van de prestatie, de prijs ervan en een afzonderlijke vermelding van de btw.

betalen die door de schuldenaar verschuldigd is, wanneer vaststaat dat eerstgenoemde, toen hij gebruikmaakte van zijn recht op aftrek, wist of had moeten weten dat die schuldenaar de belasting niet zou afdragen.

Anders Conclusie A-G Kokott (NLF 2021/0145, met noot van Willemsen).

NOOT

Zachtere Unierechtelijke klem

In tegenstelling tot de conclusie van A-G Kokott¹ komt het HvJ in deze zaak tot het oordeel dat artikel 205 Btw-richtlijn niet *principieel* uitsluit dat lidstaten andere personen dan de originele belastingplichtige hoofdelijk aansprakelijk stellen voor elementen die met de heffing van btw verband houden, doch zelf géén btw zijn, zoals (in de voorliggende zaak) verdragingsrente. Net als voor de A-G is het voor het HvJ ondertussen een vanzelfsprekendheid dat dergelijke – op het eerste gezicht zuiver nationaalrechtelijke – aansprakelijkheidsregelingen binnen de sfeer van het Unierecht vallen. Het HvJ leest in artikel 205 Btw-richtlijn echter géén limitatieve beschrijving van de bedragen waarvoor een nationaalrechtelijke aansprakelijkheidsregel geldt. Een Unierechtelijke klem daarop is wel aanwezig, maar lossier, in de vorm van de overkoepelende doelstelling van de aansprakelijkheidsfaciliteiten die de richtlijn aan lidstaten biedt, alsmede de meer amorfe kaders van het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Binnen die kaders hebben de lidstaten nog enige bewegingsruimte. Die aanpak doet denken aan de Unierechtelijke visie op aansprakelijkstellingen in het accijnsrecht, waarnaar A-G Kokott in haar conclusie had verwezen.²

Het grootste deel van het arrest is gewijd aan de invloed

van voornoemde kaders op een nationaalrechtelijke, op artikel 205 Btw-richtlijn gebaseerde aansprakelijkheid in het algemeen. Rechtszekerheid en evenredigheid vereisen in dat kader dat de feitelijke en/of juridische situatie tussen de originele belastingsschuldige en de aansprakelijkgestelde dusdanig is, dat zij die aansprakelijkheid rechtvaardigen. Dat is, zonder verdere concretisering, een beetje een open deur, en geeft ons weinig meer inzicht dan we uit de eerdere arresten *Federation of Technological Industries*,³ *Vlaamse Oliemaatschappij*,⁴ en *Macikowski*⁵ kunnen afleiden. Interessant wordt het aan het einde van de uitspraak, vanaf r.o. 45, daar voert het HvJ de toets op doelstelling, rechtszekerheid en evenredigheid nogmaals – en, belangrijker, *apart* – uit voor de verdragingsrente als het in deze zaak relevante accessoire element.

Aansprakelijkheid in Nederland

In mijn noot in NLF 2021/0145 bij de conclusie in deze zaak somde ik een aantal elementen op die volgens de Nederlandse Invorderingswet 1990 onder de aansprakelijkheid kunnen vallen, zoals de belastingrente, de invorderingsrente en de bestuurlijke boetes.⁶ Ik merkte daarbij op dat die regelingen, in elk geval voor wat betreft omzetbelastingzaken, op losse schroeven zouden komen te staan indien het HvJ de conclusie van de A-G onverkort zou volgen. Dat laatste is echter niet gebeurd. Eventueel opgebouwde spanning mag de Nederlandse fiscale kamers dus weer langzaam verlaten. De iets lossere kaders van het rechtszekerheids- en evenredigheidsbeginsel lijken namelijk in het algemeen wel gediend met de in Nederland hetzij door de wet, hetzij door beleid voorgeschreven toets dat de aansprakelijkgestelde zélf een verwijt moet kunnen worden gemaakt ten aanzien van het belopen van de accessoire schulden.⁷

Een en ander neemt niet weg dat men ook in Nederland,

¹ Conclusie A-G Kokott 14 januari 2021, C-4/20 (ALTI), ECLI:EU:C:2021:12, NLF 2021/0145, met noot van ondergetekende.

² HvJ 2 juni 2016, C-81/15 (Kapnoviomichania Karelia), ECLI:EU:C:2016:398, r.o. 43 en 44.

³ HvJ 11 mei 2006, C-384/04 (Federation of Technological Industries e.a.), ECLI:EU:C:2006:309, r.o. 30 t/m 32.

⁴ HvJ 21 december 2011, C-499/10 (Vlaamse Oliemaatschappij), ECLI:EU:C:2011:871, r.o. 20 t/m 24.

⁵ HvJ 26 maart 2015, C-499/13 (Macikowski), ECLI:EU:C:2015:201, r.o. 48 t/m 50.

⁶ Vgl. artikel 2, lid 2, onderdeel a en 32, lid 2, IW 1990.

⁷ In artikel 32, lid 2, IW 1990 staat dat uitdrukkelijk; zie voor de bestuurlijke boetes o.a. HR 25 juni 1997, 30.864, ECLI:NL:HR:1997:AA2218, r.o. 4.2 en onderdeel 49.1 Leidraad invordering 2008; voor de belastingrente geldt de toets op verwijtbaarheid eveneens, maak ik althans op uit de toelichting op artikel I, onderdeel H, besluit van 6 december 2018, 2018-30717, NLF 2019/0027, met noot van Vetter.

in individuele gevallen van aansprakelijkstelling, de nodige aandacht moet blijven houden voor het Unierechtelijke normenkader. Een gefundeerd oordeel over evenredigheid laat zich immers pas definitief geven in de context van concrete casuïstiek: dat aan de aansprakelijkgestelde in bepaalde gevallen een (gradatie van) verwijt valt te maken, maakt volgens mij nog niet dat (volledige) aansprakelijkheid dan *altijd* door de Unierechtelijke evenredigheidsbeugel kan. Bovendien speelt nog een rol dat de meeste Nederlandse aansprakelijkheidsregels in het algemeen, dus los van enige belastingsoort, gedefinieerd zijn, in tegenstelling tot de Bulgaarse, btw-specifieke regeling die in dit arrest ongeschonden blijft. De gedachtestap van doeltreffende inning van belastingen in het algemeen naar doeltreffende inning van de btw gaat niet direct tegen de intuïtie in – maar dat maakt het voor de praktijk des te belangrijker om die stap wel bewust en in elke individuele zaak te blijven zetten.

Barry Willemsen

Belastingdienst

BRON ECLI:EU:C:2021:397

(...)

Beantwoording van de prejudiciële vragen

25. Met zijn twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 205 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van het evenredigheidsbeginsel, aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke de persoon die is aangewezen als degene die hoofdelijk aansprakelijk is in de zin van dit artikel, bovenop het btw-bedrag dat niet is voldaan door de tot voldoening van deze belasting gehouden persoon ook de verdragingsrente moet betalen die door die persoon over dat bedrag verschuldigd is.

26. In dit verband zij opgemerkt dat de lidstaten volgens artikel 205 van richtlijn 2006/112 in de in de artikelen 193 tot en met 200 en 202 tot en met 204 bedoelde situaties kunnen bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen.

27. In de artikelen 193 tot en met 200 en 202 tot en met 204 van richtlijn 2006/112 zijn de tot voldoening van de btw gehouden personen bepaald overeenkomstig het voorwerp van afdeling 1, met als opschrift ‘Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden per-

sonen’, van titel XI van hoofdstuk 1 van deze richtlijn. Hoewel artikel 193 van die richtlijn als hoofdregel bepaalt dat de btw verschuldigd is door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, blijkt uit de bewoordingen van dit artikel dat in de in de artikelen 194 tot en met 199 ter en 202 van richtlijn 2006/112 bedoelde situaties andere personen tot voldoening van deze belasting kunnen of moeten worden gehouden.

28. Uit de context van de artikelen 193 tot en met 205 van richtlijn 2006/112 volgt dat artikel 205 van deze richtlijn deel uitmaakt van een geheel van bepalingen die beogen de tot voldoening van de btw gehouden persoon in verschillende situaties vast te stellen. Op die manier moeten deze bepalingen de schatkist ervan verzekeren dat de btw op doeltreffende wijze wordt geïnd bij degene bij wie dat in de desbetreffende situatie op de meest adequate wijze kan geschieden, in het bijzonder wanneer de partijen bij de overeenkomst zich niet in dezelfde lidstaat bevinden of wanneer de aan btw onderworpen transactie betrekking heeft op handelingen die zo specifiek zijn dat een andere dan de in artikel 193 van deze richtlijn bedoelde persoon moet worden aangewezen.

29. Artikel 205 van richtlijn 2006/112 staat de lidstaten in beginsel dus toe om ten behoeve van een doeltreffende inning van de btw maatregelen vast te stellen op grond waarvan een andere persoon dan degene die uit hoofde van de artikelen 193 tot en met 200 en 202 tot en met 204 van deze richtlijn normalerwijze tot voldoening van deze belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is die belasting te voldoen.

30. Deze uitlegging vindt overigens steun in het arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak), betreffende de uitlegging van artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 (PB 2002, L 15, blz. 24), welke bepaling vergelijkbaar is met artikel 205 van richtlijn 2006/112.

31. Aangezien artikel 205 van richtlijn 2006/112 echter noch de personen noemt die de lidstaten kunnen aanwijzen als hoofdelijke schuldenaren, noch de situaties waarin die aanwijzing kan plaatsvinden, staat het aan de lidstaten om de voorwaarden en de procedure voor de

tenuitvoerlegging van de in dit artikel bepaalde hoofdelijke aansprakelijkheid vast te stellen.

32. Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de lidstaten bij de uitoefening van die bevoegdheid de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, moeten naleven (arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33. Wat inzonderheid het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof geoordeeld dat de lidstaten in overeenstemming met dit beginsel middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken Unieregeling zo min mogelijk aantasten. Ofschoon het bijgevoel legitiem is dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen zij niet verder gaan dan wat daartoe noodzakelijk is (arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punten 21 en 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34. In die omstandigheden moet de gebruikmaking van de aan de lidstaten geboden mogelijkheid om een andere hoofdelijke schuldenaar dan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon aan te wijzen teneinde een doeltreffende inning daarvan te waarborgen, in het licht van de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid worden gerechtvaardigd door de bestaande feitelijke en/of juridische relatie tussen de twee betrokken personen. Het staat met name aan de lidstaten om de specifieke omstandigheden te bepalen waarin een persoon, zoals degene voor wie een belastbare handeling bestemd is, hoofdelijk aansprakelijk moet worden gesteld voor de betaling van de door zijn medecontractant verschuldigde belasting, hoewel hij deze heeft voldaan door de prijs voor de handeling te betalen.

35. In dit verband moet in herinnering worden geroepen dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doelstelling is die door de Unieregeling betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde is erkend en wordt gestimuleerd, en dat het verbod van misbruik een verbod met zich meebrengt van zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een fiscaal voordeel te verkrijgen (zie in die zin arrest van 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 46).

36. Zo heeft het Hof voor recht verklaard dat artikel 205 van richtlijn 2006/112 een lidstaat toestaat om iemand hoofdelijk tot voldoening van de btw verplicht te houden, wanneer deze ten tijde van de te zijnen behoeve verrichte transactie wist of had moeten weten dat de over deze of een eerdere of latere transactie verschuldigde belasting onbetaald zou blijven, en om zich dien-aangaande op vermoedens te baseren, mits die vermoedens niet op een dusdanige wijze worden geformuleerd dat het voor de belastingplichtige in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt om deze vermoedens door het bewijs van het tegendeel te weerleggen en daardoor een systeem van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid wordt ingevoerd dat verder gaat dan hetgeen noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist. Handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een keten waarin misbruik of fraude wordt gepleegd, moeten immers kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze transacties, zonder het risico te lopen dat zij hoofdelijk aansprakelijk zijn voor deze door een andere belastingplichtige verschuldigde belasting (zie in die zin arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, EU:C:2006:309, punten 32 en 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37. Het Hof heeft tevens geoordeeld dat de omstandigheden dat een andere persoon dan de schuldenaar van de btw te goeder trouw heeft gehandeld door met de zorgvuldigheid van een bedachtzame ondernemer te werk te gaan, dat hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt en dat zijn betrokkenheid bij misbruik of fraude is uitgesloten, derhalve factoren zijn die in aanmerking moeten worden genomen om uit te maken of deze persoon hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de verschuldigde btw (zie in die zin arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38. In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat artikel 177 van de btw-wet, met als opschrift 'Aansprakelijkheid in geval van misbruik', in lid 2 bepaalt dat een persoon hoofdelijk aansprakelijk moet worden gesteld voor de betaling van de verschuldigde belasting wanneer hij zijn recht op aftrek heeft uitgeoefend, hoewel hij wist of had moeten weten dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon niet voornemens was de belasting te betalen, hetgeen door de controle-instantie moet worden

bewezen. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt ook dat volgens artikel 177, lid 3, punt 2, van deze wet slechts kan worden vermoed dat de betrokkene had moeten weten dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon niet voornemens was de verschuldigde belasting te betalen, wanneer niet alleen deze belasting door geen van de toeleveranciers daadwerkelijk is betaald, maar de belastbare handeling ook slechts in schijn is verricht, de wet heeft omzeild of is verricht voor een prijs die aanzienlijk verschilt van de marktprijs.

39. Zowel uit de verwijzingsbeslissing als uit de schriftelijke opmerkingen van de Bulgaarse regering blijkt dat een dergelijk vermoeden weerlegbaar is. Voorts blijkt uit het aan het Hof voorgelegde dossier niet dat het in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk zou zijn om een dergelijk vermoeden te weerleggen. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of de betrokkene de mogelijkheid heeft om zijn goede trouw aan te tonen.

40. In die omstandigheden moet worden geoordeeld dat, zoals de verwijzende rechter aangeeft, een bepaling als artikel 177 van de btw-wet voldoet aan de in de punten 36 en 37 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte voorwaarden voor de toepassing van artikel 205 van richtlijn 2006/112.

41. De verwijzende rechter zet evenwel uiteen dat volgens artikel 177 van de btw-wet de in dit artikel bedoelde personen weliswaar slechts hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de betaling van de btw, maar dat zij krachtens artikel 16, lid 3, van het wetboek belasting- en socialeverzekeringsprocesrecht ook kunnen worden verplicht de vertragingsrente te voldoen die verschuldigd is omdat de tot voldoening van die belasting gehouden persoon deze belasting niet heeft betaald.

42. Dienaangaande moet worden opgemerkt dat volgens de bewoordingen van artikel 205 van richtlijn 2006/112 de in dit artikel opgenomen hoofdelijke aansprakelijkheid weliswaar alleen ziet op de voldoening van de btw, maar dat deze bewoordingen niet uitsluiten dat de lidstaten alle elementen in verband met deze belasting, zoals de vertragingsrente die verschuldigd is wegens niet-betaling van die belasting door de tot voldoening daarvan gehouden persoon, ten laste brengen van de hoofdelijke schuldenaar. Niettemin moet worden gepreciseerd dat de lidstaten de regeling inzake hoofdelijke aansprakelijkheid slechts op zodanige wijze kunnen uitbreiden dat ook dergelijke elementen daaronder vallen, indien een dergelijke uitbreiding in het licht van de doel-

stellingen van artikel 205 van richtlijn 2006/112 gerechtvaardigd is en, zoals in punt 32 van dit arrest in herinnering is gebracht, strookt met de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid.

43. In dat opzicht moet worden aangenomen dat een nationale rechtsregel die de hoofdelijke schuldenaar verplicht om de vertragingsrente over de hoofdschuld te voldoen, bijdraagt tot de verwezenlijking van het met artikel 205 van richtlijn 2006/112 nagestreefde doel om verzekeren dat de schatkist de btw doeltreffend kan innen, aangezien die rechtsregel de bestrijding van btw-misbruik mogelijk maakt. Aangezien voorts de toepassing van een dergelijke regel vereist dat wordt aangetoond dat de medecontractant van de tot voldoening van de verschuldigde belasting gehouden persoon wist of had moeten weten dat deze laatste die belasting niet zou afdragen en desondanks gebruik heeft gemaakt van zijn recht op aftrek, lijkt de verplichting voor een dergelijke medecontractant – die wegens zijn vrijwillige deelneming aan btw-misbruik wordt geacht van meet af aan te hebben ingestemd met het onwettige voornemen van die schuldenaar om die belasting niet af te dragen – om in te staan voor de gevolgen van de vertraging in de betaling daarvan, waarvoor hij ook deels verantwoordelijk is, zowel evenredig te zijn als te stroken met het rechtszekerheidsbeginsel.

44. Een dergelijke benadering spoort daarenboven met de aan artikel 205 van richtlijn 2006/112 ten grondslag liggende doelstelling, zoals beschreven in de punten 28 en 29 van het onderhavige arrest, die erin bestaat de lidstaten in staat te stellen te verzekeren dat de schatkist de btw op doeltreffende wijze kan innen bij de personen bij wie dat in de desbetreffende situatie op de meest adequate wijze kan geschieden. In geval van btw-misbruik zoals bedoeld in de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, moet de schatkist ter wille van de efficiëntie de mogelijkheid hebben om de verschuldigde belasting en alle daarmee verband houdende elementen in te vorderen bij iedere medecontractant die aan het btw-misbruik heeft deelgenomen.

45. Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 205 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van het evenredigheidsbeginsel, aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke de gene die hoofdelijk aansprakelijk is gesteld in de zin van dit artikel, bovenop het bedrag aan btw dat niet is voldaan door de tot voldoening van deze belasting gehou-

den persoon ook de verdragingsrente moet betalen die door deze schuldenaar over dat bedrag verschuldigd is, wanneer vaststaat dat eerstgenoemde, toen hij gebruik maakte van zijn recht op aftrek, wist of had moeten weten dat die schuldenaar de belasting niet zou afdragen. (...)

NLF 2021/1064

Geen laag btw-tarief voor tegen vergoeding parkeren bij attractiepark

HR 7 mei 2021, 19/02610, ECLI:NL:HR:2021:699

Belastingtijdvak oktober 2015

Wetsartikel(en) 9 Wet OB 1968

NFLT-termen normaal tarief (btw)

Formele relaties

Rechtbank Zeeland-West-Brabant: ECLI:NL:RBZWB:2018:934

Hof Den Bosch: ECLI:NL:GHSHE:2019:1581

SAMENVATTING

X (belanghebbende) exploiteert een attractiepark. Op het terrein van X bevindt zich een parkeerterrein voor auto's en bussen en een fietsenstalling.

In geschil is welk omzetbelastingtarief van toepassing is op de parkeergelden.

Tussen partijen is niet in geschil dat het verlenen van toegang tot het park is belast met 6% omzetbelasting. Volgens X delen de parkeergelden in dit 6%-tarief.

Anders dan Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft Hof Den Bosch X gelijk gegeven. Nu het parkeren van hun auto's voor de klanten van X uitsluitend wordt gekoppeld aan de toegang tot het attractiepark, is het bieden van parkeergelegenheid tegen betaling een bijkomende prestatie bij de hoofdprestatie (het



verlenen van toegang tot het attractiepark), zodat het verlaagde tarief van toepassing is.

Tegen dit oordeel heeft de staatssecretaris cassatieberoep ingesteld en de Hoge Raad verklaart dit gegrond.

Voor een ondernemer die tegen een afzonderlijke vergoeding bezoekers parkeergelegenheid aanbiedt op de plaats waar hij tegen vergoeding toegang tot een attractiepark als het onderhavige verleent, geldt het volgende. Omdat binnen een dergelijk attractiepark het beschikken over een auto voor bezoekers geen rol speelt, moet het uitgangspunt zijn (i) dat de ondernemer met het tegen vergoeding bieden van parkeergelegenheid in de nabijheid van de ingang van het park een ander economisch doel heeft dan het economische doel dat hij voor ogen heeft met het tegen vergoeding geven van toegang tot dat park, en (ii) dat de gemiddelde bezoeker van zo'n attractiepark een afzonderlijk belang heeft bij een door die ondernemer tegen een afzonderlijke vergoeding aangeboden parkeerdienst. Het Hof heeft dit miskend.

NOOT

Parkeren bij dagrecreatie

Evenals eerder in 2006¹ en 2018² buigt de Hoge Raad zich over de vraag of het parkeren bij een voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening in de zin van de bij de Wet OB 1968 behorende tabel I, post b.14 kan delen in het verlaagde tarief dat op grond van die tabelpost van toepassing is op de toegangsverlening tot een dergelijke voorziening. Daarbij gaat het dan om de vraag of het parkeren van de auto bij het attractiepark of andere recreatiemogelijkheid, waarvoor een afzonderlijke vergoeding in rekening wordt gebracht, als bijkomend aan de hoofdprestatie (de toegangsverlening) kan worden gezien. In dat geval is op basis van het Unierecht immers mogelijk dat die bijkomende prestatie het fiscale lot van de hoofdprestatie volgt.

¹ HR 10 maart 2006, 41.811, ECLI:NL:HR:2006:AV4043.

² HR 17 augustus 2018, 16/05218, ECLI:NL:HR:2018:1318, NLF 2018/1905, met noot van Jan Sanders jr.

'In beginsel'

De reden dat de Hoge Raad deze kwestie opnieuw moet bekijken lijkt te zijn gelegen in de omstandigheid dat hij in zijn arrest uit 2018 de deur voor belastingplichtigen op een kiertje heeft gezet door te oordelen dat het gebruikmaken van parkeergelegenheid voor een auto op de plaats van bestemming, voor een automobilist *in beginsel* een doel op zich vormt. Dat 'in beginsel' is voor de belastingplichtige in de onderhavige zaak bewijs dat er dus ook feitelijke situaties denkbaar zijn waarin het parkeren géén doel op zich vormt, maar slechts een bijkomende prestatie die de hoofdprestatie aantrekkelijker maakt. Daarbij voert de belastingplichtige een aantal feitelijke omstandigheden aan die als onderbouwing moeten dienen voor de stelling dat het parkeren bij dit specifieke attractiepark inderdaad past binnen die vermeende uitzonderingscategorie. Met name voert de belastingplichtige in dit verband aan dat het parkeerterrein uitsluitend zal worden gebruikt door bezoekers van het park en dat het attractiepark nauwelijks zonder auto te bereiken is. De Hoge Raad oordeelt dat – ondanks de bijzondere feitelijke omstandigheden die worden aangedragen – het tegen afzonderlijke vergoeding parkeren van de auto door bezoekers van het attractiepark een afzonderlijke economische prestatie is die zijn eigen btw-behandeling verdient. De Hoge Raad onderbouwt dit door te stellen dat het al dan niet beschikken over een auto geen rol speelt in het attractiepark, waardoor het tegen vergoeding bieden van parkeergelegenheid in de nabijheid van de ingang van het park een ander economisch doel heeft dan het economische doel dat de ondernemer voor ogen heeft met het tegen vergoeding geven van toegang tot dat park, en daarnaast dat de gemiddelde bezoeker van zo'n attractiepark een afzonderlijk belang heeft bij een door die ondernemer tegen een afzonderlijke vergoeding aangeboden parkeerdienst.

Definitief geparkeerd

Het oordeel van de Hoge Raad overtuigt mij. Op basis van de jurisprudentie van het HvJ kan een bijkomende prestatie alleen het fiscale lot van een hoofdprestatie volgen indien het een puur onzelfstandige nevenprestatie is waarvan het belang uitsluitend is gelegen in het opti-

maal gebruiken van de hoofdprestatie.³ Kenmerkend voor zo'n onzelfstandige nevenprestatie is dat deze voor de (gemiddelde) afnemer geen afzonderlijk economisch belang vertegenwoordigt en dus ook geen afzonderlijke economische beslissing impliceert. A-G Kokott noemt als voorbeeld het verpakken of verzenden van een aangekocht goed of het betalen voor een vorm van betalen voor een aankoop.⁴

Nu het parkeren in de onderhavige zaak een op zichzelf staand economisch belang vertegenwoordigt (een plek voor de auto in de nabijheid van de bestemming) dat weliswaar samenhangt met, maar duidelijk is te onderscheiden van de toegangsverlening en de afnemer in dit geval bovendien voor beide prestaties een afzonderlijke vergoeding voldoet, is het naar mijn mening logisch dat van absorptie in het verlaagde tarief geen sprake is. Naar mijn indruk ontnemt de Hoge Raad met dit oordeel dan ook enige waarde die aan de woorden 'in beginsel' uit het eerdergenoemde arrest uit 2018 zou kunnen worden gehecht. Het lijkt er dan ook op dat de Hoge Raad deze problematiek definitief heeft geparkeerd.

Simon Cornielje

PwC / Vrije Universiteit

BRON ECLI:NL:HR:2021:699

Arrest in de zaak van de Staatssecretaris van Financiën tegen de fiscale eenheid X cs te Z (hierna: belanghebbende) op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 25 april 2019, nr. 18/00102, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. BRE16/7636) betreffende het door belanghebbende op aangifte voldane bedrag aan omzetbelasting over het tijdvak 1 oktober 2015 tot en met 31 oktober 2015. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door P, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit. Belanghebbende, vertegenwoordigd door J.C. de Zeeuw, heeft een verweerschrift ingediend.

³ Zie voor een heldere bespreking van de relevante Europese rechtspraak in dit verband: Conclusie A-G Kokott 4 maart 2021, C-581/19 (Frenetikexito), ECLI:EU:C:2021:167, NLF 2021/0574, met noot van Gelderblom, punt 34-43.

⁴ Zie HvJ 2 december 2010, C-276/09 (Everything Everywhere), ECLI:EU:C:2010:730.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1.1. Belanghebbende is een fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet). Een tot de fiscale eenheid behorende bv (hierna: de bv) exploiteert een attractiepark (hierna: het attractiepark).

2.1.2. Het attractiepark ligt buiten de bebouwde kom. Voor bezoekers die niet in de nabijheid van het attractiepark wonen of verblijven, is het attractiepark met andere vervoermiddelen dan de auto zeer beperkt bereikbaar. Van alle bezoekers van het attractiepark komt daarom 80 procent met de auto. De overige bezoekers komen op een andere wijze naar het attractiepark. Het betreft voor het merendeel scholieren die met een touringcar worden vervoerd.

2.1.3. De bv verleent personen tegen betaling toegang tot het attractiepark. Fietsers kunnen hun fiets bij de ingang van het attractiepark gratis plaatsen in een fietsenstalling. De bv biedt verder gelegenheid tot het parkeren van touringcars en auto's op een daartoe bestemd, met slagbomen afgesloten terrein (hierna: het parkeerterrein). De openingstijden van het parkeerterrein zijn afgestemd op die van het attractiepark. Op de bebording bij de toegang tot het parkeerterrein is vermeld dat parkeren op het parkeerterrein alleen is toegestaan voor bezoekers van het attractiepark. Touringcars kunnen gratis worden geparkeerd, voor auto's brengt de bv een vergoeding in rekening (hierna: de parkeervergoeding). Om bij het verlaten van het parkeerterrein de slagboom te openen, is een uitrijkaart nodig die tegen betaling van de parkeervergoeding verkrijgbaar is bij de entreekassa's of een parkeerautomaat op het parkeerterrein zelf.

2.1.4. Anderen dan bezoekers van het attractiepark kunnen hun auto feitelijk op het parkeerterrein parkeren door het parkeerverbod bij de ingang van het parkeerterrein te negeren en bij het verlaten ervan de slagboom in werking te stellen met de hiervoor in 2.1.3 bedoelde uitrijkaart die zij ter plekke na betaling van de parkeervergoeding kunnen verkrijgen. Er zijn geen attracties of andere activiteiten in de buurt van het attractiepark waardoor het aantrekkelijk zou zijn voor personen die niet het attractiepark bezoeken, gebruik te maken van het parkeerterrein.

2.1.5. Langs alle toegangswegen tot het attractiepark geldt een parkeerverbod. Kort parkeren is enkel toegestaan op een bij het attractiepark gelegen drop & drive-zone, waar bezoekers kunnen worden afgezet en opgehaald. Openbaar parkeren is mogelijk op een parkeerter-

rein dat is gelegen op ongeveer twee kilometer afstand van het attractiepark.

2.1.6. Belanghebbende heeft over de in het tijdvak 1 oktober 2015 tot en met 31 oktober 2015 ontvangen parkeervergoedingen op aangifte omzetbelasting voldaan naar het algemene omzetbelastingtarief. Tegen de voldoening op aangifte heeft zij bezwaar gemaakt. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat het tegen vergoeding aanbieden van parkeergelegenheid (hierna ook: de parkeerdienst) één prestatie vormt met het verlenen van toegang tot het attractiepark. Dit moet volgens belanghebbende meebrengen dat ook de parkeervergoeding is belast naar het verlaagde omzetbelastingtarief dat op grond van artikel 9, lid 2, letter a, van de Wet in samenhang gelezen met post b.14, letter g, van de bij de Wet behorende Tabel I geldt voor het verlenen van toegang tot het attractiepark.

2.2.1. Voor het Hof was in geschil of de parkeervergoeding is belast naar het verlaagde omzetbelastingtarief. Onder meer was in geschil of de parkeerdienst moet worden beschouwd als een bijkomende dienst die het fiscale lot van de hoofdprestatie (het verlenen van toegang tot het attractiepark) deelt. Het Hof heeft deze vraag bevestigend beantwoord op de hierna in 2.2.2 en 2.2.3 weergegeven gronden.

2.2.2. Het Hof heeft vooropgesteld dat de Hoge Raad in zijn arrest van 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1318 (hierna: het arrest van 17 augustus 2018), heeft geoordeeld dat het gebruikmaken van parkeergelegenheid voor een auto op de plaats van bestemming in beginsel een doel op zich is. Het Hof heeft uit hetzelfde arrest afgeleid dat in een concreet geval de feiten en de omstandigheden aanwijzingen kunnen opleveren dat het gebruikmaken van parkeergelegenheid niet een doel op zich is, maar slechts een middel om van de hoofdprestatie optimaal gebruik te kunnen maken.

2.2.3. Naar het oordeel van het Hof doen zich in het geval van de bv feiten en omstandigheden voor zoals hiervoor in 2.2.2, laatste volzin, bedoeld. Het Hof heeft geoordeeld dat van een echte keuze om de nevenprestatie af te nemen geen sprake is vanwege de ligging van het attractiepark en de zeer beperkte bereikbaarheid van het attractiepark met ander vervoer dan de auto. Wie met de auto komt, kan volgens het Hof niet anders dan parkeren op het parkeerterrein. Dit betekent, aldus het Hof, dat het parkeren van de auto uitsluitend kan worden gekoppeld aan de toegang tot het attractiepark. Binnen de kring van bezoekers van het attractiepark bestaat weliswaar een

verschil in keuze om bij het afnemen van de hoofdprestatie gebruik te maken van het parkeerterrein — aangezien bezoekers die het attractiepark op een andere wijze hebben bereikt, geen belang zullen toekennen aan de parkeermogelijkheid — maar het aantal bezoekers dat de keuze heeft om niet gebruik te maken van het parkeerterrein is relatief gezien minimaal. Verder zal er niemand zijn, aldus het Hof, die in de omgeving van het attractiepark aanleiding vindt om op het parkeerterrein te parkeren zonder het attractiepark te bezoeken. Op grond van het voorgaande heeft het Hof geoordeeld dat het gebruikmaken van de mogelijkheid tot parkeren in het onderhavige geval geen afzonderlijk belang heeft ten opzichte van de hoofdprestatie.

3. Beoordeling van het middel

3.1. Het middel is gericht tegen de hiervoor in 2.2.3 weergegeven oordelen van het Hof.

3.2.1. Een ondernemer die jegens een afnemer een reeks handelingen verricht, verricht jegens die afnemer één enkele prestatie wanneer een of meer van die handelingen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere handelingen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een handeling is in elk geval bijkomend bij een hoofdprestatie wanneer deze handeling voor de afnemer geen doel op zich is, maar een middel om van de hoofdprestatie optimaal te kunnen gebruikmaken.

3.2.2. Of een door de ondernemer jegens zijn afnemer verrichte prestatie — naast de hoofdprestatie — niet een zelfstandig doel dient maar het gebruikmaken van de hoofdprestatie optimaal kan maken, moet worden beoordeeld vanuit het perspectief van de gemiddelde afnemer van de hoofdprestatie. Daarbij moet in aanmerking worden genomen het economische doel van de desbetreffende prestaties en het belang dat de gemiddelde afnemer bij elk van die prestaties heeft. In rechtsoverweging 2.3.3 van het arrest van 17 augustus 2018 heeft de Hoge Raad verdere aanwijzingen gegeven voor de beoordeling of een prestatie bijkomend is.

3.2.3. Voor een ondernemer die tegen een afzonderlijke vergoeding bezoekers parkeergelegenheid aanbiedt op de plaats waar hij tegen vergoeding toegang tot een attractiepark als het onderhavige verleent, geldt het volgende. Omdat binnen een dergelijk attractiepark het beschikken over een auto voor bezoekers geen rol speelt, moet het uitgangspunt zijn (i) dat de ondernemer met

het tegen vergoeding bieden van parkeergelegenheid in de nabijheid van de ingang van het park een ander economisch doel heeft dan het economische doel dat hij voor ogen heeft met het tegen vergoeding geven van toegang tot dat park, en (ii) dat de gemiddelde bezoeker van zo'n attractiepark een afzonderlijk belang heeft bij een door die ondernemer tegen een afzonderlijke vergoeding aangeboden parkeerdienst. Aan dit een en ander doet niet af dat er voor de ondernemer een economisch verband bestaat tussen het verlenen van toegang tot het park en het bieden van parkeergelegenheid.

3.2.4. De hiervoor in 2.2.3 weergegeven oordelen van het Hof komen in wezen erop neer dat voor de gemiddelde bezoeker van het attractiepark het gebruikmaken van het parkeerterrein niet een doel op zich kan vormen, omdat, vanwege de ligging en de bereikbaarheid van het attractiepark, 80 procent van de bezoekers is genoodzaakt om met de auto te reizen, en dat aan deze wijze van vervoer onlosmakelijk is gekoppeld het gebruikmaken van het parkeerterrein. Het Hof heeft met dit oordeel hetgeen hiervoor in 3.2.3 is overwogen, miskend. De daarin omschreven uitgangspunten vinden ook toepassing indien binnen de kring van bezoekers een relatief grote groep kan worden onderscheiden die zich gedwongen voelt om gebruik te maken van de parkeerdienst teneinde de hoofdprestatie van de bv te kunnen afnemen. Het middel slaagt in zoverre.

3.3. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.2.4 is overwogen, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Het middel voor het overige behoeft geen behandeling. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

3.4.1. De door het Hof vastgestelde feiten laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat de parkeerdienst vanuit het perspectief van de gemiddelde bezoeker van het attractiepark een afzonderlijk belang heeft ten opzichte van het bezoek aan het attractiepark. Voor bezoekers die niet met de auto naar het attractiepark komen, is de parkeerdienst niet van belang. Bezoekers die dat wel doen, hebben belang erbij om de auto voorafgaand aan het bezoek van het attractiepark te kunnen achterlaten op een parkeerplaats. Het parkeren van de auto houdt daarom alleen verband met de wijze waarop de bezoeker het attractiepark bereikt en niet met het verblijf in het attractiepark.

3.4.2. Op grond van hetgeen hiervoor in 3.4.1 is overwogen, moet worden geoordeeld (i) dat de door belanghebbende verrichte handelingen niet één ondeelbare economische prestatie vormen, en (ii) dat het gebruikmaken

van de parkeerdienst een doel op zich is. Daaraan doet niet af dat een zeer grote groep bezoekers de mogelijkheden om het attractiepark te bereiken op een andere wijze dan met de auto als te beperkt ervaart en zich daarom gedwongen voelt met de auto naar het attractiepark te reizen. Evenmin kan aan deze oordelen afdoen dat het parkeerterrein feitelijk alleen wordt gebruikt door bezoekers van het attractiepark.

3.5. Voor het Hof was verder in geschil (a) of het verlenen van toegang tot het attractiepark en de parkeerdienst als één ondeelbare economische prestatie moeten worden beschouwd, en (b) of de Inspecteur het gelijkheidsbeginsel heeft geschonden door de parkeerdienst voor de heffing van omzetbelasting niet gelijk te stellen met de diensten die zijn omschreven in de toelichting die de Staatssecretaris van Financiën in het besluit van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M (hierna: het Besluit), heeft gegeven op de posten b.10 en b.11 van de bij de Wet behorende Tabel I.

3.6. De Rechtbank heeft geoordeeld dat het verlenen van toegang tot het attractiepark en de parkeerdienst niet als één ondeelbare economische prestatie kunnen worden beschouwd. Dit oordeel wordt in hoger beroep tevergeefs bestreden. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.4.2 is overwogen, is het oordeel van de Rechtbank juist.

3.7.1. Belanghebbende heeft zich in eerste aanleg op het standpunt gesteld dat het gelijkheidsbeginsel meebrengt dat de bij het Besluit gegeven goedkeuring, die inhoudt dat exploitanten van kamp-, hotel-, pension- en vakantie-bestedingsbedrijven het verlaagde omzetbelastingtarief mogen toepassen ter zake van het geven van gelegenheid tot parkeren aan kampeerders en personen die voor korte periode verblijf houden, ook moet gelden voor de parkeerdienst. De Rechtbank heeft geoordeeld dat geen sprake is van feitelijk gelijke gevallen. Dat oordeel heeft de Rechtbank erop gegrond dat (i) het parkeren bij belanghebbende overdag gebeurt tijdens het verblijf in het park, terwijl het parkeren van de auto bij de in de goedkeuring genoemde bedrijven normaal gesproken langer duurt, en ook tijdens de nacht plaatsvindt, en (ii) de goedkeuring mede is ingegeven door het gebruik van de auto als trek- of vervoermiddel van kampeermiddelen, koffers en dergelijke, terwijl voor het vervoer naar het attractiepark de auto deze functie niet vervult. De stelling van belanghebbende dat de auto niet alleen de functie heeft van het vervoeren van de personen die het park bezoeken maar ook het vervoeren van de tassen met consumpties

om tijdens het parkbezoek te nuttigen, maakt dat naar het oordeel van de Rechtbank niet anders.

3.7.2. Belanghebbende heeft in hoger beroep tegen deze oordelen van de Rechtbank haar in 3.7.1 weergegeven standpunten herhaald en verder aangevoerd dat niet relevant mag zijn dat het parkeren bij het attractiepark alleen overdag plaatsvindt voor de duur van het verblijf in het attractiepark. Dit betoog faalt. Het oordeel van de Rechtbank is juist.

3.8. Hetgeen hiervoor in 3.4.2, 3.6 en 3.7.2 is overwogen, betekent dat de uitspraak van de Rechtbank moet worden bevestigd.

4. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

5. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof, en
- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

NLF 2021/1065

Aangaan beperkte huwelijks-gemeenschap geen schenking

HR 7 mei 2021, 20/00171, ECLI:NL:HR:2021:708

Belastingtijdvak 2008

Wetsartikel(en) 1 SW 1956

Formele relaties

Rechtbank Gelderland: ECLI:NL:RBGEL:2018:4043

Hof Arnhem-Leeuwarden: ECLI:NL:GHARL:2019:10724

A-G: ECLI:NL:PHR:2020:989

SAMENVATTING

X (belanghebbende) en Y zijn op 22 september 2008 met elkaar gehuwd. Voorafgaand aan het huwelijk zijn zij huwelijksvoorwaarden aangegaan. Hierin is opgenomen dat zij van de algehele gemeenschap van goederen uitsluiten alle tegenwoordige en toekomstige goederen van de echtgenoten met uitzondering van één bank- en effectenrekening (hierna: de en/of-rekening). Y heeft op of omstreeks 1 september 2008 een bedrag van € 10 miljoen gestort op de en/of-rekening. In de daaropvolgende jaren hebben daarop allerlei mutaties plaatsgevonden.

De Inspecteur heeft aan X, na het overlijden van Y in 2012, een navorderingsaanslag schenkbelasting opgelegd naar een schenking van € 5 miljoen bij het aangaan van het huwelijk in 2008.

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft geoordeeld dat bij het aangaan van het huwelijk geen schenking kan worden aangenomen. Daartoe heeft het Hof overwogen dat Y door de storting op de bankrekening een vordering van € 10 miljoen op de bank heeft verkregen en dat dat vorderingsrecht, dat naar zijn aard in hoogte zal fluctueren, tot de beperkte gemeenschap is gaan behoren. Tijdens het huwelijk kan (afgezien van wijziging huwelijksvoorwaarden) niet worden overgegaan tot beëindiging van de beperkte



gemeenschap. Zolang die beperkte gemeenschap bestaat, is niet bekend wat de echtelieden aan het einde van de gemeenschap kunnen verdelen. De omvang van de beperkte gemeenschap kan immers aan het einde van de gemeenschap zijn toe- of afgenomen. Daarvan uitgaande kan ten tijde van het aangaan van het huwelijk geen sprake zijn van een voltooide vermogensverschuiving en dus ook niet van een schenking, aldus het Hof. Daarbij merkt het Hof op dat het rechtsgevolg van dit oordeel naar zijn inzicht in overeenstemming is met eerdere rechtspraak van de Hoge Raad, waaronder het arrest van 28 januari 1959 (13.787, ECLI:NL:HR:1959:AY1786). De staatssecretaris heeft cassatieberoep ingesteld. Volgens de Hoge Raad geeft het oordeel van het Hof dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat zich bij het ontstaan van de huwelijksgemeenschap een vermogensverschuiving heeft voorgedaan waarbij X ten laste van de echtgenoot is verrijkt met een bedrag gelijk aan de helft van het toen op de bankrekening staande saldo, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het cassatieberoep wordt ongegrond verklaard. Conform Conclusie A-G IJzerman (NLF 2020/2561, met noot van Hoogwout).

NOOT

Aangaan huwelijks-gemeenschap is geen schenking

In lijn met de arresten van 28 januari 1959¹ en 17 maart 1971² heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het aangaan van een huwelijks-gemeenschap geen schenking is. De 'bevoordeelde' echtgenoot kan immers de huwelijks-gemeenschap niet eenzijdig beëindigen en, zolang de huwelijks-gemeenschap in stand blijft, over het voordeel dat de boedelmenging voor hem meebrengt niet beschikken als een hem afzonderlijk toekomend vermogensbestanddeel. Daarnaast is van belang dat bij het aangaan van een huwelijks-gemeenschap zich geen vermogensverschuiving voordoet waarbij de ene echtgenoot is verarmd en de andere echtgenoot dienovereenkomstig is verrijkt. Het

¹ HR 28 januari 1959 13.787, ECLI:NL:HR:1959:AY1786.

² HR 17 maart 1971, 16.473, ECLI:NL:HR:1971:AX5018.

onderhavige arrest volgt de leer die voortvloeit uit het arrest van de Hoge Raad van 3 februari 2017.³ Sindsdien is het heersende leer dat staande de huwelijksgemeenschap de echtgenoten eigenaar zijn van de hele gemeenschap onder respectering van eenzelfde recht van de ander. Het spreekt naar mijn mening voor zich dat in die visie geen sprake kan zijn van een verarming en verrijking – essentiële vereisten voor het constateren van een schenking/gift – door het aangaan van een huwelijksgemeenschap.

Op social media zie ik de vraag voorbijkomen of het nu duidelijk is dat het aangaan van een huwelijksgemeenschap tijdens het huwelijk, door (gedeeltelijke) opheffing van de huwelijksvoorwaarden, evenmin een schenking is. Dat lijkt mij evident het geval. De Hoge Raad heeft bevestigd dat door het aangaan van een huwelijksgemeenschap geen voltooide vermogensverschuiving plaatsvindt. Men komt dan aan de wil tot bevoordeling – een ander essentieel vereiste ter constatering van een schenking/gift – niet meer toe. Bovendien betroffen voornoemde arresten uit 1959 en 1971 de opheffing van huwelijksvoorwaarden (uiteraard staande huwelijk).

Aangaan beperkte gemeenschap, niet zijnde een huwelijksgemeenschap, wel een schenking?

In r.o. 4.3 merkt de Hoge Raad het volgende op:

‘Een huwelijksgemeenschap die slechts één vermogensbestanddeel omvat, vertoont niet het kenmerk dat andere, binnen de rechtsverhouding aan de zijde van iedere echtgenoot afzonderlijk opkomende, baten en lasten het resultaat van de vermogensverschuiving kunnen beïnvloeden. Daarop wijst het middel terecht (MM: cursivering).’

In het licht van de einduitspraak, namelijk dat in casu geen sprake is van een schenking, komt deze overweging op het eerste gezicht wellicht tegenstrijdig over. Naar mijn mening lijkt de Hoge Raad hier, a contrario redenerend, te benadrukken dat het karakter van de huwelijksgemeenschap, als zijnde een bijzondere gemeenschap, het constateren van een schenking in de weg staat. De totstandkoming van een gemeenschap die niet is aan te

merken als een huwelijksgemeenschap in de zin van Boek 1 BW, maar als een eenvoudige gemeenschap, kan wel een schenking inhouden. In dit kader kan gedacht worden aan de situatie waarin A en B onder koude uitsluiting zijn gehuwd en A de helft van het woonhuis dat op zijn naam staat overdraagt aan B, terwijl B geen (toekomstige) tegenprestatie is verschuldigd. Alsdan ontstaat een eenvoudige gemeenschap waarin ieder van hen over zijn aandeel in het gemeenschappelijke goed kan beschikken (artikel 3:175, lid 1, BW). De Hoge Raad laat, mijns inziens terecht, ruimte open dat in deze situatie gesteld kan worden dat sprake is van een schenking. Naar mijn mening rechtvaardigt het wezenlijke juridische verschil tussen een eenvoudige gemeenschap en een bijzondere gemeenschap de ongelijke fiscale behandeling van deze op het eerste gezicht economisch gelijk lijkende gevallen. Een echtgenoot kan namelijk zijn aandeel in een bijzondere gemeenschap niet op elk door hem gewenst moment te gelde maken, terwijl een deelgenoot in een eenvoudige gemeenschap dat wel kan. De juridische kwalificatie, inhoudende dat sprake is van een schenking, wordt mijns inziens lastiger als bijvoorbeeld A de helft van het woonhuis overdraagt aan B en daarbij bedingt dat alle huidige en toekomstige hypothecaire verplichtingen voor gezamenlijke rekening komen.

Reminder: ontstaan van vergoedingsrechten

Op social media zie ik tevens voorbijkomen dat men uit deze uitspraak denkt te kunnen concluderen dat het storten van geld op een en/of-bankrekening, die onderdeel uitmaakt van een beperkte huwelijksgemeenschap, geen schenking inhoudt. Deze visie kan ik echter niet uit onderhavig arrest destilleren. *Die vraag* is niet aan de Hoge Raad gesteld en dus ook niet beantwoord. Aangezien civielrechtelijke uitgangspunten de basis vormen voor het duiden van fiscale gevolgen, wijs ik in dit kader op het handboek van De Bruijn, Huijgen en Reinhartz.⁴ Betreffende de situatie waarin een huwelijksgemeenschap van effecten overeen is gekomen staat in paragraaf IV.60, laatste alinea:

‘Wordt een privégoed verkocht en de opbrengst in effecten belegd dan vallen deze effecten in de gemeenschap

³ HR 3 februari 2017, 15/02904, ECLI:NL:HR:2017:156.

⁴ A.R. de Bruijn, W.G. Huijgen en B.E. Reinhartz, *Het Nederlandse Huwelijksvermogensrecht*, 6e druk, Wolters Kluwer, Deventer 2019.

maar heeft de betrokken echtgenoot recht op vergoeding jegens de gemeenschap. Op overeenkomstige wijze beantwoordde men dergelijke vragen, indien de gemeenschap bijvoorbeeld tot onroerende zaken beperkt is.'

Hierop voortbordurend merk ik op dat niet in Frage is of het prijsgeven van een vorderingsrecht een schenking kan inhouden. Teneinde het constateren van een schenking te voorkomen, zal bij de verdeling en vaststelling van het vermogen van de echtgenoten na ontbinding van het huwelijk dus onmiskenbaar rekening dienen te worden gehouden met de betreffende vergoedingsrechten.

Maria de Lourdes Monteiro

Belastingdienst

BRON ECLI:NL:HR:2021:708

Arrest in de zaak van de Staatssecretaris van Financiën tegen X te Z (hierna: belanghebbende) op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 10 december 2019, nr. 18/01036, op het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB17/2566) betreffende een aan belanghebbende over het jaar 2008 opgelegde navorderingsaanslag in het recht van schenking. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door P, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende, vertegenwoordigd door A.G. Corver, heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 26 oktober 2020 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie.¹

De Staatssecretaris heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1. Belanghebbende is op 22 september 2008 gehuwd met G (hierna: de echtgenoot). Voorafgaand aan het huwelijk zijn de echtgenoten huwelijkse voorwaarden aan-

gegaan. Daarbij zijn zij onder meer het volgende overeengekomen:

- de echtgenoten maken gebruik van de door artikel 1:93 BW gegeven mogelijkheid om af te wijken van de wettelijke algehele gemeenschap van goederen en komen overeen dat zij van de algehele gemeenschap van goederen uitsluiten alle tegenwoordige en toekomstige goederen van de echtgenoten met uitzondering van een in deze voorwaarden genoemde bank- en effectenrekening, en alle schulden van ieder der echtgenoten met uitzondering van de schulden die betrekking hebben op de bank- en effectenrekening;
- de echtgenoten zijn verplicht aan elkaar te vergoeden hetgeen aan het vermogen van de ene echtgenoot is onttrokken ten bate van de andere echtgenoot, ten bedrage van of naar de waarde ten dage van de ontzekking, welke vergoedingen terstond opeisbaar zijn, een en ander voor zover niet anders overeengekomen;
- de kosten der huishouding komen ten laste van het inkomen van de man en voor zover dat ontoereikend is ten laste van het vermogen van de man.

2.2. Op de in 2.1 bedoelde bankrekening heeft de echtgenoot op of rond 1 september 2008 een bedrag gestort van € 10 miljoen.

2.3. De echtgenoot is in 2012 overleden. Erfgenamen zijn belanghebbende en twee kinderen van de echtgenoot. De drie erfgenamen hebben op 14 oktober 2013 een vaststellingsovereenkomst gesloten teneinde de omvang van de beperkte gemeenschap vast te stellen. In de vaststellingsovereenkomst is onder meer bepaald dat de gezamenlijke erfgenamen een schuld aan de beperkte gemeenschap hebben van € 600.000, aangezien de echtgenoot van de bankrekening € 600.000 meer heeft opgenomen dan belanghebbende. De waarde van de beperkte gemeenschap per sterfdatum is vastgesteld op € 8.128.116.

2.4. De Inspecteur heeft aan belanghebbende een navorderingsaanslag in het recht van schenking opgelegd naar een schenking van € 5 miljoen bij het aangaan van het huwelijk in 2008.

3. De procedure voor het Hof

3.1. Voor het Hof was in geschil of terecht recht van schenking is gegeven.

¹ ECLI:NL:PHR:2020:989.

3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat bij het aangaan van het huwelijk geen schenking kan worden aangenomen. Daartoe heeft het Hof overwogen dat de echtgenoot door de storting op de bankrekening een vordering van € 10 miljoen op de bank heeft verkregen en dat dat vorderingsrecht, dat naar zijn aard in hoogte zal fluctueren, tot de beperkte gemeenschap is gaan behoren. Tijdens het huwelijk kan (afgezien van wijziging huwelijkse voorwaarden) niet worden overgegaan tot beëindiging van de beperkte gemeenschap. Zolang die beperkte gemeenschap bestaat, is niet bekend wat de echtelieden aan het einde van de gemeenschap kunnen verdelen. De omvang van de beperkte gemeenschap kan immers aan het einde van de gemeenschap zijn toe- of afgenomen. Daarvan uitgaande kan ten tijde van het aangaan van het huwelijk geen sprake zijn van een voltooide vermogensverschuiving en dus ook niet van een schenking, aldus het Hof. Daarbij merkt het Hof op dat het rechtsgevolg van dit oordeel naar zijn inzicht in overeenstemming is met eerdere rechtspraak van de Hoge Raad, waaronder het arrest van de Hoge Raad van 28 januari 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1786.

4. Beoordeling van het middel

4.1. Het middel bestrijdt het in 3.2 weergegeven oordeel van het Hof met de stelling dat dit oordeel blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting over het begrip schenking, dan wel in het licht van de vaststaande feiten onbegrijpelijk is.

4.2. In het door het Hof aangehaalde arrest van de Hoge Raad van 28 januari 1959 is geoordeeld dat bij het aangaan van een algehele gemeenschap van goederen tussen gehuwden zich nog niet de eenzijdige vermogensverschuiving voltrekt die kenmerkend is voor bevoordeling door schenking, en daarmee tevens voor de verkrijging door schenking in de zin van de Successiewet 1956 (hierna: SW). Dat oordeel steunde onder meer op de overweging, samengevat, dat de 'bevoordeelde' echtgenoot de huwelijksgemeenschap niet eenzijdig kan beëindigen, en zolang de huwelijksgemeenschap in stand blijft over het voordeel dat de boedelmenging voor hem meebrengt niet kan beschikken als een hem afzonderlijk toekomend vermogensbestanddeel. Daarnaast kende de Hoge Raad belang toe aan de omstandigheid dat de huwelijksgemeenschap een blijvende rechtsverhouding meebrengt die als gevolg van baten en lasten die van beide zijden kunnen opkomen tot verdere vermogensverschuivingen tussen de echtgenoten kan leiden, zodat het resultaat van

die vermogensverschuivingen pas bij het einde van de huwelijksgemeenschap kan worden vastgesteld.

4.3. Een huwelijksgemeenschap die slechts één vermogensbestanddeel omvat, vertoont niet het kenmerk dat andere, binnen de rechtsverhouding aan de zijde van iedere echtgenoot afzonderlijk opkomende, baten en lasten het resultaat van de vermogensverschuiving kunnen beïnvloeden. Daarop wijst het middel terecht.

4.4. Door in artikel 1, lid 7 (in 2008 lid 3), SW te verwijzen naar artikel 7:186, lid 2, BW heeft de wetgever bewerkstelligd dat in een geval als het onderhavige van een belastbare schenking alleen sprake kan zijn indien de inspecteur aannemelijk kan maken dat op het door hem gestelde moment het vermogen van de begunstigde tot een op dat moment bepaalbaar bedrag is bevoordeeld doordat een ander dat voordeel vanuit diens vermogen heeft afgestaan.

4.5. Het tot stand brengen van de huwelijksgemeenschap deed, zoals het Hof terecht in zijn overwegingen heeft betrokken, een aan ieder van de echtgenoten toekomende vordering op de bank ontstaan ten aanzien van het gehele saldo van de bankrekening, welk saldo gedurende het bestaan van de huwelijksgemeenschap kon wijzigen. Mede gelet op het bepaalde in artikel 7:186, lid 2, tweede volzin, BW vormt de omstandigheid dat de echtgenoot ten aanzien van de helft van dat saldo geen vorderingen tegen belanghebbende had kunnen instellen geen toereikende grond om aan te nemen dat belanghebbende op het moment van ontstaan van de huwelijksgemeenschap kon beschikken over de helft van het toen aanwezige saldo, of daarop aanspraak kon maken, als ware het een haar afzonderlijk toebehorend vermogensbestanddeel.

4.6. Het oordeel van het Hof dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat zich bij het ontstaan van de huwelijksgemeenschap een vermogensverschuiving heeft voorgedaan waarbij belanghebbende ten laste van de echtgenoot is verrijkt met een bedrag gelijk aan de helft van het toen op de bankrekening staande saldo geeft, gelet op het hiervoor overwogene, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. In zoverre is het middel tevergeefs voorgesteld.

4.7. Ook voor het overige kan het middel niet tot vernietiging van de bestreden uitspraak leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van het middel voor het overige is het namelijk in zoverre niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de

ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

5. Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

6. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie ongegrond, en
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 1.602 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

NLF 2021/1066

Verkrijging aandelen onroerendezaakrechtspersoon; € 4,7 miljoen overdrachtsbelasting

Rb. Noord-Holland 22 maart 2021, 19/1201,

ECLI:NL:RBNHO:2021:2230

Belastingtijdvak 2013

Wetsartikel(en) 4, lid 1 Wet BRV

NFLT-termen fictieve onroerende zaak
(overdrachtsbelasting)

SAMENVATTING

X (bv; belanghebbende) heeft op 27 juni 2013 in het kader van een reorganisatie van een concern dat hotels exploiteert, 50% van de aandelen O (bv) verkregen en ter zake van deze verkrijging geen overdrachtsbelasting voldaan. De Inspecteur stelt naar aanleiding van een boekenonderzoek dat de verkrijging van de aandelen O wordt aangemerkt als de verkrijging van een onroerendezaakrechtspersoon (OZR). Hij heeft aan X een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting opgelegd van ruim € 4,7 miljoen ter zake van de verkrijging van 50% van de aandelen O.

X heeft beroep ingesteld.

Voor de kwalificatie als OZR geldt een bezitseis en een doeleis. Dat aan de bezitseis wordt voldaan is in deze zaak niet in geschil.

Rechtbank Noord-Holland komt aan de hand van de feitelijke werkzaamhedentoets tot het oordeel dat het kenmerkende bedrijfsproces van O niet hotelvoering is. Het bedrijfsproces van O vertoont kenmerken van bemoeienis met het hotel, maar deze bemoeienis is beperkt en ondergeschikt aan de overheersende activiteiten die zij als investeerder in het hotel verricht. De conclusie is daarom dat de onroerende zaken, als geheel genomen, in elk geval



hoofdzakelijk dienstbaar waren aan het exploiteren van die onroerende zaken. Aangezien aan de doeleis is voldaan, is O aan te merken als OZR, oordeelt de Rechtbank. De naheffingsaanslag is in zoverre terecht opgelegd. Een afgegeven ruling heeft vanwege het ontbreken van informatie over een managementovereenkomst geen in rechte te beschermen vertrouwen bij X gewekt dat geen sprake was van een OZR. De (inhoud van de) managementovereenkomst was cruciaal om tot een volledige en juiste beoordeling van de voorgelegde situatie te kunnen komen, oordeelt de Rechtbank. Het beroep is ongegrond.

NOOT

Doeleis: hotelvastgoed versus hotelbedrijf

In beginsel is overdrachtsbelasting verschuldigd bij de verkrijging van ten minste een derde belang in een onroerendezaakrechtspersoon (OZR). Volgens artikel 4, lid 1, onderdeel a, Wet BRV is een OZR een rechtspersoon waarvan de bezittingen grotendeels uit onroerend goed bestaan (de bezitseis) en waarvan dat onroerend goed voor ten minste 70% dienstbaar is aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van dat onroerend goed (de doeleis). In deze zaak speelt de vraag of aan de doeleis is voldaan als een rechtspersoon een hotelgebouw bezit dat wordt geëxploiteerd door een andere – buiten de consolidatiegroep vallende – partij.

Uit de ingetrokken toelichting bij de totstandkoming van de Wet BRV blijkt dat een rechtspersoon niet voldoet aan de doeleis als die rechtspersoon alleen onroerende zaken bezit die worden gebezigd ten behoeve van het eigen bedrijf, zoals bij een hotelbedrijf. Maar valt daaronder ook het geval waarin de eigenaar van het hotelgebouw de hotelkamers en de voorzieningen door een ander laat exploiteren? In zo'n situatie voert de hotelexploitant feitelijk het hotelbedrijf en maakt de eigenaar het hotelgebouw slechts rendabel door tegen vergoeding ruimte ter beschikking te stellen aan die exploitant.

Feitelijke werkzaamheden doorslaggevend

Terecht overweegt Rechtbank Noord-Holland dat de feitelijke werkzaamheden binnen de vennootschap doorslag-

gevend zijn voor de beantwoording van de vraag of de rechtspersoon het hotelgebouw exploiteert in de zin van artikel 4, lid 1, onderdeel a, Wet BRV. Dit volgt ook uit de wetsgeschiedenis¹ en uit eerdere jurisprudentie.² Al in zijn arrest van 18 december 1991³ oordeelde de Hoge Raad in een geval waarbij een vennootschap een recreatiepark exploiteerde, dat alleen aan de doeleis wordt voldaan als het rendabel maken van het onroerend goed door het ter beschikking stellen van ruimte vooropstaat, niet het verzorgen van logies, maaltijden, vergaderfaciliteiten en ontspanning voor de gasten. Later oordeelde de Hoge Raad in verschillende arresten op basis van de feitelijke werkzaamheden dat niet werd voldaan aan de doeleis omdat het ter beschikking stellen van ruimte ongeschikt was aan het verrichten van overige diensten.⁴ In deze zaak biedt de ingebrachte managementovereenkomst tussen de eigenaar van het hotelgebouw en de externe hotelexploitant uitkomst voor de beantwoording van de vraag wie de feitelijke werkzaamheden van het hotelbedrijf uitvoert. In deze overeenkomst staat opgenomen dat de eigenaar geen ervaring heeft met het runnen van een hotelonderneming en dat de hotelexploitant onder andere verantwoordelijk is voor de volgende werkzaamheden: het personeel voor de dagelijkse hotelvoering, het aansturen van het personeel, het hotelmanagement, de renovatie en het reguliere onderhoud van het hotel, de hoteloperatie, het regelen van de vereiste vergunningen, de marketing, de automatisering, de administratie en het vaststellen van de hotel- en restaurantprijzen.

De Rechtbank overweegt dat de eigenaar bij financiële beslissingen weliswaar het laatste woord heeft en dat hij het economische risico van de hotelvoering voor het grootste deel draagt, maar dat de feitelijke hotelvoering bij de hotelexploitant ligt en dat laatste is doorslaggevend voor het antwoord op de vraag of voldaan is aan de doeleis. Mijns inziens komt de Rechtbank dan ook terecht tot haar oordeel dat de eigenaar het hotelgebouw exploiteert in de zin van artikel 4 Wet BRV en dat derhalve overdrachtsbelasting is verschuldigd.

Relevantie

De onderhavige uitspraak is uiterst relevant aangezien het niet ongebruikelijk is de hotelexploitatie af te splitsen van de eigendom van hotelgebouwen, met name bij de grotere internationale hotelketens. Het beleggen in onroerend goed vergt nu eenmaal andere kennis en kunde dan het runnen van een hotelbedrijf. In dergelijke gevallen houdt men de eigendom en de exploitatie veelal binnen hetzelfde concern in verschillende vennootschappen, zodat bij een eventuele verkoop van het hotelconcern door consolidatie van de vennootschappen alsnog geen overdrachtsbelasting is verschuldigd. Voor gevallen waarin consolidatie binnen hetzelfde concern niet opportuun is, kan ik mij voorstellen dat deze uitspraak eigenaren van Nederlandse hotels ertoe beweegt managementovereenkomsten om te vormen naar een meer hybride exploitatiemodel.

Yves Gassler

Universiteit Leiden

¹ Toelichting bij de totstandkoming van de Wet BRV, par. 7; Kamerstukken II 1999/2000, 27 030, 3, p. 15.

² Zie o.a. BNB 1974/306 en BNB 1975/4.

³ HR 18 december 1991, 27.260, ECLI:NL:HR:1991:ZC4836.

⁴ Zie o.a. HR 19 december 2008, 07/10541, ECLI:NL:HR:2008:BD6385 (Camping-arrest) en HR 10 oktober 2014, 13/05448, ECLI:NL:HR:2014:2925 (Datacenter-arrest).

NLF 2021/1067

Ten onrechte tweemaal griffierecht geheven; geen proceskostenvergoeding

HR 7 mei 2021, 20/03360, ECLI:NL:HR:2021:703

Belastingtijdvak onbekend

Wetsartikel(en) 8:41, 8:109 Awb

NFLT-termen griffierecht

Formele relaties

Rechtbank Noord-Holland: niet gepubliceerd

Hof Amsterdam: ECLI:NL:GHAMS:2020:2648

SAMENVATTING

In deze parkeerbelastingzaak betoogt X (belanghebbende) dat Hof Amsterdam ten onrechte tweemaal € 128 griffierecht voor het hoger beroep heeft geheven, omdat het hoger beroep was gericht tegen één uitspraak van Rechtbank Noord-Holland.

Dit betoog slaagt. De Rechtbank heeft uitspraak gedaan in één geschrift. Dat geschrift moet worden aangemerkt als één uitspraak als bedoeld in artikel 8:109 Awb, ook al heeft deze uitspraak betrekking op meer dan één (mogelijk) besluit van de Heffingsambtenaar. X was derhalve slechts eenmaal griffierecht verschuldigd.

Ten aanzien van de proceskosten overweegt de Hoge Raad dat degene die meent dat door (de griffier van) een gerecht een te hoog griffierecht wordt geheven, dat bij dat gerecht aan de orde stelt.

Uit de stukken kan niet anders worden opgemaakt dan dat X het ten onrechte tweemaal heffen van griffierecht niet bij (de griffier van) het Hof, maar voor het eerst in cassatie aan de orde heeft gesteld. Onder deze omstandigheden moet worden geoordeeld dat de kosten voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand in cassatie met betrekking tot dat griffierecht geen kosten zijn die X redelijkerwijs heeft moeten maken. De Hoge Raad ziet daarom geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.



NOOT

Dubbel griffierecht

De griffier heft griffierecht van de indiener van een beroepschrift en betaling daarvan geschiedt op straffe van niet-ontvankelijkheid (artikel 8:41, lid 1 en 6, Awb). De betaling van griffierecht is daarmee onderdeel van de door de rechter (ambtshalve) te beoordelen zaak. Het is niet evident dat de rechter zich uitspreekt over een kwestie waarin te veel griffierecht wordt geheven en betaald, zoals in dit geval. Maar het gaat wel ver om de indiener van een beroepschrift zich wegens onverschuldigde betaling tot de civiele rechter te laten wenden om het bedrag dat hij boven op het verschuldigde griffierecht betaalde, terug te vorderen. De Hoge Raad laat het terecht zover niet komen en biedt rechtsbescherming op dit punt in de fiscale procedure door de uitspraak van Hof Amsterdam te vernietigen 'uitsluitend voor zover daarin besloten ligt dat belanghebbende een bedrag aan griffierecht verschuldigd is geworden van [tweemaal € 128]'. Opvallend aan die formulering is dat de Hoge Raad de (dubbele) heffing van griffierecht door de griffier toerekent aan het Hof. Dat is opvallend omdat de Hoge Raad ook (terecht) opmerkt dat de griffier het griffierecht heft en de griffier geen lid is van het Hof.

Proceskostenvergoeding

Het afwijzende deel van het arrest gaat over het verzoek tot vergoeding van de proceskosten. Ik begrijp de gedachte dat het voor de hand ligt kwesties over de heffing van griffierecht aan de orde te stellen bij de griffier van het betreffende gerecht. Ik vraag mij daarbij wel af hoe uit de stukken van het geding blijkt dat dit niet is gebeurd. Ik stel mij voor dat een doorsnee belanghebbende hierover met de griffie belt en genoeg neemt met het al dan niet juiste antwoord op zijn vraag waarom hij tweemaal griffierecht verschuldigd zou zijn. Vangt hij bot als hij niet aannemelijk kan maken dat een dergelijk telefonisch onderhoud met de griffie heeft plaatsgevonden? Mij bekruipt het gevoel dat bij de beoordeling van dit geval meespeelde dat sprake is van een professionele gemachtigde die veelvuldig op uitsluitend formele gronden procedeert op basis van 'no cure, no pay'. Die gemachtigde weet hoe het werkt met het griffierecht en trok wellicht bewust niet aan de bel vanwege zijn verdienmodel. Dit 'probleem' zou kunnen worden ondervangen door onderscheid te maken tussen de professionele gemachtigde (wetend) enerzijds en de (zelf procederende) burger en niet professionele gemachtigde (onwetend) ander-

zijds. Als de burger zelf in hoger beroep komt met als enige punt de onjuiste heffing van het griffierecht, behoort hem een proceskostenvergoeding (reis- en verletkosten) te worden toegekend bij winst. Schakelt de burger in de opvolgende instantie een professionele gemachtigde in en wijst die op de foutieve heffing van griffierecht in de eerdere instantie, dan is voor de opvolgende instantie een proceskostenvergoeding verschuldigd vanwege de kosten van bijstand. Alleen als de burger in eerste aanleg werd bijgestaan door een professionele gemachtigde, in hoger beroep het enige geschilpunt het geheven griffierecht betreft en niet komt vast te staan dat de gemachtigde over die heffing contact heeft gehad met de griffier, zou anders kunnen worden geoordeeld. Eerlijk gezegd voel ik weinig voor deze benadering. Het was in mijn ogen beter geweest als de Hoge Raad zich niet had laten verleiden om de handelwijze van deze gemachtigde te ontmoedigen ten koste van de rechtsbescherming van de onwetende massa. Het Hof heeft een fout gemaakt, de professionele gemachtigde wijst daar terecht op, zodat een proceskostenvergoeding op zijn plaats was geweest. Wellicht (maar niet nodig) had de Hoge Raad de wegingsfactor voor de forfaitaire vergoeding van proceskosten kunnen matigen zoals hij deed in een geval waarin alleen het verzoek om een immateriële schadevergoeding werd toegekend (en de aanslag in stand bleef).¹

Nick van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:HR:2021:703

Arrest in de zaak van X te Z (hierna: belanghebbende) tegen het dagelijks bestuur van Cocensus op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 6 oktober 2020, nrs. 19/01693 en 19/01694, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Noord-Holland (nrs. HAA18/5315 en HAA18/5613) betreffende een aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de parkeerbelasting van de gemeente Alkmaar. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende, vertegenwoordigd door J.M.C. Niederer, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Het dagelijks bestuur van Cocensus, vertegenwoordigd door P, heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

2. Beoordeling van de middelen

2.1.1. In het eerste middel wordt betoogd dat het Hof ten onrechte tweemaal € 128 griffierecht voor het hoger beroep heeft geheven, omdat het hoger beroep was gericht tegen één uitspraak van de Rechtbank.

2.1.2. De Rechtbank heeft uitspraak gedaan in één geschrift. Dat geschrift moet worden aangemerkt als één uitspraak als bedoeld in artikel 8:109 Awb, ook al heeft deze uitspraak betrekking op meer dan één (mogelijk) besluit van de heffingsambtenaar. Belanghebbende heeft dus hoger beroep ingesteld tegen één uitspraak van de Rechtbank, zodat hij slechts eenmaal griffierecht verschuldigd was.¹ Uit door de Hoge Raad bij het Hof ingewonnen informatie blijkt dat de griffier van het Hof voor het hoger beroep niettemin tweemaal griffierecht heeft geheven en dat belanghebbende de geheven bedragen heeft betaald. Het middel slaagt daarom.

2.2. Het tweede middel kan niet tot cassatie leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van dit middel is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

2.3. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. Het griffierecht voor het hoger beroep bedraagt € 128.

3. Proceskosten

3.1. Artikel 8:41, lid 1, Awb bepaalt dat van de indiener van het beroepschrift door de griffier een griffierecht wordt geheven. Dit artikellid is ook van toepassing in hoger beroep (artikel 8:108 Awb). De heffing van griffie-

¹ HR 20 maart 2015, 14/01332, ECLI:NL:HR:2015:660.

¹ HR 14 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:678.

recht is dus bij uitstek een aangelegenheid tussen degene die (hoger) beroep instelt en (de griffier van) het gerecht waarbij die procedure aanhangig wordt gemaakt. Het is daarom aangewezen dat degene die meent dat door (de griffier van) een gerecht een te hoog griffierecht wordt geheven, dat bij dat gerecht aan de orde stelt.

3.2. Uit de stukken kan niet anders worden opgemaakt dan dat belanghebbende het ten onrechte tweemaal heffen van griffierecht niet bij (de griffier van) het Hof, maar voor het eerst in cassatie aan de orde heeft gesteld. Onder deze omstandigheden moet worden geoordeeld dat de kosten voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand in cassatie met betrekking tot dat griffierecht geen kosten zijn die belanghebbende redelijkerwijs heeft moeten maken. De Hoge Raad ziet daarom geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

4. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof, maar uitsluitend voor zover daarin besloten ligt dat belanghebbende een bedrag aan griffierecht verschuldigd is geworden van € 256,
- verstaat dat belanghebbende ter zake van de behandeling van het hoger beroep een griffierecht verschuldigd is geworden van € 128, en
- draagt het dagelijks bestuur van Cocensus op aan belanghebbende te vergoeden het griffierecht dat belanghebbende voor de behandeling van het beroep in cassatie heeft betaald van € 131.

NLF 2021/1068

Geldigheid (per e-mail verzonden) verdagingsbesluit; geen dwangsom

HR 7 mei 2021, 20/01260, ECLI:NL:HR:2021:709

Belastingtijdvak 2017

Wetsartikel(en) 2:17, lid 1, 3:40, 3:41, lid 1, 7:10, lid 3 Awb

Formele relaties

Rechtbank Oost-Brabant: ECLI:NL:RBOBR:2019:2597

Hof Den Bosch: ECLI:NL:GHSHE:2020:654

SAMENVATTING

X (belanghebbende) heeft op 25 september 2017 per e-mail bezwaar gemaakt tegen een naheffingsaanslag parkeerbelasting. Hij heeft daarvan op dezelfde datum een ontvangstbevestiging gekregen, waarin is vermeld dat het bericht ter afhandeling zal worden doorgestuurd naar de behandelende afdeling/persoon.

Op 29 december heeft de Heffingsambtenaar aan X een e-mail gezonden waarin is vermeld dat de beslistermijn wordt verlengd. Op 30 december 2017 heeft X de Heffingsambtenaar in gebreke gesteld wegens het niet tijdig beslissen op het bezwaar. Voor Hof Den Bosch was onder meer in geschil of de Heffingsambtenaar een dwangsom verschuldigd is. Het Hof heeft geoordeeld dat de ingebrekestelling door X prematuur is en de Heffingsambtenaar geen dwangsom verschuldigd is. De Heffingsambtenaar heeft met zijn e-mail van 29 december 2017 de beslistermijn verlengd. Deze e-mail is verzonden naar het e-mailadres van de gemachtigde van X en via dit e-mailadres is veelvuldig contact geweest tussen de gemachtigde en de Heffingsambtenaar. Uit dat laatste volgt dat X kenbaar heeft gemaakt dat zij via dat e-mailadres bereikbaar is. Dat een e-mail met bijlagen in een spamfilter terecht komt, komt voor risico van X, aldus het Hof. Volgens het Hof maakt het feit dat overige e-mailcorrespondentie X kennelijk wel heeft bereikt, de betwisting van ont-



vangst van de e-mail met daarin de verdaging van de beslistermijn minder geloofwaardig.

Tegen dit oordeel heeft X cassatieberoep ingesteld, maar de Hoge Raad verklaart dit ongegrond. In de overwegingen van het Hof ligt besloten dat de Hefingsambtenaar de verzending van de e-mail van 29 december 2017 aannemelijk heeft gemaakt en dat het Hof de betwisting van ontvangst van de e-mail door X niet geloofwaardig heeft geacht. Het daaropvolgende oordeel van het Hof dat het verdagingsbesluit tijdig is bekendgemaakt en in werking is getreden, kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst.

NOOT

Geldigheid besluit bij elektronische verzending

Volgens de parlementaire geschiedenis bij artikel 2:17 Awb wordt onder ‘een systeem voor gegevensverwerking’ begrepen een systeem voor het genereren, verzenden, ontvangen, opslaan of op andere wijze verwerken van gegevens.¹ Het bericht langs elektronische weg is volgens de wetgever verzonden op het tijdstip dat het bericht een systeem voor gegevensverwerking heeft bereikt waarover het bestuursorgaan geen controle heeft. Een systeem voor gegevensverwerking waarover de verzender geen controle heeft, is bijvoorbeeld het systeem van de ontvanger. In veel gevallen zal het echter het systeem van een tussenpersoon zijn, zoals een internet-serviceprovider (ISP). Het internet is namelijk feitelijk een netwerk van honderden miljoenen met elkaar verbonden geautomatiseerde apparaten. Om te communiceren met andere geautomatiseerde apparaten moet een apparaat eerst verbinding krijgen met het internet. Daarvoor heeft men de hulp nodig van een ISP zoals bijvoorbeeld KPN of Ziggo. Wanneer een bestuursorgaan en een belanghebbende een abonnement hebben bij dezelfde ISP, maken zij volgens de wetgever nog geen gebruik van hetzelfde systeem voor gegevensverwerking. Artikel 2:17 Awb brengt met zich dat een bericht ook verzonden is wanneer het niet bij de geadresseerde aankomt; voldoende is dat het bericht zich buiten het bereik van het bestuursorgaan be-

vindt. Dit is bij verzending per post niet anders. Het risico van het gebruik van de elektronische weg ligt echter in beginsel bij de verzender. Dat een bericht op een bepaald tijdstip is verzonden, zegt immers nog niet dat het de geadresseerde ook (ongeschonden) heeft bereikt.

De Hoge Raad stelt in deze zaak – in lijn met de geschetste parlementaire geschiedenis – voorop dat het voor de geldigheid van een verdagingsbesluit voldoende is dat het bestuursorgaan het besluit aan het juiste e-mailadres heeft verzonden en wordt voldaan aan de in afdeling 2.3 Awb geldende voorschriften. Bij betwisting van ontvangst door de belanghebbende is het aan het bestuursorgaan om de verzending aannemelijk te maken met bijvoorbeeld een logbestand. In zoverre sluit de bewijslastverdeling ten aanzien van digitale verzending aan bij de regels die reeds golden voor de postbezorging.²

E-mail in de spambox

De belanghebbende in deze zaak heeft bij Hof Den Bosch gesteld dat de e-mail van het bestuursorgaan in de spambox terecht is gekomen. Of een e-mail in een spambox terecht komt, wordt bepaald door het algoritme van de betreffende e-maildienst (bijvoorbeeld Outlook of Gmail) waarvan men gebruikmaakt. Dit algoritme filtert onder andere op spamgevoelige woorden, het e-mailadres van de verzender of een incorrect SPF-record (het tegenhouden van e-mailberichten die worden verstuurd namens een willekeurig te kiezen e-mailadres). Gelet op de reikwijdte van artikel 2:17 Awb heeft het Hof in deze zaak mijns inziens terecht geoordeeld dat het verdagingsbesluit tijdig bekend is gemaakt. Door verzending van het e-mailbericht naar het juiste e-mailadres van de belanghebbende bevindt het bericht zich immers buiten het bereik van het bestuursorgaan. Bovendien is de kans klein dat het algoritme van een e-maildienst een e-mail in de spambox plaatst op het moment dat reeds over en weer berichten zijn ontvangen en gestuurd aan de verzender van het desbetreffende e-mailbericht.

Los van de onderhavige zaak geldt nog het volgende. Dat een e-mailbericht tijdig bekend is gemaakt moet onderscheiden worden van het antwoord op de vraag of de ontvangst van een e-mailbericht in de spambox een verschoonbare termijnoverschrijding kan opleveren. Dat laatste kan, uiteraard afhankelijk van de feiten en om-

¹ Kamerstukken II 2001/02, 28 483, 3, p. 42-43.

² HR 15 december 2006, 41.882, ECLI:NL:HR:2006:AZ4416.

standigheden (bijvoorbeeld of al dan niet eerder gecorrigeerd is met de verzender), kansen opleveren op het moment dat de niet-ontvankelijkheid van een rechtsmiddel ter discussie staat.

Yosra Ameziane

Hertoghs advocaten

BRON ECLI:NL:HR:2021:709

Arrest in de zaak van X te Z (hierna: belanghebbende) tegen het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Eindhoven op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 20 februari 2020, nr. 19/00267, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Oost-Brabant (nr. SHE18/418) betreffende het verzoek van belanghebbende om toekenning van een dwangsom wegens het niet tijdig doen van uitspraak op bezwaar. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende, vertegenwoordigd door J. van Gemert, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie in aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Eindhoven, vertegenwoordigd door P, heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1.1. Aan belanghebbende is op 14 augustus 2017 een naheffingsaanslag in de parkeerbelasting opgelegd door de heffingsambtenaar van de gemeente Eindhoven. Op het duplicaat aanslagbiljet is vermeld dat via www.eindhoven.nl/belastingen digitaal bezwaar kan worden gemaakt.

2.1.2. Belanghebbende heeft op 25 september 2017 per e-mail gericht aan gemeente@eindhoven.nl bezwaar gemaakt tegen de naheffingsaanslag in de parkeerbelasting. Tot de stukken in het geding behoort een ontvangstbevestiging van diezelfde datum afkomstig van gemeente@eindhoven.nl, waarin is vermeld dat het bericht ter afhandeling zal worden doorgestuurd naar de behandelende afdeling/persoon.

2.1.3. Op 30 december 2017 heeft belanghebbende de

heffingsambtenaar in gebreke gesteld wegens het niet tijdig beslissen op het bezwaar.

2.1.4. De heffingsambtenaar heeft op 16 februari 2018 uitspraak op bezwaar gedaan.

2.2.1. Voor het Hof was onder meer in geschil of de heffingsambtenaar een dwangsom verschuldigd is.

2.2.2. Het Hof heeft geoordeeld dat de ingebrekestelling door belanghebbende prematuur is en de heffingsambtenaar geen dwangsom verschuldigd is. De heffingsambtenaar heeft met zijn e-mail van 29 december 2017 de beslistermijn verlengd. Deze e-mail is verzonden naar het e-mailadres van de gemachtigde van belanghebbende en via dit e-mailadres is veelvuldig contact geweest tussen de gemachtigde van belanghebbende en de heffingsambtenaar. Uit dat laatste volgt dat belanghebbende kenbaar heeft gemaakt dat zij via dat e-mailadres bereikbaar is. Dat een e-mail met bijlagen in een spamfilter terecht komt, komt voor risico van belanghebbende, aldus het Hof. Volgens het Hof maakt het feit dat overige e-mailcorrespondentie belanghebbende kennelijk wel heeft bereikt, de betwisting van ontvangst van de e-mail met daarin de verdaging van de beslistermijn minder geloofwaardig.

3. Beoordeling van de klachten

3.1. Belanghebbende bestrijdt dit oordeel met een aantal klachten. De klachten komen erop neer dat de heffingsambtenaar om de elektronische verzending te bewijzen meer over moest leggen dan een print van de verzonden e-mail. Zelfs als het Hof de verzending bewezen kon achten, had het Hof op basis van het door belanghebbende overgelegde overzicht van de ingekomen e-mails moeten beoordelen of kon worden betwijfeld dat de e-mail de gemachtigde had bereikt, zo wordt in cassatie betoogd.

3.2. De Hoge Raad stelt het volgende voorop. Voor de geldigheid van een verdagingsbesluit als bedoeld in artikel 7:10, lid 3, Awb is nodig dat het verdagingsbesluit in werking is getreden voor het einde van de op grond van de eerste twee leden van artikel 7:10 Awb geldende beslistermijn. Op grond van het bepaalde in de artikelen 3:40 en 3:41, lid 1, Awb treedt een verdagingsbesluit niet in werking voordat het aan de belanghebbende is toegezonden of uitgereikt. In dit geval stelt de heffingsambtenaar dat het verdagingsbesluit aan belanghebbende is bekendgemaakt door verzending van een e-mail. In artikel 2:17, lid 1, Awb is bepaald dat als tijdstip waarop een bericht door een bestuursorgaan elektronisch is verzonden, geldt het tijdstip waarop het bericht

een systeem voor gegevensverwerking bereikt waarvoor het bestuursorgaan geen verantwoordelijkheid draagt of, indien het bestuursorgaan en de geadresseerde gebruik maken van hetzelfde systeem voor gegevensverwerking, het tijdstip waarop het bericht toegankelijk wordt voor de geadresseerde. Uit de parlementaire geschiedenis van deze bepaling blijkt dat bij het begrip ‘systeem voor gegevensverwerking’ moet worden gedacht aan het systeem van een internetserviceprovider.¹

3.3. Uit het hiervoor in 3.2 weergegeven wettelijke kader moet het volgende worden afgeleid voor een geval als dit, waarin de belanghebbende de geldigheid of het bestaan van een verdagingsbesluit als bedoeld in artikel 7:10, lid 3, Awb betwist en het bestuursorgaan daartegenover stelt dat het bestuursorgaan dat besluit tijdig per e-mail aan de belanghebbende heeft toegezonden. Voor de geldigheid van zo’n verdagingsbesluit is niet vereist dat het de belanghebbende heeft bereikt. Voldoende is dat het bestuursorgaan dit besluit binnen de uit de leden 1 en 2 van artikel 7:10 Awb volgende beslistermijn aan het juiste e-mailadres heeft verzonden en dat overigens is voldaan aan de in Afdeling 2.3 Awb geldende voorschriften, waaronder de eis dat de geadresseerde kenbaar heeft gemaakt dat hij langs die elektronische weg bereikbaar is. Indien aan deze voorwaarden is voldaan, kan de stelling dat belanghebbende geen kennis heeft kunnen nemen van het verdagingsbesluit niet afdoen aan de geldigheid van dat verdagingsbesluit.

3.4. Wanneer de belanghebbende betwist het verdagingsbesluit (tijdig) te hebben ontvangen, dan moet ervan worden uitgegaan dat hierin besloten ligt de betwisting van de (tijdige) verzending van dat besluit. Het ligt dan op de weg van het bestuursorgaan om die verzending aannemelijk te maken. Dit bewijs kan het bestuursorgaan bijvoorbeeld leveren door overlegging van een logbestand waaruit blijkt dat, en op welke datum en welk tijdstip, de e-mail vanuit het door hem gebruikte systeem voor gegevensverwerking is verzonden naar het systeem van de internetserviceprovider van de belanghebbende.

3.5. In de overwegingen van het Hof ligt besloten dat de heffingsambtenaar de verzending van de e-mail van 29 december 2017 aannemelijk heeft gemaakt en dat het Hof de betwisting van ontvangst van de e-mail door belanghebbende niet geloofwaardig heeft geacht. Het daarop volgende oordeel van het Hof dat het verdagings-

besluit tijdig is bekendgemaakt en in werking is getreden, geeft niet blijk van miskenning van hetgeen hiervoor in 3.2 tot en met 3.4 is overwogen en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst.

4. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

5. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

¹ Kamerstukken II 2001/02, 28483, nr. 3, blz. 42-43.

NLF 2021/1069

Hoge Raad niet bevoegd om te oordelen over weigering opstarten overlegprocedures voor Rijnvarenden (1)

A-G 7 april 2021, 20/00987 e.a., ECLI:NL:PHR:2021:393
Belastingtijdvak 2007 en 2010 t/m 2014

SAMENVATTING

A-G Wattel heeft in twee zaken geconcludeerd over de afwijzing door de Sociale Verzekeringsbank (SVB) van verzoeken van Rijnvarenden om voor hun premieplicht volksverzekeringen Luxemburg te benaderen met het oog op:



1. het maken van een uitzondering op de Nederlandse verzekeringsplicht voortvloeiend uit artikel 11 Rijnvarendenverdrag (RVV) (20/00987, ECLI:NL:PHR:2021:351); en
2. een uitzondering op de Nederlandse verzekeringsplicht voortvloeiend uit artikel 16 Verordening 833/2004 jo. de Rijnvarendenovereenkomst (RVO) (20/01343, ECLI:NL:PHR:2021:354).

Bij de twee conclusies hoort de onderhavige gemeenschappelijke bijlage.

Hoewel de techniek verschilt, kunnen onder beide regimes – waarvan het RVO op 1 mei 2010 het RVV verving – de bevoegde autoriteiten van twee of meer (EU-)Rijnoeverstaten in onderling overleg uitzonderingen maken op de overigens dwingende aanwijssregels in het RVV respectievelijk de RVO, die in de gevallen van de onderhavige belanghebbenden Nederland aanwijzen.

De vraag is of cassatie open staat tegen uitspraken van de Centrale Raad van Beroep (CRvB) over de afwijzing van dergelijke verzoeken door de SVB.

A-G Wattel concludeert dat de cassatiebepalingen in

artikel 53 AOW, artikel 66 Anw, artikel 31 AKW en artikel 10.3.2 Wlz de Hoge Raad geen rechtsmacht geven om te oordelen over (i) de vraag of een weigering om een uitzonderingsprocedure met een andere Rijnoeverstaat in te leiden een appellabel besluit is, noch over (ii) CRvB-uitspraken over een weigering van de SVB om op basis van artikel 16 Verordening 883/2004 een uitzonderingsprocedure met een andere staat te starten ten behoeve van een Rijnvarende.

De A-G acht de cassatieberoepen op dit punt niet-ontvankelijk.

NOOT

Deze noot heeft tevens betrekking op de gelijkkluidende conclusies van dezelfde datum, die achterin deze editie in het overzicht Overige rechtspraak en actualiteiten zijn opgenomen (NLF 2021/1093 en NLF 2021/1094).

De twee procedures¹ waar deze gemeenschappelijke bijlage van A-G Wattel op ziet, hebben gemeen dat belanghebbende een Rijnvarende is wiens werkgever in Luxemburg socialeverzekeringspremies heeft afgedragen, terwijl op basis van de dwingende aanwijssregels socialeverzekeringspremies in Nederland verschuldigd waren.

De pijn zit in het feit dat de scheepsexploitanten belanghebbenden via een constructie met een Luxemburgs uitzendbureau inhuurden, om zo de waarschijnlijk duurdere Nederlandse premieplicht te verruilen voor premieplicht in Luxemburg, en belanghebbenden later alsnog zijn geconfronteerd met verschuldigdheid van premies in Nederland. Ondanks dat dit niet duidelijk blijkt uit het geschetste feitencomplex, lijkt in een van de twee zaken waar de gemeenschappelijke bijlage van de A-G op ziet, belanghebbende ook niet compleet vrij van blaam te zijn aangaande de dubbele premieheffing. Hij zou op basis van correspondentie met de SVB al op de hoogte zijn geweest van het feit dat er Nederlandse verzekeringsplicht bestond.

¹ Conclusie A-G Wattel 7 april 2021, 20/00987, ECLI:NL:PHR:2021:351, NLF 2021/1093 en Conclusie A-G Wattel 7 april 2021, 20/01343, ECLI:NL:PHR:2021:354, NLF 2021/1094.

Dwingende aanwijsregels en dubbele premieheffing

Niet ter discussie staat dat, op grond van de dwingende aanwijsregels, Nederland het land is waar belanghebbenden sociaal verzekerd zijn. Ter voorkoming van de optredende dubbele premieheffing zou Luxemburg derhalve tot premierestitutie moeten overgaan. Door het nationale recht in Luxemburg vindt premierestitutie echter slechts met vijf jaar terugwerkende kracht plaats en gebeurt dit tevens in de regel alleen aan de werkgever. De Rijnvarende vist dus spreekwoordelijk achter het net.

Belanghebbenden proberen de SVB te bewegen met Luxemburg in overleg te treden om, in afwijking van de dwingende aanwijsregels, tot overeenstemming te komen dat alleen Luxemburgse verzekeringsplicht geldt en alleen aldaar premies verschuldigd zijn. Het beleid van de SVB is dat alleen bij bijzondere omstandigheden in overleg wordt getreden. Aangezien de oorzaak van de dubbele premieheffing het zoeken naar een zo laag mogelijke premieafdracht lijkt te zijn, komt het geenszins onredelijk voor dat de SVB niet overgaat tot onderling overleg.

In het licht van het voorgaande gaat de A-G in deze gemeenschappelijke bijlage – kort gezegd – in op twee vragen, namelijk of de Hoge Raad hier bevoegd is om op te treden als cassatierechter en of de afwijzing door de SVB van het verzoek om met een andere Rijnsoeverstaat in overleg te treden, een appellabel besluit is.

Hoge Raad als cassatierechter

In beginsel is de CRvB de hoogste rechter in socialezekerheidszaken. Voor een aantal specifiek aangewezen situaties geldt echter dat tegen een uitspraak van de CRvB cassatieberoep bij de Hoge Raad kan worden ingesteld.² De achtergrond van deze mogelijkheid tot cassatieberoep is coördinatie van de loonbelasting en de sociale zekerheid. De A-G leidt uit jurisprudentie en wetsgeschiedenis af dat cassatie moet openstaan voor zover uiteenlopende rechtspraak kan ontstaan tussen de belastingrechter en de socialeverzekeringrechter, met name waar het de verzekerings- en daarmee premieplicht in Nederland aangaat.

Het valt moeilijk in te zien hoe (een beslissing op) een

verzoek om een overlegprocedure te starten tot uiteenlopende rechtspraak kan leiden tussen de belastingrechter en de socialeverzekeringrechter. De conclusie van de A-G dat er in deze situatie geen rol voor de Hoge Raad is om alsnog op te treden als cassatierechter ten aanzien van het oordeel van de CRvB, verbaast dan ook niet.

Is beslissing op verzoek overlegprocedure te starten een besluit?

De A-G gaat ook in op de vraag of een beslissing op een verzoek om een overlegprocedure te starten een (appellabel) besluit is. Aangezien de CRvB de beslissing over het starten van de overlegprocedure inhoudelijk heeft getoetst, volgt dat de CRvB in elk geval van oordeel is dat sprake is van een appellabel besluit.

Artikel 1:3, lid 1, Awb definieert een besluit als een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan, inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling. De A-G meent echter dat bij de beslissing om een overlegprocedure te starten geen sprake is van een appellabel besluit, naar ik begrijp omdat een publiekrechtelijke grondslag zou ontbreken. Hij baseert zich hierbij op recente jurisprudentie van de ABRvS over de mutual agreement procedure (MAP) in belastingverdragen.³

In deze recente jurisprudentie oordeelde de ABRvS dat de afwijzing van het verzoek om een MAP een besluit is. Volgens de ABRvS is een rechtshandeling publiekrechtelijk indien zij gebaseerd is op een publiekrechtelijke grondslag. Een verdragsbepaling kan als publiekrechtelijke grondslag dienen voor zover deze eenieder verbindend is als bedoeld in artikel 93 en 94 GW. De ABRvS oordeelde dat dit het geval is en achtte van belang dat de betreffende verdragstekst onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig geformuleerd is om zonder meer als objectief recht in de nationale rechtsorde door de rechter te kunnen worden toegepast.

De A-G meent dat artikel 13 RVV en artikel 16 Verordening 833/2004, waar het onderling overleg door de SVB op gebaseerd is, niet aan het criterium van de ABRvS voldoen. Derhalve zou de publiekrechtelijke grondslag ontbreken. Ik heb moeite met deze redenering van de A-G. Ten eerste is, specifiek voor onderling overleg gestoeld op Verordening 833/2004, het trekken van een parallel met

² Zie artikel 53 AOW, artikel 66 Anw, artikel 31 AKW en artikel 10.3.2 Wlz.

³ ABRvS 3 februari 2021, 201900918/1/A3, ECLI:NL:RVS:2021:205, NLF 2021/0578, met noot van Van den Brekel en ABRvS 3 februari 2021, 201904489/1/A3, ECLI:NL:RVS:2021:206.

de jurisprudentie van de ABRvS mijns inziens niet terecht. Verordening 833/2004 is geen verdrag, maar EU-recht dat rechtstreeks van toepassing is in de lidstaten. Ten tweede: beslissingen op verzoeken om onderling overleg (evenals het onderling overleg zelf) zijn aan het bestuursorgaan SVB voorbehouden, en de SVB heeft ook beleid ontwikkeld op basis waarvan hij beslist al dan niet tot onderling overleg over te gaan. Dit lijkt mij juist een aanwijzing dat er een publiekrechtelijke grondslag aanwezig is.

De A-G roept op tot een rechtseenheidsoverleg tussen de hoogste bestuursrechters om hier duidelijkheid over te verschaffen. Streven naar rechtseenheid kan ik alleen maar van harte onderschrijven. Zeker nu er steeds meer afstemming en uitwisseling van informatie tussen bestuursorganen in internationaal verband plaatsvindt, lijkt het goed als er duidelijkheid komt over wanneer een belanghebbende toegang heeft tot de bestuursrechter. Een ruime toegang tot de bestuursrechter zou vanuit de rechtsbescherming een goede ontwikkeling zijn. Zowel de CRvB (in de onderhavige situatie) en de ABRvS (in de zaken over de MAP) bieden belanghebbenden toegang tot de rechter door een appellabel besluit te onderkennen. Op de uitkomst is er dus al (rechts)eenheid tussen deze bestuursrechters, wellicht alleen nog niet op de weg ernaartoe.

Tom Noë

Meijburg & Co

NLF 2021/1070

Portugese heffingstechniek over dividenden aan icbe's niet strijdig met EU-recht

A-G HvJ 6 mei 2021, C-545/19, ECLI:EU:C:2021:372

Belastingtijdvak 2015-2016

Wetsartikel(en) 63 VWEU

SAMENVATTING

Portugal belast niet-ingezeten icb's en ingezeten icb's op een verschillende manier.



Dividenden die door in Portugal gevestigde ondernemingen worden uitgekeerd aan een ingezeten icbe – die deze op haar beurt uitkeert aan haar deelnemers – zijn in Portugal niet belast op het niveau van de icbe. In plaats daarvan is een naar Portugees recht opgerichte icbe onderworpen aan een zegelbelasting, die driemaandelijks wordt geheven over haar totale nettoboekwaarde, daaronder begrepen haar niet-uitgekeerde dividendopbrengsten.

Over dividenden die Portugese ondernemingen uitkeren aan niet-ingezeten icb's (zoals in deze procedure Allianzgi-Fonds Aevn) die in hun lidstaat van vestiging (in casu Duitsland) geen of weinig vennootschapsbelasting betalen, wordt vennootschapsbelasting aan de bron ingehouden.

De Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) heeft aan het HvJ prejudiciële vragen gesteld over de verenigbaarheid van deze Portugese belastingregeling met de fundamentele vrijheden.

A-G Kokott geeft het HvJ in overweging om de vragen als volgt te beantwoorden:

- Artikel 63 VWEU verzet zich niet tegen nationale bepalingen volgens welke bronbelasting wordt geheven over dividenden die door een ingezeten vennootschap worden uitgekeerd aan een niet-

ingezeten icbe die in haar staat van vestiging niet onderworpen is aan vennootschapsbelasting.

- Artikel 63 VWEU verzet zich evenmin tegen nationale bepalingen volgens welke dividenden die door een ingezeten vennootschap worden uitgekeerd aan een ingezeten icbe niet worden belast in de vennootschapsbelasting maar middels een andere heffingstechniek, die ervoor moet zorgen dat over die dividenden pas bij uitkering aan de belegger een overeenkomstige inkomstenbelasting wordt geheven, terwijl, in afwachting van dat moment, de ingezeten icbe wordt onderworpen aan een driemaandelijksse belasting over haar totale netto-activa.

NOOT

Het Hof van Justitie heeft in recente jaren veelvuldig geoordeeld over de Unierechtelijke houdbaarheid van belastingen op dividenden. Lidstaten werd verweten grensoverschrijdende dividendbetalingen minder gunstig te behandelen dan binnenlandse dividendbetalingen. Onduidelijkheid blijft echter bestaan, getuige ook de onderhavige procedure. Deze procedure wordt gevoerd in het kader van een Portugese bronstaatheffing (vennootschapsbelasting aan de bron). In deze annotatie sta ik stil bij de Portugese regeling, de reikwijdte van de beperkingstoets, de bijzondere positie van het vrije kapitaalverkeer en de concrete vergelijkbaarheidsvraag.

Toelichting Portugese regeling en casus

Portugese dividenden zijn in beginsel onderworpen aan 25% Portugese vennootschapsbelasting aan de bron. De Portugese regeling kent echter een uitzonderingspositie voor ingezeten instellingen voor collectieve beleggingen (hierna: icb's). Deze icb's zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting over kapitaalopbrengsten, maar zijn daarentegen onderworpen aan een zogenoemde zegelbelasting. Dit betreft een belasting die op kwartaalbasis wordt geheven over de totale nettoboekwaarde van de icb.

Dividenduitkeringen aan niet-ingezeten vennootschappen zijn echter ook vrijgesteld van Portugese vennootschapsbelasting als zij in het land van vestiging zijn on-

derworpen aan een reële heffing.¹ Belanghebbende komt echter niet in aanmerking voor deze vrijstelling omdat zij, vanwege de Duitse transparantie, in Duitsland niet onderworpen is aan enige heffing. Belanghebbende is derhalve onderworpen aan een heffing van 15%. Belanghebbende stelt dat de Portugese regeling in strijd is met het vrije kapitaalverkeer.

Beperkingstoets: afzonderlijk of alomvattend?

A-G Kokott maakt voor de beoordeling of sprake is van een beperking onderscheid tussen een afzonderlijke toets die zich beperkt tot het niveau van de Portugese vennootschapsbelastingregeling en een alomvattende toets waarin rekening wordt gehouden met de algehele fiscale behandeling van icb's. Hoewel een dergelijk onderscheid nut kan hebben, concludeer ik dat de door haar geschetste afzonderlijke toets dermate achterhaald is dat de vergelijking zijn doel voorbijschiet. Het had mij nuttiger geleden om op basis van de beschikbare jurisprudentie een enge en ruime beperkingstoets te formuleren waarin in elk geval rekening zou zijn gehouden met vaste rechtspraak van het HvJ, zoals het arrest Denkavit² (bronstaatbelemmering kan geneutraliseerd worden door de behandeling in de woonstaat) en het arrest Pensioenfonds Metaal en Techniek³ (andere heffingstechnieken voor ingezetenen worden, onder omstandigheden, in aanmerking genomen).

De A-G komt overigens niet tot een conclusie of in het concrete geval sprake is van een beperking van het vrije kapitaalverkeer vanwege een gebrek aan feiten. Desalniettemin analyseert zij of een eventuele beperking gerechtvaardigd kan worden. Een beperkende maatregel kan gerechtvaardigd worden als:

- i. het verschil in behandeling situaties betreft die niet objectief vergelijkbaar zijn; of
- ii. het verschil wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

Ik ga in deze annotatie alleen in op de eerste mogelijkheid.

Bijzondere positie van het vrije kapitaalverkeer

De A-G staat uitgebreid stil bij het onderscheid tussen het vrije kapitaalverkeer en de andere verkeersvrijheden. Ze hecht veel waarde aan de bijzondere positie die het vrije kapitaalverkeer heeft op basis van artikel 65 VWEU.⁴ Ze concludeert dat het HvJ in het kader van de willekeurige discriminatie of verkapte beperking aansluiting zoekt bij de algemene discriminatietoets die door het HvJ ook bij de andere verdragsvrijheden wordt aangelegd. De A-G betwijfelt hierdoor of het HvJ voldoende rekening houdt met de bijzondere positie van het vrije kapitaalverkeer. Zij voert aan dat het algemene uitgangspunt van 'onvergelijkbaarheid van ingezetenen en niet-ingezetenen, tenzij' in recentere arresten steeds meer los lijkt te worden gelaten. In de vergelijkbaarheidsvraag zou hierdoor minder belang toekomen aan artikel 65 VWEU, waardoor de A-G concludeert dat dit unieke kenmerk van het vrije kapitaalverkeer (het bestaan van artikel 65 VWEU) hooguit in het kader van de evenredigheidstoets in aanmerking genomen moet worden. Hierdoor zou een beperking van het kapitaalverkeer eenvoudiger gerechtvaardigd kunnen worden dan een beperking van een van de andere verkeersvrijheden.

Hoewel ik het verschil tussen het vrije kapitaalverkeer en de andere verkeersvrijheden onderken, is de conclusie van de A-G in mijn optiek een brug te ver. Ik meen dat het HvJ in diens arresten wel degelijk, zij het impliciet, bij de vergelijkbaarheidsvraag rekening houdt met het bestaan van artikel 65 VWEU. A-G Szpunar kwam in de conclusie bij het arrest Pensioenfonds Metaal en Techniek overigens tot hetzelfde oordeel.⁵ Ik kan mij dus ook niet vinden in de opmerking van A-G Kokott dat een beperking van het kapitaalverkeer eenvoudiger te rechtvaardigen is dan bijvoorbeeld een beperking van de vestigingsvrijheid. Gezien het hoog theoretische gehalte van voorgaande analyse, verwacht ik overigens niet dat het

¹ 60% van het in Portugal geldende tarief van de vennootschapsbelasting.

² HvJ 14 december 2006, C-170/05, ECLI:EU:C:2006:783.

³ HvJ 2 juni 2016, C-252/14, ECLI:EU:C:2016:402.

⁴ In dit artikel is voor het vrije kapitaalverkeer namelijk expliciet bepaald dat in het kader van belastingwetgeving onderscheid gemaakt mag worden naar vestigingsplaatsen zolang dit leidt tot willekeurige discriminatie of verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer.

⁵ Conclusie A-G Szpunar 10 september 2015, C-252/14, ECLI:EU:C:2015:571.

HvJ in diens arrest ingaat op dit onderdeel van de conclusie.

Concrete vergelijkbaarheid

In algemene zin kan worden gesteld dat het HvJ in veel procedures oordeelt dat geen sprake is van een objectief verschil waardoor het de binnenlandse en buitenlandse situaties veelal vergelijkbaar acht. In dit kader is het relevant het arrest Fidelity Funds te benoemen.⁶ Het HvJ oordeelde in die zaak dat ingezet en niet-ingezet icbe's vergelijkbaar waren in het licht van de Deense dividendbelasting.

Desalniettemin concludeert de A-G dat in het onderhavige geval wel degelijk sprake is van een objectief verschil. Ze beargumenteert dit aan de hand van het arrest Pensioenfonds Metaal en Techniek. De Zweedse belastingregeling, net als de onderhavige Portugese, bestond uit een tweetal alternatieve heffingstechnieken. Enerzijds een bronbelasting op dividenden aan niet-ingezet pensioenfondsen en anderzijds een forfaitaire rendementsheffing over het kapitaal van ingezet pensioenfondsen. Rekening houdend met het nagestreefde doel van de regeling en het voorwerp en de inhoud daarvan, werd geoordeeld dat de pensioenfondsen zich niet in een vergelijkbare positie bevonden. Ik acht de onderhavige Portugese regeling vergelijkbaar met de betreffende Zweedse regeling en kom derhalve, net als de A-G, tot de conclusie dat belanghebbende zich niet in een vergelijkbare positie bevindt als Portugese icb's. Ik ben dus ook van mening dat belanghebbende in het onderhavige geval niet belemmerd is.

Conclusie

Hoewel ik enige kritiek heb op de conclusie van de A-G, kom ik wel tot het oordeel dat de vergelijking met het arrest Pensioenfonds Metaal en Techniek juist is. De uitkomst van deze procedure zou in mijn optiek dan ook vergelijkbaar moeten zijn.

Nils van Gennip

EY / ESL

⁶ HvJ 21 juni 2018, C-480/16, ECLI:EU:C:2018:480, NLF 2018/1594, met noot van De Haan.

NLF 2021/1071

Belastingverdrag met Liechtenstein treedt op 31 mei 2021 in werking

BUZA 7 mei 2021, Trb. 2021, 64

Belastingtijdvak 31 mei 2021 e.v.

SAMENVATTING

Op 3 mei 2020 heeft Nederland met Liechtenstein een belastingverdrag gesloten. De stilzwijgende goedkeuring van het verdrag door de Staten-Generaal is verleend op 12 februari 2021.

De bepalingen van het verdrag zullen ingevolge artikel 30 van het verdrag op 31 mei 2021 in werking treden.

Wat betreft het Koninkrijk der Nederlanden, zal het verdrag voor Nederland (het Europese deel) gelden.

Het verdrag

In het verdrag is een antimisbruikbepaling opgenomen die voorkomt dat het verdrag enkel wordt gebruikt om belastingheffing te ontwijken. Als hiervan sprake is, vervalt de mogelijkheid om een beroep te doen op de voordelen van het belastingverdrag.

Met deze antimisbruikbepaling en de andere bepalingen van het verdrag voldoet dit belastingverdrag aan de minimumstandaarden van het zogeheten BEPS (Base erosion and profit shifting)-project van de OESO/G20 tegen belastingontwijking.

Bindende arbitrage

Verder zijn er met Liechtenstein afspraken gemaakt



over de onderlinge uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering van belastingen. Ook bevat het verdrag een bepaling over bindende arbitrage in het geval dat Liechtenstein en Nederland in onderling overleg geen overeenstemming bereiken over de positie van een belastingplichtige.

OESO-Modelverdrag

Het verdrag sluit op een groot aantal onderdelen aan bij het OESO-Modelverdrag. Nederland heeft nu (op Cyprus na) met alle landen van de Europese Economische Ruimte (EER) een belastingverdrag gesloten.

NOOT

Het belastingverdrag¹ dat Nederland en Liechtenstein op 3 juni 2020 hebben ondertekend (hierna: het Verdrag), is op 11 januari 2021 ter goedkeuring voorgelegd aan de Staten-Generaal.² Op 2 februari 2021 heeft de vaste commissie voor Financiën een aantal vragen en opmerkingen voorgelegd aan de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst met betrekking tot het Verdrag. Bij brief van 9 februari 2021 zijn deze vragen beantwoord.³

Vragen en antwoorden

De vragen en antwoorden hebben onder andere betrekking op de kwestie hoe het Verdrag zich verhoudt tot de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020⁴ (hierna: NFV 2020) en het multilateraal instrument⁵ (hierna: MLI). Hoewel ten tijde van de verdragsonderhandelingen met Liechtenstein de NFV 2020 nog niet was gepubliceerd, behoorden veel van de principes die in de NFV 2020 liggen besloten al wel tot het fiscale verdragsbeleid en is daarmee rekening gehouden bij de verdragsonderhandelingen. Zo bevat het Verdrag een aantal maatregelen waarvan in het kader van het MLI is geconcludeerd dat deze nodig zijn

¹ Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Vorstendom Liechtenstein tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting [met Protocol], Trb. 2020, 60 en Trb. 2020, 95.

² Kamerstukken I en II 2020/21, 35 698, 1.

³ Kamerstukken II 2020/21, 35 698, 3.

⁴ Kamerstukken I 2019/20, 25 087, N.

⁵ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

om verdragsmisbruik te bestrijden en geschillen op een adequate manier te beslechten. Bij wijze van voorbeeld kan worden gewezen op:

De intentie van verdragsluitende partijen dat het Verdrag niet is bedoeld om belastingontwijking mogelijk te maken (Preambule);

- het opnemen van een MAP-tiebreaker (in plaats van de locatie van werkelijke leiding) om de dubbele vestigingsplaats van lichamen op te lossen (artikel 4, lid 3, Verdrag);
- het opnemen van maatregelen tegen het ontgaan van een vaste inrichting, bijvoorbeeld door het splitsen van contracten, fragmentatie van activiteiten of commissiainstructuren (artikel 5, lid 6 t/m 8, Verdrag);
- het opnemen van een procedure voor onderling overleg en een bepaling voor verplichte en bindende arbitrage (artikel 24 Verdrag), en
- het opnemen van de principal purpose test (PPT) als algemene bepaling tegen verdragsmisbruik (artikel 28, lid 1 en 2, Verdrag).

Voorts is in lijn met de NFV 2020 rekening gehouden met de door Nederland – inmiddels per 1 januari 2021 ingevoerde – conditionele bronbelasting op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties. Artikel I (Algemeen) van het Protocol bij het Verdrag stelt zeker dat Nederland deze belasting kan heffen indien:

1. het algemene wettelijke tarief voor de Liechtensteinse vennootschapsbelasting ('Ertragssteuer') onder 9% komt; of
2. Liechtenstein een vrijstelling invoert voor uit het buitenland afkomstige inkomsten zoals renten en royalty's; of
3. Liechtenstein op de door de Europese Unie opgestelde lijst van niet-coöperatieve jurisdicties wordt geplaatst.

Andere vragen en antwoorden hebben betrekking op het artikel inzake artiesten en sportbeoefenaars (artikel 16 Verdrag) dat afwijkt van de principes van de NFV 2020, en het ontbreken van een artikel voor hoogleraren en docenten.

Enigszins opmerkelijk is de vraag van de fractie van de SP of het tot op heden ontbreken van een belastingverdrag met Liechtenstein inhoudt dat de Zwitserse verdragsnormen gelden, of dat nu sprake kan zijn van dubbele belastingheffing.⁶ Deze vraag begrijp ik niet. Op grond van artikel 1 Verdrag Nederland-Zwitserland⁷ is dit verdrag van toepassing op personen die inwoner zijn van Nederland of Zwitserland (of van beide). Ingevolge artikel 3, lid 1, aanhef en onderdeel b en c van dit verdrag betekent de uitdrukking 'Nederland' het deel van het Koninkrijk der Nederlanden dat in Europa is gelegen, en betekent de uitdrukking 'Zwitserland' de Zwitserse Bondsstaat. Het belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland is op generlei wijze van toepassing verklaard op de relatie tussen Nederland en Liechtenstein, nog afgezien van het feit dat de Zwitserse Bondsstaat en het Vorstendom Liechtenstein twee soevereine staten zijn. Ik zie dan ook niet in waarom – bij ontstentenis van een belastingverdrag tussen Nederland en Liechtenstein – hier de Zwitserse verdragsnormen zouden gelden. Het antwoord van de staatssecretaris dat eventuele dubbele heffing momenteel kan worden beperkt door eenzijdige maatregelen – zoals, wat Nederland betreft, het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 – acht ik overigens passend en correct.⁸

Inwerkingtreding en toepassing van het Verdrag

Op 12 februari 2021 hebben de Staten-Generaal stilzwijgend goedkeuring verleend aan het Verdrag. Krachtens artikel 30 Verdrag treedt het op 31 mei 2021 in werking en zijn de bepalingen van het Verdrag van toepassing voor belastingjaren en -tijdvakken die beginnen, alsmede belastbare gebeurtenissen die zich voordoen, op of na 1 januari 2022.

Michel van Dun

PwC / Universiteit van Amsterdam

⁶ Kamerstukken II 2020/21, 35 698, 3, p. 4.

⁷ Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, Trb. 2010, 98.

⁸ Kamerstukken II 2020/21, 35 698, 3, p. 11.

NLF 2021/1072

Rioolheffing; ongelijke behandeling gelijke gevallen geen begunstigend beleid

Hof Arnhem-Leeuwarden 28 april 2021, 20/00558,
ECLI:NL:GHARL:2021:4158

Belastingtijdvak 2014

Wetsartikel(en) 228a Gemw

NFLT-termen rioolheffing

Formele relaties

Rechtbank Noord-Nederland: ECLI:NL:RBNNE:2020:1070

SAMENVATTING

Woningcorporatie X (belanghebbende) was bij het begin van het belastingjaar 2014 genothebbende krachtens eigendom van 404 in de voormalige gemeente Ten Boer gelegen percelen. Aan X zijn voor deze percelen aanslagen rioolheffing van in totaal € 106.963 opgelegd.

Rechtbank Noord-Nederland heeft de aanslagen vernietigd.

De Heffingsambtenaar heeft hoger beroep ingesteld en Hof Arnhem-Leeuwarden verklaart dat gegrond. Het Hof oordeelt dat de Heffingsambtenaar niet gepubliceerd beleid heeft gevoerd om 425 gelijke percelen buiten de heffing te laten. De Heffingsambtenaar heeft in dit verband voldoende geloofwaardig verklaard dat de 425 percelen op grond van doelmatigheidsoverwegingen buiten de rioolheffing zijn gehouden, dat het in de heffing betrekken van deze percelen een individuele beoordeling vereist van elk van deze 425 percelen en dat het zonder (uitgebreid) nader onderzoek ter plaatse niet mogelijk is om te onderscheiden of er sprake is van afvoer in de bodem (infiltratie), dan wel van afvoer op de gemeentelijke riolering via andere percelen of van afwatering op gemeentelijke sloten.

Het voorgaande leidt het Hof tot het oordeel dat de Heffingsambtenaar een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond heeft voor de ongelijke behandeling, zodat er geen sprake is van begunsti-



gend beleid. Het doel van het beleid berust immers op doelmatigheidsoverwegingen.

Het incidentele hoger beroep van X houdt in dat de verordening in strijd is met artikel 9 Kaderrichtlijn Water. Het Hof verwerpt deze beroepsgrond op de gronden vermeld in het arrest van 8 december 2017 (17/00071, ECLI:NL:HR:2017:3082, NLF 2018/0153, met noot van Menger).

NOOT

In deze procedure draait het om het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur. Belanghebbende stelt dat de Heffingsambtenaar ten aanzien van 425 percelen in de gemeente ten onrechte geen rioolheffing heeft geheven. Belanghebbende stelt dat dit met haar (een woningcorporatie met 404 huurwoningen binnen de gemeente) vergelijkbare gevallen zijn en dat er dus sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel. Dat moet leiden tot vernietiging van haar aanslagen rioolheffing.

In de eerste plaats oordeelt Hof Arnhem-Leeuwarden dat belanghebbende gelijk heeft in zijn stelling dat sprake is van gelijke gevallen. Immers, op grond van de verordening zijn zowel de 404 percelen van belanghebbende als de 425 benoemde percelen aan te merken als heffingsobjecten voor de rioolheffing. Van beide soorten percelen kan hemel- of afvalwater direct of indirect via de gemeentelijke riolering worden afgevoerd. Door ter zake van de 425 percelen niet te heffen, is sprake van ongelijke behandeling van gelijke gevallen, aldus het Hof.

Maar daarmee zijn we er nog niet. De oorzaak van de ongelijke behandeling kan gelegen zijn in (i) begunstigend beleid, (ii) het oogmerk van begunstiging of (iii) bevoordeling in de meerderheid van de gevallen. Het is aan de Heffingsambtenaar om argumenten aan te dragen waarom in casu geen sprake is van één van de drie hiervoor genoemde oorzaken. De Heffingsambtenaar kan een objectieve en redelijke rechtvaardiging aandragen voor de ongelijke behandeling.

Waar de Heffingsambtenaar in eerste aanleg nog te weinig had ingebracht om de stellingen van belanghebbende tegen te spreken, heeft hij dat in hoger beroep wel voldoende gedaan, aldus het Hof. Rechtbank Noord-Nederland oordeelde nog dat vanwege het ontbreken van tegenbewijs ervan uitgegaan moest worden dat sprake was van begunstigend beleid. In de herkansing in hoger be-

roep verklaart de Heffingsambtenaar volgens het Hof voldoende geloofwaardig dat de 425 percelen op grond van doelmatigheidsoverwegingen buiten de rioolheffing zijn gehouden. Het in de heffing betrekken van deze percelen vereist een individuele beoordeling van elk van deze 425 percelen. Zonder (uitgebreid) nader onderzoek ter plaatse is het volgens de Heffingsambtenaar niet mogelijk om te onderscheiden of sprake is van afvoer in de bodem (infiltratie), dan wel van afvoer op de gemeentelijke riolering via andere percelen of van afwatering op gemeentelijke sloten. Deze doelmatigheidsoverwegingen vormen de grondslag voor het begunstigende beleid dat de Heffingsambtenaar heeft gevoerd ten aanzien van de 425 percelen. Dit vormt een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling, aldus het Hof. Van willekeur bij de heffing is dus geen sprake geweest.

Overigens kan de gemeente het met garageboxen niet snel goed doen. Indien garageboxen wel apart in de rioolheffing worden betrokken, wordt daar als bezwaar tegenin gebracht dat dit een ongelijke behandeling vormt ten opzichte van garageboxen die bij een woning horen (er een samenstel mee vormen). Bij een woning behorende garageboxen worden immers niet apart aangeslagen. Zie voor een voorbeeld de uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 22 april 2016.¹ Zie ook de uitspraak van Hof Amsterdam van 21 augustus 2018² over de volgens het Hof toegestane (aparte) rioolheffing van garageboxen onder in een appartementencomplex. Ook als de gemeente onderzoekt of garageboxen en andere lastig te beoordelen percelen een directe of indirecte rioolaansluiting hebben en vervolgens bij een positieve uitkomst deze percelen in de rioolheffing wil betrekken leidt dit tot bezwaren. Rechtbank Zeeland-West-Brabant oordeelde in een dergelijk geval dat het niet in strijd met het vertrouwensbeginsel is als de gemeente na jaren niet heffen wel een aanslag rioolheffing oplegt. De belastingplichtigen waren in casu hierover geïnformeerd per brief.³

Anneke Monsma

Erasmus Universiteit Rotterdam

¹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 22 april 2016, 15/3803, ECLI:NL:RBZWB:2016:2479.

² Hof Amsterdam 21 augustus 2018, 17/00111, ECLI:NL:GHAMS:2018:3055.

³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 21 juli 2020, 19/6539 e.a., ECLI:NL:RBZWB:2020:3074, NLF 2020/2289.

NLF 2021/1073

Tijdens sproeidrogen gebruikt aardgas vrijgesteld van EB en ODE

Rb. Zeeland-West-Brabant 8 april 2021, 18/4783 e.a.,
ECLI:NL:RBZWB:2021:1697

Belastingtijdvak 2017

Wetsartikel(en) 64, lid 4 Wbm

NFLT-termen anders dan als brandstof
(energiebelasting)

SAMENVATTING

X (Koninklijke Mosa bv; belanghebbende) produceert (onder meer) keramische wand- en vloertegels.



Het proces van vervaardigen van keramische producten bestaat uit vier onderdelen: voorbereiden, vormgeven, drogen en bakken. Onderdeel van het voorbereiden bij fijn keramische producten, zoals keramische wand- en vloertegels, is het zogeheten sproeidrogen. Bij de productie verbruikt X aardgas voor het sproeidrogen van de grondstoffen, het drogen en branden van de tegels, het verpakken van de tegels in krimpfolie en het verwarmen van het bedrijfspand.

Aan X wordt door de aardgasleverancier energiebelasting (EB) en Opslag Duurzame Energie (ODE) in rekening gebracht. X heeft de Inspecteur om teruggaaf verzocht van een deel van de aan haar in rekening gebracht EB en ODE met een beroep op de vrijstelling voor gebruik van aardgas voor mineralogische procedés als bedoeld in artikel 64, lid 4, Wbm. De Inspecteur heeft het verzoek afgewezen voor zover het gaat om aardgas gebruikt bij het sproeidrogen.

Tussen partijen is in geschil of het door X gebruikte aardgas tijdens het zogeheten sproeidrogen is vrijgesteld op grond van artikel 64, lid 4, Wbm.

Volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant geeft artikel 64, lid 4, Wbm geen algemene omschrijving van wat onder een mineralogisch procedé moet worden verstaan.

De Rechtbank is het niet eens met de beperkte uitleg die de Inspecteur voorstaat. Voor dat geval is niet in geschil dat sproeidrogen onderdeel is van het vervaardigen van keramische producten en dat het gebruik van aardgas dus onder de vrijstelling valt. De Rechtbank stelt een aanvullende teruggaaf van EB en ODE vast van € 87.929.

NOOT

Rechtbank Zeeland-West-Brabant stelt belanghebbende in het gelijk ten aanzien van diens standpunt dat de vrijstelling met betrekking tot Energiebelasting (EB) en opslag duurzame energie (ODE) / mineralogisch procedé als bedoeld in artikel 64, lid 4, Wbm niet restrictief moet worden toegepast.

Achtergrond

De Richtlijn Energiebelastingen (Richtlijn 2003/96) biedt de lidstaten een mogelijkheid een vrijstelling te introduceren voor aardgas bij mineralogische procedés. Dit zijn de productieprocessen als bedoeld in Verordening 3037/90¹ die zijn ondergebracht onder code DI 26 'Vervaardiging van overige niet metaalhoudende minerale producten' van de NACE-nomenclatuur.² Nederland heeft bij de implementatie van de richtlijn de vrijstelling niet geïntroduceerd in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm), dit in tegenstelling tot onze buurlanden België en Duitsland. In de loop der jaren is er vanuit de keramische industrie gepleit om de mineralogische vrijstelling ook in de Wbm te introduceren omdat door het ontbreken hiervan geen sprake zou zijn van een level playing field. De staatssecretaris van Financiën heeft in der loop der jaren bij beantwoording van vragen herhaaldelijk aangegeven dat hier geen sprake van zou zijn. Uiteindelijk is de door de sector gewenste mineralogische vrijstelling als onderdeel van het Belastingplan 2017 alsnog geïntroduceerd in artikel 64, lid 4, Wbm.

¹ Verordening (EEG) 3037/90 van de Raad van 9 oktober 1990 betreffende de statistische nomenclatuur van de economische activiteiten in de Europese Gemeenschap.

² PbEG 1990 L 293, p. 1.

De procedure

Belanghebbende produceert (onder andere) keramische wand- en vloertegels. Het proces van vervaardigen van keramische producten bestaat uit vier onderdelen: voorbereiden, vormgeven, drogen en bakken. Onderdeel van het voorbereiden bij fijn keramische producten, zoals keramische wand- en vloertegels, is het zogenoemde sproeidrogen. Bij de productie verbruikt belanghebbende aardgas voor het sproeidrogen van de grondstoffen, het drogen en branden van de tegels, het verpakken van de tegels in krimpfolie en het verwarmen van het bedrijfspand. Tussen partijen is in geschil of (ook) het bij het sproeidrogen (als onderdeel van het productieproces) verbruikte aardgas is vrijgesteld van EB en ODE op basis van artikel 64, lid 4, Wbm. De Inspecteur stelt dat de vrijstelling voor het gebruik van aardgas voor de vervaardiging van keramische producten alleen van toepassing is voor de deelprocessen van die vervaardiging waarbij sprake is van een mineralogisch procedé. Een deelproces, in casu het sproeidrogen, kwalificeert volgens de Inspecteur als mineralogisch procedé indien de mineralogische samenstelling en eigenschappen van het product wijzigen. Dit is volgens de Inspecteur niet het geval. Belanghebbende neemt het standpunt in dat, aangezien het sproeidrogen een (kern)onderdeel is van het vervaardigen van keramische wand- en vloertegels, de vrijstelling wel van toepassing is. Volgens belanghebbende vindt de uitleg van de Inspecteur geen steun in de wettekst en gaat de Inspecteur overigens ook uit van een te restrictieve opvatting van wat onder een mineralogisch procedé wordt verstaan.

Niet restrictief

De Rechtbank overweegt dat artikel 64, lid 4, Wbm geen algemene omschrijving geeft van wat onder een mineralogisch procedé moet worden verstaan. Het artikellid bevat, naar de mening van de Rechtbank, in plaats daarvan een opsomming van vervaardigingen van producten die als mineralogische procedés worden aangemerkt, waaronder 'de vervaardiging van keramische producten'. Dit betekent dat het begrip 'mineralogische procedé' als zodanig niet hoeft te worden uitgelegd, maar dat het – in dit geval – draait om de vraag wat onder 'de vervaardiging van keramische producten' moet worden verstaan. De Rechtbank merkt hierbij op dat dit begrip niet nader is toegelicht bij de invoering van de vrijstelling. Naar het oordeel van de Rechtbank bevat de wettekst als zodanig geen aanknopingspunten voor de door de Inspecteur

voorgestane uitleg dat alleen het deelproces van de vervaardiging waarbij de mineralogische samenstelling en eigenschappen van het product wijzigen, is aan te merken als 'vervaardiging van keramische producten'. De context waarbinnen het begrip wordt gebruikt, biedt evenmin (voldoende) steun voor die uitleg. Dat in de wettekst naar SBI-code 23 wordt verwezen, is onvoldoende. De desbetreffende passage heeft betrekking op de bedrijven die in aanmerking komen voor de vrijstelling, en houdt als zodanig geen nadere normering in met betrekking tot het gebruik dat wordt vrijgesteld. Overigens valt aan (de toelichting bij) SBI-code 2331 geen duidelijk gezichtspunt te ontleenen dat slechts een deelproces van het vervaardigen van keramische wand- en vloertegels, onder het begrip 'vervaardigen van keramische producten' valt. Ook in de richtlijn valt naar de mening van de Rechtbank geen steun te vinden voor de restrictieve uitleg van de Inspecteur. Hoewel het juridisch gezien niet relevant is, is deze uitleg wel in lijn met de wijze van toepassing van de vrijstelling in België en Duitsland. En eerlijk is eerlijk, de achterliggende reden van het invoeren van deze vrijstelling was het creëren van een level playing field. Met deze uitspraak wordt wel in de geest van die doelstelling geoordeeld door de Rechtbank. Deze uitspraak geeft nog maar eens aan hoe belangrijk goede definities van vrij te stellen processen zijn.

Martijn Hoffer

Deloitte

NLF 2021/1074

Oordeel Hof over sectorindeling zorg hulpmiddelenbedrijf onjuist gemotiveerd

HR 7 mei 2021, 20/01381, ECLI:NL:HR:2021:710

Belastingtijdvak 2011

Wetsartikel(en) 96 Wfsv

NFLT-termen concernaansluiting (sectorindeling) (vervalt per 1 januari 2020), concernaansluitingen (gedifferentieerde premie whk)

Formele relaties

Hof Den Haag: ECLI:NL:GHDHA:2020:429

A-G: ECLI:NL:PHR:2020:995

SAMENVATTING

X (bv; belanghebbende) verkoopt, verhuurt en leent zorg hulpmiddelen uit via thuiszorg(web)winkels, uitleenpunten en distributiecentra. Zij bedient zowel ziekenhuizen, zorgverzekeraars en andere zakelijke zorginstellingen als particuliere patiënten en zij heeft een expertisecentrum, een callcenter, een webwinkel en een kantoor. Zij is voor de premieheffing door Hof Den Haag uiteindelijk ingedeeld in sector 19 (Grootwinkelbedrijf).

De staatssecretaris heeft tegen dit oordeel cassatieberoep ingesteld met het betoog dat de uitspraak onvoldoende inzicht geeft in de gedachtegang die het Hof tot zijn oordeel heeft gebracht.

De Hoge Raad verklaart het cassatieberoep gegrond.

Het Hof heeft zijn oordeel dat X behoort te worden gerangschikt in sector 19 kennelijk doen steunen op zijn vaststelling dat differentiaties in sectoren en premie loonsommen van de takenpakketten van individuele werknemers van X niet anders dan gekunsteld zijn vast te stellen. Daarmee geeft de uitspraak van het Hof blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het bepaalde in artikel 96, lid 2, Wfsv laat namelijk niet toe om op die grond geen toepassing te



geven aan de aldaar voorgeschreven regels voor de sectoraansluiting van samengestelde ondernemingen zoals X.

De zaak is verwezen naar Hof Amsterdam.

Conform Conclusie A-G Wattel (NLF 2020/2729, met noot van Van de Ven).

NOOT

De procedure over de sectorindeling van de werkgever die zich bezighoudt met verkoop, uitlenen en verhuur van zorg hulpmiddelen aan particulieren en zorginstellingen is door de Hoge Raad verwezen naar Hof Amsterdam. Met de staatssecretaris is de Hoge Raad van mening dat Hof Den Haag artikel 96, lid 2, Wfsv ten onrechte buiten beschouwing heeft gelaten. Dit artikel bepaalt dat een werkgever die diverse maatschappelijke functies heeft van rechtswege aangesloten is bij de sector waartoe de werkzaamheden behoren waarvoor de werkgever het grootste bedrag aan premieplichtig loon betaalt of vermoedelijk zal betalen.

In het arrest valt mij één zin op. In r.o. 4.2 stelt de Hoge Raad in de laatste volzin: 'Artikel 96, lid 1, Wfsv sluit niet uit dat een werkgever die verschillende soorten werkzaamheden doet verrichten, wordt ingedeeld in verschillende sectoren', met een voetnootverwijzing naar een arrest van 6 april 2018.¹ In dat arrest is in r.o. 2.3.2 in de laatste zin dezelfde tekst opgenomen. Voor mij is niet helemaal helder wat de Hoge Raad hiermee bedoelt. Is dit een lichte aarzeling of artikel 96, lid 1, Wfsv aansluiting bij meer dan één sector wel mogelijk maakt? Of een lichte aarzeling dat de werkgever in kwestie een aantal maatschappelijke functies heeft? Artikel 96, lid 1, Wfsv geeft naar mijn mening de hoofdregel voor de indeling van de werkgever: indeling in een sector op basis van de maatschappelijke functie van de werkgever. Als een werkgever meer maatschappelijke functies heeft, volgt daaruit dat een werkgever bij meer sectoren aangesloten zou worden. Vervolgens geeft het tweede lid van artikel 96 Wfsv de hoofdregel voor een werkgever die in zo'n situatie verkeert. Deze werkgever wordt aangesloten bij de sector waartoe de werkzaamheden behoren met in de regel het grootste bedrag aan premieplichtig loon. De benadering van Hof Den Haag om de verhouding van het

¹ HR 6 april 2018, 17/02618, ECLI:NL:HR:2018:512, NLF 2018/0865, met noot van Aksoy.

premieplichtig loon in relatie tot de verschillende maatschappelijke functies van de werkgever te laten voor wat het is en de werkgever in het algemeen te vergelijken met andere grootwinkelbedrijven, heeft niet de instemming van de Hoge Raad. Daarmee kom ik tot de conclusie dat deze voor mij opvallende zin géén lichte aarzeling is, maar een methodologische stap is in de toepassing van de bepalingen van de sectorindeling.

Overigens merk ik, wellicht ten overvloede, op dat aansluiting bij een aantal sectoren van een werkgever met diverse maatschappelijke functies, met ingang van 29 juni 2018 niet meer mogelijk is.

Gabriëlle van de Ven

Belastingdienst

BRON ECLI:NL:HR:2021:710

Arrest in de zaak van de Staatssecretaris van Financiën tegen X bv te Z (hierna: belanghebbende) op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 6 maart 2020, nr. BK-20/00269, op het beroep van belanghebbende betreffende een beschikking sectorindeling voor werknemersverzekeringen. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door P, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende, vertegenwoordigd door P.A.M. van Doorn, heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 28 oktober 2020 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie.¹

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1. Belanghebbende verkoopt, leent uit en verhuurt zogenoemde zorghulpmiddelen door middel van een concern van 61 thuiszorgwinkels, 36 uitleenpunten en 6 distributiecentra, verspreid over Nederland, een expertisecentrum, een callcenter, een webwinkel en een kantoor in Z. Bij de uitleenpunten en de winkels is de expertise

aanwezig om cliënten te adviseren over de hulpmiddelen die belanghebbende verkoopt, uitleent en verhuurt. Opdrachtgevers van belanghebbende zijn instituties en cliënten in de gezondheidszorg.

2.2. De activiteiten van belanghebbende bestaan uit:

- a. de verkoop van thuiszorgartikelen (verpleegartikelen en hulpmiddelen) aan particulieren;
- b. de verhuur van thuiszorgartikelen aan particulieren;
- c. het leveren van thuiszorgartikelen, kunst- en hulpartikelen aan particulieren waarvoor belanghebbende factureert aan de zorgverzekeraar;
- d. het leveren van verpleegartikelen en hulpmiddelen aan zorginstellingen.

2.3. Voor het Hof was niet in geschil dat de hiervoor genoemde activiteiten onder de volgende sectoren vallen:

- a en b: 17. detailhandel en ambachten;
- c: 45. zakelijke dienstverlening;
- d: 42. groothandel II.

2.4. Sinds haar aanmelding als werkgever per 1 januari 2011 was belanghebbende krachtens de artikelen 95 en 96 Wet financiering sociale verzekeringen (hierna: Wfsv), zoals de bepalingen destijds luidden, voor de premieheffing werknemersverzekeringen ingedeeld in sector 17 (Detailhandel en ambachten).

3. Procedure voor het Hof

3.1. Voor het Hof was in geschil of de Inspecteur terecht het verzoek om herziening van de indeling van belanghebbende per 1 januari 2012 heeft afgewezen.

3.2. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur, tegenover de betwisting door belanghebbende, onvoldoende feiten en omstandigheden aannemelijk gemaakt die een andere conclusie rechtvaardigen dan dat belanghebbende behoort te worden gerangschikt in sector 19 (Grootwinkelbedrijf).

Kijkend naar (het karakter van) het bedrijf van belanghebbende en haar activiteiten, de aard van haar werkzaamheden, de functie die zij in het maatschappelijk verkeer vervult (de maatstaf van artikel 96, lid 1, Wfsv), haar inschrijving in het handelsregister van de Kamer van Koophandel, en belanghebbende vergelijkend met andere grootwinkelbedrijven, toont belanghebbende zich een onderneming, die grootschalig in concernverband met vele vestigingen over het land verspreid een homo-

¹ ECLI:NL:PHR:2020:995.

geen product voert, namelijk de verkoop, verhuur, uitleen en beheer van verpleegartikelen annex zorghulpmiddelen aan zowel particuliere zorgbehoevende cliënten als aan zakelijke zorginstellingen, zulks met behulp van, gegeven de diversiteit in het takenpakket van de individuele werknemer van belanghebbende, een multi-inzetbaar en flexibel personeelsbestand van 540 fte, waarbinnen differentiaties in sectoren en premieloonsommen niet anders dan gekunsteld zijn vast te stellen, en het werkloosheidsrisico in hoge mate binnen het concern is gezekerd. Hiermee is belanghebbende in niets te onderscheiden van andere naar maatschappelijke opvatting als grootwinkelbedrijf te duiden ondernemingen, aldus het Hof.

4. Beoordeling van het middel

4.1. De Staatssecretaris bestrijdt de beslissing van het Hof met een middel van cassatie. Het middel komt op tegen de hiervoor in 3.2 vermelde oordelen van het Hof.

4.2. Bij de beoordeling van het middel stelt de Hoge Raad het volgende voorop. Volgens artikel 96, lid 1, Wfsv is een werkgever van rechtswege aangesloten bij de op grond van artikel 95, lid 1, Wfsv vastgestelde sector waartoe de werkzaamheden behoren die hij als werkgever doet verrichten. Indeling in een sector geschiedt naar de aard van de door de werkgever verrichte werkzaamheden en op basis van de functie die (de onderneming van) de werkgever in het maatschappelijk verkeer vervult. Artikel 96, lid 1, Wfsv sluit niet uit dat een werkgever die verschillende soorten werkzaamheden doet verrichten, wordt ingedeeld in verschillende sectoren.²

Voor het geval waarin een als samengestelde onderneming aan te merken werkgever werkzaamheden doet verrichten die behoren tot verschillende sectoren, bepaalt artikel 96, lid 2, Wfsv dat hij van rechtswege is aangesloten bij de sector waartoe de werkzaamheden behoren waarvoor hij als werkgever in de regel het grootste bedrag aan premieplichtig loon betaalt of vermoedelijk zal betalen.

4.3. Het middel bevat onder meer de klacht dat de bestreden uitspraak onvoldoende inzicht geeft in de gedachtegang die het Hof tot zijn oordeel heeft gebracht. Daarbij acht het middel, blijkens de daarop gegeven toelichting, van belang dat niet in geschil is dat belanghebbende een samengestelde onderneming is die werkzaamheden doet

verrichten die behoren tot de hiervoor in 2.3 genoemde sectoren.

4.4. Het Hof heeft zijn oordeel dat belanghebbende behoort te worden gerangschikt in sector 19 (Grootwinkelbedrijf) kennelijk doen steunen op zijn vaststelling dat differentiaties in sectoren en premieloonsommen van de takenpakketten van individuele werknemers van belanghebbende niet anders dan gekunsteld zijn vast te stellen. Daarmee geeft de uitspraak van het Hof blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het bepaalde in artikel 96, lid 2, Wfsv laat namelijk niet toe om op die grond geen toepassing te geven aan de aldaar voorgeschreven regels voor de sectoraansluiting van samengestelde ondernemingen zoals belanghebbende.

4.5. Het middel is in zoverre terecht voorgesteld en behoeft voor het overige geen behandeling.

4.6. De uitspraak van het Hof kan niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen.

5. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

6. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof, en
- verwijst het geding naar het Gerechtshof Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest.

² HR 6 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:512.

NLF 2021/1075

Niet voldaan aan voorwaarden voor kwalificatie 'Aruba Vrijgestelde Vennootschap'

Gemeenschappelijk Hof van Justitie 22 april 2021,
AUA2019H00234, ECLI:NL:OGHACMB:2021:106
Belastingtijdvak 2012

SAMENVATTING

X, belanghebbende, is een zogenoemde 'Aruba Vrijgestelde Vennootschap' (AVV) en heeft slechts een renteloze rekening-courantvordering op haar Braziliaanse aandeelhouder.



De Inspecteur heeft voor het jaar 2021 het standpunt ingenomen dat de lening in rekening-courant aan de aandeelhouder niet kwalificeert als het 'beleggen van vermogen' in de zin van het Landsbesluit aanwijzing vrijgestelde activiteiten. Verder heeft de Inspecteur de rente op deze vordering gecorrigeerd naar 7% van de gemiddeld uitstaande lening van \$475.000, ofwel \$33.250 (Afl. 59.517).

Bij het GHvJ is in geschil of X voor het jaar 2012 kwalificeert als een AVV. Verder is de vraag of X voldoet aan de voorwaarde dat zij zich bezighoudt met 'beleggen van vermogen', zodat zij in aanmerking komt voor de objectieve vrijstelling van de winstbelasting.

Het GHvJ oordeelt dat van dit laatste geen sprake is omdat de rekening-courantvordering renteloos is. Dat betekent dat X voor het onderhavige jaar niet langer is vrijgesteld van winstbelasting, aldus het GHvJ.

NOOT

In deze Arubaanse winstbelastingzaak is het volgende aan de orde. Belanghebbende is een Aruba Vrijgestelde Vennootschap (hierna: AVV). Alle aandelen in belanghebbende zijn in handen van een natuurlijke persoon

wonende te Brazilië (hierna: de aandeelhouder). Er is sprake van een rekening-courantvordering waarbij geen rente in rekening is gebracht aan de aandeelhouder. Verder zijn geen zekerheden gesteld en is geen aflossings-schema afgesproken. Bij het vaststellen van de aanslagen heeft de Inspecteur het standpunt ingenomen dat de lening in rekening-courant aan de aandeelhouder niet kwalificeert als het 'beleggen van vermogen' in de zin van artikel 1 Landsbesluit aanwijzing vrijgestelde activiteiten (hierna: Landsbesluit), dat de activiteiten van belanghebbende zich dus niet beperken tot de in het Landsbesluit aangewezen activiteiten, en dat de winst van belanghebbende dus niet op grond van artikel 2, aanhef en onderdeel c, LWB vrijgesteld is van winstbelasting. Verder heeft de Inspecteur de rente op deze geldleningen gecorrigeerd naar 7% van de gemiddeld uitstaande lening van \$475.000, ofwel \$33.250 (Afl. 59.517).

Uitspraak in beroep en hoger beroep

Het Gerecht in eerste aanleg van Aruba heeft in zijn uitspraak van 18 september 2019¹ geoordeeld dat er geen sprake is van beleggen van vermogen en dat belanghebbende hierbij ook niet voldoet aan de 10%-norm, zoals is opgenomen in een beleidsregel. Op basis van deze beleidsregel wordt goedgekeurd dat 'het hebben van rekening-courantverhoudingen ten behoeve van, respectievelijk het verstrekken van renteloze leningen aan of anderszins ter beschikking stellen van vermogen aan aandeelhouders/natuurlijke personen door een AVV wordt aangemerkt als het beleggen van vermogen indien het gemiddelde in een belastingjaar uitstaande bedrag van de ter beschikking gestelde gelden niet meer bedraagt dan tien (10) procent van het totaal van de door de AVV aangehouden activa'. In de beleidsregel is nog een overgangsmaatregel opgenomen op basis waarvan wordt goedgekeurd dat een AVV die renteloos gelden heeft geleend of anderszins ter beschikking heeft gesteld aan aandeelhouders / natuurlijke personen voor uitstaande bedragen die het bovenbedoelde percentage van 10 te boven gaan, geacht wordt deze vordering te hebben aangehouden in het kader van het beleggen van vermogen, mits zij aan bepaalde aanvullende voorwaarden voldoet en uiterlijk 1 december 2010 aan het 10%-criterium wordt voldaan.

Belanghebbende betoogde subsidiair dat de in 2012 ver-

¹ Gerecht in eerste aanleg [Aruba] 18 september 2019, AUA201804120, ECLI:NL:OGEEA:2019:595.

strekte gelden van \$450.000 niet als rekening-courantvordering hebben te gelden, maar als een verkapte winstuitdeling. In dat geval zou wel worden voldaan aan de 10%-norm. In dit verband wordt door het Gerecht opgemerkt dat het aannemelijk wordt geacht dat partijen zijn overeengekomen dat de verstrekte gelden moeten worden terugbetaald. Het is niet geheel duidelijk op basis waarvan dit specifieke punt van de terugbetalingsverplichting dan aannemelijk is geacht. Kennelijk is er veel waarde gehecht aan het feit dat belanghebbende het standpunt van de schijnlening pas voor het eerst in de motivering van het beroepsschrift heeft ingenomen, dat niet is gebleken dat in de Braziliaanse aangifte inkomstenbelasting van de aandeelhouder melding is gemaakt van de uitdeling en dat het bedrag op de balans van de vennootschap was opgenomen. De uitspraak door het Gerecht en vervolgens de bevestiging door het GHVJ, roepen op een tweetal punten vragen op. Alvorens hierop in te gaan is het wenselijk om een stukje ontstaansgeschiedenis van de AVV te geven.

De AVV

De Aruba Vrijgestelde Vennootschap (AVV) is eind jaren '80 van de vorige eeuw ontwikkeld door de overheid van Aruba met de bedoeling om de offshoresector van Aruba te ontwikkelen. De Arubaanse regering wilde een van winstbelasting vrijgestelde vennootschap introduceren die aan dezelfde eisen voldeed als die van Panama en de Britse Maagdeneilanden, op dat moment de toonaangevende offshorejurisdicties. In 1999 werden door de Primarolo-groep vier Arubaanse regimes aangemerkt als schadelijke belastingregimes, waaronder de AVV. Volgens de Primarolo-groep had de AVV een schadelijk karakter. Dit kwam door de winstbelastingvrijstelling met elementen van ringfencing die voor financiële activiteiten werden gebruikt. De AVV was in die tijd een bijzondere rechtspersoon, die subjectief was vrijgesteld van winstbelasting, zolang de AVV niet aan het Arubaanse economische verkeer deelnam.

Met een wetswijziging die op 1 januari 2006 van kracht werd, werd de subjectvrijstelling vervangen door een objectvrijstelling voor winsten behaald met bepaalde activiteiten. Indien één activiteit, hoe gering ook, niet onder de vrijgestelde activiteiten van de AVV valt, zal de objectvrijstelling voor de winst- en dividendbelasting voor alle activiteiten van desbetreffende AVV vervallen. Bij beleidsregel van 18 augustus 2010, is vervolgens goedgekeurd dat het hebben van rekening-courantverhoudingen ten

behoefte van, respectievelijk het verstrekken van renteloze leningen aan of anderszins ter beschikking stellen van vermogen aan aandeelhouders / natuurlijke personen door een AVV wordt aangemerkt als het beleggen van vermogen in de zin van artikel 1, onderdeel c, Landsbesluit mits, het gemiddeld in een belastingjaar uitstaande bedrag van de ter beschikking gestelde gelden niet meer bedraagt dan tien (10) procent van het totaal van de door de AVV aangehouden activa.

Vreemd of eigen vermogen

Op basis van de ontstaansgeschiedenis en de bedoeling van de wetgever bij de totstandbrenging van het vehikel en de aanpassingen, lijkt de wijze van benadering en de wijze waarop is gecorrigeerd, niet geheel in lijn met de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever. Als hierbij genomen wordt dat ook de bedoeling van belanghebbende een belangrijke rol speelt in deze, en er kennelijk in zijn geheel verder niets is afgesproken, lijkt de invulling zoals door de Inspecteur gegeven, juist niet aannemelijk. Zeker als dit wordt afgezet tegen de gevolgen die aan deze uitleg, door een ander dan de belastingplichtige, kleven. Een correctie in de kapitaalsfeer lijkt in deze veel meer voor de hand te hebben gelegen. Hoe het ook zij, op basis van de overwegingen komt er toch ook een tweetal punten naar voren dat er niet duidelijker op is geworden.

Wanneer is er sprake van de activiteit 'beleggen'?

Het eerste punt waarover meer duidelijkheid had kunnen worden verschaft, is de vraag wanneer er nu daadwerkelijk sprake is van de activiteit beleggen. In de nota van toelichting bij het Landsbesluit is onder andere het volgende opgemerkt:

'Van beleggen is derhalve sprake, indien het bezit van het vermogensbestanddeel slechts gericht is op het verkrijgen van de waardeinstijging die, en het rendement dat bij normaal vermogensbeheer mag worden verwacht.'

Zoals hiervoor aangegeven is in een beleidsregel van 18 augustus 2010 opgenomen dat in beginsel, het renteloos lenen of anderszins ter beschikking stellen van vermogen aan aandeelhouders / natuurlijke personen, niet kwalificeert als het beleggen van vermogen aangezien door het aldus aanhouden van dit vermogen geen waardeinstijging en rendement wordt beoogd, terwijl hiermee

wel bijzondere risico's worden gelopen. Er wordt evenwel hierbij in zijn geheel geen rekening gehouden met de mogelijkheid dat er sprake kan zijn van een waardevermindering, zoals bijvoorbeeld in geval van negatieve rente. Er zal dus mijns inziens steeds moeten worden gekeken naar alle specifieke feiten en omstandigheden, alsook de feitelijke bedoeling van belanghebbende per verstreking, om vast te kunnen stellen of er in casu sprake is van beleggen of niet. Zeker ook gezien de huidige omstandigheden, met negatieve rente, is het jammer dat er niet meer duidelijkheid is verschaft omtrent de vraag of het voorkomen van een waardedaling in dit verband ook als beleggen zou kunnen worden beschouwd.

Wanneer is er sprake van een lening?

Het tweede punt is iets complexer. Er lijkt immers, in dit specifieke geval, op het eerste gezicht wel heel eenvoudig door het Gerecht en het GHVJ te worden aangenomen dat er sprake is van een civielrechtelijke lening. Het uitgangspunt van de Hoge Raad is immers dat als partijen civielrechtelijk een lening zijn overeengekomen, waarbij in elk geval sprake moet zijn van een terugbetalingsverplichting van de hoofdsom, dan wordt dat fiscaal gevolgd. Voorts is bij het bestaan van een civielrechtelijke lening de fiscale behandeling alleen anders indien er sprake is van bijzondere gevallen die getypeerd worden als een zogenaamde schijnlening, bodemlozeputlening of deelnemerschaplening. Deze laatste drie soorten leningen worden vervolgens fiscaal ook geherkwalificeerd van vreemd vermogen in eigen vermogen. Belanghebbende heeft subsidiair ook gesteld dat sprake was van een (verkapte) dividenduitkering omdat er sprake zou zijn geweest van een schijnlening, hetgeen niet is gevolgd door het Gerecht en het GHVJ.

Uit de gepresenteerde feiten blijkt evenwel dat er in casu kennelijk geen rente is overeengekomen, geen zekerheden zijn gesteld en geen aflossingsschema is overeengekomen. Kortom, er is helemaal niets afgesproken tussen de AVV en de aandeelhouder. Op basis van dergelijke feiten en omstandigheden zou normaliter worden gesteld dat er geenszins sprake is van een lening doch een kapitaaluitkering. Daar komt bij dat, nu er verder in zijn geheel geen afspraken lijken te zijn gemaakt omtrent de geldverstreking, dit op zichzelf de vraag oproept of je dit als een (bedrijfs)activiteit van de vennootschap in de zin van de activiteiten als bedoeld in artikel 2, aanhef en onderdeel c, LWB zou kunnen kwalificeren, alvorens überhaupt tot de toets te komen of sprake is van een vrij-

gestelde activiteit. Er is immers in zijn geheel niets afgesproken, ook geen terugbetaalverplichting.

Bovenstaande vraag lijkt evenwel met één klein zinnetje te worden afgedaan door een, verder in zijn geheel niet nader toegelichte stelling van het Gerecht en dat is dat het Gerecht het kennelijk aannemelijk heeft geacht dat partijen zijn overeengekomen dat de verstrekte gelden moeten worden terugbetaald. Op basis waarvan is dit kennelijk aannemelijk? Zeker nu dit dermate doorslaggevend lijkt te zijn in deze zaak zou je toch verwachten dat daar meer aandacht aan zou zijn besteed, en duidelijk zou worden uiteengezet op basis waarvan die terugbetalingsverplichting dan aannemelijk moet worden geacht. Een verwijzing naar het niet opgeven van de (verkapte) dividendinkomsten in het land van inwoning en het pas in het beroepschrift aandragen van het bestaan van een schijnlening lijken niet echt relevant in dat verband. Kennelijk is dus het simpelweg opnemen van een vordering op de balans voldoende om te concluderen dat sprake is van een terugbetaalverplichting. Verder valt immers nergens uit af te leiden waarom dit anders aannemelijk zou zijn geweest op het moment van de verstreking van het bedrag door de AVV aan haar aandeelhouder.










Julian Lopez Ramirez



Deloitte Dutch Caribbean



OVERZICHTEN

OVERIGE RECHTSPRAAK EN ACTUALITEITEN

NLF-nummer	Instantie	ECLI	Rolnummer	Datum uitspraak	Onderwerp	
Inkomstenbelasting						
2021/1076	Hof Arnhem-Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2021:3830	20/00438 e.a.	20-04-2021	Zakelijke borgstelling en hypothecaire zekerheidsstelling; dotaties voorzieningen (2)	
2021/1077	Rb. Den Haag	ECLI:NL:RBDHA:2021:1300	19/7900 e.a.	26-01-2021	Geen giftenaftrek voor betaalde (loon)belasting (1)	
2021/1078	Rb. Den Haag	ECLI:NL:RBDHA:2021:1299	19/7899 e.a.	26-01-2021	Geen giftenaftrek voor betaalde (loon)belasting (2)	
2021/1079	Rb. Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2021:2370	19/1605	11-05-2021	Geen persoonlijke tegemoetkomingen in Schumacker-zaak; verdelingsverzoek	
2021/1080	Rb. Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2021:1458	19/5719 e.a.	24-03-2021	Inspecteur bewijst rowcorrecties niet	
2021/1081	Rb. Gelderland	ECLI:NL:RBGEL:2020:6870	20/379	24-12-2020	Aangifte uitgeworpen voor controle: heeft dubbele nationaliteit hierbij rol gespeeld?	
2021/1082	Rb. Gelderland	ECLI:NL:RBGEL:2021:2129	20/379	13-04-2021	Geen hogere aftrek zorgkosten; geen sprake van etnisch profileren	
Inkomstenbelasting/Formeel belastingrecht						
2021/1083	Hof Den Haag	ECLI:NL:GHDHA:2021:780	20/00369 e.a.	20-04-2021	Giften aan instellingen zonder anbi-status; (on)mogelijkheid om na te vorderen	
2021/1084	Rb. Noord-Holland	ECLI:NL:RBNHO:2021:3967	20/1790	12-05-2021	Kostenvergoeding bezwaarfase; kosten hoorgesprek niet in redelijkheid gemaakt	

NLF-nummer	Instantie	ECLI	Rolnummer	Datum uitspraak	Onderwerp	
Vennootschapsbelasting						
2021/1085	Rb. Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2021:2280	18/8815	04-05-2021	Limited Liability Partnership aangemerkt als niet-transparant lichaam	
Omzetbelasting						
2021/1086	HvJ		C-227/21	12-05-2021	Prejudiciële vraag over recht op aftrek van voorbelasting; btw fraude?	
2021/1087	Hof Arnhem-Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2021:4517	20/01022	11-05-2021	Dienstverlening gemeente kwalificeert als vrije-stelde verhuur tennis-accommodatie	
Omzetbelasting/Europees belastingrecht						
2021/1088	HvJ		C-97/21	06-05-2021	Prejudiciële vragen over cumulatie van sancties bij 'btw-overtreding'	
Formeel belastingrecht						
2021/1089	Hof Arnhem-Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2021:4244	20/00563	04-05-2021	Aanwezigheid gemachtigde ter zitting was redelijk; proceskostenvergoeding (1)	
2021/1090	Hof Arnhem-Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2021:4245	2000564	04-05-2021	Aanwezigheid gemachtigde ter zitting was redelijk; proceskostenvergoeding (2)	
2021/1091	Rb. Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2021:2246	19/678	04-05-2021	Juiste vergrijpboetes naar regime ten tijde van inkeer	
2021/1092	Rb. Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2021:1306	20/5297	18-03-2021	Inspecteur had aanmaning naar gemachtigde moeten sturen; onterechte verzuimboete	
Formeel belastingrecht/Sociale verzekeringen						
2021/1093	A-G	ECLI:NL:PHR:2021:351	20/00987	07-04-2021	Hoge Raad niet bevoegd om te oordelen over weigering opstarten overlegprocedures voor Rijnvarenden (2)	

NLF-nummer	Instantie	ECLI	Rolnummer	Datum uitspraak	Onderwerp	
Formeel belastingrecht/Sociale verzekeringen						
2021/1094	A-G	ECLI:NL:PHR:2021:354	20/01343	07-04-2021	Hoge Raad niet bevoegd om te oordelen over weigering opstarten overlegprocedures voor Rijnvarenden [3]	
Internationaal belastingrecht						
2021/1095	Rb. Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2021:2489	18/4665	19-05-2021	Heffingsrecht over WAO-uitkering buitenlandse periode komt toe aan Portugal	
Lokale heffingen						
2021/1096	Rb. Rotterdam	ECLI:NL:RBROT:2021:4227	18/6041	18-05-2021	Juiste aanslag OZB naar tarief niet-woning voor bouwterrein	
2021/1097	Rb. Oost-Brabant	ECLI:NL:RBOBR:2021:1579	19/1150	08-04-2021	Juiste legesheffing voor aanvraag omgevingsvergunning; bevoegde Heffingsambtenaar	
Lokale heffingen/Formeel belastingrecht						
2021/1098	Hof Arnhem-Leeuwarden	ECLI:NL:GHARL:2021:4513	20/00310	11-05-2021	Heffingsambtenaar maakte WOZ-waarde te laat inzichtelijk; proceskostenvergoeding	
Douane						
2021/1099	HvJ	ECLI:EU:C:2021:400	C-209/20	20-05-2021	Heffing van antidumpingrechten voor in China geproduceerde zonnecellen	
2021/1100	Rb. Noord-Holland	ECLI:NL:RBNHO:2021:3864	19/3541	13-04-2021	Geen verlengde navorderingstermijn voor antidumpingrechten SunSniffer-zonnepanelen	
2021/1101	Rb. Noord-Holland	ECLI:NL:RBNHO:2021:3863	19/85	13-04-2021	Juiste navordering antidumpingrechten voor Chinese zonnepanelen met SunSniffer	

NLF-nummer	Instantie	ECLI	Rolnummer	Datum uitspraak	Onderwerp	
Overig						
2021/1102	MvF		2021-0000051870	19-05-2021	Beantwoording vragen evaluatie Wet elektronische registratie notariële akten	
2021/1103	MvF		2021-0000095509	25-05-2021	Planningsbrief 2021	

LITERATUURVERZICHT

door: Felix Peppelenbosch

Civiel en Fiscaal Tijdschrift Vermogen

N.C.G. Gubbels *Hoe hoog mag de rente zijn?*

Door de torenhoge huizenprijzen wordt het, met name voor starters, steeds moeilijker om een woning te kopen. Het is dan ook niet verwonderlijk dat ouders (en grootouders) bereid zijn om hun (klein)kinderen daarbij te helpen. Dat kan bijvoorbeeld in de vorm van een familiebanklening of een papieren schenking. Maar wat zijn de (fiscale) gevolgen als de te betalen rente (familiebanklening) of de verschuldigde rente (papieren schenking) te hoog is? De auteur gaat hier nader op in.

FTV 2021/4-13

C. van Pelt *Onderscheid naar leeftijd bij de startersvrijstelling*

Kopers van 18 tot 35 jaar betalen eenmalig geen overdrachtsbelasting bij aankoop van een woning. Dat maakt de aankoop van een woning voor hen een stuk goedkoper. Vanaf 1 april 2021 geldt aanvullend dat de woning niet duurder mag zijn dan € 400.000. Kopers van 35 jaar of ouder die in de woning gaan wonen, betalen 2%. Belleggers gaan 8% betalen. De overheid wil met deze maatregelen starters en doorstromers meer kansen geven op de woningmarkt. De auteur gaat in op de vraag of sprake is van discriminatie bij dit onderscheid naar leeftijd.

FTV 2021/4-14

B.P.M. Joossen *Antiwitwasregelgeving voor de belastingadviessector*

In dit artikel bespreekt de auteur de regelingen van de antiwitwasregelgeving voor de belastingadviessector. Hij gaat hierbij in op de belangrijkste verplichtingen voor belastingadviseurs die voortvloeien uit de Wwft.

FTV 2021/4-15

European Taxation

T. Morales *European Union – Court of Justice*

This overview highlights the ECJ's decisions on (i) a credit limitation for foreign withholding tax levied on inbound dividends and (ii) the compatibility with State aid rules of a progressive advertisement tax on turnover that includes an element of partial deduction of loss carried forward.

European Taxation 2021 (Vol. 61), No. 6

T. Morales *European Union – Council*

This overview highlights the Council's adoption of new reporting obligations for digital platforms and other amendments to the exchange of information (DAC7).

European Taxation 2021 (Vol. 61), No. 6

R.H.M.J. Offermans / R. Botelho Moniz *European Union – DAC6 in a Selection of EU Member States: The Practical Application of the Main Benefit Test and Its Hallmarks*

In this article, the authors provide a survey of the practical application of the DAC6 main benefit test and its hallmarks in Belgium, France, Germany, Ireland, Luxembourg, the Netherlands, Portugal and Spain. They examine the general features of this test and of its related hallmarks, followed by specificities of the interpretation of their practical application by the competent authorities of those countries, whenever applicable, considering typical structures.

European Taxation 2021 (Vol. 61), No. 6

International Tax Studies

P. Pistone / J.F.P. Nogueira / A. Turina *International – Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union*

This article assesses the potentially positive and negative implications of the possible introduction of an EU digital levy, as discussed in the February-April 2021 public consultation promoted by the European Commission. In so doing, it engages in an analysis based on broader policy considerations, including interaction with the domestic corporate income tax systems of the Member States, as well as fundamental EU laws. Critically reconstructing and assessing the proposals under scrutiny, the article also sets forth considerations on possible alternatives and an overall view on the future of taxation of the digitalized economy in the European Union. In particular, with regard to the adoption of an EU digital levy, the article elaborates on the shortcomings of turnover-based taxation when applied in isolation, and the possible approaches to addressing overtaxation in cross-border situations by fostering the integration of such taxes with income taxes. This article is concerned, on one hand, with how the proportionality of the proposed measures is enhanced and, on the other, with the need to ensure that the European Union does not lose sight of its original long-term goals regarding reform of the taxation of the digitalized economy: including the need to reshape the

current nexus rules regarding taxation of cross-border business income. In this respect, the authors believe that the European Union could be the right laboratory in which to explore new avenues for steering international tax law development towards equitable, fair, simple and long-lasting solutions.

International Tax Studies 2021 (Vol. 4), No. 4

International Transfer Pricing Journal

C. Rodulfo Caribbean – *The Use of General Anti-Avoidance Rules as Quasi-Transfer Pricing Control Mechanisms in the Commonwealth Caribbean*

In spite of being deemed non-cooperative jurisdictions for the purposes of taxation by the European Union, the member states of the Caribbean Community (CARICOM) maintain the ideals of taxation autonomy in dealing with their fiscal affairs. With Jamaica being the only CARICOM jurisdiction that has enacted comprehensive transfer pricing legislation which complies with the OECD Guidelines, other Member States have sought to use general anti-avoidance rules (GAAR) to manage and assess this type of transaction. These GAAR are encompassed in the statutes of the various Caribbean jurisdictions and tend to be interpreted purposively in order to capture instances of tax arbitrage through transfer pricing. This article will assess the policies existing in three CARICOM nations – Guyana, St. Lucia, and Trinidad and Tobago – and determine their effectiveness in addressing the implications of base erosion and profit shifting in transfer pricing.

International Transfer Pricing Journal 2021 (Vol. 28), No. 4

International VAT Monitor

C. De Lepeleire / L. Van Reet *United Kingdom/European Union – Brexit – Trade and Cooperation Agreement: The Proof of the Pudding Is in the Eating*

On 1 January 2021, the United Kingdom became a third country to the European Union. In this article, the authors analyse the indirect tax aspects (customs/VAT) of the trade in goods between the European Union and the United Kingdom resulting from the Trade and Cooperation Agreement.

International VAT Monitor 2021 (Vol. 32), No. 3

Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht

F.P.J. Snel *Een houdstervennootschap an sich is geen misbruik*
Volgens de auteur is misbruik feitelijk een ongrijpbaar begrip. Dat is een gevaarlijk uitgangspunt, zoals in het Toeslagenschandaal is gebleken. Ook de houdstermaatschappij ligt onder vuur, maar de auteur is het hier niet mee eens. Hij is van mening dat de houdstervennootschap een vorm van geoorloofde belastingplanning is. Dat is ook zo als die vennootschap verder passief is en ook als die in een ander land gevestigd is dan de werkmaatschappij(en). Slechts in specifieke gevallen kan er sprake zijn van misbruik. De auteur gaat hier nader op in.

NFR 2021/1592

Weekblad voor Fiscaal Recht

J.P. Boer *Over (a)symmetrie bij antimisbruikwetgeving*

De auteur constateert dat de toegenomen antimisbruikwetgeving ook tot problemen leidt. Dit is terug te voeren op een toegenomen gebrek aan symmetrie. Waar het parlement met bijna speels gemak instemt met antimisbruikwetgeving, bestaat op het Binnenhof weinig interesse in de overkill-kant daarvan. Deze vorm van asymmetrisch wetgeven komt in strijd met de kernwaarden van het belastingrecht en is op termijn onhoudbaar. De auteur beaamt dat het bestrijden van belastingontwijking weliswaar in het algemeen belang is, maar dat kan alleen in overeenstemming met de kernwaarden van het belastingrecht plaatsvinden als dat ook evenwichtig gebeurt.

WFR 2021/101

M.F. van Brummen / J.H.M. Nieuwenhuizen *Interpretatieperikelen rond de remittance-bepaling van het belastingverdrag met Malta*

In dit artikel gaan de auteurs nader in op de interpretatieperikelen rond de remittancebepaling van het belastingverdrag met Malta. A-G Wattel heeft hierover inmiddels twee conclusies genomen en wel op 30 maart 2021 (20/02384, ECLI:NL:PHR:2021:310, NLF 2021/0938, met noot van Van Walsem) en 3 november 2020 (20/01414, ECLI:NL:PHR:2020:1028, NLF 2020/2726, met noot van Vergouwen).

De remittancebepaling houdt in dat Nederland geen vermindering van belasting hoeft te verlenen voor inkomen dat in Malta niet in de belasting wordt betrokken omdat

het betreffende inkomen niet naar Malta is overgemaakt. In dit artikel beschrijven de auteurs een alternatieve interpretatie van deze bepaling.

WFR 2021/102

P.I.M. Cramer / R. Franke *De aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen; van het sluiten van deuren en openen van toegangspoorten*

In dit artikel gaan de auteurs nader in op de systematiek met betrekking tot de aftrek van voorbelasting bij de aanschaf van investeringsgoederen. Het HvJ heeft over dit onderwerp al de nodige jurisprudentie gewezen, maar er is ook nog de nodige onduidelijkheid. Aan de hand van twee praktijkgevallen gaan de auteurs in op het ontstaan van het recht op aftrek en de omvang daarvan. Er is voor het HvJ nog voldoende ruimte om ter zake van de etiketteringsleer en de regels rondom de herziening meer duidelijkheid te scheppen. De auteurs hopen dat het HvJ deze ruimte ook daadwerkelijk zal benutten.

WFR 2021/103

L. den Ridder *Europeesrechtelijke knelpunten van de Income Inclusion Rule (Pillar 2)*

De Income Inclusion Rule (IIR) hanteert een top-downbenadering waarbij het rechtsgebied waarin de uiteindelijke moederentiteit is gevestigd het primaire recht heeft om belastingrechten uit te oefenen op inkomen in een laagbelastende jurisdictie. In feite is de IIR (in grote mate) vergelijkbaar met de CFC-regel, waarbij (een deel van) de winst van een dochtermaatschappij wordt belast op het niveau van de (uiteindelijke) moedermaatschappij, ingeval de winst in de staat van vestiging onderworpen is aan een te laag effectief belastingtarief. De auteur gaat in dit artikel in op enige Europeesrechtelijke knelpunten.

Het nog niet zeker waar de ambitieuze plannen van de OESO inzake de IIR exact toe zullen leiden. Maar nu de Verenigde Staten hebben aangegeven ook in te zijn voor de invoering van een mondiale minimumwinstbelasting, is het streven naar internationale consensus tegen de zomer van 2021 volgens de auteur minder ambitieus dan van tevoren (wellicht) werd gedacht.

WFR 2021/104

NLF-Wetenschappelijk op www.nlfiscaal.nl

A.C.P. Bobeldijk en D.L. Heijtel *De gewijzigde liquidatieverliesregeling: een overzicht en evaluatie (deel 2)*

In het afsluitende deel van een tweeluik over de gewijzigde liquidatie- en stakingsverliesregeling bespreken Arco Bobeldijk en Dennis Heijtel de nieuwe temporele voorwaarde en de toetsperiode. Zij evalueren verder de wijzigingen in de liquidatieverliesregeling meer in zijn algemeenheid en concluderen dat het doel van de wetgever ook bereikt had kunnen worden zonder de nu veroorzaakte rechtsonzekerheid en zonder afbreuk te doen aan de totaalwinstgedachte.

Het eerste deel van dit tweeluik is verschenen in NLF-W 2021/16.

NLF-W 2021/20

NLF-Opinie op www.nlfiscaal.nl

F.A. Peppelenbosch *In memoriam Jan Giele (23 juli 1925 - 9 mei 2021)*

Op 9 mei 2021 is prof. mr. J.F.M. Giele op 95-jarige leeftijd overleden. Felix Peppelenbosch schreef een in memoriam.

NLF-Opinie 2021/13

COLOFON

REDACTIE

prof. dr. P. Kavelaars (hoofdredacteur)
 mr. A.M.A. de Beer
 mr. J. Berns
 prof. dr. A.H. Bomer
 dr. J. van Strien
 prof. mr. dr. M.F. de Wilde

ANNOTATOREN

mr. J. Adeler
 mr. dr. R.P.C. Adema
 mr. F. Aksoy
 mr. Y. Ameziane
 mr. W.J.H. Antonisse
 drs. L.M.J. Arets
 mr. R. Bagci
 mr. D.G. Barmentlo
 drs. A.W. de Beer RB
 drs. J.E. van den Berg
 mr. C.M. Bergman
 mr. M. Betjes
 mr. dr. J.B.O. Bijl
 mr. E. Bioch
 mr. dr. W.J. Blokland
 prof. mr. dr. A.C.P. Bobeldijk
 W. Boei LLM
 mr. dr. E. Boomsluiters
 mr. dr. R.A. Bosman
 mr. S.M. Bothof
 dr. G.F. Boulogne
 prof. dr. R.P.C.W.M. Brandsma
 drs. R.P.J. van den Brekel
 mr. H.B. Bröker
 mr. C.L.M. Brouwers
 mr. A.H.E. Bruin
 dr. W. Bruins Slot
 mr. dr. A.S. Cools
 prof. dr. S.B. Cornielje
 mr. V. Dafnomilis
 mr. O.J.J. van den Dool
 mr. E.M. van Doornik
 mr. C. Douven
 dr. mr. M. van Dun
 mr. dr. S.M.H. Dusarduijn RB

mr. W.F.E.M. Egelie
 mr. I. van den Eijnde
 mr. H.A. Elbert
 mr. L.M.S.M. van Esdonk-Bongaarts
 drs. A. van Esdonk
 mr. R. Froentjes
 mr. dr. J. Ganzeveld
 mr. dr. Y.E. Gassler MRE
 dr. mr. W.J.C.M. Gelderblom
 N.J.C. van Gennip LLM BA
 drs. O.H.B. van Gent
 mr. Y.E.J. Geradts
 drs. M.J.A.M. van Gijlswijk
 mr. dr. J. Gooijer
 mr. ing. S.F. Griessen
 mr. I.M. de Groot
 mr. drs. J. Gruson
 prof. mr. dr. N.C.G. Gubbels
 mr. N. de Haan
 E.P. Hageman LLM
 mr. L.J. de Heer
 M. van Helden MSc
 mr. M. Hendriks
 drs. M.T.M. Hennevelt
 mr. N. van den Hoek
 mr. M.H.N. Hoffer
 mr. J.A.H. Hollebeek
 mr. T.C. Hoogwout
 mr. F. van Horzen
 L.C. van Hulsten MSc
 dr. M.J. van Hulsten LLM
 mr. B.J.G.L. Jaeger
 drs. P.J.F. Jansen
 mr. R.L.M.C. Janssen
 mr. C. de Jong
 mr. B. Jongmans
 mr. drs. A.H. Jorritsma
 prof. mr. H.M. Kappelle
 mr. M.E. Kastelein
 prof. dr. H.W.M. van Kesteren
 mr. M. Koerts LLM
 mr. dr. W.R. Kooiman
 mr. dr. J.J.A.M. Korving
 mr. M.F. Kossen

mr. dr. I.J. Krukkert
 drs. R.T.A.P. van Lienen
 drs. N.M. Ligthart
 dr. C.L. van Lindonk
 mr. J.G. Lopez Ramirez
 mr. C.A.H. Luijken
 dr. mr. C. Maas
 mr. A.M.P. Martens
 mr. A. van Maurik
 drs. O.M. Menger
 prof. mr. dr. M.M.W.D. Merckx
 mr. A.L. Mertens
 mr. drs. B.B. de Mik
 dr. D. Molenaar
 mr. A.P. Monsma
 mr. M. de L. Monteiro
 mr. P.F. van der Muur
 mr. W.E. Nent
 drs. IJ. de Nies
 mr. T.H.A. Noë
 prof. dr. G.J. van Norden
 mr. J.W.C. Nuis
 mr. A.M.E. Nuyens
 mr. T. El Ouardi
 mr. A.M. Oudemans
 mr. A.M. Peppelenbosch
 mr. A.J.C. Perdaems
 mr. E. Polak
 mr. J. van Poppel
 prof. dr. F.P.G. Pötgens
 J.H.P.M. Raaijmakers
 drs. R.R. Ramautarsing
 mr. G.D. Rekwest
 mr. L.S. Rijff
 drs. M.T.E. Robben
 mr. I. de Roos
 mr. M.H.C. Ruijschop
 drs. G.J.W. de Rooter
 prof. mr. dr. R. Russo
 mr. J. Sanders jr.
 dr. M.L. Schippers LLM
 prof. mr. dr. B.M.E.M. Schols
 mr. G.J. van Slooten
 mr. M.W.C. Soltysik

prof. dr. F. Sonneveldt
 E. Sparidis MSc
 mr. dr. A.E. Spiessens
 mr. dr. G.M.C.M. Staats
 mr. J.J.F. Stormmesand
 mr. Y.H. Stouthart
 mr. E. Swaving Dijkstra
 mr. dr. A.J. Tekstra
 drs. E.T. Terra
 L.C.J. Theuns LLM
 mr. E. Thomas
 mr. J.M. van der Vegt
 mr. drs. G.A.M. van de Ven
 J.W.M. Verbaarschot MSc
 mr. F.M. Verberk
 mr. T.M. Vergouwen
 mr. T.H.J. Verhagen
 mr. S.L. Verkaik
 M.H.T. Verstappen MSC
 mr. J.J. Vetter
 mr. A. Vroon
 mr. J.M.W. van Walsem
 prof. dr. M.J.G.A.M. Weerepas
 dr. F.M. Werger
 B. Willemsen LLM
 prof. mr. dr. R.A. Wolf
 mr. A. Wolkers
 mr. M. Zeegers
 mr. R.J. van der Zwan

REDACTIE NIEUWSFEED

mr. F.A. Peppelenbosch
 mr. C.J.F. Oudelaar-Verhagen

UITGEVERS

drs. A.P.W. Brinkman
 drs. V. Maes

BUREAU REDACTIE

drs. H. de Weert

VORMGEVING

Link Design, Amsterdam

OPMAAK

Pre Press Media Groep, Leerdam

CITEERWIJZE

NLF 2021/0001

CONTACT

Stichting NLFiscaal
 Van Boshuizenstraat 12
 1083 BA Amsterdam
 020 627 21 75
info@nlfiscaal.nl

UITGEEFFORMULE

NLFiscaal brengt wekelijks alle actuele ontwikkelingen op het gebied van fiscale wet- en regelgeving en jurisprudentie. De voor de Nederlandse fiscale praktijk relevante informatie wordt aangeboden in de vorm van samenvattingen, annotaties en letterlijke weergaven van brondocumenten. De weekedities zijn raadpleegbaar via de app op mobiel en tablet en als pdf-bestand op www.nlfiscaal.nl.

ABONNEMENTEN

Abonnementen kunnen op ieder gewenst tijdstip ingaan voor een periode van ten minste een kalenderjaar en lopen automatisch door indien zij niet schriftelijk tot 2 maanden voor het verstrijken van de abonnementsstermijn worden opgezegd.

Binnen het abonnement ontvangt u elke week de weekeditie in de app en online als pdf-bestand. Tevens ontvangt u dagelijks nieuws via de e-mail en kunt u de NLFiscaal wettenapp voor mobiel en tablet raadplegen. Ook heeft u op de website www.nlfiscaal.nl o.a. toegang tot de NLFiscaal kennisbank (met commentaren op wet- en regelgeving), de wetenschappelijke NLF-W artikelen, het opinieplatform en de parlementaire dossiers. Abonnementprijs per gebruiker: € 900, exclusief btw.

ADVERTENTIES

NLFiscaal heeft een hoog bereik en biedt u de mogelijkheid om uw doelgroep tegen een aantrekkelijke prijs te bereiken. Iedere donderdag voorafgaande aan de beoogde verschijningsweek dient het advertentiemateriaal in ons bezit te zijn.

DISCLAIMER

Het verlenen van toestemming tot publicatie in NLFiscaal houdt in, dat de uitgever met uitsluiting van ieder ander onherroepelijk door redactie en auteurs gemachtigd is de door derden verschuldigde vergoedingen voor kopiëren als bedoeld in artikel 17, lid 2, Auteurswet, te doen innen door en overeenkomstig de reglementen van de Stichting Reprorecht, een en ander behoudens uitdrukkelijk voorbehoud van de kant van redactie en auteurs. Uitgever en redactie van NLFiscaal baseren publicaties op informatie die openbaar toegankelijk is. Zij aanvaarden onder geen enkele voorwaarde aansprakelijkheid voor eventuele gevolgschade in welke vorm dan ook, die publicatie van deze informatie tot gevolg heeft.

ADRESWIJZIGING

Adreswijzigingen kunt u aan ons doorgeven via info@nlfiscaal.nl. Vermeldt u daarbij duidelijk per wanneer de adreswijziging ingaat.

ISSN

2468-9033

www.nlfiscaal.nl

Wilt u meer informatie of heeft u vragen dan kunt u contact opnemen met NLFiscaal, [Van Boshuizenstraat 12](#), 1083 BA Amsterdam, telefoon [020 6272175](#), e-mail info@nlfiscaal.nl. NLFiscaal is een uitgeverij die op een nieuwe en voordelige wijze juridische informatie wil aanbieden aan haar abonnees. NLFiscaal is helder, compleet en elke dag actueel. Wekelijkse duiding van het fiscale nieuws.