

Kroniek van het belastingrecht

Rens Pieterse¹

De belangrijkste gebeurtenis van het afgelopen jaar op fiscaal terrein is het tot stand komen van het Lenteakkoord. Verder waren er onder meer relevante ontwikkelingen op het gebied van de directe belastingen, zoals de rechtspraak over de onzakelijke lening en de notitie belastingplicht overheidsbedrijven, en de heffing van de overdrachtsbelasting, de erfbelasting en de gemeentelijke leges. Ook waren daar natuurlijk de bankenbelasting en de Geefwet, beiden geliefd onderwerp van discussie. Op het terrein van het formele belastingrecht was ook de nodige bedrijvigheid waar te nemen, onder meer met betrekking tot een bepaling die het mogelijk maakt in wezen tweemaal een boete op te leggen voor dezelfde overtreding. Verder is er met ingang van 1 januari 2013 een nieuwe renteregeling en zijn de eerste ervaringen opgedaan met art. 80a Wet op de rechterlijke organisatie. In het kroniekjaar heeft de Hoge Raad ook enkele interessante arresten gewezen over de toepassing van *fraus legis*.

De toegewijde volgers van het belastingrecht zullen het afgelopen kroniekjaar zintuigen tekort zijn gekomen. Het aantal ontwikkelingen is dermate groot te noemen, dat bij een enkeling zelfs een vorm van vertwijfeling zou kunnen toeslaan: in het belastingrecht, dat toch al niet doortrokken is van richtinggevend algemene leerstukken, lijkt namelijk alles mogelijk te zijn. (Na de stelling 'alles is mogelijk' ligt de stelling 'alles is waar' maar al te zeer voor de hand, (...) en daarmee de stelling 'niets is waar',² om een speelse waarschuwing uit de Nederlandse belletristiek aan te halen). In deze kroniek zullen onder meer enkele voorbeelden uit het materiële en formele belastingrecht de revue passeren die dat illustreren.

De belangrijkste gebeurtenis van het afgelopen jaar is het tot stand komen van het zogenoemde concept-stabiliteitsprogramma – beter bekend als het Lenteakkoord³ –, dat op fiscaal terrein heeft geleid tot tal van wetswijzigingen en aankondigingen daarvan. Uiteraard wordt daaraan in deze kroniek aandacht besteed. Verder belicht ik enkele (andere) ontwikkelingen op het gebied van de directe belastingen, zoals de arresten van de Hoge Raad over de onzakelijke lening en de notitie belastingplicht overheidsbedrijven die ziet op de (toekomstige) heffing van vennootschapsbelasting van zodanige bedrijven. Ook besteed ik aandacht aan de bankenbelasting, die in de loop van het jaar in werking is getreden, en komen de maatregelen uit de Geefwet aan de orde. Het deel over het materiële belastingrecht sluit ik af met enkele actualiteiten die zien op de heffing van de overdrachtsbelasting, de erfbelasting en de gemeentelijke leges.

Ook op het terrein van het formele belastingrecht is de nodige bedrijvigheid waar te nemen. De leden van de belastingkamer van de Hoge Raad lijken met – bijna zichtbaar – genoegen arresten te wijzen waarin zij college geven over – specialistische – formeelrechtelijke kwesties.⁴ In deze

kroniek laat ik deze arresten echter (vrijwel allemaal) onbesproken, en besteed ik onder meer aandacht aan een bepaling die het sinds het begin van dit jaar mogelijk maakt om in wezen tweemaal een boete op te leggen voor dezelfde overtreding. Verder ga ik onder meer in op de nieuwe renteregeling die per 1 januari 2013 zal gaan gelden; de wijze waarop de rente in de verhouding tussen Belastingdienst en belastingplichtige wordt berekend, gaat namelijk op de schop. Dat de forse verhoging van de griffierechten (nog) niet in de voorgestelde – de toegang tot de rechter belemmerende – vorm wordt doorgevoerd, zal voor velen een opluchting zijn. De rechter zal overigens niet iedere zaak die hem (wel) bereikt op dezelfde wijze behandelen; de belastingkamer van de Hoge Raad beschikt – evenals zijn collega's in de andere sectoren – sinds 1 juli 2012 over een middel om kansloze zaken niet-ontvankelijk te verklaren. Tot een ontwikkeling op het terrein van het formele belastingrecht reken ik ook de toepassing van *fraus legis*. In dit kroniekjaar heeft de Hoge Raad daarover enkele interessante arresten gewezen, waarin hij onomwonden duidelijk heeft gemaakt dat dit leerstuk ook kan worden toegepast als het gaat om de heffing van omzetbelasting.

In de laatste alinea's van deze kroniek besteed ik aandacht aan de verwetenschappelijking van de bestudering van het belastingrecht. In dat kader raak ik heel kort de inhoud aan van (bijna) alle proefschriften die het afgelopen kroniekjaar zijn verdedigd.

Materieel belastingrecht

Lenteakkoord

Op 26 april 2012 heeft demissionair minister De Jager een – in de media veelbesproken – akkoord bereikt met de Tweede Kamer over een bezuinigingsprogramma. Dit Len-

teakkoord bevat heel wat fiscale onderwerpen. Zo is besloten om het tarief van de overdrachtbelasting dat is verschuldigd bij de verkrijging van woningen permanent te verlagen tot 2%. Vooruitlopend op de parlementaire behandeling, heeft de Staatssecretaris van Financiën op 25 mei 2012 alvast goedgekeurd dat voor de heffing van overdrachtsbelasting een tarief van 2% mag worden toegepast 'bij de verkrijging op of na 1 juli 2012 van een woning'.⁵ Het voorstel is in goede aarde gevallen en heeft het *Staatsblad* gehaald.⁶ Met deze wijziging wordt beoogd de doorstroming op de woningmarkt en de instroom van starters (verder) te ondersteunen. Ook het tarief voor podiumkunsten (en kunstvoorwerpen) in de omzetbelasting is verlaagd, en wel van 19% naar 6%, zodat het tot anderhalf jaar geleden geldende tarief weer van kracht is. Deze wijziging is per 1 juli 2012 ingegaan.⁷ Verder valt te wijzen op de verhoging per 1 oktober 2012 van het algemene tarief van de omzetbelasting van 19% naar 21%.⁸ Deze maatregel levert de schatkist naar verwachting structureel ruim € 4 miljard op.

De wettelijke uitwerking van het Lenteakkoord voorziet ook in een aantal maatregelen, dat op 1 januari 2013 van kracht zal worden. Zo zal een tijdelijke werkgeversheffing van 16% gelden voor hoge lonen (inclusief bonussen) die in het jaar 2012 zijn genoten. Deze zogenaemde pseudo-eindheffing ziet op lonen voor zover zij een bedrag van € 150 000 te boven gaan (deze 'eenmalige crisisheffing' is opgenomen in art. 32bd Wet op de loonbelasting 1964). Deze heffing vindt plaats naast de reguliere heffing die een toptarief van 52% kent, zodat een effectief tarief van 68% gaat gelden voor loon dat hoger is dan het genoemde bedrag.⁹ Het loon van de werknemer over het jaar 2012 wordt voor de toepassing van de nieuwe regeling aange-merkt als op 31 maart 2013 genoten loon, zodat de belasting moet worden afgedragen in het aangiftetijdvak waarin deze datum valt. Deze bepaald niet zachtzinnige maatregel kan niet worden ontgaan door het loon te 'knippen', dat wil zeggen te verdelen over een aantal met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschappen, omdat de wet bepaalt dat het aldus verdeelde loon bij elkaar moet worden opgeteld.¹⁰ In hoeverre de pseudo-eindheffing effectief zal zijn, moet worden afgewacht. De neiging zal bestaan om de uitbetaling van bijzondere loonbestanddelen, zoals bonussen, uit te stellen en pas in 2013 te betalen.¹¹ De wet is weliswaar uitgerust met een (algemene) anti-uitstelbepaling,¹² maar zij werkt slechts als het uitstel is overeengekomen en niet als de werknemer de vertraagde uitbetaling

gedoogt. Verder is het de vraag of de regeling kan worden toegepast als de dienstbetrekking op 31 maart 2013 niet meer bestaat. De redactie van een fiscaal periodiek tekende op dat 'het resultaat [ooft] als een draak van een regeling en bovendien als een draconische maatregel, met name omdat het (...) in wezen gaat om belastingheffing met terugwerkende kracht. De bedoeling is immers extra belasting te heffen in 2013 over inkomen uit 2012'.¹³ De regeling 'heeft het politieke theater zonder al te veel reuring gepasseerd. Wie durft hier principieel tegen te zijn? Het beschimpen van een belasting die pas bij vijf maal modaal van toepassing is, staat gelijk aan politieke zelfmoord',¹⁴ om een andere passage uit de literatuur aan te halen. De kans dat deze heffing in rechte zal worden aangevochten, kan betrekkelijk groot worden genoemd, als de (eerste) reacties uit het veld tenminste serieus worden genomen.¹⁵

'Het beschimpen van een belasting die pas bij vijf maal modaal van toepassing is, staat gelijk aan politieke zelfmoord'

Over het belastingrecht wordt soms wat meewarig gedaan, maar anders dan in andere rechtsgebieden wel eens het geval is, wordt niet tientallen jaren op een voorontwerp of wetsvoorstel gebroed. Een onderwerp dat daarop een uitzondering vormt en zich moeilijk lijkt te lenen voor een haalbare oplossing, is de renteaftrek van lichamen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. De wet kent weliswaar tal van uitzonderingen – of beperkingen – op de renteaftrek,¹⁶ maar onder invloed van het Europese recht heeft de wetgever ook renteaftrek moeten toestaan ter zake van leningen waarmee buitenlandse deelnemingen worden gefinancierd. Doordat de voordelen uit hoofde van dergelijke buitenlandse deelnemingen (zoals ontvangen dividenden en winsten behaald met de verkoop van deze deelnemingen) in beginsel van belastingheffing zijn vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling,¹⁷ leidt de hier aan de orde zijnde renteaftrek tot

Auteur

1. Mr. L.J.A. Pieterse is verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

Noten

- Harry Mulisch, *Voer voor psychologen* (elfde druk), Amsterdam: De Bezige Bij 1968, p. 28-29.
- Er zijn er die zich het hoofd breken over deze benaming. Zie bijvoorbeeld: Peter Wattel, 'Het Rollatorakkoord', *NJB* 2012/1214, afl. 21, p. 1443.
- Zie bijvoorbeeld de arresten over het

gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur: HR 13 juli 2012, nrs. 11/00162, 11/00163 en 11/00164, *NTFR* 2012/1932.

- Besluit van 25 mei 2012, *NTFR* 2012/1365, *V-N* 2012/39.17.
- Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013, *Stb.* 2012, 321.
- Zie Besluit van 25 mei 2012, *V-N* 2012/32.19.
- W. Tigchelaar en A. van Esdonk, 'Verhoging van het algemene btw-tarief van 19% naar 21%', *BTW-bulletin* 2012/66.
- H. Vording, 'Een toptarief inkomstenbe-

lastig van 60% kan best!', *NTFR* 2012/1980, p. 1. De auteur meent dat 'het voor de hand [had] gelegen voor een bredere benadering te kiezen. Het was meer passend geweest om het toptarief inkomstenbelasting vanaf € 150 000 te verhogen.'

- Art. 32bd lid 2 Wet op de loonbelasting 1964.
- Zie het in *NTFR* 2012/1562 opgenomen commentaar.
- Art. 13a lid 2 Wet op de loonbelasting 1964.
- Zie *NTFR* 2012/1561.
- M.P.A. Spanjers, 'Wereldkampioen',

WFR 2012/986, p. 986.

- Zie: 'KNVB overweegt rechtszaak om crisisheffing', *Het Financieele Dagblad* 10 augustus 2012 en 'KNVB: crisisheffing onbehoorlijk bestuur', *NRC Handelsblad* 10 augustus 2012, p. 27.
- Per 1 januari 2012 is een renteaftrekbeperking voor overnameholdings ingevoegd. Deze regeling is beschreven door Q.W.J.C.H. Kok en R.C. de Smit, 'Wijzigingen in vennootschapsbelasting', *MBB* 2012/1, par. 3.
- Art. 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

een uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag. Deze uitholling, die in fiscale kringen bekend staat als het Bosalgat, wordt echter gedicht, althans gedeeltelijk, door een regeling¹⁸ die deel uitmaakt van een pakket maatregelen dat in enkele weken door het parlement is geloodst.

De hoofdregel is dat rente in aftrek op de winst kan worden gebracht. Dat uitgangspunt geldt ook als een deelneming wordt gefinancierd met een geldlening. Daarbij is het niet van belang dat de voordelen uit hoofde van die deelneming onder de deelnemingsvrijstelling vallen. Het kabinet 'beoogt deze aftrekmogelijkheid in te perken voor zover deze leidt tot een bovenmatige en onwenselijke financiering van deelnemingen met geldleningen', zo valt in de toelichting te lezen.¹⁹ De nieuwe regeling houdt in dat (bovenmatige) deelnemingsrente, voor zover zij meer bedraagt dan € 750 000 (aanvankelijk € 1 000 000), niet in aftrek kan worden gebracht. Dat is gemakkelijk gezegd, maar het is bepaald niet eenvoudig om het bedrag van deze rente te bepalen. De hoofdregel is dat, voor zover het bedrag aan deelnemingen groter is dan het bedrag van het eigen vermogen, de deelnemingen worden geacht te zijn gefinancierd met vreemd vermogen, en er in zoverre sprake is van vermogen dat als een zogeheten deelnemingslening wordt aangemerkt. De rente op deze lening is niet aftrekbaar, zij het dat deelnemingen die een uitbreidingsinvestering vormen worden uitgezonderd bij het bepalen van de deelnemingsschuld (art. 131 Wet op de vennootschapsbelasting 1969). De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs heeft 'geschrokken kennisgenomen van het voorstel'. Ook in de literatuur is kritiek geuit op het wetsvoorstel en wordt de nieuwe regeling 'nodeloos ingewikkeld' genoemd.²⁰ Aan de kritische geluiden is in zoverre gehoor gegeven dat de regeling op enkele punten is versoepeld. Het aangepaste voorstel is inmiddels wet geworden en zal op 1 januari 2013 in werking treden. Uit verschillende publicaties valt af te leiden dat de uiteindelijke aftrekbeperking beslist niet als een volmaakte regeling valt te bestempelen.²¹

Een ander voornemen (inmiddels neergelegd in een wetsvoorstel²²) dat deel uitmaakt van het pakket maatregelen om de overheidsfinanciën weer gezond te maken, is om met ingang van 2013 de renteaftrek voor nieuwe 'hypotheke' te beperken tot leningen die in dertig jaar volledig en ten minste annuïtair worden afgelost. De leningsvormen waarbij wordt gespaard voor volledige aflossing van de eigenwoningsschuld, bijvoorbeeld door middel van een kapitaalverzekering, zullen niet meer in aanmerking komen voor renteaftrek. Voor op 31 december 2012 bestaande leningen blijft naar verwachting het oude regime gelden.²³ De verdere invulling van deze beperking van de renteaftrek, is te vinden in het Belastingplan 2013. Verder bestaat het voornemen om de vergoedingen en verstrekkingen voor woon-werkverkeer voortaan te belasten.²⁴ Ook daartoe is recentelijk het wetsvoorstel ingediend.²⁵

Onzakelijke lening(en)

De leningen die gelieerde vennootschappen aan elkaar verstrekken zijn lang niet altijd zakelijk. Als een lening dermate risicovol is dat zij door een onafhankelijke derde niet zou worden verstrekt, is sprake van een onzakelijke lening. Dit is geen vrijblijvende kwalificatie, want een

eventueel verlies op zo'n lening kan niet op de winst van de verschaffer ervan, de crediteur, in mindering worden gebracht, zo besliste de Hoge Raad een paar jaar geleden.²⁶ Dit arrest heeft tot nogal wat discussie in de rechtspraak aanleiding gegeven. In arresten die op 25 november 2011 zijn gewezen, heeft de Hoge Raad getracht meer duidelijkheid te verschaffen. Zo is beslist dat eerst moet worden bezien of de rente van de overeengekomen lening zo kan worden aangepast dat wel sprake is van een zakelijke lening. Is dat niet mogelijk en kan (derhalve) geen rente worden bepaald waaronder een onafhankelijke derde bereid zou zijn geweest eenzelfde lening te verstrekken, dan staat volgens de Hoge Raad vast dat sprake is van een onzakelijke lening. Als een vennootschap een dergelijke lening heeft verstrekt aan een deelneming, dan kan het – in eerste instantie niet-aftrekbare – afwaarderingsverlies op deze lening overigens toch nog aan de fiscus worden gepresenteerd op het moment dat de deelneming wordt geliquideerd.²⁷ Ook heeft de Hoge Raad in deze arresten een maatstaf gegeven voor de bepaling van de op een onzakelijke lening bij de winstbepaling door zowel de crediteur als de debiteur in aanmerking te nemen rente. Deze arresten, waarvan, zo is mijn stellige verwachting, in de toekomst zal blijken dat zij bepaald niet tot de onvergankelijke kleinodiën van de rechtspraak in belastingzaken kunnen worden gerekend, hebben in de fiscale vakpers op de nodige aandacht mogen rekenen.²⁸

Het leerstuk van de onzakelijke lening geldt ook als een belastingplichtige een lening verstrekt aan zijn eigen vennootschap en daarmee onder de zogenoemde terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting valt.²⁹

Notitie belastingplicht overheidsbedrijven

De winst van ondernemingen die door bepaalde in de wet opgesomde lichamen worden gedreven, wordt betrokken in de heffing van vennootschapsbelasting. Ook ondernemingen die (indirect) behoren tot het vermogen van een publiekrechtelijk lichaam vallen onder de vennootschapsbelasting, zij het dat slechts bepaalde limitatief in de wet vermelde ondernemingsactiviteiten tot belastingplicht kunnen leiden.³⁰ Deze sinds 1956 in de wet verankerde opsomming is te beperkt en leidt tot fiscale concurrentievervalsing. Bovendien doet de Europese Commissie al geruime tijd onderzoek naar de wijze waarop overheidsbedrijven in Nederland in de heffing van vennootschapsbelasting worden betrokken. De belastingplicht van overheidsbedrijven is 'al jarenlang onderwerp van periodiek opduikende oprispingen'.³¹ De Tweede Kamer heeft er in het verleden op aangedrongen de belastingplicht van overheidsbedrijven te onderzoeken. In mei 2012 heeft de Staatssecretaris van Financiën de langverwachte uitkomsten van het onderzoek het licht laten zien, en wel onder de titel:

De belastingplicht van overheids-bedrijven is 'al jarenlang onderwerp van periodiek opduikende oprispingen'

'Notitie vennootschapsbelastingplicht overheidsbedrijven. Inventarisatie van de gevolgen van de ondernemingsvariant'.³² Daarin wordt ingegaan op de voor- en nadelen van de zogenoemde ondernemingsvariant. Deze variant houdt – kort gezegd – in dat overheidsbedrijven op gelijke wijze in de heffing worden betrokken als commerciële partijen. In de notitie worden een aantal maatschappelijke en uitvoeringstechnische bezwaren tegen deze variant naar voren gebracht. De Staatssecretaris van Financiën meent dat deze knelpunten eerst nader onderzocht moeten worden voordat verdere stappen kunnen worden gezet. In de literatuur is dat 'een teleurstellende conclusie' genoemd.³³ De thans bestaande oneerlijke concurrentie kan worden opgelost door indirecte overheidsbedrijven op dezelfde wijze te behandelen als niet-overheidsbedrijven. Wat directe overheidsbedrijven betreft, zou de wet moeten bepalen dat zij in de heffing worden betrokken indien en voor zover zij in concurrentie treden met andere ondernemers.³⁴

Exitheffing(en)

Op 29 november 2011 heeft het Hof van Justitie EU een belangrijk arrest gewezen over de zogeheten exitheffing(en) in de Nederlandse vennootschapsbelasting.³⁵ Het arrest heeft duidelijk gemaakt dat bij verplaatsing van de feitelijke leiding van een vennootschap (zetelverplaatsing) het land van vertrek de verschuldigde belasting mag vaststellen over het voordeel ter zake van vermogensbestanddelen die in het kader van voornoemde verplaatsing overgaan naar het andere land. Dat voordeel mag worden opgenomen in een reguliere aanslag (vennootschapsbelasting). Het Hof van Justitie EU verbindt daaraan de voorwaarde dat de vertrekkende belastingplichtige de keuze moet worden geboden om de in de aanslag begrepen exitheffing onmiddellijk te betalen dan wel later af te rekenen, dat wil zeggen op het tijdstip dat het bedoelde voordeel daadwerkelijk wordt gerealiseerd.³⁶ Om de belastingplichtige deze keuzemogelijkheid te bieden, is in het voorjaar een wetsvoorstel bij de Tweede Kamer ingediend, nadat de Staatssecretaris van Financiën op 14 december 2011 alvast te

kennen had gegeven onder welke voorwaarden (rentedragend) uitstel van betaling wordt toegestaan van aanslagen voor zover zij zien op eindafrekeningswinst.³⁷ Voorgesteld wordt om de Invorderingswet 1990 met terugwerkende kracht tot en met 29 november 2011 te wijzigen.³⁸

De mogelijkheid tot uitstel van betaling geldt ook voor exitheffingen ter zake van ondernemers die onderworpen zijn aan de inkomstenbelasting.

In de literatuur en door de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs is erop gewezen dat het voorstel niet in alle opzichten de toets van het Europese recht kan doorstaan.³⁹ Dat het de Europese Commissie ernst is als het gaat om de toetsing van exitheffingen aan de regels van het Europese recht, blijkt uit de infractieprocedures die zij is gestart tegen verschillende lidstaten. In een van deze procedures besliste het Hof van Justitie EU dat een regeling die uit Spanje vertrekkende belastingplichtigen onmiddellijk belast voor bepaalde inkomsten, onverenigbaar is met het Europese recht.⁴⁰

Bankenbelasting

In Europees verband zijn voorstellen gedaan om een formeel op banken drukkende heffing in te voeren.⁴¹ Hoewel voor deze heffing niet al te veel draagvlak bestaat, hebben verschillende landen een taks ingevoerd die erin moet resulteren dat banken meebetalen aan de financiële crisis. Zo geldt in Frankrijk sinds 1 augustus 2012 een financiële transactietaks die uit verschillende heffingen is opgebouwd.⁴²

In de vorige kroniek is melding gemaakt van de mogelijke invoering van een bankenbelasting in Nederland. Dat de bancaire sector in het kader van de kredietcrisis nogal wat steun in de vorm van kapitaalinjecties van de overheid heeft mogen ontvangen, zal niemand zijn ontgaan. Hoewel deze kapitaalinjecties rente dragen en overigens al gedeeltelijk zijn terugbetaald, acht de regering het aangewezen dat de bancaire sector, die als medeveroorzaker van de financiële crisis wordt gezien,

18. Art. 131 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

19. *Kamerstukken II* 2011/12, 33 287, nr. 3, p. 11.

20. J. Vlieggeert, 'Bovenmatige deelnemingsrente', *NtFR* 2012/1416. Zie over de voorgestelde regeling ook de column van S.E. Faber, 'Bosal-rente in een stroomversnelling', *WFR* 2012/838, p. 838-839.

21. Zie O.C.R. Marres, 'Het gat gedicht' (Opinie), *NtFR* 2012/1682; E. Nijkeuter en D.M. Brouwers, 'Fictie of Fictie', *NtFR* 2012/1683; S. Wolvers, 'Art. 131 Wet VPB 1969; onnodig haastwerk' (Opinie), *NtFR* 2012/1867 en S.A.W.J. Strik, 'Gelukkig, de renteaftrekproblemen in de vennootschapsbelasting zijn eens en voor altijd uit de wereld' (Column), *WFR* 2012/1178.

22. *Kamerstukken II* 2012/13, 33 405, nrs. 1 t/m 4.

23. Zie in kritische zin over dit voorstel

onder meer R.A.V. Boxem, 'Draaien' (Opinie), *NtFR* 2012/1202, p. 1.

24. M. Hazenoot, 'De fiscale gevolgen van het Lenteakkoord op het gebied van de loonheffingen', *FBN* 2012/44, p. 12-13.

25. *Kamerstukken II* 2012/13, 33 404, nrs. 1 t/m 4.

26. HR 9 mei 2008, nr. 43 849, *BNB* 2008/191.

27. HR 25 november 2011, nrs. 08/05323, 10/05161 en 10/05394, *V-N* 2011/63.10-12.

28. Zie onder meer E.J.W. Heithuis, 'Schoenmaker, blij bij je leest!' (Column), *WFR* 29012/6945; A.J. van den Bos, 'Het wettelijk systeem?', *NtFR* 2012/838 en B.W.A.M. Damsma, C.S.J. Jie-a-Joen en T.A. Meijer, 'Zakelijke of onzakelijke lening? – baanbrekend Hoge Raad-arrest', *MBB* 2012/4.

29. HR 25 november 2011, nr. 10/04588,

V-N 2011/62.14. Zie ook HR 9 maart 2012, nrs. 10/04488 en 10/04488, *V-N* 2012/15.19 en 15.20.

30. Art. 2 lid 7 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

31. Aldus de redactie van *NtFR* (2006/1542).

32. Een samenvatting van deze notitie is te vinden in *NtFR* 2012/1221.

33. S.A. Stevens e.a., 'Belastingplicht van overheidsbedrijven', *WFR* 2012/988, p. 991.

34. Vgl. J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting* (achtste druk), Deventer: Kluwer 2012, par. 4.2.2.2 en 4.2.2.2.1.

35. HvJ EU 29 november 2011, C-371/10, *V-N* 2011/67.8 (*National Grid Indus*). Zie ook de beschouwingen die over dit arrest in *WFR* 2012/6952 en *MBB* 2012/5 (p. 179 e.v.) zijn verschenen.

36. In *WFR* 2012/6935 wordt – in twee bijdragen – nader op deze betrekkelijk complexe materie ingegaan.

37. *V-N* 2012/4.16.

38. Wijziging van de Invorderingswet 1990 (Wet uitstel van betaling exitheffingen), *Kamerstukken II* 2011/12, 33 262, nr. 2.

39. Zie daarover D.E. van Sprundel, 'Wet uitstel van betaling exitheffingen: niet EU-proof' (Column), *WFR* 2012/914, p. 914-915 en J.J. van den Broek, 'Wetsvoorstel Uitstel van betaling exitheffingen', *WFR* 2012/916, p. 916 e.v.

40. HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-269/09, *NtFR* 2012/1834 (*Commissie/Spanje*).

41. P. Kavelaars, 'Bank Taxes in Forms and Sizes: EC Opts for FTT', *Intertax* 2012/6-7, p. 400 e.v.

42. *NRC Handelsblad* 1 augustus 2012, p. 24 ('Belegger gaat Franse transactietaks voelen').

(zelf) een bijdrage levert. Daarom heeft de regering gemeend om een bankenbelasting in het leven te moeten roepen. Door de invoering ervan wordt 'de impliciete overheidsgarantie geprijsd', zoals de toelichting op de wet dat noemt. De overheid is immers bereid (gebleken) om noodlijdende banken te helpen om de financiële stabiliteit te waarborgen.⁴³ De wet die deze belasting mogelijk maakt, is op 15 december 2011 bij de Tweede Kamer ingediend⁴⁴ en is inmiddels wet geworden. Het wetsvoorstel, dat kritisch is ontvangen door de Raad van State, staat overigens los van de inspanningen die op Europees niveau worden gedaan om tot een eigen heffing van een bankenbelasting te komen.⁴⁵

De bankenbelasting betreft het balanstotaal van banken in de heffing, nadat daarop enkele specifieke passiefposten in aftrek zijn gebracht. Deze belastbare som mag worden verminderd met een zogeheten doelmatigheidsvrijstelling van € 20 miljard. Op het aldus gevonden belastbare bedrag wordt een tarief losgelaten van 0,011%, zij het dat voor kortlopende schulden het tarief tweemaal zo hoog is.⁴⁶ Om de regeling 'overzichtelijk' te houden voorziet de wet in een regeling die de tarieven met de factor 1,05 verhoogt, en wel als ten minste één bestuurder te variabel wordt beloond.⁴⁷ Het bedrag van de doelmatigheidsvrijstelling is onderwerp van debat geweest, maar heeft uiteindelijk de eindstreep gehaald. Wel is de opbrengst van de bankenbelasting als gevolg van een amendement verdubbeld, en wel naar € 600 miljoen. De belasting is overigens niet aftrekbaar van de vennootschapsbelasting.

Wat het effect van de verhoogde opbrengst van de bankenbelasting is op de kredietverlening, is niet helemaal duidelijk

Wat het effect van de verhoogde opbrengst van de bankenbelasting is op de kredietverlening, is niet helemaal duidelijk. Op verzoek van de Staatssecretaris van Financiën heeft De Nederlandsche Bank zich daarover uitgelaten. Zij benadrukt dat 'het effect van de bankenbelasting op de kredietverlening moeilijk kwantificeerbaar is'.⁴⁸ Ingeval de banken de nieuwe heffing volledig doorberekenen aan hun klanten via hogere rentes, heeft de belasting geen grote effecten op de kredietverlening en daardoor evenmin op de huizenmarkt en economische groei. De kans bestaat echter dat banken niet in staat zijn om de belasting af te wentelen;⁴⁹ als dat scenario werkelijkheid wordt, en er dus 'geen doorrekening plaatsvindt via hogere rentes of lagere (loon)kosten',⁵⁰ daalt de kredietverlening met circa € 20 miljard per jaar. Dit niet onaanzienlijke bedrag is de uitkomst van de vermenigvuldiging van de opbrengst van de bankenbelasting met de gemiddelde hefboom van banken. 'Een bank die winst maakt voegt deze, afgezien van uitgekeerd dividend, toe aan het eigen

vermogen. Stel dat dit eigen vermogen 10 procent is van het balanstotaal. Dan kan de bank dus voor elk miljoen winst 10 miljoen uitlenen', zoals een columnist voorrekende.⁵¹ De vermenigvuldigingsfactor is in werkelijkheid ongeveer 33.⁵² De Staatssecretaris van Financiën heeft toegezegd de effecten op de kredietverlening van de bankenbelasting (en andere maatregelen) te 'blijven monitoren'. Dat op 'die manier (...) tijdig en accuraat [kan] worden gereageerd op ontwikkelingen in de kredietverlening'.⁵³ zal voor de een geruststellend en voor de ander nauwelijks geloofwaardig zijn.

Overdrachtsbelasting

In Nederland wordt al sinds mensenheugenis een vorm van overdrachtsbelasting geheven.⁵⁴ De opzet van deze heffing is bedrieglijk eenvoudig van aard; ter zake van de verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak is overdrachtsbelasting verschuldigd.⁵⁵ De laatste jaren is de heffing die van origine sterk civielrechtelijk is georiënteerd 'meer en meer met economische elementen doorspekt',⁵⁶ onder meer om al te creatieve belastingplichtigen de pas af te snijden. De wet belast echter niet iedere verkrijging. Zo gelden onder meer voor fusie, interne reorganisatie en splitsing vrijstellingen. Sinds 1 januari 2012 is het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer uitgerust met een specifieke regeling die ervoor zorgt dat (ook) een juridische fusie – onder bepaalde voorwaarden – zonder heffing van overdrachtsbelasting kan plaatsvinden.⁵⁷

De verkrijging van een woning is (en blijft) echter een belastbaar feit, tenzij het een – roerende – waterwoning betreft.⁵⁸ Wel is het tarief bij Belastingplan 2012 met terugwerkende kracht tot 15 juni 2011 verlaagd (van zes) tot twee procent, zoals (gezegd en) in de vorige kroniek is aangekondigd.⁵⁹ Deze verlaging heeft onlangs een permanente status gekregen.⁶⁰ 'De reden waarom voor 15 juni 2011 is gekozen houdt verband met uittalingen van het kabinet over de woningmarkt met de bedoeling het vertrouwen in de woningmarkt te versterken. Het hiermee opgewekte consumentenvertrouwen noopte het kabinet ertoe de maatregel met terugwerkende kracht tot deze dag in te laten gaan. Voor woningen die tussen 15 juni 2011 en 1 juli 2011 zijn verkregen is er derhalve in het kader van de rechtszekerheid voor gekozen de tariefsverlaging in deze situaties te laten gelden'.⁶¹ Wie enkele dagen voor deze datum een woning heeft verkregen, is zes procent overdrachtsbelasting verschuldigd. Er zijn belastingplichtigen die dat niet kunnen uitstaan (en menen het lot te kunnen misleiden). Zij betogen dat de beperking van de terugwerkende kracht van de wijziging van het tarief tot 15 juni 2011 in strijd is met het gelijkheidsbeginsel, zoals dat is neergelegd in internationale verdragen.⁶² De Hoge Raad heeft zich daarover (nog) niet uitgelaten, maar enkele feitenrechtters hebben – kort gezegd – geoordeeld dat de wetgever is gebleven binnen de ruimte beoordelingsvrijheid die hem toekomt bij het vormgeven van wettelijke regels.⁶³

Geefwet

Het belastingrecht is sinds 2012 uitgerust met enkele nieuwe dan wel gewijzigde bepalingen die voortvloeien uit de Geefwet en enkele andere wetten.⁶⁴ De bedoeling van de wetgever is om activiteiten van algemeen nut beogende instel-

lingen (indirect) te ondersteunen.⁶⁵ Zo is de giftenaftrek in de inkomstenbelasting in zoverre verruimd, dat vanaf 1 januari 2012 een zogeheten multiplier geldt voor giften aan culturele instellingen.⁶⁶ Het vliegwielt van de multiplier zorgt ervoor dat het bedrag aan aftrekbare giften met 25% wordt verhoogd. Dat lijkt lucratief of zelfs attractief, maar de maximale verhoging bedraagt € 1 250. De multiplier geldt anders gezegd voor maximaal € 5 000 aan giften. Dat de regeling alleen geldt voor culturele instellingen, roept de vraag op wat daaronder moet worden verstaan. In zijn afscheidsrede noemt Jansen deze faciliteit een voorbeeld van complexe fiscale regelgeving, omdat duidelijk [zal] zijn dat de vraag of een algemeen nut beogende instelling kwalificeert als culturele instelling niet gemakkelijk te beantwoorden zal zijn en in de uitvoeringspraktijk nog tot de nodige procedures zal leiden.⁶⁷ De regeling moet overigens nog worden goedgekeurd door de Europese Commissie, aangezien de bevordering van culturele instellingen verboden staatssteun zou kunnen opleveren. Verder hebben algemeen nut beogende instellingen meer ruimte gekregen om, met behoud van hun aantrekkelijke status, commerciële activiteiten te ontplooiën. In de kunstsector en in de fiscale literatuur is met teleurstelling gereageerd op de lege huls die de Geefwet is.⁶⁸

Erfbelasting

De wetgever deinst bijna voor niets terug. Ook de dood levert een belastbaar feit op. 'De dood is gemakkelijk te constateren en geeft de basis voor een van oudsher als successierecht aangeduide heffing ter zake van het bij overlijden op de rechtsofvolgers van de erflater overgaande vermogen.'⁶⁹ In bepaalde gevallen fingeert de wet een erfrechtelijke verkrijging.⁷⁰ Zo worden ook verkrijgingen krachtens overeenkomst van levensverzekering en bepaalde waardeinstijgingen van aandelen in de heffing betrokken. In deze gevallen ontbreekt een 'echte' verkrijging krachtens erfrecht. Een andere fictie ziet op de omzetting van vererfbare eigendomsrechten in niet vererfbare

In de kunstsector en in de fiscale literatuur is met teleurstelling gereageerd op de lege huls die de Geefwet is

genotsrechten. In de praktijk gaat het vooral om eigen woningen die in het verleden zijn overgedragen onder het voorbehoud van vruchtgebruik. Deze rechten eindigen bij overlijden en leiden er dan toe dat de (bloot) eigendom volloopt tot volledig eigendom. De fictie van art. 10 Successiewet 1956 beoogt deze waardeinstijging in de heffing te betrekken. De Staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd⁷¹ dat voor de toepassing van de wet ter zake van onroerende zaken die als woning worden gebruikt, mag worden uitgegaan van de waarde van die woning op het tijdstip van de rechtshandeling(en) waarbij het genot is ontstaan, zij het dat deze waarde van de woning moet worden verhoogd met de waardeinstijging ervan sinds 1 januari 2010.⁷² Van een genotsrecht is geen sprake indien de toekomstige erflater voor het genot van de woning een vergoeding van 6% betaalt. Als te weinig huur is betaald, rijst de vraag of en hoe dat kan worden hersteld. De Belastingdienst heeft het standpunt ingenomen dat het genot niet eindigt op het moment dat afstand wordt gedaan van het genotsrecht en vervolgens een zakelijke huur wordt betaald. Dat standpunt heeft op de nodige kritiek in de literatuur mogen rekenen.⁷³

Leges

Het afgelopen kroniekjaar is de nodige consternatie ontstaan naar aanleiding van een arrest dat de Hoge Raad op 11 september 2011 heeft gewezen.⁷⁴ Op deze datum besliste

43. *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 3.

44. Het wetsvoorstel is van commentaar voorzien in *V-N* 2012/3.

45. Zie daarover *WFR* 2012/6936, p. 40 e.v.

46. Art. 10 lid 1 Wet Bankenbelasting.

47. Art. 10 lid 2 Wet Bankenbelasting.

48. Brief van DNB inzake effecten van bankenbelasting op de kredietverlening van 25 mei 2012 (*Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. B), onder meer gepubliceerd in *V-N* 2012/31.6.1.

49. Peter Wattel acht dat onwaarschijnlijk: 'Helaas weerhoudt niets de banken ervan om die belasting in haar geheel aan zijn klanten – u en mij – door te berekenen in hun tarieven' (*NJB* 2012/1214, afl. 21, p. 1443).

50. Zie de hiervoor aangehaalde brief.

51. *NRC Handelsblad* 26 april 2012, p. 26 ('Banken hebben zelf om hun belasting gevraagd').

52. Zie de hiervoor aangehaalde brief.

53. Zie vorige voetnoot.

54. M.P. Bongard, *Leidraad overdrachtsbe-*

lasting (vierde druk), Deventer: Kluwer 2012, p. 1 e.v.

55. Art. 2 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

56. Aldus J.C. van Straaten, *Wegwijs in de overdrachtsbelasting* (zeventiende druk), Den Haag: Sdu Uitgevers 2012, p. 4.

57. Art. 5b. Zie daarover P.H.M. Simonis, 'Juridische fusie en overdrachtsbelasting: art. 5bis', *MBB* 2012/3 en L.E.U. Jansen, 'Actualiteiten overdrachtsbelasting', *Forfaitair* 2012/226, p. 6 e.v.

58. HR 9 maart 2012, nr. 11/01761, *V-N* 2012/17.21.

59. 'Kroniek van het belastingrecht', *NJB* 2011/1759, afl. 34, p. 2345.

60. Art. 14 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

61. *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 63-64.

62. Zie art. 26 van het Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en art.

14 van het Verdrag tot bescherming van de

rechten van de mens en de fundamentele vrijheden jo. art. 1 van het Eerste Protocol bij dat verdrag.

63. Zie onder meer Rb. 's-Gravenhage 24 mei 2012, nr. 11/9649, *LJN* BW9157 en Rb. Haarlem 19 juni 2012, nr. 11/6557, *LJN* BW9675.

64. S.A. Stevens, *Geefwet*, Deventer: Kluwer 2012.

65. Zie over het begrip algemeen nut beogende instelling(en): S.J.C. Hemels, 'De anbi-tweetrapstoets van de Geefwet: trendbreuk of trendvolgend?', *FTV* 2012/34, p. 5 e.v.

66. Art. 6.39a Wet inkomstenbelasting 2001.

67. J.J.M. Jansen, *Het is uit de hand gelopen. Over te ver doorgeschoten instrumentalisering van het belastingrecht* (afscheidsrede Rotterdam), Deventer: Kluwer 2012, p. 17.

68. Zie onder meer *NRC Handelsblad* 18 november 2011, p. 20 en S.A.M. de Wijker-

slooth-Lhoëst in *FTV* 2011/51, p. 18 e.v.

69. J.W. Zwemmer, *De dood als belastbaar feit*, Amsterdam: Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen 2001, p. 7.

70. Art. 6 e.v. Successiewet 1956.

71. Zie daarover C.J.M. Martens, 'Heffingsgrondslag art. 10 SW 1956 met betrekking tot onroerende zaken die als woning worden gebruikt', *FTV* 2012/24, p. 11 e.v.

72. Besluit van 4 april 2012, onder meer gepubliceerd in *V-N* 2012/21.24. Zie over dit besluit: M. Kopinsky, 'De woning en art. 10 Successiewet 1956', *WPNR* 2012/6936, p. 483 e.v. en J.P.M. Stubbé, 'Zomermix', *FBN* 2012/42, par. 3.

73. B.M.E.M. Schols, 'De levensgenieter krijgt 'levenslang' oftewel eens genoten altijd genoten', *NTRF* 2011/1253; I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Art. 10 Successiewet en de overdracht onder voorbehoud van een huurrecht', *WPNR* 2012/6896, par. 4.

74. HR 9 september 2011, nr. 10/04967, *V-N* 2011/43.21.

Ook op het terrein van het formele belastingrecht komt het voor dat de wetgever de behoefte voelt om de door de Hoge Raad uitgezette koers te amenderen

hij dat bij de aanvraag van een Nederlandse identiteitskaart geen leges (meer) kunnen worden geheven, althans niet op grond van een bepaling die in de Gemeentewet is opgenomen (art. 229 lid 1 letter b). De Hoge Raad oordeelde dat bij de aanvraag van een identiteitskaart het algemene belang overheerst (en niet het individuele), omdat iedereen die in Nederland verblijft sinds 2005 verplicht is een identiteitsbewijs te dragen en op verzoek te tonen. Het in behandeling nemen van een zodanige aanvraag is dan ook geen dienst in de zin van art. 229 lid 1 letter b Gemeentewet, 'zodat heffing van leges uit hoofde van die bepaling niet mogelijk is'.⁷⁵ In de fiscale vakpers is de beslissing van de Hoge Raad in 'juridisch opzicht (...) een logische' genoemd.⁷⁶ Het kabinet was er echter alles aan gelegen om (weer) zo snel mogelijk een wettelijke grondslag te creëren om de heffing van rechten voor een identiteitskaart mogelijk te maken. Op 21 september 2011 kondigde het kabinet bij persbericht aan dat een wetsvoorstel was ingediend om de gevolgen van het arrest te repareren. 'Dit betekent dat burgers met ingang van donderdag 22 september 2011 weer gevraagd zal worden om leges te betalen voor de identiteitskaart', aldus het persbericht. Enkele weken later werd een wet aangenomen die een wettelijke grondslag beoogt te bieden voor het heffingslek dat ontstond als gevolg van het arrest van de Hoge Raad. De wet is op 13 oktober 2011 in het *Staatsblad* gepubliceerd,⁷⁷ en werkt terug tot 22 september 2011, zodat er sindsdien weer leges kunnen worden geheven.⁷⁸ Deze bliksemsnelle reparatie heeft tot kritiek geleid,⁷⁹ onder meer van een raadsheer van een belastingkamer van een gerechtshof die op persoonlijke titel zijn nek heeft uitgestoken.⁸⁰ Hij meent onder meer dat er voor de leges die zijn geheven in de periode van 22 september tot en met 14 oktober 2011 'geen juridische grondslag bestaat'.⁸¹

Formeel belastingrecht

Vergrijpboete na verzuimboete bij nieuwe bezwaren

Ook op het terrein van het formele belastingrecht komt het voor dat de wetgever de behoefte voelt om de door de Hoge Raad uitgezette koers te amenderen. Wie tegen een (door het systeem gegenereerde) verzuimboete⁸² aanliep wegens het niet (tijdig) betalen van – meestal – een aangiftebelasting, zoals de omzet- of loonbelasting, kon in zekere zin opgelucht ademhalen, omdat ter zake van het feit dat aanleiding gaf deze boete op te leggen, geen vergrijpboete (meer) kon worden opgelegd, ook al zou de inspecteur later kunnen bewijzen dat sprake was van opzet of grove schuld, zo leerde althans de Hoge Raad.⁸³ Deze uitkomst vond het kabinet onbevredigend en het meende (zelfs) dat sprake was van een handhavingstekort.⁸⁴ 'Indien na het opleggen van een verzuimboete wordt geconstateerd dat sprake is van opzet of grove schuld vrijwaart de opgelegde verzuimboete de overtreder van een passende straf, namelijk van een vergrijpboete'.⁸⁵ Het kabinet kan en wil niet aan de

maatschappij uitleggen dat de huidige wetgeving tot gevolg heeft dat de overtreder zijn passende straf ontloopt.⁸⁶ Mede daarom is het sinds 1 januari 2012 (wel) mogelijk om een vergrijpboete op te leggen voor het hetzelfde feit waarvoor eerder al een verzuimboete is 'uitgedeeld', als de inspecteur tenminste nieuwe bezwaren kan aanvoeren (art. 67q Algemene wet inzake rijksbelastingen). Als zodanige bezwaren kunnen bijvoorbeeld worden aangemerkt verklaringen (van de belastingplichtige) of (de inhoud van) informatiedragers die later bekend zijn geworden of niet zijn onderzocht. Deze 'inbreuk' op het principe dat als *ne bis in idem* bekend staat, wordt in zoverre verzacht dat in totaal niet een hogere boete wordt opgelegd dan opgelegd zou zijn indien alle relevante feiten op een eerder moment bekend waren geweest en op dat moment reeds een vergrijpboete was opgelegd. In overgangsrecht is niet voorzien,⁸⁷ zodat het alsnog opleggen van een vergrijpboete voor hetzelfde feit als waarvoor een verzuimboete is opgelegd ook mogelijk is in gevallen waarin de verzuimboete al is opgelegd vóór 1 januari 2012, zo meent het kabinet.⁸⁸ Het wijst er in dit verband op dat de nieuwe regeling niet volgt uit een gewijzigd inzicht in de strafwaardigheid van een feit, maar een betere handhaving van de fiscale voorschriften dient.⁸⁹

Nieuwe informatieverplichting

De wet bevat sinds 1 januari 2012 een regeling die belastingplichtigen verplicht om in bepaalde – bij algemene maatregel van bestuur aangewezen – gevallen 'de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden' (art. 10a lid 1 Algemene wet inzake rijksbelastingen).⁹⁰ De(ze) informatieverplichting geldt bijvoorbeeld voor erfgenamen. Zij worden verplicht alsnog een juiste en volledige aangifte te doen zodra zij ervan kennis nemen dat de aangifte erfbelasting over een bestanddeel van het voorwerp van die belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen niet, onjuist of onvolledig is gedaan.⁹¹ Wie achterover leunt en deze verplichting laat voor wat zij is, riskeert een vergrijpboete.⁹² Het kabinet vindt dat de nieuwe regeling 'past (...) bij de gedeelde verantwoordelijkheid die de Belastingdienst en de belastingplichtige hebben voor de beschikbaarheid van de voor de belastingheffing relevante informatie'.⁹³

Heffingsrente

Dat de Hoge Raad zijn rechtsbeschermende (en rechtsvormende) taak serieus neemt, volgt uit enkele arresten die zijn gewezen op het terrein van de heffingsrente.⁹⁴ In de zaken die aanleiding hebben gegeven voor deze arresten, is (telkens) aan de belastingplichtige een – op het lopende jaar betrekking hebbende – voorlopige aanslag opgelegd, waarbij geen heffingsrente in rekening is gebracht. Als (ruim) een jaar later blijkt dat deze aanslag te hoog is geweest, kan de

inspecteur de voorlopige aanslag (ambtshalve) verminderen; hij behoeft dan geen heffingsrente te vergoeden. Zou de inspecteur evenwel een nadere voorlopige aanslag opleggen, dan zou hij wel heffingsrente moeten uitbetalen. De arresten van de Hoge Raad houden – heel kort gezegd – in dat de inspecteur mag kiezen welke route hij kiest, als hij er maar voor zorgt dat de belastingplichtige wordt gecompenseerd voor het door hem geleden rentenadeel.⁹⁵

Een regeling die is aangenomen, maar nog niet in werking is getreden, is de nieuwe renteregeling die zowel een heffings- als een invorderingscomponent heeft.⁹⁶ Het moment waarop de inspecteur de belastingverplichting (of het recht op teruggaaf) vaststelt ligt bijna altijd later dan het moment waarop de belastingsschuld in materiële zin ontstaat. De nieuwe regeling houdt onder meer in dat de inspecteur belastingrente in rekening brengt als de aanslag door toedoen van de belastingplichtige te lang op zich laat wachten, zij het dat de ‘rentemeter’ pas zes maanden na afloop van het belastingjaar gaat lopen. Als de aanslag afwijkt van de aangifte, wordt geen belastingrente vergoed (om sparen bij de fiscus te voorkomen). Dat is een ‘kwalijk aspect van de nieuwe regeling’ genoemd, onder meer omdat een verhoudingsgewijs geringe correctie ertoe kan leiden dat een belastingplichtige zijn gehele aanspraak op vergoeding van belastingrente verliest.⁹⁷ ‘De nieuwe regeling lijkt bij nader inzien vrij complex gezien een aantal zeer gedetailleerde en ingewikkelde bepalingen’, zo is in de literatuur met gevoel voor understatement opgemerkt.⁹⁸

Belastingrechtspraak

De belastingkamer van de Hoge Raad wikkelt ieder jaar ongeveer 1 100 zaken af en nogal wat daarvan kan hij op verkorte wijze afdoen (art. 81 Wet op de rechterlijke organisatie).⁹⁹ Sinds 1 juli 2012 beschikt hij over een instrument om cassatieberoepen in kansloze zaken na een vereenvou-

digde behandeling niet-ontvankelijk te verklaren (art. 80a Wet op de rechterlijke organisatie), zodat de cassatierechter zich beter kan richten op zaken die er toe doen, zoals dat wordt genoemd.¹⁰⁰ De procureur-generaal bij de Hoge Raad moet in de gelegenheid worden gesteld zich uit te laten over de mogelijke toepassing van art. 80a, uiteraard voordat de Hoge Raad zich over de zaak buigt. De wet geeft de Hoge Raad niet (helemaal) de vrije hand om te bepalen of, en zo ja, welke zaken op vereenvoudigde wijze kunnen worden afgedaan. De wet schrijft (namelijk) voor dat de Hoge Raad het beroep in cassatie niet-ontvankelijk kan verklaren ‘wanneer de aangevoerde klachten geen behandeling in cassatie rechtvaardigen, omdat de partij die het cassatieberoep instelt klaarblijkelijk onvoldoende belang heeft bij het cassatieberoep of omdat de klachten klaarblijkelijk niet tot cassatie kunnen leiden’.¹⁰¹ Deze criteria houden niet in dat de toegang tot de cassatierechter bij voorbaat wordt beperkt. ‘Dit brengt mee dat geen enkele zaak buiten beschouwing blijft; er wordt slechts gedifferentieerd in de wijze van afdoening van zaken’.¹⁰² De verwachting is dat vooral de zaken die de belastingkamer van de Hoge Raad tot 1 juli 2012 evident met toepassing van art. 81 Wet op de rechterlijke organisatie afdeed, na deze datum met toepassing van art. 80a van deze wet worden afgedaan.¹⁰³

Er verstrijkt overigens doorgaans nogal wat tijd voordat een zaak de Hoge Raad bereikt, omdat degene die zijn recht wil halen in de regel eerst twee feitelijke instanties moet doorlopen. Er wordt daarom werk gemaakt van de verhoging van het tempo van de behandeling van belastingzaken (‘nieuwe zaaksbehandeling’).¹⁰⁴ In de literatuur en tijdens een symposium is geopperd de mogelijkheid te creëren om rechtsvragen rechtstreeks, dat wil zeggen buiten de feitenrechter om, aan de Hoge Raad voor te leggen.¹⁰⁵ Volgens J.W. van den Berge, voorzitter van de belastingkamer van de Hoge Raad en winnaar van de Jan Giele-

75. Zie r.o. 3.3.7.

76. Aldus J. Monsma in zijn noot onder het arrest (*Belastingblad* 2011/1094).

77. Wet van 13 oktober 2011, *Stb.* 2011, 440.

78. C.M. Bergman, A.L. Kruijmer en R.T. Wiegerink, ‘Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2011 (2)’, *Belastingblad* 2012/130, par. 4.

79. Zie voor een overzicht en een analyse: M.R.T. Pauwels, ‘Fiscaal overgangrecht: balanceren tussen verandering en rechtszekerheid’, in: *Tijd voor verandering. Over overgangrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2012, p. 189 en p. 233 e.v.

80. Zie P.F. Goes, ‘De nieuwe identiteitskaartheffing’, *WFR* 2012/74, p. 74 e.v.

81. Zie p. 79 van de in de vorige voetnoot genoemde publicatie.

82. Inmiddels voorzien zeventig bestuurswetten in de mogelijkheid een bestuurlijke boete op te leggen (zie R. Stijnen, *Rechtsbescherming tegen bestraffing in het strafrecht en het bestuursrecht* (diss. Rotterdam), Deventer: Kluwer 2011 en zijn

publicatie in *Trema* 2012/p. 137.)

83. HR 26 juni 2009, nr. 42 764, *BNB* 2010/5 en HR 12 november 2010, nr. 08/01101, *V-N* 2010/58.10.

84. *Kamerstukken II* 2008/09, 32 128, nr. 3, p. 104.

85. *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 15.

86. Zo weet F.J.P.M. Haas, *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht* (derde druk), Deventer: Kluwer 2012, p. 191-192.

87. *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 61-62.

88. M.P. Lagerwaard betoogt (echter) dat ‘artikel 67q van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet van toepassing is indien de overtreding heeft plaatsgevonden vóór 1 januari 2012’ (‘Art. 67q AWR overgangsrechtelijk beschouwd’, *WFR* 2012/850, p. 855).

89. *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 61-62.

90. Zie daarover: E.J.M. Rosier, ‘Een supprime: de informatieverplichting’ (Column), *WFR* 2011/1288; J.A.R. van Eijnsden en S.A.

Verhage, ‘De nieuwe informatieverplichting jegens de fiscus’, *WFR* 2011/1650 en M.B. Weijers, ‘Van informatieverplichting naar informatieverplichting’, *MBB* 2012/1, p. 38 e.v.

91. Art. 10c lid 1 Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.

92. Art. 10a lid 3 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

93. *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 57.

94. HR 30 september 2011, nr. 10/02171, *BNB* 2012/69 en HR 28 oktober 2011, nr. 10/02166, *BNB* 2012/72.

95. Zie vorige voetnoot.

96. Belastingplan 2012, *Stb.* 2011, 639.

97. E.P. Hageman, ‘De compensatiegedachte in de heffingsrente en de belastingrente’, *TFB* 2012/4, par. 3.5.

98. S.A. Verhage en J.A.R. van Eijnsden, ‘De nieuwe renteregeling’, *WFR* 2011/1364, par. 3.

99. J.J.M. Hertoghs, ‘(Hoe) moet de fiscale cassatierechtspraak worden versterkt?’, *MBB* 2011/12, par. 5.

100. Wet van 15 maart 2012, *Stb.* 2012, 116. Zie daarover: R.E.C.M. Niessen, ‘Art. 80a Wet RO: Versterking cassatierechtspraak of beperking van de rechtsbescherming?’, *NTFR-B* 2012/22, p. 10 e.v.

101. Art. 80a lid 1 Wet op de rechterlijke organisatie.

102. *Kamerstukken II* 2010/11, 32 576, nr. 6, p. 12.

103. Aldus een raadsheer van de belastingkamer van de Hoge Raad (zie het verslag van een bijeenkomst (over onder meer dit onderwerp) van: J.A.R. van Eijnsden en R.F. Herreveld, ‘De toekomst van de cassatierechtspraak in belastingzaken’, *WFR* 2012/513, par. 1.1).

104. A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, ‘Nieuwe zaaksbehandeling in de rechtspraak’, *NTFR* 2012/2030, p. 3 e.v. en F.M. Smit, ‘Diagnose van de fiscale procedure’, *WFR* 2012/1092, par. 2.

105. Zie voor een overzicht van de (verschillende) opvattingen dienaangaande: L.J.A. Pieterse, ‘Belastingrechtspraak in de Actualiteit’, *WFR* 2012/307, par. 1 e.v.

prijs 2011, die hem op 1 december 2011 is uitgereikt, verdienen deze voorstellen nader onderzoek.¹⁰⁶

In de vorige kroniek is aandacht besteed aan het voornemen van de regering om de behandeling van belastingzaken ten overstaan van de rechter voortaan in het openbaar te laten plaatsvinden.¹⁰⁷ Dat voornemen is in zoverre concreet, dat de regering in april 2011 een wetsvoorstel voor consultatie op internet heeft gezet. Deze consultatie heeft duidelijk gemaakt dat er nogal wat kritiek bestaat op het voorstel. Verder is in augustus 2012 een cluster beschouwingen verschenen over dit onderwerp.¹⁰⁸ In een van deze publicaties wordt het voorontwerp 'onevenwichtig' genoemd. 'Het openbaar maken van de rechtszittingen zal zeer veel rechtzoekenden beletten om te procederen. Het voorontwerp moet derhalve vooral als een bezuinigingsmaatregel worden gezien.'¹⁰⁹ Dat is duidelijke taal. De criticaster is de voormalig hoogleraar Ch.J. Langereis. Hij stelt voor – als knieval naar de veranderde maatschappelijke opvattingen – een systeem in te voeren waarin in beginsel alle belastinggeschillen in het openbaar worden behandeld met uitzondering van die betreffende de loon-, inkomsten- en vennootschapsbelasting, de omzetbelasting en het successierecht.

Horizontaal toezicht

De uit de wet voortvloeiende verplichting tot het betalen van belasting wordt door sommigen als een hachelijke aangelegenheid beschouwd. Er zijn denkers die de vraag opwerpen of er een algemene verplichting bestaat de wet te gehoorzamen. Dat er goede redenen zijn om dat te doen is in de literatuur aannemelijk gemaakt.¹¹⁰ Maar de neiging om de verplichting te minimaliseren, zal voor nogal wat belastingplichtigen moeilijk te onderdrukken zijn. De idee van de Duitse filosoof Peter Sloterdijk om belastingplichtigen belasting deels op vrijwillige basis te laten betalen,¹¹¹ lijkt daarom een ongewis avontuur. Zo is onlangs bekend gemaakt dat een groep zeer vermogende belastingplichtigen wereldwijd zo'n € 17 000 miljard heeft ondergebracht in belastingparadijzen, voornamelijk in ontwikkelingslanden, zo heeft althans de Britse organisatie Tax Justice Network laten weten.¹¹² De omvang van deze kapitaalvlucht is moeilijk te bevatten. Het illustreert in ieder geval dat de fiscus over adequate controlemiddelen dient te beschikken, en gezegd moet worden dat belastingambtenaren wat dat betreft heel wat geschut in stelling kunnen brengen. De Belastingdienst betoont zich daarbij soms dermate creatief dat bepaalde wettelijke regels, waaronder die op het terrein van de privacy, uit het oog worden verloren.¹¹³

Wat het toezicht op de naleving van belastingwetten betreft, zijn enkele tendensen te ontwaren. De controlecapaciteit van de Belastingdienst houdt niet over, en sceptici menen dat het concept dat horizontaal toezicht heet, zijn bestaan daaraan (mede) te danken heeft. Bij deze enkele jaren geleden door de leiding van de Belastingdienst ontwikkelde toezichtsvorm werkt de Belastingdienst op basis van wederzijds vertrouwen samen met belastingplichtigen die bereid zijn hun fiscale verplichtingen zonder al te veel poespas na te leven. Dergelijke ('compliant') belastingplichtigen valt de fiscus niet lastig met boekenonderzoeken, op voorwaarde dat zij hun bedrijfsvoering op orde hebben en uit eigen beweging fiscale risi-

co's melden aan de inspecteur, en dus openheid van zaken geven. De inspecteur verschaft op zijn beurt de belastingplichtigen snel duidelijkheid over hun fiscale positie.¹¹⁴

Op verzoek van de Staatssecretaris van Financiën heeft een commissie onder leiding van emeritus hoogleraar L.G.M. Stevens de effectiviteit, de efficiency en de

De belastingkamer van de Hoge Raad erkent de mogelijkheid en de wens belasting te ontgaan, als dat tenminste – kort gezegd – gebeurt met toelaatbare middelen

rechtmatigheid van horizontaal toezicht onderzocht. Het rapport van de commissie is in juni 2012 gepresenteerd onder de wellevende titel: *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*. Een van de bevindingen van de commissie is dat de nieuwe toezichtsfilosofie 'de juiste richting is' en goed werkt bij grote bedrijven, maar dat er wat betreft de toepassing daarvan op kleine en middelgrote ondernemingen nog het nodige te verbeteren valt. Zo dient de Belastingdienst duidelijk te communiceren dat binnen dit segment andere uitgangspunten gelden dan bij de (zeer) grote ondernemingen.¹¹⁵ In de literatuur is al een aantal kritische kanttekeningen bij het rapport gezet. Zo stapt de commissie volgens Meussen 'weg erg makkelijk heen over het ontbreken van een rechtstreek kort binnen horizontaal toezicht. Ook binnen de Belastingdienst, zoals overigens in elke organisatie, acteren soms moeilijke mensen die formele en rigide standpunten innemen. Er kan wel worden opgemerkt dat dit onder horizontaal toezicht niet de bedoeling is, maar enige basale rechtsbescherming, bijvoorbeeld indien de Belastingdienst zich eenzijdig uit een convenant terugtrekt', zou wat hem betreft 'toch meer dan wenselijk zijn.'¹¹⁶

Misbruik van recht

Dat niet iedere belastingplichtige bereid is zijn fiscale verplichtingen als een gegeven te beschouwen, zal wel niemand willen betwisten. Wie de heffing van belasting wil ontgaan, moet dat – enigszins huiselijk uitgedrukt – zelf weten. De belastingkamer van de Hoge Raad erkent de mogelijkheid en de wens belasting te ontgaan, als dat tenminste – kort gezegd – gebeurt met toelaatbare middelen.¹¹⁷ Een plicht tot het betalen van meer belasting dan die welke de geïnterpreteerde wet oplegt bestaat naar Nederlands belastingrecht niet.¹¹⁸ De belastingplichtige mag er evenwel voor kiezen de goedkoopste weg te volgen, maar als deze 'niet gebruikelijk [is] – de wandelaar die over hekken moet klimmen en over sloten springen om een tol te ontgaan – dan wordt het volgen van die omweg zedelijk ongeoorloofd. De grens is niet nauwkeurig aan te geven. Het zedelijk oordeel is hier beslissend', aldus de auteurs van een bekend handboek, dat in vervolgen

tijden voor het laatst is verschenen.¹¹⁹ Als de belastingplichtige het al te gek maakt, moet hij erop rekenen dat de fiscus de belastingrechter zal trachten te bewegen het buitenwettelijke leerstuk van de wetsontduiking (fraus legis) toe te passen. Dat is geen sinecure,¹²⁰ omdat de fiscus zal moeten bewijzen dat bij de belastingplichtige belastingbesparing als doorslaggevend motief voorzit (het subjectieve vereiste) en de rechter er tevens van moeten overtuigen dat de gekozen wijze van belastingverijdeling in strijd komt met doel en strekking van de wet (het objectieve vereiste). Hoewel de belastingrechter geregeld een beroep op fraus legis honoreert,¹²¹ is lang onduidelijk geweest of dit rechtsmiddel ook in de sfeer van de omzetbelasting zou kunnen worden toegepast.

In een op 10 februari 2012 gewezen arrest oordeelde de Hoge Raad dat het leerstuk van wetsontduiking (ook wel aangeduid als fraus legis of misbruik van recht) ook geldt in de omzetbelasting en dat daarvan in het aan hem voorgelegde geval sprake is. In de aan de Hoge Raad voorgelegde zaak ging het om een zogenoemde ziekenhuisconstructie, en naar de visie van de Hoge Raad op deze en andere constructies is lang uitgekeken. De meeste prestaties die ziekenhuizen verrichten zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Dat oogt aantrekkelijk, en dat is het tot op zekere hoogte ook, maar de keerzijde is dat de omzetbelasting die drukt op de aanschaf van bijvoorbeeld – veelal kostbare – medische apparatuur niet aftrekbaar is. De niet-aftrekbare (voor)belasting vormt voor deze instellingen een kostenpost. Om de omvang van deze post te verminderen, hebben ziekenhuizen constructies bedacht, onder meer door gebruik te maken van special purpose vehicles. Het zal duidelijk zijn dat het doel daarvan was (en is) om de omzetbelastingdruk aanzienlijk te reduceren. In het afgelopen kroniekjaar is duidelijk geworden dat deze constructies niet altijd het gewenste effect zullen hebben. Dat betekent dat aan het special purpose vehicle geen recht op aftrek van omzetbelasting toekomt.¹²² Ook in een paar weken later besliste zaak, luidde het oordeel dat sprake was van een constructie met als wezenlijk doel het in strijd met doel en strekking van de wet behalen van een belastingvoordeel,

waardoor er misbruik is gemaakt van omzetbelastingrecht.¹²³ Dat ook een gemeente misbruik van recht kan maken, leert een ander arrest van de Hoge Raad. De sale-and-lease-backconstructie die er – kort en eenvoudig gezegd – toe zou moeten leiden dat de niet-aftrekbare omzetbelasting op de bouwkosten van een schoolgebouw drastisch gereduceerd zou worden, wordt door de Hoge Raad in navolging van de feitenrechter terzijde geschoven, omdat de gekozen constructie ertoe leidt dat in strijd met het door regelgeving beoogde doel een belastingvoordeel wordt behaald. De omzetbelasting die drukt op de gehele bouwkosten komt derhalve niet voor aftrek in aanmerking.¹²⁴ Het oordeel dat sprake is van misbruik van recht houdt in dat de in het kader daarvan verrichte transacties zo moeten worden geherdefinieerd dat de heffing geschiedt naar de situatie zoals die zou zijn geweest, als het gewraakte misbruik niet had plaatsgevonden.¹²⁵

Maar niet iedere constructie leidt ertoe dat sprake is van misbruik van recht. Dat ondervond een gemeente die – kort gezegd – een schoolgebouw liet bouwen dat zij na gereedkomen daarvan overdroeg aan een beheersstichting. De gemeente heeft de ter zake van de bouw aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek gebracht, en de Hoge Raad heeft daarover zijn zegen uitgesproken.¹²⁶ De Hoge Raad oordeelde dat de gemeente (op grond van de Wet op het primaire onderwijs) de vrijheid had het schoolgebouw al dan niet over te dragen aan het bevoegde gezag. 'Belanghebbende was niet verplicht de mogelijkheid te kiezen waarbij het hoogste bedrag aan omzetbelasting zou zijn verschuldigd, maar had integendeel het recht om haar activiteit zodanig te structureren dat de omvang van de belastingschuld beperkt zou blijven', zo overwoog de Hoge Raad onder verwijzing naar een voor ingewijden zeer bekende uitspraak van het Hof van Justitie EU.¹²⁷

Belastingwetenschap

De belastingwetenschap lijkt volwassener te worden.¹²⁸ Mijn indruk is dat momenteel een ongekend aantal fiscalisten op hoog niveau doende is met onderzoek (ook al wordt het werk dat zij anders als belastingadviseur zou-

106. J.W. van den Berge, *Veranderingen in de belastingrechtspraak* (Jan Giele-lezing 2011), Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, par. VI. Een impressie van deze lezing is opgenomen in *WFR* 2011/1706, p. 1706 e.v. en *TFB* 2012/1.

107. 'Kroniek van het belastingrecht', *NJB* 2011/1759, afl. 34, p. 2346-2347.

108. *FED* 2012/78-81.

109. Ch.J. Langereis, 'Hoe een misbaksel toch nog een smakelijke taart kan worden', *FED* 2012/80.

110. G.A. den Hartogh, 'Fiscale moraal en de moraal van de fiscus', *WFR* 1987/541, p. 541 e.v.

111. *Die nehmende Hand und die gebende Seite. Beiträge zu einer Debatte über die demokratische Neubegründung von Steuern*, Berlin: Suhrkamp 2010, p. 7 e.v. Zie daarover: J.L.M. Gribnau, 'Filantropie en de

staat, U2?' (Column), *WFR* 2012/1022, p. 1022-1023.

112. *NRC Handelsblad* 23 juli 2012, p. 29.

113. Zie daarover nader: G.J.M.E. de Bont, 'Vrijheid geef je door' (Opinie), *NTRF* 2012/1274, p. 1-2.

114. Zie over het fenomeen horizontaal toezicht onder meer de publicaties van E.A.M. Huiskers-Stoop in *MBB* 2012/4, p. 123 e.v. en het duo T.M. Berkhout en T.M. van Engers in *WFR* 2012/824, p. 824 e.v.

115. Een samenvatting van het rapport is te vinden in *NTRF* 2012/1559.

116. G.T.K. Meussen, 'Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal toezicht Belastingdienst', *WFR* 2012/1024, p. 1029.

117. Zie de door L.A. de Bleek e.a. genoemde rechtspraak (*Algemene wet inzake rijksbelastingen* (negende druk),

Deventer: Kluwer 2011, p. 351).

118. Vgl. H. Schuttevåer, *Bijdrage tot een theorie der wetsontduiking in het belastingrecht* (oratie Utrecht), Deventer: Kluwer 1956, p. 10.

119. P.J.A. Adriani en J. van Hoom, *Het belastingrecht, zijn grondslagen en ontwikkeling*, deel II (tweede druk), Amsterdam 1954, p. 322. Deze passage is ook te vinden in de eerste druk.

120. Zie bijvoorbeeld HR 15 juni 2012, nr. 11/02194, *V-N* 2012/39.15 (er 'is geen sprake geweest van een kunstmatige uitsplitsing van een te verwerven aandelenpakket over gelieerde vennootschappen als door de Inspecteur gesteld en [daarom] faalt het beroep (...) op fraus legis', zo oordeelde de Hoge Raad in r.o. 3.3.4.

121. Zie voor een recent voorbeeld: HR 1 juni 2012, nr. 11/00009, *V-N* 2012/31.18.

122. HR 10 februari 2012, nrs. 08/05317 en 09/03203, *V-N* 2012/12.23 en 13.20, besproken door onder andere J.Th. Sanders, 'Over misbruik en onbruik', *BtwBrief* 2012/28.

123. HR 30 maart 2012, nr. 09/03362, *NTRF* 2012/817.

124. HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *V-N* 2012/19.24 en *FED* 2012/69.

125. Zie daarover: J.G.M. van de Wakker, 'Ziekenhuisconstructies, misbruik van recht in de btw', *WFR* 2012/789, p. 789 e.v.

126. HR 30 juni 2012, nr. 10/00786, *V-N* 2012/37.26.

127. HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02, *BNB* 2006/170 (*Halifax plc c.s.*).

128. J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording, 'Belastingwetenschap: 80 jaar en bijna volwassen?', *MBB* 2011/12, p. 488 e.v.

den hebben kunnen doen, aanmerkelijk beter gereneerd), en dat de aandacht voor de methodologische verantwoording toeneemt, al zijn er op dit terrein stellig verbeteringen mogelijk.

Het afgelopen jaar zijn weer heel wat proefschriften verdedigd. Zo verdedigde S.C.W. Douma zijn proefschrift over een Europeesrechtelijk onderwerp.¹²⁹ De auteur meent dat de botsingen die plaatsvinden tussen de (nationale) fiscale soevereiniteit en de Europese verdragsbepalingen die het vrije verkeer waarborgen, moeten worden gezien als met elkaar conflicterende beginselen die in een optimaliseringsproces tot elkaar moeten worden gebracht. Hij heeft kans gezien om aan de hand van een bepaalde theorie van Alexy een toetsingsmodel te ontwikkelen aan de hand waarvan het conflict tussen fiscale soevereiniteit en vrij verkeer in abstracto kan worden opgelost, en dat de gebruiker ervan in staat stelt arresten van het Hof van Justitie EU (beter) te plaatsen of zelfs te kunnen voorspellen.

Dat het Europese recht voldoende aanknopingspunten biedt voor onderzoek, heeft ook J.J. van den Broek ervaren.¹³⁰ Hij heeft onderzocht in hoeverre de zogenoemde Fusierichtlijn de fiscale belemmeringen uit de weg ruimt die kunnen ontstaan bij grensoverschrijdende juridische fusies. Het resultaat van zijn inspanningen is een vracht voorstellen om Europese en nationale regels te verbeteren.¹³¹ Ook het proefschrift van D.S. Smit gaat over het boeiende terrein van het Europese belastingrecht.¹³² Hij heeft de invloed van de bekende vrije verkeersbepalingen onderzocht in de relatie(s) met landen die geen lid van de Europese Unie zijn. Smit meent dat grote investeerders (multinationals) in te beperkte mate profiteren van de bescherming van het Europese recht en heeft in zijn – uit drie delen bestaande – magnum opus enkele voorstellen gedaan om de regels die voor deze ondernemingen gelden, te verbeteren.

Multinationals hebben ook andere zorgen; de (internationale) transacties tussen gelieerde partijen dienen in overeenstemming te zijn met het in het internationale circuit algemeen geaccepteerde at arms length beginsel. Dit beginsel verlangt onder meer dat de prijzen die *associated enterprises* elkaar in rekening brengen zakelijk zijn. De vraag wanneer sprake is van *associated enterprises* heeft in de internationale belastingwetenschap nauwelijks op belangstelling mogen rekenen. R.S.J. Dwarkasing heeft daarin verandering gebracht, en wel met zijn proefschrift over dit begrip.¹³³ De transacties die gelieerde ondernemingen met elkaar aangaan, moeten weliswaar zakelijk

zijn, maar het at arms length-beginsel laat nogal wat ruimte voor interpretatie. Als de nationale Belastingdiensten overgaan tot correctie van de gehanteerde prijzen, kan dat leiden tot internationale dubbele belasting. In het vuistdikke boek *Beslechting van transfer pricing geschillen* meet N. Djebali verschillende internationale procedures door die erin trachten te voorzien dat grensoverschrijdende geschillen kunnen worden opgelost.¹³⁴ Zij presenteert een nieuw model voor onderling overleg en internationale arbitrage.

Op nationaal niveau bestaan ook maatregelen om economische dubbele belasting te voorkomen. Zo geldt in Nederland de deelnemingsvrijstelling die de voordelen uit (buitenlandse) deelnemingen vrijstelt, zodat de winst van deze vennootschappen slechts eenmaal in de heffing wordt betrokken. De wetgever wil evenwel niet dat deze regeling wordt gebruikt om mobiel kapitaal naar het buitenland over te brengen om het daar laag- of onbelast te laten renderen en de voordelen daarvan (eveneens) onbelast te toucheren onder de deelnemingsvrijstelling. Om deze vorm van kapitaalvlucht tegen te gaan blijft de deelnemingsvrijstelling soms buiten toepassing en geldt de over het algemeen veel minder aantrekkelijke deelnemingsverrekening.¹³⁵ In het onderzoek dat A.W. Hofman naar deze regeling deed,¹³⁶ komt hij tot de bevinding dat zij weliswaar te rechtvaardigen is, maar op onderdelen in strijd is met de eisen die het Europese recht stelt.¹³⁷

M.J. Hoogeveen verdedigde op 5 oktober 2011 haar proefschrift over de kwaliteit van fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving.¹³⁸ Zij is onder meer tot de bevinding gekomen dat de verschillende bedrijfsopvolgingsfaciliteiten onvoldoende op elkaar zijn afgestemd.¹³⁹ De vrijstelling voor de schenk- en erfbelasting van minimaal 83% van het ondernemingsvermogen acht zij in strijd met het gelijkheidsbeginsel,¹⁴⁰ en dat vindt Rechtbank Breda ook in een – spraakmakende – uitspraak die in augustus 2012 is gepubliceerd.¹⁴¹ Ook verder trekt Hoogeveen stevige conclusies; zij meent dat de fiscale faciliteiten moeten vervallen en moeten worden vervangen door een financieringsfaciliteit.

Ook buiten het fiscale discours is oog voor het werk dat fiscalisten doen, zo heeft M.R.T. Pauwels mogen ervaren. Op donderdag 14 juni 2012 ontving hij in Haarlem de prestigieuze J.C. Ruigrok Prijs 2012 voor zijn in 2009 verschenen proefschrift over terugwerkende kracht van belastingwetgeving¹⁴² en, zoals dat zo mooi heet, zijn overige publicaties¹⁴³. ●

129. *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement* (diss. Leiden), Amsterdam: IBFD 2011.

130. Zie WFR 2011/1532 ('De promovendus aan het woord').

131. *Cross-Border Mergers within the EU. Proposals to Remove the Remaining Tax Obstacles* (diss. Nijmegen), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2011.

132. *Freedom of Investment between EU and Non-EU Member States and its Impact on Corporate Income Tax Systems within the European Union* (diss. Tilburg), Tilburg:

Tilburg University. Een korte samenvatting van de inhoud en conclusies van zijn onderzoek is te vinden in WFR 2012/1598, p.

1598-1599.

133. *Associated Enterprises. A Concept Essential for the Application of the Arm's Length Principle and Transfer Pricing* (diss. Tilburg), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011.

134. *Beslechting van transfer pricing geschillen* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 2012. Een boekbespreking van dit proefschrift is te vinden in WFR 2012/862.

135. Art. 13aa en 23c Wet op de vennoot-

schapsbelasting 1969.

136. *De deelnemingsverrekening* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2011. Zie ook: WFR 2011/1520 ('De promovendus aan het woord') en A.W. Hofman, 'De deelnemingsverrekening', TFO 2012/121.

137. Zie par. 10.8 van zijn proefschrift.

138. *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving* (diss. Tilburg), Den Haag: Sdu Uitgevers 2011.

139. Zie daarover eveneens: E.J.W. Heit-huis, 'Quick wins' in de bedrijfsopvolgingsregelingen', NTFR 2011/2358.

140. Zie par. 9.5 van de in voetnoot 140 genoemde studie.

141. Rb. Breda 13 juli 2012, nr. 11/05509, NTFR 2012/1997.

142. De titel luidt: *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen. Een rechtstheoretisch en positiefrechtelijk onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht* (diss. Tilburg), Sdu Uitgevers: Amersfoort 2009.

143. In WFR 2012/940 is verslag gedaan van deze prijsuitreiking.