

# Misbruikconcepten

WFR 2023/20

Verslag van de 52e Fiscale conferentie van de NOB over 'Misbruikconcepten' gehouden op 14 en 15 september 2022 te Zeist.

## 1. Inleiding

Twee keer per jaar organiseert het Platform Versterking Vaktechniek van de Belastingdienst samen met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) een fiscale conferentie waarbij tien specialisten van de NOB en tien specialisten van de Belastingdienst vrij en ongebonden met elkaar discussiëren over een fiscaal onderwerp. De 52<sup>e</sup> editie van deze conferentie vond plaats op woensdag 14 september en donderdag 15 september 2022 te Slot Zeist en stond onder leiding van Dennis Weber.<sup>3</sup>

Het onderwerp van de conferentie was misbruikconcepten. Het doel van de conferentie was om vanuit zoveel mogelijk perspectieven een licht te schijnen op het begrip "misbruik" in belastingwetgeving. De auteurs van dit artikel waren verslagleggers van de conferentie.

## 2. Misbruik in de BTW

*Inleider: Van Kesteren<sup>4</sup> en Tromp<sup>5</sup>*

Van Kesteren en Tromp leiden de conferentie in met een seminar over misbruik in de BTW.

Van Kesteren licht de diverse instrumenten toe die de rechter in een fiscaal geschil voor handen heeft om onwettelijke belastingconstructies te bestrijden. Het ene instrument is minder ingrijpend (verstoot de rechtszekerheid in mindere mate) dan het andere. De rechter dient de geschillen op een zo min mogelijk bezwarende wijze op te lossen. Hierbij speelt de normale interpretatie een grote rol. Met een eenvoudige wetsinterpretatie kan soms immers al een agressieve constructie worden bestreden. Dat geldt ook voor het concept 'economische realiteit'. Als de geschillen kunnen worden opgelost met deze instrumenten is het zwaardere concept van misbruik van recht (Europees) of *fraus legis* (nationaal) niet meer nodig.

Er bestaan derhalve meerdere methodes om misbruik te voorkomen. De eerste, en eenvoudigste methode is een normale interpretatie van de wet. Toepassing van dit instrument zal niet in alle gevallen mogelijk zijn. Daarnaast bestaat het instrument van de schijnhandeling. Een schijnhandeling is een handeling, of een complex van handelingen, waarbij de schijn wordt gewekt dat een bepaalde overeenkomst is gesloten, terwijl het niet de bedoeling is om deze afspraak na te komen. Een schijnhandeling kan zijn opgezet om de Belastingdienst zand in de ogen te strooien om zodoende een gunstig fiscaal resultaat te behalen. De toepassing van het instrument schijnhandeling (waarbij dus een handeling door de belastingrechter als zodanig wordt bestempeld) leidt tot een aanpassing van het fiscaal relevante feitencomplex. De schijnhandelingen worden immers fiscaal-juridisch weggedacht of aangepast. Dit instrument kent als nadeel dat niet alleen de te gunstige fiscale effecten worden weggenomen maar ook tal van civiele gevolgen die de fiscale rechter niet kan overzien. Hij laat dit instrument om die reden vaak rusten. Ook het instrument economische realiteit kent voor- en nadelen (deze worden besproken door Tromp, zie hierna). Het laatste en meest vergaande instrument tegen het onwettelijk gebruik van fiscale wetgeving is misbruik van recht (*fraus legis*). Dit betreft een buitenwettelijk instrument. De belastingplichtige handelt niet in strijd met de tekst van de wet – waarop hij in beginsel mag vertrouwen – maar wel met de geest van de wet en wordt om die reden toch de fiscale voordelen ontnomen die hij beoogt. Het beginsel van misbruik van recht kan alleen worden toegepast als wordt voldaan aan een objectief criterium (namelijk het in strijd handelen met doel en strekking van de wet) en een subjectief criterium (het wezenlijke oogmerk van de belastingplichtige moet zijn gericht op het belastingvoordeel). Doordat de Belastingdienst en de rechter het instrument alleen kunnen toepassen als naar behoren is bewezen dat aan deze twee voorwaarden is voldaan, wordt het schenden van de rechtszekerheid – dat het gevolg is van de toepassing van dit instrument – in voldoende mate ondervangen.

Tromp bespreekt vervolgens de plaats van misbruik van recht in het palet van de instrumenten die de rechter tot zijn beschikking heeft. Bij de structuren die in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) of in de Nederlandse BTW-rechtspraak aan te treffen zijn, gaat het om transacties (overeenkomsten) die wel degelijk bestaan en waaraan ook uitvoering wordt gegeven. Er is dus geen sprake van een schijnhandeling. Als de rechter deze structuren ongewenst acht en dus wil bestrijden, moet hij op de een of andere manier afwijken van de civielrechtelijke werkelijkheid, om zo aan te sluiten bij de werkelijkheid voor de BTW. Dit kan op twee manieren, na-

1 Jorn Steenbergen is werkzaam bij Loyens & Loeff.

2 Claudia de Win is werkzaam bij de Belastingdienst.

3 Weber is hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam en als of counsel verbonden aan Loyens & Loeff.

4 Van Kesteren is werkzaam bij PwC, als hoogleraar verbonden aan de Tilburg University, raadsheer plv. te Hof 's-Hertogenbosch en rechter plv. bij Rechtbank Den Haag.

5 Tromp is werkzaam bij de Belastingdienst te Middelburg.

melijk het instrument 'economische realiteit' en het instrument 'misbruik van recht'.

Om het instrument van misbruik van recht toe te passen, moet aan de misbruiktest worden voldaan. Deze test bestaat, zoals genoemd, uit een subjectief en een objectief element. Het is aan de inspecteur om te bewijzen dat de betrokken transacties voldoen aan de beide elementen van de misbruiktest. Het subjectieve element van de misbruiktest drukt de economische realiteit uit als maatstaf voor normaal handelen (economische rationaliteit van de transacties). Het bakent aldus de onaanvaardbare belastingbesparing af van de aanvaardbare belastingbesparing. Daarmee vervult het rechtsinstrument misbruik van recht een rechtsbeschermingsfunctie ten aanzien van het rechtszekerheidsbeginsel. Het objectieve element drukt de economische realiteit uit als de (achter het samenstel van de transacties liggende) realiteit voor de BTW. Daarmee vervult het rechtsinstrument misbruik van recht een vangnetfunctie ten aanzien van het neutraliteitsbeginsel.

Anders dan bij misbruik van recht, stelt het HvJ geen specifieke eisen aan de toepassing van de economische realiteit. In de rechtspraak van het HvJ heeft de economische realiteit twee verschijningsvormen, namelijk als een instrument om de feiten te selecteren en te wegen voor de juiste toepassing van het Unierechtelijke BTW-systeem en – in het kader van misbruik van recht – als een maatstaf voor normaal handelen.

Voor het antwoord op de vraag welk rechtsinstrument – economische realiteit of misbruik van recht – het meest geschikt is om een ongewenste BTW-besparende structuur tegen te gaan, zijn drie fundamentele beginselen van belang. Ten eerste, het rechtskarakter van de BTW als een transactiebelasting. Het object van de BTW is een levering of dienst onder bezwarende titel. Dat betekent dat de transactie (de rechtsbetrekking) tussen partijen centraal staat bij de heffing van BTW. Ten tweede, het neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel houdt in dat soortgelijke goederen en diensten – maar ook ondernemers – gelijk moeten worden belast. Ten derde, het rechtszekerheidsbeginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel vereist kenbaarheid en voorzienbaarheid van de (Unie)regeling. Dit betekent dat niet zonder meer van de civielrechtelijke werkelijkheid en de toepassing van de BTW-regelgeving op die werkelijkheid kan worden afgeweken.

Tromp gaat vervolgens nader in op de economische realiteit als instrument voor de selectie en de weging van feiten. In deze verschijningsvorm van de economische realiteit onderscheidt hij drie stappen.

Ten eerste geldt dat contracten het uitgangspunt vormen voor de economische realiteit. De economische realiteit is derhalve in beginsel gelijk aan de civielrechtelijke werkelijkheid. Ten tweede dient gekeken te worden naar het

Unierechtelijk begrippenkader voor de BTW-Richtlijn.<sup>6</sup> Het Unierechtelijke begrippenkader is onafhankelijk van het civiele recht van iedere afzonderlijke lidstaat. Dit begrippenkader vormt dus als het ware een gemene deler van de lidstaten voor het vaststellen van de economische realiteit. Ten derde kan in sommige gevallen een verdere afwijking van de civielrechtelijke werkelijkheid nodig zijn. De meest voor de hand liggende situatie is dan bijvoorbeeld dat partijen zich niet aan hun contracten houden. Omwille van het neutraliteitsbeginsel is dan een afwijking van de contracten nodig. Dit hoeft niet per definitie in het nadeel van de belastingplichtige uit te vallen, maar kan ook gunstig zijn.

In de derde stap kan zich spanning met het rechtszekerheidsbeginsel voordoen. Dit doet zich bijvoorbeeld voor bij de rechtspraak van het HvJ over samengestelde handelingen. Die rechtspraak leidt tot casuïstische jurisprudentie die ook nog per lidstaat kan verschillen. Er is een zekere spanning met het rechtszekerheidsbeginsel als stap 3 van de economische realiteit wordt gebruikt om (transacties met) subjecten uit een samenstel van transacties te schrappen of om transacties van verschillende subjecten met één afnemer samen te voegen. Voor een dergelijke inbreuk op de rechtszekerheid is de economische realiteit niet het geschikte instrument. Een dergelijke inbreuk op de rechtszekerheid kan alleen gerechtvaardigd worden als door middel van de misbruiktest wordt vastgesteld dat de transacties misbruik van recht opleveren.

### 3. Overkill en underkill in fiscale antimisbruikwetgeving

*Inleider: Smit<sup>7</sup>*

Uit de Deense zaken<sup>8</sup> en uit de zaak AUER<sup>9</sup> volgt dat er op lidstaten een Unierechtelijke plicht rust om voordelen uit hoofde van het Unierecht te weigeren in geval van misbruik, ook als de nationale wetgeving hiertoe geen (algemene) antimisbruikbepaling bevat. Deze verplichting zit dus als het ware als een soort "DNA" ingebakken in het Unierecht. Smit bespreekt wat deze jurisprudentie betekent voor de toepassing van nationale antimisbruikwetgeving en hoe ver genoemde verplichting reikt.

Volgens Smit is het startpunt de fiscale soevereiniteit van de lidstaten. Uit het arrest 3M Italia volgt dat een aanknopingspunt met het Unierecht is vereist voordat het Unie-

6 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, OJ L 347, 11.12.2006, p. 1-118.

7 Smit is Hoofd bureau vaktechniek bij EY en bijzonder hoogleraar Belastingheffing digitale economie aan de Universiteit van Amsterdam (<https://www.uva.nl/en/profile/s/m/d.s.smit/d.s.smit.html>).

8 HvJ 26 februari 2019, C-116/16 en C-117/16, *T Danmark and Y Denmark Aps*; HvJ 26 februari 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, *N Luxembourg 1 e.a.*

9 HvJ 8 november 2007, C-251/06 (*ING. AUER*).

rechtelijke misbruikdoctrine aan de orde kan komen.<sup>10</sup> Een belangrijke vraag is dus wanneer er een aanknopingspunt met het Unierecht is. Die vraag is niet eenduidig te beantwoorden, maar er is in ieder geval tegenwoordig sneller een aanknopingspunt dan ten tijde van de 3M Italia-zaak. Smit meent niettemin dat er nog steeds geen algemene verplichting bestaat tot misbruikbestrijding. Zonder Unierechtelijk “haakje” komt de Europese misbruikdoctrine niet aan bod.

Antimisbruikwetgeving kan verder gaan dan nodig is om misbruik te bestrijden (*overkill*). De rechter kan proberen de *overkill* zelf te repareren, door de bepaling anders te interpreteren. Dat heeft de Hoge Raad bijvoorbeeld geprobeerd te doen in zijn arrest van 10 januari 2020.<sup>11</sup> Het is echter voor een rechter niet altijd mogelijk om misbruikwetgeving te “repareren”, zonder op de stoel van de wetgever te zitten of *contra legem* uit te leggen. Als het voor de rechter niet mogelijk is om een bepaling te repareren, dan zal de bepaling onverbindend moeten worden verklaard en dient de wetgever een nieuwe bepaling op te stellen.<sup>12</sup>

Als het nationale recht niet ver genoeg gaat (*underkill*), dan moet de nationale rechter alles uit de kast halen om de bepaling conform het Unierecht uit te leggen, ook als dit in het nadeel uitpakt voor een belastingplichtige. De rechter en de fiscus dienen namelijk de volle werking van het Unierecht te verzekeren op grond van het loyaliteitsbeginsel.<sup>13</sup> Daarbij kan aan de uitleg van het nationale recht in de parlementaire geschiedenis door belastingplichtigen geen vertrouwen worden ontleend, tenzij er de uitdrukkelijke en welbewuste bedoeling is geuit om af te wijken van de richtlijn.<sup>14</sup>

Deze afwijking van de wetsgeschiedenis wordt volgens de rechtspraak van het HvJ en de nationale rechter echter weer beperkt door algemene beginselen.<sup>15</sup> De (antimisbruik)bepaling mag dus niet *contra legem* worden uitgelegd. Een en ander betekent dat de rechter en de fiscus in bepaalde gevallen gehouden kunnen zijn om een strengere uitleg te geven aan het nationale recht dan blijkt uit de wetsgeschiedenis, om zodoende de volle werking van het Unierecht te waarborgen.

#### 4. Europeesrechtelijk concept van misbruik en internationale ontwikkelingen

*Inleiders: Brosens<sup>16</sup> en Egelie<sup>17</sup>*

Brosens bespreekt de verhouding tussen uiteindelijke gerechtigheid en misbruik na de Deense zaken in de Interest-Royalty Richtlijn (IRR).<sup>18</sup> Zij gaat in op de vraag of de concepten ‘uiteindelijk gerechtigde’ en ‘misbruik’ gelijkwaardig zijn of dat ze van elkaar gescheiden moeten worden. Ook bespreekt zij de tendensen in België en andere landen op dat vlak in de rechtspraak en in discussies met belastingadministraties.

##### 4.1 Uitwerking algemeen beginsel van verbod op misbruik

Eerst wordt het algemeen beginsel van verbod van misbruik in herinnering gebracht. Het HvJ heeft in de Deense zaken dit beginsel onderkend en verduidelijkt dat misbruik aanwezig is als een subjectief en objectief element vervuld zijn.

Het beginsel van het verbod van misbruik is een algemeen beginsel van Unierecht dat enkel speelt als er misbruik van Unierecht wordt gemaakt. Misbruik van nationaal recht dat geen implementatie betreft van Unierecht kan dus niet bestreden worden op basis van dit algemeen beginsel. In België is dit bevestigd door het Hof van Cassatie in een zaak waar de belastingadministratie misbruik van een louter nationale bepaling trachtte te bestrijden met een beroep op dit beginsel bij gebrek aan een nationale antimisbruikbepaling in het jaar waarop de feiten betrekking hadden.<sup>19</sup>

Als aangetoond kan worden dat er sprake is van misbruik, moeten daar bepaalde consequenties aan worden verbonden. In de Deense zaken is het HvJ niet op deze consequenties ingegaan, maar in het Halifax-arrest heeft het HvJ wel verduidelijkt dat transacties waarmee een misbruik gepaard is gegaan, zo moeten worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen.<sup>20</sup> Leidt het tussenschuiven van een houdstervennootschap tot misbruik, dan moet de houdstervennootschap in het geheel worden weggedacht en moet ervan uitgegaan worden dat de aandeelhouder van de houdstervennootschap de deelneming in de operationele vennootschap rechtstreeks zou hebben aangehouden. Als echter alleen een welbepaalde aandeelhou-

10 HvJ 29 maart 2012, C-417/10 (*3M Italia*).

11 HR 10 januari 2020, nr. 18/00219, *BNB* 2020/80.

12 HR 14 november 2008, nr. 40597bis, *BNB* 2009/3.

13 Artikel 4, lid 3, van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU).

14 HR 10 augustus 2007, nr. 43169, *BNB* 2007/277, r.o. 3.4.

15 Zie bijvoorbeeld HvJ 15 januari 2014, C-176/12, *Association de médiation sociale* en het arrest van de Hoge Raad aangehaald in voetnoot 11.

16 Brosens is werkzaam bij Loyens & Loeff Brussel en hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit Antwerpen.

17 Egelie is werkzaam bij de Belastingdienst en voorzitter kennisgroep IBR-VPB/winst.

18 Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten, OJ L 157, 26.6.2003, p. 49-54.

19 Hof van Cassatie, BE 25/11/2021, nr. F.20.0094.N/1.

20 HvJ 21 februari 2006, C-255/02 (*Halifax plc*).

derslening die door een houdstervenootschap loopt als misbruik aangemerkt zou worden, maar niet het bestaan van de houdstervenootschap zelf, dan moet alleen de tussenkomst van de houdster in de transactie worden weggedacht. Er moet dan belasting geheven worden alsof de interest rechtstreeks door de operationele vennootschap aan de aandeelhouder was betaald.

#### 4.2 Algemeen verbod op misbruik versus uiteindelijk gerechtigdheid

Het HvJ heeft in de Deense zaken verschillende indicaties van misbruik gegeven, waaronder het feit dat de ontvanger niet de uiteindelijk gerechtigde is, omdat deze vanuit economisch oogpunt niet vrij over de ontvangen interesten kan beschikken. Daarnaast is de uiteindelijk gerechtigdheid een vereiste voor de toepassing van de vrijstelling in de IRR. Als de ontvanger niet de uiteindelijk gerechtigde is, zijn niet alle toepassingsvoorwaarden vervuld, maar het HvJ heeft in de Deense zaken wel vermeld dat de vrijstelling in de IRR alsnog van toepassing kan zijn als de (door de belastingplichtige te identificeren) uiteindelijk gerechtigde aan de voorwaarden voor toepassing van de IRR voldoet (inwoner van de EU, deelnemingsvoorwaarde, etc.).

Rechters en belastingadministraties passen soms uiteindelijk gerechtigdheid en misbruik onder dezelfde noemer toe. Daarbij wordt de voorwaarde van uiteindelijk gerechtigdheid dan enkel beschouwd als een element van misbruik, en/of wordt het toetsingskader van misbruik gebruikt voor de invulling van uiteindelijk gerechtigdheid. Het economisch genot dat vereist is voor uiteindelijk gerechtigdheid wordt in dit laatste geval dan heel breed uitgelegd, waardoor het feitelijk dezelfde toets is als misbruik. Als interest zeer snel na de ontvangst ervan volledig of nagenoeg volledig wordt doorbetaald naar entiteiten die niet aan de toepassingsvoorwaarden van de IRR voldoen, wordt al snel geargumenteerd dat de ontvanger niet de uiteindelijk gerechtigde is. Een andere visie, die door Brosens wordt onderschreven, is dat het concept 'uiteindelijk gerechtigde' en de leer van het algemeen beginsel van verbod van misbruik verschillende concepten zijn met andere gevolgen en procedurele verschillen (bijv. inzake bewijs). Dat volgt ook uit de Deense zaken, waar het HvJ de vragen van de Deense rechter over uiteindelijk gerechtigdheid herkwalificeert naar een uitleg over het misbruikbegrip.<sup>21</sup> Aan het economische concept 'uiteindelijk gerechtigde' moet in deze laatste visie een beperkte draagwijdte gegeven worden in het licht van het 2014 OESO-Commentaar. Is een ontvanger op grond van deze beperkte draagwijdte niet de uiteindelijk gerechtigde, dan kan dit uiteraard ook een indicatie van misbruik zijn. Niettemin bestaat er onder deze laatste visie de mogelijkheid

dat er discussies kunnen rijzen over uiteindelijk gerechtigdheid hoewel er geen misbruik aanwezig is en vice versa.

#### 4.3 Unierechtelijk misbruikconcept en de Nederlandse rechter

Egelie bespreekt vervolgens toepassing van het Unierechtelijk misbruikconcept door de Nederlandse rechter. Voor de toepassing van artikel 17, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969 en artikel 4, lid 3, onderdeel c, Wet DB 1965 zijn de Deense zaken van groot belang, samen met andere jurisprudentie van het HvJ omtrent misbruik. Anderzijds is voor de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 bijvoorbeeld de Lexel-zaak van groot belang,<sup>22</sup> wat ook terug te zien is in de recent gestelde prejudiciële vraag.<sup>23</sup>

Egelie wijst op een tweetal relevante uitspraken in de vennootschapsbelasting en een drietal relevante uitspraken in de dividendbelasting. Voor de toepassing van artikel 17, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969 zijn onder meer van belang het arrest van de Hoge Raad van 10 januari 2020<sup>24</sup> en de uitspraak van de Rechtbank Den Haag van 22 november 2021.<sup>25</sup> Voor de toepassing van artikel 4, lid 3, onderdeel c, Wet DB 1965 zijn onder meer van belang de uitspraken van Hof Amsterdam in diens uitspraken van 2 juni 2022 en van Rechtbank Zeeland-West Brabant van 25 februari 2022.<sup>26</sup>

In de zaken voor Hof Amsterdam oordeelde de rechter dat de subjectieve toets en objectieve toets in elkaars verlengde liggen. De inspecteur moet aannemelijk maken dat aan beide toetsen is voldaan. Slaagt de inspecteur daarin, dan kan de belanghebbende tegenbewijs aanleveren. Anders dan de Hoge Raad oordeelde in *BNB 2020/80*, lijkt Hof Amsterdam de subjectieve toets ruimer op te vatten dan alleen de toepassing van de wegdenkgedachte. Volgens Egelie lijkt deze interpretatie in lijn met het Unierechtelijk misbruikconcept, maar hanteert de wetgever een striktere opvatting. Meer duidelijkheid op dat punt is gewenst.

Er ontstaat enige discussie in de zaal over de vraag wat de bewijslast zal moeten zijn. Er bestaat enige literatuur waarin gesteld wordt dat de Deense zaken eerdere jurisprudentie hebben "overruled". Deze auteurs leiden uit de Deense zaken af dat de Belastingdienst *alle* bewijslast draagt om misbruik aan te tonen.<sup>27</sup> Weber is het hier niet mee eens, omdat het HvJ in de zaak *X GmbH* de vaste leer van *Cadbury Schweppes*, *Eqiom Enka* en *Deister Juhler* etc.

<sup>22</sup> HR 2 september 2022, nr. 20/03948, *V-N 2022/38.8*.

<sup>23</sup> HvJ 20 januari 2021, C-484/19 (*Lexel*).

<sup>24</sup> HR 10 januari 2020, nr. 18/00219, *BNB 2020/80*.

<sup>25</sup> Idem en Rechtbank Den Haag 22 november 2021, nr. SGR/20/7075.

<sup>26</sup> Zie Hof Amsterdam 2 juni 2022, nr. 20/00438, *V-N 2022/38.1.4* en nr. 20/00439, *V-N 2022/27.7*, alsmede Rb. Zeeland-West-Brabant 4 mei 2022, nr. AWB – 21 \_ 2426, *V-N 2022/33.10*.

<sup>27</sup> A.W. Ravelli & F. Franconi, Numerous EU Member States are in Breach of EU Law by Requiring Taxpayers to Demonstrate Absence of Abuse, 61 Eur. Taxn. 10 (2021), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*.

<sup>21</sup> D. (Dennis) Weber, EU Beneficial Ownership Further Developed: A View from a Different Angle, 14 *World Tax J.* 1 (2022), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*.

juist bevestigt.<sup>28</sup> X GmbH is op dezelfde dag geweest als de Deense zaken en ook door de Grote Kamer van het HvJ.

Ook ontstaat discussie in de zaal over de uitwerking van de objectieve toets in de zaken voor Hof Amsterdam. Er lijkt aan ten grondslag te liggen dat de Moeder-dochter-richtlijn zich niet mede uitstrekt tot beleggen.<sup>29</sup> Als de aandeelhouder relevante substance ontbeert dan wel wanneer het belang niet functioneel kan worden toegerekend aan een eventuele onderneming van de aandeelhouder, dan is automatisch sprake van een kunstmatige constructie. Het valt te bezien of ook de Hoge Raad deze strikte benadering hanteert.

## 5. Misbruikconcepten IH en S&E

*Inleiders: Boer<sup>30</sup> en Gubbels<sup>31</sup>*

Boer leidt zijn presentatie in met een aantal observaties vooraf. Misbruik in het belastingrecht is naar zijn mening liever te omschrijven als 'oneigenlijk gebruik', waarbij het draait om 'het doel van de wet', of 'de doelstelling van de wetgever'. In Nederlandse literatuur gaat het al snel over de technische uitwerking van een regeling, maar conceptualisering kan helpen voor een beter begrip. In buitenlandse literatuur vindt doorgaans een meer conceptuele aanpak van deze problematiek plaats. Het is in ieder geval duidelijk dat het bij het tegengaan van oneigenlijk gebruik in de Wet IB 2001 gaat om het bestrijden van handelingen die de wetgever niet heeft bedoeld. Hieruit volgt de inherente vervolgvraag 'wie' 'de' bedoeling(en) van de wetgever het best kent. Is dat de belastingplichtige, de fiscus, wetenschap of de rechter? Boer benadrukt dat de bedoeling van de wetgever kan veranderen gedurende de tijd. Als een wet langere tijd bestaat, is het oorspronkelijke doel dan wel nog onverkort van toepassing?

Oneigenlijk gebruik is te beschouwen als een onvermijdelijk bijproduct van goede wetgeving. Ook al is een regel duidelijk, deze kan altijd oneigenlijk gebruikt worden. Oneigenlijk gebruik kan worden tegengegaan met een robuuste aanpak (bijvoorbeeld box 3), als systeemcorrectie (APV, lucratief belang) of als detailcorrectie op subject-, object- of bewijstechnisch niveau. Daarnaast speelt de vraag of oneigenlijk gebruik met bovenstaande instrumenten gericht of ongericht plaats moet vinden. Het ge-

richt tegengaan definieert specifieke gevallen die onder de reikwijdte van de maatregel vallen, zoals de forfaitairvoordeelregeling. Daarentegen definiëren ongerichte oplossingen de situaties die onder de reikwijdte van een maatregel vallen niet specifiek. Te denken valt dan aan het welbekende "rechts dan wel in feite, direct of indirect" en het "in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke". Boer sluit af met de opmerking dat een goede aanpak van oneigenlijk gebruik het beste op een objectieve en gesystematiseerde wijze kan plaatsvinden, waarbij frames en stereotypingen bij voorkeur moeten worden vermeden.

Vervolgens gaat Gubbels in op de mogelijke gevolgen van de vrije toerekening van inkomens- en vermogensbestanddelen tussen partners ex artikel 2.17 Wet IB 2001 voor het opleggen van een boete. De vraag die hierbij gesteld kan worden is of de toerekening aan een ander ervoor kan zorgen dat er geen boete meer opgelegd kan worden. De achterliggende vraag die hierbij gesteld dient te worden, valt het gebruik van de vrije toerekening onder artikel 2.17 Wet IB 2001 aan te merken als misbruik van recht?

De wetgever heeft de vrije toerekening met de beste bedoelingen ingevoerd en heeft zich naar alle waarschijnlijkheid niet gerealiseerd dat dit een gevolg kan hebben voor de boete. Mocht een dergelijke situatie zich voordoen – gekunstelde constructie om enkel te voorkomen dat een boete wordt opgelegd – dan moet de rechter hierop toezien en indien nodig optreden.

Daarna gaat Gubbels in op een aantal opmerkelijke constructies uit het IBO-rapport, waaronder de Baby B.V. en het schijnhuwelijk.

De casus van de Baby B.V. betreft een vader die belastingadviseur is en een B.V. opricht, waarvan zijn kind (1 jaar oud) aandeelhouder is. Vader is werknemer van de BV en verricht belastingadvieswerkzaamheden en krijgt daarvoor een salaris van EUR 50.000. De jaarlijkse winst van de B.V. komt zonder schenk- en/of erfbelasting bij de volgende generatie. Het lijkt enigszins opmerkelijk dat een kind van 1 jaar oud de enig aandeelhouder is en tevens werkgever van de vader. Is het daarmee ook misbruik? In de zaal is nog enige discussie daarover.

De casus van het schijnhuwelijk betreft een doktersassistente (X) die door een 85-jarige patiënt bij testament is benoemd als enig erfgename. Tevens is X een geregistreerd partnerschap met de patiënt aangegaan zonder partnerschapsvoorwaarde. Om dit te kunnen bewerkstelligen is X op papier gescheiden van haar echtgenoot. Drie weken na het geregistreerd partnerschap overlijdt de patiënt. De doktersassistente is uiteindelijk ontslagen wegens

28 HvJ 26 februari 2019, C-135/17 (*X GmbH*). Zie ook: HvJ 12 september 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*); HvJ 7 september 2017, C-6/16 (*Egiom en Enka*); HvJ 20 december 2017, gevoegde zaken C-504/16 en C-613/16 (*Deister Holding en Juhler Holding*).

29 Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (herschikking), OJ L 345, 29.12.2011, p. 8-16.

30 Boer is werkzaam bij Lubbers, Boer & Douma en hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit Leiden.

31 Gubbels is docent aan de Tilburg University/Medewerker CCB, Belastingdienst.



het (ver) overschrijden van de professionele grenzen. Is het daarmee ook misbruik van recht in fiscale zin?<sup>32</sup>

## 6. Rol van de belastingadviseur en belastinginspecteur

*Inleiders: Mariani<sup>33</sup> en Snijders<sup>34</sup>*

Mariani gaat in op de gelaagde problematiek bij de rol van de belastingadviseur aan de hand van drie componenten: de juridische, gedragsrechtelijke en maatschappelijke component.

De juridische component betreft het pleitbaar standpunt. Het pleitbaar standpunt vormt de ondergrens voor het vormen van culpa. Bij het opleggen van een boete dient zowel (voorwaardelijke) opzet als grove schuld apart bewezen te worden. Mariani verwijst in dit verband naar de uitspraak van Hof Den Haag van 2 maart 2020 inzake een Guernsey-structuur voor lucratief belang, waar het onvoldoende aannemelijk werd gemaakt dat sprake was van voorwaardelijk opzet dan wel grove schuld.<sup>35</sup>

De gedragscomponent is opgenomen in de kernwaarden van de NOB. Hierbij spelen integriteit, onafhankelijkheid en partijdigheid een rol. De adviseurs moeten ten tijde van het uitbrengen van een advies dit ten minste baseren op fiscaalrechtelijke pleitbare standpunten en geen onjuiste voorstellingen van feiten en omstandigheden geven.

De maatschappelijke component richt zich op wat in het maatschappelijk verkeer als misbruik wordt beschouwd. In de afgelopen jaren is deze norm verschoven. Een pleitbaar standpunt is in dit krachtenveld niet (langer) doorslaggevend. Daarnaast spelen voor belastingplichtige de maatschappelijke aspecten een steeds belangrijker rol. In dat kader valt te denken aan het publiceren van boetes.

Volgens Snijders dienen maatschappelijke ontwikkelingen en ethische normen geen rol te spelen bij het handelen van de inspecteur. Wel bespreekt Snijders een aantal handelingen waar adviseurs voor moeten waken. Dit zijn (i) het onjuist verstrekken of achterhouden van feiten, (ii) het niet hebben van een pleitbaar standpunt en (iii) het niet hebben van een verdedigbaar standpunt.

Een voorbeeld van het onjuist verstrekken of achterhouden van feiten is de recente strafrechtelijke vervolging van een advieskantoor, gevolgd door een transactie met het Openbaar Ministerie wegens het onjuist en onvolledig informeren van de Belastingdienst. In dit geval werd een fis-

cale duiding als feitelijke gang van zaken weergegeven, in plaats van bij de Belastingdienst te melden dat er iets feitelijk onduidelijk was.

De pleitbaarheid van een standpunt is een juridische component. Aan de hand van rechtspraak valt af te leiden wanneer sprake is van een pleitbaar standpunt. In dat kader zijn onder meer de arresten relevant in de zaken van Credit Suisse, Aon en Hunkemöller.<sup>36</sup> Opvallend is dat deze zaken allemaal pleitbare standpunten betroffen, maar wel met een negatieve connotatie in de krant staan.

Het niet hebben van een verdedigbaar standpunt is gelegen in de feitelijke sfeer. Dat moet dus worden onderscheiden van een pleitbaar standpunt. Een pleitbaar standpunt is gelegen in de juridische toepassing, terwijl een verdedigbaar standpunt ziet op de feitelijke vaststellingen die leiden tot een aangifte/positie. Zie bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad van 29 mei 2020, waarin het rechtskundig standpunt wordt onderscheiden van het feitelijke standpunt.<sup>37</sup>

Tot slot wijst Snijders op een vestigingsplaatsprocedure,<sup>38</sup> waarin een adviseur eigenlijk te dicht op een cliënt zit. In plaats van slechts het adviseren over een structuur, was deze “structuuradviseur” ook betrokken bij de implementatie en de uitvoering van de constructie. Zodoende wist de structuuradviseur dat het lichaam in Nederland geleid werd, maar gaf toch aan dat het lichaam op Curaçao was gevestigd. Daarmee achtte de rechtbank de structuuradviseur te kwader trouw.

## 7. De verhouding tussen toezicht en privacy

*Inleiders: Breuer<sup>39</sup> en Bökkerink<sup>40</sup>*

Breuer en Bökkerink bespreken vervolgens een aantal stellingen om een beter inzicht te krijgen in de verhouding tussen toezicht en privacy.

Bökkerink bespreekt de wettelijke grondslag voor de verzameling van gegevens. Ingevolge artikel 47 e.v. AWR dienen belastingplichtigen op verzoek gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de belastingheffing van belang kunnen zijn. Een vergelijkbare bepaling is opgenomen in artikel 52 e.v. AWR voor de administratieplichtige. Het van belang “kunnen” zijn is een erg breed begrip. In de zaal

<sup>32</sup> Rb. Zeeland-West-Brabant 17 januari 2019, nr. 7238861 AZ 18-77, GJ 2019/37.

<sup>33</sup> Mariani is werkzaam bij Meijburg & Co te Amstelveen.

<sup>34</sup> Snijders is werkzaam bij de Belastingdienst te Rotterdam.

<sup>35</sup> Hof Den Haag 2 maart 2022, nr. BK-19/00478, V-N *Vandaag* 2022/612.

<sup>36</sup> HR 21 april 2017, nr. 15/05278, BNB 2017/162 (*Credit Suisse*); HR 9 juli 2021, nr. 19/05112, BNB 2021/136 (*Aon*); HR 16 juli 2021, nr. 19/02596, BNB 2021/137 (*Hunkemöller*).

<sup>37</sup> HR 29 mei 2020, nr. 18/02266, BNB 2020/108.

<sup>38</sup> Rb. Zeeland-West-Brabant 10 augustus 2017, nr. AWB - 16 \_ 5073. De uitspraak werd gesanctioneerd door Hof en Hoge Raad. Zie Hof 's-Hertogenbosch 6 september 2018, nr. 17/00690 en HR 15 mei 2020, nr. 18/04396, V-N 2020/26.29.5.

<sup>39</sup> Breuer is werkzaam bij Breuer Fiscale Advocatuur en verbonden aan de Universiteit Maastricht.

<sup>40</sup> Bökkerink is werkzaam bij de Belastingdienst.

ontstaat dan ook discussie over de vraag of dit een voldoende duidelijke rechtsgrondslag is voor de verzameling van persoonsgegevens. Daar staat tegenover dat een beroep op artikel 8 EVRM in dit kader niet snel wordt gehonoreerd.<sup>41</sup> Wel spelen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur een rol bij de afbakening van de gegevensverwerking.

Eenzelfde kwestie doet zich voor bij zogeheten “mengelmoes-problematiek”. Op grond van artikel 47, lid 1, onderdeel b, AWR mag de inspecteur gegevens op servers (waaronder e-mailcorrespondentie) opvragen. Daar doet zich een probleem voor als een zakelijke inbox ook privécorrespondentie bevat. Deze gegevens zijn niet van belang voor de belastingheffing en vallen dus in beginsel buiten de reikwijdte van artikel 47 AWR, waardoor er geen rechtsgrond voor de gegevensverwerking bestaat. Of dit leidt tot een inbreuk van artikel 8 EVRM, vereist per geval een toetsing van de proportionaliteit en subsidiariteit.

Vervolgens bespreekt Breuer de vraag of de AVG ook voor rechtspersonen geldt.<sup>42</sup> De jurisprudentie geeft hierover geen eenduidig beeld.<sup>43</sup> In de zaal is evenmin unanimititeit over de vraag of de AVG ook voor rechtspersonen hoort te gelden.

## 8. Bewijslast en rechtsbescherming

*Inleiders: Bosman<sup>44</sup> en De Borst<sup>45</sup>*

De Borst begint met de algemene bewijslastverdeling. Aan de hand van een aantal stellingen wordt dit verder uitgediept. Binnen de fiscale wet geldt de vrije bewijsleer. In beginsel moet de inspecteur belastingverhogende elementen bewijzen en de belastingplichtige de belastingverlagende elementen. Van belang is echter wie de meest gereede partij is tot het leveren van het bewijs. Heeft een partij aan zijn bewijslast voldaan, dan gaat de bewijslast over naar de andere partij om het geleverde bewijs te ontkrachten of tegenbewijs te leveren. De Borst vergelijkt de bewijslastverdeling in de praktijk met een pingpongbal die heen en weer gaat, waarbij steeds moet worden vastgesteld of het balletje over het net is gegaan. Onder omstandigheden kan de bewijslast ook worden omgekeerd. Zowel bij een onjuiste en/of onvolledige aangifte en na het

onherroepelijk worden van een informatiebeschikking rust de verzwaarde bewijslast op belastingplichtige. Uiteraard dient de inspecteur bij het doorvoeren van bepaalde correcties te allen tijde uit te gaan van een redelijke schatting.

Voor boetes is het belangrijk dat voor zover bewijsmateriaal is afgedwongen, dit alleen mag worden gebruikt als het bewijsmateriaal bestaat onafhankelijk van de wil. Hier doet zich altijd de vraag voor wat exact wilsonafhankelijk materiaal is. Ook relevant voor boetes is het arrest van de Hoge Raad van 8 april 2022.<sup>46</sup> Daaruit volgt dat de aanwezigheid van een bestanddeel van een beboetbaar feit alleen kan worden aangenomen als de daarvoor vereiste feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan (doen blijken). Dat is een zwaardere bewijslast dan aannemelijk maken.

Bosman bespreekt vervolgens de bewijslastverdeling en rechtsbescherming bij de toepassing van artikel 17, lid 3, onderdeel b Wet Vpb 1969, *fraus legis* en de *principal purpose test* (PPT).

Per 1 januari 2020 is in artikel 17, lid 5, Wet Vpb 1969 (jo. artikel 2a Uitvoeringsbeschikking Vpb) de bewijslastverdeling opgenomen. Bij een voldoende mate van *substance* vindt artikel 17, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969 in beginsel geen toepassing, tenzij de inspecteur aannemelijk maakt dat sprake is van misbruik. Wordt daarentegen niet aan de *substance*-eisen voldaan, dan is artikel 17, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969 in beginsel wel van toepassing, tenzij de belastingplichtige aannemelijk maakt dat geen sprake is van misbruik. Onder andere de invloed van jurisprudentie van het HvJ op de bewijslastverdeling komt aan de orde, evenals diverse recente Nederlandse rechterlijke uitspraken over artikel 17, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969.

Vervolgens bespreekt Bosman de PPT. Deze bepaling is neergelegd in (onder meer) artikel 29(9) van de 2017 versie van het OESO-Modelverdrag. De PPT bewerkstelligt dat verdragsvoordelen niet worden toegerekend als het verkrijgen van verdragsvoordelen een van de voornaamste redenen was voor de structuur of een transactie die direct of indirect tot dat verdragsvoordeel heeft geleid (*subjectieve toets*), tenzij wordt vastgesteld dat toekennen van dat voordeel in overeenstemming is met voorwerp en doel van de desbetreffende verdragsbepalingen (*objectieve toets*). Dat de bewijslast met betrekking tot de objectieve toets op de belastingplichtige rust, kan problematisch zijn.

Aan de hand van de presentatie van Bosman, valt te zien dat een aantal opmerkelijke verschillen bestaan in de be-

41 Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, nr. HD 200.139.173\_01, V-N 2014/43.6.

42 Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming), OJ L 119, 4.5.2016, p. 1-88.

43 HvJ 17 december 2015, C-419/14 (*WebMindLicenses*); EHRM 16 april 2002, nr. 37971/97 (*Colas Est*); HvJ 10 december 2020, C-620/19 (*J & S Service UG*).

44 Bosman is Raadsheer in Gerechtshof Den Haag en verbonden aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

45 De Borst is werkzaam bij de Belastingdienst.

46 HR 8 april 2022, nr. 20/02638, *BNB* 2022/68.

wijslast bij artikel 17, lid 3, onderdeel b Wet Vpb 1969, *fraus legis* en de PPT. Zie tabel 1.

Tabel 1

	Subjectieve toets		Objectieve toets/normtoets	
	Bewijslast	Bewijslast	Wat te bewijzen?	
Art. 17(3)(b) Vpb	Inspecteur (bij voldoende substance)	Inspecteur (bij voldoende substance)	Kunstmatige constructie	
	Belastingplichtige (bij onvoldoende substance)	Belastingplichtige (bij onvoldoende substance)	Geen kunstmatige constructie	
Fraus legis	Inspecteur	Inspecteur	Strijd met doel en strekking wet	
PPT	Inspecteur	Belastingplichtige	Geen strijd met doel en strekking verdrag	

## 9. Paneldiscussie

De conferentie wordt afgesloten met een paneldiscussie, ingeleid door Weber. De panelleden zijn Bosman, De Borst, en Boulogne.

Bosman opent de discussie met de stelling dat er één misbruikconcept is en dat dit het Unierechtelijk misbruikconcept is. Steenbergen meent dat het grotendeels hetzelfde begrip is, maar in sommige gevallen mogelijk nog een onderscheid zou kunnen worden gemaakt tussen de EU GAAR en de PPT in belastingverdragen (2017 OESO-Model). Dat zal voornamelijk het geval zijn in relatie met derde landen. Er zit bijvoorbeeld een verschil in de bewoording tussen de PPT en de EU GAAR. Het is ook een kwestie van voorrang van Unierecht op verdragenrecht. Interessant is hier de bijdrage van Pötgens en Vergouwen in de WFR 150-jaar bundel.<sup>47</sup> In dat kader merkt Vermeulen op dat de Commissie lijkt te zeggen dat belastingverdragen met derde landen worden gerespecteerd.

Vervolgens wordt de stelling besproken dat op grond van artikel 6 ATAD één misbruikbegrip bestaat, dat ook ziet op niet-Unierechtelijke bepalingen. Weber merkt op dat 3M Italia lijkt te zijn overruled door de ATAD. In dat kader verdient het wel opmerking dat de inspecteur niet zonder meer een beroep kan doen op artikel 6 ATAD. Als een andere bepaling of een ander instrument (zoals *fraus legis*)

de implementatie is van artikel 6 ATAD, dan zal de inspecteur daarop een beroep moeten doen. Dit betekent dat ook de procedurele eisen van deze bepaling moeten worden gevolgd, tenzij blijkt dat die vereisten niet in lijn zijn met het Unierecht.

De discussie spitst zich daarna vooral toe op de zaak Lexel en op de prejudiciële vragen die door de Hoge Raad aan het HvJ zijn gesteld. Weber merkt op dat de Hoge Raad artikel 10a Wet Vpb 1969 enigszins in bescherming neemt door de wijze waarop de vragen zijn geformuleerd. De vragen gaan uit van een kunstmatige constructie. Er wordt bijvoorbeeld niet gesteld of een onzakelijke omleiding inderdaad misbruik is in de Unierechtelijke interpretatie. Voor een meer definitief oordeel over artikel 10a Wet Vpb 1969 had de Hoge Raad eigenlijk moeten vragen wat moet worden verstaan onder misbruik. Het zou dan waarschijnlijker zijn dat het HvJ indicatoren zou geven, zoals het ook heeft gedaan in de Deense zaken. Het valt echter niet uit te sluiten dat het HvJ dit doet.

<sup>47</sup> Pötgens, FPG., & Vergouwen, T. M. (2022). De toenemende invloed van de EU-wetgever op belastingverdragen, in P. H. J. Essers, F. R. Herreveld, J. J. M. Jansen, L. G. M. Stevens, & W. J. M. Vennix (Eds.), *Verschuivende machtsverhoudingen in de fiscaliteit: jubileumbundel ter gelegenheid van 150 jaar Weekblad Fiscaal Recht* (2022 ed., p. 161-166). Wolters Kluwer.