

De jacht op buitenlands vermogen, anno 2018

Mr. A.A. Feenstra en mr. A.J.C. Perdaems, datum 08-01-2019

Datum

08-01-2019

Auteur

Mr. A.A. Feenstra en mr. A.J.C. Perdaems^[1]

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

Vakgebied(en)

Fiscaal bestuursrecht / Informatieverplichting

Fiscaal bestuursrecht / Woon- en vestigingsplaats

Internationaal belastingrecht / BEPS

Fiscaal bestuursrecht / Aanslag

Internationaal belastingrecht / Inlichtingenuitwisseling en wederzijdse bijstand

Belastingrecht algemeen / Algemeen

Fiscaal bestuursrecht / Boete

Eind november 2017 verscheen ons boek 'De jacht op buitenlands vermogen', waarin wij een aantal thema's op dit terrein hebben besproken. De ontwikkelingen hebben in 2018 niet stilgestaan. In het eerste deel van dit artikel bespreken we enkele recente ontwikkelingen in wetgeving, beleid en rechtspraak. De Belastingdienst richt zich steeds meer op de aanpak van structuren waarbij vaker het standpunt wordt ingenomen dat een vennootschap in Nederland is gevestigd. In het tweede deel analyseren wij dan ook het juridisch kader dat geldt bij het vaststellen van de vestigingsplaats en geven wij handvatten die bij deze discussies kunnen worden gebruikt.

1 Ontwikkelingen in wetgeving en beleid

1.1 Beperking inkeerregeling

Op het moment dat wij ons manuscript hebben ingeleverd, gingen wij nog uit van een integrale afschaffing van de inkeerregeling die was aangekondigd in de stukken van Prinsjesdag. Tijdens de parlementaire behandeling van de fiscale maatregelen is een amendement aangenomen waardoor de inkeerregeling niet werd afgeschaft, maar werd ingeperkt voor buitenlands vermogen.^[2] De beperking komt erop neer dat de inkeerregeling niet meer geldt voor verbeteringen van het box 3-inkomen ten aanzien van in het buitenland aangehouden vermogen (buitenlandse bankrekeningen die in box 3 vallen). De beperking geldt zowel ten aanzien van fiscale boetes (art. 67n AWR) alsmede een strafrechtelijke vervolging (art. 69 lid 3 AWR).

Inkeren blijft wel een strafverminderende omstandigheid waarmee rekening wordt gehouden bij het bepalen van de hoogte van de boete of het inzetten van het strafrecht. Ook blijft de inkeerregeling van toepassing op verbeteringen die gevolgen hebben voor box 1- of box 2-inkomen. De inkeerregeling geldt ook nog voor of andere belastingen zoals de schenk- en erfbelasting.

De gevolgen blijven voorlopig beperkt omdat een overgangsregeling is opgenomen. Daarin is bepaald dat inkeer ten aanzien van het box 3-inkomen wel mogelijk blijft voor aangiften die vóór 1 januari 2018 zijn ingediend, of ingediend hadden moeten worden. Dit komt erop neer dat indien in het jaar 2019 wordt ingekeerd, de inkeerregeling niet van toepassing is op een verbetering van de aangifte inkomstenbelasting 2017 voor zover die verbetering ziet op box 3-inkomen met betrekking tot in het buitenland aangehouden vermogen. Overigens blijkt uit cijfers, die zijn opgevraagd door BNR, dat zich in het afgelopen jaar veel minder mensen met buitenlands vermogen hebben gemeld bij de Belastingdienst.^[3] Of dit te maken heeft met het feit dat velen belastingplichtigen zich in de jaren ervoor al hebben gemeld of dat dit te maken heeft met het beperken van de inkeerregeling blijft speculeren.

Deze wijziging in de wetgeving heeft nog niet geleid tot wijzigingen in het bestaande beleid van de Belastingdienst, zo blijkt uit de meest recente versie van het Memo Aandachtspunten Vermogen in het buitenland van 3 mei 2018.^[4] Het is daardoor niet duidelijk of bij inkeer daadwerkelijk het strafrecht wordt ingezet.

1.2 Beleid Belastingdienst en voortvarendheid

De meest wezenlijke wijzigingen in het Memo Aandachtspunten Vermogen in het buitenland 2018 in vergelijking met de oudere versie van het memo uit 2016 zijn de paragrafen omtrent de afstemming van de boetes en de invordering. In de praktijk is de meer structurele afstemming van boetes goed te merken. De doorlooptijd van inkeerzaken en dossiers over buitenlands vermogen neemt, voor zover wij kunnen nagaan, toe. Daar waar het voortvarendheidsvereiste in zaken met buitenlands vermogen binnen de EU nog tot een beperkte doorlooptijd waarin niets gebeurt van (maximaal) zes maanden leek te noodzaken, wordt deze voortvarendheid in zaken met buitenlands vermogen buiten de EU niet gehaald.^[5] Wij menen dat het laten liggen van de niet-EU-zaken in strijd is met het zorgvuldigheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel.

1.3 Aanpak belastingontduiking en -ontwijking

In het regeerakkoord is bijzondere aandacht besteed aan de aanpak van belastingontduiking en belastingontwijking. Naar aanleiding van de Panama Papers is voorgesteld de informatiepositie en de opsporingscapaciteit te versterken. Om die ambitie waar te maken schrijft de Staatssecretaris van Financiën in een brief aan de Tweede Kamer dat er een budget van € 17 miljoen ter beschikking wordt gesteld voor de intensivering van het programma Vermogen in het buitenland.^[6] Er wordt in 2019 € 2 miljoen ter beschikking gesteld en in de jaren 2020 tot en met 2022 € 5 miljoen per jaar. Waar de zaken over buitenlands vermogen in het verleden met name op bankrekeningen zagen die in het buitenland werden aangehouden en waarvoor werd ingekeerd, zien de zaken steeds meer op buitenlands vermogen dat door de Belastingdienst wordt ontdekt. De focus van de Belastingdienst wordt daarbij verlegd naar de ingewikkelde structuren waarbij de vestigingsplaats ter discussie wordt gesteld, zaken waarbij belastingplichtigen op voorhand informatie weigeren te verstrekken en zaken waarbij intensief gebruik wordt gemaakt van de deskundige facilitators, zoals adviseurs. Het doel van de Belastingdienst is om verhuuld vermogen tijdig, gepast, preventief en waar noodzakelijk strafrechtelijk aan te pakken.

In de toenemende mondialisering en digitalisering van de samenleving lijkt ons deze ambitie nog niet zo eenvoudig. Bovendien wordt de druk op weigerende belastingplichtigen verhoogd, zo nodig met een strafrechtelijke aanpak. De toenemende druk levert een continu spanningsveld op met het verbod op zelfincriminatie. Of de waarborgen van art. 6 EVRM zoals het nemo teneturbeginsel worden geschonden, zal per geval moeten worden beoordeeld.

In het tweede deel van dit artikel gaan wij uitvoerig in op de problematiek rondom de vestigingsplaatsdiscussies.

1.4 Internationale gegevensuitwisseling

Uit diverse publicaties^[7] over buitenlands vermogen in het afgelopen jaar is duidelijk geworden dat de Belastingdienst bezig is met de eerste analyse naar aanleiding van de ontvangen bankgegevens op basis van de Common Reporting Standard (CRS). Op basis van die regelgeving hebben alle financiële instellingen in 2017 aan hun nationale belastingdienst gegevens verstrekt over bankrekeninghouders met een (vermoedelijke) woonplaats in het buitenland over het jaar 2016. Deze gegevensuitwisseling heeft nog niet zichtbaar geleid tot acties van de Nederlandse belastingdienst, maar als de ontvangen gegevens niet overeenkomen met de gegevens in de belastingaangiften van Nederlandse belastingplichtigen zijn nadere acties uiteraard niet uitgesloten.

Ook relevant in het kader van de inperking van belastingontwijking en -ontduiking is de vaststelling van de Mandatory Disclosure richtlijn (MDR) op basis waarvan lidstaten een meldplicht aan de Belastingdienst moeten invoeren voor intermediairs en hun klanten voor potentiële “agressieve fiscale planningsconstructies” met een grensoverschrijdend karakter. Daarnaast regelt de MDR dat de belastingdiensten van de lidstaten deze informatie automatisch met elkaar gaan uitwisselen. Lidstaten zijn verplicht om sancties vast te stellen voor inbreuk op de voorschriften in de MDR. Met deze maatregelen wordt beoogd inzicht te verkrijgen in “agressieve tax planning” zodat daartegen kan worden opgetreden. Belangrijker is echter dat men hoopt dat openbaarmaking en uitwisseling van dergelijke tax planning een afschrikwekkend effect zal hebben. Uiterlijk 1 januari 2020 moet de richtlijn in de nationale wetgeving van de lidstaten geïmplementeerd zijn en uiterlijk per 1 juli 2020 worden toegepast. Vanwege de opgenomen overgangsregeling is de meldingsplicht echter al van toepassing voor constructies, die in de periode vanaf 25 juni 2018 worden geconstateerd.

Ten slotte is in 2018 een aantal nieuwe projecten van de Belastingdienst bekend geworden, waarvan over het bestaan al enige tijd werd gespeculeerd. Dit zijn de zaken van de BCEE uit Luxemburg, waarbij via de Duitse belastingdienst gegevens zijn ontvangen van (vermeende) Nederlandse rekeninghouders. Deze gegevens zijn bij de Duitse belastingdienst in handen gekomen door een tipgever. Welke afspraken met deze tipgever zijn gemaakt en of de Nederlandse belastingdienst daarmee bemoeienis heeft gehad moet nog blijken. Ook werd al enige tijd gespeculeerd over mogelijk nieuwe groepsaanvragen aan de Zwitserse belastingdienst inzake Nederlandse rekeninghouders bij de grote Zwitserse banken. Na de UBS en de Credit Suisse was het in 2018 de beurt aan Julius Baer en BNP Paribas. Ook vermeldenswaardig was de aandacht in de media voor een “24-uurs challenge”, waarbij de FIOD met diverse internationale opsporingsdiensten heeft gebrainstormd over nieuwe opsporingsmethoden aan de hand van digitale data, die zijn verkregen uit de Panama- en Paradise Papers.^[8] Vooral deze ontwikkelingen zullen ongetwijfeld nog tot nieuwe onderzoeken leiden naar verhuuld vermogen.

2 Ontwikkelingen in de rechtspraak

2.1 Inkeer en groepsverzoeken

Inmiddels zijn de eerste uitspraken van Nederlandse feitenrechters bekend over de inkeerregeling en de groepsverzoeken.^[9] Deze zaken hebben betrekking op belastingplichtigen die een bankrekening hebben aangehouden bij één van de Zwitserse banken waarover in groepsverzoeken van de Nederlandse belastingdienst aan de Zwitserse belastingdienst om informatie is verzocht. De belastingplichtigen hebben een inkeermelding gedaan na publicatie van de groepsverzoeken in de media. De Belastingdienst stelt zich in deze zaken op het standpunt dat geen sprake is van vrijwillige verbetering, hetgeen leidt tot hogere boetepercentages. De Nederlandse feitenrechters oordelen dat belastingplichtigen bij het doen van de inkeermelding op de hoogte moeten zijn geweest van het groepsverzoek en dat er daardoor een reële mogelijkheid bestond dat de Belastingdienst de Zwitserse rekeningen op het spoor zou komen. Naar het oordeel van de feitenrechters moet daaruit objectief gezien redelijkerwijs een vermoeden zijn ontstaan dat de Belastingdienst van de rekening op de hoogte zou raken. Allerlei omstandigheden die door de belastingplichtigen zijn genoemd maken het oordeel van de rechter niet anders. De belastingplichtigen hadden onder meer aangevoerd dat nog geen zekerheid bestond dat Nederland de gevraagde gegevens van het groepsverzoek van Zwitserland zou (mogen) ontvangen, dat de Nederlandse belastingdienst op dat moment nog niet over informatie beschikte dat de belastingplichtigen onjuiste aangiften hadden ingediend en dat de belastingplichtigen de brieven van de bank over het sluiten van de rekening en/of het groepsverzoek niet hebben ontvangen. Ondanks deze standpunten oordelen de feitenrechters dat een beroep op de inkeerregeling te laat werd gedaan.

Toch is inmiddels gebleken dat de Belastingdienst niet alle kaarten durft in te zetten op deze jurisprudentie. Dat is wel begrijpelijk omdat er een feitelijk element zit in de vaststelling van het vermoeden van wetenschap bij de Belastingdienst. Een inspecteur kan er niet blind op varen dat in een volgende zaak de feiten net zo zullen worden vastgesteld. De praktijk wijst uit dat de Belastingdienst in Zwitserland verifieert of de betreffende belastingplichtigen door de bank zijn geïnformeerd over de voorgenomen informatie-uitwisseling om te toetsen of de inkeerregeling van toepassing is. Tegen deze informatie-uitwisseling is in Zwitserland beroep ingesteld. Het Zwitserse Bundesverwaltungsgericht (hierna: BVG) heeft op 17 augustus 2018 uitspraak gedaan en geoordeeld dat een dergelijk informatieverzoek niet is toegestaan.^[10] Allereerst oordeelt het BVG dat op grond van art. 26 van het Verdrag tussen Nederland en Zwitserland ambtshulp is uitgesloten als het enige doel daarvan is om informatie te verkrijgen die gebruikt zal worden voor fiscale boetes. Het BVG oordeelt dat de vragen die door de Nederlandse belastingdienst in het ambtshulpverzoek zijn gesteld uitsluitend zien op het bepalen van de hoogte van de boetes en niet zien op de Nederlandse belastingheffing. De gevraagde informatie mag daarom niet worden uitgewisseld.

2.2 Toepassing verlengde navorderingstermijn: opkomen van inkomen

Op 16 maart 2018 heeft de Hoge Raad arrest gewezen over de toepassing van de verlengde navorderingstermijn in onder meer het zogenoemde ijssalon-arrest.^[11] De belastingplichtigen in deze zaak drijven een onderneming, een ijssalon. Zij storten een deel van de contante omzet op een Luxemburgse bankrekening. Nadat zij gebruik hebben gemaakt van de inkeerregeling, stelt de inspecteur zich op het standpunt dat hij over deze omzet twaalf jaar terug mag navorderen omdat het inkomen in het buitenland is opgekomen. De belastingplichtigen stellen dat het inkomen in Nederland is opgekomen waardoor de reguliere termijn van vijf jaar van toepassing is. De Hoge Raad oordeelt over het door de staatssecretaris ingestelde middel als volgt:

“2.4.2. Dit betoog faalt. Uit de hiervoor in 2.2 vermelde, in cassatie niet bestreden, vaststelling van het Hof over de oorsprong van de storting, volgt dat het hier gaat om winstbestanddelen waarvan de verwerving en ontvangst geen enkel aanknopingspunt hadden met een ander land dan Nederland. In een zodanig geval kan niet worden gezegd dat die winstbestanddelen zijn opgekomen in het buitenland in de zin van artikel 16, lid 4, AWR. Dit wordt niet anders indien deze bedragen naderhand buiten het zicht van de Nederlandse belastingdienst op een buitenlandse bankrekening worden gestort. Het tijdsverloop tussen de ontvangst van die bedragen en de storting ervan op de buitenlandse bankrekening is in dit verband niet van belang.”

Dit oordeel van de Hoge Raad biedt naar onze mening de gevraagde helderheid over de uitleg waar inkomen “opkomt”. Toch merken wij in de praktijk dat de Belastingdienst nog wel mogelijkheden ziet om alsnog over twaalf jaar na te vorderen over in Nederland opgekomen winstbestanddelen, die worden overgemaakt van een Nederlandse bankrekening naar een buitenlandse bankrekening op basis van een buitenlandse factuur. De Belastingdienst neemt het standpunt in dat bij een controle niet direct aanleiding ontstaat een dergelijke transactie nader te onderzoeken. Wij menen dat dit standpunt niet aansluit bij het arrest van de Hoge Raad waarin de nadruk wordt gelegd op de oorsprong van het winstbestanddeel.

2.3 Inkeerboeten en legaliteitsbeginsel

Een ander belangrijk aspect, waarover de Hoge Raad in het arrest van 8 november 2018^[12] uitsluitel heeft gegeven, is de toepassing van het legaliteitsbeginsel in relatie tot de gewijzigde inkeerbepaling per 2 juli 2009. Tot die tijd was het mogelijk

om boetevrij in te keren. Vanaf die datum gold dat nog uitsluitend voor de aangiften die in de twee jaren voor de inkeermelding zijn ingediend. Voor de oudere aangiften wordt de boete gematigd. Het was tot voor kort niet duidelijk of de inkeerbepaling als een strafbepaling moest worden gezien, waardoor art. 7 EVRM (het legaliteitsbeginsel) van toepassing zou zijn. De belastingplichtige stelt dat aan haar geen boetes mogen worden opgelegd voor de aangiften die zij voor 1 januari 2010 heeft ingediend. De inspecteur stelt dat art. 7 EVRM niet van toepassing is en dat de maximaal op te leggen boete van 100% alle jaren gelijk is gebleven. De Hoge Raad komt tot een verrassend oordeel:

“2.4.4. Uit het samenstel van de artikelen 67d en 67n AWR volgt dat ten tijde van het begaan van het beboetbare feit voorzienbaar is dat de boete het in de wet genoemde maximum kan belopen tenzij alsnog juiste en volledige gegevens worden verstrekt vóór het moment waarop de betrokkene weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid van de eerder gedane belastingaangiften bekend is of zal worden.

2.4.5. In de wet strekkende tot wijziging van onder meer artikel 67n AWR, welke wijziging van kracht is geworden op 2 juli 2009, is een bepaling van overgangsrecht opgenomen die erop neerkomt dat de inkeerregeling zoals die voor de wetswijziging gold tot 1 januari 2010 toepasselijk bleef op aangiften die vóór die datum waren gedaan of gedaan hadden moeten worden (artikel XV, lid 2, van de Wet van 1 juli 2009, Stb. 2009, 280). Daarmee heeft de wetgever belanghebbenden de gelegenheid gegeven hun gedrag op de wetswijziging af te stemmen en te bewerkstelligen dat zij alsnog gebruik zouden kunnen maken van de inmiddels vervangen, gunstiger inkeerregeling. Daarom kan niet worden volgehouden dat de bovengenoemde wetswijziging voor een belanghebbende onvoorzienbaar maakte of, en zo ja, tot welk bedrag, hij na de inkeer een boete zou kunnen krijgen.”

De inkeerbepaling wordt — in samenhang met de boetebepaling — als een strafbepaling aangemerkt. Vervolgens wordt voor de vraag of art. 7 EVRM is geschonden niet aangegrepen bij het moment waarop het beboetbare feit, namelijk de onjuiste aangifte, is begaan, maar bij het moment waarop de belastingplichtige de inkeermelding deed. Gelet op het overgangsrecht komt de Hoge Raad tot het oordeel dat art. 7 EVRM niet is geschonden. Op zich valt weinig af te dingen op dit oordeel.

Het is onzes inziens terecht dat de inkeerbepaling als een strafbepaling wordt aangemerkt. De voorzienbaarheid van de bestraffing wordt in het strafrecht echter bepaald aan de hand van het moment waarop het strafbare feit wordt gepleegd. Uit het Scoppola-arrest blijkt dat aan de verdachte de meeste gunstige straf moet worden opgelegd uit de periode tussen het gepleegde feit en de veroordeling.^[13] Het is om die reden verrassend dat de Hoge Raad in dit arrest het moment van inkeer als uitgangspunt neemt en vanaf de invoering van de beboetbare inkeer beziet of de opgelegde boete voorzienbaar is geweest.

In de jaren nadien is de matiging van de boete bij inkeer regelmatig gewijzigd, zowel in positieve als in negatieve zin. Tot 1 januari 2014 was in het BBBB nog bepaald dat op beboetbare feiten die zijn begaan, na inwerkingtreding van het besluit de beleidsregels van het dan geldende besluit, van toepassing zijn. Pas vanaf 1 januari 2014 is opgenomen dat dit uitgangspunt niet geldt voor de beleidsregels inzake inkeer. Wellicht dat in dit kader een verweer in relatie tot art. 7 EVRM nog kans van slagen heeft. In dat geval kan worden betoogd dat voor de aangiften, die zijn ingediend in de periode van 2 juli 2009 tot en met 1 januari 2014 de inkeerbeoetepercentages van de toen geldende beleidsregels van toepassing zijn.

3 Van bankrekening naar vestigingsplaats

De gestolen microfiches met informatie over bankrekeningen bij de KB-Lux hebben veel jurisprudentie opgeleverd. De afgelopen jaren zien wij een ontwikkeling van procedures over bankrekeningen naar procedures over structuren. Daar waar bij structuren de discussies met name zagen op transparantie van Trusts en Stiftungen met als gevolg onder meer box 2-heffingen over de uitkeringen, neemt de Belastingdienst steeds vaker het standpunt in dat een vennootschap die deel uitmaakt van een buitenlandse structuur in Nederland is gevestigd. Opmerkelijk is een uitspraak van Rechtbank Gelderland waarin is geoordeeld dat de feitelijke leiding van een Stichting Particulier Fonds (SPF) berustte bij een adviseur die tevens lid was van de raad van toezicht van de op de Nederlandse Antillen opgerichte SPF.^[14] Het feit dat de adviseur een aantal keer per jaar naar Curaçao ging voor overleg achtte de rechtbank niet van belang. Deze ontwikkelingen geven ons aanleiding om het juridische kader dat geldt bij de beoordeling of een vennootschap in Nederland is gevestigd in kaart te brengen en daarbij praktische handvatten te geven.

3.1 Juridisch kader bepalen vestigingsplaats

Art. 4 lid 1 AWR bepaalt dat waar een lichaam is gevestigd naar de omstandigheden wordt beoordeeld. Deze open norm laat veel ruimte voor de feitenrechter bij de beoordeling of een lichaam in Nederland is gevestigd.

De Hoge Raad heeft de feitenrechter een aantal handvatten geboden bij de beoordeling of een lichaam in Nederland is gevestigd. De belangrijkste omstandigheid is de plaats waar het lichaam zijn werkelijke leiding heeft, maar ook andere omstandigheden zijn van belang. In het arrest *BNB* 1993/193 heeft de Hoge Raad rechtsregels gegeven voor het bepalen van de plaats waar werkelijke leiding wordt gegeven:

“3.3.3. (...) Bij de beoordeling naar de omstandigheden van de vestigingsplaats van een lichaam moet in het algemeen ervan worden uitgegaan dat de werkelijke leiding van het lichaam berust bij zijn bestuur, en dat de vestigingsplaats overeenkomt met de plaats waar dit bestuur zijn leidinggevende taak uitoefent. Wanneer echter aannemelijk is dat de werkelijke leiding van het lichaam door een ander wordt uitgeoefend dan dat bestuur, kan er aanleiding zijn als vestigingsplaats van het lichaam aan te merken de plaats van waaruit die ander de leiding uitoefent.”

3.2 Werkelijke leiding nader uitgewerkt

Een uitvoerige analyse van de vraag wat onder werkelijke leiding moet worden verstaan, geeft advocaat-generaal Overgaauw in de conclusie voorafgaand aan het arrest *BNB 2005/105*. Zo volgt uit deze conclusie dat het bij de beoordeling van de werkelijke leiding niet van belang is wie de dagelijkse leiding heeft maar bepalend is wie de hoofdleiding heeft. A-G Overgaauw bespreekt definities in de literatuur waarbij hoofdleiding wordt omschreven als het nemen van de kernbeslissingen met betrekking tot investeringen en financiering, het nemen van de eerste stap in de keten van het geven van instructie aan de binnen de vennootschap werkzame personen en het dragen van eindverantwoordelijkheid.^[15]

Bij het bepalen van de werkelijke leiding is de aard en omvang van de bedrijfsuitoefening van belang. Genoemd wordt dat de leiding van een beleggingsmaatschappij makkelijker kan worden uitbesteed aan een trustmaatschappij die zich specialiseert in het voeren van directies over vennootschappen. Het uitbesteden wordt moeilijker op het moment dat het gaat om de leiding van een productiemaatschappij.^[16]

Een instructiebevoegdheid van de aandeelhouder betekent nog niet dat de leiding in handen is van de aandeelhouder in plaats van de bestuurder. Verburg^[17] merkt op dat als het bestuur louter een verlengstuk vormt van de concernleiding tot de conclusie kan worden gekomen dat de werkelijke leiding berust bij de aandeelhouder.

De Hoge Raad heeft zich na *BNB 1993/193* niet meer expliciet uitgelaten over de toepassing van art. 4 AWR. Wel heeft de Hoge Raad recent uitleg gegeven aan het begrip geleid en bestuurd dat is opgenomen in art. 3 lid 4 van het Verdrag Nederland-Singapore.^[18]

3.3 Geleid en bestuurd in verdrag Nederland-Singapore

De Hoge Raad heeft bij de uitleg van geleid en bestuurd als uitgangspunt genomen dat het lichaam inwoner van zowel Nederland als Singapore is. Vervolgens wordt de tie-breaker toegepast waarbij wordt beoordeeld waar het lichaam wordt geleid en bestuurd. Dit moet leiden tot inwonerschap in één van de twee landen. Op basis van dit uitgangspunt oordeelt de Hoge Raad in het arrest van 19 januari 2018, *BNB 2018/68* dat onder geleid en bestuurd moet worden verstaan:

“2.3.4 (...) de plaats waar de kernbeslissingen met betrekking tot de activiteiten van het lichaam worden genomen, waar de eindverantwoordelijkheid voor deze beslissingen wordt gedragen en van waaruit in voorkomende gevallen instructie wordt gegeven aan de binnen het lichaam werkzame personen. Wie de dagelijkse leiding heeft bij de uitvoering van een en ander is voor de bepaling van de plaats van leiding en bestuur van een lichaam niet van betekenis.”

Het is de vraag of deze uitleg van belang is voor de bepaling van de vestigingsplaats in de zin van art. 4 AWR.^[19] Enerzijds kan worden betoogd van niet. Allereerst omdat de Hoge Raad daar niet op in gaat en slechts oordeelt dat het Hof er kennelijk en niet onbegrijpelijk vanuit is gegaan dat de vennootschap inwoner is van zowel Nederland als Singapore. Ook het feit dat een drie-zetel (in plaats van vijf-zetel) van de Hoge Raad dit arrest heeft gewezen en geen conclusie door een advocaat-generaal is genomen, duidt erop dat de Hoge Raad geen criterium heeft willen geven dat verder gaat dan de uitleg van “geleid en bestuurd”. De staatssecretaris neemt in het besluit van 5 februari 2018 voor de uitleg van werkelijke leiding in het kader van zetelverplaatsingen nog steeds het arrest *BNB 1993/193* als uitgangspunt.^[20]

Anderzijds sluit de uitleg die de Hoge Raad geeft aan bij de literatuur die A-G Overgaauw in zijn conclusie in *BNB 2005/105* analyseerde. Ook sluit deze uitleg aan bij de criteria die de feitenrechters hanteren bij de beoordeling bij wie de werkelijke leiding berust.^[21] Wij menen dan ook dat het arrest *BNB 1993/193* nog steeds leidend is bij het bepalen van de vestigingsplaats.

Voor de invulling van het begrip werkelijke leiding is van belang wie de kernbeslissingen neemt. Die toets hanteren de feitenrechters en die wordt door de Hoge Raad in stand gelaten. Het arrest *BNB 2018/68* werkt nader uit wat wordt verstaan onder 'geleid en bestuurd'. De Hoge Raad noemt voor het eerst als criterium de plaats waar de kernbeslissingen worden genomen. Daarvan staat onzes inziens vast dat dit een belangrijk criterium is voor het bepalen van de plaats van de werkelijke leiding. Of dit ook geldt voor de aanvullingen die de Hoge Raad geeft (waar wordt de eindverantwoordelijkheid gedragen en van waaruit wordt instructie gegeven) vragen wij ons af. Betoogd kan worden dat die aanvullingen in het Singapore-arrest zijn gegeven omdat één land moest worden aangewezen als vestigingsplaats. Dat geldt niet bij het bepalen van de vestigingsplaats met toepassing van art. 4 AWR. Indien een dubbele vestigingsplaats wordt vastgesteld, bepaalt daarna immers het Verdrag aan welk land de heffingsrechten worden toegewezen.

3.4 Kernbeslissingen bestuur versus aandeelhouder

Bij het bepalen van de vestigingsplaats is een cruciale vraag wat *kernbeslissingen* zijn. Dit is in ieder geval *niet* het geven van de dagelijkse leiding aan de uitvoering van het beleid. Wat kernbeslissingen zijn, is niet eenvoudig vast te stellen en zal ook afhangen van de aard van de onderneming. Afhankelijk daarvan kunnen bijvoorbeeld beslissingen over investeringen als kernbeslissingen worden gezien. Ook kunnen kernbeslissingen door het bestuur en de aandeelhouders gezamenlijk worden genomen. Dat betekent niet direct dat de feitelijke leiding bij de aandeelhouder berust.

Slechts in uitzonderlijke gevallen kan de aandeelhouder de touwtjes in handen hebben indien hij zich veel meer bemoeit met het beleid dan gebruikelijk is voor een aandeelhouder. Bij de beoordeling wat gebruikelijk is, dient acht te worden geslagen op de omvang van een onderneming. Indien er weinig aandeelhouders zijn, zal het sneller gewoon zijn dat er een bepaalde bemoeienis is met het beleid van de onderneming. De formeel neergelegde beslissingsbevoegdheden en verantwoordelijkheden mogen echter niet te snel terzijde worden geschoven.

Indien vast komt te staan dat de kernbeslissingen niet door het bestuur maar door de aandeelhouder worden genomen, is de volgende stap het vaststellen van de plaats waar de aandeelhouder de kernbeslissingen heeft genomen. Als een aandeelhouder in Nederland woont, wil dat niet zeggen dat in Nederland de kernbeslissingen worden genomen. De aandeelhouder kan de kernbeslissingen in het land van oprichting van de vennootschap nemen door daar bijvoorbeeld tijdens vergaderingen besluiten te nemen. Aan de hand van vliegtickets kan worden onderbouwd dat de aandeelhouder in dat land aanwezig was. Vervolgens kan bijvoorbeeld aan de hand van notulen van vergaderingen worden onderbouwd dat aldaar de kernbeslissingen werden genomen.

3.5 Plaats werkelijke leiding is niet enige criterium

Bij de beoordeling of een vennootschap op grond van art. 4 AWR in Nederland is gevestigd, is de plaats van de feitelijke leiding niet het enige criterium. Art. 4 AWR vereist immers geen feitelijke leiding maar een beoordeling van feiten en omstandigheden. Uit de jurisprudentie volgt dat een belangrijke omstandigheid de plaats van de feitelijke leiding is. Tevens is onder meer het antwoord op de volgende vragen van belang:

- Beschikt de onderneming over voldoende gekwalificeerd personeel?^[22]
- Beschikt de onderneming over een ingericht kantoor, met bijvoorbeeld telefoon, fax, computers en dergelijke?^[23]
- Vanuit welk land wordt de correspondentie (is deze op eigen briefpapier) en administratie (bijvoorbeeld opmaken jaarrekening) gevoerd, in welke valuta en waar wordt deze bewaard?^[24]
- Heeft de onderneming een bankrekening op eigen naam?^[25]
- Draagt de onderneming zijn eigen (salaris)kosten?^[26]
- Staat de onderneming ingeschreven bij de Kamer van Koophandel in het land van vestiging?^[27]

3.6 Bewijslastverdeling

Bij de beoordeling of een vennootschap op grond van art. 4 AWR in Nederland is gevestigd, speelt de bewijslastverdeling een grote rol. Daarbij is relevant dat indien een in Nederland opgerichte vennootschap wordt verplaatst de bewijslast dat deze vennootschap niet meer in Nederland is gevestigd op de vennootschap rust. Dat was het geval in het Singapore-arrest *BNB 2018/68*. Echter, indien de inspecteur stelt dat een in het buitenland gevestigde/opgerichte vennootschap in Nederland is gevestigd, rust de bewijslast daarvan op de inspecteur. Deze verschillende bewijslastverdeling kan leiden tot wezenlijk andere oordelen over de vestigingsplaats.

3.7 Een blik naar de toekomst MLI

Indien een vennootschap een dubbele fiscale vestigingsplaats heeft omdat bijvoorbeeld in het ene land de incorporatieleer geldt en het andere land de plaats van de werkelijke leiding als uitgangspunt wordt genomen, bepaalt het Verdrag welk land mag heffen. Tot 2017 was in het OESO-modelverdrag bepaald dat de werkelijke leiding doorslaggevend is. Vanaf 2017 is in het OESO-modelverdrag bepaald dat de onderlinge-overlegprocedure moet worden toegepast. Daarnaast is in art. 4 van het multilaterale instrument (MLI) geregeld dat bij een dubbele vestigingsplaats de staten met de onderlinge-overlegprocedure moeten bepalen waar de vennootschap is gevestigd. Het is de bedoeling dat het MLI voor Nederland op 1 januari 2020 in werking treedt waarbij Nederland zal kiezen voor toepassing van art. 4 van het MLI. Daarmee kan de onderlinge-overlegprocedure gaan gelden voor alle belastingverdragen met landen die ook opteren voor toepassing van de vestigingsplaatsbepaling van art. 4 MLI.

De bevoegde autoriteiten dienen bij het bepalen van de vestigingsplaats rekening te houden met verschillende factoren zoals de plaats van de werkelijke leiding en de plaats waar de vennootschap is opgericht. De belastingplichtige is met deze procedure aan de staten overgeleverd. Aangezien de uitkomst van het onderlinge overleg niet aan de rechter kan worden voorgelegd, gaat de rechtsbescherming erop achteruit. Wij menen dat het bepalen van een vestigingsplaats van een vennootschap mede gelet op de financiële belangen en het risico van onderhandelen tussen staten uiteindelijk aan de rechter moet worden overgelaten en niet aan het Ministerie van Financiën.

3.8 Conclusie vestigingsplaatsdiscussies en buitenlands vermogen

De beoordeling van de vestigingsplaats blijft een afweging van omstandigheden waarbij het belangrijk is op wie de bewijslast rust. Het moet niet te makkelijk zijn om aan vennootschappen een dubbele vestigingsplaats toe te kennen omdat dat met rechtsonzekerheid gepaard gaat. Bij twijfel zal onzes inziens moeten gelden dat de statutaire zetel leidend is. Bij beleggingsvennootschappen is van belang dat het leiding geven betrekkelijk eenvoudig is en dus ook eenvoudig in het buitenland door een bestuurder kan worden uitgevoerd, dan wel door de aandeelhouder in samenspraak met het bestuur in het land waar de vennootschap is gevestigd.

4 Afsluiting

Met de toenemende internationale gegevensuitwisseling zal de discussie over de fiscale kwalificatie van vermogen dat is opgespoord toenemen. Nadat de KB-Lux-zaken de nodige nieuwe jurisprudentie hebben opgeleverd, verwachten wij dat ook ten aanzien van structuren de nodige nieuwe vragen aan de rechter zullen worden voorgelegd. Ook de steeds meer gestructureerde aanpak door de Belastingdienst zal hieraan bijdragen. Deze ontwikkelingen zetten zich in 2019 ongetwijfeld voort.

Voetnoten

[1]

Advocaten bij Hertoghs Advocaten.

[2]

[Kamerstukken II 2017/18, 34 786, nr. 15.](#)

[3]

BNR Nieuwsradio van 8 november 2018, Steeds meer zwartsparenders mijden de ficus, www.bnr.nl/nieuws/financieel/10360180/steeds-meer-zwartsparenders-mijden-de-fiscus.

[4]

Besluit op WOB-verzoek over 'paraplu aanpak' vermogen in het buitenland van 10 augustus 2018, www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2018/08/10/besluit-op-wob-verzoek-over-paraplu-aanpak-vermogen-in-het-buitenland.

[5]

HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:962.

[6]

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 18 september 2018, kenmerk 2018-0000158109.

[7]

Zie onder meer paragraaf 2.7.5. van het Jaarplan 2019 van de Belastingdienst, www.rijksoverheid.nl/documenten/jaarplannen/2018/11/05/jaarplan-2019-belastingdienst.

[8]

NOS 8 november 2018, <https://nos.nl/artikel/2258414-witwassers-in-het-vizier-na-nachtelijk-overleg-opsporingsdiensten.html>.

[9]

Rb. Den Haag 15 mei 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:5931, Rb. Gelderland 14 september 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:3953.

[10]

Bundesverwaltungsgericht van 17 augustus 2018, *NLFiscaal* 2018/2037.

[11]

HR 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:303, *BNB* 2018/87.

[12]

HR 8 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2041.

[13]

EHRM 17 september 2009, ECLI:CE:ECHR:2009:0917JUD001024903 (*Scoppola vs. Italië*) en HR 12 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6878.

[14]

Rb. Gelderland 5 juni 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:2477.

[15]

Concl. A-G Overgaauw voorafgaand aan HR 17 december 2004, *BNB* 2005/105, onderdeel 2.4 van bijlage 1.

[16]

Concl. A-G Overgaauw voorafgaand aan HR 17 december 2004, *BNB* 2005/105, onderdeel 3.1 van bijlage 1.

[17]

J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2000, tweede, geheel herziene druk, p. 48.

[18]

HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:47, *BNB* 2018/68.

[19]

Tevens is het de vraag of deze uitleg ook geldt voor belastingverdragen waarin werkelijke leiding het criterium is.

[20]

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 5 februari 2018, nr. 2018-5551. Dit besluit is overigens zeer kort na het arrest gepubliceerd.

[21]

Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 24 juni 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:5113 ten aanzien van de uitleg van het begrip feitelijke leiding in de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK). De Hoge Raad verklaarde het tegen deze uitspraak ingestelde cassatieberoep met toepassing van art. 81 Wet RO ongegrond. Zie ook Hof 's-Hertogenbosch 5 november 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BP6306 over de uitleg van feitelijke leiding in het Verdrag Nederland-België.

[22]

HR 25 november 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5171; Hof Amsterdam 15 juni 1978, ECLI:NL:GHAMS:1978:AX2846; besluit van 3 juni 2014, DGB 2014/3101, lijst in bijlage.

[23]

HR 21 augustus 1985, ECLI:NL:HR:1985:BH3455; Hof Den Haag 20 december 1989, ECLI:NL:GHSGR:1989:AW2317; Hof Amsterdam 15 juni 1978, ECLI:NL:GHAMS:1978:AX2846; HR 26 januari 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA4523.

[24]

HR 1 juli 1987, ECLI:NL:HR:1987:AW7634; HR 27 april 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3811; HR 21 augustus 1985, ECLI:NL:HR:1985:BH3455; Hof Amsterdam 15 juni 1978, ECLI:NL:GHAMS:1978:AX2846; Hof Den Haag 20 december 1989, ECLI:NL:GHSGR:1989:AW2317; HR 4 april 1962, ECLI:NL:HR:1962:AX8083; HR 1 februari 1989, ECLI:NL:HR:1989:BH7238; Hof Amsterdam 19 juli 1994, ECLI:NL:GHAMS:1994:AW2908; Hof Den Haag 22 januari 1982, ECLI:NL:GHSGR:1982:AW9186; besluiten van 3 juni 2014: DGB 2014/3101, lijst in bijlage en DGB 2014/3102 onder III, punt 14.

[25]

Hof Den Haag 22 januari 1982, ECLI:NL:GHSGR:1982:AW9186; besluiten van 3 juni 2014: DGB 2014/3101, lijst in bijlage en DGB 2014/3102 onder III, punt 13.

[26]

Hof Amsterdam 15 juni 1978, ECLI:NL:GHAMS:1978:AX2846; HR 24 november 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9043; Hof Den Haag 22 januari 1982, ECLI:NL:GHSGR:1982:AW9186.

[27]

HR 21 oktober 1987, ECLI:NL:HR:1987:ZC3728; HR 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5105; HR 30 november 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3942; HR 1 februari 1989, ECLI:NL:HR:1989:BH7238.