

Misbruik van de BRNC?

Misbruik moet worden bestreden en dat geldt uiteraard ook voor fiscaal misbruik. Maar wat is fiscaal misbruik precies en hoe moet dat dan worden bestreden? Dat is nog niet zo eenvoudig vast te stellen. Bovendien verschilt dat in de tijd. Constructies die bijvoorbeeld 20 jaar geleden niet veel problemen opleverden en een min of meer gebruikelijke manier van belastingbesparing vormden, kunnen in huidige tijden gemakkelijk worden gezien als misbruik. Ook kan het afhangen van het land waar het misbruik zich afspeelt: het ene land hanteert nu eenmaal andere normen dan een ander land. De afgelopen tien jaar staat de bestrijding van fiscaal misbruik wereldwijd hoog op de politieke en maatschappelijke agenda. Het alom bekend BEPS-project – de strijd tegen Base Erosion en Profit Shifting – is daar de aanjager van en wordt momenteel door zo'n 150 landen in de wereld onderschreven. In de kern richt BEPS zich op een grote diversiteit van regels in de nationale wetten van landen en in verdragen op het bestrijden van het ontwijken van belastingen. In de EU is dit project omarmt en heeft het tot velerlei regelgeving geleid die de lidstaten moeten implementeren. Een bekend voorbeeld is de zogenoemde DAC6-richtlijn die ondernemingen verplicht agressieve belastingadviezen te melden bij de fiscus. Dat zijn bij uitstek adviezen die zijn gericht op het ontwijken van belastingen. Hierbij doet zich overigens mogelijk het fenomeen voor dat ik hiervoor signaleerde: wat misbruik is en dus ook of sprake is van een agressief belastingadvies kan geografisch verschillen: de normen in Zuid- en Oost-Europa zullen bijvoorbeeld anders kunnen liggen dan in het westen van Europa. Datzelfde geldt uiteraard ook voor misbruikregels van de OESO. Het feit dat we wereldwijd echter steeds meer één misbruik begrip hanteren, brengt deze verschillen tussen landen terug. We krijgen een steeds eenduidiger misbruikbegrip. Dat is een goede ontwikkeling want het geeft in elk geval voor een deel meer rechtszekerheid.

Niettemin: het blijft vaag. Weliswaar zijn er ook specifieke antimisbruikregels die veelal bestaan uit concrete normen, maar het algemene antimisbruikbegrip, aangeduid als bijvoorbeeld *fraus legis* binnen het Koninkrijk of misbruik van recht zoals we dat in de EU hanteren, is weinig concreet en afhankelijk van de omstandigheden. Het gaat, kort gezegd, om (a) het handelen in strijd met doel en strekking van de wet (b) met het oog op het ontwijken van belasting. Het zal duidelijk zijn dat de bewijslastverdeling hierbij een belangrijke rol speelt: is dat de inspecteur die moet bewijzen dat sprake is van misbruik of de belastingplichtige die moet bewijzen dat het allemaal zakelijk is wat er gebeurt? In het algemeen is de regel dat de bewijslast bij de fiscus ligt en dat blijkt veelal een behoorlijke kluit. Maar het is ook zo dat naarmate de transactie ongebruikelijker of gekunstelder is de bewijslast verschuift naar de belastingplichtige. Ook dit is een nogal feitelijke en vage aangelegenheid. We zien onder andere in Nederland dat daarom vaak meer specifieke antimisbruikbepalingen in de wet worden opgenomen die het voor de fiscus gemakkelijker beogen te maken om belastingontwijking aan te tonen. Ook zien we dat de wetgever steeds vaker de bewijslast van de zakelijkheid bij de belastingplichtige legt. Een mooi voorbeeld is de aanscherping van de bestrijding van zogenoemde dividendstripping die ingaande 2024 in de Nederlandse wetgeving wordt opgenomen. Deze komt er, kort gezegd, op neer dat bij dividenduitkeringen de belanghebbenden maar moeten bewijzen dat geen sprake is van dividendstripping.

Een aardig voorbeeld van de vraag of sprake is van misbruik in de verhouding tussen Nederland en Curaçao is momenteel aanhangig in diverse procedures bij de Hoge Raad. Er is daarin al conclusie genomen door de Advocaat-Generaal zodat de arresten naar verwachting spoedig worden gewezen. Een van de zaken betreft een familieconcern waarvan de ondernemingsactiviteiten in Nederland plaatsvinden in een werk-bv. Daarboven hangt eveneens een Nederlandse bv. Deze laatste is weer in bezit van twee persoonlijke houdsters van respectievelijk een vader en zijn zoon, ieder voor 50%. De vader is bestuurder van beide persoonlijke houdsters. De zoon woont al zeer geruime tijd op

Curaçao; de vader is in 2011 eveneens geëmigreerd naar Curaçao. Door de emigratie van de vader zijn ook de vestigingsplaatsen van de persoonlijke houdsters van Nederland naar Curaçao verplaatst. In 2015 worden het belang in de werkmaatschappij verkocht voor circa € 28 mln. welk bedrag in 2016 is uitgekeerd aan de persoonlijke houdsters. Het bedrag wordt niet dooruitgedeeld aan de vader en de zoon. Punt is nu dat onder de tot 2016 geldende Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK) de dividenduitkering zou zijn onderworpen aan 15% Nederlandse dividendbelasting. Onder de ingaande 2016 in werking getreden BRNC (Belastingregeling voor Nederland en Curaçao) die de BRK verving, is echter in dit geval geen dividendbelasting verschuldigd. De inspecteur meent nu, kort gezegd, dat sprake is van misbruik door het dividend niet in 2015 uit te keren maar in 2016 waardoor 15% dividendbelasting wordt bespaard. Met de BRK en de BRNC is dat niet te bestrijden maar in de Nederlandse vennootschapsbelasting is wel een antimisbruikbepaling opgenomen die daar mogelijk aanknopingspunten voor biedt. Ik laat die onbesproken gelet op het nogal technische karakter. Kern van het geschil is of hier sprake is van misbruik? De bewijslast daartoe rust op de inspecteur. Gelet op de eerdere uitspraken in deze zaak en de conclusie van de Advocaat-Generaal is het aannemelijk dat dit niet het geval is. Ik onderschrijf dat. Immers, (a) de vader is al in 2011 geëmigreerd terwijl pas vanaf 2015 het dividend beschikbaar komt, (b) de wijziging van de BRK in de BRNC is uiteraard geheel geen onderdeel van misbruik maar een wijziging in regelgeving die voor belastingplichtigen goed kan uitpakken, (c) het gaat hier in de basis om een zakelijke transactie namelijk de verkoop van een actieve (familie)onderneming en tot slot: (d) er bestaat natuurlijk geen verplichting om dividend dat een holding ontvangt direct door te sluizen naar de achterliggende aandeelhouders. Kortom, wat mij betreft is dan ook geheel geen sprake van misbruik maar uit het feit dat de belastingdienst en de staatssecretaris deze opzet bestrijden kan daar kennelijk ook heel anders over worden gedacht. De Hoge Raad zal binnenkort het ei leggen. Het zal duidelijk zijn dat het me zou verbazen als dit voor de fiscus goed afloopt.

Peter Kavelaars is hoogleraar Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en of counsel bij Deloitte Dutch Caribbean