

Fiscaal tijdschrift

fed

UIT DE INHOUD

Jurisprudentie

HR 25 april 2014

Dienstverlening in plaats van verdeling van kosten op basis van het leerstuk van kosten voor gemeene rekening – *met aantekening van mr. dr. J.J.P. Swinkels*

HR 17 oktober 2014

Verlies op regresvordering van aanmerkelijk-belanghouder voor borgstelling jegens zijn BV is niet aftrekbaar als debiteurenrisico is aanvaard in de aandeelhouderssfeer – *met aantekening van mr. R.P.F.M. Hafkensheid*

HR 17 oktober 2014

Uitkering uit agioreserve belast voor dividendbelasting – *met aantekening van drs. M.T.E. Robben*

HR 28 november 2014

Bij een onjuiste opvatting van de heffingsambtenaar omtrent het formele recht kan een tweede primitieve aanslag niet worden geconverteerd in een navorderingsaanslag – *met aantekening van mr. E. Thomas*

HR 19 december 2014

Gezien de totstandkomingsgeschiedenis van art. 27m AWR moet worden aangenomen dat de partij die niet tijdig hoger beroep instelt en evenmin binnen de daarvoor geldende termijn incidenteel hoger beroep instelt, door de uitspraak van de hogerberoepsrechter niet in een gunstiger positie kan komen te verkeren ten opzichte van de uitspraak van de rechtbank – *met aantekening van mr. dr. P. van der Wal*



Inhoudsopgave

JURISPRUDENTIE

AWR

- 12 Bij een onjuiste opvatting van de heffingsambtenaar omtrent het formele recht kan een tweede primitieve aanslag niet worden geconverteerd in een navorderingsaanslag.
HR 28 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3442 – *met aantekening van mr. E. Thomas*
- 13 In overeenstemming met de totstandkomingsgeschiedenis van art. 27m AWR moet worden aangenomen dat de partij die niet tijdig hoger beroep instelt en evenmin binnen de daarvoor geldende termijn incidenteel hoger beroep instelt, door de uitspraak van de hogerberoepsrechter niet in een gunstiger positie kan komen te verkeren ten opzichte van de uitspraak van de rechtbank. Dat is slechts anders in het – zich hier niet voordoende – geval waarin de beslissing van de hogerberoepsrechter een kwestie betreft waarnaar deze rechter ambtshalve onderzoek behoort te doen, zoals de vraag of het beroep was gericht tegen een voor beroep vatbaar handelen of nalaten van het bestuursorgaan (vgl. HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:21, BNB 2013/237).
HR 19 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3610) – *met aantekening van mr. dr. P. van der Wal*

Inkomstenbelasting

- 14 Verlies op regresvordering van aanmerkelijk-belanghouder voor borgstelling jegens zijn BV is niet aftrekbaar als debiteurenrisico is aanvaard in de aandeelhouders sfeer.
HR 17 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2984 – *met aantekening van mr. R.P.F.M. Hafkenscheid*

Dividendbelasting

- 15 Uitkering uit agioreserve belast voor dividendbelasting.
HR 17 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2976 – *na conclusie van A-G Wattel – met aantekening van drs. M.T.E. Robben*

Omzetbelasting

- 16 Dienstverlening in plaats van verdeling van kosten op basis van het leerstuk van kosten voor gemene rekening.
HR 25 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:981 – *na conclusie van A-G Van Hilten – met aantekening van mr. dr. J.J.P. Swinkels*

AWR

FED 2015/12

HOGE RAAD

28 november 2014, nr. 13/04286
(Koopman, Schaap, Fierstra, Groeneveld, Wortel)
m.nt. mr. E. Thomas

Art. 16 Awr (tekst 1 januari 2006 tot en met 31 december 2007)

ECLI:NL:HR:2014:3442

Bij een onjuiste opvatting van de heffingsambtenaar omtrent het formele recht kan een tweede primitieve aanslag niet worden geconverteerd in een navorderingsaanslag

Het geschil betreft de geheven bouwleges voor de jaren 2006 en 2007 (gemeente Groningen).

OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN BELANGHEBBENDE OVERWEEGT DE HOGE RAAD:

- 2.1.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.
- 2.1.2. Het College heeft belanghebbende bij besluiten van 3 en 4 oktober 2006 twee bouwvergunningen eerste fase verleend.
- 2.1.3. Daarbij zijn de bedragen van de ter zake verschuldigde leges aan belanghebbende medegedeeld. Ter zake van het verlenen van deze vergunningen heeft de heffingsambtenaar op grond van de Legesverordening 1995, laatstelijk gewijzigd bij raadsbesluit van 29 maart 2006 (hierna: de Verordening 2006) bij nota's van 7 december 2006, respectievelijk € 707.539 en € 654.339 aan leges gevorderd (hierna: de aanvankelijke aanslagen 2006).
- 2.1.4. Bij de berekening van de aanvankelijke aanslagen 2006 heeft de heffingsambtenaar het in de Tarieventabel 2006 genoemde (hogere) tarief ter zake van het verlenen van een reguliere bouwvergunning als bedoeld in artikel 44 van de Woningwet toegepast.
- 2.1.5. Belanghebbende heeft daarop contact opgenomen met de heffingsambtenaar en hem erop gewezen dat, omdat aan belanghebbende bouwvergunningen eerste fase als bedoeld in artikel 56a, lid 2, van de Woningwet waren verleend, het in de Tarieventabel 2006 genoemde (lagere) tarief ter zake van het verlenen van bouwvergunningen eerste fase van toepassing is.
- 2.1.6. In reactie hierop heeft de heffingsambtenaar de aanvankelijke aanslagen 2006 bij creditnota's (hierna: verminderingsbeschikkingen) van 8 mei 2007 verminderd tot nihil. Tegelijkertijd heeft hij bij nota's van 8 mei 2007 van belanghebbende respectievelijk € 481.424,50 en € 445.224,50 aan leges gevorderd, berekend naar het voor het verlenen van bouwvergunningen eerste fase geldende (lagere) tarief (hierna: de nadere aanslagen 2006).
- 2.1.7. Zowel de aanvankelijke aanslagen 2006 als de nadere aanslagen 2006 omschrijven de geheven bedragen als 'leges reguliere bouwvergunning'.
- 2.1.8. Het College heeft belanghebbende bij besluit van 23 april 2007 een reguliere bouwvergunning tweede fase verleend. Ter zake van deze vergunning heeft de heffingsambtenaar op grond van de Legesverordening 1995, laatstelijk gewijzigd bij raadsbesluit van 28 december 2006 (hierna: de Verordening 2007) bij nota van 8 mei 2007 € 192.305 aan leges gevorderd (hierna: de aanslag 2007).
- 2.2.1. Het Hof heeft geoordeeld dat het niet is toegestaan een vermindering van een (primitieve) aanslag terug te nemen door het opleggen van een volgende (primitieve) aanslag. Derhalve dienen de nadere aanslagen 2006 te worden vernietigd. Dit is slechts anders indien de nadere aanslagen 2006 als navorderingsaanslagen in stand kunnen blijven, waartoe aan de vereisten voor navordering moet zijn voldaan. Een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt ontbreekt in dit geval, aldus het Hof.
- 2.2.2. Naar het oordeel van het Hof is sprake van een discrepantie tussen de wil van de heffingsambtenaar en de vastlegging daarvan in de aanvankelijke aanslagen 2006, zoals deze luiden na de vermindering daarvan tot nihil. De wil van de heffingsambtenaar was erop gericht van belanghebbende leges te heffen tot de bedragen die – gelijktijdig met de vermindering van de aanvankelijke aanslagen tot nihil – zijn vastgesteld bij de nadere aanslagen 2006.
- 2.2.3. Naar het oordeel van het Hof moet belanghebbende terstond na de ontvangst van de aanvankelijke aanslagen 2006, de verminderingsbeschikkingen en de nadere aanslagen 2006, de bij de totstand-

koming en, in samenhang daarmee, de vermindering van de aanvankelijke aanslagen 2006 gemaakte fout kenbaar zijn geweest. Daarbij neemt het Hof in aanmerking dat belanghebbende zelf, na ontvangst van de aanvankelijke aanslagen 2006, contact met de heffingsambtenaar heeft opgenomen om hem erop te wijzen dat het (lagere) tarief voor het verlenen van bouwvergunningen eerste fase van toepassing is, omdat aan belanghebbende twee bouwvergunningen eerste fase waren verleend. Belanghebbende moet dus aanstonds hebben begrepen dat de vermindering van de aanvankelijke aanslagen 2006 tot nihil op een vergissing berustte. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 8 augustus 2003, nr. 37570, ECLI:NL:HR:2003:AI0921, *BNB* 2003/345, is navordering in dat geval geoorloofd, aldus het Hof.

2.3. De middelen 1 en 2 richten zich tegen 's Hofs oordeel dat de nadere aanslagen 2006 mogen worden geconverteerd in rechtsgeldig opgelegde navorderingsaanslagen.

2.4.1. Het tweede middel betoogt dat het Hof ten onrechte en onbegrijpelijk heeft geoordeeld dat de betwiste aanslagen als navorderingsaanslagen in stand kunnen blijven, omdat naar 's Hofs oordeel sprake is van een discrepantie tussen wil en feitelijk handelen van de heffingsambtenaar als gevolg van een vergissing en niet op grond van een onjuist inzicht in het recht.

2.4.2. Het middel slaagt. De aanvankelijke aanslagen 2006 zijn opgelegd in verband met het verlenen van de door belanghebbende aangevraagde reguliere bouwvergunningen eerste fase. Daarbij is een onjuist tarief toegepast, te weten het tarief voor het verlenen van een reguliere bouwvergunning. Naar aanleiding van belanghebbendes bezwaren behoorden die aanslagen te worden verminderd naar aanslagen berekend naar het juiste tarief. De heffingsambtenaar heeft zich evenwel op het standpunt gesteld dat de aanvankelijke aanslagen moesten worden verminderd tot nihil en dat nieuwe (primitieve) aanslagen ter zake van het verlenen van de aangevraagde bouwvergunningen eerste fase moesten worden opgelegd. Daarbij ging de heffingsambtenaar ten onrechte ervan uit dat het opleggen van een tweede primitieve aanslag ter zake van het verlenen van dezelfde vergunning mogelijk is. Die handelwijze berustte daarom op een onjuiste opvatting omtrent het formele recht. Aldus is geen sprake van een vergissing die ertoe heeft geleid dat de wil van deze ambtenaar niet overeenstemde met datgene wat in de verminderingsbeschikkingen is vastgelegd. Het middel betoogt terecht dat het Hof onder die omstandigheden een onjuiste uitleg heeft gegeven aan het arrest van de Hoge Raad van 8 augustus 2003, nr. 37570, ECLI: NL:HR:2003: AI0921, *BNB* 2003/345 (vgl. HR 26 maart 2010, nr. 09/02804, ECLI:NL:HR:2010:BL8877, *BNB* 2010/181, overweging 3.3.4).

De omstandigheid dat belanghebbende aanstonds moet hebben begrepen dat de verminderingen van de aanvankelijke aanslagen 2006 tot nihil berustten op een fout, brengt niet mee dat navordering niettemin geoorloofd is.

2.5. Het derde middel kan niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu het middel niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

3 Beoordeling van het middel in het incidentele beroep in cassatie

3.1. Het middel berust op de opvatting dat geen sprake is van tweede primitieve aanslagen omdat de nadere aanslagen 2006 andere belastbare feiten betreffen dan de aanvankelijke aanslagen 2006.

Het middel faalt. Zoals hiervoor in onderdeel 2.4 is overwogen zijn zowel de aanvankelijke aanslagen 2006 als de nadere aanslagen 2006 opgelegd ter zake van het verlenen van dezelfde bouwvergunningen eerste fase. De omstandigheid dat bij het opleggen van de aanvankelijke aanslagen 2006 het tarief is toegepast dat volgens de Tarieventabel 2006 behoort bij het verlenen van een reguliere bouwvergunning brengt niet mede dat ter zake van het zelfde belastbare feit opnieuw een primitieve aanslag kan worden opgelegd.

4 Slotsom

Gelet op hetgeen hiervoor in onderdeel 2.4 is overwogen kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. De aanslagen bouwleges 2006 moeten worden vernietigd. De aanslag bouwleges 2007 blijft in stand.

5 Proceskosten

Wat betreft het principale cassatieberoep van belanghebbende en het incidentele beroep in cassatie van het College zal het College worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

6 Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart het incidentele beroep in cassatie ongegrond,

verklaart het principale beroep in cassatie gegrond,
vernietigt de uitspraak van het Hof, doch uitsluitend voor zover daarbij de uitspraken van de Rechtbank van 29 september 2011, nrs. 09/1000 en 09/1001, zijn vernietigd,
bevestigt die uitspraken van de Rechtbank.

Noot

Casus en oordeel hof

1. De casus is eigenlijk betrekkelijk eenvoudig: de heffingsambtenaar van de gemeente Groningen (de inspecteur voor de gemeentelijke belastingheffing) brengt leges in rekening naar een onjuist tarief. Hij brengt leges in rekening naar het (hogere) tarief ter zake van het verlenen van een reguliere bouwvergunning¹ (*eerste legesheffing*), terwijl leges in rekening hadden moeten worden gebracht naar het (lagere) tarief ter zake van het verlenen van een bouwvergunning eerste fase.² Naar aanleiding van het bezwaarschrift van belanghebbende heeft de heffingsambtenaar de in rekening gebrachte bedragen voor leges verminderd tot nihil. Tegelijkertijd heeft de heffingsambtenaar leges gevorderd, berekend naar het (lagere) tarief voor het verlenen van een bouwvergunning eerste fase (*tweede legesheffing*).

2. Het hof had geoordeeld dat tweemaal legesheffing voor 'hetzelfde feit', het verlenen van een bouwvergunning eerste fase, niet was toegestaan. Het hof had geoordeeld dat belanghebbende aanstonds moet hebben begrepen dat de vermindering van de eerste keer legesheffing tot nihil op een vergissing berustte. Het hof had geoordeeld dat gelet op HR 8 augustus 2003, ECLI:HR:2003:AI0921, BNB 2003/345 navordering geoorloofd was, waarbij de tweede keer legesheffing door het hof werd geconverteerd in een navorderingsaanslag.

Oordeel Hoge Raad

3. De Hoge Raad oordeelt dat de heffingsambtenaar er ten onrechte van uitging dat het twee keer leges heffen, dus het tweemaal opleggen van een primitieve aanslag, mogelijk was. Die handelswijze berustte daarom op een onjuiste opvatting omtrent het formele recht. Aldus is geen sprake van een discrepantie tussen de wil van de heffingsambtenaar en de verminderingsbeschikkingen van de eerste legesheffing in de zin van HR 8 augustus 2003. Indien sprake is van een onjuiste opvatting omtrent het formele recht bij de heffingsambtenaar, is verder irrelevant of belanghebbende moet hebben begrepen dat de vermindering van de eerste legesheffing tot nihil op een vergissing berustte (r.o. 2.4.2).

Uitstraling naar de heffing van rijksbelastingen

4. Het bovenstaande oordeel kan naar mijn mening als volgt naar de rijksbelastingen, die bij aanslag worden geheven, worden vertaald. Indien bijvoorbeeld een inkomensbestanddeel in de inkomstenbelasting progressief wordt belast, terwijl het tarief voor inkomsten uit aanmerkelijk belang van toepassing is, kan niet de primitieve aanslag worden verminderd tot nihil om een nieuwe primitieve aanslag op te leggen.

Is de onderhavige uitspraak van de Hoge Raad van toepassing op definitieve aanslagen of ook op voorlopige aanslagen?

5. In casu was in geschil of de tweede primitieve aanslag kon worden geconverteerd in een navorderingsaanslag en (dus) of aan de vereisten voor navordering als bedoeld in art. 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr) was voldaan.³ Voor de vernietiging van een voorlopige aanslag geldt dat deze vernietiging kan worden 'gecorrigeerd' in een nadere voorlopige aanslag (vgl. art. 14 Awr), zonder dat aan de navorderingsvereisten voldaan hoeft te zijn. De uitstraling van de onderhavige uitspraak naar de heffing van rijksbelastingen lijkt daarmee beperkt te zijn tot definitieve aanslagen.

1 Voor de liefhebbers: als bedoeld in art. 44 Woningwet.

2 Voor de liefhebbers: als bedoeld in art. 56a lid 2 Woningwet.

3 Art. 16 Awr is via art. 239 Gemw ook op de heffing van gemeentelijke belastingen, leges en heffingen van toepassing.

Zelf in de zaak voorzien door de Hoge Raad?

6. Het is voor de Hoge Raad niet mogelijk om zelf in de zaak te voorzien ofwel om de zaak na cassatie helemaal zelf af te doen. De bestuursrechter, dus ook de fiscale feitenrechter kan echter wel zelf in de zaak voorzien door te bepalen dat 'zijn uitspraak in de plaats treedt van het vernietigde besluit' (art. 8:72 lid 3 letter b Awb). Dit artikel is echter niet van toepassing op de cassatiefase (vgl. art. 29 Awr).

7. Op een efficiënte wijze voorziet de Hoge Raad in deze casus wel zelf in de zaak door de uitspraak van het hof te vernietigen, voor zover het hof de uitspraak van de rechtbank in de zaken 09/1000 en 09/1001 (de tweede keer legesheffing over 2006) had vernietigd.

8. Op deze wijze blijft de uitspraak van het hof (en de rechtbank) in zaaknummer 09/999 (de legesheffing ter zake van een reguliere bouwvergunning tweede fase) in stand, omdat deze uitspraak ook geen onderwerp was van het geschil in cassatie. Hierdoor hoeft belanghebbende de leges over 2006 definitief niet te betalen.

mr. E. Thomas

FED 2015/13**HOGE RAAD**

19 december 2014, nr. 13/06296

(Feteris, Schaap, Van Loon, Fierstra, Groeneveld)

m.nt. mr. dr. P. van der Wal

Art. 27m(oud) AWR

ECLI:NL:HR:2014:3610

Gezien de totstandkomingsgeschiedenis van art. 27m AWR moet worden aangenomen dat de partij die niet tijdig hoger beroep instelt en evenmin binnen de daarvoor geldende termijn incidenteel hoger beroep instelt, door de uitspraak van de hogerberoepsrechter niet in een gunstiger positie kan komen te verkeren ten opzichte van de uitspraak van de rechtbank

*In overeenstemming met de totstandkomingsgeschiedenis van art. 27m AWR moet worden aangenomen dat de partij die niet tijdig hoger beroep instelt en evenmin binnen de daarvoor geldende termijn incidenteel hoger beroep instelt, door de uitspraak van de hogerberoepsrechter niet in een gunstiger positie kan komen te verkeren ten opzichte van de uitspraak van de rechtbank. Dat is slechts anders in het – zich hier niet voor-
doende – geval waarin de beslissing van de hogerberoepsrechter een kwestie betreft waarnaar deze rechter ambtshalve onderzoek behoort te doen, zoals de vraag of het beroep was gericht tegen een voor beroep vatbaar handelen of nalaten van het bestuursorgaan (vgl. HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:21, BNB 2013/237).*

Het geschil betreft de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2005.

OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN BELANGHEBBENDE OVERWEEGT DE HOGE RAAD:

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende heeft recht op een vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn.

2.1.2. De Rechtbank heeft geoordeeld dat de aan de Inspecteur toe te rekenen overschrijding van voormelde redelijke termijn één jaar en vier maanden bedraagt en de Inspecteur daarom aan belanghebbende een vergoeding van immateriële schade ten bedrage van € 1500 moet betalen.

2.2.1. In zijn hoger beroep heeft belanghebbende de hoogte van deze schadevergoeding bestreden. Daartegen heeft de Inspecteur verweer gevoerd buiten de door het Hof op de voet van artikel 8:42, lid 2, Awb verlengde termijn voor het indienen van een verweerschrift. Bij dat verweer heeft de Inspecteur tevens incidenteel hoger beroep ingesteld, waarin hij de hoogte van de door de Rechtbank toegekende vergoeding voor immateriële schade eveneens heeft bestreden. Daarbij heeft de Inspecteur betoogd dat de aan hem toerekenbare overschrijding van de redelijke termijn minder dan zes maanden bedraagt en dat daardoor de aan belanghebbende te betalen vergoeding van immateriële schade € 500 bedraagt.

2.2.2. Het Hof heeft geoordeeld dat het verweer en het incidentele hoger beroep, hoewel te laat ingediend, toch als zodanig kunnen worden geaccepteerd aangezien de beginselen van een goede procesorde zich in het onderhavige geval daar niet tegen verzetten en belanghebbende evenmin in zijn verdedigingsbelangen is geschaad. Het Hof heeft vervolgens geoordeeld dat het incidentele hoger beroep slaagt en dat de Inspecteur – in afwijking van de uitspraak van de Rechtbank – aan belanghebbende slechts een vergoeding van immateriële schade van € 500 moet betalen. Tegen onder meer deze oordelen richten zich de klachten.

2.3.1. Bij de beoordeling van deze klachten moet het volgende worden vooropgesteld.

2.3.2. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de totstandkoming van artikel 27m AWR is het volgende vermeld:

“De rechtsstrijd in hoger beroep wordt (...) beperkt tot de door de appellerende partij geformuleerde gronden van het hoger beroep. De andere partij kan zich daartegen uiteraard verweren, maar niet zelf alsnog haar eigen bezwaren tegen de uitspraak van de eerste rechter naar voren brengen. Anders gezegd: de berustende partij kan er door het hoger beroep nog wel op achteruit gaan, maar niet meer op vooruit gaan, tenzij zij zelf alsnog hoger beroep instelt.” (*Kamerstukken II 2003/04, 29 251, 3, p. 10*)

2.3.3. In overeenstemming hiermee moet worden aangenomen dat de partij die niet tijdig hoger beroep instelt en evenmin binnen de daarvoor geldende termijn incidenteel hoger beroep instelt, door de uitspraak van de hogerberoepsrechter niet in een gunstiger positie kan komen te verkeren ten opzichte van de uitspraak van de rechtbank. Dat is slechts anders in het – zich hier niet voordoende – geval waarin de beslissing van de hogerberoepsrechter een kwestie betreft waarnaar deze rechter ambtshalve onderzoek behoort te doen, zoals de vraag of het beroep was gericht tegen een voor beroep vatbaar handelen of nalaten van het bestuursorgaan (vgl. HR 12 juli 2013, nr. 12/02259, ECLI:NL:HR:2013:21, *BNB* 2013/237).

2.4. De klachten treffen in zoverre doel. Gelet op 's Hofs in cassatie niet bestreden vaststelling dat het incidentele hoger beroep niet tijdig is ingesteld en in aanmerking genomen dat de stukken van het geding geen aanwijzing bevatten dat die termijnoverschrijding verschoonbaar zou kunnen zijn, getuigt 's Hofs oordeel dat het incidentele hoger beroep als zodanig kan worden geaccepteerd van een onjuiste rechtsopvatting. Het Hof heeft daarom de door de Inspecteur aan belanghebbende te betalen vergoeding van immateriële schade ten onrechte op een lager bedrag bepaald dan door de Rechtbank was vastgesteld.

2.5. De overige klachten kunnen niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu die klachten niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

2.6. 's Hofs uitspraak kan niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. De uitspraak van de Rechtbank wordt bevestigd.

3 *Proceskosten*

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

4 *Beslissing*

De Hoge Raad:

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

Noot

1. Het belang van het voorliggende arrest van de Hoge Raad is om te beginnen gelegen in de karakterisering van de termijn voor het incidentele hoger beroep. Art. 27m lid 1(oud) AWR bepaalde:

“De andere partij dan de partij die het hoger beroep heeft ingesteld, kan bij haar verweerschrift incidenteel hoger beroep instellen.”

De termijn voor incidenteel appel was tot 1 juli 2013 als zodanig niet wettelijk geregeld. Wel geldt op grond van art. 8:42 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), dat in hoger beroep van overeen-

komstige toepassing is, voor het indienen van het verweerschrift een termijn van vier weken na de dag van verzending van het (hoger)beroepschrift aan de wederpartij. De rechter kan op grond van het bepaalde in art. 8:42 lid 2 Awb deze termijn verlengen. Indirect, zo kan worden verdedigd, gold deze termijn – voor 1 juli 2013 – ook voor het incidentele hoger beroep, dat immers bij verweerschrift moet worden ingediend. In de literatuur is echter ook het standpunt verdedigd dat ook op een te laat ingesteld incidenteel hoger beroep acht moet worden geslagen. Bijvoorbeeld door M.J. Hamer, 'Vragen bij de regeling van het incidenteel hoger beroep', *NTFR* 2005/211.

2. In de casus die de aanleiding vormde voor het onderhavige arrest had een belanghebbende recht op een vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn. In eerste aanleg had de rechtbank geoordeeld dat de aan de inspecteur toe te rekenen overschrijding van voormelde redelijke termijn één jaar en vier maanden bedroeg en de inspecteur daarom aan belanghebbende een vergoeding van immateriële schade ten bedrage van € 1500 moest betalen. Daartegen heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld, omdat hij vond dat de vergoeding te laag was.

De inspecteur meende daarentegen dat een groot deel van de vertraging niet aan hem was toe te rekenen en wilde een lagere vergoeding. Het daartoe strekkende incidentele appel van de inspecteur was evenwel bij verweerschrift buiten de termijn van art. 8:42 Awb ingediend.

Hof Den Haag oordeelde:

"De artikelen 8:42 Awb en 27m AWR schrijven geen fatale termijn voor ter zake van het indienen van het verweer- en het daarmee samenhangend instellen van incidenteel hoger beroep. De rechtbank en het hof kunnen de termijn verlengen op grond van artikel 8:42 lid 2 Awb. Uit de parlementaire geschiedenis van de invoering van het incidenteel hoger beroep volgt niet dat daarover anders moet worden geoordeeld. In het onderhavige geval is het verweer met daarin het incidenteel hoger beroep buiten de door het Hof verleende verlenging van de termijn voor indiening binnengekomen. De termijn is met veertien dagen overschreden. Na toetsing aan de beginselen van goede procesorde komt het Hof tot de conclusie dat, mede gelet op de beperkte overschrijding, het verweer en het incidenteel hoger beroep als zodanig kunnen worden geaccepteerd. Het Hof is van oordeel dat belanghebbende procesueel niet in zijn verdedigingsbelangen is geschaad. Hij heeft in zijn antwoord op het incidenteel hoger beroep op het standpunt van de Inspecteur schriftelijk gereageerd en heeft dat nogmaals, en onder aanvulling van gronden, gedaan in zijn pleitnota. Al hetgeen belanghebbende overigens heeft aangevoerd kan er niet toe leiden dat het verweerschrift niet als zodanig moet worden aanvaard en dat het gestelde in het incidenteel hoger beroep buiten beschouwing moet blijven."

Vervolgens oordeelde het hof dat het incidentele appel slaagde, zodat de schadevergoeding werd verlaagd tot € 500.

De Hoge Raad casseert het hof. Nu het incidentele hoger beroep niet tijdig is ingesteld en de stukken van het geding geen aanwijzing bevatten dat die termijnoverschrijding verschoonbaar zou kunnen zijn, is de inspecteur niet-ontvankelijk in zijn incidentele beroep. De Hoge Raad beslist in dit arrest aldus dat de wettelijke termijn van art. 8:42 Awb voor het instellen van incidenteel hoger beroep wel degelijk een fatale termijn voor het incidentele hoger beroep van art. 27m AWR was.

3. Het arrest van de Hoge Raad is evenwel vooral van belang voor het antwoord op de vraag wat de noodzaak van incidenteel appel (voor wat betreft het primaire besluit waartegen principaal geappelleerd is) is. Met andere woorden: kan een (niet incidenteel appellerende) verweerder bewerkstelligen dat de appellent slechter uit is dan de rechtbank heeft beslist. Nu in de voorliggende casuspositie geen (ontvankelijk) incidenteel appel was ingesteld, moest nog worden beoordeeld in hoeverre er binnen het door belanghebbende ingestelde principale hoger beroep ruimte is voor de stelling van de inspecteur dat de schadevergoeding te hoog was vastgesteld.

4. In de literatuur is wel verdedigd dat een verweerder in hoger beroep, ook zonder incidenteel appel te hebben ingesteld alles, al dan niet voor het eerst, in hoger beroep ten kan aanvoeren, aangezien het onderwerp van het hoger beroep niet de uitspraak van de eerste rechter is, maar het primaire besluit. In die opvatting kan het hoger beroep niet worden beperkt door de insteller van het hoger beroep. Zie voor een dergelijk standpunt F.J.P.M. Haas & E.J.E.M. Vanherck: 'Aspecten van het incidenteel hoger beroep en incidenteel beroep in cassatie', *TfB* 2005/05.

Den Ouden, 'Spelregels in appel' in *NTFR-B* 2010/44, heeft zich afgevraagd of het zogenoemde verbod van reformatio in peius mogelijk alleen zou gelden ten opzichte van het oorspronkelijke primaire

besluit en niet ten opzichte van het door de rechtbank verminderde primaire besluit. Hij schrijft onder meer (t.a.p.):

“Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad lijkt evenwel te volgen dat alleen een verslechtering ten opzichte van de aanslag, dan wel de bij bezwaar verminderde aanslag, is uitgesloten.”

5. De Hoge Raad verschafft in het onderhavige arrest duidelijkheid en citeert de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de totstandkoming van art. 27m AWR:

“De rechtsstrijd in hoger beroep wordt (...) beperkt tot de door de appellerende partij geformuleerde gronden van het hoger beroep. De andere partij kan zich daartegen uiteraard verweren, maar niet zelf alsnog haar eigen bezwaren tegen de uitspraak van de eerste rechter naar voren brengen. Anders gezegd: de berustende partij kan er door het hoger beroep nog wel op achteruit gaan, maar niet meer op vooruit gaan, tenzij zij zelf alsnog hoger beroep instelt.” (*Kamerstukken II 2003/04, 29251, 3, p. 10*)

De Hoge Raad concludeert dat in overeenstemming hiermee moet worden aangenomen dat de partij die niet tijdig hoger beroep instelt en evenmin binnen de daarvoor geldende termijn incidenteel hoger beroep instelt, door de uitspraak van de hogerberoepsrechter niet in een gunstiger positie kan komen te verkeren ten opzichte van de uitspraak van de rechtbank. Voor het standpunt van de inspecteur dat de door de rechtbank toegekende schadevergoeding te hoog was vastgesteld, was binnen de grenzen van het principale appel derhalve geen ruimte. Andersdenkenden in de literatuur zijn dus in het ongelijk gesteld. Een appellant kan – als geen incidenteel appel is ingesteld – niet slechter af zijn door het verweer van zijn wederpartij.

6. Wel laat de Hoge Raad ruimte voor één uitzondering, die zich in het onderhavige geval evenwel niet voordoet. Namelijk het geval waarin de beslissing van de hogerberoepsrechter een kwestie betreft waarnaar deze rechter ambtshalve onderzoek behoort te doen, zoals de vraag of het beroep was gericht tegen een voor beroep vatbaar handelen of nalaten van het bestuursorgaan. Dat laatste is logisch, omdat in het geval van ambtshalve beoordeling van de hogerberoepsrechter partijen (ook de appellerende partij) in zoverre geen invloed heeft op de beslissing. Als de rechtbank in eerste aanleg een partij gedeeltelijk in het gelijk heeft gesteld en deze partij daartegen in hoger beroep komt, kan het hof ambtshalve bijvoorbeeld vaststellen dat de rechtbank over het hoofd gezien heeft dat het bezwaar wegens (onverschoonbare) termijnoverschrijding niet-ontvankelijk was. In een dergelijk geval verliest de appellant zijn gedeeltelijke gelijk bij de rechtbank.

7. Het onderhavige arrest van de Hoge Raad is gewezen onder het vigeur van art. 27m AWR, zoals dat gold tot 1 juli 2013. Vanaf dat moment is de wet Wijziging van de Algemene wet bestuursrecht en aanverwante wetten met het oog op enige verbeteringen en vereenvoudigingen van het bestuursprocesrecht (Wet aanpassing bestuursprocesrecht) (wetsvoorstel 32 450) in werking getreden. De regeling van art. 27m AWR is vanaf dat moment ingetrokken en als het ware opgegaan in de regeling van incidenteel beroep in de Awb (art. 8:110 Awb).

Onder de huidige wetssystematiek kan een belanghebbende op basis van art. 8:104 lid aanhef en onderdeel a Awb in hoger beroep komen tegen een uitspraak van de belastingrechter in eerste aanleg, zij het dat art. 27h van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) die mogelijkheid voorbehoudt aan degenen die bevoegd waren beroep bij de rechtbank in te stellen en de inspecteur hoger beroep in te stellen. Daarmee is het gesloten stelsel van rechtsmiddelen (art. 26 AWR) ook in hoger beroep wettelijk verankerd. Art. 8:110 lid 1 Awb bepaalt vervolgens dat, indien hoger beroep is ingesteld, degene die ook hoger beroep had kunnen instellen, incidenteel hoger beroep kan instellen.

De huidige regeling van het incidentele hoger beroep is een (bestuursrechtbrede) voortzetting van de regeling van incidenteel hoger beroep in het fiscale procesrecht, zoals tot 1 juli 2013 was neergelegd in art. 27m AWR. De memorie van toelichting bij de Wet aanpassing bestuursprocesrecht vermeldt daarover:

“Het fiscaal procesrecht kent reeds de mogelijkheid van incidenteel hoger beroep (zie het huidige artikel 27m AWR) en die van incidenteel beroep in cassatie (artikel 29b AWR). De regeling van beide voorzieningen is zo eenvoudig mogelijk opgezet, opdat de rechtspraak de maximale ruimte krijgt om zelf invulling te geven aan dit nieuwe processuele instrument. In de jurisprudentie over artikel 29b AWR heeft de Hoge Raad daarbij zoveel mogelijk aan-

sluiting gezocht bij het burgerlijk procesrecht (artikelen 339 en 410 Rv). In dit wetsvoorstel is ervoor gekozen om de regeling van het incidenteel hoger beroep in het algemeen bestuursprocesrecht zoveel mogelijk te laten aansluiten bij het systeem zoals dit reeds geldt voor het fiscaal procesrecht, zij het dat de regeling op advies van de Raad van State iets verder is uitgewerkt.”

De mogelijkheid tot het instellen van incidenteel hoger beroep is dus sinds 1 juli 2013 niet veranderd. In zoverre blijft het onderhavige arrest van de Hoge Raad dus ook voor de huidige situatie van belang. In de huidige regeling zijn de termijnen voor incidenteel appel echter wel wettelijk geregeld. Art. 8:110 lid 2 Awb bepaalt dat het incidenteel hoger beroep wordt ingesteld binnen zes weken nadat de hogerberoepsrechter de gronden van het hoger beroep aan de desbetreffende partij heeft verzonden. De hogerberoepsrechter kan deze termijn op grond van lid 4 van dat artikel overigens nog verlengen of, indien hij het hoger beroep behandelt met overeenkomstige toepassing van afdeling 8.2.3, verkorten. In zoverre vormt het onderhavige arrest slechts de uitkomst van een achterhoedegevecht.

mr. dr. P. van der Wal

Inkomstenbelasting

FED 2015/14

HOGHE RAAD

17 oktober 2014, nr. 14/00955
(Overgaauw, Lourens, Bavinck, Van Loon, Van Kalmthout)
m.nt. mr. R.P.F.M. Hafkenscheid

Art. 3.95, 3.25 Wet IB 2001

ECLI:NL:HR:2014:2984

Verlies op regresvordering van aanmerkelijk-belanghouder voor borgstelling jegens zijn BV is niet aftrekbaar als debiteurenrisico is aanvaard in de aandeelhouderssfeer

Het geschil betreft de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2007.

OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN DE STAATSECRETARIS VAN FINANCIËN OVERWEEGT DE HOGHE RAAD:

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende is enig aandeelhouder van de op 1 november 2002 opgerichte vennootschap [A] Beheer B.V. (hierna: de vennootschap).

2.1.2. De Rabobank heeft op 14 december 2004 uit hoofde van een overeenkomst van geldlening van 9 december 2004 (hierna: de overeenkomst) een bedrag van € 200.000 (hierna: de geldlening) aan de vennootschap verstrekt. Bij de overeenkomst waren enerzijds de Rabobank en anderzijds de vennootschap en belanghebbende partij. Belanghebbende was hoofdelijk aansprakelijk voor de verplichtingen uit hoofde van de geldlening.

2.1.3. Nadat kwam vast te staan dat de vennootschap niet in staat was haar verplichtingen jegens de Rabobank na te komen, heeft deze laatste belanghebbende aangesproken tot betaling. Na onderhandeling tussen belanghebbende en de Rabobank heeft belanghebbende in 2007 tegen finale kwijting een bedrag van € 160.000 aan de Rabobank betaald ter aflossing van de geldlening. Deze betaling heeft belanghebbende gefinancierd met een lening bij de Rabobank ter zekerheid waarvan hij deze het recht van hypotheek op zijn woonhuis heeft verleend. De kosten voor het afsluiten van deze lening bedroegen € 4764.

2.1.4. In zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 2007 heeft belanghebbende een resultaat uit overige werkzaamheden opgevoerd van € 164.764 negatief.

2.2. Het Hof heeft geoordeeld dat de stukken van het geding en de verklaring van partijen daaromtrent ter zitting geen aanleiding geven voor het oordeel dat met betrekking tot de overeenkomst sprake zou zijn van een zogenoemde onzakelijke overeenkomst in de zin van het arrest van de Hoge Raad van 25 november 2011, nr. 08/05323, ECLI:NL:HR:2011:BN3442, *BNB* 2012/37. Daartoe heeft het Hof overwogen dat vaststaat dat de geldlening is aangegaan met een onafhankelijke derde, terwijl voorts tussen partijen niet in geschil is dat op het moment van aangaan van de geldlening nog geen sprake was van een onzakelijke lening. Voorts heeft het Hof geoordeeld dat geen sprake is van een situatie waarin duidelijk was dat de vennootschap het ontvangen krediet in de toekomst niet zou kunnen terugbetalen. De omstandigheid dat geen overeenkomst van borgtocht is gesloten tussen belanghebbende en de vennootschap en de omstandigheid dat belanghebbende geen vergoeding heeft bedongen ter zake van de door hem verstrekte zekerheden, maken naar het oordeel van het Hof nog niet dat daardoor de geldlening een onzakelijk karakter had. Dit oordeel brengt met zich dat belanghebbende, die door de Rabobank is aangesproken als (hoofdelijk aansprakelijke) partij bij de overeenkomst, door de aflossing van de schuld uit hoofde van de geldlening een regresvordering op de vennootschap heeft verkregen ten bedrage van € 160.000, en dat deze vordering geen onzakelijk karakter draagt in de vorenbedoelde zin. Tegen deze oordelen richten zich de middelen.

2.3. Indien een aanmerkelijkbelanghouder zich hoofdelijk aansprakelijk heeft gesteld voor een geldverstrekking aan de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft, en dat hoofdelijk aansprakelijk stellen slechts kan worden aangemerkt als een handelen van een aandeelhouder als zodanig, zal het eventueel uit die hoofdelijke aansprakelijkheid voortvloeiende verlies niet ten laste van het resul-

taat uit overige werkzaamheden kunnen worden gebracht (vgl. HR 12 december 2003, nr. 38124, ECLI:NL:HR:2003:AH8973, *BNB* 2004/265).

Voor de beantwoording van de vraag of de hiervoor bedoelde aanvaarding van de hoofdelijke aansprakelijkheid moet worden aangemerkt als een handelen van een aandeelhouder als zodanig, is beslissend of een (niet van de winst van de vennootschap afhankelijke) vergoeding kan worden bepaald waartegen een onafhankelijke derde bereid zou zijn geweest eenzelfde aansprakelijkheid te aanvaarden, onder overigens dezelfde voorwaarden en omstandigheden (vergelijk het hiervoor in 2.2 vermelde arrest). Met de hiervoor in 2.2. weergegeven oordelen heeft het Hof dit miskend. Dat geen sprake is van een situatie waarin duidelijk was dat de vennootschap het ontvangen krediet in de toekomst niet zou kunnen terugbetalen, sluit niet uit dat een onafhankelijke derde niet (tegen een vergoeding) bereid zou zijn geweest eenzelfde aansprakelijkheid te aanvaarden onder overigens dezelfde voorwaarden en omstandigheden. Bij de beantwoording van deze vraag is niet van belang dat de desbetreffende lening bij een derde is gesloten.

De middelen slagen derhalve.

2.4. 's Hof's uitspraak kan niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen voor een nieuw onderzoek inzake de vraag of aanvaarding van de hoofdelijke aansprakelijkheid door belanghebbende moet worden aangemerkt als een handelen van een aandeelhouder als zodanig.

3. *Proceskosten*

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

4. *Beslissing*

De Hoge Raad: verklaart het beroep in cassatie gegrond, vernietigt de uitspraak van het Hof, en verwijst het geding naar het Gerechtshof 's Hertogenbosch ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest.

Noot

1. Als een aanmerkelijkbelanghouder (ab-houder) jegens een derde borg staat voor een schuld die de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang houdt is aangegaan bij die derde, behoren de (voorwaardelijke) borgtochtverplichting en de (voorwaardelijke) regresvordering vanaf het moment van de borgstelling tot het werkzaamheidsvermogen van de ab-houder in de zin van art 3.92 lid 1 Wet IB 2001 (HR 9 maart 2012, *BNB* 2012/188, *FED* 2012/53). Daarmee is evenwel niet gezegd dat een verlies dat de ab-houder lijdt op de borgstelling ook ten laste van het werkzaamheidsresultaat kan komen. Dat kan alleen als de borgstelling niet opkomt in de aandeelhouderssfeer. In zijn cassatieberoepschrift bij het hier besproken arrest lijkt de staatssecretaris te veronderstellen dat een ab-houder die zich borg stelt voor de schulden van 'zijn' BV *per definitie* handelt in zijn hoedanigheid van aandeelhouder. De Hoge Raad gaat niet in die veronderstelling mee en blijft binnen de lijnen die hij zelf heeft uitgezet in het standaard-arrest over de onzakelijke lening HR 25 november 2011, *BNB* 2012/37, *FED* 2012/20. Voor de vraag of een borgstelling onzakelijk is moet worden onderzocht of een (niet van de winst van de vennootschap afhankelijke) vergoeding (hierna: 'een winstonafhankelijke vergoeding') is te bepalen waartegen een onafhankelijke derde bereid zou zijn geweest eenzelfde aansprakelijkheid te aanvaarden. Als dat niet lukt, moet de aanvaarding van de hoofdelijke aansprakelijkheid worden aangemerkt als een handelen van de aandeelhouder als zodanig en is de regresvordering een onzakelijke lening.

2. Ter onderbouwing van de veronderstelling van onzakelijkheid verwees de staatssecretaris naar HR 1 maart 2013, *BNB* 2013/109, *FED* 2013/53 waarin de Hoge Raad voor de toepassing van de vennootschapsbelasting besliste dat de aanvaarding door een vennootschap van hoofdelijke aansprakelijkheid voor de schulden van groepsvennootschappen op grond van deelname aan een groepskredietfaciliteit zijn oorzaak vindt in de vennootschappelijke betrekkingen. De Hoge Raad besteedde in *FED* 2013/53 geen aandacht aan de vraag of de garantiestelling verzakelijkt had kunnen worden met een vergoeding, terwijl Wattel in zijn conclusie voor dat arrest adviseerde de hofuitspraak te vernietigen omdat het hof niet had onderzocht of een vergoeding bepaalbaar zou zijn geweest waartegen de garantiegiver de aansprakelijkheid had willen aanvaarden (zie punt 5.7 van de conclusie). Het is daarom begrijpelijk dat de staatssecretaris daaruit afleidde dat de in *FED* 2012/20 uitgezette lijn mogelijk niet zou gelden voor de garantiestelling in gelieerde verhoudingen. Nu de Hoge Raad in het onderhavige arrest deze lijn wel weer oppakt, rijst de vraag of dat verenigbaar is met *FED* 2013/53. Ik denk van wel. Het lijkt dat de Hoge Raad in *FED* 2013/53 doorslaggevend heeft gevonden dat een groepskrediet een (gedeeltelijke) consolidatie tot gevolg heeft die gelijkenis vertoont met de aansprakelijkheidsverklaring van art. 2:403 BW, waarvan

algemeen wordt aangenomen dat die opkomt in de vennootschappelijke sfeer. Dat leid ik af uit de overweging in *FED* 2013/53:

“Immers, in een zodanig geval vindt ten behoeve van de kredietverlening zowel aan de zijde van de crediteur(en) als aan de zijde van de vennootschappen feitelijk een consolidatie plaats.”

Heel sterk vind ik de gelijkenis van de 403-verklaring met de hoofdelijke aansprakelijkheid in een kredietfaciliteit overigens niet. De 403-verklaring vindt zijn oorsprong uitsluitend in de vennootschappelijke verhoudingen (geen vennootschapsrelatie, geen 403-verklaring), terwijl een gezamenlijke kredietfaciliteit met hoofdelijke aansprakelijkheid zich ook zonder aanwezigheid van een vennootschappelijke relatie laat denken, bijvoorbeeld in een joint venture tussen niet-gelieerde partners. Hoe dan ook, de voorwaarden waaronder een groepsfaciliteit als opkomend in de vennootschappelijke sfeer worden beschouwd zijn in *FED* 2013/53 zodanig strikt geformuleerd, dat ik denk dat toepassing ervan tot die situaties wordt beperkt. Voor alle andere gelieerde aansprakelijkstellingen zal naar verwachting de norm van het onderhavige arrest gelden.

3. De staatssecretaris refereerde in zijn beroepschrift ook naar een artikel van Ligthart & Nijkamp in *WFR* 2013/776, die menen: ‘dat weinig situaties vallen te bedenken, waarbij een willekeurige derde zich borg of garant stelt voor de schulden van een vennootschap, waarin deze verder geen aandelenbelang heeft’. Die bewering lijkt me in het algemeen nogal boud: de schrijvers ontkennen daarmee het bestaan van een miljardenindustrie van credit default swaps die exact doet wat de auteurs menen dat niet voorkomt. Bovendien volgt uit HR 14 april 2006, *BNB* 2006/278 dat het voor de beoordeling of een zakelijke prijs gevonden kan worden niet relevant is of vergelijkbare transacties in de praktijk voorkomen.

4. De staatssecretaris legt in het cassatieberoep wel de vinger op de zere plek in zijn bezwaren tegen de hofuitspraak. Het hof oordeelde op twee gronden dat de regresvordering zakelijk zou zijn, ten eerste omdat de lening tussen de bank en de BV niet onzakelijk was en ten tweede omdat bij het aangaan van de lening een reële kans op aflossing bestond. Over de eerste grond merkt de staatssecretaris op ‘(d)e kredietverstrekking door de bank werd (...) pas zakelijk nadat belanghebbende (...) bereid was de bank extra zekerheid te verschaffen.’ Dat is de spijker op zijn kop: de borgstelling verplaatst het debiteurenrisico van de bank naar de borg, zodat het feit dat de bank onder die omstandigheden een lening wil verschaffen niet betekent dat de borg met de borgstelling een zakelijk debiteurenrisico op zich nam. Het zegt alleen dat de bank zich om dat debiteurenrisico niet meer hoefde te bekommeren en daarom wel bereid was de lening onder deze voorwaarden te verstrekken. Degene die zich om het debiteurenrisico wel moest bekommeren was de borg en die was tevens aandeelhouder, zodat onderzocht moest worden in welke hoedanigheid hij optrad. Zoals ik hierna in punt 5 zal betogen kan andersom uit het feit dat een bank slechts onder borgstelling geld wil verstrekken ook niet worden afgeleid dat de borgstelling onzakelijk is, zoals soms in de lagere rechtspraak wel wordt gesuggereerd. Met de tweede grond (het bestaan van een reële aflossingsmogelijkheid) verwijst het hof indirect naar het bodemlozeputcriterium van HR 27 januari 1988, *BNB* 1988/217, *FED* 1988/401. Maar dat is het verkeerde criterium. Bij de bodemlozeputlening staat aanstonds vast dat niet wordt afgelost, bij de onzakelijke lening is aflossing een reële mogelijkheid, zij het dat de rentevergoeding voor het risico van wanbetaling niet in verhouding staat tot dat risico terwijl dat niet is recht te breien met een winstonafhankelijke rentevergoeding.

5. De lagere rechtspraak lijkt moeite te hebben met het concept van de onzakelijke lening. In veel uitspraken beoordelen lagere rechters de vraag of een zakelijke vergoeding voor het aanvaarde debiteurenrisico bepaalbaar zou zijn geweest op gronden die naar mijn mening niet dragend zijn. Drie veel terugkomende gronden waarop rechters die conclusie baseren zijn:

1. de omstandigheid dat de geldgever geen zekerheden heeft bedongen;
2. de omstandigheid dat de lening is achtergesteld ten opzichte van andere schuldeisers; en
3. het feit de bank geen financiering wilde verstrekken of alleen nadat de aandeelhouder zich borg stelde.

Zekerheden en achterstellingen bepalen slechts de *omvang* van het debiteurenrisico en dus de hoogte van de zakelijke vergoeding, maar het ontbreken van zekerheden of het aanvaarden van achterstelling kan op zichzelf niet tot de conclusie leiden dat geen winstonafhankelijke vergoeding bedongen kan worden voor het aanvaarden van het debiteurenrisico. Dat is nu juist wat onderzocht moet worden: wat is *gegeven* het ontbreken van zekerheden en *gegeven* de achterstelling een zakelijke vergoeding voor het risico? Met achterstelling of zonder zekerheid zal die vergoeding hoger zijn, maar daarmee niet onmogelijk. Rechters suggereren soms zelfs dat een geldlener zijn debiteurenrisico had behoren te reduceren

door zekerheden te bedingen. Zie bijvoorbeeld Rb, Gelderland 31 juli 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:4787, waar deze overweegt:

“Niet aannemelijk is geworden dat die prognoses [waarop belanghebbende zijn risicoaanvaarding baseerde – RH] *het niet bedingen van enige zekerheid zouden rechtvaardigen*” (cursering RH).

Een geldschietter heeft geen enkele rechtvaardiging¹ nodig voor het aanvaarden van debiteurenrisico of voor het al dan niet reduceren daarvan door het bedingen van zekerheden. Het is slechts van belang of het ontbreken van zekerheden tot uitdrukking gebracht kan worden in een winstonafhankelijke vergoeding. En dan zijn we terug waar we begonnen, namelijk bij FED 2012/20. Ook omstandigheid 3 dat een bank geen financiering wil verstrekken of slechts na borgstelling van de aandeelhouder, zegt niets over de vraag of een winstonafhankelijke vergoeding bepaalbaar is voor het aanvaarde debiteurenrisico. Banken hebben een andere functie en risico-attitude dan (sommige) andere vreemd vermogen-verschaffers, die op zoek (kunnen) zijn naar een hoog rendement en dus tegen een hoge vergoeding bereid zijn het debiteurenrisico te aanvaarden. Het enige dat afgeleid kan worden uit de omstandigheid dat een bank niet bereid was (zonder borgstelling) geld te lenen is dat de vergoeding voor het wel aanvaarden van dat debiteurenrisico hoger moet zijn dan de bankrente. Van sommige uitspraken van lagere rechters gaat soms zelfs de suggestie uit dat de door de met een lening gefinancierde onderneming genomen risico's *als zodanig* onzakelijk waren, alsof de geldverstrekker 'een beetje dom' was dat risico überhaupt te aanvaarden. Zie bijvoorbeeld opnieuw Rechtbank Gelderland die overweegt:

“Hoewel niet ongeloofwaardig is dat LBV (subjectief) vertrouwen had in een verbetering van de resultaten van NBV en ABV, *zijn de objectieve aanknopingspunten onvoldoende*”.

Daarmee suggereert de rechtbank dat het irrationeel was om op basis van de door belanghebbende gehanteerde prognoses geld in dit project te (blijven) steken. Risico-aanvaarding is per definitie subjectief, want afhankelijk van de risico-attitude van de geldgever. Feit is echter dat de geldgever zodanige kansen toedichtte aan de mogelijke resultaten dat hij zijn geld op die gok durfde te zetten, ondanks de 'objectieve aanknopingspunten'. Het gaat er niet om of de risico-aanvaarding door de geldgever als zodanig onzakelijk is (want die is een gegeven), maar in welke hoedanigheid de geldgever dat risico aanvaardt. En dan zijn we (opnieuw) terug bij FED 2012/20: als een winstonafhankelijke vergoeding bepaalbaar is die het verband tussen risico en vergoeding correct representeert, dan is het risico aanvaard als geldlener, zo niet dan is het risico aanvaard als aandeelhouder. Uiteindelijk gaat het dus slechts om de relatie tussen het aanvaarde risico en de (winstonafhankelijke) vergoeding voor dat aanvaarde risico.

6. Theoretisch is het verband tussen risico en vergoeding betrekkelijk eenvoudig. Dit verband kan worden afgeleid uit een vergelijking van de geldlening met een alternatieve investering die geen risico draagt. Stel dat u vandaag een staatsobligatie kunt kopen voor € 1000 die over een jaar € 1000 uitkeert te vermeerderen met een rente van 2,75%. Aan het einde van het jaar bezit u dan € 1027,50. Stel dat u het geld ook onderhands kunt lenen aan een onderneming en dat u de kans 10% schat dat de onderneming aan het einde van het jaar maar € 900 beschikbaar heeft voor betaling van rente en aflossing. Welke vergoeding moet u dan rekenen om de onderhandse lening te matchen met de investering in de staatsobligatie als u volledig neutraal staat tegenover risico? Daarvoor moet de contante verwachtingswaarde van de rente en aflossing op de onderhandse lening ten minste gelijk zijn aan de contante waarde van de rente en aflossing op de risicovrije staatsobligatie, dus € 1000,² want anders kunt u beter een staatsobligatie kopen. Om op een verwachtingswaarde van € 1000 uit te komen moet de rente op de onderhandse lening 4,17% zijn: $[0,9 \text{ (kans op volledige betaling)} \times € 1041,70 \text{ (bedrag van de rente en aflossing)}$

1 De Staatssecretaris van Financiën denkt hier anders over. In het Verrekenprijzenbesluit van 14 november 2013, nr. IFZ 2013/184M verdedigt hij dat in niet-gelieerde verhoudingen geen investeerders te vinden zijn die bereid zouden zijn – zonder het mechanisme van diversificatie – in een lening beneden BBB-rating (non-investment grade) te investeren. Anders gezegd: het verstrekken van een geldlening beneden die rating is vereist volgens het besluit dus wel een rechtvaardiging. Ik lees in de jurisprudentie van de Hoge Raad echter geen enkele aanwijzing voor deze stelling. Bovendien leidt de stelling ook tot een opmerkelijk resultaat. De uitlener die het wanbetalingsrisico heeft aanvaard is daartoe kennelijk niet bereid 'als geldlener' maar wel 'als eigenvermogensverschaffer'; de geldverstrekking en daaraan gekoppelde risico's zijn in realiteit door hem aanvaard. Het gaat er niet om of de geldverstrekker het risico al dan niet heeft mogen aanvaarden, maar of een zakelijke winstonafhankelijke vergoeding bepaalbaar is voor dat aanvaarden.

2 De waarde van de staatsobligatie is het resultaat van de volgende berekening: de obligatie betaalt over een jaar (nagenoeg) 100% zeker € 1027,50 uit. De contante waarde van die uitkering is $€ 1027,50 / (1 + 2,75\%) = € 1000$. De 2,75% is de risicovrije rente.

bij volledige betaling) + 0,1 (kans op wanbetaling) x € 900 (bedrag van de aflossing bij wanbetaling))/ (1 + 0,0275) = € 1000. Het verschil tussen de rente op de onderhandse lening en de risicovrije rente ad 1,42% (4,17% - 2,75%) is de vergoeding die u ten minste moet berekenen voor het aanvaarden van debiteurenrisico. Er zijn over dit voorbeeld vier dingen op te merken.

1. Als de rente op de onderhandse lening lager zou zijn dan 4,17%, bijvoorbeeld 3,25%, zou de constante verwachtingswaarde van de lening lager zijn dan het uitgeleende bedrag, namelijk $[0,9 \times € 1037,50 + 0,1 \times € 900] / (1 + 0,0275) = € 991,97$. Dus als u € 1000 tegen 3,25% zou uitlenen zou u $€ 1000 - € 991,97 = € 8,03$ waarde overhevelen naar de inlener.
2. Zou u zekerheden bedingen, bijvoorbeeld een antieke vaas ter waarde van € 500 in onderpand nemen, dan zou een rente van 2,75% mogelijk weer een zakelijke vergoeding zijn. De kans op wanbetaling is dan weer nihil, omdat u zich kunt verhalen op de (verkoopopbrengst van de) vaas. Dit maakt duidelijk dat niet bedingen van zekerheden als zodanig geen argument is voor de conclusie dat geen zakelijke vergoeding bedongen kan worden, maar in beginsel slechts bepaalt hoe hoog een zakelijke vergoeding zou moeten zijn.
3. Bij aanvaarding van verhoogd risico wilt u niet alleen een risicovrije investering matchen, maar u wilt tevens een vergoeding ontvangen voor het gelopen risico, een risicopremie.
4. Een onderhandse lening bevat meer risico's dan alleen het risico van wanbetaling, bijvoorbeeld liquiditeitsrisico: voor staatsobligaties bestaat een liquide markt, zodat u de € 1000 dagelijks liquide kunt maken, terwijl u het uitgeleende bedrag van de onderhandse lening een jaar niet liquide kunt maken.³

Met de omstandigheden 3. en 4. kan rekening worden gehouden in de disconteringsvoet: deze zal dus wat hoger moeten zijn dan 2,75%.⁴

De keuze tussen staatsobligatie en onderhandse lening wordt bepaald door de vraag of u meer hecht aan zekerheid of aan rendement. De Hoge Raad spreekt in FED 2012/20 geen oordeel uit over uw risico-attitude (die is subjectief), maar enkel over de vraag of de vergoeding die u daarvoor bedingt objectief in een zakelijke verhouding staat tot het gelopen risico. Die objectieve verhouding is te bepalen aan de hand van de vergelijking met risicovrije investeringen.

7. Zo simpel als de theorie, zo weerbarstig is de toepassing ervan in de fiscale praktijk. De toepassing vergt namelijk dat belastingplichtigen en Belastingdienst een realistische schatting maken van het mogelijke verloop van de (ondernemings)kasstromen van de debiteur en de kans daarop. Dat is geen gemakkelijke klus. Niets is immers zo lastig als het doen van een voorspelling... zeker als het de toekomst betreft.⁵ En daar doemt het tweede probleem op: discussies tussen Belastingdienst en belastingplichtigen over de zakelijkheid van een lening worden vaak gevoerd *nadat* het debiteurenrisico zich heeft voltrokken, dus als het verlies is geleden. Van een toekomstvoorspelling is dan geen sprake meer. Er hoeft dan enkel nog een feit dat zich heeft voorgedaan (het verlies) te worden verklaard. En dan treedt in de menselijke geest een gevaarlijke denkfout op, een denkfout die door Kahneman⁶ het WYSIATI-fenomeen is genoemd: 'What You See Is All There Is'. De waarneming dat een debiteurenverlies is opgetreden ('What You See') verklaart dwingend ('Is') dat dit het enige mogelijke scenario was ('All There Is'). Het verlies heeft zich voorgedaan en uit dat feit leiden we af dat het zich ook wel moest voordoen. Het spreekt voor zich dat dit een denkfout is, maar dit fenomeen plaatst degene die tracht aannemelijk te maken dat zich naast het inmiddels gematerialiseerde verlies ook andere scenario's hadden kunnen voordoen in een nadelige bewijsspositie. In die zin vond ik het positief dat Hof Arnhem-Leeuwarden zich in de onderhavige procedure niet van de wijs liet brengen door de omstandigheid dat het debiteurenverlies zich reeds had voorgedaan en dat het hof zich probeerde te verplaatsen naar het moment dat de lening werd aangegaan, toen het balletje op de roulettetafel nog moest gaan rollen. Daarbij legde het hof de verkeerde maatstaven aan (zie hierboven), maar hij maakte in elk geval niet de WYSIATI-denkfout. Overigens kunnen belastingplichtigen zich wapenen tegen de WYSIATI-denkfout door bij het aangaan van de lening aan de rentevergoeding een gedegen en realistische schatting ten grondslag te leggen.

8. Hof 's-Hertogenbosch zal nu moeten onderzoeken of een winstonafhankelijke vergoeding kan worden bepaald waartegen een derde bereid zou zijn geweest eenzelfde aansprakelijkheid te aanvaarden. In punt 6 heb ik beschreven hoe aan de hand van een vergelijking met risicovrije beleggingen de

3 Liquiditeitsrisico was de directe aanleiding van de kredietcrisis. Omdat er onzekerheid ontstond over de vraag of de kredietrisico's wel juist waren geschat wilden banken de Triple-A producten niet meer als onderpand aanvaarden voor onderlinge leningen.

4 Een goede benchmark wordt gevonden in de weighted average cost of capital voor de industrietak waarin de onderneming opereert.

5 Vrij naar kernfysicus en Nobelprijswinnaar Niels Bohr.

6 Daniel Kahneman, *Thinking, Fast and Slow*, Penguin Books, 2011.

rente op een lening met een verhoogd debiteurenrisico kan worden geschat. Deze berekening vormt ook de basis voor de bepaling van een zakelijke borgstellingsprovisie. De provisie is ten minste gelijk aan de credit margin op de onderliggende lening, in het voorbeeld 1,42%. Het is verder te hopen dat het verwijzingshof niet in de WYSIATI-val loopt⁷ en uit het gerealiseerde verlies niet zondermeer afleidt dat het risico 'dus' onzakelijk was.

9. De Hoge Raad overweegt dat de borgtochtprovisie waartegen een onafhankelijke derde bereid zou zijn geweest de aansprakelijkheid te aanvaarden niet afhankelijk mag zijn van de winst van de vennootschap. Deze eis kennen we al van *FED 2012/20*, waar de Hoge Raad overwoog dat voor de beoordeling of een debiteurenrisico onzakelijk is aanvaard moet worden uitgegaan van hetgeen partijen – behoudens het rentepercentage – zijn overeengekomen, maar dat '(m)et dat uitgangspunt (niet) strookt (...) dat de rente zodanig wordt aangepast dat de geldlening in wezen winstdelend wordt. Dan zou het karakter van hetgeen partijen zijn overeengekomen worden aangetast.' Uit die formulering is af te leiden dat als partijen een winstafhankelijke vergoeding zouden zijn overeengekomen, het debiteurenrisico niet opkomt in de aandeelhouderssfeer. In de casus van het hier besproken arrest hadden partijen echter geen afspraken gemaakt over een vergoeding voor debiteurenrisico. Toch oordeelt de Hoge Raad dat de zakelijke vergoeding winstafhankelijk moet zijn om niet op te komen in de aandeelhouderssfeer. Dat is opmerkelijk, omdat een winstafhankelijke vergoeding niet het karakter kan aantasten van hetgeen partijen zijn overeengekomen, juist omdat zij niets zijn overeengekomen.⁸ Daaruit zou kunnen worden afgeleid dat de Hoge Raad in algemene zin vindt dat een vergoeding voor aanvaarding van debiteurenrisico niet afhankelijk mag zijn van winst, dus los van de vraag of partijen zulks zijn overeengekomen. Ook de formulering in het hier besproken arrest geeft voeding aan die gedachte: de Hoge Raad noemt de eis van winstafhankelijkheid zijdelings, alsof het vanzelfsprekend is dat de vergoeding niet winstafhankelijk zou mogen zijn. Zou mij deze formulering zijn voorgelegd, zonder de kennis van de formulering in *FED 2012/20*, dan zou ik daaruit beslist uit hebben afgeleid dat de Hoge Raad in algemene zin vindt dat het aanvaarden van een debiteurenrisico opkomt in de aandeelhouderssfeer indien daarvoor een winstafhankelijke vergoeding is afgesproken.

mr. R.P.F.M. Hafkenscheid

7 Of u in de WYSIATI-val loopt zegt niets over uw intelligentie. Uit onderzoek van Kahneman bleek dat statistisch goed onderlegde Harvard-studenten op grote schaal in de WYSIATI-val liepen, die zij hadden kunnen vermijden als zij hun kennis hadden ingezet.

8 Sterker nog: partijen zijn slechts een borgtocht overeengekomen en geen vergoeding, dus het bepalen van een vaste vergoeding voor de aanvaarding van debiteurenrisico tast op zichzelf reeds het karakter aan van hetgeen partijen zijn overeengekomen.

Dividendbelasting

FED 2015/15

HOGHE RAAD

17 oktober 2014, nr. 13/03922
(Bavinck, Van Loon, Van Kalmthout; A-G Wattel)
m.nt. drs. M.T.E. Robben

Art. 3 Wet DB 1965

ECLI:NL:HR:2014:2976

Uitkering uit agioreserve belast voor dividendbelasting

Het geschil betreft de op aangifte afgedragen dividendbelasting 2011.

OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN BELANGHEBBENDE OVERWEEGT DE HOGHE RAAD:

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende fungeert als tophoudster van een groep van vennootschappen en is genoteerd aan de beurs in [Q].

2.1.2. Op 22 juni 2011 is tijdens de algemene vergadering van aandeelhouders van belanghebbende (hierna: de AVA) besloten ten laste van de agioreserve een uitkering aan de aandeelhouders te doen van \$ 0,08 per aandeel. In totaal bedroeg de uitkering \$ 17.600.000 (€ 12.488.505).

2.1.3. Volgens de jaarrekening over 2011 van belanghebbende bedroeg het eigen vermogen van belanghebbende per 31 december 2010 en 2011 \$ 584.714.000 respectievelijk \$ 588.084.000, waarin begrepen een bedrag van negatief \$ 132.890.000 respectievelijk negatief \$ 137.199.000 aan winstreserves. Voorts bedroeg volgens de jaarrekening de agioreserve per 31 december 2010 \$ 366.126.000 en per 31 december 2011 \$ 348.568.000, en de wettelijke reserve per die data \$ 361.016.000 respectievelijk \$ 453.032.000.

2.1.4. De wettelijke reserve ultimo 2011 bestond voor een bedrag van \$ 384.877.000 uit waardemutaties deelnemingen, waarvoor op grond van artikel 2:389, leden 6 en 8, BW een wettelijke reserve moet worden aangehouden.

2.2.1. Voor de Rechtbank was onder meer in geschil of en in hoeverre belanghebbende dividendbelasting moest inhouden en afdragen over de hiervoor in 2.1.2 genoemde uitkering ten laste van de agioreserve.

2.2.2. In dat kader is door de Rechtbank als vaststaand aangenomen dat het verschil tussen het op aandelen gestorte kapitaal en het zichtbare eigen vermogen van belanghebbende op 31 december 2011 positief \$ 211.600.000 bedroeg en dat dit saldo bestond uit zogenoemde wettelijke reserves.

2.3.1. De Rechtbank heeft geoordeeld dat het bij zuivere winst gaat om alles wat er meer is dan het gestorte kapitaal, en dat de uitkeerbaarheid naar burgerlijk recht van de bestaande wettelijke reserves niet van betekenis is bij de beoordeling van de vraag of en in hoeverre er zuivere winst aanwezig was bij de uitkering ten laste van de agioreserve.

2.3.2. De Rechtbank heeft voorts geoordeeld dat de beurskoers van belanghebbende niet bepalend is voor de beantwoording van de vraag of en in hoeverre sprake is van zuivere winst. Het moet gaan om het reële vermogen, aldus de Rechtbank.

2.4.1. Voor zover het eerste middel het hiervoor in 2.3.1 weergegeven oordeel van de Rechtbank bestrijdt met het betoog dat de wettelijke reserves geen deel uitmaken van de zuivere winst, faalt het aangezien dit oordeel van de Rechtbank juist is.

Artikel 3, lid 1, aanhef en letter d, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (hierna: de Wet) bepaalt dat tot de opbrengst behoort een gedeeltelijke teruggaaf van hetgeen op aandelen is gestort, indien en voor zover er zuivere winst is, tenzij tevoren de algemene vergadering van aandeelhouders tot deze teruggaaf heeft besloten en de nominale waarde van de desbetreffende geplaatste aandelen bij statutenwijziging met een gelijk bedrag is verminderd. Het begrip 'zuivere winst' is in de wetsgeschiedenis met betrekking tot artikel 29, lid 2, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, dat op dit punt gelijkkluidend is aan artikel 3, lid 1, aanhef en letter d, van de Wet, als volgt toegelicht:

“Onder zuivere winst moet worden verstaan alles wat er meer is dan het gestorte kapitaal. Hieronder vallen dus niet alleen open maar ook stille reserves.” (*Kamerstukken II* 1958/59, 5380, 3, p. 42)

Er is geen reden aan te nemen dat de wetgever voor de vraag of sprake is van zuivere winst wel rekening heeft willen houden met stille reserves, maar met open reserves slechts voor zover deze naar regels van burgerlijk recht voor uitkering in aanmerking komen. Ook stille reserves zullen immers niet uitkeerbaar zijn.

2.4.2. Voor zover het eerste middel aldus moet worden begrepen dat het betoogt dat onder kapitaal in voornoemde zin niet alleen het nominaal gestorte kapitaal, maar ook de agioreserve moet worden begrepen, faalt het eveneens. Aanvaarding van dit standpunt zou inhouden dat het terugbetalen van agio in een geval als het onderhavige, ondanks de aanwezigheid van zuivere winst, onbelast zou kunnen geschieden. Een teruggaaf van kapitaal is echter slechts onbelast indien deze berust op een kapitaalsvermindering door statutenwijziging (vgl. HR 14 januari 1959, nr. 13775, *BNB* 1959/81).

2.5. Het tweede middel kan evenmin tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu dat middel niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

3 *Proceskosten*

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

4 *Beslissing*

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Noot

1. Op grond van art. 3 lid 1 onderdeel d Wet DB 1965 behoort de gedeeltelijke teruggaaf van hetgeen op aandelen is gestort, indien en voor zover er zuivere winst is (*het zuivere winstcriterium*), tot het belastingobject voor de heffing van de dividendbelasting, tenzij tevoren de algemene vergadering van aandeelhouders tot die teruggaaf heeft besloten en de nominale waarde van de aandelen bij statutenwijziging met een gelijk bedrag is verminderd (*het statutenwijzigingscriterium*). Daaruit volgt dat onbelaste terugbetaling van hetgeen op aandelen is gestort – zoals een deel van het nominale aandelenkapitaal, maar ook agio en informeel kapitaal – enkel mogelijk is, als hetzij niet wordt voldaan aan het zuivere winstcriterium hetzij wel wordt voldaan aan het statutenwijzigingscriterium (zie ook O.C.R. Mares & P.J. Wattel, *Dividendbelasting*, Fed Fiscale Studieresie, nr. 26, Deventer: Kluwer 2011, p. 53).

2. Aan het statutenwijzigingscriterium was in casu niet voldaan, zo valt op te maken uit r.o. 4.2 van de aan dit arrest voorafgaande uitspraak van Rb. Noord-Holland 4 juli 2013, nr. 12/4670, te raadplegen via www.rechtspraak.nl. Waarom in casu niet is gekozen voor de ‘koninklijke weg’ om het agio eerst om te zetten in nominaal aandelenkapitaal en vervolgens dat aandelenkapitaal af te stempelen, valt uit de feiten niet op te maken. In voormelde uitspraak alsmede de conclusie van A-G Wattel van 20 februari 2014, *V-N* 2014/15.17 wordt het aan de agiouitkering ten grondslag liggende aandeelhoudersbesluit weliswaar aangehaald, maar dat verschaft daarover niet meer helderheid. Mogelijk dat de bij (de uitvoering van) dat besluit betrokken partijen – aandeelhouders, bestuur en eventuele anderen – van mening waren dat inhouding en afdracht van dividendbelasting sowieso achterwege diende te blijven vanwege (vermeende) strijdigheid met de in art. 63 VWEU (voorheen art. 56 EG) opgenomen vrijheid van kapitaalverkeer. Ten tijde van de agioterugbetaling speelde die kwestie namelijk met betrekking tot deelnemingsdividenden vanuit Nederland naar de (voormalige) Nederlandse Antillen. In december 2011 – een paar maanden na de terugbetaling van het agio in de onderhavige zaak – stelde de Hoge Raad prejudiciële vragen daarover aan het HvJ EU (zie HR 23 december 2011, *V-N* 2011/67.12 en *V-N* 2011/67.13). Op 5 juni 2014 heeft HvJ EU arrest daarover gewezen (zie HvJ EU, *V-N* 14/31.20), maar toetste daarin uiteindelijk niet aan art. 63 VWEU maar aan art. 47 lid 1 van het LGO-besluit, en overwoog

“[...] dat het recht van de Unie aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een belastingmaatregel [bedoeld wordt art. 11 lid 3 BRK; aanvulling MTER] van een lidstaat waardoor het kapitaalverkeer tussen deze lidstaat en zijn eigen LGO wordt beperkt, in zoverre daarmee de doelstelling van bestrijding van belastingontduiking daadwerkelijk en evenredig wordt nagestreefd.”

Kortom, van strijdigheid met art. 63 VWEU is geen sprake. Als de (vermeende) strijdigheid met die vrijheid van kapitaalverkeer inderdaad de reden is geweest voor het niet doorvoeren van een statutenwijziging in de onderhavige zaak, dan lijkt terugkijkend een prudentere houding dienaangaande – zo mogelijk – hier toch meer op zijn plaats te zijn geweest. Mochten voormelde partijen in het geheel niet hebben stilgestaan bij de hardvochtige werking van de onderhavige bepaling, dan zou de gevolgde handelswijze bepaald geen toonbeeld van fiscaal zorgvuldig opereren zijn.

3. Aangezien het statutenwijzigingscriterium in casu geen uitkomst bood, rest belanghebbende enkel een beroep het zuivere winstcriterium om de heffing van dividendbelasting te 'ontlopen'. Dat dit criterium inderdaad uitkomst kan bieden blijkt uit HR 28 juni 1978, *BNB* 1978/254. Daarin deed een belanghebbende uitkeringen ten laste van een agioreserve die was gevormd ter zake van het aanzuiveren van eerder door haar geleden verliezen, welke aanzuiveringen in haar aangiften vennootschapsbelasting als informeel kapitaal waren verantwoord. Die uitkeringen konden in dat geval zonder inhouding van dividendbelasting plaatsvinden, omdat geen sprake was van de aanwezigheid van zuivere winst. Opmerkelijk daarbij was dat de belanghebbende in die casus wel een positief fiscaal jaarresultaat realiseerde in het jaar van de in het geding zijnde terugbetaling. Het eigen vermogen van de desbetreffende belanghebbende bedroeg in dat jaar op enig tijdstip evenwel niet meer dan hetgeen de aandeelhouder aan kapitaal in de vennootschap bijeen had gebracht, zodat ten aanzien van de belanghebbende volgens het hof – de Hoge Raad lijkt dat nadien domweg als een feitelijke vaststelling te hebben behandeld – geen sprake was van zuivere winst. Onder 'zuivere winst' wordt blijkens de wetsgeschiedenis – zie MvT, *Kamerstukken II* 1958/59, 3, p. 42; een passage waar ook de Hoge Raad naar verwijst – verstaan:

“(…) alles wat er meer is dan het gestorte kapitaal. Hieronder vallen dus niet alleen open maar ook stille reserves.”

Indachtig die omschrijving zijn de overwegingen van de Hoge Raad dat

“Er geen reden is om aan te nemen dat de wetgever voor de vraag of sprake is van zuivere winst wel rekening heeft willen houden met stille reserves, maar open reserves slechts voor zover deze naar regels van het burgerlijk recht voor uitkering in aanmerking komen. Ook stille reserves zullen immers niet uitkeerbaar zijn”

niet onlogisch te noemen, hoe hardvochtig het daaraan klevende gevolg – gelet op het ontstaanskarakter van het uitgekeerde bedrag (agio) – misschien ook mag zijn.

Dat wettelijke reserves niet voor uitkering beschikbaar, beperkt vennootschapsrechtelijk gezien enkel de bevoegdheid tot het doen van uitkeringen en – wanneer in strijd met die bevoegdheid wordt gehandeld – tot de constatering dat sprake is van een nietig uitdelingsbesluit en kunnen bestuurders en/of aandeelhouders aansprakelijk gesteld worden voor eventuele daaruit voortvloeiende tekorten (zie ook B. Bier & H.E. Boschma, *Sdu Commentaar Ondernemingsrecht*, 2011, commentaar bij art. 2:105 en 2:216 BW, en de tekst van art. 2:105 en 2:216 BW na invoering van de flexibilisering van het BV-recht per 1 oktober 2012). Maar die nietigheid staat de heffing van dividendbelasting over die (nietige) uitkering niet in de weg, zo volgt uit HR 24 augustus 1999, *BNB* 2000/49. In dat arrest refereert ons hoogste rechtscollege nota bene zelfs aan nietigheid wegens strijd met toepasselijke vennootschapsrechtelijke bepalingen (zie r.o. 3.4 van dat arrest).

Binnen de hiervoor weergegeven ruime omschrijving van het begrip zuivere winst kunnen verschillende vormen van 'winst' worden onderscheiden, variërend van gerealiseerde en geaccumuleerde winsten die voor uitkering beschikbaar zijn en zijn samengeballd in de zogenoemde vrije reserves van een vennootschap, tot stille reserves, ja zelfs tot uitkeringen in het vooruitzicht van te maken winst, zo valt uit het voor de inkomstenbelasting gewezen arrest HR 1 november 1989, *BNB* 1990/63 af te leiden. Om ook 'goodwill' te rekenen tot 'alles wat er meer is dan het gestorte kapitaal', zoals Marres & Wattel doen (zie O.C.R. Marres & P.J. Wattel, *Dividendbelasting* (Fed Fiscale Studieserie, nr. 26), Deventer: Kluwer 2011, p. 56 en 59) komt bezien in het licht van dat arrest niet meer dan logisch voor, aangezien dat immateriële actief juist (over)winstverwachtingen belichaamt (zie ook de omschrijving van dat begrip in de *Encyclopedie van de Bedrijfseconomie*, Deventer: Kluwer 1984, p. 821). Uit die variëteit aan te onderscheiden winstvormen mag overigens niet de conclusie getrokken worden dat bij aanwezigheid van de daadwerkelijk gerealiseerde winst steeds wordt voldaan aan het zuivere winstcriterium. Het al eerder genoemde arrest HR 28 juni 1978, *BNB* 1978/254 laat zien dat dát geen wetmatigheid is. Daarin was namelijk wel sprake van een positief resultaat in het jaar van de terugbetaling, maar werd desondanks niet voldaan aan voormeld criterium.

4. Het onderhavige arrest roept de herinnering op aan het nog niet zo lang geleden gewezen arrest HR 12 september 2008, *BNB* 2009/13. Ofschoon dat arrest betrekking had op de heffing van inkomstenbelasting, was ook in het daaraan ten grondslag liggende feitencomplex sprake van een uitkering ten laste van de agioreserve zonder voorafgaande statutenwijziging, aan in dit geval een aanmerkelijkbelang-aandeelhouder. En ook in dat geval ging het 'gruwelijk' mis voor de belanghebbende in kwestie – f 3,3 miljoen werd belast als (destijds nog) winst uit aanmerkelijk belang. Volgens de Hoge Raad strekte art. 20b lid 1 letter c Wet IB 1964 – thans 4.13 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 – zich naar zijn bewoordingen uit tot een uitkering ten laste van een agioreserve, terwijl de ontstaansgeschiedenis van die bepaling geen steun bood voor het standpunt dat naar de bedoeling van de wetgever agio niet onder 'hetgeen op aandelen is gestort' valt. Ook dwong de strekking van voormelde bepaling er volgens hem niet toe om aan te nemen dat die bepaling zich – in weerwil van haar bewoordingen – niet uitstreckte tot een uitkering ten laste van een agioreserve. Kortom, nu de belanghebbende in die zaak die hiervoor geschetste 'koninklijke weg' niet had gevolgd, werd voormelde terugbetaling aangemerkt als winst uit aanmerkelijk belang.

5. Het onderhavige arrest alsmede dat van 12 september 2008, *BNB* 2009/13 doen denken aan het welbekende adagium: 'Lex dura, sed lex!'. Dat is echter lang niet altijd bevredigend, zeker niet wanneer dat indruist tegen een basisconceptie. Uitgaande van het objectieve stelsel van de dividendbelasting zou terugbetaling van fiscaal erkend kapitaal zonder inhouding van dividendbelasting moeten kunnen plaatsvinden, ongeacht of dat voor de ontvangende aandeelhouder voor de heffing van de inkomsten- en vennootschapsbelasting kwalificeert als inkomen respectievelijk winst. Kenmerkend voor die objectiviteit is dat, in tegenstelling tot art. 4.13 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001, in art. 3 lid 1 onderdeel d, Wet DB 1965 in het geheel niet wordt gerefereerd aan de verkrijgingsprijs van de aandelen voor de (aanmerkelijk belang)aandeelhouder. Geheel wars van subjectieve invloeden is de wet overigens niet, getuige het bestaan van de inhoudingsvrijstelling voor bepaalde deelnemingsdividenden in art. 4 lid 1 onderdeel a Wet DB 1965.

drs. M.T.E. Robben

Omzetbelasting

FED 2015/16

HOGE RAAD

25 april 2014, nr. 12/03772

(A-G Van Hilten)

m.nt. mr. dr. J.J.P. Swinkels

Art. 4, 7, 11 Wet OB 1968

ECLI:NL:HR:2014:981

Dienstverlening in plaats van verdeling van kosten op basis van het leerstuk van kosten voor gemeene rekening

Het geschil betreft de aangifte omzetbelasting over het tijdvak 1 oktober 2009 tot en met 31 december 2009.

OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN BELANGHEBBENDE OVERWEEGT DE HOGE RAAD:

Feiten

Een stichting verzorgt onderwijs en diensten op het gebied van administratie voor andere onderwijsinstellingen. Uit de uitspraak van Rechtbank Haarlem blijkt dat de administratiewerkzaamheden worden verzorgd door ongeveer 25 personeelsleden en dat de desbetreffende personeelsleden vóór 1 januari 2009 in dienst waren bij de scholen die de administratiewerkzaamheden van de stichting afnemen. De stichting belast de kosten van de administratiewerkzaamheden door zonder winstopslag. De dienstverlening was tot 1 januari 2009 vrijgesteld van heffing van btw op grond van de btw-koepelvrijstelling. Met ingang van 1 januari 2009 is de btw-koepelvrijstelling ten aanzien van de in het geding zijnde dienstverlening niet meer van toepassing. De btw-koepelvrijstelling geldt vanaf voormelde datum namelijk niet meer voor onderwijsinstellingen, voor zover hun diensten bestaan in het verzorgen van de administratie. Omdat onderwijsinstellingen hun administratie ook in ruime mate uitbesteden aan commerciële bureaus leidt de btw-koepelvrijstelling tot verstoring van de concurrentieverhoudingen. Na de wetwijziging zijn de administratiewerkzaamheden van de stichting in beginsel belast met btw waardoor ook de arbeidskosten met btw worden belast. De stichting wil heffing van btw voorkomen door op een andere wijze te contracteren. In een brief van 17 december 2008 bericht de stichting aan de afnemers dat de bijdrageregeling in de toekomst is gebaseerd op een percentage van de totale kosten. De percentages worden afgeleid vanuit het aantal boekingsregels en subdienstverhoudingen. De overeenkomst geldt voor één jaar. De stichting biedt overigens, gelijk in het verleden, nog steeds verschillende pakketten van administratieve dienstverlening aan. De scholen kunnen het pakket 'financiële administratie', het pakket 'personeels- en salarisadministratie' of combinaties afnemen. De stichting en de deelnemers hebben in het tijdvak waarover wordt geprocedeerd nog geen schriftelijke overeenkomst gesloten. De door de stichting aan de afnemers voorgestelde kostenverdelingsovereenkomst is wel in concept opgesteld. De stichting voldoet btw over de bijdragen die zij van de deelnemers ontvangt en maakt bezwaar tegen de voldoening van btw. De stichting neemt het standpunt in dat de betaling voor de werkzaamheden niet met btw is belast omdat sprake is van het verdelen van kosten. De Belastingdienst neemt het standpunt in dat de betaling een vergoeding voor onder bezwarende titel overeengekomen dienstverlening is en derhalve met btw is belast omdat geen btw-vrijstelling van toepassing is. De rechtsvraag wordt aan de belastingrechter voorgelegd.

Rechtbank Haarlem oordeelt in zijn uitspraak van 21 november 2011, nr. AWB 11/442, V-N 2012/8.3.3, dat geen sprake is van het verdelen van kosten in de betekenis van het arrest van de Hoge Raad van 23 april 1997, nr. 32.166, *BNB* 1997/301. Gesteld noch gebleken is dat de deelnemende scholen zich materieel gedragen als werkgever van de desbetreffende werknemers. De afnemers hebben op geen enkele wijze invloed op de feitelijke dagelijkse leiding. Hierbij komt dat de kosten niet worden verdeeld op basis van te werken arbeidsuren maar op basis van het door de afnemers te bepalen pakket aan diensten en/of producten. Aan de beantwoording van de vraag of de gehanteerde verdeelsleutel als een vaste verdeelsleutel kan worden aangemerkt wordt niet toegekomen. Het Gerechtshof Amsterdam oordeelt in zijn uitspraak van 28 juni 2012, nr. 11/01012, eveneens dat geen sprake is van het verdelen van kosten.

Het leerstuk van kosten voor gemene rekening richt zich op een verdeling van kosten die van meet af aan rechtstreeks voor gemene rekening zijn gemaakt. Dit impliceert volgens het Gerechtshof dat alle betrokken partijen rechtstreeks zijn betrokken bij het maken van de kosten en dat de kosten vervolgens worden verdeeld. De kosten worden verdeeld op basis van het aantal boekingsregels van voorafgaande jaren en het aantal subdienstverhoudingen. Deze methodiek van het berekenen van de bijdrage samen met de keuze aan pakketten betekent volgens het Gerechtshof dat sprake is van dienstverlening waarbij de kostprijs is berekend op basis van historische gegevens. Daarnaast geldt volgens het Gerechtshof dat bij het verdelen van kosten voor gemene rekening sprake dient te zijn van een rechtstreekse betrokkenheid van partijen. Advocaat-generaal Van Hilten concludeert in haar conclusie van 25 april 2014, nr. 12/03772, V-N 2013/64.14, dat aan een aantal voorwaarden voor toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening is voldaan. De stichting heeft alleen kosten doorbelast, een deel van de kosten voor eigen rekening gehouden en gehandeld conform de niet ondertekende kostenverdelingsovereenkomst. De advocaat-generaal mist echter het materiële werkgeverschap en reeds daarom kan niet worden gesproken van het verdelen van kosten. Daarbij speelt ook de afrekening van de kosten. Is er wel een daadwerkelijke gemeenschappelijkheid van kosten omdat niet alle scholen dezelfde pakketten afnemen? Er lijkt in casu meer sprake van een omslag van kosten.

Oordeel

3.2. Het Hof heeft vooropgesteld dat van kosten voor gemene rekening sprake is ingeval kosten, gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers, in eerste instantie door één van hen worden betaald en voor het werkelijke bedrag volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel over deze ondernemers worden omgeslagen, terwijl het risico van die kosten allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat.

3.3.1. De middelen I tot en met IV richten zich met rechts- en motiveringsklachten tegen het hiervoor in 3.2 weergegeven oordeel van het Hof. De middelen betogen onder meer dat belanghebbende en de instellingen zijn overeengekomen dat de kosten, inclusief de risico's, hen allen aangaan en dat zij ook dienovereenkomstig hebben gehandeld.

3.3.2. Indien een ondernemer betalingen verricht aan een andere ondernemer moet als regel ervan worden uitgegaan dat deze betalingen de tegenwaarde voor een prestatie vormen (zie HR 1 maart 2002, nr. 36020, ECLI:NL:HR:2002:AD9708, *BNB* 2002/141) en dat die prestatie is verricht door de ondernemer aan wie de betalingen zijn verricht. Dit uitgangspunt leidt uitzondering ingeval de ondernemer aan wie de betalingen zijn verricht de daaraan ten grondslag liggende kosten voor gemene rekening met andere ondernemers heeft gemaakt (kosten voor gemene rekening). Het ligt op de weg van de partij die zich op deze uitzondering beroept de daarvoor benodigde feiten te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken.

Er is sprake van kosten voor gemene rekening indien kosten worden gemaakt ten behoeve van twee of meer ondernemers (hierna: de deelnemende ondernemers) die in eerste instantie door een van hen worden betaald en voor het werkelijke bedrag volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel over de deelnemende ondernemers worden omgeslagen, terwijl het risico van die kosten allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat (zie HR 23 april 1997, nr. 32166, ECLI:NL:HR:1997:AA2154, *BNB* 1997/301).

3.3.3. Met zijn hiervoor in 3.2 weergegeven vooropstelling heeft het Hof niet miskend hetgeen hiervoor in 3.3.2 is overwogen. Voorts berust 's Hof's oordeel dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat het risico van de kosten belanghebbende en de instellingen volgens de vaste verdeelsleutel aangaat op een waardering van feitelijke aard, die in cassatie niet op juistheid kan worden getoetst. De middelen I tot en met IV falen derhalve.

Noot

1. Het leerstuk 'kosten voor gemene rekening' is in de jurisprudentie ontwikkeld. In zijn arrest van 23 april 1997, *BNB* 1997/301, *FED* 1997/397, en in zijn arrest van 21 november 2008, *BNB* 2009/41, heeft de Hoge Raad de contouren van dit leerstuk geschetst. Het moet gaan om kosten die ten behoeve van verschillende deelnemers worden gemaakt, maar die in eerste instantie door een van de deelnemers worden betaald. De kosten worden voor het werkelijke bedrag (zonder winstopslag) volgens een van tevoren vaststaande verdeelsleutel verdeeld over de deelnemers. De penvoerder dient zelf ook een deel van de kosten te dragen. Als uiteindelijk slechts één partij de kosten draagt dan is geen sprake van kosten voor gemene rekening. Het risico van de kosten gaat alle deelnemers aan volgens een vooraf overeengekomen verdeelsleutel. De hier bedoelde risico's zijn bijvoorbeeld die van ziekte, arbeidsongeschikt-

heid, ontslag en afvloeiingsregelingen. De verdeelsleutel dient de grootte van ieders aandeel in het gebruik van de afgenomen goederen en diensten te weerspiegelen.

2. De Staatssecretaris van Financiën bevestigt dat door het toepassen van het leerstuk van het verdelen van kosten heffing van BTW niet aan de orde is. In zijn besluit van 7 december 2011, BLKB 2011/641M, V-N 2012/6.16, heeft de Staatssecretaris van Financiën de naar zijn mening geldende voorwaarden voor toepassing van dit leerstuk toegelicht en aangevuld. In dit besluit merkt hij op dat de verdeelsleutel niet kan worden gewijzigd en/of aangepast aan eventueel gewijzigde feitelijke omstandigheden. Aanpassing van de verdeelsleutel is volgens hem alleen toegestaan als zich een wijziging voordoet in de gezamenlijkheid (toe- of uittreden van een ondernemer). Bovendien mag de verdeelsleutel volgens de staatssecretaris niet bestaan uit een aantal variabelen. Verrekening van kosten op basis van werkelijk gebruik (nacalculatie) kan achteraf niet plaatsvinden. De afspraken inzake de verdeling van kosten moeten volgens de Staatssecretaris van Financiën worden vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst.

3. In de onderhavige zaak bevestigt de Hoge Raad het oordeel van Hof Amsterdam zonder uitgebreide motivering. Volgens Hof Amsterdam is slechts sprake van het verdelen van kosten als kosten van meet af aan rechtstreeks voor gemene rekening zijn gemaakt. Volgens de advocaat-generaal mag de eis 'van meet af aan' niet worden gesteld. De Staatssecretaris van Financiën beperkt de toepassing van het leerstuk in zijn besluit overigens ook niet tot kosten die 'van meet af aan' voor gemene rekening en risico zijn gemaakt. De Hoge Raad herhaalt het oordeel van het hof maar neemt de zinsnede 'van meet af aan' niet over in zijn arrest en besteedt er verder ook geen aandacht aan. Mijns inziens is de eis dat de kosten van meet af aan voor gemene rekening zijn gemaakt een te strikte eis die niet kan worden gesteld. Het had voor de hand gelegen dat de Hoge Raad hier een opmerking over had gemaakt zodat hierover alle twijfel was weggenomen. Een belangrijke zaak voor de praktijk waarover nu veel onzekerheid zal gaan bestaan omdat de Belastingdienst deze eis overneemt. De Hoge Raad heeft ook geen aandacht besteed aan het door de advocaat-generaal en Rechtbank Haarlem opgeworpen 'materiële werkgeverschap' en de toegepaste verdeelsleutel. Moet bij het toepassen van het leerstuk echt sprake zijn van een vaste verdeelsleutel in de vorm van een percentage (procenten/breuk) of mag de verdeelsleutel uit een vaste formule met aantal variabelen bestaan? De vraag rijst of een verdeelsleutel die is gebaseerd op bijvoorbeeld het inwoneraantal, belastingaanslagen (bijvoorbeeld bij een samenwerking tussen gemeenten op het gebied van belastinginning), leerlingenaantal, beeldschermen, boekingsregels of werkplekken kan worden aangemerkt als een vaste verdeelsleutel. De verdeelsleutel is vast bepaald maar kan qua invulling muteren. Een van de eisen voor toepassing van het leerstuk is dat de verdeelsleutel de grootte van ieders aandeel in de afgenomen goederen en diensten weerspiegelt. Uit deze eis vloeit impliciet voort dat de sleutel tussentijds moet kunnen worden bijgesteld als deze geen recht (meer) doet aan het gebruik. In het licht van deze eis past juist een verdeelsleutel die muteert. Uit het arrest wordt ook niet duidelijk of daadwerkelijk een schriftelijke overeenkomst moet bestaan zoals de Staatssecretaris van Financiën stelt. Het hof en ook de Hoge Raad besteden geen aandacht aan het punt dat wel een schriftelijke overeenkomst is opgesteld maar deze niet is ondertekend. Een schriftelijke overeenkomst voorkomt bewijsproblemen maar is mijns inziens geen constitutief vereiste. Ook uit tal van andere zaken kan blijken dat partijen hebben besloten om kosten te verdelen.

4. Uit de uitspraak van de rechtbank (onderdeel 2.2.) blijkt dat het personeel in 2009 in dienst is getreden bij de stichting. In het verloop van de procedure komt dit gegeven niet meer terug. Hadden de kosten van BTW niet eenvoudig kunnen worden voorkomen door het personeel in dienst te houden bij de afnemers? De afnemers hadden dan het personeel om niet ter beschikking kunnen stellen aan de stichting om dienstverlening door de stichting aan de afnemers mogelijk te maken. Geen funding in geld maar funding in natura. In zijn arresten HR 2 oktober 1996, *BNB* 1996/394*, en HR 28 maart 2001, *BNB* 2001/296*, oordeelde de Hoge Raad dat de niet-bedongen rente geen onderdeel uitmaakt van de vergoeding en heeft de Hoge Raad expliciet met leasefunding ingestemd zodat daarover geen onduidelijkheid meer bestaat.

5. De stichting heeft ingezet op toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening en de toepassing van de BTW-onderwijsvrijstelling. Voor de praktijk zou het bijzonder interessant zijn geweest als de stichting de implementatie van de BTW-koepelvrijstelling in de procedure had meegenomen. Sinds het arrest van het HvJ EG van 20 november 2003 in zaak C-8/01 (*Taksatorringen*), *FED* 2004/259, kan men zich de vraag stellen of de implementatie van de BTW-koepelvrijstelling wel juist is geschied. Op grond van art. 132 lid 1 onderdeel f BTW-richtlijn zijn diensten die worden verricht door zelfstandige groeperingen aan hun leden van heffing van BTW vrijgesteld indien aan een aantal voorwaarden wordt voldaan. De leden moeten een activiteit uitoefenen die is vrijgesteld of niet is onderworpen aan heffing van BTW. Voorts moeten de diensten rechtstreeks nodig zijn voor de desbetreffende activiteit van de leden. Verder mag de groepering van haar leden slechts terugbetaling vorderen van het aandeel in de ge-

zamenlijke uitgaven en mag toepassing van de vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging leiden. De Nederlandse wetgever heeft de vrijstelling geïmplementeerd in art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB 1968. De diensten waarop dit artikel in Nederland kan worden toegepast zijn omschreven in art. 9 Uitvoeringsbesluit OB 1968. In art. 9 lid 1 en 3 van voornoemd besluit en art. 9a Uitvoeringsbeschikking OB 1968 zijn de diensten aangewezen ter zake waarvan wordt aangenomen dat een ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen zal optreden. De Nederlandse wetgever heeft aldus op een nogal (bijzonder) ingewikkelde – en mogelijk onjuiste – wijze de BTW-koepelvrijstelling geïmplementeerd.

6. Het is voorts de vraag of door de Nederlandse wetgever aan de Staatssecretaris van Financiën de bevoegdheid kan worden gedelegeerd om (bij fictie) een aantal ernstige verstoringen van de concurrentieverhoudingen vast te leggen. Hoewel volgens de Nederlandse regelgeving sprake moet zijn van een 'ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen', hebben belastingplichtigen een lastige positie om toch de vrijstelling te effectueren ter zake van de in het uitvoeringsbesluit en de uitvoeringsbeschikking beschreven prestaties, waarvan wordt aangenomen dat verstoring van de concurrentieverhoudingen optreedt, indien in hun situatie van concurrentievervalsing geen sprake is. Immers, zij dienen het gestelde in het uitvoeringsbesluit respectievelijk de uitvoeringsbeschikking te bestrijden en dragen ter zake de bewijslast. De keerzijde van de Nederlandse situatie is dat in gevallen waarin wel sprake is van diensten die leiden tot verstoring van de concurrentieverhoudingen, doch deze diensten niet als zodanig zijn aangegeven in het uitvoeringsbesluit of de uitvoeringsbeschikking, de vrijstelling ter zake van die diensten toch kan worden toegepast. In het besluit van 20 december 2007, DB2007/630, *Stb.* 2007, 573, is besloten om art. 9 lid 1 onderdeel c van het Uitvoeringsbesluit met ingang van 1 januari 2009 te verwijderen. In de toelichting op het besluit wordt vermeld:

"In de tweede plaats vervalt de vrijstelling van omzetbelasting voor samenwerkingsverbanden van onderwijsinstellingen voor het verzorgen van de administratie van hun leden. Nu onderwijsinstellingen het verzorgen van hun administratie inmiddels in ruime mate ook toevertrouwen aan commerciële bureaus, wordt aan de wettelijke voorwaarde van het niet verstoren van concurrentieverhoudingen niet langer voldaan en is er aanleiding de vrijstelling van artikel 9, eerste lid, onderdeel c, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 te laten vervallen".

Men kan zich de vraag stellen of de inperking van de BTW-koepelvrijstelling met de voormelde toelichting voldoende is onderbouwd. Een punt dat ook aan de orde is bij de uitsluiting is dat werkzaamheden met betrekking tot de pensioenadministratie van de BTW-koepelvrijstelling worden uitgezonderd. De Staatssecretaris van Financiën geeft in zijn Brief aan de Tweede Kamer van 18 december 2013, AFP/2013/865U, V-N 2014/5.8, aan dat in de praktijk is gebleken dat de BTW-koepelvrijstelling voor pensioenadministratiediensten marktverstoring werkt. Daarom dient de toepassing van de BTW-koepelvrijstelling voor die pensioenadministratiediensten volgens het kabinet te worden beperkt. De staatssecretaris licht ook hier de marktverstoring niet toe in zijn brief en geeft ook hier niet aan welke omvang de desbetreffende marktverstoring dan precies heeft.

mr. dr. J.J.P. Swinkels

Werkkosten- regeling

Fiscaal Actueel

- Actuele onderwerpen
- Praktisch en helder geschreven
- Veel voorbeelden en schema's
- Kernachtig

Deze boekenserie behandelt actuele fiscale onderwerpen op een bondige en praktijkgerichte wijze. Fiscaal Actueel informeert u hoe u in de praktijk met veranderende wetgeving omgaat.

20% korting bij abonnement

Reeds verschenen

- Verhuurderheffing
(ISBN 9789013123258)
- De herziene eigenwoningregeling
(ISBN 9789013114522)
- De aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente
(ISBN 9789013112184)
- Het nieuwe BV-recht
(ISBN 9789013165209)
- Autobelastingen
(ISBN 9789013105186)
- Geefwet
(ISBN 9789013100716)
- Fiscale stimuleringsmaatregelen innovatie
(ISBN 9789013100693)



2^e geheel
herziene
druk

2015: een jaar van veranderingen Oude regels gelden niet meer

Vanaf 2015 is de werkkostenregeling de enige regeling voor vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers. Oude regels gelden niet meer. Ook voor diegene die al wel gebruik maken van de werkkostenregeling is er werk aan de winkel. De werkkostenregeling is vanaf 2015 op een aantal belangrijke onderdelen veranderd!

In dit boek komen alle vanaf 2015 geldende aspecten praktijkgericht aan bod. De auteur geeft u veel voorbeelden en tips om de nieuwe regeling zo optimaal mogelijk in te voeren.

Auteur:

Druk:
ISBN:
Aantal pagina's:
Prijs:

Drs. P.W.H. Hoogstraten

2
9789013129502
176
€ 33,50

Ook als e-book leverbaar

Bestellen of meer informatie? Ga naar www.kluwer.nl

Het meest complete beeld, qua inhoud en vorm.

*eenvoudig
terugkijken*



**NIEUW
ONLINE
ARCHIEF**

CURSUS BELASTING RECHT

Systematische behandeling van:

- de directe belastingen
- de kostprijsverhogende belastingen
- het formele belastingrecht
- het internationale belastingrecht

Nieuw: Archief

Geef u toegang tot commentaren op oude wetteksten.

Terugkijken is nu mogelijk met de nieuwe module Archief. Vooral bij procedures is het van belang om te weten hoe de wetgeving luidde op het moment dat het geschil speelde. Dan is het natuurlijk heel handig als u een naslagwerk hebt dat u inzicht geeft in de wet, inclusief commentaar in het specifieke jaar in het verleden. Met de nieuwe module Archief kunt u eenvoudig vanuit de Cursus Belastingrecht tot en met 2012 terugkijken.

Gratis proefabonnement Cursus Belastingrecht

U kunt 1 maand geheel gratis en vrijblijvend kennismaken met de Cursus Belastingrecht via de Navigator Collectie Belastingadvies, waarin deze uitgave als module is opgenomen. Het proefabonnement stopt automatisch.



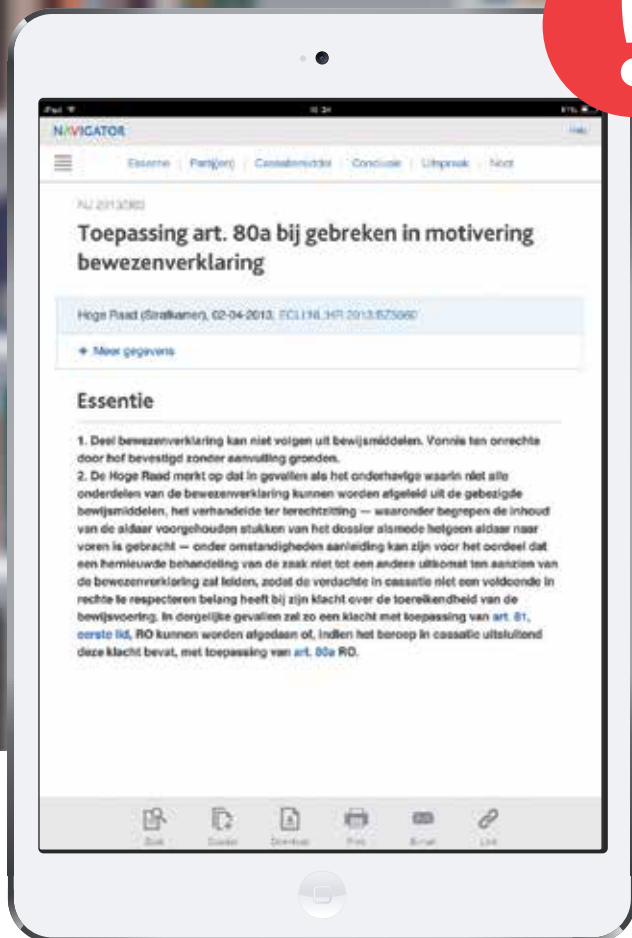
Kluwer

a Wolters Kluwer business

Meer informatie, bestellen of gratis proefabonnement:

www.kluwer.nl/belastingrecht

Updates in Navigator? U weet het als eerste met Notify.



Met Notify ontvangt u altijd en overal inhoudelijke updates binnen uw vakgebied en interesses. Zo bent u altijd op de hoogte!

Download de gratis app voor smartphone of tablet via de App Store of Google Play.

Redactie

Prof. dr. R.P.C. Cornelisse
Prof. dr. M.W.C. Feteris
Mr. Ch.J. Langereis
Prof. dr. J.W. Zwemmer

Redactiesecretaris:

Mr. N.Ypenburg
E-mail: yptax@xs4all.nl

Redactieadres:

Burg. s'Jacoblaan 61
1401 BP Bussum

Medewerkers

Prof. mr. dr. P.G.H. Albert
Dr. J.H.M. Arts
Dr. J.C.K.W. Bartel
Prof. mr. D.B. Bijl
Mr. A.H.H. Bollen-Vandenboorn
Mr. R.A.V. Boxem

Prof. dr. R.P.C.W.M. Brandsma
Dr. K.M. Braun
Mr. E.P.J. Dankaat
Mr. S.C.W. Douma
Dr. M. van Dun
Mr. J.A.R. van Eijdsen
Dr. G. Groenewegen
Dr. A. de Haan
Mr. C.J. Hummel
Prof. dr. H.M. Kappelle
Dr. A.K.H. Klein Sprockelhorst
Dr. J.W.J. de Kort
Dr. O.C.R. Marres
Prof. mr. G.T.K. Meussen
Mr. dr. J.A. Monsma
Prof. dr. R.E.C.M. Niessen
Dr. R. Niessen-Cobben
Mr. drs. W.A.P. Nieuwenhuizen
Mr. G.J. van Norden
Mr. M.E. Oenema
Prof. dr. R.N.G. van der Paardt

Dr. E.B. Pechler
Dr. E. Poelmann
Mr. W.A.P. van Roij
Dr. R. Russo
Mr. D.S. Smit
Mr. dr. J.A. Smit
Mr. W.J.N.M. Snoijink
Mr. drs. R.F.C. Spek
Mr. J.C. van Straaten
Mr. dr. J.J.P. Swinkels
Mr. E. Thomas
Dr. drs. P.M. Verhagen
Mr. J.J. Vetter
Prof. mr. R.J. de Vries
Mr. dr. P. v.d. Wal
Prof. mr. P.J. Wattel
Prof. dr. D.M. Weber
Prof. mr. S. van Weeghel
Mr. dr. M.J.G.A.M. Weerepas



FED
Administratie
Postbus 23
7400 GA Deventer
Tel. (0570) 67 34 44
Fax (0570) 69 15 55

Aanbevolen citeerwijze: *FED* 2015/1

Hoewel bij deze uitgave de uiterste zorg is nagestreefd kan voor de afwezigheid van eventuele (druk)fouten en onvolledigheden niet worden ingestaan en aanvaarden auteur(s), redacteur(en), uitgever deswege geen aansprakelijkheid.

© 2015 FED. FED is een imprint van Kluwer Fiscale en Financiële Uitgevers, Deventer.

Reprerecht

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, in fotokopie of anderszins, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet 1912 jo. Besluit van 27 november 2002, *Stb.* 2002, 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprerecht te Hoofddorp (Postbus 3051, 2130 KB).

ISSN 1574-1737

Abonnementsprijs: € 550,00 per jaar, inclusief porto, omzetbelasting en opbergband. Losse nummers: € 31,50.

Abonnementen: Abonnementen kunnen op elk gewenst tijdstip ingaan en lopen automatisch door, indien zij niet drie maanden voor het verstrijken van de abonnementstermijn schriftelijk zijn opgezegd. Voor nieuwe abonnementen kunt u contact opnemen met onze abonnementenadministratie.

Gebruik persoonsgegevens

Kluwer BV legt de gegevens van abonnees vast voor de uitvoering van de (abonnements)overeenkomst. De gegevens kunnen door Kluwer, of zorgvuldig geselecteerde derden, worden gebruikt om u te informeren over relevante producten en diensten. Indien u hier bezwaar tegen heeft, kunt u contact met ons opnemen.

Het complete productaanbod vindt u in de online Kluwershop: www.kluwer.nl/shop. Op alle uitgaven van Kluwer zijn de algemene leveringsvoorwaarden van toepassing. Deze kunt u lezen op www.kluwer.nl of opvragen via telefoonnummer (0570) 67 34 49.



10311309