



memo

Position paper van de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB) ten behoeve van de expertmeeting fiscale constructies met de Tweede Kamer der Staten Generaal.

Vooraf

De Coördinatiegroep Constructiebestrijding ('CCB') van de Belastingdienst is door de vaste commissie voor Financiën uitgenodigd om tijdens een expertmeeting, op 12 september 2016, zijn visie te geven op het onderwerp "fiscale constructies". De vaste commissie heeft de CCB gevraagd om vooraf, aan de hand van een aantal concrete vragen een "position paper" op te stellen. Dit memo dient daartoe.

In deze position paper beschrijft de CCB hoe Afgezonderd Particulier Vermogen ('APV')-structuren worden bestreden en tegen welke obstakels de CCB aanloopt in dit traject. Bij het beschrijven van deze kwesties ligt de nadruk op de constructiebestrijding. Wij zijn er van bewust dat ook andere belangen zoals rechtsbescherming, uitvoeringslasten, administratieve lasten of (on)wenselijke uitwerkingen op andere situaties kunnen spelen.

Positionering CCB

De CCB is in 1987 door de toenmalige Staatssecretaris ingesteld met als doel om op landelijk gecoördineerde wijze standaardmatige (confectie-achtige) belastingbesparende constructies door de Belastingdienst aan te laten pakken. Naast de CCB zijn er ook andere onderdelen van de Belastingdienst bezig met het bestrijden van belastingontwijking en belastingontduiking. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering ('CTC'), de Coördinatiegroep Verrekenprijzen ('CGVP'), de FIOD en Team Research en Analyse Financiële Informatie (TRAFI).

Het gebruik van APV-structuren - op deze structuren zien de vragen van de vaste commissie - is één van de aandachtsgebieden van de CCB. Hierna wordt specifiek op APV's ingegaan.

Afgezonderd Particulier Vermogen

Het afzonderen van particulier vermogen was een veel voorkomende methode waarbij getracht werd om vermogen buiten zicht en bereik van de fiscus te houden.

Dit gebeurde, kort gezegd, door de band tussen een onderneming en/of een eenvoudige bank- en/of effectenrekening en de uiteindelijke gerechtigde te doorbreken door gebruik te maken van buitenlandse rechtsvormen (bijvoorbeeld een Trust, Liechtensteinse Stiftung of Anstalt, Foundation, Stichting Particulier Fonds ('SPF'), al dan niet in combinatie met meestal in belastingparadijzen gevestigde zogenaamde offshore vennootschappen). De band wordt doorbroken doordat genoemde rechtsvormen geen aandeelhouders kennen waardoor het vermogen zogenaamd 'zwevend vermogen' wordt. Er is dan, althans op papier, geen (natuurlijk) persoon die uiteindelijk als eigenaar van het vermogen kan worden bestempeld.

Om de gewenste structuur te bereiken wordt vermogen of een toekomstige (veelbelovende) opbrengst overgedragen aan één van bovengenoemde, in een belastingparadijs gevestigde, rechtsvormen. Het vermogen is dan niet meer juridisch in bezit van de natuurlijke persoon maar van dit lichaam. Dit lichaam wordt (in ieder geval op papier) in het buitenland door een onafhankelijk bestuur geleid en, indien en voor zover daar al sprake van is, aldaar in een minimale belastingheffing betrokken. Op deze wijze wordt de Nederlandse belastinggrondslag uitgehold, evenwel ten onrechte omdat een en ander niet erg aannemelijk voorkomt. Immers, het ligt voor de hand te veronderstellen dat er maar heel weinig mensen zijn die (de zeggenschap over) hun vermogen overdragen aan een willekeurige derde zonder hier zelf nog invloed op te houden, terwijl dit laatste volgens opgemaakte akten doorgaans wel het geval zou zijn.

In veel gevallen was het voor de Belastingdienst niet of niet voldoende aannemelijk te maken dat de inbrenger van het vermogen in het APV de facto nog steeds degene was die over dat vermogen kon beschikken als ware het zijn eigen vermogen.

Om aan deze discussie een eind te maken is de wetgever per 1 januari 2010 te hulp geschoten middels de invoering van artikel 2.14a Wet Inkomstenbelasting 2001 ('Wet IB'), een wettelijke fictie die, grofweg gezegd, op het volgende neerkomt: degene die vermogen heeft ingebracht in een afgezonderd particulier vermogen, wordt, voor de toepassing van de belastingwetgeving, geacht hiervan nog steeds eigenaar te zijn gebleven en na zijn overlijden zijn erfgenamen. Alleen laatstgenoemden hebben de mogelijkheid tegenbewijs te leveren. Aan hen wordt het vermogen slechts dan niet toegerekend als zij hebben doen blijken (in de toekomst) nooit iets van dat vermogen te kunnen toucheren. Onder omstandigheden, namelijk als het APV zelfstandig in een redelijke heffing naar de winst wordt betrokken, geldt de wettelijke fictie niet.

Zoals bij iedere andere wetgeving die is ingevoerd ter bestrijding van ongewenste constructies om belasting te ontgaan, wordt op die wetgeving gereageerd door het construeren van nieuwe structuren die net niet door de nieuwe anti-ontgaanswetgeving worden bestreken. Ook met betrekking tot artikel 2.14a Wet IB zijn nieuwe constructies op de markt gekomen, met name constructies waarin oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van de in genoemd artikel opgenomen uitzondering om het in een APV ingebrachte vermogen voor wat betreft de heffing

van inkomstenbelasting aan de inbrenger te blijven toerekenen om op deze wijze heffing uit hoofde van aanmerkelijk belang en/of box 3-heffing te ontgaan.

Naast de vraag aan wie het afgezonderde vermogen toerekenbaar is, speelt er vaak ook de vraag waar de gestelde buitenlandse entiteit gevestigd is. Op een of andere manier is meestal wel geregeld dat het vermogen niet in 'verkeerde' handen komt. We zitten dan midden in het vraagstuk van wie nu eigenlijk het lichaam bestiert. Het antwoord daarop is cruciaal om te bepalen of het lichaam daadwerkelijk in het belastingparadijs is gevestigd. Immers, als de gestelde vestiging in een belastingparadijs na onderzoek niet met de feiten overeenkomt, valt de constructie in de meeste gevallen in duigen, althans, wordt het beoogde doel van het ontgaan van belasting niet (helemaal) gerealiseerd.

De uitdaging waar de Belastingdienst voor staat is het, ten eerste, ontdekken van dergelijke structuren, het daarna verzamelen van zoveel mogelijk relevante informatie en het, vervolgens, met juridische argumenten bestrijden van deze structuren. Ten slotte moeten opgelegde aanslagen daadwerkelijk ingevorderd worden. Elk van deze fasen kent zijn eigen obstakels. Hieronder worden deze besproken.

Fase 1: Detectie

Het is voor de Belastingdienst niet altijd makkelijk om het bestaan van genoemde structuren te achterhalen. De structuren die worden opgezet door (de adviseur van) de belastingplichtige worden niet uit eigen beweging gemeld aan de inspecteur. Dit gebrek aan transparantie maakt detectie moeilijk. Tot nu toe zal daarom de informatie uit aangiften inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en schenk- en erfbelasting gehaald moeten worden. Er wordt nagedacht over de toegevoegde waarde van het uitbreiden of aanpassen van vragen (en de daarbij te verstrekken informatie) in de aangiften. Echter, de informatie in de aangiften is redelijk verdicht hetgeen detectie niet gemakkelijker maakt. Mocht de structuur evenwel ontdekt worden dan kan het zijn dat er, door het verstrijken van navorderingstermijnen, reeds over één of meerdere jaren heffingsrechten verloren zijn gegaan.

Fase 2: Informatie vergaren

Wanneer een APV-structuur is gedetecteerd dient de inspecteur feiten en gegevens te verzamelen die hem in staat stellen te beoordelen wat de gevolgen zijn voor de Nederlandse belastingheffing. Daartoe is de inspecteur voornamelijk afhankelijk van de informatie die door belastingplichtige en/of zijn adviseur wordt verstrekt. Dit kan lastig zijn aangezien soms iedere betrokkenheid bij het vermogen wordt ontkend. De inspecteur zal dan feiten en omstandigheden moeten aandragen waaruit het tegendeel blijkt. Het gaat er vooral om te achterhalen wie het vermogen in de desbetreffende APV-structuur heeft ingebracht en wat de bron van het ingebrachte vermogen is (geweest).

Wanneer de inspecteur om concrete informatie vraagt kan het tevens voorkomen dat de belastingplichtige of diens adviseur ontkent dat deze de gevraagde informatie moet of kan geven. De inspecteur heeft dan de mogelijkheid een informatiebeschikking (artikel 52a AWR) af te geven. Daartegen staat echter bezwaar, beroep en cassatie open. Het kan soms jaren duren voordat deze

rechtsgang definitief afgerond is en pas daarna kan, als de informatie uiteindelijk toch wordt geleverd, aan de feitelijke beoordeling van de informatie worden toegekomen. Binnen de CCB bestaat de indruk dat de informatiebeschikkingsprocedure in veel gevallen oneigenlijk gebruikt wordt door op deze wijze zaken zo lang mogelijk te rekken. Immers, zolang de informatiebeschikkingsprocedure loopt kan de inspecteur geen aanslag opleggen en daardoor kunnen rechtens geen zekerheden worden afgedwongen. Daardoor kunnen er in deze periode verhaalsobjecten weggesluisd worden.

Daarnaast is de inspecteur beperkt in het (via een Nederlandse administratieplichtige) opvragen van informatie die in het bezit is van een buitenlandse entiteit, ook als vermoed wordt dat de werkelijke zeggenschap van deze entiteit grotendeels in Nederland is gelegen. Daarom moet de inspecteur door middel van belastingverdragen en TIEA's informatie opvragen bij een buitenlandse belastingdienst. De kwaliteit van die informatie is zeer wisselend. Bovendien kan er in het geval van informatie-uitwisseling op verzoek slechts informatie worden opgevraagd indien de naam, adres en woonplaatsgegevens van belastingplichtigen bekend zijn en er concrete signalen zijn dát er ook iets in het buitenland is waaraan deze persoon is te linken (een bankrekeningnummer, rechtspersonen/figuren, vermogen, et cetera).

Fase 3: Bewijspositie

Als de relevante informatie verzameld is vindt er over het algemeen een juridische discussie plaats tussen de inspecteur en de belastingplichtige over de fiscale gevolgen van de bestaande structuur. Standpunten van belanghebbenden komen er vaak op neer dat vermogen werkelijk is overgedragen, alle beslissingen echt in het buitenland worden genomen en alle (aftrekbare) betalingen die vanuit Nederland naar het buitenland plaatsvinden zakelijk zijn. Alhoewel de praktijk laat zien dat op deze standpunten meestal fors valt af te dingen, is het voor de inspecteur erg bewerkelijk om voldoende bewijs te vergaren van het tegendeel. Daarnaast heeft de inspecteur een informatieachterstand: belastingplichtige kent alle details en alle nuances van de betreffende structuur, de inspecteur kent, zou hij alle opgevraagde informatie al hebben gekregen, alleen de papieren werkelijkheid. Dit is een obstakel voor een inspecteur aangezien de bewijslast wat betreft de werkelijke plaats van vestiging van een lichaam bij de inspecteur berust, ongeacht in welk land (belastingparadijs) het lichaam zegt gevestigd te zijn en ongeacht welke intensieve banden een Nederlands natuurlijk persoon onderhoudt met het lichaam in het belastingparadijs.¹

¹ Voorbeeldsituatie

Een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap heeft in verband met de verkoop van een deelneming, een bedrag van (fiscaal beclaimde) reserves opgebouwd van vele (tientallen) miljoenen euro. De vennootschap wordt gehouden door een trust gevestigd in een belastingparadijs. De aandelen worden op grond van artikel 2.14a Wet IB toegerekend aan een Nederlands ingezetene. Het Nederlandse bestuur van de vennootschap treedt af en er wordt een bestuur in het betreffende belastingparadijs met een belastingtarief van 5% aangesteld. Het vermogen rendeert vanaf dan alleen (op papier) in het buitenland. De bemoeienis met de activiteiten van de vennootschap door het formele bestuur zijn beperkt, maar van de Nederlandse ingezetene des te groter. De inspecteur wil de vestigingsplaats van de vennootschap toetsen en stelt vragen dienaangaande. Zoals beschreven is de informatie vergaren een lastige situatie. Met slechts summiere informatie moet de inspecteur vervolgens toch het vermoeden van belastingplicht in Nederland onderbouwen. Dit bewijs leveren is voor de inspecteur lastig.

Fase 4: Invorderen

Zoals hierboven aangegeven kan het beoordelen van APV-structuren een langdurig traject zijn. Er zijn belastingplichtigen die deze lange termijn gebruiken om vermogensbestanddelen weg te sluisen zodat, mochten er uiteindelijk definitieve aanslagen zijn, er geen verhaalsobjecten meer zijn.

De aansprakelijkheid in de invorderingswet is redelijk beperkt. In bepaalde kwesties pakt dit voor de constructiebestrijding erg nadelig uit. Wanneer er bijvoorbeeld een (winst)uitkering gedaan is waardoor de belastingschuld niet meer kan worden voldaan, kan degene die de (winst)uitkering heeft gekregen niet aansprakelijk worden gesteld. Hetzelfde geldt voor de formele of feitelijke bestuurder van een lichaam dat door uitkeringen de belastingschuld niet meer (volledig) kan voldoen.

Ten slotte

Voor zover uw vragen onderwerpen betreffen die hierboven niet aan de orde zijn geweest, zullen wij daar navolgend op in gaan.

U vraagt naar het oordeel van de CCB over de omvang en aard van belastingontduiking en fraude. Dit blijkt zeer moeilijk in kaart te brengen. Er zijn geen harde cijfers te noemen en schattingen op dit terrein lopen zeer sterk uiteen. Ook de CCB kan geen goede inschatting maken van dat wat aan zijn zicht wordt onttrokken.

Wat betreft de samenwerking met de FIOD en het OM kan gemeld worden dat in de aanpak van de belastingontwijkende constructies in voorkomende gevallen nauw wordt samengewerkt met de FIOD en het OM op basis van het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD). Dit protocol schetst het kader waarbinnen beoordeeld moet worden óf, en zo ja, wanneer de inspecteur vervolgingswaardige zaken dient te melden via de boete-fraude coördinator en contactambtenaar. De samenwerking is vanuit de CCB gezien als uitstekend te kwalificeren en heeft tot zichtbare resultaten geleid in het algemeen en op APV-terrein in het bijzonder.

Ten slotte vraagt u of de Europese Anti Tax Avoidance Directive ('ATAD') de door de CCB gesignaleerde obstakels ondervangt. Deze vraag kan ontkennend worden beantwoord. De in de ATAD Richtlijn opgenomen maatregelen richten zich met name op fiscale planning door (grote)multinationale ondernemingen en niet op de problematiek van de afgescheiden particuliere vermogens. Zowel voor wat betreft de fiscale problematiek als wat betreft de detectie zijn de situaties van multinationals en afgescheiden particuliere vermogens niet direct vergelijkbaar. Om die reden is het ook logisch dat de ATAD maatregelen de door de CCB gesignaleerde obstakels niet wegnemen.

Wij hopen u hiermee een beeld van de aanpak van de constructiebestrijding op het gebied van APV-structuren te hebben gegeven en voor zover mogelijk uw vragen te hebben beantwoord. We zien uit naar de expertmeeting op 12 september.

Hoogachtend,

de Coördinatiegroep Constructiebestrijding van de Belastingdienst,

Robert Jan Roerink, mede namens Ron van de Klashorst