

WFR 2018/211

Wetsontduiking: 'Don't blame the player, blame the game'

DRS. H.P.W. SNIJDERS EN MR. M.A.C. VAN ELK¹

1 Inleiding

Het zoeken naar de fiscaal voordeligste weg is een internationaal erkende vrijheid van iedere belastingplichtige. Dit uitgangspunt staat de laatste tijd in een maatschappelijk kritisch licht. Zo was tijdens de parlementaire verhoren over belastingontwijking en -ontduiking de publieke en politieke verontwaardiging merkbaar, niet alleen over de strafbare belastingontduiking, maar ook over de niet strafbare belastingontwijking. Ook in de literatuur wordt geconstateerd dat de publieke opinie minder gunstig is voor bedrijven die belasting ontgaan, ook al is het legaal. P.M. de Haan, die in het MBB verslag doet van de parlementaire verhoren over belastingontwijking en -ontduiking, vindt het zorgwekkend dat de commissie niet erg leek te hechten aan het onderscheid tussen belastingontduiking en belastingontwijking.² In zijn brief van 23 februari 2018 aan de Tweede Kamer over de aanpak van belastingontwijking en -ontduiking schrijft de Staatssecretaris van Financiën: "Over belastingontduiking is weinig discussie mogelijk. Wanneer belastingplichtigen de wet ontduiken, moet dat hard worden aangepakt. Maar ook belastingontwijking wil ik aanpakken."

De afgrenzing tussen strafbaar ontduiken van belasting en niet-strafbaar maar ongewenst ontwijken van belasting is voor iedereen wel duidelijk. Een vraag die echter nogal ondersneeuwt in alle andere aandacht, is de vraag of de huidige spelregels rond belastingontwijking wel zo logisch zijn.

Er is met wetsontduiking, de vorm van belastingontwijking waar we het in deze bijdrage over willen hebben, namelijk iets wonderlijks aan de hand. Wetsontduiking is een vorm van belastingontwijking die door de belastinginspecteur onder omstandigheden met het leerstuk *fraus legis* kan worden bestreden.

Met wetsontduiking wordt getracht fiscale voordelen te behalen met behulp van transacties en rechtshandelingen die geen reële praktische betekenis hebben. Het zijn rechtshandelingen die niet zouden hebben plaatsgevonden, als er geen fiscaal voordeel mee zou kunnen worden behaald. De Hoge Raad omschrijft deze rechtshandelingen, als hij het leerstuk van *fraus legis* toepast, als rechtshandelingen die worden verricht met een doorslaggevend fiscaal motief. De Hoge Raad spreekt ook wel van een kunstmatige en van elk reëel belang ontblote weg die wordt gekozen met het oogmerk van belastingverijdeling. Het betreft transacties die, buiten het ontwijken van belastingheffing, geen reële praktische betekenis hebben. Gemakshalve duiden we dergelijke transacties of constructies in deze bijdrage aan als betekenisloze transacties.

Belastingontwijking waarbij gebruik wordt gemaakt van betekenisloze transacties werkt over het algemeen niet. De Hoge Raad haalt meestal een streep door de beoogde belastingbesparing.

Voorbeelden hiervan zijn:

- beëindiging recht periodieke uitkering drie dagen voor overlijden (ECLI:NL:HR:1926:723);
- geregistreerd partnerschap voor één dag (ECLI:NL:HR:2013:BY0548);
- verhangung onroerend goed in concernverband (ECLI:NL:HR:2012:BW7073);
- "heen-en-weertje" eigen grond (ECLI:NL:HR:2014:2927);
- zinloos optiecontract (ECLI:NL:HR:2015:962);
- omleiding geldstroom in concernverband (ECLI:NL:HR:2017:638).

¹ *Beiden werkzaam bij de Belastingdienst. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.*

² *Mr P.M. de Haan, 'Fiscale constructies, transparantie en dingen die voorbijgaan – de parlementaire verhoren over belastingontwijking en -ontduiking', MBB 2017/11, p. 5.*

2 Een mogelijke verklaring

De vraag die zich opdringt, is waarom het gebruik van betekenisloze opzetjes en constructies blijft opkomen, gegeven de bereidheid van de Hoge Raad met het leerstuk van *fraus legis* veelal de beoogde werking daaraan te ontzeggen.

Wellicht hebben sommige belastingadviseurs en belastingplichtigen een (te) optimistische inschatting van de fiscale relevantie die betekenisloze transacties op de belastingschuld kunnen hebben. Maar het is ook niet uit te sluiten dat de sleutel voor het antwoord wellicht mede in het ontbreken van een disclosure-bepaling ligt. Er bestaat geen wettelijke verplichting transparant te zijn over het toepassen van een belastingbesparende constructie. Sterker, het Fairplay-beginsel verhindert in veel gevallen dat de inspecteur van zijn bevoegdheden gebruikmaakt om kennis te nemen van het belastingadvies. De wetsontduiker kan en mag er dus voor kiezen zijn betekenisloze transacties en constructies in de aangifte verborgen te houden. De praktijk wijst uit dat het ontdekken en het blootleggen van betekenisloze transacties niet altijd gemakkelijk is, waardoor het risico bestaat dat deze transacties pas worden ontdekt na het verstrijken van de wettelijke navorderingstermijn.

3 Gaming the system

Als de belastinginspecteur de wetsontduiking opmerkt en de rechter met het leerstuk van *fraus legis* de beoogde werking daaraan ontzegt, moet de wetsontduiker alsnog de belasting betalen zoals die zou moeten worden betaald zonder de besparende constructie. Er lijkt namelijk meestal sprake te zijn van een pleitbaar standpunt, waardoor een boete niet aan de orde is. Ook Niessen komt na een doorwrocht betoog tot de conclusie: ongewenst maar niet-straftbaar.³ Dat roept maatschappelijk de vraag op: *fraus legis* en geen boete is dat een logische combinatie?

Als de belastinginspecteur de belastingontwijkende constructie niet op tijd ontdekt, is het voordeel binnen. Veel slechter kan het dus niet worden. Zo'n situatie waarin gespeculeerd wordt op het niet ontdekt worden, met een kans op aanzienlijk voordeel en zonder noemenswaardig risico, wordt ook wel "gaming the system" genoemd. Voor belastingontduiking ligt dat vanwege de potentiële strafbaarheid anders.

Met het opnemen van naheffings- en navorderingstermijnen is de rechtszekerheid gediend. Burgers en bedrij-

ven moeten namelijk op een wettelijk gegeven moment weten waar ze aan toe zijn. Enigszins opmerkelijk is echter dat de termijnen die die rechtszekerheid moeten geven voor de belastingontwijker die zijn betekenisloze transacties verborgen houdt in zijn aangifte, dezelfde zijn als die voor de transparante belastingplichtigen die in alle openheid de voordeligste weg zoeken. Dit kan op de keper beschouwd "gaming the system" uitlokken. Je zou je kunnen afvragen of er niet iets mis is met de spelregels.

4 Disclosure-bepaling panacé?

Wie in de huidige spelregels rond belastingontwijking een stimulans voor "gaming the system" herkent, zal zich afvragen welke aanpassing nodig is om het evenwicht te herstellen. Een wettelijke disclosure-verplichting van betekenisloze transacties/constructies is wellicht het eerste waaraan gedacht wordt. Een parallel met de ontwikkelingen voortvloeiend uit OECD/G20 BEPS Project, action 12, Mandatory Disclosure Rules maar dan in nationaal perspectief laat zich gemakkelijk denken. De zogenoemde "main benefit test" uit het BEPS project zou in de praktijk bij het handen en voeten geven aan het begrip "betekenisloze transacties" een rol kunnen spelen. De aantrekkelijkheid van het spel hangt immers voornamelijk af van het onontdekt blijven. Maar is dat het panacé? Om effectief te kunnen zijn moet de disclosure-verplichting ook effectief werken. Lijdt het toezicht op de naleving van zo'n disclosure-verplichting, niet aan hetzelfde probleem van moeizame ontdekking in de praktijk als de wetsontduiking zelf? Naleving zou, net als in internationaal verband⁴ ondersteund kunnen worden door een boetebepaling. Transparantie ten aanzien van de feiten kan over het algemeen op brede instemming rekenen.

Het is de vraag of de naleving van een disclosurebepaling daarnaast ook op eenvoudiger wijze kan worden ondersteund. Als goede trouw als een voorwaarde voor het verkrijgen van rechtszekerheid kan worden gezien, en transparantie als een vereiste voor die goede trouw, zou de koppeling van transparantie aan de aanvang van de verjaringstermijn een gedachte kunnen zijn. Dat zou betekenen dat bij toepassing van *fraus legis* de aanvang van de verjaringstermijn wordt gekoppeld aan het moment dat de wetsontduiking wordt ontdekt door de belastinginspecteur. Een dergelijk uitgangspunt zou kunnen leiden tot een volgende uitwerking: De belas-

3 Prof. dr. mr. R.E.C.M. Niessen, 'Wetsmisbruik en de Nederlandse Belastingrechter', TFB 19 juni 2018, nr. 18.

4 *Transparantie ten aanzien van de feiten kan over het algemeen op brede instemming rekenen. Zie bijvoorbeeld de opinie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs "Mandatory disclosure: voorstel" voor een Richtlijn inzake melding van internationale "arrangements", 13 juli 2017.*

tingplichtige die, bijvoorbeeld in vooroverleg, transparant is dat hij in zijn aangifte 2017 gebruik gaat maken van betekenisloze transacties, kan, als de belastinginspecteur de kwestie niet ter discussie stelt, een beroep doen op de gebruikelijke verjaringstermijnen (31 december 2020 of als navordering is toegestaan 31 december 2022). Is die zelfde betekenisloze transactie niet transparant in de aangifte 2017 opgenomen (dat zou eventueel praktisch vorm gegeven kunnen worden door een al dan niet aan te kruisen vakje in de aangifte) en wordt deze bij boekenonderzoek in 2023 ontdekt, dan begint de drie respectievelijk vijf jaarstermijn voor die kwestie in het desbetreffende jaar te lopen op het moment van ontdekking in 2023.⁵

⁵ De gedachte gaat aanmerkelijk minder ver dan de werking van art. 66 lid 3 SW 1956 (de navorderingstermijn bij de

Zonder het geweld van- en dreiging met boetes, wordt de niet-transparante wetsontduiker in een gelijke positie gebracht met de belastingplichtige die op transparante wijze de voordeligste weg zoekt.

“Edelweissroute”), maar heeft als overeenkomstige elementen het oogmerk van ontgaan en het gebrek aan transparantie, twee kenmerken van “gaming the system”. Als de rechter fraus legis niet toepasselijk oordeelt, is uiteraard de normale verjaringstermijn van toepassing. Een minder principiële en minder vergaande benadering zou kunnen zijn bij fraus legis de twaalfjaarstermijn van artikel 16-4 van overeenkomstige toepassing te verklaren.