

VU Research Portal

Kroniek van het belastingrecht

Pieterse, Rens

published in

Nederlands Juristenblad
2022

document version

Publisher's PDF, also known as Version of record

document license

Article 25fa Dutch Copyright Act

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

Pieterse, R. (2022). Kroniek van het belastingrecht. *Nederlands Juristenblad*, 2022(33), 2743-2751. Article 2022/2367. https://www.inview.nl/document/ide9d736c527fe40898d24d321f312ec60?ctx=WKNL_CSL_85

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

Kroniek van het belastingrecht

Rens Pieterse¹

Talrijke ontwikkelingen drukken een stempel op het belastingrecht. De perikelen rondom de vermogenstaks trekken de aandacht, vooral naar aanleiding van de aardverschuiving die de Hoge Raad in zijn kerstarrest tweeweg heeft gebracht. Maar ook op formeelrechtelijk terrein zijn enkele interessante arresten geweest, bijvoorbeeld over de controle van aangiften, gewekt vertrouwen en de mogelijkheid fiscale boeten op te leggen. Verder blijken belastingwetenschappers buitengewoon veel te produceren. Belicht worden enkele recente proefschriften, onder meer over onderwerpen die betrekking hebben op het internationale belastingrecht.

1. Inleiding

Belastingheffing is een *rechtszaak* en zeker niet minder een dynamisch gebeuren, waarin de schokgolven van de maatschappelijke ontwikkelingen – soms vertraagd – doorwerken,² bijvoorbeeld in de architectuur van de belastingwetgeving, maar ook in de rechtspraak. In deze kroniek komen deze dimensies aan de orde, zij het dat slechts enkele actualiteiten worden behandeld. In het bijzonder betreft het wetenswaardigheden die samenhangen met de technische aspecten van het belastingrecht en de wetenschappelijke beoefening daarvan, te beginnen met het materiële belastingrecht.

In dat kader belicht ik allereerst een wijziging in de fiscale behandeling van aandelenoptierechten, en komt vervolgens box 3 aan bod, de 'vermogenstaks' die ook dit jaar de gemoederen danig heeft beziggehouden (par. 2.2). Om oneigenlijk gebruik te voorkomen, wordt de aftrek van periodieke giften enigszins aan banden gelegd.³ Dat blijft niet onbesproken. Ook belicht ik enkele ontwikkelingen in de winstsfeer (goed koopmansgebruik, en renteaftrek in de vennootschapsbelasting). Enkele actualiteiten die te maken hebben met de heffing van omzetbelasting worden in par. 2.7 besproken. Verder besteed ik kort aandacht aan de wijziging van het tarief van de overdrachtsbelasting, een heffing die vijftig jaar bestaat, een jubileum dat aanleiding is geweest voor een informatieve beschouwing in de vakliteratuur.⁴

Op deze plaats noem ik de uitfasering van de oudedagsreserve en de voorgestelde afbouw van de zelfstandigenaftrek, de afschaffing van de (gehate) verhuurderheffing met ingang van volgend jaar, en de door het kabinet aangekondigde maatregel om per 2024 (directe) investeringen in vastgoed uit te sluiten van het lucratieve regime

voor fiscale beleggingsinstellingen, dat *de facto* inhoudt dat de behaalde winst niet wordt belast met vennootschapsbelasting.⁵ Dat in bepaalde sectoren, zoals de energiesector, door schaarste formidabele winsten worden gerealiseerd, zal niemand zijn ontgaan. Maar tot de introductie van een generieke meevallersheffing, solidariteitsheffing of *windfall profits tax* om excessieve winsten te belasten, zal het voorlopig niet komen.⁶ Het kabinet

Tot de introductie van een generieke meevallersheffing, solidariteitsheffing of *windfall profits tax* om excessieve winsten te belasten, zal het voorlopig niet komen

Auteur

1. Mr. L.J.A. Pieterse is verbonden aan de Universiteit Leiden en de Vrije Universiteit Amsterdam. Deze kroniek bestrijkt de periode oktober 2021 - september 2022.

Noten

2. Belastingheffing is gebonden aan de maatschappelijke structuur *hic et nunc* in haar geheel, aldus D. Brüll, *Inkomens- en uitgavenbelasting*, Amsterdam: FED 1967,

p. 12.

3. Zie par. 2.3.

4. J.C. van Straaten in *FBN* 2022/19, p. 4-11.

5. Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 20 september 2022, nr. 2022-0000215908, en 'Vastgoedfondsen overvallen door fiscale ingreep', *Het Financieele Dagblad* 24 september 2022, p. 15.
6. *Kamerstukken II* 2021/22, 32140, nr. 134.

bepert zich tot een tamelijk specifieke maatregel om dergelijke winsten af te romen. Na de zomer is namelijk bekend geworden dat de mogelijkheid wordt benut, die de Mijnbouwwet biedt om voor olie- en gasbedrijven die Nederland als wingebied hebben een vorm van een solidariteitsheffing in te voeren.⁷ De zogenoemde cijns, een heffing gebaseerd op een percentage van de omzet,⁸ die is verschuldigd door houders van een winningsvergunning, zal tijdelijk (2023, 2024) worden verhoogd en treft een bepaald, afgebakend deel van de omzet die wordt behaald met de verkoop van aardgas.

Het formele belastingrecht, dat in de tweede paragraaf de nodige aandacht krijgt, wordt geteisterd door 'excessief formalisme', en het was dan ook een verademing te noemen dat het afscheid van raadsheer in de Hoge Raad A.F.M.Q. Beukers-van Dooren werd aangegepen om 'formeel geneuzel' aan de orde te stellen tijdens een goed bezocht symposium in de grote zittingszaal van de Hoge Raad.⁹ Een markant voorbeeld van 'formeel geneuzel' betreft het door de Hoge Raad gegeven antwoord op prejudiciële vragen over (de vergoeding van) belastingrente,¹⁰ dat vanuit het perspectief van het voortwoekerende formalisme in het belastingrecht niet als een hoogtepunt in het oeuvre van de belastingkamer kan worden gezien (zie daarover par. 3.4).

Verder zij erop gewezen dat het fiscale verschoningsrecht toch niet wordt ingeperkt, en door het kabinet min of meer ongemoeid zal worden gelaten, zo is althans de bedoeling. Dat het Europese recht het formele belastingrecht beïnvloedt, is bekend. Zo vloeien daaruit nieuwe (compliance)verplichtingen – in het bijzonder betreffende gegevensuitwisseling – voort in de sfeer van de digitale platformeconomie,¹¹ die met ingang van volgend jaar moeten zijn verwerkt in nationale belastingwetgeving, zij het dat ik in deze kroniek enkele andere actualiteiten bespreek. Het betreft onder meer kwesties die betrekking hebben op de aanslagregeling,¹² opgewekt vertrouwen en enkele actualiteiten betreffende fiscale boeten.

Voor liefhebbers van het formele belastingrecht zijn overigens enkele kronieken verschenen in *TFB*, onder meer over het boeterecht.¹³

Hoewel over de kwaliteit van de belastingwetenschap eigenlijk nauwelijks discussie bestaat, valt de opvatting te beluisteren dat fiscale wetenschappers, ook in publicaties, meer openheid moeten betrachten over de wijze waarop hun (bijzondere) leerstoel of andere aanstelling aan de universiteit is gefinancierd,¹⁴ zeker als zij ook in de commerciële praktijk werkzaam zijn. Enige tegenwicht voor deze 'zwarigheden', die de onderlinge verhoudingen in de fiscale wereld onder spanning zetten, bieden J.W.A. Rheinfeld, die enkele maanden geleden aan de Rijksuniversiteit Groningen zijn inaugurele rede uitsprak,¹⁵ en

B.M.E.M. Schols, twee zelfverklaarde protagonisten van de vrolijke wetenschap,¹⁶ die als duo voortaan geregeld zullen berichten over – ongetwijfeld vooral speelse – aspecten van de universitaire cultuur in een bekend maandblad,¹⁷ en wellicht ook aandacht zullen besteden aan de onlangs verschenen, welhaast beklemmende roman 'De fiscalist',¹⁸ en het eerder uitgekomen prentenboek over de wondere wereld van de belastingen: *Aureli en het toverboek*.¹⁹

In de laatste paragraaf van deze kroniek besteed ik aandacht aan enige (andere) wetenswaardigheden die verband houden met de beoefening van de belastingwetenschap, zoals de verschijning van enkele proefschriften, het afscheid van een belastingkundige en een specialist (fiscale) informatievoorziening. Verder sta ik stil bij twee prominente belastingwetenschappers die ons zijn ontvallen.

Op deze plaats noem ik de toekenning van de Stevensprijs – eerder dit jaar – aan L.C. van Hulst,²⁰ een jonge fiscaliste die inmiddels haar – interessante – proefschrift over verdragstoepassing voor vennootschappen in een groep heeft afgerond,²¹ en dat zal hebben verdedigd als deze kroniek in gedrukte vorm verschijnt.²² Dat op 23 september jl. de NOB/LOF-scriptieprijs 2022 is uitgereikt aan C. Noorlander voor haar masterscriptie over e-commerce transacties, getiteld *Fictie rondom de Unierechtelijke platformfictie*,²³ mag in deze inleiding evenmin onvermeld blijven. De in deze uitgave behandelde fictie bewerkstelligt dat platforms voortaan de omzetbelasting op bepaalde goederenleveringen aan consumenten zijn verschuldigd, in plaats van de onderliggende leveranciers (zie daaromtrent par. 5.1 e.v.). Enkele dagen later, op 5 oktober 2022 werd, na een flinke vertraging, de Jaap van den Berge-literatuurprijs uitgereikt aan hoogleraar belastingrecht J.L.M. Gribnau,²⁴ een belezen auteur met een oeuvre dat indruk heeft gemaakt op de jury van de prijs.

2. Materieel belastingrecht

2.1. Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten

Voorgesteld is om de fiscale regeling voor aandelenoptierechten te wijzigen, waardoor het voor *start-ups* en *scale-ups* aantrekkelijker wordt om aandelenopties als loon te verstrekken aan werknemers. Het voorstel, dat eerder ter internetconsultatie is voorgelegd, en het resultaat lijkt te zijn van een succesvolle lobby,²⁵ houdt in dat het heffingsmoment in verband met verstrekte aandelenoptierechten wordt verschoven naar het moment waarop de bij de uitoefening van deze rechten verkregen aandelen verhandelbaar zijn;²⁶ op dat moment, 'het eerste moment waarop de (...) werknemer de mogelijkheid heeft deze aandelen te vervreemden',²⁷ zijn liquide middelen vrij te maken om de verschuldigde belasting te voldoen.²⁸ Als een liquiditeits-

Voorgesteld is om de fiscale regeling voor aandelenoptierechten te wijzigen, waardoor het voor *start-ups* en *scale-ups* aantrekkelijker wordt om aandelenopties als loon te verstrekken aan werknemers

Beleggers worden geacht 5,5% rendement te behalen op hun bezittingen. Degenen die dat rendement niet realiseren, komen niet voor rechtsherstel in aanmerking, zodat talrijke nieuwe procedures in het verschiet liggen

probleem ontbreekt, bestaat de mogelijkheid om toch te kiezen voor belastingheffing op het (eerdere) moment van uitoefening van het aandelenoptierecht; de werknemer moet zijn keuze uiterlijk op het moment van uitoefening van de opties schriftelijk kenbaar maken aan de inhoudingsplichtige.²⁹ Het is de bedoeling dat de aanpassing per 1 januari 2023 in werking zal treden.³⁰

2.2. Vermogenstaks strijdig met fundamentele rechten

De vermogensrendementsheffing ofwel box 3, die deel uitmaakt van de inkomstenbelasting, is in eerdere kronieken verschillende keren aan de orde gesteld, onder meer vanwege het problematische forfaitaire karakter ervan. Met ingang van het jaar 2017 is de heffing aangepast; het sindsdien geldende stelsel creëert een relatieve ongelijke behandeling en is volgens de Hoge Raad in strijd met het eigendomsgrondrecht en het discriminatieverbod, omdat in redelijkheid niet kan worden gezegd dat het de proportionaliteitstoets kan doorstaan.³¹ In deze schending van fundamentele rechten ziet hij aanleiding om belanghebbende rechtsherstel te bieden door te bepalen dat met betrekking tot de jaren 2017 en 2018 alleen het werkelijke rendement in de heffing wordt betrokken (r.o. 3.6.3).³² De circa 60.000 belastingplichtigen – vooral spaarders – die over voornoemde jaren bezwaar maakten tegen de hoge

fictieve rendementen waarvoor zij zijn aangeslagen, zullen de te veel betaalde inkomstenbelasting terug moeten krijgen.³³ Dat is een bewerkelijke operatie te noemen.

Het arrest van de Hoge Raad is voor het kabinet aanleiding geweest om belastingplichtigen rechtsherstel te bieden over de jaren 2017 tot en met 2022. Dit herstel zal plaatsvinden op basis van de zogenoemde ‘forfaitaire spaarvariant’. Deze variant houdt in dat de werkelijke samenstelling van het vermogen bepalend is voor de berekening van het (gewijzigde) forfaitaire rendement in box 3. Spaarders worden over bedoelde jaren vrijwel niet (meer) belast. Beleggers worden geacht (globaal) 5,5% rendement te behalen op hun bezittingen (aandelen, onroerend goed, vorderingen) en degenen die dat rendement niet weten te realiseren, komen niet voor rechtsherstel in aanmerking. Ongetwijfeld zullen dergelijke (onfortuinlijke) beleggers daartegen bezwaar maken,³⁴ zodat talrijke nieuwe procedures in het verschiet liggen.³⁵

Het kabinet heeft een stelselwijziging aangekondigd en is voornemens om met ingang van 2026 het werkelijk rendement uit vermogen in box 3 te belasten. Het lijkt er voorlopig op dat wordt gekozen voor een systeem dat vermogensaanwas belast,³⁶ een keuze die enkele kritische pennen in beweging heeft gebracht,³⁷ onder meer omdat een zodanig systeem ook voordelen in de heffing betreft

7. Volgens F.J. Elsewier is het nog niet zo eenvoudig om een goed functionerende tijdelijke solidariteitsheffing in te voeren. Zie zijn bijdrage ('Solidariteitsheffing') aan de bundel: *Informatievoorziening in historische perspectief* (Rikhof-bundel), Deventer: Wolters Kluwer 2022, p. 55.

8. M. Knops, 'De bijzondere standstill-bepaling in de mijnbouwheffingen', *WFR* 2022/7445, p. 1053.

9. F.M. Witpeerd, 'Formeel geneuzel: excessief formalisme in het belastingrecht', *WFR* 2022/7439, p. 881-886.

10. HR 28 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:89.

11. Zie bijvoorbeeld B.T.G. van Osch, 'DAC7: met het oog op transparantie?', *BtwBrief* 2022/58, p. 17-19.

12. Zie par. 3.3.

13. Zie *TFB* 2021/31, p. 27 e.v.

14. Zie de feestrede *Een burgerperspectief op belangenverstrengeling* van J. Vleggeert die hij op 10 juni 2022 in Leiden hield.

15. Zie par. 3 van deze kroniek.

16. Jeroen Rheinfeld & Benard Schols,

'Recht is rond', *Ars Aequi* 2022, afl. 9, p. 717.

17. Zie 'Recht is rond (II)', *Ars Aequi* 2022, afl. 10, p. 819.

18. Ariëlla Kornmehl, *De fiscalist*, Amsterdam: Ambo | Anthos 2022.

19. Verschenen bij Rob Kappert Uitgeefbemiddeling. De auteur van het boek is Frank Elsewier.

20. A.G.H. Oldeman, 'Verslag uitreiking Stevensprijs 2021', *WFR* 2022/7418, p. 237 e.v.

21. L.C. van Hulten, *Treaty application for companies in a group*, Deventer: Wolters Kluwer 2022.

22. Vgl. *WFR* 2022/7449, p. 1172-1173.

23. Deventer: Wolters Kluwer 2022. Zie ook C. Noorlander, 'Frictie rondom de Unierechtelijke platformfictie', *MBB* 2022/6-18, p. 4-14.

24. Zie A. Schimmel, 'Interview met Hans Gribnau, winnaar van de Jaap van den Berge-literatuurprijs 2021', *NLF Opinie* 2021/31.

25. Vgl. M.P.A. Spanjers in *WFR*

2021/7403, p. 1467.

26. Zie over het begrip 'verhandelbaar': A. van Halem-van der Linden & S. Agterhof, 'Opties en keuzes', *WFR* 2022/140, par. 3.

27. *Kamerstukken II* 2021/22, 35929, nr. 3, p. 9.

28. Zie *Kamerstukken II* 2021/22, 35929, nr. 3, onder meer p. 1-2.

29. Zie over de voorgestelde wijzigingen van art. 10a Wet LB 1964: S. Spauwen & H.J. Noordenbos, 'Aanpassing genietingsmoment aandelenopties: van meerwaarde?', *NLF Opinie* 2021/22, en A.L. Mertens, *Het beginsel van de minste pijn*, Nijmegen: *Ars Aequi Libri* 2022, p. 117.

30. *Kamerstukken II* 2021/22, 35929, nr. 9, p. 5.

31. HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963. Het arrest lijkt 'een vriendelijk gebaar richting kleine spaarders en ongelukkige beleggers, maar (...) het effect (is) dat juist de vermogende spaarders en beleggers met wisselende resultaten volop profiteren', aldus W.R. Kooiman en C.J. van Hoek, 'Het box 3-arrest: het recht

van de sterkste?', *NLF Opinie* 2022/3, par. 6.

32. Als sprake is van een individuele en buitensporige last in de zin van art. 1 Protocol 1 EVRM, is de rechter 'steeds gehouden (...) effectief rechtsherstel te bieden', aldus HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1644, r.o. 5.2.3.

33. A.J.M. Arends, 'Het kerstarrest; van de regen in de drup?', *FTV* 2022/28, p. 6-11.

34. P.G.H. Albert & H.J. Meijer, 'De forfaitaire rendementsheffing: stoot het Ministerie van Financiën zich voor de tweede maal aan dezelfde steen?', *WFR* 2022/147, p. 961.

35. C.B. Bavinck, R.P.C. Cornelisse & T.C. Gerverdink, 'Kerstavondarrest; wordt voldoende rechtsherstel geboden?', *WFR* 2022/7447, p. 1094-1100.

36. Vgl. S. Cnossen in J.H.M. Donders & C.A. de Kam, *Geven en nemen. Over bouwstenen voor een beter belastingstelsel*, Haarlem: Koninklijke Nederlandse Maatschappij der Wetenschappen 2021, p. 63.

37. G.T.K. Meussen in *FED* 2022/65.

De Hoge Raad huldigt de opvatting dat schulden die geen verband houden met de economische realiteit en slechts zijn bedoeld om een aftrekbare last te creëren, een volstrekt kunstmatig karakter hebben

die niet zijn en wellicht nooit zullen worden gerealiseerd.³⁸ Het ligt voor de hand dat ongerealiseerde vermogensverliezen op bedoelde voordelen in mindering kunnen worden gebracht.³⁹ Voor de tussenliggende jaren, de periode 2023 tot en met 2025, zal een overbruggingswet gelden.⁴⁰ Deze wet is gebaseerd op de voor het rechtsherstel gekozen oplossing, de forfaitaire spaarvariant.

2.3. Inkomstenbelasting; periodieke giften

Dat bepaalde fiscale regelingen zo nu en dan op enigszins opmerkelijke wijze worden gebruikt, is algemeen bekend. Zo worden door goedverdienende en vermogende particulieren soms zeer omvangrijke schenkingen gedaan aan door deze belastingplichtigen zelf opgerichte algemeen nut beogende instellingen, ook wel 'eigen goede doelen' genoemd.⁴¹ Dergelijke schenkingen worden bij voorkeur in de vorm van een zogenoemde periodieke gift gedaan, dat wil zeggen een gift die berust op een verplichting om gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks te schenken;⁴² de achtergrond daarvan is eenvoudig: voor aftrek daarvan geldt in de inkomstenbelasting geen drempelbedrag en met name geen plafond (artikel 6.38 Wet IB 2001), zoals bij de aftrek van gewone giften wel het geval is.⁴³ Daarbij kan het gaan om het bloot eigendom van aandelen of kunstvoorwerpen, zoals schilderijen, en dan kunnen forse, zelfs excessieve bedragen aan de orde zijn. Dat kan erin resulteren dat het belastbaar inkomen tot een verwaarloosbaar bedrag kan worden teruggebracht, en dat is een 'misstand' die het kabinet wil aanpakken.

Per 1 januari 2023 wordt de aftrek van periodieke giften begrensd tot € 250.000 per kalenderjaar per belastingplichtige en eventuele partner samen. Deze maatregel is bij nota van wijziging opgenomen in het Belastingplan 2023,⁴⁴ nadat deze 'ingreep' enige tijd eerder was aangekondigd. Het kabinet wil met deze wijziging niet de vrijgevigheid van belastingplichtigen ontmoedigen, maar slechts de aftrekmogelijkheid van zeer hoge, belastingontwijkende periodieke giften aan eigen goede doelen beperken. Maar dat neemt niet weg dat deze maatregel voor andere goede doelen een onaangename verrassing is.⁴⁵

2.4. Goed koopmansgebruik; matchingbeginsel; afkopsom renteswaps

De berekening van de fiscale winst wordt in belangrijke mate beheerst door de regels van goed koopmansgebruik. Enkele maanden geleden heeft de Hoge Raad op dit terrein prejudiciële vragen beantwoord, in het bijzonder over de fiscale verwerking van de afkopsom van een renteswap met een negatieve waarde, die is betaald door een woningstichting. Deze stichting heeft een renteswap afge-

kocht (om haar liquiditeitspositie te verbeteren) en tegelijkertijd de onderliggende lening met variabele rente vervangen door een lening met een vaste rente. Volgens de Hoge Raad 'verzet goed koopmansgebruik zich niet ertegen dat de afkopsom van de renteswap in het jaar van afkoop ineens ten laste van de winst wordt gebracht'.⁴⁶ Die afkopsom vertegenwoordigt de – door een rentedaling veroorzaakte – negatieve waarde van de renteswap; door de afkoop van deze swap wordt dit latente verlies definitief en mag het in aftrek worden gebracht, aldus de Hoge Raad in r.o. 5.4.2.⁴⁷

2.5. Vennootschapsbelasting; renteaftrek bij externe acquisitie

De aftrek van verschuldigde rente, in het bijzonder in verband met veelal nogal gekunstelde aandeelhoudersleningen, blijft een delicaat onderwerp in de vennootschapsbelasting. Om de aftrek van rente aan banden te leggen, zijn sinds de jaren negentig in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verschillende renteaftrekbeperkingen opgenomen, zoals artikel 10a van de wet, een fameuze bepaling.⁴⁸ Daaraan valt te ontsnappen als aan een schuld, die bijvoorbeeld is aangegaan om een externe acquisitie te financieren, in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Of dat het geval is, valt niet zo gemakkelijk te bepalen. In beginsel zijn zakelijke overwegingen aanwezig als de voor zodanige acquisitie aangewende middelen niet zijn omgeleid, zoals dat door de Hoge Raad in typisch fiscaal jargon is uitgedrukt in een enkele maanden geleden gewezen arrest.⁴⁹ Zodanige omleiding is niet aan de orde als de middelen van de aandeelhouderslening zijn verkregen van vennootschappen die niet met de rentebetallende vennootschap zijn verbonden (r.o. 4.5.6 van dit arrest). De verschuldigde rente is dan aftrekbaar.⁵⁰ In voorkomende gevallen kan de renteaftrek alsnog door de fiscus worden geweigerd met een beroep op *fraus legis*,⁵¹ als de geclaimde renteaftrek tenminste in strijd komt met doel en strekking van de wet als geheel.⁵²

Onlangs heeft de Hoge Raad zijn gedachten over het bepaalde in voornoemd artikel nader uiteengezet.⁵³ Daarbij gaat het zijns inziens niet om grondslaguitholling door excessieve rentelasten, maar om uitholling door gekunsteld opgeroepen rentelasten (r.o. 3.5). In dit kader geeft de Hoge Raad te kennen dat hij de opvatting huldigt dat schulden die geen verband houden met de economische realiteit en slechts zijn bedoeld om een aftrekbare last te creëren, een volstrekt kunstmatig karakter hebben, ook als zulke schulden tegen marktconforme voorwaarden zijn aangegaan. Maar hij twijfelt of zijn uitleg van de rechtspraak van het Hof van Justitie⁵⁴ juist is. Daarom heeft de Hoge Raad enkele vragen over

de toepassing van voornoemde renteaftrekbepaling voorgelegd aan het Hof van Justitie (r.o. 3.7.5 en r.o. 3.8), en dat wordt in de literatuur een goede zaak genoemd.⁵⁵

2.6. Verdragstoepassing; remittance-bepaling

Over de zogenoemde *remittance*-bepaling in het belastingverdrag dat Nederland met Malta heeft gesloten, is een procedure gevoerd.⁵⁶ In het door de Hoge Raad besliste geval gaat het om een in Zwitserland wonende aandeelhouder die rente is verschuldigd aan een feitelijk in Malta gevestigde, maar naar Nederlands recht opgerichte vennootschap. In geschil is onder meer of Nederland op grond van het toepasselijke belastingverdrag bevoegd is om belasting te heffen over de rente, voor zover, en daarin zit de crux van deze zaak, die rente niet is overgemaakt naar Malta. De Hoge Raad oordeelt onder meer dat de rente op grond van de *remittance*-bepaling mag worden gerekend tot de in Nederland te belasten winst van de vennootschap, hoewel het gaat om 'voordelen uit een bron die is gelegen in een andere staat dan Nederland of Malta' (r.o. 2.3.4). In de literatuur zijn kanttekeningen geplaatst bij de overwegingen van de Hoge Raad,⁵⁷ en wordt gedacht dat dit arrest niet het einde zal betekenen van 'structuren zoals de onderhavige'.⁵⁸

2.7. Omzetbelasting; tarieven

In het Belastingplan 2023 wordt een wijziging in de omzetbelasting voorgesteld en wordt een nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen gerealiseerd.⁵⁹ Op dit moment geldt voor dergelijke 'prestaties' een tarief van 21%. Verder wordt voorgesteld om de levering van lachgas, behalve lachgas dat kwalificeert als geneesmiddel, uit te sluiten van het verlaagde tarief, dat volgens de belastingrechter van toepassing is.

2.8. Overdrachtsbelasting

Het algemene tarief voor de overdrachtsbelasting wordt met ingang van volgend jaar verhoogd van 8% naar 10,4%. Deze maatregel beoogt de relatieve positie van de starter

en doorstromer ten opzichte van de belegger op de koopwoningmarkt te verbeteren.⁶⁰ Voor verkrijging van woningen geldt immers het verlaagde tarief van 2%. Als de verkrijger een starter betreft, is een vrijstelling van toepassing als de waarde van de woning tenminste niet hoger is dan € 400.000.⁶¹

2.9. Naheffing parkeerbelasting; opladen elektrische voertuigen

De gemeentelijke heffingen geven meer dan eens aanleiding tot aardige procedures en dito geschilpunten. Onlangs heeft de Hoge Raad beslist over een zaak betreffende een auto die bij een laadpaal stond geparkeerd. De verschuldigde parkeerbelasting was niet voldaan. Daarom is een naheffingsaanslag opgelegd. Belanghebbende verweerde zich tegen deze aanslag met het argument dat zijn auto geen stroom afnam en de auto om die reden op een voor parkeren verboden plek stond en zodoende geen parkeerbelasting behoefde te worden voldaan. De Hoge Raad vindt dat onzin: 'De omstandigheden dat de accu van een elektrische auto die is aangesloten op een laadpaal op enig moment niet of niet meer wordt opgeladen, dwingt (...) niet tot de gevolgtrekking dat de auto op de desbetreffende parkeerplaats is geparkeerd met een ander doel dan het opladen van de accu van de auto. De heffingsambtenaar is in een dergelijk geval niet gehouden nader onderzoek te doen naar het doel waarmee de auto is geparkeerd'.⁶²

Ofwel, vrij vertaald: ook als de accu van een elektrische auto op enig moment niet (meer) wordt opgeladen, is nog steeds sprake van betaald parkeren

38. J.P. Boer, 'Een vermogensaanwasbelasting: "niet te genieten!"', *NtFR* 2022/3382.

39. Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 29 september 2022, nr. 2022-0000206548, p. 6 en p. 13.

40. *Kamerstukken II* 2022/23, 36204, nrs. 1 e.v., en P.G.H. Albert, 'Wetsvoorstel 'Overbruggingswet box 3' (36 204): defiscaliseer onderlinge vorderingen en schulden van partners!', *NLF Opinie* 2022/28.

41. Zie daaromtrent D. Molenaar in *WFR* 2022/7445, p. 1040-1041.

42. Vgl. HR 7 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1377.

43. Sinds 1 januari 2021 wordt overigens 'onder een gift niet verstaan een bevoordeling of bijdrage in contant geld' (art. 6.37 Wet IB 2001). Vgl. G.T.K. Meussen, 'De goededoelenterror', *NtFR* 2022/2207, p. 3.

44. *Kamerstukken II* 2022/23, 36202, nr. 6.

45. Vgl. 'Goede doelen niet blij met grens voor aftrek giften', *Het Financieel Dagblad* 6 oktober 2022, p. 5 en p. 23.

46. HR 25 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:312, r.o. 5.4.2.

47. Het arrest is van een redactionele aantekening voorzien in *V-N* 2022/11.6, p. 32-34, en is onder andere besproken door R. Russo in *NLF* 2022/0493, p. 7-9, en door P. van Tilburg in *NtFR* 2022/980, p. 12-13.

48. J.N. Bouwman, 'Art. 10a Wet Vpb 1969 onder vuur', *NtFR* 2022/3422, p. 1-3.

Over art. 15b van de wet, een andere, onlangs aangescherpte aftrekbepaling die deel uitmaakt van de vennootschapsbelasting, zijn onlangs twee studies verschenen: N.R. Burger, *Art. 15b Wet Vpb 1969 in de praktijk*, Deventer: Wolters Kluwer 2022, en Q.W.J.C.H. Kok, *Earningsstripping*,

Deventer: Wolters Kluwer 2022.

49. HR 15 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:1085, r.o. 4.5.3.

50. De redactionele aantekening in *V-N* 2022/32.8 bevat daaromtrent reflecties.

51. Zie over de toepassing van *fraus legis* in relatie tot het bepaalde in art. 10a van voornoemde wet: R.J. de Vries & T. Chrispijn in *WFR* 2022/134, p. 862 e.v.

52. Zie HR 15 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:1086, r.o. 4.5.2.

53. HR 2 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1121.

54. Zie over deze rechtspraak: F.J. Elsweier & S.A. Stevens, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2022, par. 6.3.2.8.

55. Zie de redactionele aantekening in *V-N* 2022/38.8 en de noot van J. van Strien in *NLF* 2022/1748, p. 4 e.v.

56. HR 1 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:974.

57. Zo toont J. Gooijer zich kritisch over het arrest in zijn noot in *NLF* 2022/1385, onder meer over de verwijzing van de Hoge Raad naar het befaamde *drielandpunt*-arrest (p. 20).

58. Aldus A.W. Ravelli in *NtFR* 2022/2689, p. 58.

59. Sinds kort biedt de Btw-richtlijn daarvoor de ruimte (vgl. 'Btw-tarievenrichtlijn biedt Nederland beperkte mogelijkheden', *BtwBrief* 2022/57, p. 14-16).

60. *Kamerstukken II* 2022/23, 36202, nr. 3, p. 34-36.

61. Art. 15 lid 1 onderdeel p Wet op belastingen van rechtsverkeer.

62. HR 2 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1127, r.o. 3.3.2.

Ofwel, vrij vertaald: ook als de accu van een elektrische auto op enig moment niet (meer) wordt opgeladen, is nog steeds sprake van betaald parkeren. 'Een ander oordeel zou betekenen dat een heffingsambtenaar bij elke laadpaalparkeerplaats moet onderzoeken of nog steeds wordt geladen om, bij constatering dat geen parkeerbelasting is voldaan, een naheffingsaanslag te kunnen opleggen'.⁶³

3. Formeel belastingrecht

3.1. Boete in verband met suppletie; *nemo tenetur*-beginsel

In enkele gevallen rust op de belastingplichtige de plicht om een eerder gedane onjuiste of onvolledige aangifte – onder bedreiging van een boete – te corrigeren; de zogenoemde verplichting tot suppletie, ook wel mededelingsplicht genoemd. De in dit kader verstrekte informatie mag evenwel niet worden gebruikt voor het bewijs dat die belastingplichtige een beboetbaar of strafbaar feit heeft begaan. Daaraan staat het *nemo tenetur*-beginsel in de weg, zo heeft de Hoge Raad geoordeeld, omdat – enigszins vrij vertaald – de gegevens en inlichtingen bevattende suppletie (of mededeling) 'naar haar aard (moet) worden aangemerkt als materiaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige'.⁶⁴ Dit oordeel is omwille van de rechtsontwikkeling en met het oog op duidelijkheid voor de rechtspraak gegeven, en neergelegd in enkele overwegingen ten overvloede in een arrest over een andere kwestie, namelijk: herstel van verzuimen in het bezwaar- of beroepschrift. Omdat de suppletie niet kan worden gebruikt voor het bewijs dat een eerdere aangifte te laag is geweest, kan de inspecteur 'niet meer zonder nader onderzoek te doen (automatisch) een verzuimboete opleggen. Aan de verzuimboete zullen andere (wilsonafhankelijke) stukken ten grondslag moeten worden gelegd'.⁶⁵

3.2. *Vertrouwensbeginsel*; *dispositievereiste*

Als de fiscus inlichtingen verstrekt of anderszins (algemeen) voorlichting geeft (bijvoorbeeld op zijn website) die onjuist is, zal hij daaraan gebonden zijn indien – kort samengevat – de belastingplichtige, afgaande op die onjuiste inlichtingen, een handeling heeft verricht of nagelaten, ten gevolge waarvan hij niet alleen de wettelijke verschuldigde belasting heeft te betalen, maar daarenboven (andere) schade lijdt (het zogenoemde dispositievereiste). De Hoge Raad heeft eind vorig jaar evenwel aanleiding gezien zijn rechtspraak op dit punt te herzien.⁶⁶ Volgens dit college is met de huidige rechtsopvattingen niet te verenigen dat een beroep op – door uitlatingen van de fiscus – gewekt vertrouwen moet worden afgewezen op de enkele grond dat het ondervonden

nadeel slechts is gelegen in hetgeen bij een juiste wetstoepping zou moeten worden geheven. De Hoge Raad is van oordeel dat de in eerdere rechtspraak vervatte beperking van het begrip schade tot 'daarenboven geleden schade' daarom niet kan worden gehandhaafd. Als een belastingplichtige, afgaande op achteraf gezien onjuiste informatie van de fiscus, iets doet of nalaat waardoor een hoger bedrag van hem wordt geheven dan hij op basis van die informatie meende als gevolg van die handeling of dat nalaten te moeten betalen, leidt doeltreffende rechtsbescherming tegen inbreuken op het vertrouwensbeginsel in de regel ertoe dat het meerdere niet van de belastingplichtige mag worden geheven, ook al heeft hij geen verdere schade.

3.3. *Rechtmatigheid besluit aangifte te controleren*

De inspecteur kan een correctie op de aangifte aanbrennen, bijvoorbeeld door een aftrekpost te schrappen. Als hij dat doet, is het volgens de Hoge Raad op zichzelf niet onrechtmatig als hij vervolgens besluit onderzoek te doen naar aangiften van *eerdere* jaren.⁶⁷ Evenmin onrechtmatig is het besluit van de inspecteur om – na die correctie – de aangiften van de belastingplichtige over *latere* jaren te gaan controleren.⁶⁸ Dat kan anders zijn indien de controle van de aangifte voortvloeit uit een – bijvoorbeeld op een 'zwarte lijst' gebaseerde – risicoselectie,⁶⁹ een verwerking van persoonsgegevens in een databank of gebruik van een databank waarin persoonsgegevens zijn opgeslagen, op basis van een criterium dat jegens de belastingplichtige leidt tot een schending van een grondrecht, zoals het verbod op discriminatie. Als de rechter tot de bevinding komt dat zo'n uitzonderlijke situatie aan de orde is, oordeelt de Hoge Raad het niet uitgesloten dat de rechter daaraan de slotsom verbindt dat de controle van de aangifte van de belastingplichtige heeft plaatsgevonden op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik van hetgeen bij die controle aan het licht is gekomen onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.

3.4. *Belastingrente; prejudiciële beslissing*

In voorkomende gevallen dient de inspecteur belastingrente te vergoeden. Die rente wordt door hem vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking, ook wel genoemd: rentebesikking. Voor het antwoord op de vraag of de inspecteur zo'n beschikking heeft gegeven, is niet doorslaggevend of de kennisgeving wel of niet melding maakt van de aanduiding 'beschikking' en evenmin of die kennisgeving een rechtsmiddelverwijzing bevat, aldus de Hoge Raad in een prejudiciële beslissing op enkele door een rechtbank gestelde vragen.⁷⁰

De wijze van controle van de aangifte druist zozeer in tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik van hetgeen bij die controle aan het licht is gekomen ontoelaatbaar moet worden geacht

Als een rentebesikking ontbreekt, mag de rechter niet beslissen over (de hoogte van) de te vergoeden rente. Wanneer hij dat toch doet, en zijn uitspraak onherroepelijk komt vast te staan, dan is de daarin opgenomen beslissing over de (hoogte van de) rentevergoeding bindend.⁷¹

Ook over de hoogte van de rente heeft de Hoge Raad zich in zijn prejudiciële beslissing uitgelaten. Als het gaat om een teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven belasting, is het in de ogen van de Hoge Raad toelaatbaar de rentevergoeding te bepalen op basis van de methode van enkelvoudige rente, zij het dat het rentepercentage ten minste het percentage moet benaderen waartegen de belastingplichtige de ten onrechte betaalde belasting bij een bank zou kunnen lenen (r.o. 5.8.1).

Dat deze beslissing de aandacht heeft getrokken, zal niet verwonderen.⁷²

3.5. Toetsingsintensiteit evenredigheidsbeginsel

De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft een belangrijke uitspraak gedaan over de toepassing van het evenredigheidsbeginsel.⁷³ De vraag of en, zo ja, hoe intensief de bestuursrechter de evenredigheid van een overheidsbesluit toetst, is afhankelijk van veel factoren. Daarbij kunnen de geschiktheid, noodzakelijkheid en evenwichtigheid van het aangevochten besluit een rol spelen, aldus de Afdeling in r.o. 7.8 van de uitspraak. Voor de beoordeling en toetsing van de evenredigheid zijn er in de ogen van de Afdeling twee belangrijke oriëntatiepunten: (i) de aard en het gewicht van de bij het besluit betrokken belangen en (ii) de ingrijpendheid van het besluit en de mate waarin het fundamentele rechten van de belanghebbenden aantast (r.o. 7.9).⁷⁴

3.6. Bewijsmaatstaf boete

Op 8 april 2022 heeft de Hoge Raad – onder verwijzing naar eerdere rechtspraak – een arrest gewezen over de bewijsmaatstaf die moet worden aangelegd bij de vraag of het bewijs met betrekking tot een bestanddeel van een beboetbaar feit is geleverd. Daarbij heeft te gelden dat de

bewijslast op de inspecteur rust en dat een belanghebbende in geval van twijfel het voordeel van die twijfel moet worden gegund. Dit betekent volgens de Hoge Raad dat de aanwezigheid van een bestanddeel van een beboetbaar feit alleen kan worden aangenomen als de daarvoor vereiste feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan. Deze maatstaf stemt overeen met de in fiscale wetgeving voorkomende formulering ‘doen blijken’, die inhoudt dat de desbetreffende feiten en omstandigheden ‘overtuigend moeten worden aangetoond’.⁷⁵ De inspecteur kan dus niet volstaan met ‘aannemelijk maken’ van opzet op te lage belastingheffing.

Over de vraag of de Hoge Raad in dit arrest ‘om’ is gegaan,⁷⁶ wordt verschillend gedacht. Volgens G.J.M.E. de Bont heeft hij eerder geformuleerde bewijsregels niet gewijzigd en kan de inspecteur het bewijs voor een boete nog steeds leveren door middel van vermoedens, zij het dat daaraan dan wel de eis dient te worden gesteld dat met een dergelijk niet ontzenuwd vermoeden de te bewijzen feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel vast komen te staan.⁷⁷

3.7. Aanslagregeling tijdens lopend onderzoek

Als de inspecteur twijfelt over de juistheid van een aangifte en besluit een onderzoek in te stellen, zal hij in de regel de uitkomsten daarvan moeten afwachten alvorens een aanslag op te leggen om zijn in de wet neergelegde recht om later na te kunnen vorderen⁷⁸ niet te verspelen. Maar als de termijn voor het opleggen van een aanslag bijna verstrijkt, en hij meent dat belasting is verschuldigd, kan hij niet anders dan een aanslag opleggen. De inspecteur dient een dergelijke aanslag te baseren op een redelijke schatting, aldus de Hoge Raad.⁷⁹ Feiten die nadien uit het vervolg van het onderzoek naar voren komen, zijn nieuwe feiten die in zoverre navordering rechtvaardigen.⁸⁰

3.8. Aanslagbiljet; (on)zelfstandige beschikkingen

De eerder dit jaar verschenen zogenoemde Fiscale verzamelwet 2023⁸¹ bevat een voorstel tot aanpassing van arti-

63. Aldus de redactionele aantekening in V-N 2022/38.21. De Hoge Raad laat met dit arrest zien dat hij, als dat nodig is, ook oog heeft voor praktische aspecten, aldus J.A. Monsma in *BNB* 2022/122, p. 2803.
64. HR 24 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1351, r.o. 4.4.2. Het is van commentaar voorzien door Mark Hendriks in *NLF* 2021/1875, p. 18-19, en behandeld door F. Paans & M.H. de Borst in *TFB* 2021/31, p. 27. Zie ook W.E. Nent-Vroomen & D.H.A. Bergmans, ‘In the spotlight: nemo-teneturbeginsel en correctiebetichten’, *NTRF* 2022/2474, p. 3-5.

65. Aldus de redactionele aantekening in V-N 2021/40.16, p. 51, een opvatting die ook wordt verdedigd door N. van den Hoek in *NLF* *Opinie* 2021/24.

66. HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1654, r.o. 4.2.3, voorzien van commentaar door J.M. van der Vegt in

NTRF 2021/3783, p. 26-27, Leo Stevens, ‘Hoge Raad geeft een zetje aan herstel van vertrouwen’, *Het Financieel Dagblad* 14 december 2021, p. 25, en de annotatie van T.A. Cramwinckel in *BNB* 2022/10, p. 189-196. In zijn in *FED* 2022/11 gepubliceerde aantekening wijst I.L.S. IJzerman erop dat de Hoge Raad ruimte laat voor uitzonderingsgevallen.

67. HR 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1748, r.o. 5.3, een arrest dat is becommentarieerd door A.E.H. van der Voort Maarschalk in *NTRF* 2021/4311, p. 60-61.

68. Aldus r.o. 5.3 van voornoemd arrest, en HR 14 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:14, r.o. 4.2.

69. B.M.A. van Eck, M.B.A. van Hout & M.B. Weijers, ‘Olievlek op vlek. De zwarte lijst(en) bij de Belastingdienst’, *NJB* 2022/1282, afl. 20, p. 1608.

70. HR 28 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:89, r.o. 5.1.2.

71. Aldus r.o. 5.1.3 van voornoemd arrest.

72. Zie daaromtrent onder meer *NTRF*

2022/671, m.nt. C. Presilli, p. 24-25, en *NLF* 2022/0360, m.nt. J.J. Vetter.

73. Zie ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285, met name r.o. 7.8 e.v.

74. Deze uitspraak is onder meer besproken in *NLF* 2022/0410, en in *FED* 2022/39, m.nt. C. Maas, die ook ingaat op de betekenis van deze uitspraak voor belastingzaken. De uitspraak van de Afdeling heeft ook de landelijke media gehaald. Zie bijvoorbeeld ‘De Raad van State belooft de burger nu meer kans op bescherming’, *NRC Handelsblad* 5 februari 2022.

75. HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526, r.o. 3.2. Zie voor de praktische implicaties van dit arrest: J. Berns, ‘Verzwaard bewijs

gezocht voor vergrijpboetes’, *NTRF* 2022/3145, p. 3-4.

76. Vgl. *BNB* 2022/68, m.nt. F.J.P.M. Haas.

77. G.J.M.E. de Bont, ‘Boetebewijsrecht’, in:

P.H.J. Essers e.a. (red.), *Verschuivende machtsverhoudingen in de fiscaliteit*, Deventer: Wolters Kluwer 2022, p. 17 e.v.

78. Art. 16 AWR.

79. HR 20 april 2022,

ECLI:NL:HR:2022:638.

80. Interessante bespiegelingen over dit arrest, dat belangrijk is voor de praktijk (vgl. *FED* 2022/69, m.nt. J.A. Smit), zijn onder meer te vinden in *BNB* 2022/82, *FED* 2022/69 en de redactionele aantekening in V-N 2022/19.11.

81. *Kamerstukken II* 2021/22, 36107, nrs. 1 e.v.

Hierdoor is een bezwaar of beroep tegen een belastingaanslag voortaan gericht tegen alle voor bezwaar vatbare beschikkingen die op het betreffende aanslagbiljet zijn vermeld

kel 24a AWR. Met deze wijziging worden alle voor bezwaar vatbare beschikkingen op een aanslagbiljet geacht deel uit te maken van de betreffende belastingaanslag. Hierdoor is een bezwaar of beroep tegen een belastingaanslag voortaan gericht tegen alle voor bezwaar vatbare beschikkingen die op het betreffende aanslagbiljet zijn vermeld, zoals de vaststelling van de niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek.⁸² Zo leidt, om een voorbeeld te noemen, een bezwaar tegen bijvoorbeeld een bestuurlijke boete er automatisch toe dat ook bezwaar is gemaakt tegen de belastingaanslag – het omgekeerde is al het geval naar geldend recht.⁸³ De voorgestelde aanpassing, die niet geldt voor heffingen van lagere overheden,⁸⁴ zoals aanslagen in de rioolheffing en afvalstoffenbelasting, die vaak op één aanslagbiljet – ook wel de woonlastennota genoemd – zijn vermeld, zorgt voor meer rechtsbescherming en vereenvoudigt het maken van bezwaar.⁸⁵

4. Belastingwetenschap

De inleiding van deze kroniek bevat enkele opmerkingen over de belastingwetenschap. In deze paragraaf passeren onder meer enkele proefschriften de revue.

4.1. Promoties

Op 18 november 2021 verdedigde A.E. Keulemans aan de Universiteit Leiden haar proefschrift over het Unierechtelijk verdedigingsbeginsel.⁸⁶ In deze studie behandelt de auteur onder meer de omstandigheden die een beperking van de rechten van de verdediging rechtvaardigen; zie hoofdstuk 6 van haar proefschrift, en ter illustratie een enkele weken later gepubliceerde beslissing,⁸⁷ waarin de Hoge Raad in een 'duidelijk gestructureerd arrest' (V-N 2021/54.18) oordeelt dat de beperking van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel in het aan hem voorgelegde geval niet is gerechtvaardigd en sprake is van een schending van dit beginsel; de naheffingsaanslag moet om die reden worden vernietigd.⁸⁸

Op vrijdag 17 december 2021 vonden twee promoties aan de Tilburgse universiteit plaats. In de ochtend promoveerde R. Taha op een proefschrift met de titel: *Tax Policy and Asset Management*,⁸⁹ en later op de dag promoveerde G.C. van der Burgt op een studie die een uitgebreide analyse bevat van de splitsingsregels in de vennootschapsbelasting.⁹⁰

Op 9 maart 2022 promoveerde docent belastingrecht en belastingadviseur B.F.M. Coebergh aan de Tilburgse universiteit. Haar onderzoek gaat over sfeerovergangen in de winstfeer,⁹¹ een studie die voornamelijk ziet op de heffing van vennootschapsbelasting en in het bijzonder

draait om situaties waarin belastingplicht ontstaat, bijvoorbeeld omdat een vrijstelling niet langer van toepassing is of een subjectieve vrijstelling komt te vervallen. In dergelijke situaties moet een openingsbalans worden opgesteld. Op deze balans worden de vermogensbestanddelen in principe tegen de waarde in het economische verkeer opgenomen, maar volgens de auteur leidt deze methode niet altijd tot een evenwichtig resultaat. En daarom stelt zij een alternatief voor: de netto-voordeeltoerekening.⁹²

Ruim een maand later, op 14 april 2022, promoveerde M. Tydeman-Yousef aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. De intrigerende titel van haar proefschrift luidt: *Op zoek naar de heilige graal. Een juridisch en fiscaal onderzoek naar de anbi-categorie religie, spiritualiteit en levensbeschouwing*, een boek dat is verschenen bij Wolters Kluwer. Van de (dertien) verschillende wettelijke categorieën algemeen nut beogende instellingen heeft de auteur – op aanraden van haar promotor S.J.C. Hemels – de categorie 'religie, levensbeschouwing en spiritualiteit' onderzocht. De onderzoeker constateert dat er niet te rechtvaardigen verschillen in (fiscale) behandeling bestaan tussen verschillende (categorieën) algemeen nut beogende instellingen, onder meer als het gaat om de publicatie van de namen van bestuurders; zie daarover par. 6.11, en p. 232. In het *Weekblad* heeft de jonge doctor opgetekend, dat zij 'met veel plezier en wetenschappelijke gretigheid aan dit onderzoek (heeft) gewerkt',⁹³ en dat was tijdens de verdediging van haar proefschrift te merken.

Onlangs promoveerde A.J. van Herwaarden, een aimabele wetenschapper, verbonden aan de Rijksuniversiteit Groningen, op een proefschrift over *transfer pricing: Intra-group financial transactions and the arm's length principle: a comparative and normative analysis*, verschenen bij Sdu. Het boek bevat een vergelijkende en normatieve analyse van de *transfer pricing* van financiële transacties tussen gelieerde ondernemingen, dat wil zeggen: intra-groep financiële transacties (p. 21). Hoe het *arm's length*-beginsel het beste kan worden toegepast, vormt de – in deel III van het boek neergelegde – normatieve component van het onderzoek (p. 349 e.v.).

Het op 15 september 2022 aan de Erasmus Universiteit Rotterdam verdedigde proefschrift van Shu-Chien Chen, getiteld *Towards a Neutral Formulary Apportionment System in Regional Integration*, draait om de vraag 'how a formulary apportionment corporate tax system should be designed for an internal market such as the EU' (vgl. par. 1.2 van het proefschrift en WFR 2022/7444, dat een samenvatting van het onderzoek bevat). Zij komt – aan de hand van een interessant 'normative framework' (p. 45 e.v.) – tot de conclusie dat 'the sales, assets, and labour factors are equally important to represent the (...) economic activities' van een multinational (vgl. WFR 2022/7444, p. 1032-1033, en par. 9.3 van het proefschrift).

Op 28 september 2022 promoveerde G.D. Rekwest aan de Universiteit Leiden. De titel van haar – bij Wolters Kluwer verschenen – proefschrift luidt: *Een fiscaal verdragsbeleid voor Curaçao*.⁹⁴ Het betreft een onderzoek naar een instrumentarium voor het ontwikkelen van een fiscaal verdragsbeleid voor Curaçao. Rekwest heeft onderzocht welke obstakels dit land zoal ervaart bij het afsluiten van belastingverdragen. Ook heeft zij de beleidsmati-

ge afwegingen in kaart gebracht die van belang (kunnen) zijn bij het opbouwen van een fiscaal verdragenetwerk voor Curaçao. Zij komt tot de bevinding dat de kern van de problematiek grotendeels is terug te voeren op de gekozen staatkundige constructie van het Koninkrijk (vgl. p. 250 van het proefschrift). De oplossing dient volgens Rekwest dan ook primair in een bijstelling daarvan te worden gezocht (zie p. 254 e.v.).

Ook T.A. Cramwinckel verdedigde haar proefschrift aan de Universiteit Leiden. Op 12 oktober 2022 promoveerde zij op een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar de bescherming van gewekt vertrouwen bij voorlichting door de Belastingdienst. Het is bij Wolters Kluwer verschenen onder de toepasselijke titel: *Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context*. Enkele bevindingen presenteerde zij afgelopen voorjaar tijdens een symposium in het gebouw van de Hoge Raad (vgl. *WFR* 2022/7439, p. 882-883). In haar proefschrift komt zij tot de conclusie dat de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting door de Belastingdienst aan belastingplichtigen dient te worden herijkt (*WFR* 2022/7448, p. 1137). Het proefschrift bevat een uitgewerkt herijtingsvoorstel (par. 7.3 e.v.).

4.2. Varia

Dat J.C. van Straaten, onder meer auteur van een groot aantal drukken van het bekende boek *Wegwijs in de Overdrachtsbelasting*,⁹⁵ meer dan veertig jaar verbonden is geweest aan het Molengraaff Instituut voor Privaatrecht van de Universiteit Utrecht, is zeker niet onopgemerkt gebleven. Ter gelegenheid van zijn afscheid is hem eind vorig jaar een vriendenbundel aangeboden, getiteld: *Straaten in het notariële rechtsverkeer*.⁹⁶ De bundel bevat meer dan twintig bijdragen en daarin worden uiteenlopende onderwerpen behandeld, zoals: schijnhuwelijk in de Successiewet, de fiscale gevolgen van het herstellen van fouten, en het effect van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting op de rol van de notaris bij de heffing, inning en afdracht van overdrachtsbelasting, om enkele voorbeelden te noemen. De bijdragen weerspiegelen 'de brede belangstelling van Jaap (van Straaten), zowel op civielrechtelijke als fiscaalrechtelijk terrein', aldus de redacteurs.⁹⁷

Ook informatiespecialist Frans Rikhof kreeg een bundel opstellen aangeboden: *Informatievoorziening in historisch perspectief*.⁹⁸ Het boek bevat enkele bijdragen over

het belastingrecht, veelal in historisch perspectief, onder meer betreffende de buitenlandse belastingplicht.

Op 27 mei 2022 hield Jeroen Rheinfeld, een geboren Twentenaar en voormalig buitreedner, zijn oratie aan de Rijksuniversiteit Groningen, getiteld: *De notaris op klompen. Huidige staat en toekomst van het agrarisch recht in notarieel Nederland*. Twee jaar geleden is Rheinfeld benoemd tot bijzonder hoogleraar agrarisch recht, een terrein dat kan worden omschreven als 'recht met betrekking tot de landbouw in brede zin' (p. 9). In zijn oratie wijst hij erop dat er op het gebied van het agrarisch recht verschillende 'beslismomenten' op de parlementaire plank liggen, onder meer over de toekomst van de landbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting en de bedrijfsopvolgingsregeling (p. 23-24).

Na een ongelukkige val kwam op 27 oktober 2021 een einde aan het leven van Frans Vanistendael,⁹⁹ een gezaghebbende, Vlaamse belastingwetenschapper met een Europese ziel, die onder meer drager was van de Hofstra-penning, een bijzondere onderscheiding die hem enkele jaren geleden werd toegekend.¹⁰⁰

In het voorjaar van 2022 is, voor menigeen onverwacht, Warner Bruins Slot (1954-2022) overleden, een fiscalist – of preciezer: een 'protestantse fiscaal-econoom'¹⁰¹ – met vaak verrassende en minder conventionele opvattingen. Bruins Slot, die lang bij de Belastingdienst werkte alvorens over te stappen naar de commerciële praktijk, publiceerde veel, een enkele keer onder pseudoniem.¹⁰² Hij schreef bijna dertig columns voor het *Weekblad*, bijvoorbeeld over fiscale adviseurs die op handtekeningen van de fiscus jagen,¹⁰³ een genre dat hij beheerste. Bruins Slot promoveerde aan de Tilburgse universiteit op een onderzoek naar leasing in de vennootschapsbelasting, waarover hij met de nodige zelfspot optekende: 'zelden heeft een feest een langduriger voorbereiding gehad'.¹⁰⁴ Wat als troost resteert, aldus Fred van Horzen in zijn – in het jubilerende *Weekblad*¹⁰⁵ gepubliceerde – in memoriam, 'zijn dierbare en dankbare herinneringen aan deze veelzijdige en originele fiscalist en zijn publicaties, die hopelijk worden gebundeld als blijvende en tastbare nagedachtenis'.¹⁰⁶

Om deze paragraaf en kroniek opgewekter te besluiten: op 5 mei 2022 heeft de Universiteit van Pretoria (Zuid-Afrika) een eredoctoraat verleend aan emeritus-hoogleraar Sijbren Cnossen, een autoriteit op het gebied van de openbare financiën en belastingen. In het *Weekblad* is daarvan verslag gedaan.¹⁰⁷ ●

82. Art. 3:76 lid 6 Wet IB 2001.

83. Art. 24a lid 2 AWR.

84. Zie daaromtrent nader: *Kamerstukken II* 2021/22, 36107, nr. 6.

85. Aldus de redactionele aantekening in *V-N* 2022/28.2.

86. Voluit: *Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*, Deventer: Wolters Kluwer 2021.

87. HR 10 december 2021,

ECLI:NL:HR: 2021:1850.

88. Zie HR 24 juni 2022,

ECLI:NL:HR:2022:934 voor een schending van het verdedigingsbeginsel die niet leidt tot vernietiging van de opgelegde naheffingsaanslagen.

89. Vgl. *WFR* 2021/230, p. 1656-1657.

90. Vgl. *WFR* 2021/229, p. 1654-1655, en G.C. van der Burgt, 'Splittings in de vennootschapsbelasting en de overdrachtsbelasting', *TFO* 2022/180.1.

91. B.F.M. Coebergh, *Sfeerovergangen in de winstfeer*, Deventer: Wolters Kluwer 2022.

92. Zie par. 7.3 van haar proefschrift, en

WFR 2022/7420, p. 308-309.

93. *WFR* 2022/7425, p. 455.

94. Vgl. 'Promovendus aan het woord', *WFR* 2022/169.

95. Onlangs is de 27ste druk van deze uitgave verschenen.

96. Deventer: Wolters Kluwer 2021.

97. Zie p. V van de bundel.

98. Deventer: Wolters Kluwer 2022.

99. Aldus C. van Raad in *WFR* 2022/7412, p. 22-23.

100. Zie *WFR* 2018/7249, p. 1015 e.v.

101. W. Bruins Slot in *WFR* 2006/6673, p. 632.

102. Zie bijvoorbeeld Rinus L. Bronswater, *Mannen met pit en zestien andere anekdotes over belastingambtenaren en hun werk*, Baambrugge: Zacheüs 1997.

103. W. Bruins Slot, 'Handtekeningenjagers', *WFR* 2000/6375, p. 269.

104. W. Bruins Slot, 'Zus of zootje', *WFR* 2004/6599, p. 1641.

105. L.J.A. Pieterse, 'Bij het jubileum van het Weekblad', *WFR* 2021/7411, p. 1692-1698.

106. *WFR* 2022/100, p. 664.

107. Vgl. *WFR* 2022/122, p. 784-786.