WFR 2019/246

Rechtsbescherming bij vestigingsplaatsonderzoeken

Mr. A.J.C. Perdaems en mr. Y. Ameziane, datum 25-11-2019

Datum
25-11-2019

Auteur
Mr. A.J.C. Perdaems en mr. Y. Ameziane[1]

Auteursprofiel
A.J.C. Perdaems
A.Ameziane

Folio weergave
Download gedrukte versie (PDF)

JCDI
JCDI:ADS168999:1

Vakgebied(en)
Fiscaal bestuursrecht / Woon- en vestigingsplaats
Internationaal belastingrecht / BEPS
Fiscaal bestuursrecht / Algemeen
Internationaal belastingrecht / Heffingsbevoegdheid
Vennootschapsbelasting / Algemeen

Wetingang
art. 4 AWR, art. 4 MLI

De auteurs bespreken welke factoren een rol spelen bij het vaststellen van de vestigingsplaats van een vennootschap op grond van art. 4 AWR. Doordat de feiten en omstandigheden bepalend zijn speelt de wijze waarop de bewijslast is verdeeld een belangrijke rol. Daarnaast gaan de auteurs in op de inwerkingtreding van het MLI waardoor de belastingrechter als het MLI van toepassing is niet meer over de vaststelling van de vestigingsplaats op grond van het belastingverdrag oordeelt. De vestigingsplaats wordt bepaald in overleg tussen de staten. De auteurs lichten toe dat deze wijziging een achteruitgang van de rechtszekerheid en rechtsbescherming tot gevolg heeft.

1 Inleiding

De woon- en vestigingsplaats van natuurlijke- en rechtspersonen wordt door de Belastingdienst volop ter discussie gesteld. Als de fiscus de lat laag legt bij de toets of een vennootschap op grond van art. 4 AWR in Nederland is gevestigd, dan kan dat leiden tot situaties waarin buitenlandse vennootschappen met navorderingsaanslagen en informatiebeschikkingen van de Nederlandse belastingdienst worden geconfronteerd. Door de digitalisering van de samenleving zijn de activiteiten van bedrijven behoorlijk veranderd. Waar voorheen de werkzaamheden in een fysiek gebouw zoals een kantoor werden verricht, verdienen tegenwoordig veel bedrijven hun geld met het aanbieden van digitale diensten. Doordat deze ondernemingen geen fysiek kantoor nodig hebben dat op één plaats staat, kunnen ondernemers in de huidige tijd waar dan ook ter wereld werken door simpelweg de laptop open te slaan. Deze ontwikkelingen hebben onzes inziens tot gevolg dat vaker discussies over de vestigingsplaats van een onderneming ontstaan. Daarnaast liggen ook de internationale ontwikkelingen op het gebied van het bepalen van de vestigingsplaats niet stil.

Deze ontwikkelingen vormen voor ons aanleiding om in te gaan op enkele formele aspecten die spelen bij vestigingsplaatsdiscussies. De nadruk ligt op de toepassing van art. 4 AWR en het multilateraal instrument (MLI) dat met ingang van 1 januari 2020 van toepassing is. Als zowel Nederland als een verdragsland claimen dat een vennootschap fiscaal inwoner is, bepaalt art. 4 van het MLI dat de vestigingsplaats van de vennootschap door de verdragsstaten met de onderlinge-overlegprocedure moet worden bepaald. Over het MLI is al veel geschreven.[2]

Wij beperken ons tot de gevolgen voor de rechtszekerheid en de rechtsbescherming en belichten de praktische gang van zaken zoals het overgangsrecht. Het bepalen van de vestigingsplaats met de onderlinge-overlegprocedure gaat onzes inziens met rechtsonzekerheid gepaard en is een verslechtering van de rechtsbescherming. Allereerst gaan wij in op de beoordeling of een vennootschap op grond van art. 4 AWR in Nederland is gevestigd. Daarbij bespreken wij de toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast bij vestigingsplaatsdiscussies.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 06-12-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

2 Stap 1: vestigingsplaats art. 4 AWR

2.1 Inleiding

De verdragsbepalingen voor het vaststellen van de vestigingsplaats van een vennootschap komen pas aan bod als vaststaat dat een vennootschap in twee verdragslanden is gevestigd. Dit kan zich met name voordoen als het ene land de incorporatieleer toepast en het andere land een feitelijke toets hanteert.

Nederland bepaalt met toepassing van art. 4 AWR of een vennootschap in Nederland is gevestigd. Art. 4 lid 1 AWR bepaalt dat waar een lichaam is gevestigd naar de omstandigheden wordt beoordeeld. Deze open norm laat veel ruimte voor de feitenrechter bij de beoordeling of een lichaam in Nederland is gevestigd. Als een aandeelhouder in Nederland woont, neemt de Belastingdienst soms het standpunt in dat die aandeelhouder vanuit Nederland feitelijk leiding geeft aan een in het buitenland gevestigde vennootschap en dat de betreffende vennootschap daardoor in Nederland gevestigd is.

Indien de rechter tot het oordeel komt dat een vennootschap in Nederland is gevestigd, heeft dat tot gevolg dat een beroep op een belastingverdrag ter voorkoming van dubbele heffing wordt gedaan. Thans beoordeelt de rechter aan de hand van de tiebreaker uit het verdrag of Nederland mag heffen. Met ingang van 1 januari 2020 zal de rechter daar niet meer over oordelen maar zal de onderlinge-overlegprocedure die met inwerkingtreding van het MLI van toepassing wordt dan worden ingeroepen.

Hierna gaan wij kort in op de invulling die de Hoge Raad geeft aan art. 4 AWR. Voor een uitgebreidere uiteenzetting van het juridisch kader van art. 4 AWR verwijzen wij naar het artikel ‘De jacht op buitenlands vermogen, anno 2018’.[3]

2.2 Invulling criterium werkelijke leiding

Bij de bepaling van de vestigingsplaats op grond van art. 4 AWR vormt de plaats van de werkelijke leiding een belangrijke omstandigheid. De Hoge Raad heeft het criterium werkelijke leiding als één van de omstandigheden van art. 4 AWR nader ingevuld in het arrest *BNB* 1993/193.[4] Deze rechtsregels gelden nog steeds als uitgangspunt bij de beoordeling of een vennootschap op grond van art. 4 AWR in Nederland is gevestigd. De Hoge Raad overwoog:
“3.3.3. (…) Bij de beoordeling naar de omstandigheden van de vestigingsplaats van een lichaam moet in het algemeen ervan worden uitgegaan dat de werkelijke leiding van het lichaam berust bij zijn bestuur, en dat de vestigingsplaats overeenkomt met de plaats waar dit bestuur zijn leidinggevende taak uitoefent. Wanneer echter aannemelijk is dat de werkelijke leiding van het lichaam door een ander wordt uitgeoefend dan dat bestuur, kan er aanleiding zijn als vestigingsplaats van het lichaam aan te merken de plaats van waaruit die ander de leiding uitoefent.”

Het uitgangspunt is derhalve dat de werkelijke leiding bij het bestuur berust. Bij de beoordeling van de werkelijke leiding is *niet* van belang wie de dagelijkse leiding heeft, maar bepalend is wie de hoofdleiding heeft.

De Hoge Raad heeft zich na *BNB* 1993/193 niet meer expliciet uitgelaten over de toepassing van art. 4 AWR voor vennootschappen. Wel heeft de Hoge Raad recent in *BNB* 2018/68 uitleg gegeven aan het begrip geleid en bestuurd dat is opgenomen in art. 3 lid 4 van het Verdrag Nederland-Singapore.[5] Op basis van het uitgangspunt dat toepassing van de tiebreaker tot inwonerschap in één van de twee landen moet leiden, oordeelt de Hoge Raad dat onder geleid en bestuurd moet worden verstaan:
“2.3.4 (…) de plaats waar de kernbeslissingen met betrekking tot de activiteiten van het lichaam wordengenomen, waar de eindverantwoordelijkheid voor deze beslissingen wordt gedragen en van waaruit in voorkomende gevallen instructie wordt gegeven aan de binnen het lichaam werkzame personen. Wie de dagelijkse leiding heeft bij de uitvoering van een en ander is voor de bepaling van de plaats van leiding en bestuur van een lichaam niet van betekenis.”

Voor de invulling van het begrip werkelijke leiding is van belang wie de kernbeslissingen neemt. Die toets hanteren de feitenrechters en die wordt door de Hoge Raad in stand gelaten. Het arrest *BNB* 2018/68 werkt nader uit wat wordt verstaan onder “geleid en bestuurd”. De Hoge Raad noemt voor het eerst als criterium de plaats waar de kernbeslissingen worden genomen. Daarmee staat onzes inziens vast dat dit een belangrijk criterium is voor het bepalen van de plaats van werkelijke leiding. Of dit ook geldt voor de aanvullingen die de Hoge Raad geeft (waar wordt de eindverantwoordelijkheid gedragen en van waaruit wordt instructie gegeven) vragen wij ons af. Nog los van de vraag of deze uitleg geldt voor het begrip werkelijke leiding in de zin van art. 4 AWR[6], is van belang dat art. 4 AWR de werkelijke leiding niet expliciet als criterium noemt.

Indien vast komt te staan dat de kernbeslissingen niet door het bestuur maar door de aandeelhouder worden genomen, is de volgende stap het vaststellen van de plaats waar de aandeelhouder de kernbeslissingen heeft genomen. Als een aandeelhouder in Nederland woont, wil dat niet zeggen dat in Nederland de kernbeslissingen worden genomen. De aandeelhouder kan de kernbeslissingen in het land van oprichting van de vennootschap nemen door daar bijvoorbeeld tijdens vergaderingen besluiten te nemen. Aan de hand van bijvoorbeeld vliegtickets kan worden onderbouwd dat de aandeelhouder in dat land aanwezig was. Vervolgens kan bijvoorbeeld aan de hand van notulen van vergaderingen worden

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 06-12-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

aangetoond dat aldaar de kernbeslissingen werden genomen.

2.3 Plaats werkelijke leiding is niet enige criterium

Bij de beoordeling of een vennootschap op grond van art. 4 AWR in Nederland is gevestigd, is de plaats van de feitelijke leiding niet het enige criterium. Art. 4 AWR spreekt immers niet over de plaats van feitelijke leiding maar vergt een beoordeling van feiten en omstandigheden. Uit de jurisprudentie volgt dat een belangrijke omstandigheid de plaats van de feitelijke leiding is.
Tevens is onder meer het antwoord op de volgende vragen van belang:

- Beschikt de onderneming over voldoende gekwalificeerd personeel?[7]
- Beschikt de onderneming over een ingericht kantoor, met bijvoorbeeld telefoon, fax, computers en dergelijke?[8]
- Vanuit welk land wordt de correspondentie (is deze op eigen briefpapier) en administratie (bijvoorbeeld opmaken jaarrekening) gevoerd, in welke valuta en waar wordt deze bewaard?[9]
- Heeft de onderneming een bankrekening op eigen naam?[10]
- Draagt de onderneming zijn eigen (salaris)kosten?[11]
- Staat de onderneming ingeschreven bij de Kamer van Koophandel in het land van vestiging?[12]

2.4 Bewijslastverdeling art. 4 AWR

2.4.1 Algemeen

Bij de beoordeling of een vennootschap op grond van art. 4 AWR in Nederland is gevestigd, speelt de bewijslastverdeling een grote rol. Het ligt op de weg van de inspecteur om feiten en omstandigheden aan te voeren ter onderbouwing van de stelling dat een vennootschap in Nederland is gevestigd. Indien een in Nederland opgerichte vennootschap wordt verplaatst naar het buitenland, rust de bewijslast dat deze vennootschap niet meer in Nederland is gevestigd echter op de belastingplichtige. Dat was het geval in het “Nederland-Singapore arrest” in *BNB* 2018/68. Deze verschillende bewijslastverdelingsregels kunnen leiden tot wezenlijk andere oordelen over de vestigingsplaats.

Ook toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast kan tot het oordeel leiden dat een vennootschap in Nederland is gevestigd. In dat geval moet de belastingplichtige doen blijken dat hij niet in Nederland is gevestigd. Dit kan zich voordoen nadat een informatiebeschikking onherroepelijk vaststaat of nadat is vastgesteld dat de vereiste aangifte niet is gedaan.[13] Overigens geldt de materie in dit onderdeel over de bewijslastverdeling ook ten aanzien van het bepalen van de woonplaats van een natuurlijk persoon.

2.4.2 Informatiebeschikking

Een vestigingsplaatsonderzoek start vaak met een vragenbrief van de inspecteur. De vennootschap die meent niet in Nederland te zijn gevestigd, kan dan de stelling innemen dat hij (gedeeltelijk) niet hoeft te voldoen aan de informatieverplichtingen. In dat geval kan de Belastingdienst overgaan tot het vaststellen van een informatiebeschikking in de zin van art. 52a AWR. In een procedure tegen de informatiebeschikking dient de rechter te beoordelen welke informatie de Belastingdienst mag opvragen voor het bepalen van de vestigingsplaats. Onzes inziens zien de informatieverplichtingen van de AWR in het kader van dergelijke discussies alleen op gegevens en inlichtingen die opheldering kunnen geven over de vraag *of* een belastingplichtige in Nederland woont of gevestigd is. Dit volgt uit het arrest van 18 april 2003 van de Hoge Raad:[14]
“3.3. Het middel faalt ook voorzover daarin wordt betoogd dat belanghebbende niet verplicht was te antwoorden omdat hij nu eenmaal niet beschikte over een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger hier te lande. Voor het bestaan van die verplichting was voldoende datde Inspecteur zich — zoals het Hof heeft geoordeeld — op basis van de hem ter beschikking staande informatie in redelijkheid op het standpunt kon stellen dat de gevraagde gegevens en inlichtingen van belang zouden kunnen zijn, omdat die opheldering zouden kunnen geven over de vraag of belanghebbende een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger hier te lande had*.” (onderstreept auteurs)*

De Hoge Raad oordeelt in dit arrest expliciet dat gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt die van belang zouden kunnen zijn om opheldering te kunnen geven over de vraag *of* de belanghebbende een vaste inrichting in Nederland heeft. In het arrest van 18 december 2015 heeft de Hoge Raad deze overweging onder verwijzing naar *BNB* 2003/268 in algemenere zin herhaald. De Hoge Raad overwoog:[15]
“2.4.2. Bij de beoordeling van het middel wordt het volgende vooropgesteld. Voor het antwoord op de vraag of voor belanghebbende op grond van artikel 47 AWR een verplichting bestaat om aan de inspecteur desgevraagd gegevens en inlichtingen te verstrekken en/of boeken, bescheiden en andere gegevensdragers beschikbaar te stellen, is voldoende dat de inspecteur zich, gelet op de hem ter beschikking staande gegevens, in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de door hem gevraagde gegevens, inlichtingen, boeken, bescheiden en/of anderegegevensdragers van belang kunnen zijn om opheldering te krijgen over de vraag of belanghebbende in Nederlandbelastingplichtig is (vgl. het arrest BNB 2003/268)*.” (onderstreept auteurs)*

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 06-12-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

Bij de beoordeling of een buitenlandse vennootschap in Nederland is gevestigd, zijn de informatieverplichtingen onzes inziens beperkter dan indien vaststaat dat een vennootschap in Nederland is gevestigd. Getoetst moet worden of de door de inspecteur gevraagde gegevens en inlichtingen van belang kunnen zijn om opheldering te krijgen over de vraag *of* een vennootschap in Nederland is gevestigd.

2.4.3 Vereiste aangifte

Op grond van art. 27e lid 1 AWR is omkering en verzwaring van de bewijslast tevens aan de orde als de belastingplichtige niet de vereiste aangifte heeft gedaan. Het is aan de inspecteur om — op basis van de gewone regels van de bewijslastverdeling — aannemelijk te maken dat de belastingplichtige de vereiste aangifte niet heeft gedaan.[16]

Bij vestigingsplaatsdiscussies komt het voor dat een buitenlandse vennootschap wordt uitgenodigd tot het doen van aangifte vennootschapsbelasting als de discussie over de vraag of de vennootschap al dan niet in Nederland is gevestigd nog loopt. Hoe kan een buitenlandse vennootschap hiermee omgaan zonder omkering en verzwaring van de bewijslast voor de kiezen te krijgen? Op het moment dat niks wordt gedaan, leidt dit in beginsel tot omkering van de bewijslast. Ook het alsnog ingaan op de uitnodiging in de bezwaarfase kan de omkering van de bewijslast niet voorkomen.[17]

Omkering van de bewijslast wegens het niet doen van aangifte blijft achterwege indien de vennootschap in plaats van aangifte te doen, uitdrukkelijk en gemotiveerd te kennen geeft dat en waarom hij van mening is niet belastingplichtig te zijn.[18] De Hoge Raad verwijst in het arrest *BNB* 2013/195 naar het arrest *BNB* 1996/273 waarin nog was geoordeeld dat het aangiftebiljet oningevuld moest worden teruggestuurd en daarbij uitdrukkelijk en gemotiveerd moet worden aangegeven waarom geen sprake is van belastingplicht. Het oningevuld retourneren van een aangiftebiljet is met de digitale aangifte niet meer mogelijk. Wellicht neemt de Hoge Raad daarom dit vereiste niet meer op in het arrest *BNB* 2013/195.

De enkele betwisting van de stelling dat de belastingplichtige niet in Nederland woont of is gevestigd is volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant onvoldoende als daar een uitgebreide motivering van het tegendeel door de inspecteur tegenover staat.[19] Als een uitnodiging tot het doen van aangifte wordt ontvangen is het belangrijk om daarop in ieder geval te reageren en uitdrukkelijk en gemotiveerd aan te geven waarom geen belastingplicht in Nederland aanwezig is. Het verdient de voorkeur met de inspecteur afspraken te maken over de wijze waarop met de uitnodiging tot het doen van aangifte kan worden omgegaan, zoals uitstel voor het doen van aangifte of de instemming dat het ingenomen standpunt voldoende is ter voorkoming van omkering en verzwaring van de bewijslast. Achterover leunen kan de vennootschap in ieder geval duur komen te staan.

2.4.4 Geldt omkering en verzwaring van de bewijslast wel voor de beoordeling van de vestigingsplaats met toepassing van art. 4 AWR?

De vraag komt op of de beoordeling of een vennootschap in Nederland is gevestigd wel met omkering en verzwaring van de bewijslast moet plaatsvinden. De sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast heeft tot gevolg dat de rechter moet beoordelen of de opgelegde aanslag op een redelijke schatting is gebaseerd. Dat deze toets lastig is bij toepassing van art. 4 AWR volgt ook uit de zojuist aangehaalde uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant. De rechtbank beoordeelt of het uitgangspunt van de inspecteur dat de woonplaats Nederland is, willekeurig is. Wij menen dat de beoordeling of een vennootschap in Nederland belastingplichtig is evenals de vraag of aan de vereisten voor navordering wordt voldaan, een voorvraag is. In lijn met het arrest van de Hoge Raad van 16 maart 2018[20] kan dan ook worden betoogd dat de omkering en verzwaring van de bewijslast niet van toepassing is bij de beoordeling of een vennootschap op grond van art. 4 AWR in Nederland is gevestigd. Het voordeel van het bepalen van de vestigingsplaats met de normale bewijslastverdeling is dat niet te snel aan een toepassing van het verdrag wordt toegekomen en dat onnodige toepassing van het verdrag wordt voorkomen. Immers, bij toepassing van de onderlinge-overlegprocedure speelt de omkering en verzwaring van de bewijslast geen rol waardoor de kans groter is dat in die procedure tot de conclusie wordt gekomen dat de vennootschap niet in Nederland is gevestigd waar dit op grond van art. 4 AWR met omkering en verzwaring van de bewijslast wel het geval was.

2.5 Conclusie vestigingsplaats art. 4 AWR

De beoordeling van de vestigingsplaats blijft een afweging van omstandigheden waarbij het belangrijk is op wie de bewijslast rust. Het moet niet te makkelijk zijn om aan vennootschappen een dubbele vestigingsplaats toe te kennen omdat dat met rechtsonzekerheid gepaard gaat. Bij twijfel over de vestigingsplaats zal onzes inziens moeten gelden dat de statutaire zetel leidend is.

3 Stap 2: dubbele vestigingsplaats wie mag heffen?

3.1 Inleiding

Indien een vennootschap een dubbele fiscale vestigingsplaats heeft omdat bijvoorbeeld in het ene land de incorporatieleer

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 06-12-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

geldt en het andere land de plaats van de werkelijke leiding als uitgangspunt neemt, bepaalt — indien aan de orde — het verdrag welk land mag heffen. Tot 2017 was in het OESO-modelverdrag bepaald dat de werkelijke leiding doorslaggevend is. Vanaf 2017 is in het OESO-modelverdrag bepaald dat de onderlinge-overlegprocedure moet worden toegepast. Daarnaast is in art. 4 van het MLI geregeld dat bij een dubbele vestigingsplaats de staten met de onderlinge-overlegprocedure moeten bepalen waar de vennootschap is gevestigd.

3.2 Art. 4 MLI

In art. 4 van het MLI is bepaald dat bij een dubbele vestigingsplaats de staten met de onderlinge-overlegprocedure moeten (trachten te) bepalen waar de vennootschap is gevestigd (MAP-tiebreaker). De MAP-tiebreaker is gebaseerd op BEPS Actionplan 6.[21] De ratio zou zijn gelegen in het voorkomen van belastingontwijking op het moment dat sprake is van een dubbele vestigingsplaats.[22] Belastingplichtigen zouden op oneigenlijke wijze gebruik kunnen maken van belastingverdragen indien de feitelijke leiding de doorslag geeft voor het vaststellen van de vestigingsplaats van een vennootschap.[23]Art. 4 lid 1 MLI luidt:
"Where by reason of the provisions of a Covered Tax Agreement a person other than an individual is a resident of more than one Contracting Jurisdiction, the competent authorities of the Contracting Jurisdiction shall endeavor to determine by mutual agreement the Contracting Jurisdiction of which is such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Covered Tax Agreement, having regard to its place of management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by the Covered Tax Agreement except to the extent and in such manner as may be agreed upon the competent authorities of the Contracting Jurisdictions."

Art. 4 MLI ziet derhalve niet op de woonplaatsbepaling van een natuurlijk persoon. Indien een vennootschap in twee landen is gevestigd, zullen de staten in onderling overleg moeten bepalen wie mag heffen.

Feiten en omstandigheden die van betekenis kunnen zijn voor het bepalen van vestigingsplaats van een "dual resident" zijn de plaats waar de vennootschap wordt geleid en bestuurd, de oprichtingsplaats en overige relevante factoren. Die overige relevante factoren worden niet benoemd. Als wordt aangesloten bij het OESO-commentaar op de in het OESO-verdrag opgenomen vergelijkbare bepaling kan daarmee worden bedoeld de plaats waar:
- de directeuren vergaderen;
- de CEO en andere hoge leidinggevenden hun activiteiten uitoefenen;
- het dagelijkse management plaatsvindt;
- het hoofdkantoor is gevestigd;
- de boekhouding wordt bewaard.[24]

Hoewel een aantal van deze factoren al relevant waren voor de werkelijke leiding-tiebreaker, is de invulling van het vestigingsplaatsbegrip onder de MAP-tiebreaker ruimer. Doordat in de onderlinge-overlegprocedure de staten op basis van deze mix aan omstandigheden moeten bepalen aan wie het heffingsrecht toekomt, brengt dit voor de vennootschap veel onzekerheid mee. Wordt bijvoorbeeld meer belang toegekend aan de vergaderplaats van de directeuren of is de plaats van het dagelijks management belangrijker, of de plaats waar de CEO en hoge leidinggevenden hun activiteiten uitoefenen?

3.3 Toepassing art. 4 MLI

In art. 4 lid 3 MLI is een aantal voorbehouden opgenomen die de staten kunnen toepassen. Uit de parlementaire behandeling van het MLI in Nederland blijkt dat Nederland art. 4 van het MLI zonder nader voorbehoud heeft geaccepteerd. Nederland heeft geen voorbehoud gemaakt bij de MAP-tiebreaker aangezien wordt aangesloten bij de gedachte dat deze bepaling een geëigend instrument is om in bepaalde situaties belastingontwijking te bestrijden.[25] Dat betekent dat art. 4 MLI van toepassing is op alle door het MLI gedekte belastingverdragen.

Op de website van de OECD is een databank opgenomen waaruit blijkt of het andere verdragsland heeft ingestemd met voorwaarden die Nederland stelt aan het MLI.[26] De MLI MAP-tiebreaker is dus slechts van toepassing op het moment dat (1) het betreffende bilaterale verdrag is aangemeld voor het MLI, (2) beide verdragsstaten gekozen hebben voor de toepassing van art. 4 MLI en (3) de ene staat instemt met de gestelde voorwaarde van het MLI van de andere staat.

Voor verdragen die onder de werking van het MLI vallen, geldt dat verdragsstaten de heffingsrechten van een "dual resident" vaststellen in een onderling-overlegprocedure. Een dergelijke bepaling werd al geïntroduceerd in het Verdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk dat werd gesloten in 2008. Bij de invoering van deze bepaling is veel kritiek geleverd op de rechtsonzekerheid die zou ontstaan. Opmerkelijk is dat bij de parlementaire behandeling van het MLI nauwelijks kritische vragen zijn gesteld. Onzes inziens ten onrechte omdat de onderlinge-overlegprocedure de rechtszekerheid en de rechtsbescherming aantasten.

3.4 Rechtsonzekerheid onderlinge-overlegprocedure MLI

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 06-12-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

3.4.1 Geen duidelijke factoren

Het niet-limitatieve en subjectieve karakter van de factoren waarmee de autoriteiten rekening kunnen houden bij het vaststellen van de vestigingsplaats brengt onzes inziens rechtsonzekerheid met zich. Ook is geen weging van de factoren aangegeven, waardoor het voor belastingplichtigen moeilijk is om van tevoren te bepalen welke factoren (het meest) relevant zullen zijn voor de beoordeling van het inwonerschap. Dit brengt een groot risico van willekeur met zich omdat bepaalde factoren niet meegenomen hoeven te worden in de beoordeling of aan sommige factoren juist onevenredig veel waarde wordt gehecht, terwijl de belastingplichtige daar geen enkele invloed op kan uitoefen of daar iets van mag vinden.

3.4.2 Zekerheid voor hoe lang?

De staatssecretaris geeft aan dat belastingplichtigen na afronding van de overlegprocedure zekerheid hebben zolang de feiten en omstandigheden ongewijzigd blijven.[27] In die zin leidt de MAP-tiebreaker volgens de staatssecretaris tot een resultaat dat meer zekerheid biedt dan een corporate-tiebreaker die de doorslag geeft aan de plaats waar de feitelijke leiding van een entiteit zich bevindt. Dit is een opmerkelijke bevinding aangezien de corporate-tiebreaker ook geen onzekerheid met zich brengt zolang de feiten en omstandigheden niet wijzigen. Deze opmerking sluit bovendien niet aan bij het hedendaagse bedrijfsleven. Feiten en omstandigheden binnen de bedrijfsvoering veranderen continu alleen al doordat bestuurders, leidinggevenden en aandeelhouders zich steeds makkelijker over de gehele wereld kunnen verplaatsen. Betekent dit dan ook dat belastingplichtigen om de paar maanden geconfronteerd kunnen worden met een nieuwe onderlingeoverlegprocedure? Belastingplichtigen zijn onder de MAP-tiebreaker immers afhankelijk van de overeenstemming tussen de autoriteiten, waarbij de criteria en de weging daarvan bovendien onduidelijk is en van geval tot geval kan verschillen.

3.4.3 Overgangsrecht

De MAP-tiebreaker treedt op zijn vroegst in werking met ingang van 1 januari 2020 en is dan van toepassing voor de belastingjaren vanaf 2020. Er is geen overgangsrecht geformuleerd in de nieuwe MAP-tiebreaker waardoor de MAP-tiebreaker direct een aantal bestaande verdragen wijzigt. Het gevolg daarvan is dat met ingang van 1 januari 2020 de huidige vestigingsplaatsen die onder het verdrag zijn vastgesteld door middel van de corporate tiebreaker eindigen. Sterker nog, de autoriteiten kunnen na 2020 zelfs terugwerkende kracht toekennen naar het moment waarop de dubbele vestigingsplaats is ontstaan, mits binnen de aanslagtermijn en niet vóór 1 januari 2020.

3.5 Gebrek aan rechtsbescherming

3.5.1 Dubbele heffing

De onderlinge-overlegprocedure die bij toepassing van de MAP-tiebreaker plaatsvindt, betreft slechts een inspanningsverplichting voor de staten. Indien de staten geen overeenstemming bereiken over de fiscale vestigingsplaats, kan dubbele belastingheffing ontstaan. Opvallend is dat in art. 4 van het MLI expliciet bepaald wordt dat toegang tot het verdrag zal worden ontzegd indien staten geen overeenstemming bereiken over de woonplaats. Dit wordt eveneens in memorie van toelichting bevestigd:[28]
“Als de bevoegde autoriteiten geen overeenstemming bereiken over de woonplaats van een entiteit met een dubbele woonplaats voor toepassing van het gedekte belastingverdrag, komen dat lichaam geen verdragsvoordelen toe, tenzij de bevoegde autoriteiten dat in onderling overleg mochten bepalen.”

In het wetgevingsproces zijn op het punt van de rechtszekerheid zorgen geuit door Kamerleden. De Staatssecretaris van Financiën heeft op dat punt aangegeven dat tot aan het moment van de overeenstemming tussen verdragsstaten onzekerheid kan bestaan voor belastingplichtgen.[29] De Staatssecretaris van Financiën geeft vervolgens aan dat de bevoegde autoriteiten echter de mogelijkheid hebben om vast te stellen tot welke verdragsvoordelen een belastingplichtige tot het moment van overeenstemming wel recht heeft. De staatssecretaris rept echter met geen woord over de situatie dat de autoriteiten geen overeenstemming over de vestigingsplaats bereiken. Zoals gezegd, is de MAP-tiebreaker slechts een inspanningsverplichting. Op het moment dat staten er onderling niet uitkomen, komt de belastingplichtige geen verdragsvoordelen toe. Het gevolg is dat een dubbele vestigingsplaats bestaat met het risico van dubbele heffing, terwijl geen aanspraak kan worden gemaakt op voorkoming van dubbele heffing op grond van het verdrag in kwestie. Dit is een verstrekkend gevolg, waar de wetgever volledig aan voorbij gaat. Vanwege het gebrek aan een rechtsingang kan de dubbele heffing onzes inziens in strijd komen met art. 1 Eerste Protocol EVRM omdat niet aan de lawfullness-eis wordt voldaan.[30]

3.5.2 Onderlinge-overlegprocedure

3.5.2.1 Partijdigheid

De huidige onderlinge-overlegprocedure is geregeld in het Besluit onderlinge overlegprocedure. In de kamerstukken is

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 06-12-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

opgemerkt dat met invoering van de MLI wijzigingen in dit besluit worden aangebracht.[31] Die wijzigingen zijn nog niet bekend. Uitgaande van de huidige onderlinge-overlegprocedure ontstaat een groot tekort aan rechtsbescherming indien twee of meerdere landen zich op het standpunt stellen dat een vennootschap aldaar is gevestigd.

Bij toepassing van de werkelijke leiding tiebreaker bepaalt de onpartijdige rechter of Nederland heffingsrechten toekomen. Met de onderlinge-overlegprocedure bepalen de partijdige staten — die duidelijk een eigen belang hebben bij de uitkomst — aan welke land de heffingsrechten toekomen. Het resultaat komt immers rechtstreeks in de portemonnee van de staten terecht.

Ons voorstel is dan ook de onderlinge-overlegprocedure niet door de staten te laten plaatsvinden maar door een onafhankelijke, onpartijdige instantie zoals wellicht een arbitrage-commissie of een speciale afdeling binnen de rechterlijke macht. Wij vinden het dan ook onbegrijpelijk dat arbitrage bij toepassing van art. 4 van het MLI is uitgesloten.[32] In EU-situaties zou de Wet fiscale arbitrage soelaas kunnen bieden.[33] Met die wet wordt de arbitragerichtlijn geïmplementeerd waardoor voor gedekte verdragen tussen EU-lidstaten na een klachtprocedure wel toegang tot een arbitragecommissie openstaat.

3.5.2.2 Ondoorzichtige procedure

Het is onzeker hoe lang de onderlinge-overlegprocedure duurt. In de parlementaire behandeling is opgemerkt dat het uitgangspunt is dat binnen een kort tijdsbestek overeenstemming wordt bereikt en dat Nederland zich daarvoor zal inzetten.[34] Uit ervaring met het Verdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk blijkt dat er gestreefd wordt om binnen zes maanden uitsluitsel te geven over de vestigingsplaats. Deze termijn van zes maanden gaat in vanaf het moment dat de autoriteiten voorzien zijn van alle relevante feiten en omstandigheden.[35]

De belastingplichtige wordt conform het Besluit onderlinge overlegprocedures slechts op de hoogte gehouden van de overlegprocedure. De belastingplichtige kan op verzoek een schriftelijke of mondelinge toelichting geven. In een inzagerecht is niet voorzien waardoor de belastingplichtige niet weet op welke stukken de onderlinge-overlegprocedure ziet. De onderlinge-overlegprocedure biedt derhalve weinig inspraakmogelijkheden voor de belastingplichtige in tegenstelling tot de procedure bij de belastingrechter. Er is expliciet bepaald dat de overlegprocedure een overheid-tot-overheidproces is.

3.5.2.3 Geen rechtsmiddelen

Het is niet mogelijk tegen een uitkomst van een MAP-procedure een rechtsmiddel aan te wenden. Daardoor ontstaat een gebrek aan rechtsbescherming. Belastingplichtigen zijn hierdoor onzes inziens overgeleverd aan de welwillendheid van staten om tot een oplossing te komen. Bovendien ontstaat op deze wijze geen inzicht over de relevante factoren voor het bepalen van de vestigingsplaats, zoals nu wel het geval is op het moment dat rechtspraak ontstaat over de invulling van het vestigingsplaatsbegrip.

De belastingplichtige is volledig afhankelijk van de werkwijze en de beslissing van de autoriteiten. Mochten de autoriteiten bevooroordeeld handelen — hetgeen in de reden ligt gelet op het feit dat de autoriteiten een eigen belang hebben bij de uitkomst — dan kan de belastingplichtige zich niet wenden tot een onafhankelijke instantie die hier een onafhankelijk oordeel over kan vellen. De belastingplichtige dient zich neer te leggen bij de uitkomst van de onderlinge-overlegprocedure. Wij achten het onbegrijpelijk dat de belastingplichtige dit fundamentele recht tot het instellen van bezwaar en beroep wordt ontnomen. Op deze wijze wordt toegang tot de rechter onthouden. Wellicht kan de civiele rechter soelaas bieden indien wordt aangevoerd dat de verdeling van heffingsrechten die de staten hebben afgesproken onrechtmatig is. Eenvoudig zal dat niet zijn reeds vanwege het feit dat niet bekend is op welke gronden de heffingsrechten zijn verdeeld.

4 Conclusie

Bij de beoordeling van de vestigingsplaats zijn twee stappen van belang:

1. Is de vennootschap in Nederland gevestigd op basis van art. 4 AWR?
2. Zo ja, is Nederland dan heffingsbevoegd? Hierbij is van belang of de corporate-tiebreaker rule van toepassing is of het MLI.

De toets van art. 4 AWR betreft een afweging van omstandigheden waarbij het belangrijk is op wie de bewijslast rust. Deze bewijslast ligt in beginsel bij de inspecteur. Bij de beoordeling of een buitenlandse vennootschap in Nederland is gevestigd, zijn de informatieverplichtingen in de AWR onzes inziens beperkter dan wanneer vaststaat dat een vennootschap in Nederland is gevestigd. De beoordeling of een vennootschap in Nederland belastingplichtig is, is onzes inziens een voorvraag waarvan evenals de vraag of aan de vereisten voor navordering wordt voldaan kan worden betoogd dat de omkering en verzwaring van de bewijslast niet van toepassing is.

Het MLI wordt op korte termijn van toepassing op een groot aantal belastingverdragen. Dit heeft tot gevolg dat de toets van art. 4 AWR steeds belangrijker en van meer gewicht wordt omdat bij de onderlinge-overlegprocedure rechtsonzekerheid en een gebrek aan rechtsbescherming ontstaat. Wij zien een taak voor de belastingrechter weggelegd om het gebrek aan

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 06-12-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

rechtsbescherming en rechtszekerheid dat het MLI met zich brengt mee te wegen bij de beoordeling of een vennootschap op grond van art. 4 AWR in Nederland is gevestigd. Tevens roepen wij de wetgever op om meer inspraak in de onderlinge-overlegprocedure mogelijk te maken, inzicht te geven in de afwegingen die bij de verdeling van de heffingsrechten een rol spelen en een onafhankelijke instantie te creëren waaraan de door de staten gemaakte afspraken kunnen worden voorgelegd.

Voetnoten

[1]
Werkzaam als advocaat bij Hertoghs Advocaten.

[2]
Zie bijv. F.P.G. Pötgens & E.M.L. Kool, 'Nederland en het Multilaterale Instrument: een stand van zaken', *WFR* 2018/206; C. Presilli, 'De gevolgen van de nieuwe MAP-tiebreaker voor grensoverschrijdende omzettingen', *WFR* 2019/16; S.A. Rienks, 'De nieuwe corporate tiebreaker van art. 4, lid 3, OESO-Modelverdrag', *MBB* 2018/6-10.

[3]
A.A. Feenstra & A.J.C. Perdaems, 'De jacht op buitenlands vermogen, anno 2018', *WFR* 2019/7.

[4]
HR 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5105, *BNB* 1993/193.

[5]
HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:47, *BNB* 2018/68.

[6]
A.A. Feenstra & A.J.C. Perdaems, 'De jacht op buitenlands vermogen, anno 2018', *WFR* 2019/7.

[7]
HR 25 november 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5171; Hof Amsterdam 15 juni 1978, ECLI:NL:GHAMS:1978:AX2846; besluit van 3 juni 2014, DGB2014/3101, lijst in bijlage.

[8]
HR 21 augustus 1985, ECLI:NL:HR:1985:BH3455; Hof Den Haag 20 december 1989, ECLI:NL:GHSGR:1989:AW2317; Hof Amsterdam 15 juni 1978, ECLI:NL:GHAMS:1978:AX2846; HR 26 januari 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA4523.

[9]
HR 1 juli 1987, ECLI:NL:HR:1987:AW7634; HR 27 april 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3811; HR 21 augustus 1985, ECLI:NL:HR:1985:BH3455; Hof Amsterdam 15 juni 1978, ECLI:NL:GHAMS:1978:AX2846; Hof Den Haag 20 december 1989, ECLI:NL:GHSGR:1989:AW2317; HR 4 april 1962, ECLI:NL:HR:1962:AX8083; HR 1 februari 1989, ECLI:NL:HR:1989:BH7238; Hof Amsterdam 19 juli 1994, ECLI:NL:GHAMS:1994:AW2908; Hof Den Haag 22 januari 1982, ECLI:NL:GHSGR:1982:AW9186; besluiten van 3 juni 2014: DGB2014/3101, lijst in bijlage en DGB2014/3102 onder III, punt 14.

[10]
Hof Den Haag 22 januari 1982, ECLI:NL:GHSGR:1982:AW9186; besluiten van 3 juni 2014: DGB2014/3101, lijst in bijlage en DGB2014/3102 onder III, punt 13.

[11]
Hof Amsterdam 15 juni 1978, ECLI:NL:GHAMS:1978:AX2846; HR 24 november 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9043; Hof Den Haag 22 januari 1982, ECLI:NL:GHSGR:1982:AW9186.

[12]
HR 21 oktober 1987, ECLI:NL:HR:1987:ZC3728; HR 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5105; HR 30 november 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3942; HR 1 februari 1989, ECLI:NL:HR:1989:BH7238.

[13]
Op grond van art. 27e lid 1 AWR wordt het beroep ongegrond verklaard als een informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan, tenzij de belastingplichtige doet blijken dat en in hoeverre de uitspraak op bezwaar onjuist is.

[14]
HR 18 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7498, *BNB* 2003/268.

[15]
HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3603, *BNB* 2016/48.

[16]
HR 30 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, *BNB* 2010/47.

[17]

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 06-12-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

HR 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ9676, *BNB* 2007/191.

[18]
HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:30, *BNB* 2013/195; HR 27 maart 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA2004, *BNB* 1996/273.

[19]
Rb. Zeeland-West-Brabant 5 juli 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:3875.

[20]
HR 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:303, *BNB* 2018/87.

[21]
BEPS Action 6, 'Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances', 2015 *Final Report*.

[22]
BEPS Action 6, 'Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances', 2015 *Final Report*, par. 47, p. 72.

[23]
OESO-commentaar (2017) op art. 4, par. 21-24.

[24]
OESO-commentaar (2017) bij art. 4, par. 24.1.

[25]
Kamerstukken II 2017/18, 34853, 3, p. 15.

[26]
www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm.

[27]
Kamerstukken II 2017/18, 34853 (R2096), 6, p. 24.

[28]
Kamerstukken II 2017/18, 34853 (R2096), 3, p. 15.

[29]
Kamerstukken II 2017/18, 34853 (R2096), 6, p. 23.

[30]
Zie EHRM 21 februari 1986, 8793/79, Series A98 (*James e.a./Verenigd Koninkrijk*), par. 58-66.

[31]
Kamerstukken II 2018/19, 35110, 5, p. 8.

[32]
Par. 58 van het Explanatory Statement MLI.

[33]
Kamerstukken II 2018/19, 35110, 6: "Het MLI dwingt met andere woorden niet tot het tot stand komen van een arbitragemechanisme, binnen noch buiten de EU. De arbitragerichtlijn is daarom ontwikkeld om dit binnen de EU wel af te dwingen."

[34]
Kamerstukken II 2017/18, 34853 (R2096), 6, p. 24.

[35]
Kamerstukken II 2009/10, 32145, 6, p. 4.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 06-12-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl