

NLF 2022/772

Onterechte medeplegersboete van € 1 miljoen voor belastingadvieskantoor

Hof Den Haag 2 maart 2022, 19/00478, ECLI:NL:GHDHA:2022:317

SAMENVATTING

De Inspecteur heeft aan belastingadvieskantoor X (nv; belanghebbende) een vergrijpboete opgelegd van € 1 miljoen. Hij heeft daarbij het standpunt ingenomen dat het vermoeden bestaat dat het mede aan het (voorwaardelijke) opzet van een medewerker van X is te wijten dat te weinig vennootschapsbelasting is geheven van, naar zijn mening, in Nederland gevestigde Guernsey Limiteds en dat de gedragingen van de medewerker en de verwijtbaarheid daarvan aan X kunnen worden toegerekend.

In geschil is of de vergrijpboete terecht is opgelegd. Dat is volgens Rechtbank Den Haag en in hoger beroep Hof Den Haag niet het geval.

Hof Den Haag beoordeelt om proceseconomische redenen eerst of de boete dient te worden vernietigd omdat niet voldaan is aan het toestemmingsvereiste als bedoeld in paragraaf 2, lid 6, BBBB.

Naar het oordeel van het Hof zijn de stukken die verband houden met het voormelde toestemmingsvereiste op de zaak betrekking hebbende stukken. De Inspecteur heeft de betreffende stukken alsnog, onder protest, in het geding gebracht.

Het Hof komt tot het oordeel dat de Directeur Grote Ondernemingen toestemming heeft verleend op basis van onvolledige en gekleurde informatie, zonder volledig te zijn geïnformeerd over de feiten, waaronder de volledige structuur en de beoordeling van die structuur door verschillende Inspecteurs, en de gronden van de op te leggen boete. Gelet hierop is niet voldaan aan het toestemmingsvereiste. Het gebruik van de verleende toestemming druist zozeer in tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik daarvan onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Voor het geval wel aan het toestemmingsvereiste is voldaan, maakt de Inspecteur (voorwaardelijke) opzet noch grove schuld aannemelijk.

Naar het oordeel van het Hof is een hogere dan forfaitaire vergoeding gerechtvaardigd gelet op de wijze waarop de toestemming is verkregen, en de omstandigheid dat een bijzonder hoge boete is opgelegd zonder doorslaggevend bewijs van (voorwaardelijk) opzet. Daarbij komt dat het standpunt dat sprake is van grove schuld op geen enkele manier is onderbouwd. Het Hof stelt de vergoeding in goede justitie vast op € 20.000.

NOOT

Hof Den Haag heeft de aan het belastingadvieskantoor opgelegde medepleegboete van € 1 miljoen vernietigd vanwege de wijze waarop de vereiste toestemming om de boete te mogen opleggen tot stand

is gekomen. Vanwege de principiële overwegingen van het Hof over dit toestemmingsvereiste sluit ik niet uit dat de zaak een vervolg krijgt bij de Hoge Raad. Bovenal geeft deze zaak een ontluisterend inkijkje in de wijze waarop 'constructiebestrijding' binnen de Belastingdienst een allesoverheersende stem heeft bij het nemen van beslissingen als deze.

De lavaco heeft het nakijken

Uit de door het Hof geciteerde (interne) stukken van de Belastingdienst blijkt dat de Inspecteur op enig moment is gaan twifelen aan de vestigingsplaats van de Limiteds op Guernsey. De toon wordt agressiever als Inspecteur [F] in beeld komt die concludeert dat sprake is van een abjecte structuur waardoor miljoenen aan belasting zijn ontdoken. De Landelijk vaktechnisch coördinator (lavaco) Inkomstenbelasting wordt gevraagd een pleitbaar standpunt uit te sluiten, maar doet het tegenovergestelde. Hij komt tot de conclusie dat sprake is van een destijds niet ongebruikelijke structuur om de terugwerkende kracht in de lucratiefbelangregeling ongedaan te maken, die bovendien door de adviseur met de fiscus is afgestemd. Twee dagen later geeft de Directeur Grote Ondernemingen toestemming voor het opleggen van de medepleegboete (zonder kennis te krijgen van de conclusies van de lavaco of zelf door te vragen).

Toestemmingsvereiste – werkt dit intern of ook extern en kan het worden gepasseerd?

Voorafgaand aan het opleggen van een boete aan een medepleger, doenpleger, uitlokker, medeplichtige, feitelijk leidinggever of opdrachtgever moet de Inspecteur daarvoor toestemming vragen aan een directeur van een organisatieonderdeel van de Belastingdienst en (naar de huidige tekst van paragraaf 2, lid 6, BBBB) de hoofddirecteur van de concerndirectie Fiscale en Juridische Zaken van de Belastingdienst. Dit toestemmingsvereiste dient te waarborgen dat de Inspecteur niet lichtvaardig gebruikmaakt van de mogelijkheid zo'n boete op te leggen.¹

Volgens het Hof is deze toestemming een bestaansvoorwaarde voor (het opleggen van) de boete (constitutief vereiste). Het Hof overweegt om die reden dat de stukken over het verkrijgen van de toestemming op de zaak betrekking hebben. De Inspecteur had betoogd dat het krijgen van toestemming een louter interne aangelegenheid is, maar dat is dus niet het geval. De onderhavige toestemming is namelijk in het beleid opgenomen als waarborg tegen willekeur en misbruik van bevoegdheid.² Het is daarmee duidelijk dat deze norm (mede) strekt ter bescherming van de belangen van belanghebbende die op nakoming daarvan mocht vertrouwen. Geen louter interne werking dus.

Er zijn in dit kader interessante parallellen te trekken.

Zo bepaalt paragraaf 15, lid 6, BBBB dat een belastingambtenaar een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator aanmeldt voor mogelijke strafrechtelijke vervolging als het (belasting)nadeel in die zaak ten minste € 20.000 bedraagt. Hof Amsterdam overwoog in een (kleine) strafzaak dat dit beleid een interne melding betreft, die het Openbaar Ministerie niet bindt.³ Het Protocol AAFD, waarin richtlijnen staan op basis waarvan wordt besloten welke fiscale delicten strafrechtelijk

1 R.o. 5.8 van de uitspraak van het Hof.

2 Kamerstukken I, 2019/20, 35 303, C, p. 3.

3 Hof Amsterdam 3 mei 2021, 23-003186-19, ECLI:NL:GHAMS:2021:1338, NLF 2021/1053.

worden vervolgd, bindt het OM wel.⁴ De stukken die zien op deze beslissing behoren volgens de Hoge Raad in beginsel niet tot het dossier in de strafzaak.⁵ Of neem de in een eerdere versie van het Besluit fiscaal bestuursrecht opgenomen bepaling dat de Inspecteur toestemming moet krijgen van een procesdeskundige collega als hij hoger beroep wil instellen. Die toestemming ontbrak regelmatig, maar geen rechter verbond daar gevolgen aan.

Hoewel het Hof daar kennelijk anders over denkt, sluit ik niet uit dat het in theorie mogelijk is dat het ontbreken van een voorafgaande toestemming wordt gepasseerd op grond van artikel 6:22 Awb. Die bepaling geeft de bestuursrechter de mogelijkheid een besluit in stand laten 'ondanks schending van een geschreven of ongeschreven rechtsregel of algemeen rechtsbeginsel (...) indien aannemelijk is dat de belanghebbenden daardoor niet zijn benadeeld'. Deze bepaling wordt door de bestuursrechter met name toegepast om geen gevolgen te verbinden aan het niet naleven van vormvoorschriften door bestuursorganen. Ik denk dan in het bijzonder aan gevallen waarin de toestemming zonder twijfel zou zijn verleend. Al speelt bij de beslissing over toestemming natuurlijk meer mee dan de juridische kansen en risico's, helemaal na het debacle van deze zaak. Ik verwacht daarom niet dat de rechter deze bepaling snel van stal haalt als het aan toestemming ontbreekt. Dit kan volgens de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State ook alleen als het evident is dat belanghebbende door het gebrek niet is benadeeld.⁶

Toestemmingsvereiste – door het Hof ingevuld en getoetst aan het 'zozeer indruist'-criterium

Om te voorkomen dat zo'n boete alsnog wordt gebruikt voor een ander doel (bijvoorbeeld als pressiemiddel) dan waarvoor zij is bedoeld, moet uit het toestemmingsbesluit volgens het Hof blijken op welke daderschapsvorm (medeplegen, feitelijk leidinggeven enz.) de gegeven toestemming ziet. Hetzelfde heeft te gelden voor de schuldqualificatie – (voorwaardelijk) opzet of grove schuld – en het op te leggen boetebedrag. Hoewel voor deze invulling van het toestemmingsvereiste door het Hof veel te zeggen valt, signaleer ik ook het risico van een verkrampende werking van deze aanvullende regels. De praktijk is erbij gebaat dat de Inspecteur onder omstandigheden de vrijheid behoudt zijn standpunt over de strafmaat, schuldqualificatie of daderschapsvorm na boeteoplegging te wijzigen. Weinig is zo frustrerend als een Inspecteur die niet 'beweegt' omdat hij bang is daarmee zijn gehele positie kwijt te raken. Als bijvoorbeeld in de loop van de procedure sprake blijkt van medeplichtigheid in plaats van het eerder gestelde zwaardere verwijt medeplegen, dan is de beboete persoon er in de regel niet bij gebaat dat de Inspecteur blijft volhouden dat sprake is van medeplegen met als (werkelijke) reden dat hij alleen daar toestemming voor heeft.

Het Hof komt tot de slotsom dat toestemming is verleend op basis van onvolledige en gekleurde informatie en dat het gebruik daarvan zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik daarvan onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Dit 'zozeer indruist'-criterium wordt door de Hoge Raad toegepast als het gaat om

4 HR 6 september 2016, 14/04760, ECLI:NL:HR:2016:2020, r.o. 2.4.

5 HR 16 juni 2009, 08/04027, ECLI:NL:HR:2009:BI1430, r.o. 2.4.1.

6 ABRvS 27 maart 2019, 201802948/1/A1, ECLI:NL:RVS:2019:921.

het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in een fiscale procedure.⁷ Ik vraag mij af of deze norm geëigend is voor een geval als dit. Ik voel meer voor de (simpelere) redenering dat een toestemming die op deze wijze tot stand komt geen toestemming is in de zin van het BBBB.

Aanslag beoordelen in boetezaak adviseur?

Een andere interessante vraag is of het voor de boete die is opgelegd aan het advieskantoor relevant is of de navorderingsaanslagen terecht aan de Limiteds zijn opgelegd. De grondslag van de (maximale) boete is 'het bedrag van de navorderingsaanslag (...) voor zover dat bedrag als gevolg van de opzet of de grove schuld van de [medepleger] niet zou zijn geheven' (artikel 67e jo. artikel 67p AWR). De Limiteds bestaan echter al jaren niet meer en hun bezwaren zijn niet-ontvankelijk verklaard.⁸ De navorderingsaanslag is in die procedure dus niet vernietigd. De rechter in de boetezaak van het advieskantoor dient echter zelfstandig te onderzoeken of de opgelegde aanslag, de grondslag voor de boete, terecht is opgelegd. Als dat niet het geval is, ontvalt daarmee de grondslag aan de boete. Omdat de wetgever voor de boetegrondslag heeft gekozen voor een formeel begrip ('het bedrag van de navorderingsaanslag') in plaats van een materieel begrip ('de te weinig betaalde belasting') meen ik dat het beboete advieskantoor terecht een formeel argument aandraagt tegen de navorderingsaanslag, dat – als het slaagt – tot vernietiging van de boete moet leiden. Het Hof kon deze stelling onbesproken laten omdat het de boete al op andere gronden vernietigde.

mr. N. van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:GHDHA:2022:317

Uitspraak van 2 maart 2022 Uitspraak van 2 maart 2022 in het geding tussen

X nv X nv te Z, belanghebbende, (gemachtigde: R.W.J. Kerckhoffs)

en

de inspecteur van de Belastingdienst de inspecteur van de Belastingdienst, de Inspecteur, (vertegenwoordiger: F) op het hoger beroep van de Inspecteur tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 20 juni 2019, nr. SGR 18/1904.

Procesverloop

1.1. Bij beschikking van 28 december 2016 heeft de Inspecteur op de voet van artikel 5:1 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) in verbinding met artikel 67e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) aan belanghebbende een vergrijpboete opgelegd ten bedrage van € 1.000.000.

1.2. Bij uitspraak op bezwaar van 1 februari 2018 heeft de Inspecteur belanghebbendes bezwaar ongegrond verklaard.

⁷ Zie recentelijk HR 12 november 2021, 20/03229, ECLI:NL:HR:2021:1595, NLF 2022/0004, met noot van El Ouardi, r.o. 4.2.2, waarin het ging om de wijze waarop de Inspecteur derdenonderzoeken had uitgevoerd.

⁸ Zie Hof Den Haag 2 maart 2022, 19/00477, ECLI:NL:GHDHA:2022:315, nog te publiceren in NLF, met noot van ondergetekende.

1.3.1. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep bij de Rechtbank ingesteld. In verband daarmee is een griffierecht geheven van € 338.

1.3.2. Bij beslissing van 21 september 2018, gerectificeerd op 23 oktober 2018, heeft de geheimhoudingskamer van de Rechtbank een verzoek van de Inspecteur om beperkte kennisneming ex artikel 8:29 Awb gedeeltelijk afgewezen en beslist dat de Inspecteur nog een aantal nadere stukken in ongeanonimiseerde vorm dient in te brengen. De Inspecteur heeft die stukken alsnog in het geding gebracht. De stukken ten aanzien waarvan het beroep op beperkte kennisneming wel is gehonoreerd, zijn aan de Inspecteur geretourneerd, nadat belanghebbende bij brief van 12 oktober 2018 heeft laten weten geen toestemming te verlenen voor beperkte kennisneming.

1.3.3. De beslissing van de Rechtbank luidt:

“De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vernietigt de boetebeschikking;
- veroordeelt [de Inspecteur] in de proceskosten van [belanghebbende] tot een bedrag van € 20.000;
- draagt [de Inspecteur] op het betaalde griffierecht van € 338 aan [belanghebbende] te vergoeden.”

1.4. De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend. Voorafgaand aan de zitting heeft belanghebbende een pleitnota ingediend.

1.5. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 21 april 2021. Partijen zijn verschenen. De Inspecteur heeft ter zitting een pleitnota overgelegd. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt. Het proces-verbaal is op 30 april 2021 in afschrift aan partijen gezonden.

1.6. Naar aanleiding van het verhandelde ter zitting heeft het Hof het onderzoek ter zitting geschorst.

1.7.1. Ingevolge een door het Hof ter zitting tot hen gericht verzoek heeft belanghebbende nadere stukken ingediend op 18 mei 2021 (faxbericht met één bijlage) en de Inspecteur eveneens op 18 mei 2021 (brief met vier bijlagen).

1.7.2. Bij bericht van 23 juni 2021 (faxbericht met 2 bijlagen) heeft belanghebbende gereageerd op de brief van de Inspecteur van 18 mei 2021.

1.8.1. Bij brief van 31 mei 2021 heeft de Inspecteur in een gesloten envelop kopieën van een aantal interne e-mailberichten van de Belastingdienst uit de periode november en december 2016 en (concept-)memo's aan de geheimhoudingskamer van het Hof doen toekomen.

1.8.2. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van de geheimhoudingskamer van het Hof van 14 september 2021. Partijen zijn verschenen. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt.

1.8.3. Bij tussenuitspraak van 30 september 2021 heeft de geheimhoudingskamer van het Hof beslist dat de Inspecteur de onder 3.6 van de tussenuitspraak vermelde stukken, voor zover deze nog niet aan belanghebbende zijn verstrekt, alsnog dient te verstrekken in geschoonde vorm, zoals bepaald onder 4.13 van de tussenuitspraak.

1.8.4. Bij brief van 12 oktober 2021 heeft de Inspecteur gevolg gegeven aan de beslissing van de geheimhoudingskamer en heeft hij de interne e-mailberichten en (concept-)memo's alsnog in het geding gebracht.

1.8.5. Bij brief van 13 oktober 2021 heeft belanghebbende toestemming gegeven aan de zetel die in de hoofdzaak beslist om mede op grondslag van de desbetreffende stukken in ongeschoonde vorm uitspraak te doen.

1.9.1. Het Hof heeft bepaald dat een nadere zitting dient te worden gehouden. Voorafgaand aan de zitting heeft belanghebbende een pleitnota ingediend.

1.9.2. Een nadere mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 27 oktober 2021. Partijen zijn verschenen. De Inspecteur heeft een pleitnota overgelegd. Belanghebbende heeft een faxbericht van 6 september 2021, dat was ingediend in de procedure voor de geheimhoudingskamer, overgelegd. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt.

Vaststaande feiten

2.1. Op 1 september 2005 zijn de voormalig cliënten van belanghebbende, [X-A] en [X-B], destijds [werkzaam bij C B.V.], een Profit Sharing Loan Agreement (PSL) aangegaan met de houdstermaatschappij van de [C B.V.-groep], [D B.V.] (de houdstermaatschappij).

2.2. Met het oog op de invoering van de zogenoemde lucratiefbelangregeling per 1 januari 2009 hebben twee medewerkers van belanghebbende [X-A] en [X-B] onder meer geadviseerd hun PSL in te brengen in een naar het recht van Guernsey opgerichte, persoonlijke limited. Het advies is opgenomen in een memo "Aanpassing structuur managementparticipatie" van 18 juni 2008, waarin onder meer het volgende is vermeld:

"2. Inleiding 2. Inleiding

Op 13 mei 2008 is het wetsvoorstel 'Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen' naar de Tweede Kamer gezonden. Op 9 juni 2008 is een Nota van Wijziging op het wetsvoorstel aan de Tweede kamer gestuurd. In het wetsvoorstel wordt een nieuwe heffing voorgesteld voor voordelen uit bepaalde aandelen of vermogensrechten, zgn. '*lucratieve belangen*'/*lucratieve belangen*'. Deze heffing vindt plaats in Box 1 voor zowel een onmiddellijk als een middellijk gehouden *lucratief belang*. Echter, bij een lucratief belang gehouden via een entiteit waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang houdt, kan belastingplichtige er voor kiezen dat de heffing plaats vindt in Box 2, mits in dat kalenderjaar ten minste 95% van de voordelen uit het *lucratief belang* genoten worden als inkomen uit aanmerkelijk belang.

(...)

Het wetsvoorstel bevat geen overgangsregeling voor reeds bestaande *lucratieve belangen*. De boekwaarde van het *lucratief belang* wordt gesteld op de oorspronkelijke kostprijs, eventueel verhoogd met een bij verkrijging in aanmerking genomen belastbaar voordeel op grond van Box 1. Er werd

aanvankelijk geen tegemoetkoming gegeven voor belastingheffing die heeft plaatsgevonden in Box 3, maar het wetsvoorstel is onlangs op dit punt aangepast.

Het bovenstaande betekent dat indien het wetsvoorstel in zijn huidige vorm wordt aangenomen, vanaf 1 januari 2009 de opbrengsten op de PSL in Box 1 belast gaan worden (met een credit voor de box 3 belasting die ter zake van de PSL is geheven in de voorgaande jaren).

(...)

5. Alternatief 2: overdracht PSL door management aan een tax haven vennootschap

5.1. Inleiding

Het nadelig effect van het wetsvoorstel zou beperkt kunnen blijven tot heffing over de voordelen in Box 2. Het wetsvoorstel biedt daartoe de mogelijkheid, mits het lucratieve belang (in casu de PSL) indirect (middellijk) wordt gehouden. Dit zou betekenen dat de managers de PSL moeten inbrengen in een vennootschap, waarin elk van de managers een aanmerkelijk belang houdt. Om dit te bewerkstelligen kan in beginsel geen Nederlandse vennootschap worden gebruikt, omdat de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is op de voordelen uit de PSL (...). Teneinde Nederlandse vennootschapsbelasting te vermijden zou management de PSL kunnen overdragen aan een tax haven vennootschap (bijv. "Guernsey Ltd."). Op het niveau van de tax haven vennootschap is niet of nauwelijks sprake van enigerlei heffing. (...)

(...)

5.2.B. Feitelijke leiding in Guernsey / geen vaste inrichting in Nederland

Om belastingheffing in Nederland te voorkomen over de opbrengst van de winstdelende leningen, is het van belang dat Guernsey Ltd. niet geacht kan worden haar feitelijke leiding in Nederland te hebben of in Nederland een vaste inrichting te hebben. Hierbij is het volgende van belang:

(...)

c) De bestuurders van de Guernsey vennootschap dienen bij voorkeur ieder kwartaal (en ten minste tweemaal per jaar) te vergaderen in Guernsey, met fysieke aanwezigheid van alle bestuurders, met name ook met fysieke aanwezigheid van de [cliënten] op Guernsey. Er dienen minutes van deze board meetings te worden bijgehouden.

d) Belangrijke beslissingen ten aanzien van de investering in de winstdelende leningen dienen tijdens board meetings in Guernsey genomen te worden (wederom: met fysieke aanwezigheid van de bestuurders aldaar). (...)

(...)

5.2.C. Doorstoten van de voordelen op winstdelende leningen / aandeelhoudersvergaderingen

De winstdelende leningen blijven kwalificeren als *lucratieve belangen*. Op verzoek kan echter belastingheffing in Box 1 achterwege blijven, mits in hetzelfde kalenderjaar een bedrag van ten minste 95%

van die voordelen door de aandeelhouders worden genoten als inkomen uit aanmerkelijk belang (Box 2: 25% heffing). Aandeelhoudersvergaderingen ter zake van dergelijke dividenduitkeringen (alsmede ook de jaarlijkse aandeelhoudersvergadering) dienen niet in Nederland plaats te vinden (lieft op Guernsey).

Indien de tax haven vennootschap toch geacht wordt haar feitelijke leiding in Nederland te hebben, dan zou de tax haven vennootschap onderworpen zijn aan Nederlandse vennootschapsbelasting. Dit zou betekenen dat de verdere waardeverhogingen van de PSL belast zijn met 25.5% vennootschapsbelasting. Indien inderdaad vennootschapsbelasting wordt geheven, dan zou dit kunnen betekenen dat de vennootschap niet in staat is om 95% van de voordelen genoten uit de PSL door te stoten naar haar aandeelhouders. Indien dit niet gebeurt, dan zijn de voordelen uit de PSL alsnog belast in Box 1 (alhoewel op dit punt ook Kamervragen zijn gesteld, en er wellicht een aanpassing komt in de wetgeving).

(...)

5.4. Conclusie alternatief 25.4. Conclusie alternatief 2

Lucratief belang

De PSL vormt een middellijk gehouden lucratief belang. Echter doordat de tax haven vennootschap ten minste 95% van de voordelen ontvangen op de PSL in hetzelfde kalenderjaar doorstoot naar de managers zal geen heffing in Box 1 plaatsvinden. De voordelen die de managers uit de tax haven vennootschap ontvangen zijn echter wel belast in Box 2 (25%), zonder step-up voor waardeverhoging PSL op moment van overdracht aan de tax haven vennootschap.

Vestigingsplaats Guernsey vennootschappen

De opbrengsten op de PSL zullen niet of nauwelijks belast zijn op Guernsey. Om te voorkomen waardoor de opbrengst van de PSL in Nederland belast zou zijn met vennootschapsbelasting, is het nodig dat de Guernsey vennootschappen daadwerkelijk op Guernsey gevestigd zijn. Indien de noodzakelijke discipline wordt betracht m.b.t. het vergaderen en het nemen van beslissingen op Guernsey, kan voorkomen worden dat Guernsey vennootschappen hun feitelijke leiding in Nederland heeft. Daarnaast wordt een dubbele structuur voorgesteld om het risico van belastingplicht op basis van het houden van de PSL in te perken.

Voordeel m.b.t. structuur

De fiscale eenheid tussen (...) en (...) blijft in stand. De aftrek voor de vennootschapsbelasting voor de verdere waardeverhoging van de PSL loopt door.”

2.3.1. Naar aanleiding van vorenbedoeld advies hebben [X-A] en [X-B] ieder hun PSL ingebracht in een 100% door hen gehouden, naar het recht van Guernsey opgerichte limited, te weten: [X-A-1 Ltd.] respectievelijk [X-B-1 Ltd.] . De vorderingen die zij in verband daarmee hebben gekregen, hebben zij als agio gestort in een eveneens (middellijk) 100% door hen gehouden, naar het recht van Guernsey opgerichte limited, te weten: [X-A-2 Ltd.] respectievelijk [X-B-2 Ltd.] . Vorenbedoelde limiteds (hierna ook tezamen: de Guernsey limiteds) zijn alle opgericht op 14 november 2008.

2.3.2. Als eerste bestuurder van de Guernsey limiteds is benoemd [E Ltd.] ; hierna ook: het trustkantoor te Guernsey. Op 2 december 2008 is [X-A] aangetreden als tweede bestuurder bij [X-A-2 Ltd.] en is [X-B] als tweede bestuurder aangetreden bij [X-B-2 Ltd.] .

2.4.1. In 2011 zijn de PSL's afgelost door de houdstermaatschappij. [X-A-1 Ltd.] en [X-B-1 Ltd.] hebben vervolgens hun schuld, inclusief aangegroeide rente, aan [X-A-2 Ltd.] respectievelijk [X-B-2 Ltd.] afgelost. In verband met die aflossing hebben deze vennootschappen een winst behaald van € 36.260.373 ([X-A-2 Ltd.]) respectievelijk € 14.577.149 ([X-B-2 Ltd.]) en vervolgens de ontvangen gelden uitgekeerd aan [X-A] respectievelijk [X-B] . [X-A] en [X-B] hebben de door hen ontvangen dividenduitkering, voor zover de uitkering niet kan worden aangemerkt als terugbetaling van kapitaal, in hun aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (IB/PVV) voor het jaar 2011 verantwoord als inkomen uit aanmerkelijk belang.

2.4.2. Op 15 oktober 2012 zijn de Guernsey limiteds geliquideerd. De liquidatie is vormgegeven als een zogenoemde '*voluntary winding up/voluntary winding up*' (zie "Part XXII" van "The Companies (Guernsey) Law, 2008")⁹. [X-A] en [X-B] waren uiteindelijk gerechtigd tot de liquidatie-uitkeringen van de respectieve limiteds. In verband daarmee hebben zij een verlies uit aanmerkelijk belang aangegeven in hun aangifte IB/PVV voor het jaar 2012.

2.5.1. Bij brief van 27 september 2013 heeft inspecteur [G] (Regiocoördinator Haaglanden Trust/SPF) naar aanleiding van de aangifte IB/PVV 2011 en het verzoek om een (voorlopige) carry back beschikking voor een verlies uit aanmerkelijk belang uit 2012

aan [X-A] verzocht om meer informatie hierover te verstrekken. Bij brief van 12 september 2013 heeft inspecteur [H] een soortgelijke vragenbrief gestuurd aan [X-B] .

2.5.2. Een medewerker van belanghebbende heeft namens beide cliënten gereageerd op voormelde brieven. De reactie namens [X-A] van 8 oktober 2013 vermeldt onder meer:

"1. Verlies uit aanmerkelijk belang 2012 (€ 18.377.658)" **1. Verlies uit aanmerkelijk belang 2012 (€ 18.377.658)**

Verkrijgingsprijs aandelen *Verkrijgingsprijs aandelen*

Het verlies uit aanmerkelijk belang 2012 van € 18.377.658 ziet inderdaad op de vennootschappen [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] . Deze vennootschappen zijn opgericht in 2008. Hieronder geef ik een nadere toelichting op de verkrijgingsprijs van de aandelen in [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] .

Op 14 november 2008 heeft [X-A] door oprichting 100% van de aandelen verkregen in twee vennootschappen gevestigd in Guernsey, [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] . Bij de oprichting is er in elke vennootschap een bedrag van € 5.750 gestort. Ik sluit kopieën van de oprichtingsakte / statuten bij (Bijlagen 1 en 2).

Op 2 december 2008 heeft [X-A] een vordering die hij had op [de houdstermaatschappij] ("profit sharing loan" c.q. "de PSL") overgedragen aan [X-A-1 Ltd.] voor een bedrag van € 18.349.000. Ter uwer informatie sluit ik een waarderingsrapport van [de accountants- en adviesorganisatie] bij waaruit de waarde van de vordering ten tijde van de overdracht blijkt (Bijlage 3).

1% van de koopsom van € 18.349.000 is door [X-A] gestort in [X-A-1 Ltd.] zijnde € 183.490, tegen uitgifte van één aandeel met een nominale waarde van € 1 en agio voor de rest van het bedrag. Voor het restant van de koopsom zijnde € 18.165.510 heeft [X-A] een lening verstrekt aan [X-A-1 Ltd.] . Vervolgens heeft [X-A] ook op 2 december 2008 deze vordering van € 18.165.510 op [X-A-1 Ltd.] gestort in [X-A-2 Ltd.] tegen uitgifte van één aandeel met een nominale waarde van € 1 en agio voor de rest van het bedrag.

In 2012, in het kader van de liquidatie van [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] heeft [X-A] een vordering op [X-A-1 Ltd.] van € 9.070 en een vordering van € 8.088 op [X-A-2 Ltd.] kwijtgescholden. Deze vorderingen hingen samen met door [X-A] verstrekte gelden voor de betaling van algemene kosten.

De verkrijgingsprijs voor de aandelen [X-A-1 Ltd.] bedraagt derhalve € 198.130 (€ 5.750 + € 183.490 + € 9.070) en voor de aandelen [X-A-2 Ltd.] bedraagt € 18.179.658 (€ 5.750 + € 18.165.510 + € 8.088), samen derhalve € 18.377.658.

2012 - Liquidatie van [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] *2012 - Liquidatie van [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.]*

In 2012 zijn [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] geliquideerd (zie bijlage 4). (...) De reden van liquidatie van de vennootschappen is gelegen in het feit dat de vennootschappen geen activiteiten meer hadden en besloten is om ook geen nieuwe activiteiten meer te starten.

Jaarstukken *Jaarstukken*

Hierbij stuur ik u kopieën van de jaarrekeningen van [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] voor de jaren 2008 tot en met 2012 (Bijlagen 5 t/m 14).

2.2 Samenhang met de aangifte inkomstenbelasting 2011

In 2011 heeft [de houdstermaatschappij] de PSL (met rente) afgelost. Het bedrag dat [X-A-1 Ltd.] van [de houdstermaatschappij] heeft ontvangen bedroeg € 54.609.373. [X-A-1 Ltd.] heeft een bedrag van € 54.409.385 gebruikt om haar lening (met rente) aan [X-A-2 Ltd.] af te lossen. Verder heeft [X-A-1 Ltd.] (zie jaarrekening 2011) aan [X-A] een dividend uitgekeerd van € 346.076 en een bedrag aan agio terugbetaald van € 189.238, zijnde samen een regulier voordeel van € 535.314.

[X-A-2 Ltd.] heeft (zie jaarrekening 2011) aan [X-A] een dividend uitgekeerd van € 35.890.036 en een bedrag aan agio terugbetaald van € 18.171.248, zijnde samen een regulier voordeel van € 54.061.284.

Het totale reguliere voordeel over 2011 bedraagt derhalve € 54.596.597. (...)"

De medewerker van belanghebbende heeft namens [X-B] bij brief van 24 september 2013 een soortgelijke reactie verzonden.

2.5.3. 2.5.3. Bij brief van 15 oktober 2013 en e-mail van 11 november 2013 heeft inspecteur [G] aanvullende informatie opgevraagd over de leningovereenkomsten. De medewerker van belanghebbende heeft bij brief van 22 oktober 2013 en e-mail van 13 november 2013 gereageerd op die verzoeken en heeft daarbij leningovereenkomsten gevoegd.

2.5.4. 2.5.4. In een e-mail van 6 november 2013 betreffende "Profit Sharing Loan" van inspecteur [I] (Financiële instellingen) aan inspecteurs [J] (medewerker Team MGO) en [G], met inspecteur [K] in de 'CC', is onder meer vermeld:

“Zojuist heb ik gesproken met [[K]] over jullie casus. Hij was heel duidelijk; dit betreft een zuivere wetstoepassing op basis van 3.95b, lid 1. Gevolg is dat de verkrijgingsprijs van de LTD aandelen dient te worden vastgesteld op € 500.000. Dit is vanaf de aanvang het opgeofferd bedrag.

[Belanghebbende] heeft in vergelijkbare casus gesteld dat door sfeerovergang van box 3 naar box 2/box1 de waarde in het economische verkeer als waarde(step-up) bij de inbreng in de LTD in aanmerking genomen dient te worden. De wetgever heeft bewust gekozen om het opgeofferd bedrag in aanmerking te nemen. Zij zijn daarvan op de hoogte!

Mochten jullie nog vragen hebben, [[K]] heeft behoorlijk wat ervaring hiermee. Wij ontvangen nog graag kopieën van de stukken van [belanghebbende], zodat we op de hoogte blijven van hun stellingen inzake lucratief belang. Ook van vergelijkbare casus!”

2.5.5. 2.5.5. Over inspecteur [J] heeft de Inspecteur tijdens de zitting van het Hof op 21 april 2021 het volgende verklaard:

“ [J]” [J]

o Deze inspecteur houdt zich bezig met constructies. Ik kom hem zelf vaak tegen. In het bijzonder houdt hij zich bezig met vestigings- en woonplaatsonderzoeken. Hij doet dat in meerdere dossiers.

o Deze inspecteur had hier bij wijze van spreken ook op mijn plaats kunnen zitten.

De voorzitterDe voorzitter wijst op een e-mail van 6 november 2013 van Inspecteur [I] over de PSL aan onder meer Inspecteur [J] en vraagt of het klopt dat [J] al eerder dan 2015 van de constructie op de hoogte was.

De InspecteurDe Inspecteur antwoordt dat dat dan wel zo moet zijn.”

2.5.6. 2.5.6. Op 19 december 2013 heeft een bespreking plaatsgevonden over de verliesverrekening tussen de Belastingdienst en belanghebbende. Namens de Belastingdienst waren de inspecteurs [G] (Regiocoördinator Haaglanden Trust/SPF), [I] (Financiële instellingen) en [M] (Loonheffingen, specialist aandelen en optieplannen) aanwezig. Namens belanghebbende was de heer [N] aanwezig.

Na de bespreking heeft de heer [N] bij brief van 29 januari 2014 gericht aan inspecteur [G] , nadere informatie verstrekt over de waardering van de PSL van de zijde van [X-A] (waarderingsrapport, de berekening en de gegevens waarop de berekening is gebaseerd). Verder vermeldt de brief met betrekking tot de positie van [X-B] dat er contact is geweest met inspecteur [H] .

2.5.7. 2.5.7. In een interne notitie van 11 augustus 2014 van inspecteur [G] staat onder meer het volgende:

“(…) [X-A] (…)”

Uitworp: hoog negatief box 2 inkomen. Carry-back naar 2011.

Betreft: een dossier dat in kader aanslagregeling 2011 uitvoerig is onderzocht in samenhang met een verzoek van [belanghebbende] inzake een voorlopige carry-back van verlies 2012 naar 2011. Eerder dit jaar is verzoek voorlopige carry-back geaccordeerd. Wel is nog een onderzoek ingesteld naar de waarde van [de PSL] t.t.v. vervreemding in 2008 aan de LTD van [X-A] . Dit waarde-onderzoek is verricht door (...) van de Belastingdienst Rijnsmond. Kortgeleden kreeg ik bericht van (...) dat de waarde van de PSL volgens aangifte (18 mio) akkoord

was na onderzoek door (...). [Belanghebbende] vervolgens bericht dat de aangifte 2012 dan afgedaan zou kunnen worden conform.”

2.6.1. 2.6.1. Tot de stukken van het geding behoort een “verslag interne bespreking inzake behandeling structuren [C B.V.] managers” van een interne bespreking bij de Belastingdienst op 23 januari 2015. Dit verslag vermeldt onder meer:

“Aanwezigen: [inspecteur [O]] (Vaco IB GO West)

[inspecteur [M]] (GO West kantoor Den Haag)

[inspecteur [P]] (BD Rotterdam MKB+)

[inspecteur [Q]] (Go West kantoor Rotterdam KC-er [C B.V.])

(...)

[Inspecteur [O]] kijkt allereerst terug naar de transacties in 2011, te weten de afwikkeling van de PSL's, de dividenduitkering en daarmee samenhangend de liquidatie van de ltd's in 2012 en het ab verlies daarop in de aangiften IB 2012. Het bevreemdt [inspecteur [O]] dat niet de stelling is ingenomen dat de vestigingsplaats van de Guernsey ltd's in Nederland is gelegen. In een verslag van [inspecteur [H]] heeft [inspecteur [O]] gelezen dat de directie wordt gevoerd door de heer [X-A]. Op grond daarvan is zij van mening dat de vestigingsplaats van de ltd's in Nederland is gelegen.

[Inspecteur [Q]] geeft aan dat er ook een lokale directeur is [het trustkantoor] op Guernsey. Dat staat in de jaarrekeningen van de twee ltd's van [X-A]. Door [inspecteur [H]] is geen woonplaatsonderzoek uitgevoerd. Indien wij van mening zijn dat de vestigingsplaats van de ltd's in Nederland is gelegen, zal dat woonplaatsonderzoek nog wel moeten worden uitgevoerd.

[Inspecteur [O]] wil graag weten wat er in het kader van de behandeling van de structuur van [X-A] in [Z] tot op heden is gecommuniceerd met betrekking tot de vestigingsplaats van de buitenlandse (Guernsey) ltd's. [Inspecteur [M]] zal aan [inspecteur [G]] vragen welke overwegingen er rond de vestigingsplaats van de Guernsey ltd's zijn gemaakt en of er iets is gecommuniceerd met de klant omtrent de vestigingsplaats van de ltd's. [Inspecteur [O]] zal overleg zoeken met [inspecteur [I]]. [Inspecteur [Q]] geeft aan dat ter zake van de ltd's van de heer [X-B] in ieder geval geen enkele uitlating is gedaan over de vestigingsplaats.

(...)

[Inspecteur [O]] ziet op dit moment in ieder geval al de volgende vraagpunten:

(...)

9. Er moet een onderzoek worden ingesteld naar de vestigingsplaats van de Guernsey limiteds van [X-A] en [X-B]. Er moet ook worden nagegaan of er terzake van de vestigingsplaats reeds uitlatingen zijn gedaan (is sprake van opgewekt vertrouwen?).”

2.6.2. 2.6.2. In een e-mail van inspecteur [Q] van 6 februari 2015 is te lezen dat hij het in 2.6.1 vermelde verslag heeft doorgestuurd aan inspecteur [F] omdat [F] inmiddels contact heeft gehad met inspecteur [O] over de structuur.

2.6.3. 2.6.3. In een email van 9 februari 2015 naar aanleiding van het in 2.6.1 vermelde verslag van inspecteur [O] aan inspecteur [M], met inspecteurs [F], [P], [Q] en [R] in de 'CC', staat onder meer:

" - [Inspecteur [I]] heeft verklaard dat tijdens de bespreking de vestigingsplaatsproblematiek niet aan de orde is gesteld

- [Inspecteur [H]] heeft in zijn IKB-verslag opgenomen dat de heer [X-B] (bel.pl. [...]), niet de heer [X-A], de directie voert over de Guernsey Ltds. In verband met verstrijkende termijnen heeft het de voorkeur dat het vestigingsplaatsonderzoek bij de Ltds van [X-B] en [X-A] op korte termijn uit wordt gevoerd."

2.6.4. 2.6.4. In een e-mail van 30 april 2015 stuurt inspecteur [M] aan inspecteur [F] diverse stukken toe inzake [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.]. Uit de tot het dossier behorende e-mails volgt dat in de periode april tot en met juli 2015 onder meer intern overleg is gevoerd over de vestigingsplaatsproblematiek.

2.7.1. 2.7.1. Bij brieven van 22 september 2015 gericht aan een medewerker van belanghebbende vraagt inspecteur [F] op basis van artikel 47 AWR om de gehele boekhouding met betrekking tot de jaren 2008 tot en met 2012 van de Guernsey limiteds over te leggen om te kunnen beoordelen waar de vestigingsplaats van de limiteds is. De Inspecteur vraagt onder andere om alle e-mails, de overeenkomsten/akten en onderliggende bescheiden die betrekking hebben op de kapitaalstortingen en geldverstrekkingen.

2.7.2. 2.7.2. Bij brieven van 4 januari 2016 en 17 oktober 2016 verstrekt de medewerker van belanghebbende diverse stukken, waaronder kopieën van notulen van directievergaderingen, kopieën van facturen en e-mails aan de Inspecteur. In de brieven vermeldt de medewerker onder meer dat e-mailcorrespondentie tussen belanghebbende en het trustkantoor is verwijderd in verband met het informeel verschoningsrecht. Bij de brieven van 4 januari 2016 is een lijst gevoegd van de verwijderde e-mails.

2.8.1. 2.8.1. In een e-mail van 18 november 2016, 14:59 uur, schrijft inspecteur [F] aan de Directeur-Generaal Belastingdienst onder meer:

"Naar ik hoop is dit de casus die al (enigszins) bij je in beeld is.

Twee bestuurders ([X-A] en [X-B]) van [de] onderneming ([C B.V.]) in Nederland ontvangen in 2011 respectievelijk € 54 miljoen en € 1 miljoen. Deze bedragen vormen het variabele deel (afhankelijk van winst etc.) van hun arbeidsbeloning.

De uitbetaling van deze bedragen loopt via hun buitenlandse (Guernsey) vennootschappen.

Ten onrechte niet geheven belastingen (vennootschapsbelasting) in Nederland: respectievelijk € 3 miljoen en € miljoen

We zijn voornemens deze belastingen na te vorderen (uiterlijk in december). Boete (wellicht) 100% (naar onze mening wordt ook bewust de invordering van de belastingen bemoeilijkt). (...) In beraad is het opleggen van een boete aan [belanghebbende]."

2.8.2. 2.8.2. In een e-mail van 18 november 2016, 17:30 uur, schrijft de advocaat/deskundige formeel recht van de Belastingdienst aan de Landelijk vaktechnisch coördinator Vennootschapsbelasting:

"[Inspecteur [F]] heeft mij (...) benaderd in de zaak [C B.V.] . Ik zal in overleg met (...) bepalen of in deze zaak een boete moet worden opgelegd.

Ik hanteer daarbij de handelwijze dat ik de bevestiging wens te verkrijgen dat geen sprake is van een pleitbaar standpunt. Gelet op het belang in deze zaak, stel ik mijn vraag aan jou.

Kun jij mij bevestigen dat voor het standpunt dat de vennootschappen niet in Nederland zijn gevestigd geen sprake is van een pleitbaar standpunt?

[Inspecteur [F]] zal jou later vandaag nog voorzien van een uiteenzetting van de zaak en onderliggende stukken."

2.9.1. 2.9.1. In een e-mail van 24 november 2016, 19:28 uur, stuurt inspecteur [F] aan de strategisch en vaktechnisch adviseur formeel recht directie Grote Ondernemingen een concept "Kennisgeving medepleger [belanghebbende] 24 november 2016 intern verzonden". De begeleidende e-mail vermeldt onder meer:

"Hierbij concept mede pleger [belanghebbende] (ons voorstel: € .500.000). Graag je opmerkingen/tekstsuggesties (vanaf hfd 6 specifiek over [belanghebbende], de eerdere hoofdstukken komen overeen met eerdere concept pleger/medepleger).

Het is de bedoeling dat deze concept brief morgenmiddag wordt gestuurd naar de landelijke

Vacos formeel recht (en DG Bel). Zoals gezegd streven we ernaar om dinsdag op het Ministerie de zaak te bespreken."

2.9.2. 2.9.2. In een aan inspecteur [F] gerichte e-mail van 24 november 2016, 19:57 uur, heeft de strategisch en vaktechnisch adviseur formeel recht directie Grote Ondernemingen gereageerd op het concept kennisgeving medepleger belanghebbende.

2.9.3. 2.9.3. De strategisch en vaktechnisch adviseur formeel recht directie Grote Ondernemingen heeft op 25 november 2016, 18:46 uur, een e-mail verzonden aan de Directeur Grote Ondernemingen (DGO). Bij de e-mail is een drietal bijlagen gevoegd, te weten een "Kennisgeving pleger [X-A-2 Ltd.] 21 november 2016 intern verzonden", een "Kennisgeving medepleger 21 november 2016 intern verzonden" welke betrekking heeft op een medewerker van belanghebbende en een "Overzicht e-mails". De e-mail vermeldt onder meer:

"Gisterenavond hebben we telefonisch overleg gehad over bijgevoegde casus. het gaat om een abjecte structuur waarbij gepoogd wordt een aanzienlijke variabele beloning van [twee werknemers van C B.V.] via Guernsey vennootschappen iig voor de Vpb heffing buiten bereik voor de fiscus te brengen. Het belang ligt in de tientallen miljoenen euro's,

Er is weinig tijd beschikbaar om een volledige analyse te maken van het feitencomplex, maar mijn inschatting na een snelle scan is, zoals gezegd, dat het haalbaar is. Bovendien kunnen we ons als belastingdienst niet permitteren een dergelijk pregnante casus vanwege een te kort aan tijd voor afstemming terzijde te leggen. De lavaco's zijn betrokken en reageren richting DG-bel.

Verwijt is dat men wist dat de feitelijke vestigingsplaats Nederland is. Dat bewijs kan met behulp van constructie van bewijsvermoedens geleverd worden, met elementen als:

- het zonder betekenis zijn van de G-ltd's
- sommige emails
- het sterke vermoeden dat er een fiscale motief voor de G-route was
- de UBO's en [belanghebbende] werken samen om de werkelijkheid uit het zicht van de fiscus te houden.

Aangezien het gaat om het verwijt dat geen aangiftebiljetten voor de Ltd's zijn gevraagd is er geen strafrechtelijk vergrijp (louter dus afweging medepleegboete of niet). In casu gaat het om (...) een medepleegboete van 2.500.000 ter attentie van het kantoor zelf (concept-kennisgeving niet bijgevoegd). Aan de bijlagen, die ik ter adstructie heb bijgevoegd, wordt nog in de redactionele sfeer gesleuteld.

(...)

De boete aan het kantoor vindt zijn rechtvaardiging in het onvoldoende nemen van maatregelen (AO/IB) om te voorkomen dat in de advisering een loopje met de werkelijkheid genomen wordt. Het geeft bovendien een goed aangrijpingspunt om in gesprek te komen met de leiding van [belanghebbende] wat hun positie is ten aanzien van dergelijke dossier (het vermoeden bestaat dat er meer van dit soort dossiers zijn).

Nadere afstemming in het vervolgtraject lijkt gezien de noodzakelijke snelle besluitvorming nu een logische conditie.

Jij gaf aan dat je je, gezien deze toelichting, kon vinden in dit advies en dus toestemming geeft om het medepleegboete-traject ten aanzien van betreffende boetes in te zetten."

2.9.4. 2.9.4. Het concept "Kennisgeving medepleger [belanghebbende] 24 november 2016 intern verzonden" is niet gevoegd bij de e-mail bedoeld in 2.9.3.

2.9.5. 2.9.5. De strategisch en vaktechnisch adviseur formeel recht directie Grote Ondernemingen heeft bij e-mail van 25 november 2016, 18:56 uur, de e-mail in 2.9.3 doorgestuurd naar inspecteur [F] waarbij eerstgenoemde onder meer schrijft:

"Horde 1 genomen. Wellicht is het een tip om als je weet wie met het dossier aan de slag gaat ((...)) waarschijnlijk) even aan te geven dat [DGO] al over de dam is, dat helpt wellicht bij een eventueel dilemma."

2.9.6. 2.9.6. In een reactie van 27 november 2016, 18:58 uur, op de in 2.9.3 genoemde e-mail, schrijft de DGO aan de strategisch en vaktechnisch adviseur formeel recht directie Grote Ondernemingen onder meer:

"hierbij mijn akkoord en bevestiging van ons tel gesprek"

2.10. 2.10. In een e-mail van 5 december 2016, 15:09 uur, schrijft de Landelijk vaktechnisch coördinator IH/S&E aan de Landelijk vaktechnisch coördinator formeel recht onder meer:

"Zoals besproken (...) even wat middel-input voor het overleg van morgen a.h.v. de stukken.

Ik hanteer daarvoor het stuk 'Kennisgeving medepleger 21 november 2016 intern verzonden'.

Algemene opmerkingen

(...)

Een neutraal geformuleerd memo met een cleane afweging van zakelijke belangen ontbreekt en maakt een goede afgewogen beslissing van vaktechniek onmogelijk. En ook het strategische afwegingskader (*incl. managementincl. management*) hebben we niet kunnen waarnemen.

1) De eerste vraag zou dus moeten zijn: Hoe het behandelteam daar samen met het management een keuze in heeft gemaakt?

Variabele arbeidsbeloning

In de stukken wordt consequent gesproken van een afspraak over een variabele arbeidsbeloning en dat de betrokken LTD's zijn 'opgericht om de heffing van Vpb over die arbeidsbeloning te ontgaan'. In voetnoot 6 wordt het recht echter omschreven als:

'Het recht is vastgelegd in de Profit Sharing Loan Agreement (subject to the intercreditor Agreement dated 1 september 2005), en de Amended and restated Stakeholders Agreement relating to [D B.V.] van september 2005 De twee overeenkomsten zijn opgenomen in de bijlagen 5 en 6.'

Het stuk spreekt dus over een recht op een variabele arbeidsbeloning lijkt dat als feit te presenteren, terwijl volgens de feiten die ons bekend zijn sprake is van een winstdelende lening, ter zake waarvan in het stuk *wordt gesteld* dat het *in wezen* een arbeidsbeloning betreft.

2) De vraag is dus hoe dat zit, hebben partijen feitelijk een variabele arbeidsbeloning afgesproken? Waar is een bewijsanalyse opgenomen? Bij uitblijven van bevredigende uitleg is de vraag waarom dat in het stuk t.b.v. interne discussie niet gewoon zuiver is benoemd en waarom dat in het externe stuk zo is opgeschreven? Zet je daarmee intern mensen niet op 't verkeerde been en misken je daarmee niet hoe we daar (als t gaat om de kwalificatie van dit soort aandelen/lening-structuren) zelf binnen de belastingdienst naar hebben gekeken en ook naar hebben gehandeld?

(...)

De Guernsey vennootschappen zijn opgericht om vpb over het variabele deel van de arbeidsvergoeding te ontgaan

In de stukken wordt gesteld dat de Guernsey-vennootschappen zijn opgericht om vpb over het 'variabele deel van de arbeidsvergoeding' te ontgaan. In de eerste plaats zit hier het probleem in dat hiervoor is geschetst (als het geen arbeidsbeloning is dan kan je het ook niet ontgaan). Daarnaast zijn de vennootschappen naar onze indruk veeleer opgericht om belanghebbende alsnog een step-up te verschaffen, omdat de onderhavige positie met terugwerkende kracht tot 2005 onder de lucratiefbelangregeling zou komen te vallen Uiteindelijk is de structuur er op gericht om, met de step-up die het AB nu eenmaal kent, naar de waarde per 1 januari 2009 onder het AB regime te vallen met als effect dat alleen de waardestijging 2009 - 2011 tegen AB tarief belast is.

4) Vraag is dus vindt men bij nader inzien ook dat de vennootschappen zijn tussengeschoven om via de AB-variant een step up te creëren en is men zich ervan bewust dat dit destijds een gekende route was dat als een logisch gevolg werd gezien van het invoeren van de zogenoemde AB-variant?

(...)

Opmerking terzijde

In onderdeel 5 wordt nog opgemerkt

'Volledigheidshalve merken wij op dat minder dan € 3.527.343/€ .450.937 door de heren [X-A] en [X-B] is betaald. Ten onrechte is door de Belastingdienst bij hun aangiften inkomstenbelasting (box 2) 2012 rekening gehouden met een liquidatieverlies van € 18.349.000/€ .266.600 met betrekking tot de liquidatie van [X-A-2 Ltd.] / [X-B-2 Ltd.]. Dit verlies is immers niet geleden omdat de kostprijs van de aandelen in deze vennootschappen niet € 8.349.000/€ .266.600 bedraagt, maar € 00.000/€ 00.000. Op formele gronden kan de onterecht niet nageheven belasting niet worden nagevorderd. Uiteindelijk is over het variabele deel van de arbeidsvergoeding van € 4.609.373/€ 1.843.749 door de heren [X-A] en [X-B] in totaal slechts € .940.093/€ .604.218 belasting betaald € 3.527.343 – 25% van € 8.349.000 = € .940.093 (16.5%).'

Dit is niet het (eerdere) standpunt van de belastingdienst. Het standpunt van de belastingdienst is na brede interne afstemming al in de aanslagregeling tot uitdrukking gekomen.

6) Dat roept de vraag op waarom dit zo in de kennisgeving is terechtgekomen nog los van het doel dat het zou moeten dienen.

7) En bovendien de vraag waarom dit niet is afgestemd met de vaktechnische lijn die daarover gaat IH (want dan had men kunnen weten dat dit een juiste rechtstoepassing is) te beginnen de vaco IH (die hiermee niet heeft ingestemd)?

8) En daarmee dus ten onrecht een standpunt in twijfel wordt getrokken dat destijds belastingdienstbreed is afgestemd en intern en extern (ook met deze adviseur) is gecommuniceerd en dus mogelijk ook elders is toegepast.

Samengevat

Is onze visie dat deze structuur met name tot doel had om heffing over de aangroei 2005 -2008 te ontgaan nu de lucratiefbelangregeling terugwerkende kracht kende. Daarvoor bestond die regeling nog niet en zijn veel van dit soort posities via box 3 gelopen. Via deze route kon men zich via een inbreng in een vennootschap een step-up verschaffen welke tot stand werd gebracht door eerst volledig aan de doorstoot te voldoen (eis voor de 25% heffing lucratief belang) om vervolgens een jaar later via liquidatie een verrekening te krijgen in de AB sfeer voor de waarde per 01/01/09) zodat uiteindelijk de waarde 2009 - 2011 belast is tegen 25%.

9) Vraag is of de onderhavige kennisgeving zich niet zou moeten beperken tot alleen het punt van de vpb namelijk dat er gedurende die jaren ook vpb had moeten worden geheven omdat gesteld wordt dat de vestigingsplaats NL blijkt te zijn, punt

Het is duidelijk dat de betrokken behandelaars (...) nooit hebben gedacht aan het aan de orde stellen van de vestigingsplaats van de LTD's

10) Had de vestigingsplaatsdiscussie zich niet moeten ontpinnen tijdens de aanslagregeling 2013/2014 en niet pas in december 2016 en doen we er niet beter aan om dat breder te trekken en dit ook te doen bij vergelijkbare structuren?

(...)"

2.11.1. 2.11.1. Op 6 december 2016 heeft op het ministerie van Financiën een bespreking plaatsgevonden die werd bijgewoond door het behandelteam, medewerkers van de directie Grote Ondernemingen en medewerkers van de afdeling Directoraat-Generaal Belastingdienst.

2.11.2. 2.11.2. Op 7 december 2016 is een definitief memo "Verzoek om toestemming opleggen vergrijpboete aan (...) en medepleger (adviseur)" gericht aan "DGBel". Het memo vermeldt onder meer:

"Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) bepaalt dat voor het opleggen van een boete aan een feitelijk leidinggever/medepleger toestemming vereist is van 1) de directeur van de betreffende directie en 2) DGBel (par. 2, lid 6 BBBB). (...)

De directeur GO is inmiddels akkoord met het opleggen van de aanslagen en boeten.

(...)

3 3 Beschouwing

(...)

In casu blijkt uit de verstrekte bescheiden uit de administratie van de vennootschappen (voornamelijk e-mails) dat (bijna) alle beslissingen in Nederland door [X-A] en [X-B] worden genomen. Weliswaar vliegen zij af en toe naar Guernsey, maar uit de stukken blijkt dat op die gelegenheden alleen formeel ondertekend wordt wat eerder in Nederland is beslist.

Uit onderzoek in de opgevraagde stukken en recente jurisprudentie kan dan ook geen andere conclusie worden getrokken dan dat de vestigingsplaats van de vennootschappen Nederland is.

6 6 Boete medeplegen/feitelijk leidinggeven [belanghebbende]

(...)

Er is voldoende bewijs - o.a. in het overvloedige e-mailverkeer over en weer - dat sprake is geweest van een bewuste en nauwe samenwerking (...) gericht op het ontgaan van belasting in Nederland.

(...)

Op basis van het aanwezige bewijsmateriaal wordt het procesrisico als beperkt ingeschat.

(...)

7 7 Straftoemeting per boete en totale feitencomplex

Medepleegboete [belanghebbende]Medepleegboete [belanghebbende]

(...)

Vandaar dat voor het medeplegen van [belanghebbende] wordt voorgesteld om in eerste instantie een boete tussen de € 1 mln, en € 2,5 mln. aan te kondigen. Tijdens de zienswijzeprocedure kan de hoogte van de boete overigens nog nader worden bepaald.

(...)

Bijlage: overzicht e-mails”

2.11.3. 2.11.3. In een e-mail van 8 december 2016, 7:15 uur, schrijft een medewerker van de afdeling Directoraat-Generaal Belastingdienst aan de Landelijk vaktechnisch coördinatoren formeel recht onder meer:

“Hartelijk dank voor de memo’s die DGBel gisteren (van (...)) en vanochtend (van jullie) heeft ontvangen.

Op grond van deze memo’s verleent DGBel toestemming voor het opleggen van een boete wegens feitelijk leidinggeven aan zowel de bestuurders van de litigieuze vennootschappen als wegens medeplegen aan [belanghebbende].

2.12. 2.12. Bij brieven van 9 december 2016 heeft de Inspecteur aangekondigd aan de Guernsey limiteds navorderingsaanslagen vennootschapsbelasting op te leggen over het jaar 2011 naar een belastingbedrag van respectievelijk € 3.634.287 en € 9.055.093 met 100% vergrijpboetes. De Inspecteur heeft daarbij het standpunt ingenomen dat de Guernsey limiteds in Nederland waren gevestigd en dus in Nederland belastingplichtig waren, en dat het aan de (voorwaardelijk) opzet van deze vennootschappen is te wijten dat voor de hiervoor vermelde bedragen in Nederland te weinig belasting is geheven (artikel 67e AWR).

2.13. 2.13. Eveneens bij brief van 9 december 2016 heeft de Inspecteur aangekondigd dat hij voornemens is aan belanghebbende op grond van artikel 5:1 Awb juncto artikel 67e AWR een vergrijpboete van € 1.000.000 op te leggen voor het medeplegen (primair) dan wel feitelijk leidinggeven (subsidiar) van het beboetbare feit als vermeld in artikel 67e AWR. De Inspecteur heeft daarbij het standpunt ingenomen dat het vermoeden bestaat dat het mede aan het (voorwaardelijke) opzet van een medewerker van belanghebbende is te wijten dat te weinig vennootschapsbelasting is geheven van de, naar zijn mening, in Nederland gevestigde Guernsey limiteds en dat de gedragingen van de medewerker en de verwijtbaarheid daarvan aan belanghebbende kunnen worden toegerekend.

2.14. 2.14. Met dagtekening 30 december 2016 heeft de Inspecteur de onder 2.12 vermelde navorderingsaanslagen en vergrijpboetes opgelegd. De vergrijpboetes zijn bij uitspraak op bezwaar vernietigd, omdat de Guernsey limiteds reeds waren ontbonden.

2.15. 2.15. Bij beschikking van 28 december 2016 heeft de Inspecteur aan belanghebbende een vergrijpboete van € 1.000.000 opgelegd.

2.16. 2.16. De door de Inspecteur ter zitting van het Hof van 21 april 2021 overgelegde pleitnota vermeldt onder meer:

“Wat betreft het opzettelijk (of grofschuldig) nalaten om namens de Ltd’s te verzoeken om uitgenodigd te worden tot het doen van aangifte vennootschapsbelasting voor het jaar 2011, dient gerealiseerd te worden dat de betreffende structuur met Ltd’s louter een fiscaal oogmerk had.”

Oordeel van de Rechtbank

3. De Rechtbank heeft geoordeeld, waarbij belanghebbende is aangeduid als eiseres en de Inspecteur als verweerder:

“12. De rechtbank heeft in de beroepszaken van [X-B] en [X-A] geoordeeld dat de bevoegdheid tot navordering bij de Guernsey limiteds ontbreekt. Nu verweerder geen bevoegdheid had tot navorderen van de Guernsey limiteds, is er geen boetegrondslag en dient de aan eiseres opgelegde vergrijpboete reeds daarom te worden vernietigd.

13. De rechtbank heeft in de in 12 genoemde uitspraak ten aanzien van [X-A] daartoe het volgende overwogen:

“(…)

Beoordeling van het geschil

22. Naar het oordeel van de rechtbank heeft verweerder een ambtelijk verzuim begaan door zonder een (nader) onderzoek naar de vestigingsplaats van [X-A-2 Ltd.] te doen de aanslagtermijn voor het belastingjaar 2011 van [X-A-2 Ltd.] te laten verlopen, terwijl hij ruim voor het einde van de aanslagtermijn (ultimo 2014) over zodanige informatie beschikte dat een behoorlijke taakvervulling hem er redelijkerwijs toe had moeten brengen binnen de aanslagtermijn een nader onderzoek in te stellen naar de vestigingsplaats van [X-A-2 Ltd.] (vgl. r.o. 3.1.1.1 en 3.1.2 van HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638). De rechtbank heeft hierbij het volgende in aanmerking genomen.

23. Eiser heeft de inspecteur die zijn IB-aangelegenheden in behandeling had (de IB inspecteur) reeds in het jaar 2013 geïnformeerd over de onderhavige structuur, waar [X-A-2 Ltd.] deel van uitmaakte, over de door [X-A-2 Ltd.] in het jaar 2011 behaalde winst van € 36.260.373 en over de beëindiging van de structuur. Eiser heeft voorts in de loop van 2013 stukken met betrekking tot die structuur aan de IB-inspecteur opgestuurd (zie 11 tot en met 13 hiervoor). De IB-inspecteur was binnen de aanslagtermijn voor het belastingjaar 2011 van [X-A-2 Ltd.] op de hoogte van de feiten dat eiser bestuurder was van [X-A-2 Ltd.], tezamen met [het trustkantoor], dat eiser in Nederland woonde en werkte, dat het enige vermogensbestanddeel dat [X-A-2 Ltd.] hield een waardevolle vordering was die verband hield met de PSL die vóórdat de structuur werd opgezet eigendom van eiser was, en dat de structuur ertoe heeft geleid dat de gelden in verband met de aflossing van de PSL uiteindelijk bij eiser terecht zijn gekomen. Feiten die op zich – los van de huidige maatschappelijke tendens – ook toen al voldoende aanleiding hadden moeten vormen om een nader onderzoek in te stellen. Daarbij neemt de rechtbank in het bijzonder in aanmerking dat meerdere inspecteurs van de Belastingdienst (eiser noemt een onweersproken aantal van dertien), waaronder de inspecteur die de boete heeft opgelegd en de onderhavige procedure voert ([inspecteur [F]]) reeds begin 2014 ook op de hoogte waren van de hiervoor vermelde feiten (zie 15.1 hiervoor). Uit genoemde feiten kon verweerder binnen de aanslagtermijn ook afleiden dat er een heffingsbelang bij [X-A-2 Ltd.] van € 9.055.092 aan vennootschapsbelasting was, indien zou komen vast te staan dat [X-A-2 Ltd.] vanuit Nederland werd geleid en bestuurd en dus in Nederland gevestigd was.

Dat verweerder binnen de aanslagtermijn over zodanig relevante informatie beschikte, vond kennelijk ook [inspecteur [O]], nu zij tijdens de in 16.1 hiervoor vermelde interne bespreking heeft opgemerkt dat het haar bevreemde dat niet de stelling is ingenomen dat de vestigingsplaats van [X-A-2 Ltd.] in Nederland is gelegen. Aldus beschikt verweerder niet over een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt.

24. Naar het oordeel van de rechtbank is evenmin sprake van kwade trouw aan de zijde van eiser. Van kwade trouw is slechts sprake indien de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt, of opzettelijk de juiste inlichtingen aan de inspecteur heeft onthouden. Een zodanig onthouden kan slechts worden aangenomen indien op

de belastingplichtige een wettelijke verplichting rustte om de desbetreffende gegevens aan de inspecteur te verstrekken. Daarvan is sprake indien a) in de uitnodiging tot het doen van aangifte van de betrokkene werd verlangd die gegevens bij zijn aangifte te vermelden en b) indien de inspecteur die gegevens van de belastingplichtige heeft gevraagd met toepassing van artikel 47 Awr (Hoge Raad 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638).

25. Naar het oordeel van de rechtbank heeft verweerder niet aannemelijk gemaakt dat de adviseur van eiser, met de vermelding in de overlegprocedure met verweerder over het in aanmerking te nemen verlies uit aanmerkelijk belang bij eiser, dat [X-A-2 Ltd.] op Guernsey was gevestigd, opzettelijk namens [X-A-2 Ltd.] onjuiste inlichtingen heeft verstrekt ter zake van de vestigingsplaats. Statutair was [X-A-2 Ltd.] immers op Guernsey gevestigd en de vestigingsplaats stond op dat moment verder ook niet ter discussie. Met het overleggen van de – door verweerder genoemde – formele stukken, waarmee verweerder kennelijk doelt op de binnen de aanslagtermijn overgelegde stukken, heeft [X-A-2 Ltd.] geen onjuiste inlichtingen aan verweerder verstrekt. Evenmin kan worden gezegd dat namens [X-A-2 Ltd.] de juiste inlichtingen aan verweerder zijn onthouden nu zich geen van de situaties als onder a) of b) hiervoor vermeld heeft voorgedaan. Er was aan [X-A-2 Ltd.] immers geen uitnodiging tot het doen van aangifte gedaan en verweerder heeft binnen de aanslagtermijn geen gegevens aan [X-A-2 Ltd.] gevraagd met betrekking tot haar vestigingsplaats. Dat tijdens genoemde overlegprocedure namens [X-A-2 Ltd.] niet de volgens verweerder voor hem cruciale informatie is verstrekt, doet niet af aan het oordeel van de rechtbank. Voor een geval als de onderhavige kent de wet geen verplichting voor [X-A-2 Ltd.] om uit eigen beweging gegevens aan verweerder te verstrekken die van belang kunnen zijn voor de beoordeling van een fiscale aangelegenheid die op dat moment niet ter discussie staat. Het achterwege laten van dergelijke onverplichte informatieverstrekking kan niet leiden tot het verwijt van kwade trouw in de zin van artikel 16, eerste lid, van de Awr. De informatie die, nadat de termijn voor het opleggen van een aanslag vennootschapsbelasting 2011 aan [X-A-2 Ltd.] was verstreken, al dan niet namens [X-A-2 Ltd.] is verstrekt, kan evenmin leiden tot het verwijt van kwade trouw in de zin van artikel 16, eerste lid, van de Awr.

26. Gelet op wat hiervoor is overwogen, ontbreekt de bevoegdheid tot navordering bij [X-A-2 Ltd.] Nu verweerder geen bevoegdheid tot navorderen had, is er geen boetegrondslag en dient de aan eiser opgelegde vergrijpboete reeds daarom te worden vernietigd. Daarmee behoeven de overige grieven van eiser geen behandeling meer. (...)"

14. In de zaak van [X-B] heeft de rechtbank in soortgelijke zin geoordeeld.

15. De rechtbank heeft in voornoemde zaken tevens geoordeeld dat verweerder geen bewijs heeft overgelegd op grond waarvan moet worden geoordeeld dat het aan opzet van [[X-B] en [X-A]] is te wijten dat te weinig vennootschapsbelasting van de Guernsey limiteds is geheven. Verweerder heeft voorts evenmin bewezen dat de medewerkers van eiseres wisten dat de feiten en omstandigheden tot geen andere uitkomst zouden kunnen leiden dan een vestigingsplaats in Nederland en dat de Guernsey limiteds in samenwerking met [[X-B] , [X-A]] en de medewerkers van eiseres de stukken hebben opgemaakt en de feiten hebben gepresenteerd op zodanige wijze dat daarmee de indruk werd gewekt dat (kern)beslissingen ten aanzien van de Guernsey limiteds op Guernsey werden genomen, terwijl deze feitelijk in Nederland werden genomen. Evenmin heeft verweerder aannemelijk gemaakt dat de medewerkers van eiseres wisten dat er een aanmerkelijk kans was dat de Guernsey limiteds in Nederland waren gevestigd en die kans op de koop toe heeft genomen. Kennelijk zijn slechts éénmaal notulen van te voren opgemaakt. Hoewel dit niet gebruikelijk is, bewijst dit enkele voorbeeld niet de door verweerder gestelde verboden gedraging. Dat kan evenmin worden afgeleid uit de omstandigheid dat [[X-B] en [X-A]] niet jaarlijks tweemaal zoals het advies luidde, maar slechts éénmaal naar Guernsey zijn gevlogen. Uit de gedingstukken blijkt dat de structuur is opgezet om de fiscale gevolgen voor [[X-B] en [X-A]] vanwege de in 2009 ingevoerde lucratief belangregeling te verzachten. Hoewel de gedingstukken op zich

aanwijzingen bevatten - gelet op de woonplaats van [X-B] en [X-A]] en de uiterst beperkte 'substance' van de Guernsey limiteds gezien de aard en omvang van de werkzaamheden en de tijdsbesteding van het trustkantoor - op grond waarvan zou kunnen worden geconcludeerd dat de Guernsey limiteds in Nederland waren gevestigd, blijkt nergens uit de gedingstukken dat de onderhavige structuur is opgezet om vennootschapsbelasting te ontduiken. De reden dat de Guernsey limiteds zijn opgericht was omdat er om zakelijke redenen van het onder in 1 genoemde concern geen deelnemingsstructuur kon worden opgezet, waarbij de heffing van vennootschapsbelasting over de winst behaald met de PSL achterwege zou blijven. Van aanvang af was alles er daarom nu juist op gericht de vestigingsplaats van de Guernsey limiteds op Guernsey te bewerkstelligen teneinde de belastingheffing op toegestane wijze te beperken. Los van het voorgaande heeft verweerder ook geen enkel bewijs overgelegd waaruit volgt dat, indien er sprake was van verboden gedragingen, deze ook aan eiseres konden worden toegerekend.

16. Gelet op wat hiervoor is overwogen zal de rechtbank het beroep gegrond verklaren. Overige grieven van eiseres behoeven daarom geen behandeling meer.

Proceskosten

Eiseres heeft verzocht om vergoeding van de werkelijke kosten die zij in verband met de behandeling van het bezwaar en beroep heeft moeten maken. Eiseres stelt ter onderbouwing van haar verzoek dat verweerder zonder deugdelijke grondslag is overgegaan tot het vaststellen van de boetebeschikking. Verweerder heeft volgens eiseres tegen beter weten in en zonder enig onderzoek vooraf een zeer hoge vergrijpboete aan eiseres opgelegd waardoor hij misbruik heeft gemaakt van de hem toekomende bevoegdheid. Dat verweerder toestemming van het Ministerie van Financiën heeft gehad voor het opleggen van de medeplegersboete dan wel feitelijk leidinggeverboete doet daar volgens eiseres niet aan af.

Volgens artikel 2, derde lid, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (het Besluit) kan in bijzondere omstandigheden van de forfaitaire proceskostenvergoeding worden afgeweken. Volgens de toelichting op genoemde bepaling (zie Kamerstukken II, 27 024, nr. 16, blz. 3) gaat het om uitzonderlijke gevallen waarin strikte toepassing van de forfaitaire regeling onrechtvaardig uitpakt. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiseres niet aannemelijk gemaakt dat verweerder misbruik heeft gemaakt van zijn bevoegdheden dan wel tegen beter weten in de boetebeschikking heeft vastgesteld en gehandhaafd. Naar het oordeel van de rechtbank is, gelet op wat in de toelichting op genoemde bepaling is opgemerkt en gelet op de gang van zaken aan de zijde van verweerder, evenwel sprake van bijzondere omstandigheden als bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Besluit die een hogere dan een forfaitaire vergoeding rechtvaardigen. De rechtbank heeft daarbij in het bijzonder in aanmerking genomen dat verweerder de vergrijpboete aan eiseres heeft aangekondigd zonder vooraf in contact te treden met het bestuur van eiseres, dat eiseres slechts twee weken de tijd kreeg om op die aankondiging te reageren, terwijl de medewerkster van eiseres die het meest betrokken was bij de advisering en de uitvoering daarvan de gehele reactietermijn in het buitenland verbleef en verweerder hiervan op de hoogte was. Daarbij neemt de rechtbank voorts in aanmerking dat verweerder aan eiseres een zeer hoge boete heeft opgelegd zonder enig bewijs van (voorwaardelijke) opzet aan de zijde van de medewerkers van eiseres en zonder enig concreet bewijs dat de door verweerder verweten verboden gedragingen blijkens de feitelijke gang van zaken bij eiseres door haar is aanvaard of placht te worden aanvaard en, zoals eiseres veronderstelt, kennelijk vooral aangestuurd door de huidige maatschappelijke tendens om deze 'structuren', die - wat daar verder ook van zij -

al decennia lang gemeengoed zijn, nu (fors) aan te pakken. De rechtbank stelt de vergoeding daarom in goede justitie vast op € 20.000."

Omschrijving geschil in hoger beroep en conclusies van partijen

4.1. 4.1. In hoger beroep is in geschil of de vergrijpboete terecht aan belanghebbende is opgelegd. Het geschil spitst zich toe op de volgende vragen:

- Beschikt de Inspecteur voor de aan de Guernsey limiteds opgelegde navorderingsaanslagen Vpb 2011 over een nieuw feit als bedoeld in artikel 16, lid 1, AWR en, zo nee, zijn de Guernsey limiteds te kwader trouw?
- i) Zijn de stukken die ten grondslag liggen aan de in paragraaf 2, lid 6, van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) bedoelde toestemming op de zaak betrekking hebbende stukken (artikel 8:42 Awb)?
- ii) Dient de boete te worden vernietigd omdat niet voldaan is aan het toestemmingsvereiste als bedoeld in paragraaf 2, lid 6, van het BBBB?

Heeft de Inspecteur misbruik gemaakt van zijn bevoegdheid?

Zijn de navorderingsaanslagen rechtsgeldig bekend gemaakt aan de Guernsey limiteds?

Is de overtreding voldoende geconcretiseerd?

Indien de overtreding bestaat uit het nalaten te adviseren te verzoeken om uitgenodigd te worden tot het doen van aangifte, is die overtreding dan beboetbaar op grond van artikel 67ca AWR in plaats van artikel 67e AWR?

Is voor de rechtsgeldigheid van de onderhavige boete relevant of de navorderingsaanslagen op formele gronden moeten worden vernietigd?

Waren de Guernsey limiteds in 2011 binnenlands belastingplichtig?

Is het standpunt van de Guernsey limiteds dat zij niet binnenlands belastingplichtig zijn, pleitbaar?

Kan belanghebbende worden aangemerkt als medepleger, dan wel als feitelijk leidinggever ten aanzien van de beboetbare feiten?

Is bij belanghebbende sprake van opzet, dan wel grove schuld als bedoeld in artikel 67e AWR?

4.2. 4.2. De Inspecteur concludeert, zo begrijpt het Hof, tot gegrondverklaring van het hoger beroep, vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en bevestiging van de uitspraak op bezwaar.

4.3. 4.3. Belanghebbende concludeert tot ongegrondverklaring van het hoger beroep. Voorts concludeert belanghebbende tot een veroordeling van de Inspecteur tot vergoeding van de werkelijke proceskosten in hoger beroep.

Beoordeling van het hoger beroep

5.1. 5.1. Het Hof zal om proceseconomische redenen eerst beoordelen of de boete dient te worden vernietigd omdat niet voldaan is aan het toestemmingsvereiste als bedoeld in paragraaf 2, lid 6, BBBB. In dit verband zal het Hof ook de vraag beantwoorden of de stukken die verband houden met

het voormelde toestemmingsvereiste op de zaak betrekking hebbende stukken zijn, welke vraag de Inspecteur ontkennend beantwoordt en belanghebbende bevestigend.

5.2. 5.2. Paragraaf 2, lid 6, BBBB vermeldt voor zover van belang (tekst 2016):

“Bestuurlijke boeten worden aan de medepleger, de doen pleger, de uitlokker, de medeplichtige, de feitelijk leidinggever of de opdrachtgever opgelegd, met voorafgaande toestemming van de directeur van een van de organisatieonderdelen genoemd in artikel 3, eerste lid, onderdeel a1, b2 en c1, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 en het Directoraat-generaal Belastingdienst (DGBel).”

Op de zaak betrekking hebbende stukken

5.3. 5.3. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat de stukken die verband houden met het voormelde toestemmingsvereiste geen op de zaak betrekking hebbende stukken zijn als bedoeld in artikel 8:42 Awb, omdat die stukken niet van belang kunnen zijn voor de beslechting van de nog bestaande geschilpunten.

5.4. 5.4. Van op de zaak betrekking hebbende stukken is sprake indien:

(i) de stukken de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan; en

(ii) deze stukken van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten. Zie o.m. HR 25 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:995, BNB 2021/160 en HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, BNB 2018/164.

5.5. 5.5. Naar het oordeel van het Hof zijn de stukken die verband houden met het voormelde toestemmingsvereiste op de zaak betrekking hebbende stukken. Het Hof overweegt hiertoe als volgt.

5.5.1. 5.5.1. Artikel 4:84 Awb bepaalt dat het bestuursorgaan overeenkomstig de beleidsregel handelt, tenzij dat voor een of meer belanghebbenden gevolgen zou hebben die wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de met de beleidsregel te dienen doelen.

5.5.2. 5.5.2. Voormeld artikel brengt mee dat de Inspecteur dient te handelen overeenkomstig de in paragraaf 2, lid 6, BBBB neergelegde beleidsregel. Uit deze beleidsregel volgt dat een bestuurlijke boete aan een medepleger of feitelijk leidinggever wordt opgelegd met voorafgaande toestemming van, in het onderhavige geval, de Directeur Grote Ondernemingen (DGO) en het Directoraat-generaal Belastingdienst (DGBel). Het verkrijgen van voorafgaande toestemming vormt derhalve een constitutief vereiste voor het opleggen van een vergrijpboete aan belanghebbende als medepleger dan wel feitelijk leidinggever.

5.5.3. 5.5.3. Gelet op het voorgaande zijn de stukken die betrekking hebben op de besluitvorming die ten grondslag ligt aan deze toestemming van belang voor de beoordeling van de rechtmatigheid van de boetebeschikking. Belanghebbende heeft zich in dit verband onder meer op het standpunt gesteld dat de vereiste toestemming ontbreekt dan wel dat de toestemming – kort gezegd – is verleend in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel.

5.5.4. 5.5.4. Zodoende zijn de stukken die verband houden met het toestemmingsvereiste van belang voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten. Aangezien het aan de Inspecteur is de vereiste toestemming te verkrijgen, zijn de stukken die verband houden met het toestemmingsvereiste

voorts stukken die de Inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan. Nu aan beide criteria in 5.4 is voldaan, is sprake van op de zaak betrekking hebbende stukken.

5.5.5. 5.5.5. De Inspecteur heeft wat betreft de aan de toestemming ten grondslag liggende stukken in een gesloten envelop kopieën van een aantal interne e-mailberichten van de Belastingdienst uit de periode november en december 2016 en (concept-)memo's aan de geheimhoudingskamer van het Hof gezonden en daarbij een beroep gedaan op artikel 8:29 Awb. Bij tussenuitspraak van 30 september 2021 heeft de geheimhoudingskamer van het Hof beslist dat deze stukken door de Inspecteur aan belanghebbende dienen te worden verstrekt, waarbij de namen van (een deel van) de betrokken medewerkers van de Belastingdienst mogen worden geschoond. De Inspecteur heeft daarop deze stukken alsnog, onder protest daartoe gehouden te zijn, in het geding gebracht.

Toestemmingsvereiste

5.6. 5.6. Belanghebbende heeft zich onder meer op het standpunt gesteld dat de procedure op grond waarvan toestemming door de DGO en DGBel is verleend niet voldoet aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het zorgvuldigheids- en het motiveringsbeginsel. Belanghebbende voert hiertoe aan dat de toestemmingen zijn verleend op basis van onvolledige dossierkennis en zijn gebaseerd op aannames en veronderstellingen.

5.7. 5.7. Het toestemmingsvereiste als bedoeld in paragraaf 2, lid 6, BBBB (zie 5.2) is in het BBBB opgenomen per 1 juli 2009 in verband met de opname van artikel 5:1 in de Awb (onderdeel vierde tranche Awb) op basis waarvan, naast de pleger, ook de medepleger en feitelijk leidinggever beboet kunnen worden. De wetgever heeft het toestemmingsvereiste als volgt toegelicht (Kamerstukken II, 2009-2010, 32 128, nr. 3, p. 102, "bijlage 2 bij het Belastingplan 2010 Notitie Fiscaal boete- en strafrecht"):

"Mededaders konden alleen strafrechtelijk worden vervolgd. Sinds 1 juli 2009 bestaat echter de mogelijkheid om aan medeplegers, feitelijk leidinggevend en opdrachtgevers eveneens een vergrijpboete op te leggen.

De uitbreiding van de kring van degenen aan wie een vergrijpboete kan worden opgelegd, past bij het streven van flexibiliteit om een passende bestraffing mogelijk te maken. Meer dan tevoren kan het strafrecht gelden als ultimum remedium, voor die gevallen waarin de ernst en de aard van de normschending strafrechtelijke handhaving vereist. Tegelijkertijd ben ik ook gevoelig voor de maatschappelijke onrust die de uitbreiding tot gevolg heeft gehad. Om die reden is het opleggen van een vergrijpboete aan een ander dan de belastingplichtige vooralsnog aan toestemming op een hoger niveau binnen de Belastingdienst gebonden."

5.8. 5.8. Voorkomen moet worden dat een boete voor mededaders door de Inspecteur kan worden gebruikt voor een ander doel dan waarvoor zij is bedoeld (Handelingen I 2008-2009, nr. 36, blz. 1630). In het kader van de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel waarin wordt voorzien in openbaarmaking van vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden, heeft de wetgever opgemerkt dat het toestemmingsvereiste een waarborg is tegen willekeur en misbruik van bevoegdheid (Kamerstukken I, 2019-2020, 35 303, nr. C, p. 3). Het toestemmingsvereiste dient derhalve te waarborgen dat de Inspecteur niet lichtvaardig gebruik maakt van de mogelijkheid een boete op te leggen.

5.9. 5.9. Aangezien het verkrijgen van voorafgaande toestemming een constitutief vereiste vormt voor het opleggen van een vergrijpboete, is het Hof van oordeel dat uit het toestemmingsbesluit van de toestemmingsgevers expliciet moet blijken op welke daderschapsvorm (medeplegen, feitelijk leidinggeven etc.) de gegeven toestemming ziet. Hetzelfde heeft te gelden voor de schuld kwalificatie ((voorwaardelijk) opzet of grove schuld) en het op te leggen boetebedrag. De Inspecteur heeft ter zitting toegelicht dat de toestemminggevers enkel toetsen of het feitencomplex van voldoende gewicht is om een boete op te leggen, waarna de Inspecteur zelf nader invulling kan geven aan voormelde punten. Echter, door de verdere invulling van de op te leggen boete volledig over te laten aan de inspecteur kan de boete voor mededaders alsnog worden gebruikt voor een ander doel (bijvoorbeeld als pressiemiddel) dan waarvoor zij is bedoeld. Aangezien de Inspecteur ter zitting heeft verklaard dat de toestemminggevers geen (expliciete) toestemming hebben verleend voor het opleggen van een boete op grond van de door de Inspecteur gestelde subsidiaire standpunten, te weten grove schuld en feitelijk leidinggeven, kan de mededadersboete aan belanghebbende niet op deze gronden worden opgelegd.

5.10. 5.10. Gelet op de waarborg die het toestemmingsvereiste dient, is het van belang dat degenen die toestemming moeten verlenen juist en volledig worden geïnformeerd over de gronden waarop de boete zal worden gebaseerd.

5.11. 5.11. Uit de interne stukken die zien op het toestemmingstraject leidt het Hof af dat de DGO bij e-mail van 27 november 2016 (zie 2.9.6) schriftelijk toestemming heeft verleend voor het opleggen van een medepleegboete aan belanghebbende. Uit de daaraan voorafgaande e-mail van de strategisch adviseur gericht aan de DGO (zie 2.9.3) blijkt echter niet dat de DGO juist en volledig is geïnformeerd over de gronden waarop de aan belanghebbende op te leggen boete is gebaseerd.

5.11.1. 5.11.1. In de eerste plaats blijkt uit vorenbedoelde e-mail niet dat een neutrale weergave is gegeven van de feiten in de casus van belanghebbende. De toestemmingverlener is niet op de hoogte gebracht van het feit dat de onderhavige fiscale structuur was ingegeven door invoering van de lucratiefbelangregeling in 2009 en dat de IB-component van de structuur (de liquidatie van de Guernsey limiteds en de terugwenteling van het aanmerkelijkbelangverlies van 2012 naar 2011) uitgebreid besproken is met en akkoord is bevonden door de Inspecteur (zie 2.5.7). Dat ten onrechte rekening is gehouden met het liquidatieverlies in de aangiften inkomstenbelasting zoals beschreven in de "kennisgeving medepleger 21 november 2016 intern verzonden" die aan de DGO is gezonden, is dan ook niet in lijn met het (eerder) door de Belastingdienst ingenomen standpunt (zie 2.10). Bovendien is tijdens dat afstemmingsproces reeds informatie over de (vestigingsplaats van de) Guernsey limiteds verstrekt. Daarbij geldt dat bij het afstemmingsproces van de onderhavige structuur ook een inspecteur betrokken is geweest die zich bezig houdt met het bestrijden van constructies en onderzoek doet naar woon- en vestigingsplaatsen (zie 2.5.4 en 2.5.5).

Naar belanghebbende onweersproken heeft gesteld was de liquidatie van de Guernsey limiteds in 2012 vereist in verband met de terugwenteling van het liquidatieverlies van box 2 naar 2011. De Inspecteur heeft in zijn pleitnota van 27 oktober 2021 erop gewezen dat uit een telefoonnotitie van 30 januari 2012, 15:40 uur, blijkt dat volgens een medewerker van belanghebbende de reden om niet te kiezen voor de naar het recht van Guernsey eenvoudigere manier van 'voluntary strike off/voluntary strike off' is gelegen in 'some Netherland tax issues/some Netherland tax issues' en dat daarbij is aangegeven: "It is important that the company cannot be 'brought back to life' it is important that the company cannot be 'brought back

to life". Belanghebbende heeft verklaard dat de wijze van liquidatie van de limiteds was ingegeven om een liquidatieverlies te kunnen claimen, dat maar één jaar kon worden teruggewenteld en dat daarom 'zo definitief mogelijk' moest zijn. Het Hof acht deze verklaring geloofwaardig. Het kan belanghebbende in dit verband niet worden aangerekend dat daarbij is gekozen voor de veiligste weg. Weliswaar moet worden vastgesteld dat het feit dat de liquidatie zodanig was vormgegeven dat de Guernsey limiteds niet meer kunnen herleven, invordering van (eventueel) door deze vennootschappen in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting bemoeilijkt, zo niet onmogelijk maakt. Dit gegeven rechtvaardigt echter op zichzelf niet de conclusie dat "met gebruikmaking van deze vennootschappen *bewustbewust* [cursivering Hof] de invordering van de feitelijk in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting [wordt] bemoeilijkt", zoals is vermeld in de bij de vorenbedoelde e-mail aan de DGO gevoegde concept-kennisgevingen.

5.11.2. 5.11.2. In de tweede plaats is in de bij de vorenbedoelde e-mail aan de DGO gevoegde concept-kennisgevingen vermeld dat de Guernsey limiteds zijn "opgericht om vennootschapsbelasting te ontgaan over het variabele deel van de arbeidsvergoeding" en wordt in de e-mail zelf gesproken over "een abjecte structuur waarbij gepoogd wordt een aanzienlijke variabele beloning (...) voor de vennootschapsbelastingheffing buiten bereik van de fiscus te brengen". Belanghebbende heeft erop gewezen dat het hier om de opbrengst van een investering door [X-B] en [X-A] in de vorm van een achtergestelde lening gaat (een PSL) en dat de DGO op dit punt onjuist is voorgelicht omdat wordt gesproken van 'beloning'. In het arrest HR 30 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2198, BNB 2019/46 is ter zake van een met de onderhavige PSL vergelijkbare PSL geoordeeld dat de aan de desbetreffende managers geboden vergoeding het karakter had van een van de winst afhankelijke beloning voor hun werkzaamheden bij [C B.V.] (zie r.o. 2.4.3), zodat niet kan worden geoordeeld dat hetgeen de strategisch adviseur aan de DGO heeft voorgehouden onjuist is. Volgens het Hof kan echter door het gebruik van de term 'beloning' evenwel niet worden uitgesloten dat bij de DGO de suggestie is gewekt dat tegenover die beloning een last heeft gestaan die in Nederland aftrekbaar is voor de vennootschapsbelasting, terwijl op het moment dat de DGO werd geadviseerd reeds vaststond dat bij de houdstermaatschappij ter zake van de PSL geen rentelast in aftrek is gebracht.

5.11.3. 5.11.3. In de derde plaats wordt in de vorenbedoelde e-mail opgemerkt dat "weinig tijd beschikbaar [was] om een volledige analyse van het feitencomplex" te maken en dat "nadere afstemming in het vervolg-traject (...) gezien de noodzakelijke snelle besluitvorming nu een logische conditie [lijkt]". Uit de stukken blijkt dat de strategisch adviseur nadat de DGO toestemming heeft verleend, betrokken is gebleven bij het toestemmingstraject in het kader van de van DGBel te verkrijgen toestemming; zo heeft hij onder meer een op 6 december 2016 op het ministerie van Financiën gehouden bespreking bijgewoond en het memo van 7 december 2016 ontvangen op basis waarvan DGBel toestemming heeft verleend voor het opleggen van de onderhavige boete. De Inspecteur heeft ter zitting gesteld dat de strategisch adviseur namens de DGO betrokken is geweest bij de besluitvorming die plaatsvond tijdens vorenbedoelde bespreking en dat de zaak meerdere keren besproken is geweest met de DGO. Belanghebbende heeft dit echter betwist bij gebrek aan wetenschap. Op de Inspecteur rust dan de last het door hem gestelde aannemelijk te maken. Naar het oordeel van het Hof is hij daarin niet geslaagd, omdat de Inspecteur zijn blote stelling niet heeft gestaafd met (een) stuk(ken) waaruit vorenbedoelde nadere afstemming met de DGO - op basis van het hiervoor bedoelde memo, dan wel op

basis van een completer en neutraler geformuleerd feitencomplex, zonder de hiervoor in 5.11.1 en 5.11.2 geconstateerde onjuistheden en onzorgvuldigheden - blijkt.

5.11.4. 5.11.4. Evenmin heeft de DGO kennis genomen van het concept “Kennisgeving medepleger [belanghebbende] 24 november 2016 intern verzonden” en de gronden die daarin zijn opgenomen om een boete aan belanghebbende op te leggen (2.9.1 tot en met 2.9.3). Hierbij geldt dat de boete aan belanghebbende een eigen beoordeling vergt en de gronden waarop de boete aan een medewerker van belanghebbende is gebaseerd niet zomaar kunnen worden toegerekend aan belanghebbende. De DGO kon naar het oordeel van het Hof hierbij niet volstaan met beoordeling van hetgeen zijn strategisch adviseur in vorenbedoelde e-mail naar voren heeft gebracht, omdat hetgeen in deze e-mail is vermeld (“Verwijt is dat men wist dat de feitelijke vestigingsplaats Nederland is. Dat bewijs kan met behulp van constructie van bewijsvermoedens geleverd worden (...) De boete aan het kantoor vindt zijn rechtvaardiging in het onvoldoende nemen van maatregelen (AO/IB) om te voorkomen dat in de advisering een loopje met de werkelijkheid genomen wordt”) te summier is om de onderhavige beslissing tot het verlenen van toestemming op te kunnen baseren.

5.11.5. 5.11.5. Belanghebbende heeft erop gewezen dat terechte en onderbouwde bedenkingen van de landelijk vaktechnisch coördinator IH/S&E (zie 2.10) de toestemminggevers kennelijk is onthouden. De Inspecteur heeft daarover ter zitting verklaard dat de vaktechnisch coördinator was uitgenodigd voor de hiervoor bedoelde bespreking van 6 december 2016, maar zich niet te kunnen herinneren of hij daadwerkelijk de bespreking heeft bijgewoond. De Inspecteur heeft verder gesteld dat uiteindelijk wel dertig medewerkers (waaronder alle landelijk vaktechnisch coördinatoren) naar de zaak hebben gekeken, en dat het besluitvormingsproces uiteindelijk heeft geresulteerd in een oordeel namens de Belastingdienst dat is vervat in het memo van 7 december 2016. Daarvoor geldt echter dat, gelijk hiervoor in 5.11.3 is overwogen, niet aannemelijk is gemaakt dat nadere afstemming met de DGO heeft plaatsgevonden.

5.12. 5.12. Al het vorenoverwogene in onderling verband beziend en wegend is het Hof van oordeel dat de DGO toestemming heeft verleend op basis van onvolledige en gekleurde informatie, zonder volledig te zijn geïnformeerd over de feiten, waaronder de volledige structuur en de beoordeling van die structuur door verschillende inspecteurs, en de gronden van de op te leggen boete. Gelet hierop is het Hof van oordeel dat niet is voldaan aan het toestemmingsvereiste als bedoeld in paragraaf 2, lid 6, BBBB, omdat het gebruik van de door de DGO verleende toestemming zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik daarvan onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.

Opzet

5.13. 5.13. Voor het geval in weerwil van het voorgaande moet worden geoordeeld dat wél aan het in paragraaf 2, lid 6, BBBB neergelegde toestemmingsvereiste is voldaan, is het Hof van oordeel dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat het aan (voorwaardelijk) opzet van belanghebbende als medepleger dan wel als feitelijk leidinggever is te wijten dat te weinig vennootschapsbelasting is geheven als bedoeld in artikel 67e AWR.

5.14.1. 5.14.1. Voor de kwalificatie medeplegen is vereist dat sprake is van nauwe en bewuste samenwerking (vgl. o.a. HR 12 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:893, RvdW 2018/749 en HR 2 december

2014, ECLI:NL:HR:2014:3474, NJ 2015/390). Deze nauwe en bewuste samenwerking impliceert dubbel opzet bij de medepleger, te weten opzet gericht op de samenwerking en opzet gericht op het doel van die samenwerking, te weten het beboetbare feit. Dit brengt mee dat de Inspecteur aannemelijk dient te maken dat het aan (voorwaardelijk) opzet van belanghebbende is te wijten dat te weinig vennootschapsbelasting is geheven van de Guernsey limiteds (het beboetbare feit) en dat de betrokkenheid bij de uitvoering van het beboetbare feit met (voorwaardelijk) opzet door belanghebbende is begaan.

5.14.2. 5.14.2. In feitelijk leidinggeven ligt een zelfstandig opzetvereiste op de verboden gedraging besloten. Voor dit opzet van de leidinggever geldt als ondergrens dat hij bewust de aanmerkelijke kans aanvaardt dat de verboden gedraging zich zal voordoen (vgl. HR 26 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:733, NJ 2016/375). Om een boete te kunnen opleggen aan belanghebbende als feitelijk leidinggever dient de Inspecteur derhalve aannemelijk te maken dat belanghebbende bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat te weinig vennootschapsbelasting zou worden geheven van de Guernsey limiteds.

5.14.3. 5.14.3. Hetgeen hiervoor onder 5.14.1 en 5.14.2 is overwogen, brengt mee dat de Inspecteur in ieder geval aannemelijk moet maken dat het aan (voorwaardelijk) opzet van (de medewerkers van) belanghebbende is te wijten dat te weinig vennootschapsbelasting is geheven van de Guernsey limiteds om een boete aan belanghebbende te kunnen opleggen voor het medeplegen dan wel feitelijk leidinggeven. Overigens geldt daarvoor ook nog de voorwaarde dat de gedragingen en verwijtbaarheid van de medewerkers van belanghebbende aan belanghebbende toegerekend moeten kunnen worden. Ook hiervan berust de bewijslast op de Inspecteur.

5.15. 5.15. De Inspecteur heeft zich in dit verband op het standpunt gesteld dat de medewerkers van belanghebbende wisten dat de feitelijke leiding van de Guernsey limiteds in Nederland werd uitgeoefend. Desalniettemin hebben de medewerkers van belanghebbende in samenwerking met het trustkantoor, [X-A] en [X-B] de feiten zodanig gepresenteerd aan de inspecteurs bij de Belastingdienst dat daarmee de indruk werd gewekt dat (kern)beslissingen ten aanzien van de Guernsey limiteds op Guernsey werden genomen.

De Inspecteur heeft hiertoe in hoger beroep aangevoerd dat uit het memo van 18 juni 2008 van belanghebbende (zie 2.2; hierna ook: het advies) blijkt dat de onderhavige structuur oorspronkelijk er op was gericht om de werkelijke leiding op Guernsey uit te oefenen. Volgens de Inspecteur gaat het echter bij de implementatie en uitvoering van de structuur in 2008 al 'mis', omdat, kort gezegd, overeenkomsten van te voren in Nederland door belanghebbende werden opgesteld, de daarbij betrokken partijen al in Nederland overeenstemming hadden bereikt en beslissingen op Guernsey slechts nog werden geratificeerd ('rubber stamping'). Hieruit volgt dat het trustkantoor, [X-A], [X-B] en belanghebbende, mede gelet op hun (fiscaal-)juridische kennis en de bij hen bekende feiten en omstandigheden, volgens de Inspecteur, op 2 december 2008 al wisten dat de werkelijke leiding van de Guernsey limiteds niet werd uitgeoefend op Guernsey, maar in Nederland. De "constructie" had slechts als doel om te fingeren dat de werkelijke leiding van de Guernsey limiteds werd uitgeoefend op Guernsey terwijl de betrokken partijen wisten dat de werkelijke leiding werd uitgeoefend in Nederland en derhalve wisten dat de Guernsey limiteds belastingplichtig waren in Nederland, aldus de Inspecteur.

5.16.1. 5.16.1. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur met hetgeen hij heeft aangevoerd niet aannemelijk gemaakt dat het aan (voorwaardelijk) opzet van belanghebbende als medepleger dan wel

als feitelijk leidinggever is te wijten dat te weinig vennootschapsbelasting is geheven van de Guernsey limiteds als bedoeld in artikel 67e AWR.

5.16.2. 5.16.2. Uit geen van de gedingstukken blijkt immers dat de structuur is opgezet met het doel vennootschapsbelasting te ontduiken. Het advies was erop gericht om de Guernsey limiteds daadwerkelijk op Guernsey gevestigd te laten zijn om zodoende de belastingheffing over de winst behaald met de PSL op toegestane wijze te beperken (zie 2.2). Zo wordt in het advies meerdere malen benadrukt dat het nodig is dat de Guernsey limiteds daadwerkelijk op Guernsey gevestigd moeten zijn om aan de doorstootverplichting te kunnen voldoen.

5.16.3. 5.16.3. Ook de uitvoering van het advies was erop gericht om de Guernsey limiteds daadwerkelijk op Guernsey gevestigd te laten zijn. Het Hof neemt hierbij in aanmerking dat de Guernsey limiteds zijn opgericht naar het recht van Guernsey, dat hun statutaire zetel zich bevond op Guernsey, dat de bestuursvergaderingen werden gehouden op Guernsey, dat het bestuur bestond uit (op Guernsey woonachtige medewerkers van) het trustkantoor enerzijds en [X-A] respectievelijk [X-B] anderzijds en dat beide bestuurders slechts gezamenlijk de respectieve vennootschappen konden vertegenwoordigen, dat voor zover het ging om bedragen van minder dan € 5.000 het trustkantoor ook alleen vertegenwoordigingsbevoegd was, dat de bankrekeningen werden aangehouden en de administratie werd bijgehouden op Guernsey, alsmede dat aldaar de jaarrekeningen werden opgesteld. Naar het oordeel van het Hof is hetgeen de Inspecteur heeft aangevoerd onvoldoende voor het oordeel dat de medewerkers van belanghebbende wisten dat het niet anders kon dan dat de Guernsey limiteds in Nederland waren gevestigd, dan wel dat de medewerkers van belanghebbende wisten dat er een aanmerkelijke kans was dat de Guernsey limiteds in Nederland waren gevestigd en deze kans willens en wetens voor lief hebben genomen.

Volgens de jurisprudentie van de Hoge Raad geldt bij de vraag waar een vennootschap is gevestigd als uitgangspunt dat de werkelijke leiding van het lichaam bij zijn bestuur berust, en dat de vestigingsplaats van een lichaam 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 (HR 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5105, BNB 1993/193, r.o. 3.3.3 en HR 17 december 2004, ECLI:NL:HR:2004:AP5258, BNB 2005/106).

Indien in het onderhavige geval sprake zou zijn van 'rubber stamping', zoals de Inspecteur stelt, is daarmee nog niet uitgesloten dat de adviseurs meenden te blijven binnen de hoofdregel uit vorenbedoelde jurisprudentie omdat in hun visie in Nederland voorbereidingshandelingen werden verricht en bestuursbesluiten pas daadwerkelijk tot stand kwamen tijdens de op Guernsey gehouden bestuursvergaderingen. Al zou achteraf moeten worden geconstateerd dat - in het licht van de jurisprudentie en de hier aan de orde zijnde feiten - de onjuistheid van dat standpunt door de adviseurs had moeten worden onderkend en zodoende lichtvaardig is gehandeld, dan is die omstandigheid niet voldoende om het hier vereiste (voorwaardelijk) opzet aanwezig te achten.

5.16.4. 5.16.4. Voor zover de Inspecteur stelt dat de wijze van liquidatie van de Guernsey limiteds de invordering van de, volgens hem, feitelijk in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting heeft bemoeilijkt, maakt hij evenmin aannemelijk dat het aan (voorwaardelijk) opzet van belanghebbende is te wijten dat te weinig vennootschapsbelasting is geheven als bedoeld in artikel 67e AWR. Het kan

belanghebbende immers niet worden aangerekend dat is gekozen voor de veiligste weg om het uit de Guernsey limiteds voortvloeiende liquidatieverlies te kunnen claimen (zie 5.11.1).

Grove schuld

5.17. 5.17. De Inspecteur vermeldt in zijn nader stuk van 18 mei 2021 dat hij ter zitting van het Hof van 21 april 2021 het standpunt heeft ingenomen dat belanghebbende grofschuldig heeft nagelaten te verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangiften Vpb (zie 2.16).

5.18. 5.18. Belanghebbende stelt dat aan dit standpunt van de Inspecteur voorbij moet worden gegaan omdat deze terloops genoemde schuld kwalificatie voor haar volledig "uit de lucht kwam vallen". De Inspecteur heeft geen feiten en omstandigheden aangevoerd om aannemelijk te maken dat de adviseurs van belanghebbende grofschuldig hebben gehandeld, dat de grove schuld van de medewerkers kan worden toegerekend aan belanghebbende dan wel dat anderszins sprake zou zijn van grove schuld bij belanghebbende.

5.19. 5.19. Uit vaste jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat in het verwijt van opzet niet tevens het verwijt van grove schuld besloten ligt (vgl. o.m. HR 17 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2283, BNB 1998/329 en HR 22 september 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2870, BNB 2000/122). Opzet en grove schuld zijn nadrukkelijk van elkaar te onderscheiden kwalificaties, elk met een geheel eigen toetsingskader. Op de Inspecteur rust de bewijslast om de feiten en omstandigheden aan te voeren die de conclusie kunnen dragen dat sprake is van grove schuld.

5.20. 5.20. De Inspecteur heeft gedurende de procedure steeds aangevoerd dat de medewerkers van belanghebbende wisten dat de werkelijke leiding van de Guernsey limiteds in Nederland was gevestigd en dat zij willens en wetens een correcte belastingheffing hebben gefrustreerd. Deze verwijten van de Inspecteur passen bij de schuld kwalificatie opzet en kunnen dus niet ook inhouden dat bij belanghebbende sprake was van grove schuld. Onder grove schuld moet immers worden verstaan "een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid en omvat mede grove onachtzaamheid". De Inspecteur had derhalve feiten en omstandigheden moeten stellen die de conclusie kunnen dragen dat belanghebbende dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan haar grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven. De Inspecteur heeft echter niets aangevoerd ten aanzien van zijn stelling dat sprake is van grove schuld noch heeft hij verduidelijkt waarom de eerder door hem aangevoerde feiten en omstandigheden in verband met de schuld kwalificatie opzet zouden moeten leiden tot de schuld kwalificatie grove schuld. De enkele verwijzing naar het begrip grove schuld tussen haken in zijn stukken zonder enige nadere onderbouwing is daartoe onvoldoende.

Slotsom

5.21. 5.21. Het hoger beroep is ongegrond.

Proceskosten en griffierecht

6.1. 6.1. Het Hof ziet aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte proceskosten, omdat het door de Inspecteur ingestelde hoger beroep ongegrond is.

6.2. 6.2. Belanghebbende heeft het Hof verzocht om vergoeding van de werkelijke kosten die zij in verband met de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken. Belanghebbende voert in dit verband aan dat de Inspecteur tegen beter weten in procedeert en dat de door de Inspecteur aangevoerde gronden dermate juridisch onjuist zijn dat het door hem ingestelde hoger beroep moet worden gekwalificeerd als misbruik van recht.

6.3.1. 6.3.1. Het uitgangspunt van het op artikel 8:75 van de Awb gebaseerde Besluit proceskosten bestuursrecht (Bpb) bij vergoeding van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand is dat een forfaitaire vergoeding wordt toegekend. In artikel 2, derde lid, van het Bpb is neergelegd dat hiervan in bijzondere omstandigheden kan worden afgeweken. De toelichting bij het Bpb (Kamerstukken II, 27 024, nr. 16, blz. 3) vermeldt hierover dat in uitzonderlijke gevallen strikte toepassing van de regeling onrechtvaardig kan uitpakken en dat de rechter in bijzondere omstandigheden de volgens het Bpb berekende vergoeding - zonder af te doen aan het karakter van een tegemoetkoming in de daadwerkelijke kosten - kan verhogen of verlagen.

6.3.2. 6.3.2. Voor toekenning van een proceskostenvergoeding in afwijking van de forfaitaire bedragen op grond van het Bpb is grond, indien het bestuursorgaan het verwijt treft dat het een beschikking of uitspraak geeft respectievelijk doet of in rechte handhaaft, (1) terwijl op dat moment duidelijk is dat die beschikking of uitspraak in een daartegen ingestelde procedure geen stand zal houden (HR 13 april 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA2802, BNB 2007/260) of (2) wanneer het bestuursorgaan in vergaande mate onzorgvuldig heeft gehandeld (HR 4 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP2975, BNB 2011/103).

6.4. 6.4. Naar het oordeel van het Hof is een hogere dan forfaitaire vergoeding gerechtvaardigd gelet op de wijze waarop de toestemming is verkregen, zoals overwogen in 5.6 tot en met 5.12, en de omstandigheid dat een bijzonder hoge boete is opgelegd zonder doorslaggevend bewijs van (voorwaardelijk) opzet. Daarbij komt dat het standpunt dat sprake is van grove schuld, op geen enkele manier is onderbouwd. Het Hof stelt de vergoeding in goede justitie vast op € 20.000. Voor een hogere vergoeding ziet het Hof geen aanleiding.

6.5. 6.5. Voorts wordt van de Inspecteur een griffierecht geheven van € 519.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank;
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende in hoger beroep tot een bedrag van € 20.000; en
- heft van de Inspecteur een griffierecht voor de behandeling in hoger beroep van € 519.

Deze uitspraak is vastgesteld door Chr.Th.P.M. Zandhuis, I. Reijngoud en A. van Dongen, in tegenwoordigheid van de griffier R. Wijkstra. De beslissing is op 2 maart 2022 in het openbaar uitgesproken.