

NLF 2022/774

Onterechte vergrijpboete voor bestuurder Guernsey Limited; proceskostenvergoeding (1)

Hof Den Haag 2 maart 2022, 19/00477, ECLI:NL:GHDHA:2022:315

SAMENVATTING

X (belanghebbende) werkte als chief financial officer (CFO) bij een multinational en woont in Nederland. Op 14 november 2008 heeft X twee Limiteds (A1 Ltd. en A2 Ltd.) opgericht naar het recht van Guernsey. X was enig aandeelhouder van de vennootschappen. Als eerste bestuurder van A2 Ltd. is een trustkantoor benoemd, gevestigd op Guernsey. Op 2 december 2008 is X als bestuurder van beide vennootschappen aangetreden (voor A2 Ltd.: naast het trustkantoor). Op 15 oktober 2012 zijn A1 Ltd. en A2 Ltd. ontbonden.

De onderhavige structuur is opgezet naar aanleiding van het advies van twee (bij een advieskantoor werkzame) belastingadviseurs met het oog op de invoering van de zogenoemde lucratiefbelangregeling per 1 januari 2009.

De Inspecteur stelt na een onderzoek dat de vestigingsplaats van de Ltd.'s in Nederland is gelegen. Hij heeft met dagtekening 30 december 2016 aan A2 Ltd. voor het jaar 2011 een navorderingsaanslag vpb opgelegd naar een belastbaar bedrag van € 36.260.373 alsmede bij beschikking een vergrijpboete van € 9.055.092. De Inspecteur heeft de vergrijpboete bij uitspraak op bezwaar vernietigd omdat A2 Ltd. reeds was ontbonden op het moment dat de vergrijpboete werd opgelegd.

Bij beschikking van 28 december 2016 heeft de Inspecteur een vergrijpboete van € 9.055.093 aan X opgelegd.

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

Het Hof oordeelt dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat het aan (voorwaardelijk) opzet van X als feitelijk leidinggever dan wel als medepleger is te wijten dat te weinig vpb is geheven van A2 Ltd. als bedoeld in artikel 67e AWR. Uit geen van de gedingstukken blijkt dat de structuur is opgezet met het doel vpb te ontduiken.

De Inspecteur heeft voorts 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.

Het Hof ziet geen aanleiding de Inspecteur wat betreft de beroepsprocedure te veroordelen in de werkelijke proceskosten aan de zijde van X. Van belang hierbij is dat de opzetboete door de Inspecteur is onderbouwd en gronden van de boete tijdig aan X zijn meegedeeld.

De vergoeding voor de hogerberoepsprocedure stelt het Hof in goede justitie vast op € 20.000. Het Hof acht hierbij van belang dat een uitzonderlijk hoge boete is opgelegd zonder enig doorslaggevend bewijs van (voorwaardelijk) opzet. Daarbij komt dat het standpunt dat sprake is van grove schuld op geen enkele manier is onderbouwd.

NOOT

Deze noot heeft tevens betrekking op de gelijklopende uitspraak van dezelfde datum, die achter in deze editie in het overzicht Overige rechtspraak en actualiteiten is opgenomen (NLF 2022/0794).

Dit is een van de drie samenhangende uitspraken over navordering en beboeting naar aanleiding van een door een Nederlands belastingadvieskantoor opgezette structuur om de terugwerkende kracht in de lucratiefbelangregeling 'ongedaan te maken'. Het advieskantoor kreeg een medepleegboete van € 1 miljoen, een betrokken (ontbonden) Limited een navorderingsaanslag vpb naar een belastbaar bedrag van € 36 miljoen en een boete van € 9 miljoen¹ en de belanghebbende in deze zaak een boete van € 9 miljoen, ook voor medeplegen. De beoordeling van deze boetezaak is voor wat betreft het ontbreken van opzet identiek aan die van het advieskantoor. Voor mijn commentaar op de overwegingen van het Hof over stukken die zien op de toestemming om de boete op te mogen leggen, verwijs ik naar mijn noot in de zaak van het advieskantoor.² Deze noot gaat over de mogelijkheid tot het opleggen van een boete voor het niet verzoeken om een aangiftebiljet, het ontbreken van opzet en de mogelijkheid van de Inspecteur om subsidiair een boete voor grove schuld te bepleiten.

Vergrijpboete voor het niet verzoeken om een aangiftebiljet?

Het verwijt dat de Inspecteur deze (toenmalige) CFO heeft gemaakt is dat hij heeft medegepleegd het opzettelijk of met grove schuld niet verzoeken om een aangiftebiljet door de Limited, waardoor te weinig belasting is geheven. Namens het advieskantoor is betoogd dat hiervoor een verzuimboete kan worden opgelegd op grond van artikel 67ca, lid 1, onderdeel a, AWR. Het lijkt mij dat de enkele mogelijkheid van het opleggen van een verzuimboete er niet aan in de weg staat dat een vergrijpboete wordt opgelegd op grond van artikel 67e AWR. Omdat die bepaling ruim is omschreven ('of anderszins te weinig belasting is geheven') valt de verweten gedraging naar mijn mening onder de wettelijke delictsomschrijving.

Geen opzet, maatstaf 'doen blijken' uit HR 8 april 2022

Het Hof overweegt dat uit geen van de gedingstukken blijkt dat de structuur is opgezet met het doel vennootschapsbelasting te ontduiken. Het advies was erop gericht om de twee betrokken Limiteds daadwerkelijk op Guernsey gevestigd te laten zijn om zodoende de belastingheffing op legale wijze te beperken (onder verwijzing naar het advies van het advieskantoor). Ook de uitvoering van het advies was erop gericht om de Limiteds daadwerkelijk op Guernsey gevestigd te laten zijn, aldus het Hof. Volgens de Inspecteur werden de beslissingen die op Guernsey werden genomen zodanig 'voorgekookt' in Nederland dat niet kan worden gezegd dat die op Guernsey zijn genomen. Volgens het Hof is daarmee niet uitgesloten dat de adviseurs meenden te blijven binnen de hoofdregel van de

1 Hof Den Haag 2 maart 2022, 19/00474, ECLI:NL:GHDHA:2022:312, NLF 2022/0777, met noot van ondergetekende.

2 Hof Den Haag 2 maart 2022, 19/00478, ECLI:NL:GHDHA:2022:317, NLF 2022/0773, met noot van ondergetekende.

vestigingsplaatsjurisprudentie, omdat in hun visie in Nederland voorbereidingshandelingen werden verricht en bestuursbesluiten pas daadwerkelijk tot stand kwamen tijdens de op Guernsey gehouden bestuursvergaderingen. Dit lijkt mij helemaal in lijn met het arrest van de Hoge Raad van 8 april 2022 waaruit blijkt dat voor het opleggen van een vergrijpboete de Inspecteur moet 'doen blijken' (overtuigend aantonen) dat sprake is van opzet of grove schuld aan de zijde van de mogelijke beboetbare persoon en dat, bij twijfel, die persoon het voordeel van die twijfel moet worden gegund.³

Grove schuld – subsidiair mogelijk mits feitelijk onderbouwd

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat de Inspecteur primair opzet kan stellen (en desgewenst) subsidiair grove schuld.⁴ De Inspecteur moet de schuld kwalificatie opzet / grove schuld bij het opleggen van de boete aan de beboete persoon kenbaar maken, zodat die daarmee bij de voorbereiding van zijn verdediging rekening kan houden.⁵ Volgens de Inspecteur heeft hij in deze zaak subsidiair gesteld dat belanghebbende grove schuld kan worden verweten. Het Hof wil hem daar nog wel in volgen, maar overweegt dat de Inspecteur niets heeft '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'. Daar lijkt mij geen speld tussen te krijgen.

mr. N. van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:GHDHA:2022:315

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

X-A X-A te Z, belanghebbende, (gemachtigden: R. van Scharrenburg en P.J. van Amersfoort)

en

de inspecteur van de Belastingdienst de inspecteur van de Belastingdienst, de Inspecteur,
(vertegenwoordiger: F)

op het hoger beroep van de Inspecteur en het incidenteel hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 20 juni 2019, nummer SGR18/581.

Procesverloop

1.1. Bij beschikking heeft de Inspecteur aan belanghebbende 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) een vergrijpboete opgelegd van € 9.055.093.

1.2. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur belanghebbendes bezwaar ongegrond verklaard.

3 HR 8 april 2022, 20/02638, ECLI:NL:HR:2022:526.

4 HR 22 september 1999, 34.834, ECLI:NL:HR:1999:AA2870, r.o. 3.

5 Rechtbank Noord-Nederland 7 december 2020, 19/2344 e.a., ECLI:NL:RBNNE:2020:4450, NLF 2020/2799. In vergelijkbare zin Rechtbank Gelderland 11 april 2018, 16/3530 en 16/3578, ECLI:NL:RBGEL:2018:1623, NLF 2018/0936.

1.3.1. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep bij de Rechtbank ingesteld. In verband daarmee is een griffierecht geheven van € 46.

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 11 oktober 2018 heeft laten weten geen toestemming te verlenen voor beperkte kennisneming.

1.3.3. De beslissing van de Rechtbank luidt:

- “- 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 € 46 aan [belanghebbende] te vergoeden.”

1.4. De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend en heeft tevens incidenteel hoger beroep ingesteld.

1.5. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 21 april 2021. Partijen zijn verschenen. Ter zitting zijn tevens behandeld het hoger beroep van [X-A-2 Ltd.] , kenmerk BK-19/00474, betreffende een aan deze vennootschap over het jaar 2011 opgelegde navorderingsaanslag in de vennootschapsbelasting (Vpb), het hoger beroep van [X-B-2 Ltd.] , kenmerk BK-19/00475, betreffende een aan deze vennootschap over het jaar 2011 opgelegde navorderingsaanslag Vpb, en het hoger beroep van de Inspecteur in de zaak van [X-B] , kenmerk BK-19/00476, betreffende een aan [X-B] opgelegde vergrijpboete voor primair het feitelijk leidinggeven aan, althans subsidiair het medeplegen van door [X-B-2 Ltd.] begane beboetbare gedragingen op grond van artikel 5:1 Awb in verbinding met artikel 67e AWR. Voor zover in die zaken door partijen stukken zijn overgelegd, worden die stukken geacht ook in de onderhavige procedure te zijn overgelegd. Tevens wordt hetgeen door partijen in die zaken voor het overige is aangevoerd, aangemerkt als te zijn aangevoerd in de onderhavige zaak. Partijen hebben ter zitting een pleitnota overgelegd. Het Hof heeft het onderzoek ter zitting geschorst om partijen in de gelegenheid te stellen antwoord te geven op enkele vragen van het Hof. Van het verhandelde ter zitting is door de griffier één proces-verbaal opgemaakt. Een afschrift van het proces-verbaal is op 7 mei 2021 aan partijen gezonden.

1.6. De Inspecteur heeft ingevolge een door het Hof ter zitting tot hem gericht verzoek als aanvulling op het aldaar verhandelde bij brief, gedagtekend 18 mei 2021, een reactie ingediend over (i) (de stukken die ten grondslag liggen aan) de in paragraaf 2, lid 6, van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) bedoelde toestemming (onderdeel A, met zeventien bijlagen, welke bijlagen onder protest zijn verstrekt), (ii) het verslag van de bespreking van 17 februari 2014 (onderdeel B, met vier bijlagen) en (iii) de vraag of de naar Guernsey recht opgerichte vennootschap [X-A-2 Ltd.] kan herleven (onderdeel C, met

zes bijlagen). Verder is de Inspecteur in onderdeel D van vorenbedoelde brief ingegaan op enkele overige punten die tijdens de mondelinge behandeling van 21 april 2021 aan de orde zijn gekomen.

1.7. Belanghebbende heeft ingevolge een door het Hof ter zitting tot hem gericht verzoek als aanvulling op het aldaar verhandelde bij brief, gedagtekend 18 mei 2021, een reactie ingediend betreffende (i) de mogelijkheid tot heropening van de vereffening van [X-A-2 Ltd.] , (ii) de rechtsgeldigheid van de bekendmaking van de ten name van [X-A-2 Ltd.] vastgestelde navorderingsaanslag Vpb 2011 en (iii) de door belanghebbende gemaakte proceskosten (met bijlage).

1.8. Partijen hebben bij brief van 22 juni 2021 (de Inspecteur), met één bijlage, respectievelijk 23 juni 2021 (belanghebbende) schriftelijk gereageerd op de hiervoor onder 1.7 respectievelijk 1.6 vermelde stukken.

1.9.1. 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.

1.9.2. 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.

1.9.3. 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.

1.9.4. Bij brief van 6 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.

1.9.5. Bij brief van 12 oktober 2021, met drie bijlagen (A tot en met C), 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.

1.10. Het Hof heeft bepaald dat een nadere zitting dient te worden gehouden. Voorafgaand aan de zitting heeft belanghebbende op 20 oktober 2021 een nader stuk en op 25 oktober 2021 een pleitnota ingediend.

1.11. 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. Ter zitting zijn tevens de onder 1.5 vermelde hoger beroepen behandeld. Voor zover in die zaken door partijen stukken zijn overgelegd, worden die stukken geacht ook in de onderhavige procedure te zijn overgelegd. Tevens wordt hetgeen door partijen in die zaken voor het overige is aangevoerd, aangemerkt als te zijn aangevoerd in de onderhavige zaak. Van het verhandelde ter zitting is door de griffier één proces-verbaal opgemaakt.

Feiten

2.1. Belanghebbende woont in Nederland en werkte [bij C B.V.] . Op 1 september 2005 is hij een "Profit Sharing Loan Agreement" (PSL) aangegaan met de houdstermaatschappij van de [C B.V.-groep] , [D B.V.] (de houdstermaatschappij). Belanghebbende heeft daarbij € 500.000 geleend aan de [C B.V.-groep] .

2.2. Met het oog op de invoering van de zogenoemde lucratiefbelangregeling per 1 januari 2009 hebben twee bij [X N.V.] (het advieskantoor) werkzame belastingadviseurs van belanghebbende (de adviseurs) hem onder meer geadviseerd zijn 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*/*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*/*lucratief belang* genoten worden als inkomen uit aanmerkelijk belang.

(...)

Het wetsvoorstel bevat geen overgangsregeling voor reeds bestaande *lucratieve belangen*/*lucratieve belangen* . De boekwaarde van het *lucratief belang*/*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 vennootschap5. Alternatief 2: overdracht PSL door management aan een tax haven vennootschap

5.1. Inleiding5.1. 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 (...) of [belanghebbende] 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 aandeelhouders-vergadering) dienen niet in Nederland plaats te vinden (liefst 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 waardeinstijgingen 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 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 waardeinstijging 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 waardeinstijging van de PSL loopt door."

2.3.1. Naar aanleiding van vorenbedoeld advies heeft belanghebbende op 14 november 2008 [X-A-1 Ltd.] opgericht. Belanghebbende was enig aandeelhouder van deze vennootschap. Eveneens op 14 november 2008 heeft belanghebbende [X-A-2 Ltd.] opgericht. Belanghebbende was ook enig aandeelhouder van deze vennootschap. Beide vennootschappen zijn opgericht naar het recht van Guernsey en staan ingeschreven op het kantooradres van [E Ltd.] ; hierna ook: het trustkantoor) te Guernsey. [E Ltd.] is benoemd als eerste bestuurder van [X-A-2 Ltd.]

2.3.2. Tijdens op 2 december 2008 gehouden bestuursvergaderingen van [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] is belanghebbende naast het trustkantoor als bestuurder van [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] aangetreden. Uit de notulen van de op die dag gehouden bestuursvergadering blijkt dat is besloten dat het trustkantoor niet meer zelfstandig bevoegd is besluiten te nemen die een bedrag van € 5.000 te boven gaan en verder dat belanghebbende en het trustkantoor de vennootschappen slechts gezamenlijk konden vertegenwoordigen.

2.4.1. Tot de gedingstukken behoort een overeenkomst van 2 december 2008, aangegaan tussen belanghebbende, [X-A-1 Ltd.] en de houdstermaatschappij, waarbij belanghebbende de PSL heeft verkocht aan [X-A-1 Ltd.] voor € 18.349.000 (de waarde van de PSL op dat moment). [X-A-1 Ltd.] is 99% van de waarde, te weten € 18.165.510, schuldig gebleven aan belanghebbende. Afgesproken is dat [X-A-1 Ltd.] als rente dient te betalen 99% van de opbrengsten die zij uit de PSL ontvangt voor zover die opbrengsten het bedrag van € 18.349.000 overtreffen. De schuld van [X-A-1 Ltd.] aan belanghebbende heeft vergelijkbare voorwaarden als die waaronder de PSL is verstrekt.

2.4.2. Tot de gedingstukken behoort een overeenkomst van 2 december 2008, aangegaan tussen belanghebbende, [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] , waarbij belanghebbende zijn vordering op [X-A-1 Ltd.] van € 18.165.510 heeft overgedragen aan [X-A-2 Ltd.] met alle daarmee verband houdende rechten en plichten. [X-A-2 Ltd.] en belanghebbende zijn overeengekomen dat de overdracht van die vordering in de vorm van een agiostorting plaatsvindt.

2.5. In een op 2 december 2008 door [X-A-2 Ltd.] , belanghebbende en het trustkantoor ondertekende 'Registered Office and Management Services Agreement' (Management Agreement) is onder meer het volgende opgenomen:

"(1) [X-A-2 Ltd.] (...) (the "Company")

(2) [belanghebbende] (the "Principal") and

(3) [het trustkantoor] (...) (the "Director", ...) (...)

IT IS HEREBY AGREED IT IS HEREBY AGREED as follows:

(...)

1. Appointments

(...)

(b) The Company hereby appoints the Director to provide and the Director hereby agrees to provide director services as more particularly set out in Clause 3 below, (the "**Director Services**") all subject to the term and conditions of this Agreement.

(...)

3. Management Services

Subject to the terms of this Agreement, the Director agrees:

(a) To perform and provide the services necessary and appropriate to the management of the business of the Company in and from within the Jurisdiction and in particular but without limitation as follows:

(i) the services of managing director of the Company in the Jurisdiction;

(ii) signatories for any bank and investment accounts set up by the Company;

(iii) to act on behalf of and to bind the Company generally;

(iv) to prepare and maintain all reasonable and necessary books of account, minute books, statutory registers and other corporate records in the Jurisdiction as may be required in the normal course of the business of the Company and as may be agreed between the parties and in order to comply with any Laws or regulations of the Jurisdiction and in such form and manner as may be agreed upon from time to time;

(v) to prepare simple financial statements;

(vi) to deal with correspondence relating to the business of the Company; and

(vii) to facilitate payments of any and all legal fees, accounting fees and other fees and expenses of the Company.

(b) To comply with the terms of the Memorandum and Articles of Association of the Company and all other agreements to which the Company is a party (subject to relevant documentation being made available to the Director) and without prejudice to the foregoing, not to enter into, on behalf of the Company, any commitments,

loans or obligations or charge, mortgage, pledge, encumber or otherwise restrict or dispose of the Company's property or assets (except with the written consent or on the written instructions of the Principal) and generally not to take any action inconsistent with the business of the Company.

(...)

5. Indemnity 5. Indemnity

(a) Neither of the [trustkantoor] Parties shall be liable for any damage, loss, claims, proceedings, demands, liabilities, costs or expenses whatsoever suffered or incurred by the Company or the Principal at any time from any cause whatsoever unless directly caused by [trustkantoor] or (as the case may be) the Director's own fraud or dishonesty, gross negligence or that of any of either or both of [trustkantoor] and the Director's partners, officers, employees or agents as the case may be.

(b) The Company and the Principal jointly and severally agree to indemnify and hold harmless the [trustkantoor] Parties (severally), their respective directors and officers (if any) employees, shareholders and affiliates and agents and each of them against any liability actions, proceedings, claims, demands costs or expenses whatsoever which they or any of them may incur or be subject to in consequence of this Agreement or as a result of the performance of this Agreement or as a result of the performance of the functions and services provided for hereunder except to the extent that the same are a result of the fraud or dishonesty of [trustkantoor] or (as the case may be) the Director or any of its directors and officers (if any) employees and or agents as the case may be and this indemnity shall expressly inure to the benefit of any director, officer, employee, shareholder, affiliate or agent existing or future and to the benefit of any successor of [trustkantoor] or the Director hereunder."

2.6.1. Op 16 februari 2011 hebben [X-A-1 Ltd.] en belanghebbende een leningovereenkomst ondertekend waarbij [X-A-1 Ltd.] € 15.000.000 heeft geleend aan belanghebbende. Eveneens op 16 februari 2011 heeft [X-A-1 Ltd.] de vordering op belanghebbende overgedragen aan [X-A-2 Ltd.] Vervolgens heeft [X-A-2 Ltd.] - eveneens op 16 februari 2011 - haar vordering op belanghebbende overgedragen aan belanghebbende. [X-A-2 Ltd.] en belanghebbende hebben dit aangemerkt als een terugbetaling van agio van € 15.000.000 aan belanghebbende.

2.6.2. Op 28 februari 2011 is door de [C B.V.-groep] een bedrag van € 54.609.373 (de waarde van de PSL) overgemaakt aan [X-A-1 Ltd.] . [X-A-1 Ltd.] heeft met dit bedrag haar schuld aan [X-A-2 Ltd.] afgelost.

2.6.3. Op 1 maart 2011 heeft [X-A-2 Ltd.] € 18.171.248 aan agio terugbetaald aan belanghebbende en een dividend van € 35.890.036 uitbetaald aan belanghebbende.

2.6.4. Belanghebbende heeft in het jaar 2011 een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang genoten in de vorm van een regulier voordeel van € 54.596.597.

2.6.5. [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] zijn in 2012 geliquideerd. De liquidatie is vormgegeven als een zogenoemde '*voluntary winding up/voluntary winding up*' (zie "Part XXII" van "The Companies (Guernsey) Law, 2008")⁶. Nadat de vereffening was voltooid, hebben de vennootschappen op 15 oktober 2012 opgehouden te bestaan. Die datum geldt als '*final date of dissolution*' als bedoeld

6 Geraadpleegd op:

in artikel 400, lid 4, van vorenbedoelde wet. Volgens de aangifte IB/PVV 2012 heeft belanghebbende door de liquidatie van [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] een verlies uit aanmerkelijk belang geleden ten bedrage van € 18.377.658.

2.7.1. Bij brief van 29 juli 2013 heeft belanghebbende de Inspecteur verzocht om voorlopige verliesverrekening op grond van artikel 4.51, lid 5, van de Wet inkomstenbelasting 2001, waardoor het verlies behaald in het jaar 2012 (zie 2.6.5) in box 2 verrekend kan worden met het inkomen uit aanmerkelijk belang behaald in 2011 (zie 2.6.4).

2.7.2. Naar aanleiding van dit verzoek heeft inspecteur [G] (Regiocoördinator Haaglanden Trust/SPF) bij brief van 27 september 2013 belanghebbende gevraagd om nadere informatie te verstrekken. Het advieskantoor heeft bij brief van 8 oktober 2013 in reactie op vorenbedoelde vragenbrief van de Inspecteur onder meer het volgende laten weten:

“1. Verlies uit aanmerkelijk belang 2012 (€ 18.377.658)”

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 [belanghebbende] 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 [belanghebbende] 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 [belanghebbende] 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 [belanghebbende] een lening verstrekt aan [X-A-1 Ltd.]. Vervolgens heeft [belanghebbende] 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 [belanghebbende] 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 [belanghebbende] 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.]

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

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 [belanghebbende] 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 [belanghebbende] 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. (...)"

2.7.3. 2.7.3. Vervolgens heeft de Inspecteur een onderzoek ingesteld naar de waarde van de PSL ten tijde van de inbreng van de PSL in [X-A-1 Ltd.] op 2 december 2008.

2.7.4. 2.7.4. Bij brief van 22 oktober 2013 heeft het advieskantoor aan inspecteur [G] op zijn verzoek een kopie van de leningovereenkomst van de PSL (gedateerd 1 september 2005, alsmede de aanpassingen per 13 juni 2007) overgelegd. Bij e-mail van 13 november 2013 aan inspecteur [G] heeft het advieskantoor de overeenkomst van de overdracht van de PSL door belanghebbende aan [X-A-1 Ltd.] , de leningovereenkomst tussen belanghebbende en [X-A-1 Ltd.] en de overeenkomst waarbij de vordering op [X-A-1 Ltd.] aan [X-A-2 Ltd.] is overgedragen (zie 2.4), overgelegd.

2.7.5. 2.7.5. 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:

"Zoiest 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.

[Het advieskantoor] heeft in vergelijkbare casus gesteld dat door sfeerovergang van box 3 naar box 2/box 1 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 [het advieskantoor], zodat we op de hoogte blijven van hun stellingen inzake lucratief belang. Ook van vergelijkbare casus!"

2.7.6. 2.7.6. 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; hij is lid van de CCB.”

2.7.7. 2.7.7. Op 19 december 2013 heeft bij de Belastingdienst een bespreking met de adviseur plaatsgevonden, waaraan namens de Belastingdienst inspecteurs [G] (Regiocoördinator Haaglanden Trust/SPF), [I] (Financiële instellingen) en [M] (Loonheffingen, specialist aandelen en optieplannen) hebben deelgenomen. Vervolgens heeft de adviseur bij brief van 29 januari 2014 nadere informatie verstrekt, te weten: de achterliggende stukken die [de accountants- en adviesorganisatie] heeft beoordeeld in het kader van de waardebepaling van de PSL ten tijde van de inbreng in [X-A-1 Ltd.] eind 2008.

2.7.8. 2.7.8. Op 11 augustus 2014 heeft inspecteur [G] een intern memo opgemaakt inzake de aanslagregeling IB/PVV 2012 van belanghebbende, waarin wordt ingegaan op de afhandeling van het in 2.7.1 bedoelde verzoek en de waarde van de PSL ten tijde van de inbreng in 2008. Dit memo vermeldt onder meer:

“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 [het advieskantoor] 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 [belanghebbende]. Dit waarde-onderzoek is verricht door (...) van de Belastingdienst Rijnmond. Kortgeleden kreeg ik bericht van (...) dat de waarde van de PSL volgens aangifte (18 mio) akkoord was na onderzoek door (...). [Het advieskantoor] vervolgens bericht dat de aangifte 2012 dan afgedaan zou kunnen worden conform. (...)”

2.8.1. 2.8.1. 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 [belanghebbende]. 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 [belanghebbende]. 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 [belanghebbende] 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 [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 [belanghebbende] en [X-B] . Er moet ook worden nagegaan of er terzake van de vestigingsplaats reeds uitlatingen zijn gedaan (is sprake van opgewekt vertrouwen?)."

2.8.2. 2.8.2. In een e-mail van inspecteur [Q] van 6 februari 2015 is te lezen dat hij het in 2.8.1 vermelde verslag heeft doorgestuurd aan inspecteur [F] omdat laatstgenoemde inspecteur inmiddels contact heeft gehad met inspecteur [O] over de structuur.

2.8.3. 2.8.3. In een email van 9 februari 2015 naar aanleiding van het in 2.8.1 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 [X-B] (bel.pl. [...]), niet [belanghebbende], 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 [belanghebbende] op korte termijn uit wordt gevoerd."

2.8.4. 2.8.4. 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.

2.9.1. 2.9.1. Bij brief van 22 september 2015 gericht aan het advieskantoor vraagt inspecteur [F] op basis van artikel 47 AWR om de gehele boekhouding met betrekking tot de jaren 2008 tot en met 2012 van [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] over te leggen om te kunnen beoordelen waar de vestigingsplaats van de limiteds is. De Inspecteur vraagt onder andere om alle originele digitale bestanden, waaronder het

emailverkeer en het primaire tijdschrijven van het bestuur van [X-A-2 Ltd.] , en de overeenkomsten/akten en onderliggende bescheiden die betrekking hebben op de kapitaalstortingen en geldverstrekkingen.

2.9.2. 2.9.2. Bij brieven van 4 januari 2016 en 17 oktober 2016 verstrekt het advieskantoor diverse stukken, waaronder kopieën van notulen van directievergaderingen, kopieën van facturen en e-mails aan de Inspecteur. In de brieven vermeldt het advieskantoor onder meer dat e-mailcorrespondentie tussen het advieskantoor en het trustkantoor is verwijderd in verband met het informeel verschoningsrecht. Bij de brief van 4 januari 2016 is een lijst gevoegd van de verwijderde e-mails.

2.10.1. 2.10.1. 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 [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 [het advieskantoor].”

2.10.2. 2.10.2. 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.”

2.11.1. 2.11.1. 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 één van de adviseurs en een “Overzicht e-mails”, betreffende de volledige e-mailcorrespondentie waar de Inspecteur naar aanleiding van het vestigingsplaatsonderzoek over beschikt. 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 [X-A] en [X-B] 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 [het advieskantoor] 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 twee medepleegboetes ten aanzien van twee (tamelijk hoog geplaatste) medewerkers van [het advieskantoor] en 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 [het advieskantoor] 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.”

2.11.2. 2.11.2. De strategisch en vaktechnisch adviseur formeel recht directie Grote Ondernemingen heeft bij e-mail van 25 november 2016, 18:56 uur, de hiervoor in 2.11.1 vermelde e-mail 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.”

2.11.3. 2.11.3. In een reactie van 27 november 2016, 18:58 uur, op de hiervoor in 2.11.1 vermelde 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”

2.12. 2.12. 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 [de houdstermaatschappij] 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 waardevermeerdering 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 op dat minder dan € 13.527.343/€ 5.460.937 door [belanghebbende] 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/€ 7.266.600 met betrekking tot de liquidatie van [X-A-2 Ltd.] / (...). Dit verlies is immers niet geleden omdat de kostprijs van de aandelen in deze vennootschappen niet € 18.349.000/€ 7.266.600 bedraagt, maar € 500.000/€ 200.000. Op formele gronden kan de onterecht niet geheven belasting niet worden nagevorderd. Uiteindelijk is over het variabele deel van de arbeidsvergoeding van € 54.609.373/€ 21.843.749 door [belanghebbende] en

[X-B] in totaal slechts € 8.940.093/€ 3.604.218 belasting betaald € 13.527.343 - 25% van

€ 18.349.000 = € 8.940.093 (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 vestigingplaatsdiscussie 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?

(...)"

2.13.1. 2.13.1. 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.

2.13.2. 2.13.2. In een e-mail van 1 december 2016, 21:59 uur, stuurt de advocaat/deskundige formeel recht van de Belastingdienst aan de Landelijk vaktechnisch coördinator formeel recht een concept "Kennisgeving feitelijk leidinggever [belanghebbende] intern verzonden" en een concept "Kennisgeving feitelijk leidinggever [X-B] intern verzonden". De begeleidende e-mail vermeldt:

"Hierbij nog de concept kennisgevingen voor [belanghebbende] en [X-B]."

2.13.3. 2.13.3. In een e-mail van 2 december 2016, 8:54 uur, heeft de Landelijk vaktechnisch coördinator formeel recht deze kennisgevingen ten behoeve van het in 2.13.1 bedoelde overleg verstrekt aan, onder anderen, de Directeur-Generaal Belastingdienst, medewerkers van de afdeling Directoraat-Generaal Belastingdienst en het behandelteam. De begeleidende e-mail vermeldt:

"Aanvullende informatie voor ons overleg van komende dinsdag: de concept-kennisgevingen voor de vergrijpboeten voor beide dga's voor het feitelijk leiding geven."

2.13.4. 2.13.4. In een e-mail van 6 december 2016, 14:56 uur, schrijft de Landelijk vaktechnisch coördinator Vennootschapsbelasting aan de advocaat/deskundige formeel recht van de Belastingdienst, met onder anderen medewerkers van de afdeling Directoraat-Generaal Belastingdienst in de 'CC', onder meer:

"Hierbij een stukje tekst voor in het memo voor [de Directeur-Generaal Belastingdienst] c.s. Ik heb het bewust kort gehouden. Enige citaten uit de jurisprudentie heb ik in een bijlage gezet, die kun je ook weglaten."

De in het citaat bedoelde tekst luidt onder meer als volgt (citaat zonder voetnoten):

"Beoordeling vestigingsplaats Vpb

Standaardarrest in deze problematiek is BNB 1993/193 waar de HR overweegt:

Bij de beoordeling naar de omstandigheden van de vestigingsplaats van een lichaam moet in het algemeen ervan worden uitgegaan dat de werkelijke leiding van het lichaam berust bij zijn bestuur, en dat de vestigingsplaats overeenkomt met de plaats waar dit bestuur zijn leidinggevende taak uitoefent. Wanneer echter aannemelijk is dat de werkelijke leiding van het lichaam dooreen ander wordt uitgeoefend dan dat bestuur, kon er aanleiding zijn als vestigingsplaats van het lichaam aan te merken de plaats van waaruit die ander de leiding uitoefent. Bij de beoordeling naar de omstandigheden van de vestigingsplaats van een lichaam moet in het algemeen ervan worden uitgegaan dat de werkelijke leiding van het lichaam berust bij zijn bestuur, en dat de vestigingsplaats overeenkomt met de plaats waar dit bestuur zijn leidinggevende taak uitoefent. Wanneer echter aannemelijk is dat de werkelijke leiding van het lichaam dooreen ander wordt uitgeoefend dan dat bestuur, kon er aanleiding zijn als vestigingsplaats van het lichaam aan te merken de plaats van waaruit die ander de leiding uitoefent.

De plaats waar het bestuur zit is dus een belangrijke toets in het vaststellen van de vestigingsplaats. Het is echter niet doorslaggevend. Doorslaggevend is de feitelijke situatie.

In casu blijkt dat (bijna) alle beslissingen in Nederland worden genomen. De ene formele bestuurder ([het trustkantoor]) is weliswaar gevestigd op Guernsey maar houdt zich materieel gezien alleen bezig met het administreren en anderszins vastleggen van hetgeen anderen besloten hebben. Zowel formeel als feitelijk mogen en worden er geen feitelijke beslissingen door [het trustkantoor] genomen. Dergelijke beslissingen worden er wel genomen door [belanghebbende] en [X-B] (ook bestuurders). Weliswaar vliegen zij af en toe naar Guernsey maar uit de stukken blijkt dat op de gelegenheden alleen formeel ondertekend wordt wat eerder is beslist.

Conclusie uit de ter beschikkingen gestelde stukken is dan ook dat de vestigingsplaats van de vennootschappen Nederland is.

Bovenstaande analyse is ook in lijn met recentere jurisprudentie. Als voorbeeld kan gewezen worden op een uitspraak van het Hof Arnhem opgenomen in V-N 2012/13.11.

Niet alleen is de fiscale vestigingsplaats van deze vennootschappen gelegen in Nederland, een ander standpunt (vestigingsplaats is Guernsey) is ook niet pleitbaar. Om tot een vestigingsplaats op Guernsey te komen zullen er toch aantoonbare bestuurshandelingen op Guernsey geweest moeten zijn. En die zijn er niet. Er wordt of iets vastgelegd (bv boekhouding) of een opdracht uitgevoerd (bv opdracht uit Nederland om betaling te verrichten) of er wordt geformaliseerd wat elders beslist (ondertekenen van overeenkomsten). Maar beslissingen worden er niet genomen. Deze feitelijke gedragingen, ondersteund door alle formele beperkingen aan het 'Guernsey bestuur' maken het standpunt dat de vennootschap op Guernsey is gevestigd niet pleitbaar."

2.13.5. 2.13.5. Op 7 december 2016 is een definitief memo "Verzoek om toestemming opleggen vergrijpboete aan feitelijk leidinggevers (dga's) en medepleger (adviseur)" gericht aan "DGBel". Het memo vermeldt onder meer (citaat zonder voetnoten):

"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 [belanghebbende] 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.

(...)

5 5 Boete feitelijk leidinggeven [belanghebbende] en [X-B]

Er is voldoende bewijs voorhanden dat [belanghebbende] en [X-B] kunnen worden aangemerkt als feitelijk leidinggevers aan de beboetbare gedragingen van de vennootschappen.

Volgens standaard jurisprudentie is sprake van strafbaar feitelijk leidinggeven als de leidinggever over de gedraging van de rechtspersoon kon beschikken dan wel dat hij de gedraging van de rechtspersoon heeft aanvaard (bijvoorbeeld door niet in te grijpen). [Belanghebbende] en [X-B] waren tezamen met [het trustkantoor] de formele bestuurders van de vennootschappen. Uit de verstrekte bescheiden, met name e-mails, blijkt dat zij de daadwerkelijke beslissingsbevoegdheid hadden. Daarbij wordt opgemerkt dat [het trustkantoor] uitsluitend administratieve handelingen heeft verricht in opdracht van [belanghebbende] en [X-B].

Wij schatten - mede gezien hun hiervoor uiteengezette kennis en ervaring - het procesrisico beperkt in.

(...)

7 7 Straftoemeting per boete en totale feitencomplex

De in totaal te weinig geheven vennootschapsbelasting bedraagt ongeveer € 12,5 mln. (€ 9 mln. m.b.t. de 2 vennootschappen van [belanghebbende] en € 3,5 mln, voor die van [X-B]).

Voor alle boeten geldt dat sprake is van opzet met strafverzwarende omstandigheden (listigheid, constructie, taks haven etc.), waardoor als uitgangspunt voor alle boeten 100% van het belastingnadeel heeft te gelden. Voor de boeten voor de vennootschappen (de plegers) betekent dit dat in beginsel 100%- boeten worden opgelegd.

Hetzelfde heeft te gelden voor beide feitelijk leidinggevers, [belanghebbende] en [X-B], vanwege de "vangnet"-functie van deze boeten. Mocht naderhand blijken dat de belastingkamer van de Hoge Raad van mening blijft dat ook ontbonden rechtspersonen beboet kunnen worden, dan kan ambtshalve overwogen worden om het totaal aan boeten van plegers en feitelijk leidinggevers te halveren, waarbij het enerzijds van belang blijft dat de resterende individuele boeten evenredig zijn en anderzijds (zij het secundair) ook het invorderingsbelang niet uit het oog wordt verloren.

(...)

BijlageBijlage : overzicht e-mails”

2.13.6. 2.13.6. 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 [de Landelijk vaktechnisch coördinator Vennootschapsbelasting]) 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 het advieskantoor.”

2.14. 2.14. Bij brief van 9 december 2016 heeft de Inspecteur aangekondigd aan [X-A-2 Ltd.] een navorderingsaanslag Vpb op te leggen over het jaar 2011 naar een belastingbedrag van € 9.055.093 met een 100%-vergrijpboete. De Inspecteur heeft daarbij het standpunt ingenomen dat [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] in Nederland waren gevestigd en dus in Nederland belastingplichtig waren, en dat het aan het (voorwaardelijk) opzet van [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] is te wijten dat in Nederland te weinig belasting is geheven (artikel 67e AWR).

2.15. 2.15. Eveneens bij brief van 9 december 2016 heeft de Inspecteur aan belanghebbende medegedeeld dat hij voornemens is een vergrijpboete van € 9.055.093 aan hem op te leggen. Deze brief luidt onder meer als volgt:

“Wij zijn van oordeel dat de naar Guernsey recht opgerichte vennootschappen [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] (hierna: de vennootschappen) willens en wetens het niet-pleitbare standpunt hebben ingenomen dat zij niet aan Nederlandse vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Zij hebben daardoor ten onrechte niet verzocht om uitreiking van aangiftebiljetten en geen aangiften vennootschapsbelasting 2008, 2009, 2010, 2011 en 2012 ingediend. Het is derhalve aan opzet van de vennootschappen te wijten dat voor een bedrag van € 9.055.093 te weinig vennootschapsbelasting is geheven. Daarmee hebben de vennootschappen gehandeld in strijd met art. 67e AWR, waarvoor aan hen een vergrijpboete kan worden opgelegd. Wij zijn primair van oordeel dat u feitelijk leiding hebt gegeven aan dit beboetbare feit. Subsidiar zijn wij van oordeel dat u medepleger bent geweest bij deze beboetbare gedragingen.

Bij deze delen wij u mede dat wij voornemens zijn om aan u een vergrijpboete op te leggen van € 9.055.093 voor primair het medeplegen van, althans subsidiar het feitelijk leidinggeven aan dit beboetbare feit (art. 5:1 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) jo. art. 67e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) jo. paragraaf 2, 25 en 27 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB)).

(...)”

2.16. 2.16. Met dagtekening 30 december 2016 heeft de Inspecteur de onder 2.14 vermelde navorderingsaanslag (de navorderingsaanslag Vpb 2011) en vergrijpboete opgelegd. De vergrijpboete is bij uitspraak op bezwaar onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 20 oktober 2017,

ECLI:NL:HR:2017:2655 vernietigd, omdat [X-A-2 Ltd.] reeds was ontbonden op het moment dat de vergrijpboete werd opgelegd.

2.17. 2.17. Bij beschikking van 28 december 2016 heeft de Inspecteur aan belanghebbende de hiervoor onder 2.15 aangekondigde vergrijpboete opgelegd.

Oordeel van de Rechtbank

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

“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 12 tot en met 14 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 verstrekt, 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 boetgrondslag en dient de aan eiser opgelegde vergrijpboete reeds daarom te worden vernietigd. Daarmee behoeven de overige grieven van eiser geen behandeling meer.

27. Gelet op het hierna volgende onder Proceskosten is de rechtbank voorts van oordeel dat verweerder geen enkel bewijs heeft overgelegd op grond waarvan moet worden geoordeeld dat het aan opzet van [X-A-2 Ltd.] is te wijten dat te weinig vennootschapsbelasting van [X-A-2 Ltd.] is geheven. Verweerder heeft niet bewezen dat eiser in samenwerking met de adviseur de stukken heeft opgemaakt en de feiten heeft gepresenteerd op zodanige wijze dat daarmee de indruk werd gewekt dat de (kern)beslissingen ten aanzien van [X-A-2 Ltd.] op Guernsey werden genomen, terwijl deze feitelijk in Nederland werden 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 eiser niet jaarlijks tweemaal zoals het advies luidde, maar slechts éénmaal naar Guernsey is gevlogen. Uit de gedingstukken blijkt dat de structuur is opgezet om de fiscale gevolgen voor eiser vanwege de in 2009 ingevoerde lucratief belangregeling te verzachten. Hoewel de gedingstukken op zich aanwijzingen bevatten - gelet op de woonplaats van eiser en de uiterst beperkte 'substance' op Guernsey gezien de aard en omvang van de werkzaamheden en de tijdsbesteding van het trustkantoor - op grond waarvan zou kunnen worden geconcludeerd dat [X-A-2 Ltd.] in Nederland was gevestigd, blijkt nergens uit de gedingstukken dat de onderhavige structuur is opgezet om vennootschapsbelasting te ontduiken. De reden dat [X-A-2 Ltd.] is

opgericht was omdat eiser om zakelijke redenen van het [de [C B.V.-groep]] geen deelnemingsstructuur kon opzetten, 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 [X-A-2 Ltd.] op Guernsey te bewerkstelligen teneinde de belastingheffing op toegestane wijze te beperken.

28. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiser bovendien mogen vertrouwen op het standpunt van zijn adviseur. Verweerder heeft geen bewijsstukken overgelegd waaruit blijkt dat de adviseur, [X-A-2 Ltd.] en eiser wisten dat het niet anders kon dan dat [X-A-2 Ltd.] zou worden aangemerkt als een in Nederland gevestigde vennootschap en tezamen bewust verweerder een onjuiste voorstelling van de feiten hebben gegeven, noch dat zij wisten dat er een aanmerkelijke kans was dat [X-A-2 Ltd.] in Nederland was gevestigd en die kans op de koop toe hebben genomen. De rechtbank heeft hierbij voorts in aanmerking genomen dat verweerder ter zitting heeft gesteld dat hem stukken worden onthouden, waaruit deze opzet zou kunnen blijken. Een dergelijke stelling kan niet als bewijs van (voorwaardelijke) opzet dienen. Dat geldt eveneens voor zijn stellingen dat sprake is van een gebrekkig advies of een gebrekkige uitvoering daarvan, of de omstandigheid dat met een advies scherp aan de wind wordt gezeild.

29. Gelet op wat hiervoor is overwogen, zal de rechtbank het beroep gegrond verklaren.

Proceskosten

Eiser heeft verzocht om vergoeding van de werkelijke kosten die hij in verband met de behandeling van het bezwaar en beroep heeft moeten maken dan wel, subsidiair, tot veroordeling van verweerder tot vergoeding van een door de rechtbank in goede justitie vast te stellen deel van die kosten. Eiser stelt ter onderbouwing van zijn verzoek dat het bewust laten verstrijken van de aanslagtermijn om een deelnemersboete te kunnen opleggen, niet anders kan worden geduid dan als in vergaande mate onzorgvuldig. Ter zitting heeft eiser toegelicht dat het hem om de gehele gang van zaken gaat.

Volgens artikel 2, derde lid, van 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 eiser niet aannemelijk gemaakt dat verweerder bewust de aanslagtermijn heeft laten verstrijken om zo nog een vergrijpboete aan eiser te kunnen opleggen. 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. Daarbij neemt de rechtbank in aanmerking dat verweerder aan eiser een zeer hoge boete heeft opgelegd, zonder enig doorslaggevend bewijs van (voorwaardelijke) opzet en, zoals eiser 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 in goede justitie daarom 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 [X-A-2 Ltd.] opgelegde navorderingsaanslag Vpb 2011 over een nieuw feit als bedoeld in artikel 16, lid 1, AWR en, zo nee, is [X-A-2 Ltd.] te kwader trouw?
- i) Zijn de stukken die ten grondslag liggen aan de in paragraaf 2, lid 6, 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, BBBB?

Heeft de Inspecteur misbruik gemaakt van zijn bevoegdheid?

Is de navorderingsaanslag Vpb 2011 rechtsgeldig bekend gemaakt aan [X-A-2 Ltd.] ?

Is voor de rechtsgeldigheid van de onderhavige boete relevant of de navorderingsaanslag Vpb 2011 op formele gronden moet worden vernietigd?

Was [X-A-2 Ltd.] in 2011 binnenlands belastingplichtig?

Is het standpunt van [X-A-2 Ltd.] dat zij niet binnenlands belastingplichtig is, pleitbaar?

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

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

Is de hoogte van de boete passend en geboden?

4.2. 4.2. In het incidenteel hoger beroep is in geschil of de Inspecteur dient te worden veroordeeld in de werkelijke proceskosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het bezwaar, het beroep en het hoger beroep heeft moeten maken.

4.3. 4.3. De Inspecteur concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en tot bevestiging van de uitspraak op bezwaar.

4.4. 4.4. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank voor zover het de vergoeding van proceskosten betreft en tot vergoeding van de werkelijke proceskosten.

Beoordeling van de hoger beroepen

Op de zaak betrekking hebbende stukken

5.1. 5.1. Het Hof zal om te beginnen de vraag beantwoorden of de stukken die verband houden met het toestemmingsvereiste als bedoeld in paragraaf 2, lid 6, BBBB 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).”

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.

Opzet

5.6. 5.6. Het Hof zal om proceseconomische redenen vervolgens beoordelen of sprake is van opzet. Het Hof is van oordeel dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat het aan (voorwaardelijk) opzet van belanghebbende als feitelijk leidinggever dan wel als medepleger is te wijten dat te weinig vennootschapsbelasting is geheven als bedoeld in artikel 67e AWR wegens nalatigheid om te verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte Vpb 2011.

5.7.1. 5.7.1. 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 [X-A-2 Ltd.]

5.7.2. 5.7.2. 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 [X-A-2 Ltd.] (het beboetbare feit) en dat de betrokkenheid bij de uitvoering van het beboetbare feit met (voorwaardelijk) opzet door belanghebbende is begaan.

5.7.3. 5.7.3. Hetgeen hiervoor onder 5.7.1 en 5.7.2 is overwogen, brengt mee dat de Inspecteur in ieder geval aannemelijk moet maken dat het aan (voorwaardelijk) opzet van belanghebbende is te wijten dat te weinig vennootschapsbelasting is geheven van [X-A-2 Ltd.] om een boete aan belanghebbende te kunnen opleggen voor het feitelijk leidinggeven dan wel medeplegen.

5.8. 5.8. De Inspecteur heeft zich in dit verband op het standpunt gesteld dat belanghebbende wist dat de feitelijke leiding van [X-A-2 Ltd.] in Nederland werd uitgeoefend. Desalniettemin hebben de adviseurs in samenwerking met het trustkantoor en belanghebbende de feiten zodanig gepresenteerd aan de inspecteurs bij de Belastingdienst dat daarmee de indruk werd gewekt dat (kern)beslissingen ten aanzien van [X-A-2 Ltd.] op Guernsey werden genomen.

De Inspecteur heeft hiertoe in hoger beroep aangevoerd dat uit het memo van 18 juni 2008 (zie 2.2; hierna ook: het advies) blijkt dat de onderhavige structuur oorspronkelijk erop 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 de adviseurs 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, belanghebbende en de adviseurs, 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 [X-A-2 Ltd.] niet werd uitgeoefend op Guernsey, maar in Nederland. De "constructie" had slechts als doel om te fingeren dat de werkelijke leiding van [X-A-2 Ltd.] werd uitgeoefend op Guernsey, terwijl de betrokken partijen wisten dat de werkelijke leiding

werd uitgeoefend in Nederland en derhalve wisten dat [X-A-2 Ltd.] belastingplichtig was in Nederland, aldus de Inspecteur.

5.9.1. 5.9.1. 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 feitelijk leidinggever dan wel als medepleger is te wijten dat te weinig vennootschapsbelasting is geheven van [X-A-2 Ltd.] als bedoeld in artikel 67e AWR.

5.9.2. 5.9.2. Uit geen van de gedingstukken blijkt immers dat de structuur is opgezet met het doel vennootschapsbelasting te ontduiken. Het advies was erop gericht om [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] 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.

5.9.3. 5.9.3. Ook de uitvoering van het advies was erop gericht om [X-A-2 Ltd.] daadwerkelijk op Guernsey gevestigd te laten zijn. Het Hof neemt hierbij in aanmerking dat [X-A-2 Ltd.] is opgericht naar het recht van Guernsey, dat haar 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 belanghebbende anderzijds en dat beide bestuurders slechts gezamenlijk [X-A-2 Ltd.] 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 belanghebbende wist dat het niet anders kon dan dat [X-A-2 Ltd.] in Nederland was gevestigd, dan wel dat belanghebbende wist dat er een aanmerkelijke kans was dat [X-A-2 Ltd.] in Nederland was gevestigd en deze kans willens en wetens voor lief heeft 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.

5.9.4. 5.9.4. 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. 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 Guernsey 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 bewust de invordering van de feitelijk in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting wordt bemoeilijkt.

Grove schuld

5.10. 5.10. De Inspecteur vermeldt in zijn nader stuk van 18 mei 2021 dat hij ter zitting van het Hof van 21 april 2021, en ook al in eerdere stukken, het standpunt heeft ingenomen dat belanghebbende grofschuldig heeft nagelaten te verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte Vpb.

5.11. 5.11. Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat hij de van de Inspecteur afkomstige stukken nooit aldus heeft opgevat dat daarin een beroep op grove schuld is vervat. Volgens belanghebbende is het gestelde beroep op grove schuld bovendien door de Inspecteur niet met feiten onderbouwd.

5.12. 5.12. 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.

5.13. 5.13. De Inspecteur heeft gedurende de procedure steeds aangevoerd dat belanghebbende wist dat de werkelijke leiding van [X-A-1 Ltd.] en [X-A-2 Ltd.] in Nederland was gevestigd en dat hij willens en wetens een correcte belastingheffing heeft 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 zijn 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.

Werkelijke proceskosten (incidenteel hoger beroep)

5.14. 5.14. Belanghebbende heeft het Hof in het incidenteel hoger beroep verzocht om vergoeding van de werkelijke proceskosten. Belanghebbende voert in dit verband aan dat de Inspecteur in verregaande mate onzorgvuldig heeft gehandeld door zonder enig bewijs van opzet een hoge vergrijpboete op te leggen en die in rechte te verdedigen.

5.15. 5.15. 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, lid 3, 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.

5.16. 5.16. 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).

5.17. 5.17. Het Hof ziet geen aanleiding de Inspecteur wat betreft de beroepsprocedure te veroordelen in de werkelijke proceskosten aan de zijde van belanghebbende. Bij dit oordeel heeft het Hof in aanmerking genomen dat de opzetboete door de Inspecteur is onderbouwd en gronden van de boete tijdig aan belanghebbende zijn meegedeeld.

Slotsom

5.18. 5.18. Het hoger beroep en het incidenteel hoger beroep zijn ongegrond.

Proceskosten en griffierecht

6.1.1. 6.1.1. Het Hof ziet aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte proceskosten, omdat het door de Inspecteur ingestelde hoger beroep ongegrond is.

6.1.2. 6.1.2. Het Hof is met de Rechtbank van oordeel dat er aanleiding is om een hogere vergoeding dan de forfaitaire vergoeding toe te kennen. Het Hof stelt de vergoeding voor de hogerberoepsprocedure in goede justitie vast op € 20.000. Hierbij is in aanmerking genomen dat een uitzonderlijk hoge boete is opgelegd zonder enig doorslaggevend bewijs van (voorwaardelijk) opzet. Daarbij komt dat het standpunt dat sprake is van grove schuld, op geen enkele manier is onderbouwd.

6.2. 6.2. 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 A. van Dongen, Chr.Th.P.M. Zandhuis en I. Reijngoud, in tegenwoordigheid van de griffier A.S.H.M. Strik. De beslissing is op 2 maart 2022 in het openbaar uitgesproken.