



UvA-DARE (Digital Academic Repository)

HR (zaaknr. 11/05198, LJN BW9073: bijzondere bewijslastverdeling art. 35b lid 7 BRK blijft van toepassing totdat rechtspersoon er in slaagt aannemelijk te maken dat de plaats van zijn werkelijke leiding is verplaatst naar een van de andere landen van het Koninkrijk)

van Dun, M.

Publication date

2013

Document Version

Final published version

Published in

Fiscaal Tijdschrift FED

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

van Dun, M. (2013). HR (zaaknr. 11/05198, LJN BW9073: bijzondere bewijslastverdeling art. 35b lid 7 BRK blijft van toepassing totdat rechtspersoon er in slaagt aannemelijk te maken dat de plaats van zijn werkelijke leiding is verplaatst naar een van de andere landen van het Koninkrijk). 37. Case note on: HR, 30/11/12, ECLI:NL:HR:2012:BW9073; ECLI:NL:PHR:2012:BW9073 *Fiscaal Tijdschrift FED*, 2013(7), 16-21.

General rights

It is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), other than for strictly personal, individual use, unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

Disclaimer/Complaints regulations

If you believe that digital publication of certain material infringes any of your rights or (privacy) interests, please let the Library know, stating your reasons. In case of a legitimate complaint, the Library will make the material inaccessible and/or remove it from the website. Please Ask the Library: <https://uba.uva.nl/en/contact>, or a letter to: Library of the University of Amsterdam, Secretariat, Singel 425, 1012 WP Amsterdam, The Netherlands. You will be contacted as soon as possible.

UvA-DARE is a service provided by the library of the University of Amsterdam (<https://dare.uva.nl>)

FED 2013/37: Bijzondere bewijslastverdeling art. 35b lid 7 BRK blijft van toepassing totdat rechtspersoon er in slaagt aannemelijk te maken dat de ...

[Klik hier om het document te openen in een browser venster](#)

Instantie:	Hoge Raad	Datum:	30 november 2012
Magistraten:	Overgaauw, Lourens, Bavinck, Sterk, Van Loon	Zaaknr:	11/05198
Conclusie:	-	LJN:	BW9073
Noot:	dr. mr. M. van Dun	Roepnaam:	-
Brondocumenten:	ECLI:NL:HR:2012:BW9073, Uitspraak, Hoge Raad, 30-11-2012; Beroepschrift, Hoge Raad, 30-11-2012; ECLI:NL:PHR:2012:BW9073, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 31-05-2012		

Wetgeving: Art. 35b lid 7 Belastingregeling voor het Koninkrijk

Brondocument: HR, 30-11-2012, nr 11/05198

Essentie

Bijzondere bewijslastverdeling art. 35b lid 7 BRK blijft van toepassing totdat rechtspersoon er in slaagt aannemelijk te maken dat de plaats van zijn werkelijke leiding is verplaatst naar een van de andere landen van het Koninkrijk

Uitspraak

Het geschil betreft de aanslagen vennootschapsbelasting 2001 tot en met 2003

OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN BELANGHEBBENDE OVERWEEGT DE HOGE RAAD:

- 3.3.1.** Het eerste middel richt zich in wezen met een motiveringsklacht tegen het oordeel van het Hof dat belanghebbende niet heeft aangetoond dat haar werkelijke leiding sinds 1 juli 2001 is gevestigd in de Nederlandse Antillen.
- 3.3.2.** Het middel faalt. Het oordeel van het Hof dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat de plaats van haar werkelijke leiding vanaf 1 juli 2001 in de Nederlandse Antillen is gelegen, kan, als van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk, in cassatie niet met vrucht worden bestreden.
- 3.4.1.** Het tweede middel richt zich met een rechtsklacht tegen het oordeel van het Hof dat ook voor de jaren na 2001 de bewijslast dat de vestigingsplaats is verplaatst van Nederland naar de Nederlandse Antillen, rust op belanghebbende.
- 3.4.2.** Bij de beoordeling van het tweede middel wordt het volgende vooropgesteld.
Voor het geval een belastingplichtige ingevolge artikel 2 lid 1, letter d, van de BRK zowel inwoner van Nederland als van de Nederlandse Antillen is, wordt hij op grond van artikel 34 lid 2, van de BRK geacht inwoner te zijn van het land waar de plaats van zijn werkelijke leiding is gevestigd. Ingevolge artikel 35b lid 7, van de BRK vindt artikel 34, lid 2, van de BRK geen toepassing ter zake van een rechtspersoon die in een jaar inwoner stelt te zijn van een van de landen en aldaar op grond van een regeling wordt onderworpen aan een tarief dat of een grondslag die in aanzienlijke mate afwijkt van het tarief dat, of de grondslag die in het algemeen geldt voor andere rechtspersonen van dat land en die in het voorafgaande jaar naar de omstandigheden beoordeeld inwoner was van een van de andere landen, tenzij wordt aangetoond dat de plaats van zijn werkelijke leiding in het eerstbedoelde land is gevestigd.
- 3.4.3.** Voor het jaar 2001 moet, gelet op het hiervoor in 3.1.4 vermelde en het hiervoor in 3.3.2 overwogene, voor de toepassing van artikel 35b lid 7, van de BRK ervan worden uitgegaan dat de plaats van de werkelijke leiding van belanghebbende niet in de Nederlandse Antillen was gevestigd. Hieruit volgt dat voor de toepassing van

artikel 35b lid 7, van de BRK belanghebbende in 2001 inwoner van Nederland is gebleven. Voor dat geval volgt uit de tekst van artikel 35b lid 7, van de BRK en uit het doel van die bepaling zoals dat naar voren komt in de wetsgeschiedenis als weergegeven in onderdeel 6.15 van de conclusie van de Advocaat-Generaal, dat op belanghebbende voor het jaar 2002 eenzelfde bewijslast rust als voor het jaar 2001. Dit geldt ook voor op het jaar 2002 volgende jaren, totdat belanghebbende heeft aangetoond dat in enig jaar de plaats van haar werkelijke leiding in de Nederlandse Antillen is komen te liggen. Met deze uitlegging van artikel 35b lid 7, van de BRK strookt de door de Staatssecretaris van Financiën tijdens de parlementaire behandeling van de BRK gedane uitlating die in de toelichting op het middel wordt aangehaald.

Het oordeel van het Hof omtrent de bewijslastverdeling is derhalve juist. Het tweede middel kan mitsdien evenmin tot cassatie leiden.

5. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Noot

Auteur: dr. mr. M. van Dun

1. Feiten

Belanghebbende, X Beheermaatschappij BV, is opgericht naar Nederlands recht en statutair hier te lande gevestigd. Tot – in ieder geval – 1 juli 2001 werd de directie van belanghebbende gevoerd door een met haar verbonden, feitelijk in Nederland gevestigde vennootschap. Bij aandeelhoudersbesluit van 1 juni 2001 is een in de Nederlandse Antillen gevestigde vennootschap met ingang van 1 juli 2001 tot nieuwe directeur van belanghebbende benoemd. Tussen belanghebbende en deze vennootschap is een zogenoemde directieovereenkomst gesloten. Eveneens per 1 juli 2001 is het kantooradres van belanghebbende gewijzigd in een adres te Curaçao en is belanghebbende ingeschreven bij de Kamer van Koophandel op de Nederlandse Antillen. De activiteiten van belanghebbende bestaan uit het beheren van vermogen. Op 25 januari 2002 hebben de fiscale autoriteiten op Curaçao goedgekeurd dat de belastbare winst van belanghebbende vanaf 1 juli 2001 wordt berekend en belast naar de regels van het zogenoemde offshore tarief. In een brief van 9 augustus 2011 heeft het Ministerie van Financiën, Inspectie der belastingen Curaçao, verklaard dat belanghebbende “... is registered since July 1, 2001 for taxation purposes as a resident of the Netherlands Antilles”.

2. Geschil

In geschil is of belanghebbende van 1 juli 2001 t/m 31 december 2001 en in 2002 en 2003 voor de toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk^[1.] (hierna: BRK) geacht wordt inwoner van de Nederlandse Antillen te zijn. Belanghebbende stelt zich in dit verband op het standpunt dat zij vanaf 1 juli 2001 geacht moet worden inwoner van de Nederlandse Antillen te zijn omdat haar werkelijke leiding is gevestigd op de plaats waar haar directie is gezeteld, te weten Curaçao. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat de werkelijke leiding van belanghebbende zich ook na 1 juli 2001 in Nederland bevindt.

3. Inwonerschap nationaal recht Nederland en Nederlandse Antillen

Het hof stelt vast dat belanghebbende voor de toepassing van het Nederlandse nationale recht en het nationale recht van de Nederlandse Antillen vanaf 1 juli 2001 t/m 31 december 2001 en in 2002 en 2003 zowel in Nederland als op de Nederlandse Antillen als inwoner wordt aangemerkt.^[2.] Wat de toepassing van Nederlands nationaal recht betreft, volgt dit uit de vestigingsplaatsfictie van art. 2, lid 4 Wet VPB 1969. Wat de toepassing van het nationale recht van de Nederlandse Antillen betreft, baseert het hof zijn oordeel op de verklaring van het Ministerie van Financiën, Inspectie der belastingen Curaçao, dat belanghebbende vanaf 1 juli 2001 wordt

aangemerkt als inwoner van de Nederlandse Antillen, alsmede op het feit dat de fiscale autoriteiten op Curaçao hebben goedgekeurd dat de belastbare winst van belanghebbende vanaf 1 juli 2001 wordt berekend en belast naar de regels van het zogenoemde offshore tarief.^[3.]

4. Inwonerschap BRK: algemeen

Op grond van art. 2 lid 1, aanhef en onderdeel d BRK wordt onder inwoner van één van de landen verstaan een persoon die, ingevolge de desbetreffende belastingregelingen van één van de landen aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding, of enige andere soortgelijke omstandigheid. Nu belanghebbende volgens het hof voor de toepassing van het Nederlandse nationale recht en het nationale recht van de Nederlandse Antillen vanaf 1 juli 2001 t/m 31 december 2001 en in 2002 en 2003 zowel in Nederland als op de Nederlandse Antillen als inwoner wordt aangemerkt, dient belanghebbende gedurende deze periode ook voor de toepassing van de BRK zowel in Nederland als op de Nederlandse Antillen als inwoner te worden beschouwd.^[4.] Omdat belanghebbende op grond van art. 2 lid 1, aanhef en onderdeel d BRK vanaf 1 juli 2001 t/m 31 december 2001 en in 2002 en 2003 zowel in Nederland als op de Nederlandse Antillen als inwoner wordt aangemerkt, wordt belanghebbende op grond van de corporate tie-breaker van art. 34 lid 2, eerste volzin BRK geacht inwoner te zijn van het land waar gedurende die periode de plaats van zijn werkelijke leiding is gevestigd.

5. Inwonerschap BRK: gewone bewijslastverdeling

Bij de verdeling van de bewijslast ter vaststelling van de plaats van de werkelijke leiding op grond van art. 34 lid 2, eerste volzin BRK, geldt in beginsel de algemene bewijsregel die door de Hoge Raad is geformuleerd in zijn arresten van 23 september 1993, nr. 27 293^[5.] en 17 december 2004, nrs. 39 719 en 39 720.^[6.]

Op grond van deze algemene bewijsregel moet, bij de beoordeling naar de omstandigheden van de vestigingsplaats van een lichaam, in het algemeen ervan worden uitgegaan dat de werkelijke leiding van een lichaam berust bij zijn formele bestuur, en dat de vestigingsplaats overeenkomt met de plaats waar dit formele bestuur zijn leidinggevende taak uitoefent. Wanneer echter aannemelijk is dat de werkelijke leiding van het lichaam door een ander wordt uitgeoefend dan het formele bestuur, kan er aanleiding zijn als vestigingsplaats van het lichaam aan te merken de plaats van waaruit die ander de leiding uitoefent. De bewijslast dat de leiding wordt uitgeoefend door een ander dan het formele bestuur, berust bij de partij die zulks stelt. Leveren de door deze partij aangevoerde feiten en omstandigheden een overtuigend en voldoende geobjectiveerd vermoeden op dat de leiding wordt uitgeoefend door een ander dan het formele bestuur, dan verschuift de bewijslast in die zin dat het vervolgens aan de wederpartij is om dit bewijsvermoeden te ontzenuwen.

In het onderhavige geval is belanghebbendes formele bestuurder gevestigd op de Nederlandse Antillen. De gewone bewijslastverdeling van art. 34 lid 2, eerste volzin BRK brengt dan met zich dat het aan de inspecteur is om aannemelijk te maken dat belanghebbendes werkelijke leiding – in casu in Nederland – wordt uitgeoefend door een ander dan het formele bestuur.

De algemene bewijsregel van art. 34 lid 2, eerste volzin BRK, juncto *BNB* 1993/193 en *BNB* 2005/105 en 106 dient echter te wijken indien voor de verdeling van de bewijslast een bijzondere regel is gegeven. In het onderhavige geval is die bijzondere regel opgenomen in art. 35b lid 7 BRK.

6. Inwonerschap BRK: bijzondere bewijslastverdeling

Ingevolge art. 35b lid 7 BRK vindt art. 34, lid 2, eerste volzin BRK geen toepassing ter zake van een rechtspersoon die:

- a. in een jaar stelt inwoner te zijn van één van de landen van het Koninkrijk, *en*
- b. die aldaar op grond van een regeling – daaronder begrepen beleid ter uitvoering van de wet – wordt onderworpen aan een tarief dat, of een grondslag die, in aanzienlijke mate afwijkt van het tarief dat, of de grondslag die, in het algemeen geldt voor andere rechtspersonen van dat land, *en*
- c. die in het voorafgaande jaar naar de omstandigheden beoordeeld inwoner was van één van de andere landen van het Koninkrijk,

tenzij wordt aangetoond dat de plaats van zijn werkelijke leiding in het eerstbedoelde land is gevestigd. Art. 35b lid 7

BRK bevat een – weerlegbaar – wettelijk vermoeden ter zake van de fiscale vestigingsplaats van een rechtspersoon die stelt de plaats van vestiging naar een ander land van het Koninkrijk te hebben verplaatst en die aldaar wordt onderworpen aan een regime dat in belangrijke mate afwijkt van het regime dat voor overige rechtspersonen geldt. Op grond van art. 35b lid 7 BRK wordt de corporate tie-breaker van art. 34 lid 2, eerste volzin BRK ter zijde gesteld, tenzij de rechtspersoon aantoont dat de plaats van zijn werkelijke leiding daadwerkelijk in het andere land is gevestigd. De bewijslast dat de plaats van de werkelijke leiding van een rechtspersoon is verplaatst naar een ander land van het Koninkrijk, wordt volledig neergelegd bij de rechtspersoon die dit stelt.

In het onderhavige geval voldoet belanghebbende aan de criteria voor de toepassing van art. 35b lid 7 BRK: naar de omstandigheden beoordeeld, was zij tot – in ieder geval – 1 juli 2001 inwoner van Nederland, zij stelt vanaf 1 juli 2001 inwoner te zijn van de Nederlandse Antillen, en vanaf 1 juli 2001 wordt de belastbare winst van belanghebbende berekend en belast naar de regels van het zogenoemde offshore tarief. Het is derhalve aan belanghebbende om aan te tonen dat de plaats van haar werkelijke leiding vanaf 1 juli 2001 is gevestigd in de Nederlandse Antillen.

Art. 35b lid 7 BRK roept twee vragen op. In de eerste plaats rijst de vraag of het gebruik van de term ‘aantonen’ in art. 35b lid 7 BRK betekent dat belanghebbende kan volstaan met ‘aannemelijk’ te maken dat de plaats van haar werkelijke leiding vanaf 1 juli 2001 is gevestigd in de Nederlandse Antillen, of dat belanghebbende dit moet ‘doen blijken’, hetgeen een verzwaring van de bewijslast inhoudt. In de tweede plaats rijst de vraag of art. 35b lid 7 BRK slechts toepassing vindt in het jaar van de gestelde zetelverplaatsing, of dat deze bepaling een repetitief karakter heeft, dat wil zeggen dat zij van toepassing blijft tot het moment waarop de betrokken rechtspersoon slaagt in het van haar verlangde bewijs aan te tonen dat de plaats van haar werkelijke leiding daadwerkelijk is verplaatst naar één van de andere landen van het Koninkrijk.

7.Art. 35b lid 7 BRK: reikwijdte begrip ‘aantonen’

Met betrekking tot de betekenis van het begrip ‘aantonen’ in art. 35b lid 7 BRK wijzen zowel het hof^[7.] als – ambtshalve – A-G Wattel^[8.] op de arresten HR 26 mei 1999, nr. 34 230, *BNB* 1999/272^[9.] en HR 20 februari 2004, nr. 39 136, *BNB* 2004/169.^[10.] In deze arresten oordeelde de Hoge Raad dat aan het woord ‘aantonen’ niet – tenzij in een specifiek geval uit de wetsgeschiedenis anders zou blijken – een andere betekenis moet worden gehecht dan ‘aannemelijk maken’. Vervolgens tonen het hof en de A-G naar mijn oordeel overtuigend aan dat uit de parlementaire geschiedenis van art. 35b lid 7 BRK niet blijkt dat de rijkswetgever met deze bepaling heeft bedoeld de bewijslast dat de werkelijke leiding van een rechtspersoon naar een ander land van het Koninkrijk is verplaatst, niet alleen te verleggen (verschuiven) naar die rechtspersoon, maar ook te verzwaren.^[11.] Uit de wetsgeschiedenis van art. 35b lid 7 BRK valt dan ook niet af te leiden dat de wetgever aan het woord ‘aantonen’ in die bepaling een andere betekenis heeft willen toekennen dan ‘aannemelijk maken’.

Omdat de Staatssecretaris van Financiën ‘s hofs oordeel, dat het gebruik van de term ‘aantonen’ in art. 35b lid 7 BRK alleen een bewijslastverschuiving en niet tevens een bewijslastverzwaring meebrengt, niet bestrijdt, hoeft de Hoge Raad niet op deze kwestie in te gaan.

8.Heeft art. 35b lid 7 BRK repetitieve werking?

Vervolgens oordeelt de Hoge Raad – in navolging van de rechtbank, het hof en de advocaat-generaal – dat de op de voet van art. 35b lid 7 BRK op belanghebbende rustende bewijslast van toepassing blijft totdat belanghebbende heeft aangetoond dat in enig jaar de plaats van haar werkelijke leiding in de Nederlandse Antillen is komen te liggen. Hiermee staat vast dat art. 35b lid 7 BRK repetitieve werking heeft zolang belanghebbende niet aan haar bewijslast heeft voldaan. De Hoge Raad baseert zijn oordeel op de tekst van art. 35b lid 7 BRK, op een door de Staatssecretaris van Financiën tijdens de parlementaire behandeling van de BRK gedane uitlating en op het doel van art. 35b lid 7 BRK. De verwijzing van de Hoge Raad naar de tekst van art. 35b lid 7 BRK en de door de staatssecretaris gedane uitlating acht ik opmerkelijk. Zowel de tekst van art. 35b lid 7 BRK, als de desbetreffende uitlating van de staatssecretaris bieden namelijk ook ruimte voor een andersluidend oordeel.

Ingevolge art. 35b lid 7 BRK vindt de corporate tie-breaker van art. 34 lid 2, eerste volzin BRK geen toepassing in het jaar waarin een rechtspersoon stelt inwoner te zijn van één van de landen van het Koninkrijk, indien deze

rechtspersoon in het voorafgaande jaar naar de omstandigheden beoordeeld inwoner was van een van de andere landen van het Koninkrijk. Op grond van de letterlijke tekst van art. 35b lid 7 BRK zou deze bepaling in het onderhavige geval dan alleen gelden in 2001 (en wellicht 2002). Immers, alleen in 2000 (en gedurende de eerste zes maanden van 2001) kan worden gezegd dat belanghebbende naar de omstandigheden beoordeeld in Nederland was gevestigd. Vanaf 1 juli 2001 is belanghebbendes vestiging in Nederland slechts gebaseerd op de vestigingsplaatsfictie van art. 2, lid 4 Wet VPB 1969, alsmede op het niet van toepassing zijn van de corporate tie-breaker van art. 34 lid 2, eerste volzin, BRK. De tekst van art. 35b lid 7 BRK laat dan ook op zijn minst enige ruimte voor een uitleg waarbij de toepassing van deze bepaling is beperkt tot één jaar, te weten het jaar van de verplaatsing van de werkelijke leiding.

Ook de parlementaire behandeling van art. 35b lid 7 BRK geeft geen eenduidig beeld omtrent het eventuele repetitieve karakter van deze bepaling. Naar aanleiding van de vraag van de leden van de CDA-fractie in de Eerste Kamer of het belang van de discussie over de toepassing van art. 35b lid 7 BRK beperkt is, nu de daarin vervatte omkering van de bewijslast alleen geldt in het jaar na de verplaatsing van de leiding van de vennootschap,^[12.] antwoordde de staatssecretaris dat deze omkering van de bewijslast inderdaad in beginsel is beperkt tot het jaar nadat de in dit lid bedoelde rechtspersoon zijn werkelijke leiding heeft verplaatst.^[13.] Ook de parlementaire behandeling van art. 35b lid 7 BRK lijkt ruimte te laten voor een uitleg waarbij de toepassing van deze bepaling is beperkt tot het jaar van de verplaatsing van de werkelijke leiding.

De verwijzing van de Hoge Raad naar het doel van art. 35b lid 7 BRK lijkt mij daarentegen juist. De ratio van het voorgestelde art. 35b BRK kan worden afgeleid uit de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel tot wijziging van de Belastingregeling voor het Koninkrijk in verband met maatregelen met het oog op het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik alsmede in verband met enige technische aanpassingen:^[14.]

“De voorgestelde maatregelen op dit punt strekken er niet toe belastingplichtigen te verhinderen naar andere landen te verhuizen maar om het tegengaan van niet te motiveren en onwenselijk geachte fiscale voordelen die door een belastingplichtige worden nagestreefd bij de emigratie om overwegende fiscale redenen.”

De ratio van het voorgestelde zevende lid van art. 35b BRK kan worden afgeleid uit de nadere MvA bij het desbetreffende wetsvoorstel:^[15.]

“Tegen de achtergrond van de doelstelling van dit voorstel van rijkswet om misbruik en oneigenlijk gebruik effectiever dan thans te kunnen bestrijden, meen ik dat een versterking van de bewijspositie van de inspecteur zonder meer gerechtvaardigd is. Het is alleszins redelijk dat lichamen – soms met een zeer vluchtige substance – die pretenderen hun werkelijke leiding te hebben verplaatst naar de landen overzee om aldaar onder het zogenoemde offshore-regime te vallen (waarop het zevende lid met name ziet) te vragen om te bewijzen dat deze verplaatsing ook daadwerkelijk heeft plaatsgehad. Alsdan kan in het kader van het voorkomen van een uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag effectiever worden vastgesteld of de aangegeven verplaatsing van de feitelijke leiding zich ook inderdaad heeft voorgedaan.”

De ratio van art. 35b BRK is – in het algemeen – het tegengaan van misbruik ten gevolge van fiscaal geïndiceerde emigraties. De ratio van art. 35b lid 7 BRK is – meer specifiek – de versterking van de bewijspositie van de inspecteur indien deze zich geconfronteerd ziet met een fiscaal geïndiceerde emigratie door een rechtspersoon naar één van de andere landen van het Koninkrijk. Gelet op deze ratio lijkt het oordeel van de Hoge Raad mij juist.

9. Verklaring Antilliaanse fiscale autoriteiten: bewijskracht

Tot slot een enkele opmerking over de vraag welke bewijskracht toekomt aan het document van 9 augustus 2011 waarin het Ministerie van Financiën, Inspectie der belastingen Curaçao, heeft verklaard dat belanghebbende “... is registered since July 1, 2001 for taxation purposes as a resident of the Netherlands Antilles”. Het valt namelijk op dat het hof deze verklaring (mede) ten grondslag legt aan zijn oordeel dat belanghebbende voor de toepassing van art. 2 lid 1, aanhef en onderdeel d BRK als inwoner van de Nederlandse Antillen wordt aangemerkt, terwijl het hof anderzijds oordeelt dat deze verklaring niet af doet aan zijn beslissing dat belanghebbende noch voor de periode 1

juli 2001 t/m 31 december 2001, noch voor de daaropvolgende jaren 2002 en 2003 aannemelijk heeft gemaakt dat haar feitelijke leiding op de Nederlandse Antillen is gelegen, aangezien niet is gesteld, laat staan aannemelijk is geworden, dat aan de verklaring van de Antilliaanse belastingautoriteiten een feitelijk onderzoek naar de plaats van de werkelijke leiding van belanghebbende is vooraf gegaan. Hoe verhouden deze twee beslissingen zich tot elkaar? Op het eerste gezicht lijkt immers sprake te zijn van een discrepantie met betrekking tot de bewijskracht welke kan worden toegekend aan de verklaring van 9 augustus 2011. Naar mijn mening laat deze – schijnbare – discrepantie zich als volgt verklaren.

Voor de toepassing van art. 2 lid 1, aanhef en onderdeel d BRK geldt dat belanghebbende als inwoner van de Nederlandse Antillen wordt aangemerkt indien zij “ ... ingevolge de desbetreffende belastingregelingen (...) aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding, of enige andere soortgelijke omstandigheid.” In het document van 9 augustus 2011 verklaren de belastingautoriteiten van Curaçao niet minder, doch ook niet méér dan dat belanghebbende vanaf 1 juli 2001 voor fiscale doeleinden als een inwoner van de Nederlandse Antillen wordt aangemerkt. Naar mijn oordeel vormt het document van 9 augustus 2011 daarmee voldoende bewijs voor belanghebbendes inwonerschap van de Nederlandse Antillen voor de toepassing van art. 2 lid 1, aanhef en onderdeel d BRK. Zoals de A-G in zijn conclusie voor de onderhavige procedure terecht opmerkt, mocht het hof er zonder onderzoek van het recht van de Nederlandse Antillen ook vanuit gaan dat belanghebbende voor de toepassing van dat recht inwoner was van de Nederlandse Antillen. [\[16.\]](#)

Voor de toepassing van art. 35b lid 7 BRK is evenwel meer nodig dan de enkele constatering dat een rechtspersoon voor fiscale doeleinden als een inwoner van de Nederlandse Antillen wordt beschouwd. Art. 35b lid 7 BRK vergt dat een rechtspersoon aantoont dat de plaats van zijn werkelijke leiding in de Nederlandse Antillen is gevestigd. Het criterium ‘plaats van zijn werkelijke leiding’ voor de toepassing van art. 35b lid 7 BRK reikt verder dan alleen het zijn van ‘inwoner’ voor de toepassing van art. 2 lid 1, aanhef en onderdeel d BRK en vergt ook een verdergaand bewijs. Volgens de parlementaire geschiedenis van art. 35b lid 7 BRK zou het aantonen dat de plaats van werkelijke leiding van een rechtspersoon in een ander land van het Koninkrijk is gevestigd, kunnen geschieden door het overleggen van een verklaring van de bevoegde autoriteit van het desbetreffende land waarin deze de aangevoerde feiten en omstandigheden ten aanzien van de *plaats van werkelijke leiding* bevestigt. [\[17.\]](#) Uit de onderhavige procedure kan naar mijn oordeel worden afgeleid dat een document waarin de bevoegde autoriteit (slechts) verklaart dat de betrokkene voor fiscale doeleinden als een *inwoner* van de Nederlandse Antillen wordt beschouwd, daartoe onvoldoende bewijs vormt.

Voetnoten

Voetnoten

- [1.] Rijkswet van 28 oktober 1964, *Stb.* 425, houdende Belastingregeling voor het Koninkrijk, zoals deze is gewijzigd bij Rijkswet van 13 december 1996, houdende wijziging van de Belastingregeling voor het Koninkrijk in verband met maatregelen met het oog op het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik alsmede in verband met enige technische aanpassingen, *Stb.* 1996, 644.
- [2.] Hof Arnhem 18 oktober 2011, nrs. 10/00308, 10/00309 en 10/00310, BU2111, r.o. 4.2 t/m 4.4. De rechtbank had weliswaar vastgesteld dat belanghebbende in Nederland was gevestigd, maar had vervolgens de corporate tie-breaker van art. 34 lid 2, eerste volzin BRK toegepast zonder eerst te hebben vastgesteld of belanghebbende wel tevens op de Nederlandse Antillen was gevestigd. Zie Rb. Arnhem 8 juni 2010, nr. AWB 08/3213, *LJN* BM7001, onderdeel 4.
- [3.] In dit verband zij opgemerkt, dat krachtens art. 14 (oud) en art. 14A (oud) van de Landsverordening op de winstbelasting 1940 (hierna: LWB 1940), de regels inzake het zogenoemde offshore tarief slechts werden toegepast op binnen de Nederlandse Antillen gevestigde lichamen als bedoeld in art. 1, lid 1, aanhef en onderdeel a, LWB.
- [4.] Voor het hof was nog in geschil of belanghebbendes oprichting naar Nederlands recht wel als een ‘soortgelijke omstandigheid’ gold als bedoeld in art. 2 lid 1, aanhef en onderdeel de BRK. Onder verwijzing

naar de parlementaire geschiedenis van de BRK oordeelt het hof naar mijn mening terecht dat zulks inderdaad het geval is. Zie Hof Arnhem 18 oktober 2011, nrs. 10/00308, 10/00309 en 10/00310, *LJN* BU2111, r.o. 4.9, alsmede *Kamerstukken II* 1984/85, 18 747 (R 1271), nr. 6, blz. 15.

- [5.] HR 23 september 1992, nr. 27 293, *BNB* 1993/193, na conclusie van A-G Verburg en m.nt van P. den Boer, *FED* 1993/655, met aantekening D. Juch.
- [6.] HR 17 december 2004, nrs. 39 719 en 39 720, *BNB* 2005/105 en 106, na conclusie van A-G Overgaauw en m.nt. van D. Juch, *FED* 2005/44, met aantekening M. van Dun.
- [7.] Zie r.o. 4.11 tot en met 4.13.
- [8.] Zie conclusie A-G Wattel van 31 mei 2012, onderdeel 7.
- [9.] HR 26 mei 1999, nr. 34 230, *BNB* 1999/272 m.nt. Kavelaars, *FED* 1999/450 met aantekening Den Ouden.
- [10.] HR 20 februari 2004, nr. 39 136, *BNB* 2004/169, *FED* 2004/115, met aantekening Van Slooten.
- [11.] *Kamerstukken II* 1995 /96, 24 583, nr. 5, blz. 25 en nr. 26c, blz. 1-2.
- [12.] *Kamerstukken I* 1996/97, 24 583 (R 1564), nr. 26b, blz. 4.
- [13.] *Kamerstukken I* 1996/97, 24 583 (R 1564), nr. 26c, blz. 2.
- [14.] *Kamerstukken II* 1995/96, nr. 24 583 (R 1564), nr. 5, blz. 8.
- [15.] *Kamerstukken I* 1996/97, 24 583 (R 1564), nr. 26c, blz. 1-2.
- [16.] Zie conclusie A-G Wattel van 31 mei 2012, onderdeel 6.3.
- [17.] *Kamerstukken II* 1995/96, 24 583 (R 1564), nr. 3, blz. 17.