



ALGEMENE LEDENVERGADERING

I. HUISHOUDELIJK DEEL

II. WETENSCHAPPELIJK DEEL: BESPREKING RAPPORT RECHTSVORMING DOOR DE HOGE RAAD

15 APRIL 2025



Rechtsvorming door de Belastingkamer van de Hoge Raad

Allard Lubbers

Bernard Bavinck

Coen Maas

Melvin Pauwels

INLEIDING

- **Kritiek op rechtsvormingsproducten Hoge Raad**
- **Drie casestudies (kasgeldarresten, onz. lening, vergoeding imm. schade)**
 - **Beoordeling van de rechtsvormingsstrategie**
 - **Heeft de Hoge Raad zich gehouden aan ‘beginselen van behoorlijke rechtsvorming door de belastingrechter’?**
- **Conclusies casestudies hebben geleid tot aanbevelingen op 3 punten:**
 - **De keuze om over te gaan tot rechtsvorming**
 - **Rechtsvorming in het basisarrest**
 - **Rechtsvorming in vervolgarresten**

KASGELDARRESTEN: WETTELIJK SYSTEEM

Systeem Wet IB 1964 voor realiseren door dga van reserves BV:

- **Progressieve tarief bij uitkering dividend**
- **Bijzondere tarief (meestal 50%) voor inkoop en liquidatie**
Geldt ook voor verkoop in het zicht van liquidatie
- **AB-tarief voor verkoop aandelen: 20%**

HOLDINGARRESTEN

Holdingsarresten: BNB 1980/331 en 332

- **DGA verkoopt aandelen van zijn BV aan een andere BV van hem**
- **In zeggenschap en materieel belang veranderde er niets**
- **H.R.: Doel en strekking van de wet zouden worden miskend wanneer het aldus realiseren van de reserves van de verkochte vennootschap niet op gelijke wijze wordt belast als wanneer de verkochte vennootschap haar reserves zou hebben uitgekeerd.**

KASGELDARRESTEN

Kasgeldarresten: BNB 1990/290 t/m 293

- **BV I van DGA verkoopt bezettingen aan BV II van de DGA
Daarna verkoopt DGA aandelen BV I aan een bank**
- **H.R.: Leerstuk van wetsontduiking brengt mee de verkoop van de aandelen op gelijke wijze te belasten als bij liquidatie van de vennootschap.**
- **Daarna vele arresten waarin vragen die de kasgeldarresten oproepen werden beantwoord**
- **Kasgeldarresten ook van toepassing bij BV met uitsluitend beleggingen (BNB 1994/87)**

KASGELDARRESTEN; WAT DAARUIT TE LEREN

- **Terughoudendheid wanneer**
 - de problemen voortvloeien uit een duidelijk wettelijk systeem dat tot onevenredige gevolgen leidt en
 - wanneer de rechter een pseudo-wettelijk systeem moet opbouwen
- **Wat is de reden waarom de rechter als pseudo-wetgever optreedt**
- **De rechter moet zich bij iedere volgende stap afvragen of de ingeslagen weg moet worden voortgezet**

RECHTSPRAAK OVER ONZAKELIJKE LENINGEN

- **Belang van de casus**
- **Het Certificaathoudersuitkooparrest (BNB 2008/191)**
- **De arresten van 25 november 2011 (BNB 2012/37-39)**
- **Verfijningen en bijstellingen**
- **Resultaat**

VIS/ORT-JURISPRUDENTIE

- **Opzet case study**
 - **Ontwikkeling van VIS/ORT-leerstuk in de tijd**
 - **Analyse VIS/ORT-jurisprudentie**
 - **Kanttekeningen bij de rechtsvorming**
 - **Evaluatie**
 - **Conclusie**
 - **Nabrand**

VIS/ORT-JURISPRUDENTIE

- **Opfrisser: ontwikkeling VIS/ORT-leerstuk in vogelvlucht**
 - Vanaf jaren 80 undue delay-korting in boetezaken
 - 2008 ABRvS => VIS wegens ORT in vreemdelingenrechtzaak
 - April 2010 conceptvoorstel Wet schadevergoeding bij termijnoverschrijding
 - 2010 conclusie AG Wattel: overlaten aan wetgever
 - 10 juni 2011 moederarresten HR: introductie VIS bij ORT in belastingzaken
 - April 2013 kenbaarmaking geen wetsvoorstel
 - 2016 overzichtsarrest
 - ‘ ogenschijnlijke rust / verder mandarijnen
 - Vanaf 2023 opstand der feitenrechters
 - 17 nov 2023 conclusie AG Wattel: koers bijstellen
 - 1 januari 2024 Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm
 - 14 juni 2024 HR stelt koers bij: verhoging drempelbedrag van € 50 => € 1000

VIS/ORT-JURISPRUDENTIE

- **Analyse VIS/ORT-jurisprudentie**
 - Drie rechtsvormende afslagen in moederarresten
 - Keuze voor 'hard and fast rules'
 - Jurisprudentie toch (zeer) complex
 - oorzaken
 - nuancering
 - Gedragseffecten

VIS/ORT-JURISPRUDENTIE

- **Kanttekeningen**
 - **Wankele wettelijke grondslag**
 - **Lengte van de redelijke termijn**
 - **Hoogte vergoeding**
 - verhouding tot feitenrechter
 - **Concept wetsvoorstel**

VIS/ORT-JURISPRUDENTIE

- **Evaluatie ahv criteria/gezichtspunten H1**
 - Rechterlijk maximalisme
 - Verhouding tot de wetgever
 - Beginselen van behoorlijke rechtsvorming
- **Slot**
 - “Overall”-waardering
 - Belangrijkste lessen

DRIE AANBEVELINGEN UITGELICHT

- **Meer aandacht voor verzamelen informatie tijdens rechtsvormingstraject**
 - Uitspraken feitenrechter bestuderen + contacten met feitenrechter
 - Vakliteratuur
 - Ontwikkelingen op wetgevingsterrein goed volgen
- **Meer oog voor de uitvoerbaarheid van de rechtsregels**
- **Aarzel niet om rechtsregel bij te buigen of over boord te zetten indien nodig**



Rechtsvorming door de belastingkamer van de Hoge Raad

Zes overpeinzingen van een outsider

Prof. dr. Ingrid Leijten, hoogleraar Nederlands en Europees Constitutioneel recht, Tilburg University

Rechtsvorming

Rechtsvormingsstrategie

Beginnelsen van behoorlijke rechtsvorming

1. Keuze

2. Tegenstrijdigheden

3. Principieel v. pragmatisch

4. Fundamentele rechten, democratische legitimiteit

5. Waar is de wetgever?

6. Keuze 2.0

STELLING

Het probleem is niet zozeer dat de rechter het niet *mag*, maar dat hij het niet *kan*.



KASGELD- EN HOLDINGJURISPRUDENTIE

ONZAKELIJKE LENINGENJURISPRUDENTIE

MR. DR. J.H.M. ARTS

RECHTSVORMING DOOR DE HOGE RAAD: DE CONSTITUTIONELE ROL VAN DE RECHTER

- De rol van de rechter binnen de scheiding der machten (trias politica):
toepassing van het recht in individuele gevallen (rechtsbedeling)
- Rechtsvormende werking van rechtspraak: gelijke berechting van gelijke
gevallen (precedentwerking van rechterlijke uitspraken)
- Bewaking van de rechtseenheid in de rechtspraak is in het bijzonder een taak
van de Hoge Raad

RECHTSVORMING DOOR DE HOGE RAAD: GRENZEN

- **De rol van de rechter binnen de scheiding der machten brengt mee dat de uitspraken van een rechter een deugdelijke grondslag in wetten, verdragen of algemene rechtsbeginselen moeten hebben.**
- **Ontbeert de uitspraak van een rechter in een belastinggeskil een deugdelijke grondslag, dan kan strijd ontstaan met art. 104 GW wanneer als gevolg van de uitspraak meer belasting verschuldigd is dan uit de wet voortvloeit.**
- **Wanneer de Hoge Raad in een uitspraak algemene regels formuleert voor de rechtstoepassing, kan dit in strijd komen met art. 12 WAB.**

DE KASGELDJURISPRUDENTIE

- In de kasgeldjurisprudentie heeft de Hoge Raad invulling gegeven aan het algemene leerstuk van fraus legis.
- De Hoge Raad heeft dit gedaan door criteria te formuleren voor de toepassing van fraus legis in geval van een kasgeldconstructie.
- De criteria zijn in latere rechtspraak nader ingevuld en verfijnd. Aldus is de toepassing van fraus legis in geval van kasgeldconstructies door middel van casuïstische rechtspraak tot ontwikkeling gekomen.

BEOORDELING VAN RECHTSVORMING DOOR DE HOGE RAAD IN DE KASGELDJURISPRUDENTIE

- **De Hoge Raad heeft in zijn rechtspraak over kasgeldconstructies de criteria gegeven voor de toepassing van fraus legis in zulke gevallen.**
- **De Hoge Raad heeft zo invulling gegeven aan een algemeen rechtsbeginsel en niet algemene rechtsregels geformuleerd. Het verbod van art. 12 WAB wordt niet geschonden.**
- **Doordat invulling is gegeven aan een algemeen rechtsbeginsel, is er ook geen schending van art. 104 GW vanwege de belasting die als gevolg van de rechtspraak meer verschuldigd is dan die welke bij een zuiver juridische benadering uit de wet voortvloeit. De kasgeldjurisprudentie steunt op een economische benadering van de constructie voor de fiscale gevolgen.**

DE ONZAKELIJKELENINGENJURISPRUDENTIE

- In het standaardarrest BNB 2012/37 heeft de Hoge Raad het leerstuk van de onzakelijke lening uitgewerkt, waarvoor in het arrest BNB 2008/191 de basis was gelegd.
- Het gaat om een leerstuk dat niet in de wet is geregeld.
- De Hoge Raad heeft in het arrest niet alleen de criteria geformuleerd wanneer sprake is van een onzakelijke lening maar ook algemene regels gegeven voor de toepassing van het leerstuk in andere gevallen dan het berechte geval.
- Het leerstuk behelst twee belangrijke elementen:
 1. de aftrek van een afwaarderingsverlies op de vordering bij de crediteur
 2. de bepaling van de in aanmerking te nemen rente (bij crediteur en debiteur)

DE WETTELIJKE BASIS VAN DE ONZAKELIJKE LENING (1)

- De Hoge Raad heeft in het standaardarrest BNB 2012/37 geen duidelijke wettelijke basis voor zijn rechtspraak over onzakelijke leningen aangegeven.
- Uit de overweging dat het debiteurenrisico van een onzakelijke lening in de kapitaalsfeer ligt, kan worden geconcludeerd dat de niet-aftrekbaarheid van een afwaarderingsverlies op een onzakelijke lening berust op de totaalwinstgedachte.
- Kennelijk is in de visie van de Hoge Raad het verlies op een onzakelijke lening geen voordeel uit onderneming omdat het voortvloeit uit de aandeelhoudersrelatie of vennootschappelijke betrekkingen.

DE WETTELIJKE BASIS VAN DE ONZAKELIJKE LENING (2)

- **Als mijn veronderstelling omtrent de wettelijke basis van het leerstuk van de onzakelijke lening juist is, berust de rechtspraak van de Hoge Raad op een onjuist uitgangspunt.**
- **Houdt een aandeelhouder aandelen in het kader van een onderneming, dan zijn de voordelen uit die aandelen bestanddelen van zijn winst uit onderneming. Het aan de aandelen verbonden risico ligt dan in de ondernemingsfeer.**
- **Dit betekent dat als een aandeelhouder het aan een lening verbonden debiteurenrisico aanvaardt op grond van de aandeelhoudersrelatie die hij heeft met de debiteur, dat risico voor hem nog steeds in de ondernemingsfeer ligt en niet in zijn kapitaalsfeer.**

DE WETTELIJKE BASIS VAN DE ONZAKELIJKE LENING (3)

- **In het arrest BNB 2013/149 geeft de Hoge Raad een andere wettelijke basis aan de niet-aftrekbaarheid van een afwaarderingsverlies op een door een aandeelhouder verstrekte onzakelijke lening . In dat arrest beslist hij dat het verlies voor de vennootschapsbelasting niet aftrekbaar is omdat het onder de deelnemingsvrijstelling valt.**
- **Dat is een geheel andere grondslag dan die gegeven in het arrest BNB 2012/37. Het verlies op een onzakelijke lening omlaag komt dan niet in aftrek, niet omdat het geen voordeel uit onderneming is maar omdat het een vrijgesteld voordeel uit onderneming is. Het verlies is dan in beginsel een negatief voordeel uit onderneming (aftrekbaar verlies).**
- **Doordat een deugdelijke wettelijke basis ontbreekt, ontstaan niet alleen allerlei onduidelijkheden maar kan er ook sprake zijn van een schending van art. 104 GW. De belasting die meer verschuldigd is doordat het verlies niet aftrekbaar is, ontbeert een duidelijke wettelijke grondslag.**

DE WETTELIJKE BASIS VAN DE ONZAKELIJKE TBS-LENING (1)

- **De Hoge Raad heeft in het arrest BNB 2012/78 de regels die hij heeft geformuleerd in het arrest BNB 2012/37 zonder verdere toelichting ook van toepassing verklaard op onzakelijke leningen van een aanmerkelijkbelanghouder die onder de TBS-regeling in de IB vallen.**
- **Verondersteld moet worden dat in de visie van de Hoge Raad het verlies op een onzakelijke lening waarop de TBS-regeling in de IB van toepassing is, een debiteurenrisico is in de kapitaalsfeer (vanwege de aandeelhoudersrelatie) en derhalve een onttrekking. Het is dan in de visie van de Hoge Raad geen bestanddeel van het totale resultaat in de zin van art. 3.94 Wet IB 2001.**

DE WETTELIJKE BASIS VAN DE ONZAKELIJKE TBS-LENING (2)

- Indien het verlies op een onzakelijke TBS-lening een verlies is dat voortvloeit uit de aandeelhoudersrelatie, is het een verlies dat moet worden toegerekend aan box 2.
- De wetgever heeft gekozen voor een regime waarbij de voordelen uit enkele in de wet omschreven vermogensbestanddelen voor een a.b.-houder inkomen in box 2 opleveren en voor andere vermogensbestanddelen, waaronder aan de vennootschap verstrekte vorderingen, inkomen in box 1 (resultaat uit overige werkzaamheden).
- Het gaat om een dwingendrechtelijke regeling. De regeling is van toepassing als sprake is van een vermogensbestanddeel als omschreven in art. 3.92 Wet IB 2001. Zij blijft van toepassing zolang het vermogensbestanddeel ter beschikking wordt gesteld.

DE WETTELIJKE BASIS VAN DE ONZAKELIJKE TBS-LENING (3)

- **De Hoge Raad doorkruist met zijn beslissing in BNB 2012/78 dat het verlies op een onzakelijke lening van een a.b.-houder niet aftrekbaar is van het TBS-resultaat, de wettelijke systematiek zonder dat hij duidelijk aangeeft waarop hij dit baseert. Omdat de systematiek van de IB (TBS-regeling) anders is dan van de VPB, had hij niet zonder meer de in het arrest BNB 2012/37 gegeven regels ook voor de TBS-regeling in de IB van toepassing mogen verklaren.**
- **Dit klemmt te meer na de wijziging van de grondslag voor de niet-aftrekbaarheid van het verlies op een onzakelijke lening voor de VPB in het arrest BNB 2013/149. Als het verlies op een onzakelijke lening in beginsel een negatief voordeel uit onderneming is, is het doorgetrokken naar de TBS-regeling in de IB een negatief voordeel uit de werkzaamheid (TBS). Omdat er geen vrijstelling op van toepassing is, is het dan aftrekbaar. Het is nu volstrekt onduidelijk waarop de Hoge Raad zijn rechtspraak omtrent de niet-aftrekbaarheid van een verlies op een onzakelijke TBS-lening baseert. Mogelijk is er een schending van art. 104 GW.**

DE WETTELIJKE BASIS VAN DE ONZAKELIJKE TBS-LENING (4)

- **Het is nu volstrekt onduidelijk waarop de Hoge Raad zijn rechtspraak omtrent de niet-aftrekbaarheid van een verlies op een onzakelijke TBS-lening baseert. Mogelijk is de weigering van de aftrek een schending van art. 104 GW omdat hierdoor meer belasting verschuldigd is dan uit de wet voortvloeit.**
- **Ook de regels omtrent de bij een onzakelijke lening in aanmerking te nemen rente at arm's length ontbeert een duidelijke wettelijke grondslag. Waarom vloeit uit de wet voort dat als geen rente at arm's length kan worden bepaald en het zakelijkheidsbeginsel dus geen toepassing kan vinden, toch een zakelijke rente moet worden bepaald?**
- **Nu de Hoge Raad algemene regels heeft gesteld die niet een duidelijke basis vinden in de wet, kan de jurisprudentie omtrent onzakelijke leningen ook in strijd zijn met art. 12 WAB.**

STELLING

De rechtspraak over onzakelijke leningen mist een duidelijke wettelijke grondslag. Dit kan in geval van de verstrekking van een onzakelijke lening door een aandeelhouder een schending van art. 104 GW opleveren doordat een verlies op de lening op grond van de rechtspraak niet aftrekbaar is. De aandeelhouder wordt dan door de weigering van de aftrek meer belasting verschuldigd dan uit de wet voortvloeit.



IMMATERIËLE SCHADEVERGOEDING WEGENS OverschRIJDING VAN DE REDELIJKE TERMIJN

MR. C.J. HUMMEL

Instroom WOZ rechtbanken 2024: 28.500 zaken waarvan 79% ncnp

gemachtigde X 11.000 (39%);

gemachtigde Y 3.400 (12%);

gemachtigde Z 3.000 (11%);

gemachtigde ZZ 2.300 (8%)

4 ncnp-spelers zijn dus goed voor 70% van *alle* ingestroomde WOZ-zaken!

Voorraad (per 1-1-2025) 20.800 zaken

- Instroom BPM rechtbanken 2023 **11.700 zaken waarvan 94% ncnp**
- gemachtigde a 4.800 (41%)
- gemachtigde b 4.700 (40%)
- gemachtigde c 1.500 (13%)
- Voorraad (per 1-1-2024): **12.100 zaken**
-
- Instroom BPM rechtbanken 2024 **2.600 zaken waarvan 91% ncnp**
- gemachtigde b 1.900 (72%)
- gemachtigde c 500 (19%)
- Voorraad (per 1-1-2025) **6.600 zaken**

WOZ	aandeel op het totaal LO				BPM	aandeel op het totaal RO				WOZ en BPM op het totaal LO+RO				
2022	2023	2024	25 tm wk 7		2022	2023	2024	25 tm wk 7		2022	2023	2024	25 tm wk 7	
76%	81%	81%	95%		80%	23%	87%	96%		79%	48%	86%	96%	

STELLING

- **De HR past de rol van regelgever maar matig; hij zou er goed aan doen om die rol, als het enigszins kan, niet op te pakken.**
- **Een signaleringsoverleg tussen de HR en wetgeving zou de rolvastheid van beiden kunnen vergroten.**



STELLINGEN

STELLING

Het probleem is niet zozeer dat de rechter het niet *mag*, maar dat hij het niet *kan*.

STELLING

De rechtspraak over onzakelijke leningen mist een duidelijke wettelijke grondslag. Dit kan in geval van de verstrekking van een onzakelijke lening door een aandeelhouder een schending van art. 104 GW opleveren doordat een verlies op de lening op grond van de rechtspraak niet aftrekbaar is. De aandeelhouder wordt dan door de weigering van de aftrek meer belasting verschuldigd dan uit de wet voortvloeit.

STELLING

- **De HR past de rol van regelgever maar matig; hij zou er goed aan doen om die rol, als het enigszins kan, niet op te pakken.**
- **Een signaleringsoverleg tussen de HR en wetgeving zou de rolvastheid van beiden kunnen vergroten.**