

C.J. D. Warren

Buitenlands recht in belastingzaken

 Wolters Kluwer

Deventer – 2024

INHOUDSOPGAVE

Afkortingen / XXI

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Vreemd recht in belastingzaken, géén vreemd onderwerp / 1
- 1.2 Doel van dit onderzoek / 3
- 1.3 Probleemstelling / 4
 - 1.3.1 Centrale onderzoeksvraag / 4
 - 1.3.2 Deelvragen / 4
 - 1.3.3 Beoordelingskader / 6
- 1.4 Onderzoeksmethode / 7
 - 1.4.1 Interne rechtsvergelijking met het civiele recht / 9
 - 1.4.2 Externe rechtsvergelijking / 10
- 1.5 Plan van behandeling / 13

DEEL I – BUITENLANDS RECHT IN NEDERLANDSE BELASTINGZAKEN DEEL I – BUITENLANDS RECHT IN NEDERLANDSE BELASTINGZAKEN

HOOFDSTUK 2

In welke gevallen past de belastingrechter buitenlands recht toe? / 17

- 2.1 Inleiding / 17
 - 2.1.1 Algemeen / 17
 - 2.1.2 Indeling van het overzicht / 18
- 2.2 De doorwerking van buitenlands *belastingrecht* in Nederlandse belastingzaken / 18
 - 2.2.1 Inleiding / 18
 - 2.2.2 Het bestaan van een heffing die naar Nederlandse maatstaven redelijk is / 19
 - 2.2.3 Kwalificatie van belastingheffing door het buitenland / 20
 - 2.2.4 Onderworpenheid aan buitenlandse heffing / 22
 - 2.2.5 Tegengaan van kwalificatieverschillen / 24
 - 2.2.6 Onderzoek naar compensatiemogelijkheden in het buitenland op grond van het Unierecht / 25
 - 2.2.7 Belastingverdragen tussen derde landen: ook buitenlands belastingrecht / 26
- 2.3 Doorwerking van buitenlands *privaatrecht* in Nederlandse belastingzaken / 27
 - 2.3.1 Inleiding – inpassing van buitenlands privaatrecht in het belastingrecht / 27

	2.3.1.1	voorbeeld (1) van inpassing van buitenlands privaatrecht in Nederlands belastingrecht: Angelsaksische trusts / 30	
	2.3.1.2	voorbeeld (2) van inpassing van buitenlands privaatrecht in Nederlands belastingrecht: erkenning van in het buitenland ontstane familierechtelijke betrekkingen / 32	
	2.3.2	Doorwerking van buitenlands privaatrecht via toepassing van het conflictenrecht door de belastingrechter / 34	
	2.3.2.1	Voorbeeld – de toepassing van Canadees deelstatelijk goederenrecht op grond van de <i>lex rei sitae</i> / 34	
	2.3.2.2	Verplichte toepassing van het conflictenrecht door de belastingrechter / 39	
	2.3.3	De belangrijkste typen van gevallen van doorwerking van buitenlands privaatrecht in belastingzaken / 40	
	2.3.3.1	Buitenlands vennootschapsrecht / 40	
	2.3.3.2	Buitenlands privaatrecht in de erf- en schenkbelasting / 43	
	2.3.3.3	Buitenlands familierecht buiten de erf- en schenkbelasting / 47	
2.4		Doorwerking van buitenlands bestuursrecht en strafrecht / 48	
	2.4.1	Doorwerking van buitenlands bestuursrecht / 48	
	2.4.2	Doorwerking van buitenlands strafrecht / 50	
2.5		Conclusie / 52	

HOOFDSTUK 3

Het onderscheid tussen feit en recht / 55

3.1		Inleiding / 55	
3.2		Relevante bepalingen voor de omgang met feiten en rechtsgronden door de feitenrechter / 57	
3.3		Omgang met het recht door de feitenrechter / 59	
	3.3.1	Ambtshalve aanvulling van rechtsgronden in <i>fiscalibus</i> en <i>civilibus</i> : <i>ius curia novit</i> / 59	
	3.3.2	Begrenzing ambtshalve aanvulling van rechtsgronden en door het beginsel van hoor en wederhoor: het verbod op verrassingsbeslissingen / 62	
3.4		Omgang met de feiten door de feitenrechter / 64	
	3.4.1	Aanvulling van de feiten in <i>civilibus</i> en in <i>fiscalibus</i> / 64	
	3.4.1.1	Geen aanvulling van de door de partijen gestelde feiten in <i>civilibus</i> / 64	
	3.4.1.2	Facultatieve aanvulling van feiten in <i>fiscalibus</i> en het algemene bestuursrecht / 68	
	3.4.2	Aanlevering van feiten door partijen / 71	
	3.4.2.1	Stelplicht / 71	
	3.4.2.2	Uitzondering op de stelplicht: feiten van algemene bekendheid / 74	
	3.4.3	Rechtsgronden behoeven geen bewijs, maar rechtsfeiten moeten wel gesteld worden / 75	
3.5		Feit en recht in cassatie / 76	
	3.5.1	Inleiding – kenmerken van de cassatierechtspraak / 76	

- 3.5.2 De cassatiegronden – artikel 79 lid 1 RO / 79
- 3.5.3 Feit en recht en de intensiteit van de controle in cassatie / 80
- 3.5.4 Schending van het recht en de rechtsklacht / 84
- 3.5.5 Verzuim van vormen en de motiveringsklacht / 85
 - 3.5.5.1 Verzuim van vormen – algemeen / 85
 - 3.5.5.2 Motiveringsklachten / 86
 - 3.5.5.3 Motiveringscontrole: een beperkte controle op inhoud? / 88
- 3.6 Samenvatting / 90

HOOFDSTUK 4

De kwalificatie van buitenlands recht: feit of recht? / 93

- 4.1 Inleiding / 93
- 4.2 De kwalificatie van buitenlands recht als ‘recht’ in de zin van (tegenwoordig) art. 8:69 Awb in belastingzaken / 94
 - 4.2.1 Inleiding – het *Panama*-arrest (1979) / 94
 - 4.2.2 Definitieve bevestiging van het rechtskarakter van buitenlands recht in HR BNB 2009/27 / 96
 - 4.2.3 Buitenlands recht in civilibus: kwalificatie van buitenlands recht als ‘recht’ in dienst van het conflictenrecht? / 99
 - 4.2.3.1 Inleiding / 99
 - 4.2.3.2 Ehlers & Loewenthal: buitenlands recht als ‘recht’ / 100
 - 4.2.3.3 Codificatie in boek 10 BW / 101
 - 4.2.3.4 Procesrechtelijke status van buitenlands recht als sequeel van status conflictenrecht? / 103
 - 4.2.3.5 Rechtvaardiging van de procesrechtelijke status van buitenlands recht in belastingzaken? / 105
- 4.3 Buitenlands recht: afwijkingen van het rechtskarakter / 108
 - 4.3.1 (Zeer) beperkte toetsing in cassatie / 108
 - 4.3.2 Deskundigenberichten als ‘pseudobewijs’ voor de inhoud van buitenlands recht / 111
 - 4.3.3 Niet-betwiste partijstandpunten over buitenlands recht gelden als vaststaand / 112
 - 4.3.4 Tussenconclusie: tertium datur / 113
- 4.4 Kwalificatie van buitenlands recht in het algemene bestuursrecht / 114
 - 4.4.1 Inleiding / 114
 - 4.4.2 Buitenlands recht en de Centrale Raad van Beroep / 114
 - 4.4.3 Buitenlands recht en het College van Beroep voor het bedrijfsleven / 116
 - 4.4.4 Buitenlands recht en de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State / 117
- 4.5 Samenvatting / 122

HOOFDSTUK 5

Toepassing van buitenlands recht in feitelijke instanties / 125

- 5.1 Inleiding / 125

- 5.2 De procesrechtelijke aspecten van de toepassing van buitenlands recht in feitelijke instanties / 126
 - 5.2.1 Taak van de rechter bij de toepassing van buitenlands recht / 126
 - 5.2.2 Buitenlands recht als 'recht' – procesrechtelijke gevolgen / 128
 - 5.2.2.1 Inleiding / 128
 - 5.2.2.2 Belastingrechter is niet gebonden aan partijstandpunten / 129
 - 5.2.2.3 Vaststelling van buitenlands recht is geen bewijsbeslissing / 129
 - 5.2.3 Relativering van het uitgangspunt dat de belastingrechter buitenlands recht ambtshalve toepast / 132
 - 5.2.3.1 Inleiding / 132
 - 5.2.3.2 Eerste relativering: oneigenlijke stelplicht voor de inhoud van buitenlands recht / 133
 - 5.2.3.2.a Inleiding / 133
 - 5.2.3.2.b Het bestaan van een stelplicht voor buitenlands recht kan niet worden afgeleid uit HR BNB 1987/72 / 134
 - 5.2.3.2.c Bestaan van een stelplicht voor buitenlands recht volgt wel uit ICL/Potasse / 136
 - 5.2.3.2.d – Reacties op ICL/Potasse / 139
 - 5.2.3.2.e – ICL/Potasse staat niet op zichzelf / 140
 - 5.2.3.2.f – Tussenconclusie: oneigenlijke stelplicht in civilibus / 143
 - 5.2.3.2.g – Ook in fiscalibus geldt een oneigenlijke stelplicht / 145
 - 5.2.3.3 Tweede relativering – onvoldoende betwisten / 147
 - 5.2.3.3.a – Inleiding / 147
 - 5.2.3.3.b HR BNB 2009/92 & 93: inhoud van buitenlands recht mag als vaststaand worden aangenomen indien niet betwist door wederpartij / 148
 - 5.2.3.3.c In civilibus geldt waarschijnlijk hetzelfde / 151
 - 5.2.3.4 Tussenconclusie: ius partes noverunt? / 152
 - 5.2.4 Buitengrens aan actief optreden door de rechter: het verbod op ontoelaatbare verrassingsbeslissingen / 152
- 5.3 Methoden voor de vaststelling van de inhoud van buitenlands recht / 156
 - 5.3.1 Algemeen / 156
 - 5.3.2 Eigen onderzoek door de belastingrechter / 157
 - 5.3.2.1 mogelijkheden voor de rechter om eigen onderzoek te doen / 157
 - 5.3.2.2 Risico's van vaststelling door de rechter zelf / 160
 - 5.3.3 Raadplegen van gerechtsdeskundigen en andere derden (art. 8:47 en 8:60 Awb) / 162
 - 5.3.3.1 Inleiding / 162
 - 5.3.3.2 Wettelijk kader voor de raadpleging van gerechtsdeskundigen door de belastingrechter / 164
 - 5.3.3.3 Kosten van de deskundige / 166
 - 5.3.3.4 Persoon van de deskundige / 166
 - 5.3.3.5 Verplichte reactiemogelijkheid op formeel en informeel geraadpleegde derden / 167

- 5.3.3.5.a Inleiding / 167
- 5.3.3.5.b Eenduidige rechtspraak over reactiemogelijkheid achteraf / 168
- 5.3.3.5.c Niet eenduidig: ook een reactiemogelijkheid vooraf? / 170
- 5.3.3.6 Informatie inwinnen bij internationale instituten / 173
 - 5.3.3.6.a het Internationaal Juridisch Instituut voor privaatrechtelijke rechtsvragen / 173
 - 5.3.3.6.b het International Bureau of Fiscal Documentation voor inlichtingen over buitenlands belastingrecht / 176
 - 5.3.3.6.c Informatie inwinnen via het Inlichtingenverdrag (Verdrag van Londen) / 178
- 5.3.4 Voorlichting door partijen (art. 8:45 Awb) / 181
 - 5.3.4.1 Algemeen / 181
 - 5.3.4.2 – Middelen die partijen voor hun voorlichting kunnen gebruiken / 182
 - 5.3.4.3 – Dienen partijen een in de vreemde taal opgesteld stuk steeds te vertalen? / 184
 - 5.3.4.4 Partijvoorlichting door de fiscus / 188
 - 5.3.4.4.a Het belang van de besluit- en bezwaarfase / 188
 - 5.3.4.4.b Inwinnen van rechtskundige inlichtingen via internationale bijstand / 190
 - 5.3.4.4.c Korošec-problematiek bij raadpleging deskundigen door inspecteur? / 192
- 5.3.5 Tussenconclusie / 196
- 5.4 Toepassing van surrogaatrecht indien de inhoud van het buitenlandse recht niet kan worden vastgesteld / 197
- 5.5 Vermijding van toepassing van buitenlands recht in onderworpenheidsgeschillen / 200
 - 5.5.1 Inleiding / 200
 - 5.5.2 Het vermoeden van HR BNB 2007/38 / 200
 - 5.5.3 De vestiging van het vermoeden van buitenlandse onderworpenheid door de belanghebbende / 202
 - 5.5.3.1 Ontzenuwing vermoeden door de inspecteur / 203
 - 5.5.3.2 Alsnog toepassing van het recht van het beweerdelijke vestigingsland indien vermoeden niet wordt gevestigd of is ontzenuwd / 204
 - 5.5.3.3 Geheel géén toepassing van buitenlands belastingrecht indien tiebreaker hoe dan ook Nederland als woon- c.q. vestigingsplaats aanwijst / 206
- 5.6 Voorzieningen indien de feitenrechter buitenlands recht verkeerd heeft vastgesteld / 207
 - 5.6.1 Instellen rechtsmiddel / 207
 - 5.6.2 De herziening van beslissingen over buitenlands recht / 207
 - 5.6.3 Ambtshalve vermindering van de onderliggende aanslag? / 209
- 5.7 Conclusie / 211

HOOFDSTUK 6

Buitenlands recht in cassatie / 215

- 6.1 Inleiding / 215
- 6.2 Ontstaansgeschiedenis van artikel 79 aanhef lid 1 sub b RO / 216
 - 6.2.1 Inleiding / 216
 - 6.2.2 Eerste wetsvoorstel en voorontwerpen / 218
 - 6.2.3 Redenen om van volledige controle af te zien / 220
 - 6.2.4 Tweede wetsvoorstel: toch geen cassatie wegens de schending van buitenlands recht / 221
 - 6.2.5 De Hoge Raad intervenueert / 222
 - 6.2.6 Receptie van beperkte cassatiemogelijkheden in wetenschap en praktijk / 224
 - 6.2.7 Afronding: geen volledige controle op juistheid maar alsnog wel een marginaal inhoudelijke controle? / 227
- 6.3 De motiveringscontrole op de toepassing van buitenlands recht door de civiele feitenrechter / 227
 - 6.3.1 Inleiding / 227
 - 6.3.2 Vernietiging wegens innerlijke tegenstrijdigheid / 228
 - 6.3.3 Vernietiging wegens niet responderen op stellingen in partijdebat – partijdebat bepaalt intensiteit controle / 231
 - 6.3.4 Motiveringscontrole in civilibus: een marginale controle op juistheid? / 233
 - 6.3.5 Desario/Zipser: rechter heeft alle ruimte om af te wijken van partijstandpunten mits gemotiveerd / 236
 - 6.3.6 Rechtspraak na Desario/Zipser: stiefmoederlijke behandeling motiveringsklachten / 239
 - 6.3.7 Conclusie: niet eens een zéér marginaal inhoudelijke toets in civiele zaken / 240
- 6.4 Motiveringscontrole door de belastingkamer van de Hoge Raad / 241
 - 6.4.1 Inleiding / 241
 - 6.4.2 Geen cassatie bij divergente uitspraken van lagere rechters / 243
 - 6.4.3 Het Panama-arrest: de belastingkamer spreekt Spaans / 245
 - 6.4.4 Griekse en Sri Lankaanse zaken: partijdebat bepaalt omvang motiveringscontrole / 246
 - 6.4.5 Motiveringsplicht kent geen absolute ondergrens / 249
 - 6.4.6 Conclusie: nauwelijks verschillen tussen de civiele kamer en de belastingkamer wat betreft de (zeer beperkte) motiveringscontrole / 252
- 6.5 Andere beperkingen die artikel 79 RO stelt aan de beoordeling van oordelen over buitenlands recht in cassatie / 253
 - 6.5.1 Inleiding / 253
 - 6.5.2 Verbod op vreemdrechtelijke nova in cassatie / 254
 - 6.5.3 Geen verwerping op basis van door de Hoge Raad ambtshalve aangevulde gronden van buitenlands recht / 256
 - 6.5.4 Verdragen tussen derde staten zijn ook vreemd recht in de zin van art. 79 RO / 259

- 6.6 Rechtsklachten over het ten onrechte niet toepassen van buitenlands recht / 263
 - 6.6.1 Inleiding / 263
 - 6.6.2 Belang van niet-toepassingsklachten – Hoge Raad acht zich gebonden aan de cassatiegronden / 263
 - 6.6.3 Reikwijdte niet-toepassingsklachten beperkt tot stilzwijgen en mis-kwalificaties / 265
 - 6.6.3.1 Niet-toepassingsklachten als remedie tegen het negeren van de toepasselijkheid van buitenlands recht / 266
 - 6.6.3.2 Niet-toepassingsklachten gericht tegen de miskenning van het rechtskarakter van buitenlands recht / 267
 - 6.6.3.3 Impliciete oordelen over buitenlands recht en niet-toepas-singsklachten / 270
 - 6.6.4 Conclusie: niet-toepassingsklachten worden behandeld als verkapte motiveringsklacht (en dus als verkapte rechtsklacht)? / 271
- 6.7 Toepassing van buitenlands recht door de Hoge Raad als feitenrechter en als beantwoorder van prejudiciële vragen / 272
 - 6.7.1 Inleiding / 272
 - 6.7.2 Toepassing van buitenlands recht door de Hoge Raad als feitenrechter / 274
 - 6.7.2.1 Toepassing van buitenlands recht bij de beoordeling van de ontvankelijkheid / 274
 - 6.7.2.2 Toepassing van buitenlands recht wanneer de Hoge Raad de zaak zelf afdoet / 275
 - 6.7.2.3 Toch toepassing van buitenlands recht als cassatierechter? / 277
 - 6.7.3 Beantwoordt de Hoge Raad ook prejudiciële vragen over buitenlands recht? / 280
 - 6.7.4 Processuele bijzonderheden van de vaststelling van buitenlands recht door Hoge Raad / 282
- 6.8 Conclusie / 285

HOOFDSTUK 7

Uitleiding deel I – Knelpunten bij de toepassing van buitenlands recht in Nederlandse belastingzaken / 287

- 7.1 Inleiding / 287
- 7.2 Eerste processuele knelpunt: onbekendheid met enerzijds de toepasselijkheid en procesrechtelijke status van buitenlands recht en anderzijds de middelen om de inhoud daarvan vast te stellen. / 288
- 7.3 Op zichzelf géén knelpunt: de beperkte toetsing in cassatie / 289
- 7.4 Wél een processueel knelpunt: relativering van het rechtskarakter van buitenlands recht door de invulling van de cassatiecontrole / 290
- 7.5 Opmaat voor rechtsvergelijking / 291

DEEL II - RECHTSVERGELIJKING MET DUITSLAND, HET VERENIGD KONINKRIJK EN DE VERENIGDE STATEN

HOOFDSTUK 8

Inleiding deel II – Rechtsvergelijking met Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten / 295

- 8.1 Inleiding / 295
- 8.2 Rechtvaardiging van de selectie van de rechtsstelsels / 295
- 8.3 Opbouw van rechtsvergelijkende hoofdstukken / 296

HOOFDSTUK 9

Buitenlands recht in Duitse belastingzaken / 297

- 9.1 Inleiding / 297
- 9.2 Overzicht van de rechtsgang in Duitse belastingzaken – van het *Finanzgericht* tot aan het *Bundesfinanzhof* / 298
 - 9.2.1 Eerste aanleg: het *Finanzgericht* – de enige feitelijke instantie / 298
 - 9.2.2 Rolverdeling tussen *Finanzgerichte* en partijen in een belastinggeding / 299
 - 9.2.3 Hoger beroep: de *Revisionprocedure* bij het *Bundesfinanzhof* / 302
- 9.3 Doorwerking buitenlands recht in Duitse belastingzaken / 304
- 9.4 Toepassing van buitenlands recht in Duitse civiele zaken / 305
 - 9.4.1 § 293 ZPO: een eigen regeling voor (de wijze van) vaststelling van buitenlands recht door de rechter / 305
 - 9.4.2 § 293 ZPO en de rol van partijen / 309
 - 9.4.3 Buitenlands recht in *Revision*? / 311
- 9.5 Toepassing van buitenlands recht in Duitse belastingzaken / 316
 - 9.5.1 Inleiding – fiscale rechtspraak volgt op hoofdlijnen de civiele / 316
 - 9.5.2 Evenzeer casuïstische rechtspraak over de inspanningsverplichting in belastingzaken / 318
 - 9.5.3 Grondenfui in belastingzaken bij klachten over de schending van de inspanningsverplichting / 321
 - 9.5.4 Ondergrens van de *Ermittlungspflicht* voor *Finanzgerichte* – de *kurssorische Überblick* / 323
 - 9.5.5 Toepassing van buitenlands recht door het *BFH* zelf / 325
 - 9.5.6 Tussenconclusie / 327
- 9.6 Wijzen van (toepassing en) vaststelling van buitenlands recht in Duitse belastingzaken / 328
 - 9.6.1 Inleiding / 328
 - 9.6.2 Vaststelling door de rechter zelf / 328
 - 9.6.2.1 De belastingrechter kan in elk geval volstaan met eigen onderzoek in eenvoudige gevallen / 328
 - 9.6.2.2 De belastingrechter moet motiveren waarom hij met eigen onderzoek meent te kunnen volstaan / 329
 - 9.6.2.3 Eigen onderzoek en het beginsel van hoor en wederhoor / 330

- 9.6.3 Vaststelling met behulp van derden / 332
 - 9.6.3.1 Inleiding – het onderscheid tussen Freibeweis en Strengbeweis / 332
 - 9.6.3.2 Vaststelling onder het regime voor Freibeweis / 333
 - 9.6.3.2.a Geen zaakspecifieke inlichtingen / 333
 - 9.6.3.2.b De inzet van het verdrag van Londen in Duitsland / 333
 - 9.6.3.2.c Freibeweis en hoor en wederhoor / 334
 - 9.6.3.3 Vaststelling onder het regime voor Strengbeweisverfahren – de gerechtsdeskundige / 335
 - 9.6.3.3.a Inleiding / 335
 - 9.6.3.3.b Procedure voor de inschakeling van een gerechtsdeskundige / 336
 - 9.6.3.3.c De persoon van de gerechtsdeskundige / 338
 - 9.6.3.3.d Aan de inhoud van een Gutachten te stellen eisen / 341
 - 9.6.3.3.e Mehrfachverwertung op grond van § 411a ZPO / 343
 - 9.6.3.3.f Kosten gerechtsdeskundigen in belastingzaken / 344
 - 9.6.4 Vaststelling met behulp van partijen / 345
 - 9.6.4.1 Medewerking door partijen in civiele zaken / 345
 - 9.6.4.2 Medewerkingsplicht van partijen in belastingzaken? / 346
 - 9.6.5 Vaststelling met behulp van besluiten van buitenlandse instanties / 349
 - 9.6.6 Noodoplossingen indien de feitenrechter de inhoud van buitenlands recht niet kan vaststellen / 350
 - 9.6.7 Tussenconclusie / 352
- 9.7 Conclusie / 353

HOOFDSTUK 10

Buitenlands recht in Britse belastingzaken / 355

- 10.1 Inleiding: buitenlands recht als feit / 355
- 10.2 Overzicht van de belastingprocedure in het Verenigd Koninkrijk / 360
 - 10.2.1 Bezwaarfase / 360
 - 10.2.2 Appeal bij (eerst) First-tier Tribunal en (daarna) het Upper Tribunal / 360
 - 10.2.3 Hoger en hoogste beroep bij het Court of Appeal en het UK Supreme Court / 361
 - 10.2.4 (Belasting)procesrecht in het Verenigd Koninkrijk / 362
 - 10.2.5 Doorwerking van buitenlands privaot- en/of belastingrecht: toepasselijkheid van Brits recht zolang tegendeel niet is gesteld / 363
- 10.3 De gevolgen van de kwalificatie van buitenlands recht als feit / 365
 - 10.3.1 Inleiding / 365
 - 10.3.2 Hoofdregeel: verbod op ambtshalve aanvulling / 365
 - 10.3.2.1 Relativering van verbod op ambtshalve aanvulling bij de waardering van deskundigenbewijs / 369
 - 10.3.2.2 Het verbod op ambtshalve aanvulling van buitenlands recht in Britse belastingzaken / 374
 - 10.3.3 Presumption of similarity: Brits en buitenlands recht komen overeen indien inhoud buitenlands recht niet is gesteld / 375

- 10.3.3.1 De presumption of identity in civiele zaken en het onderscheid met de default rule / 375
- 10.3.3.2 Bezwaren tegen de presumption of identity / 376
- 10.3.3.3 Presumption of similarity is en blijft geldend Brits recht / 377
- 10.3.3.4 De presumption of identity in belastingzaken / 381
- 10.3.4 Buitenlands recht in hoger beroep / 382
 - 10.3.4.1 Hoger beroep en buitenlands recht / 382
 - 10.3.4.2 Hoger beroep in belastingzaken en buitenlands recht / 384
- 10.4 Bewijs van buitenlands recht – de expert witness / 386
 - 10.4.1 Inleiding / 386
 - 10.4.2 Wijzen van bewijsvoering / 387
 - 10.4.3 Vrije bewijsleer voor buitenlands recht in belastingzaken? / 388
 - 10.4.4 De taak van de expert witness / 389
 - 10.4.5 De expert witness als gebruikelijk bewijsmiddel voor de inhoud van buitenlands recht / 392
 - 10.4.5.1 De ooit strenge leer van exclusiviteit in civiele zaken / 392
 - 10.4.5.2 Afstand van de expert als exclusief bewijsmiddel in de uitspraak FS Cairo (Nile Plaza) v Lady Brownlie / 393
 - 10.4.6 De procedure voor het horen van experts in civiele zaken / 394
 - 10.4.6.1 Voor de zitting / 394
 - 10.4.6.2 Tijdens de zitting / 397
 - 10.4.7 Procedure in belastingzaken / 398
 - 10.4.8 Kosten van de Expert Witness / 399
 - 10.4.8.1 Kosten in civiele zaken / 399
 - 10.4.8.2 Kosten in belastingzaken / 401
 - 10.4.9 Nieuwe varianten: de Single Joint Expert en Hot Tubbing / 402
- 10.5 Conclusie / 404

HOOFDSTUK 11

Buitenlands recht in Amerikaanse belastingzaken / 405

- 11.1 Inleiding, afbakening en indeling / 405
- 11.2 Organisatie van de belastingrechtspraak in de Verenigde Staten en soorten Amerikaanse belastingzaken waarin buitenlands recht een rol speelt / 407
 - 11.2.1 Organisatie van de belastingrechtspraak in eerste aanleg / 407
 - 11.2.1.1 Het U.S. Tax Court / 407
 - 11.2.1.2 De U.S. District Courts / 408
 - 11.2.1.3 Het U.S. Court of Federal Claims / 409
 - 11.2.2 Organisatie van belastingrechtspraak in hoger beroep: geen gespecialiseerde belastingrechtspraak / 410
 - 11.2.2.1 Hoger beroep bij het regionale Court of Appeal of het Federal Circuit Court of Appeal / 410
 - 11.2.2.2 Toetsing in hoger beroep / 413
 - 11.2.3 Soorten zaken waarin buitenlands recht een rol speelt / 414
- 11.3 De totstandkoming van Rule 44.1 en de betekenis ervan voor belastingzaken / 416
 - 11.3.1 Inleiding / 416

- 11.3.2 De behandeling van buitenlands recht vóór de invoering van Rule 44.1 – de fact doctrine / 417
- 11.3.3 Breuk met de common law: invoering van Rule 44.1 / 419
- 11.3.4 Overeenkomstige toepassing van Rule 44.1 in belastingzaken / 422
- 11.4 Toepassing van Rule 44.1/Rule 146 in de (belasting)rechtspraak / 423
 - 11.4.1 Inleiding / 423
 - 11.4.2 Notice Requirement / 424
 - 11.4.2.1 Algemeen / 424
 - 11.4.2.2 Uiterste moment van het geven van notice / 425
 - 11.4.2.3 Gevolgen van niet (tijdig) geven van notice – geen toepassing van het eigenlijk toepasselijke recht / 426
 - 11.4.2.4 Gevolgen van het niet (tijdig) geven van notice in belastingzaken / 428
 - 11.4.3 Ambtshalve toepassing van buitenlands recht door federale gerechten / 429
 - 11.4.3.1 Geen bereidheid bij federale rechter tot ambtshalve toepassing van buitenlands recht / 429
 - 11.4.3.2 Ook Amerikaanse belastingrechters zijn nauwelijks bereid tot ambtshalve toepassing / 431
 - 11.4.4 Gevolgen van de kwalificatie van buitenlands recht als ‘question of law’ / 433
 - 11.4.4.1 Inleiding / 433
 - 11.4.4.2 Vatbaarheid van buitenlandse rechtsbronnen voor discovery orders / 434
 - 11.4.4.3 Vaststelling van buitenlands recht bij wijze van summary judgment / 436
 - 11.4.5 Tussenconclusie: rechtskwalificatie is niet meer dan een uitgangspunt / 438
- 11.5 Toetsing in hoger beroep van de toepassing van buitenlands in eerste aanleg onder Rule 44.1 / 438
 - 11.5.1 De hoofdregel en de theorie onder Rule 44.1: volledige toetsing op juistheid / 438
 - 11.5.2 De praktijk: procedurele toets in plaats van volledige toetsing op juistheid / 440
 - 11.5.3 Voorkeur voor verwijzing boven afdoening ten gronde / 442
 - 11.5.4 Toetsing in hoger beroep van de toepassing van buitenlands recht in belastingzaken / 443
- 11.6 Methoden voor de vaststelling van buitenlands recht / 447
 - 11.6.1 Inleiding / 447
 - 11.6.2 De praktijk: inzet van partijdeskundigen / 447
 - 11.6.2.1 Kritiek op de inzet van partijdeskundigen – Bodum USA v. La Cafetière / 448
 - 11.6.2.2 Niettemin is en blijft de expert witness het standaardhulpmiddel / 451
 - 11.6.3 Ook in belastingzaken is de inzet van partijdeskundigen de norm / 452
 - 11.6.4 Geen gebruik van gerechtsdeskundigen in belastingzaken / 455

- 11.6.5 Gebruik van andere informatiebronnen in belastingzaken / 456
 - 11.6.5.1 Informatie van buitenlandse belastingdiensten en andere overheidsdiensten / 456
 - 11.6.5.2 Besluiten van vreemde bestuursorganen onder de 'act of state doctrine' / 457
 - 11.6.5.3 Buitenlandse rechtspraak als bron voor buitenlands recht / 458
 - 11.6.5.4 Certified questions aan deelstaatgerechten als voorbeeld voor een internationale prejudiciële procedure / 462
- 11.6.6 Noodoplossingen indien de inhoud van relevant buitenlands recht niet kan worden vastgesteld / 464
- 11.7 Conclusie / 467

HOOFDSTUK 12

Rechtsvergelijkende synthese / 471

- 12.1 Inleiding / 471
- 12.2 Organisatie van de belastingrechtspraak in de verschillende onderzochte stelsels / 471
- 12.3 Doorwerking van buitenlands recht / 472
- 12.4 Procesrechtelijke kwalificatie van buitenlands recht / 473
 - 12.4.1 Belang van onderscheid tussen feit en recht in alle onderzochte stelsels / 473
 - 12.4.2 Kwalificatie van buitenlands recht als 'feit' of 'recht' in de onderzochte stelsels / 474
- 12.5 Toepassing van buitenlands recht door de lagere rechter / 475
- 12.6 Methoden voor de vaststelling van buitenlands recht / 478
- 12.7 Toetsing door de controlerechter van oordelen over buitenlands recht / 479
- 12.8 Bevindingen / 483
 - 12.8.1 Inleiding / 483
 - 12.8.2 De kwalificatie als feit of als recht als tegemoetreding van het kennisprobleem / 483
 - 12.8.3 Eerste knelpunt: het kennisprobleem en de wijze waarop de inhoud van buitenlands recht wordt vastgesteld / 484
 - 12.8.4 Tweede knelpunt: onbekendheid met procesrechtelijke status, toepasselijkheid en wijzen van vaststelling van buitenlands recht / 486
 - 12.8.5 Derde knelpunt: vertroebeling van de rolverdeling tussen rechter en partijen / 488
 - 12.8.5.1 Inleiding / 488
 - 12.8.5.2 Ongedaanmaking van de onttrekking van buitenlandse aan de materiële cassatiecontrole als oplossing? / 490
 - 12.8.5.3 Strengere procedurele toetsing in cassatie als oplossing / 491
 - 12.8.5.4 De kwalificatie van buitenlands recht als 'feit' als oplossing? / 493
 - 12.8.5.5 Voorgestelde benadering: buitenlands recht als beleidsregel, ofwel als niet-verplicht ambtshalve aanvaardbaar recht / 496

DEEL III - CONCLUSIE

HOOFDSTUK 13

Conclusie / 501

- 13.1 Inleiding / 501
- 13.2 Doel onderzoek en beantwoording onderzoeksvragen / 501
 - 13.2.1 Onderzoeksresultaten uit het Nederlandse deel (Deel I) / 503
 - 13.2.2 Resultaten uit het onderzoek naar Duits, Brits en Amerikaans recht (Deel II) / 511
 - 13.2.2.1 Duitsland / 511
 - 13.2.2.2 Verenigd Koninkrijk / 512
 - 13.2.2.3 Verenigde Staten / 514
 - 13.2.2.4 Lessen voor Nederland / 515
 - 13.2.3 Oplossing van de knelpunten / 518
 - 13.2.4 Beantwoording hoofdvraag: hoe kan de toepassing van buitenlands recht, als algemeen onbekend recht voor de Nederlandse belastingrechter, beter procedureel gefaciliteerd worden in belastingzaken? / 520
- 13.3 Aanbevelingen / 522
 - 13.3.1 Aanbevelingen voor partijen / 522
 - 13.3.2 Aanbevelingen voor de belastingrechter / 523
 - 13.3.3 Aanbevelingen voor de wetgever en (internationale) beleidsmakers / 524
- 13.4 Mogelijk vervolgonderzoek & afronding / 525

Samenvatting / 527

Summary / 539

Zusammenfassung / 547

Literatuurlijst / 557

Rechtspraakoverzicht / 585

Trefwoordenregister / 617

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Vreemd recht in belastingzaken, géén vreemd onderwerp

Wie dit boek in de kast ziet staan – of in zijn of haar zoekresultaten tegenkomt – zal zich wellicht afvragen: ‘Het Nederlandse belastingrecht is al ingewikkeld genoeg, waarom zou ik mij ook druk moeten maken over *buitenlands* (belasting)recht?’¹ Bovendien, hoe kan buitenlands recht überhaupt relevant zijn voor een *Nederlandse* belastingzaak?’ Het korte antwoord is dat i) buitenlands recht juist regelmatig doorwerkt in Nederlandse belastingzaken, en ii) als buitenlands recht eenmaal doorwerkt in een belastingzaak, de belastingrechter dit naar huidig recht *moet* toepassen. Daarmee is buitenlands recht niet alleen een probleem van de belastingrechter, maar ook een probleem van de inspecteur, de belanghebbende en zijn of haar adviseur. En hoe volstrekt verschillend hun rollen mogen zijn, zij hebben allemaal gemeen dat hun rechtskennis over het algemeen niet verder reikt dan de Nederlandse grens.

De doorwerking van buitenlands recht in belastingzaken is, als gezegd, geen zeldzaam fenomeen. De mogelijkheden ervoor zijn eerder legio. Belastingplichtigen verrichten bijvoorbeeld transacties in het buitenland of maken gebruik van of zijn onderdeel van grensoverschrijdende fiscale constructies. Soms betoogt een belastingplichtige bijvoorbeeld dat Nederland heffingsonbevoegd is omdat hij of zij in het buitenland al aan heffing is onderworpen.² Kortom, de inhoud van buitenlands recht is met enige regelmaat onderwerp van geschil in belastingzaken. En dan dient een belangrijk processueel uitgangspunt zich aan: net als bij het eigen recht is de belastingrechter verplicht ambtshalve de inhoud van buitenlands recht op te sporen en toe te passen, ook al zal hij – daarmee bedoel ik steeds ook: zij – dit recht in vrijwel alle gevallen zeker niet half zo goed zal kennen als zijn eigen recht.³

Omdat de belastingrechter in zo'n geval niet om buitenlands recht heen kan, kunnen inspecteurs en belastingplichtigen – én hun adviseurs – dat evenmin.⁴ Sterker nog, afhankelijk van de omstandigheden kunnen Nederlandse adviseurs zelfs civielrechtelijk aansprakelijk zijn voor het over hoofd van zien van fiscale gevolgen in het buitenland, zoals een recent

1 Vrij naar Thuronyi 2003, p. 1: ‘*My own country's tax system is complicated enough, why should I learn about comparative tax?*’

2 Zie uitgebreider hoofdstuk 2 hierna over de doorwerking van buitenlands recht in belastingprocedures.

3 HR 10 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BF7181, BNB 2009/27.

4 Vgl. Wendell Holmes Jr. 1897, p. 460-461: ‘*The prophecies of what the courts will do in fact, and nothing more pretentious, are what I mean by the law.*’

arrest van de afdeling civiel recht van het hof Arnhem Leeuwarden illustreert. In die zaak had de adviseur de verwerving van aandelen in een Nederlandse BV fiscaal begeleid. Onder deze BV bevond zich een dochter met veel Duits vastgoed op de balans. Na afronding van de transactie legde de Duitse fiscus aan de verwervende vennootschap, de cliënt van de adviseur, een aanslag *Grunderwerbsteuer* op van ongeveer een half miljoen euro. Het hof oordeelde dat van een redelijk handelend en bekwame adviseur mocht worden verwacht dat deze zijn cliënt erop zou wijzen dat de aanwezigheid van Duits onroerend goed kon leiden tot de heffing van Duitse overdrachtsbelasting en dat dit risico onderzocht had moeten worden door een Duitse fiscalist.⁵ Door dit niet te (laten) onderzoeken was de adviseur tekortgeschoten in de vervulling van zijn opdracht en dus aansprakelijk voor de schade van zijn opdrachtgever. En naast civielrechtelijke aansprakelijkheid behoort zelfs ook strafrechtelijke aansprakelijkheid tot de mogelijkheden. Zo werd een belastingadviseur van een bekende voetbaltrainer, die meende fiscaal inwoner te zijn van België in plaats van Nederland, veroordeeld tot een (voorwaardelijke) celstraf – samen met de betrokken voetbaltrainer – omdat de trainer volgens de Nederlandse strafrechter in bepaalde periodes naar Belgisch fiscaal recht niet viel aan te merken als inwoner.⁶ In dit voorbeeld ging het om strafrechtelijke aansprakelijkheid in Nederland: miskennis van buitenlands fiscaal recht kan vanzelfsprekend ook aanleiding zijn voor vervolging in het betrokken buitenland zoals de adviseur met de bijnaam ‘fiscalist van de sterren’ heeft ondervonden. Bij het ter perse gaan van dit proefschrift moet deze adviseur zich bij de Amerikaanse strafrechter verantwoorden voor de door hem opgetuigde fiscale constructies voor bekende Nederlandse dj’s.⁷

De doorwerking van buitenlands recht in Nederlandse belastingzaken zal vermoedelijk alleen maar toenemen gelet op de steeds nauwer wordende banden tussen landen in de wereld en de Europese Unie in het bijzonder, ook (of juist) op fiscaal terrein. Een teken aan de wand is de recente regelgeving gericht tegen grensoverschrijdende belastingontwijking zoals de implementatie van de EU-richtlijnen ATAD 1 & 2,⁸ de *linking rule* in artikel 4 van de gewijzigde EU-Moeder-dochterrichtlijn⁹ en de Nederlandse Wet Bronbelasting 2021.¹⁰ De toepassing van deze regelgeving hangt in belangrijke mate af van de inhoud van buitenlands belastingrecht: het gaat om antimisbruikbepalingen die pas in werking treden als een situatie van dubbele niet-heffing dreigt te ontstaan. Beantwoording van de vraag of sprake is van een dubbele niet-heffing vergt onderzoek naar (de toepassing van) het belastingrecht in het andere betrokken land. Zo zien relatief veel van de onlangs gepubliceerde standpunten van de kennisgroepen binnen de Belastingdienst op de kwalificatie

5 Hof Arnhem-Leeuwarden 2 maart 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:2001, *V-N Vandaag* 2021/596, rov. 4.4.

6 Zie Rb. Den Bosch 27 februari 2007, ECLI:NL:RBSHE:2007:AZ9322 voor de zaak tegen de belastingadviseur en Rb. Den Bosch 27 februari 2007, ECLI:NL:RBSHE:2007:AZ9321, *NTRF* 2007/636 voor de zaak tegen de trainer.

7 Zie onder meer <https://fd.nl/bedrijfsleven/1491681/fiscalist-van-de-sterren-uitgeleverd-aan-vs>.

8 Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 & Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164.

9 Richtlijn (EU) 2014/86/EU tot wijziging van Richtlijn (EU) 2011/96/EU.

10 *Stb.* 2019, 513. Zie bijvoorbeeld art. 2.1 lid 1 waarin is bepaald welke lichamen onder deze wet belastingplichtig zijn. Hierin zijn verschillende verwijzingen opgenomen naar ‘de fiscale of andere regelgeving’ van vreemde staten.

van buitenlandse rechtsvormen.¹¹ Ondanks alle aandacht voor deze ontwikkelingen in de fiscale literatuur is het opmerkelijk dat de bijzondere processuele positie van buitenlands recht – specifiek in belastingprocedures – nauwelijks aandacht heeft gekregen. Informatie over de toepassing van buitenlands recht in belastingzaken is vooral verspreid te vinden in conclusies van advocaten-generaal bij de Hoge Raad. De meest recente en uitgebreide uiteenzetting in de literatuur is die van Marten Mees in de Niessenbundel (2009).¹²

Het toenemende belang van buitenlands recht voor fiscale procedures – en de schaduw die deze procedures vooruitwerpen bij de bepaling van de rechtspositie in zowel de advisering door de fiscalist als de besluitvorming door de inspecteur – rechtvaardigt een studie naar de toepassing van buitenlands recht in belastingzaken.¹³ Partijen hebben aantoonbaar moeite met het bepleiten van buitenlands recht, waaronder de inspecteur, de *repeat player* bij uitstek in belastingzaken.¹⁴ Daarnaast tonen de partijen, de rechter, de nationale wetgever¹⁵ en ook internationale beleidsmakers¹⁶ zich niet steeds even bewust van de moeilijk grijpbare status van buitenlands recht in het (belasting)procesrecht. Dit proefschrift beoogt daarin inzicht te verschaffen. Ook doet het voorstellen voor de verbetering van de procedurele behandeling van buitenlands recht in belastingzaken.

1.2 Doel van dit onderzoek

Doel van dit proefschrift is om te onderzoeken hoe de Nederlandse belastingrechter, zowel in feitelijke instanties als in cassatie, met relevant buitenlands recht omgaat en hoe deze – naar

11 Zie <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl> met gebruikmaking van de zoekterm 'kwalificatie'.

12 M. Mees, 'Vreemd recht: feit of recht?' in: L.J.A. Pieterse (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht* (Niessen-bundel), Den Haag: Sdu 2009, p. 235-255. Veel verder terug in de tijd is er nog de korte bijdrage van W. Sikkelerus, 'De toepassing van vreemd recht door de Nederlandse belastingrechter', *De Naamlooze Vennootschap* 1961, p. 201-204.

13 Dat de behandeling van buitenlands recht '*een geliefd onderwerp in feestbundels*' is – aldus onderdeel 5.6 van de conclusie A-G Wattel voor HR 10 juli 2020, ECLI:NL:HR:2020:1270, *BNB* 2020/160 (*Poole staatsdeelname*) – heeft tot gevolg dat kennis hierover niet even goed toegankelijk is. Sommige (vooral: oudere) feestbundels laten zich niet digitaal raadplegen. Overigens is procederen over buitenlands recht een allesbehalve feestelijke aangelegenheid zoals dit onderzoek zal laten zien.

14 Zie HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:55, *BNB* 2013/225 (*Britse Advance Corporation Tax*), waar de staatssecretaris de beperking van artikel 79 RO over het hoofd had gezien en tevergeefs sprongcassatie instelde tegen de uitleg en kwalificatie van Brits belastingrecht door destijds nog de rechtbank Haarlem.

15 Zie Warren 2020, p.145-157 met betrekking tot art. 12ag Wet Vpb 1969 waarin niet-naleving van een informatieverplichting die ook buitenlands recht omvat, leidt tot omkering en verzwaring van de bewijslast. Deze sanctie is zonder effect omdat stellingnames over het recht, zowel het binnenlandse als het buitenlandse, geen voorwerp kunnen zijn van een verdeling van de bewijslast en dus evenmin de omkering daarvan, zie HR 15 mei 1985, ECLI:NL:HR:1985:AW8269, *BNB* 1985/206, rov. 4.2 en § 5.2.2.3 hierna.

16 Zo lijkt de OESO uit te gaan van een universele feitbenadering blijkens OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, Parijs: OECD Publishing 2015, nr. 90: '*It will be the taxpayer who has the burden of establishing, to the reasonable satisfaction of the tax administration, how the tax treatment of the payment in the other payee jurisdiction impacts on the amount of the adjustment required under the rule. The initial burden of proof may be discharged by the taxpayer demonstrating that the payment has actually been recorded as ordinary income on the tax return in the other jurisdiction.*' Zie daarnaast nr. 154 van hetzelfde OECD-rapport.

zal blijken: halfslachtige – omgang verbeterd kan worden. Ook geeft dit proefschrift een beeld van de soorten gevallen waarin buitenlands recht in belastingzaken kan doorwerken. Met uitzondering van de overdrachtsbelasting en de lokale heffingen, kan buitenlands recht bij iedere belastingsoort doorwerken. Dit toont het belang van inzicht in de wijze waarop de Nederlandse belastingrechter met relevant buitenlands recht kan of moet omgaan. Tot slot geeft dit onderzoek een overzicht van de methoden waarmee procesdeelnemers zich kunnen (laten) informeren over buitenlands recht en hoe de daarover verkregen informatie in een (belasting)procedure kan worden gebruikt.¹⁷ Daarmee is beoogd bij te dragen aan de kwaliteit van de toepassing van buitenlands recht in belastingzaken. Om inspiratie op te doen voor verbetering van de omgang met buitenlands recht in belastingzaken is onderzoek verricht naar het Amerikaanse, Britse en Duitse civiele en belastingprocesrecht. De keuze voor deze stelsels licht ik toe in § 1.4.2 hierna.

1.3 Probleemstelling

1.3.1 Centrale onderzoeksvraag

Het centrale probleem bij buitenlands recht is dat in ieder geval de rechter, en doorgaans ook partijen, niet of in ieder geval (veel) minder goed bekend zijn met dit recht terwijl dit toch moet worden toegepast. De centrale probleemstelling is:

‘Hoe kan de toepassing van buitenlands recht, algemeen onbekend recht voor de belastingrechter, beter procedureel gefaciliteerd worden in belastingzaken?’

Deze formulering maakt duidelijk dat het doel van het onderzoek niet is beperkt tot het beschrijven van de processuele behandeling van buitenlands recht in belastingzaken (en daarmee het geven van houvast aan de fiscale (proces)praktijk). De ambitie is ook om gedegen voorstellen voor verbetering aan te dragen. Wat ‘beter’ is, is uiteraard een normatieve vraag die alleen kan worden beantwoord met behulp van een maatstaf of een beoordelingskader. Dit beoordelingskader wordt hierna in § 1.3.3 toegelicht.

De beantwoording van de centrale onderzoeksvraag bestaat uit meer onderdelen. Die onderdelen worden onderscheiden aan de hand van de volgende indeling in deelvragen. Door deze deelvragen te beantwoorden worden de stappen gezet die nodig zijn voor de beantwoording van de centrale onderzoeksvraag.

1.3.2 Deelvragen

Voor dit onderzoek is de probleemstelling onderverdeeld in zes deelvragen:

1. Wanneer is buitenlands recht in belastingzaken toepasselijk en in welk soort gevallen past de belastingrechter buitenlands recht toe?

¹⁷ Voor de goede orde: het gaat om een algemeen overzicht. Landspecifieke informatie gaat uiteraard het bestek van dit toch al omvangrijke proefschrift te buiten.

Doel van deze vraag is om inzichtelijk te maken hoe buitenlands recht in belastingzaken kan doorwerken en in welke gevallen. Aan de hand daarvan kunnen procesdeelnemers beter beoordelen of en wanneer buitenlands recht in een fiscale casuspositie een rol speelt. Dit is ook om een procesrechtelijke reden van belang: de rechter is verplicht om te onderzoeken en vast te stellen of buitenlands recht relevant is voor de beslissing in een belastingzaak.¹⁸ Die toepasselijkheid vloeit immers voort uit het Nederlandse belastingrecht of het in Nederland rechtstreeks toepasselijke internationale recht, welk (belasting)recht, ingevolge artikel 8:68 lid 2 Awb, ambtshalve door de belastingrechter moet worden toegepast.

2. Welke status heeft buitenlands recht in het Nederlandse belastingproces, zowel in feitelijke instanties als in cassatie, en welke gevolgen heeft dit voor de procesvoering voor de feitenrechter (beroep bij de rechtbank en hoger beroep bij het gerechtshof) en de cassatierechter (cassatieberoep bij de Hoge Raad)?

Kenmerkend voor het procesrecht is het onderscheid tussen 'feit' en 'recht'. Dit onderscheid ligt ook ten grondslag aan artikel 8:69 Awb en artikel 79 RO waarin de taak en omvang van respectievelijk de feitenrechter en de cassatierechter worden afgebakend. Het belang van dit onderscheid zal nader worden toegelicht in hoofdstuk 3 maar voor nu is van belang dat de indeling in dit onderscheid bepaalt of partijen de inhoud van buitenlands recht moeten vaststellen of de rechter. De status van buitenlands recht als 'feit' (onderworpen aan stelplicht en bewijslastverdeling en onttrokken aan cassatiecontrole), dan wel 'recht' (niet onderworpen aan stelplicht of bewijslast, maar van ambtswege toe te passen) is dus allesbepalend voor de processuele behandeling bij de (belasting)rechter.

3. Hoe kunnen rechters en partijen kennis van buitenlands recht vergaren?

De procesdeelnemers in een Nederlandse procedure zullen in de regel onbekend zijn met de inhoud van buitenlands recht ook al is het aan (een van) hen om deze inhoud vast te stellen. Het doel van deze vraag is om de mogelijkheden te inventariseren waarover zij kunnen beschikken voor deze vaststelling.

4. Welke problemen doen zich voor bij de vaststelling of buitenlands recht moet worden toegepast en bij die toepassing zelf?

Deze vraag vormt de opmaat voor de beantwoording van de centrale onderzoeksvraag die tot doel heeft om oplossingen voor de in dit onderzoek geïdentificeerde problemen aan te dragen.

5. Hoe wordt buitenlands recht in de belastingrechtspraak in andere landen, met name in Duitsland (civil law) en het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten (beide common law) toegepast, wat is daarvoor de verklaring, en wat kunnen wij in Nederland daarvan leren?

Om inspiratie op te doen voor de oplossing van de knelpunten die bij de beantwoording van deelvraag 4 worden gesignaleerd, wordt gekeken naar de processuele behandeling van

¹⁸ Zie § 2.3.1.2 en § 2.3.2.2 hierna.

buitenlands recht, zowel in civiele als fiscale zaken, in Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten. De keuze voor deze landen wordt toegelicht in § 1.4.2 hierna.

6. Hoe zouden de met de toepassing van buitenlands recht gemoeide problemen in de Nederlandse belastingrechtspraak tegengegaan kunnen worden? Verdient het aanbeveling – gelet op de problemen in zowel de feitelijke instanties als in cassatie – om art. 8:69 Awb of art. 79 RO te wijzigen en zo ja, in welke zin?

Aan de hand van de inzichten opgedaan bij de beantwoording van de voorgaande vragen, in het bijzonder deelvraag 4 en 5, worden voorstellen gedaan voor een effectievere en meer efficiënte toepassing van relevant buitenlands recht in belastingzaken. Deze vraag is toegespitst op de mogelijke aanpassing van artikel 8:69 Awb of artikel 79 RO omdat deze bepalingen het fundament vormen voor de huidige processuele behandeling van buitenlands recht in belastingzaken (zie deelvraag 2 hiervoor). Beantwoording van deze vraag effent de weg voor de beantwoording van de centrale onderzoeksvraag.

1.3.3 *Beoordelingskader*

Aangezien de centrale onderzoeksvraag normatief is – hoe kan de processuele behandeling van buitenlands recht worden verbeterd? – kan deze alleen worden beantwoord aan de hand van een maatstaf. Er is immers een norm nodig om te kunnen bepalen een bepaalde aanpassingen van de processuele behandeling van buitenlands recht die behandeling 'beter' maakt.

In mijn optiek zijn er drie criteria voor de beoordeling van de kwaliteit van de toepassing van buitenlands recht. Zoals hierna zal worden toegelicht zal een rechter die buitenlands recht toepast in beginsel de beslissing willen nemen die een rechter uit het betrokken land zelf zou nemen als deze dezelfde vraag voorgelegd zou krijgen.¹⁹ In ieder geval zal de Nederlandse rechter de beslissing die de desbetreffende buitenlandse rechter zou nemen zoveel mogelijk wensen te benaderen. Dat is ook in het belang van partijen. Zij willen in de eerste plaats gelijk krijgen, maar dit gelijk moet wel een basis hebben in het recht, ongeacht of dit het eigen of buitenlands recht is. Getrouwheid aan het toe te passen buitenlandse recht vormt dus het eerste criterium van de kwaliteitsmaatstaf. Bij volledige toewijding aan deze getrouwheid, bijvoorbeeld door een panel buitenlandse juristen op de zaak te zetten, zouden de overige twee criteria in het gedrang komen, namelijk een beslissing binnen een redelijke *termijn* en tegen redelijke *kosten*. Volledige getrouwheid aan hetgeen een buitenlandse rechter zou beslissen is niet efficiënt en effectief als die beslissing alleen kan worden verkregen na zeer lang wachten en tegen torenhoge kosten.

De drie criteria van de maatstaf waarmee de kwaliteit van de behandeling van buitenlands recht kan worden beoordeeld zijn dus i) getrouwheid aan een correcte uitleg van het toe te passen niet-Nederlandse recht, ii) met inachtneming van een redelijke termijn bij de vaststelling daarvan, en iii) tegen redelijke kosten. Gezocht zal moeten worden naar een

¹⁹ Vgl. *Kamerstukken II 1962/63, 2079, nr. 5, p. 4: 'Een uitspraak van de Hoge Raad over buitenlands recht is niet anders dan een zo goed mogelijk benaderen van wat het oordeel van de rechter van het betrokken land zou zijn.'*

optimum tussen deze drie criteria waarbij het eerste tegenover de laatste twee staat. Getrouwheid vertegenwoordigt primair de rechtvaardigheid in het individuele geval. Indien de belastingrechter relevant buitenlands recht verkeerd toepast, past hij ook het Nederlandse recht verkeerd toe waarvoor de inhoud van dat buitenlandse recht relevant is. Maar zeker bij de toepassing van buitenlands recht, die naar haar aard complex en tijdrovend kan zijn, kan de juistheid van de beslissing helaas niet de enige overweging zijn. Naast de rechtvaardigheid staat ook de goede procesorde die vergt dat beslissingen binnen een redelijke termijn moet worden genomen (*lites finiri oportet*). Ook moet die toepassing kunnen geschieden tegen redelijke kosten. Afhankelijk van op wie die kosten worden afgewenteld is dat in het belang van partijen, wier recht op toegang tot een rechterlijke voorziening bij hoge kosten in het gedrang kan komen, of van de samenleving als geheel nu de rechtspraak grotendeels wordt bekostigd uit belastinginkomsten. Kortom, het belang bij een juiste beslissing naar buitenlands recht moet worden afgewogen tegen de eisen die het recht op een *fair hearing* als bedoeld in artikel 6 EVRM aan een procedure stelt, even daargelaten dat artikel 6 EVRM strikt genomen niet voor belastingzaken geldt tenzij sprake is van een boete.²⁰ Kortom, bij een optimale behandeling van buitenlands recht zal de belastingrechter zoveel mogelijk de beslissing proberen te benaderen die een buitenlandse collega in zijn plaats zou nemen, maar wel binnen een redelijke termijn en tegen redelijke kosten ten laste van de meest gerede partij of de gemeenschap.

1.4 Onderzoeksmethode

Het onderzoek behelst een systematische uiteenzetting van de behandeling van buitenlands recht in belastingzaken ten behoeve van de praktijk. Daarvoor acht ik een klassieke juridisch-dogmatische onderzoeksmethode²¹ het meest geëigend. De huidige bijzondere positie van buitenlands recht in het belastingprocesrecht en het civiele procesrecht wordt beschreven en geanalyseerd met behulp van rechtspraak, wetgeving, daaraan ten grondslag liggende internationale en nationale procesrechtelijke beginselen, de parlementaire geschiedenis van de relevante wetsbepalingen en rechtswetenschappelijke literatuur, ook buitenlandse. Doel van deze beschrijving en analyse van het positieve (proces)recht is om de betrokkenen bij een belastingprocedure, niet in de laatste plaats de belastingrechter zelf, zo goed mogelijk voor te lichten over de huidige stand van zaken en over de vraag wanneer buitenlands recht relevant is en hoe zij ermee kunnen en moeten omgaan. Die analyse is ook een noodzakelijke voorwaarde voor het kunnen formuleren van voorstellen voor verbetering van de toepassing van relevant buitenlands recht in antwoord op de centrale onderzoeksvraag.

Aangezien dit onderzoek zich richt op de behandeling van buitenlands recht door de belastingrechter vormt de belastingrechtspraak de belangrijkste kenbron.²² Maar het vinden van uitspraken waarin de belastingrechter buitenlands recht toepast, is geen eenvoudige

20 EHRM 12 juli 2001, ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998, NJ 2004/435, m.nt. E.A. Alkema; BNB 2005/222, m.nt. Ch.J. Langereis (*Ferrazzini/Italië*)

21 Zie Asser/*Vranken Algemeen deel***** 2014/8 e.v. voor een omschrijving van deze methode.

22 Een bijkomende reden is dat over de behandeling van buitenlands recht in specifiek belastingzaken, zoals gezegd, nauwelijks literatuur beschikbaar is. Mees 2009 vormt, als gezegd, de spreekwoordelijke uitzondering.

opgave. Rechteren zullen in uitspraken vrijwel steeds refereren aan het recht van een specifiek land, bijvoorbeeld 'Duits' of 'Frans recht'. Los van het feit dat er hierdoor minstens 196 individuele zoektermen zijn,²³ levert een zoekopdracht naar het recht van een willekeurige staat veel valse treffers op: bij een zoekopdracht naar bijvoorbeeld Duits recht komen ook zaken boven waarin 'rechtspersonen opgericht naar Duits recht' belanghebbende zijn. Dat de belanghebbende een buitenlandse rechtspersoon is, hoeft op zichzelf niet te leiden tot de toepassing van het recht van dat land.²⁴ Kortom, hoewel er is gezocht naar Duits en Frans recht en het recht van andere grote economieën om zoveel mogelijk uitspraken op te sporen waarin belastingrechters buitenlands recht hebben moeten toepassen, zullen er onvermijdelijk omissies zijn.²⁵

De zoektocht naar relevante uitspraken was daarom meer indirect. Bij cassatieberoepen waarin buitenlands recht een rol speelt, refereert de Hoge Raad steeds aan artikel 79 RO omdat die bepaling de mogelijkheden beperkt om in cassatie te klagen over de toepassing van buitenlands recht. Een groot aantal van die zaken ging vergezeld van een conclusie van het parket bij de Hoge Raad. Deze conclusies zijn voor mij een belangrijke bron geweest van vindplaatsen van andere uitspraken. Wat de lagere rechtspraak betreft, bestond de belangrijkste zoekstrategie uit het zoeken naar gevallen waarin belastingbepalingen worden toegepast die de meeste aanleiding geven voor de toepassing van buitenlands recht (zie daarover hoofdstuk 2). Op deze manier is getracht een beeld te schetsen van de gevallen waarin buitenlands recht in de belastingrechtspraak is toegepast, althans op de toepasselijkheid ervan een beroep is gedaan. Dat er uitspraken over het hoofd zijn gezien, valt niet uit te sluiten en is zelfs zeer waarschijnlijk. Die missers doen hopelijk geen afbreuk aan de analyse van de problematiek waaraan dit boek is gewijd. Overigens wordt ook niet alle rechtspraak behandeld die wél is gevonden omdat een streven naar volledigheid niet alleen de analyse maar ook de leesbaarheid niet ten goede zou zijn gekomen. Met rechtspraak van vóór 1963, het jaar van inwerkingtreding van (de voorloper van) artikel 79 lid 1, aanhef sub b RO (voorheen art. 99 RO), is bijvoorbeeld maar beperkt rekening gehouden, ook omdat het belastingrecht toen minder geïnternationaliseerd was dan tegenwoordig.²⁶ Deze internationalisering heeft voornamelijk in de jaren '90 van de vorige eeuw en daarna een vlucht genomen. Vandaar dat de meeste rechtspraak die in dit proefschrift wordt besproken tamelijk recent is. Dit proefschrift heeft niet de ambitie (ook) een rechtshistorisch onderzoek in te houden.

23 Dit zijn de 193 staten die bij de VN zijn aangesloten, Vaticaanstad en Palestina (welke laatste twee beide waarnemersstatus bezitten bij de VN), alsmede Taiwan en Kosovo minus Nederland. Bedacht moet bovendien worden dat sommige staten, met als meest prominente voorbeeld de Verenigde Staten, bestaan uit deelstaten met (deels) eigen recht.

24 Maar die mogelijkheid is er, bijvoorbeeld als er vragen zijn over het bestaan en daarmee de procesbevoegdheid van de desbetreffende buitenlandse rechtspersoon in de voorliggende belastingzaak.

25 Zo is Rb. Gelderland 14 januari 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:76, V-N 2016/21.3 – waarover § 5.3.4.4.a hierna – bij toeval onder mijn aandacht gekomen. De zoekterm 'Bruneise belastingwetgeving' zou nooit bij mij zijn opgekomen.

26 Een uitzondering is de oude civiele rechtspraak uit het begin van de vorige eeuw waarin de Hoge Raad heeft beslist dat buitenlands recht ambtshalve moet worden toegepast. Deze rechtspraak wordt besproken om de achterliggende redenen voor deze beslissing te achterhalen.

1.4.1 Interne rechtsvergelijking met het civiele recht

De behandeling van buitenlands recht mag in de fiscaliteit grotendeels *terra incognita* zijn, in de civiele rechtspraak hebben rechters en partijen er meer ervaring mee. Aan de behandeling van buitenlands recht in civiele zaken zijn bovendien talrijke wetenschappelijke en vakpublicaties en symposia gewijd. De internationaalprivaatrechtelijke en procesrechtelijke handboeken besteden niettemin weinig aandacht aan de bijzondere positie van buitenlands recht. Tot 2021 was er geen recente civielrechtelijke monografie of proefschrift aan het onderwerp gewijd. Dat jaar heeft Stuij zijn proefschrift met de titel '*Iura novit curia en buitenlands recht*' verdedigd. Stuij legt in zijn onderzoek vooral de nadruk op i) de verhouding tussen de toepassing van het buitenlands recht en het internationaal privaatrecht en ii) de eisen die het EVRM en het Unierecht stellen aan de processuele behandeling van buitenlands recht *in abstracto*. Stuij legt minder nadruk op de processuele behandeling van buitenlands recht in Nederlandse (civiele) zaken, en nog minder op de praktische implicaties daarvan.²⁷ Dit proefschrift beoogt wel de procesrechtelijke behandeling en de praktische gevolgen daarvan diepgaand te behandelen met het oog op belastingzaken. Een eerdere uiteenzetting voor het civiele recht is het proefschrift van Mostermans,²⁸ maar zij heeft de nadruk gelegd op de procesrechtelijke behandeling van het conflictenrecht, terwijl het conflictenrecht – dat onderdeel is van het eigen recht – minder relevant is voor belastingzaken.²⁹ De meest uitgebreide en kritische analyse over het onderwerp van voor 2021, eveneens in civiele zaken, is te vinden in de dissertatie van Jessurun d'Oliveira, die reeds in 1971 het licht zag.³⁰

De processuele behandeling van buitenlands recht in belastingzaken heeft zich kennelijk sterk laten inspireren door de civiele rechtspraak. Dit is geen verrassing omdat de Hoge Raad op beide rechtsgebieden in hoogste instantie rechtsprekt en een civilist vaak ook zitting heeft in de belastingkamer. Een vergelijking met het civiele recht ligt reeds om die reden voor de hand. Daarnaast vertoont het belastingprocesrecht veel raakvlakken met het civiele procesrecht waarbij met name kan worden gedacht aan i) de rolverdeling tussen de partijen en de rechter en ii) het bewijsrecht.

De beschrijving en analyse van het civiele procesrecht heb ik zoveel mogelijk geïntegreerd in de beschrijving en de analyse van het belastingprocesrecht om meteen te kunnen vergelijken. Om de grote lijn in het betoog zoveel mogelijk vast te houden, zijn processuele bijzonderheden en feitelijke achtergronden van behandelde civiele rechtszaken achterwege gelaten, behalve waar de civielrechtelijke context noodzakelijk is voor een goed begrip van de uitspraak en de betekenis daarvan voor het belastingprocesrecht.

Er is ook naar de rechtspraak van andere bestuursrechters gekeken, maar dat leverde niet veel op. Met uitzondering van het – nauw met het belastingrecht samenhangende – socialezekerheidsrecht werkt buitenlands recht in niet-fiscale bestuurszaken – blijkbaar – zelden door. Wel geeft de weinige rechtspraak van met name de Afdeling Bestuursrechtspraak van

27 Aldus ook Zilinsky 2022, p. 59 in zijn recensie van het proefschrift van Stuij.

28 Mostermans 1996.

29 Zie § 2.3.2 hierna.

30 Jessurun d'Oliveira 1971.

de Raad van State blijk van een volstrekt andere benadering dan die van de belastingkamer van de Hoge Raad: voor de Afdeling vormt buitenlands recht een door de daarbij belanghebbende partijen te bewijzen feit. Er is echter te weinig materiaal voor een verdergaande vergelijking ter beantwoording van de vraag of dit fundamenteel andere uitgangspunt tot andere resultaten leidt. Ook het strafrecht biedt nauwelijks (rechts)vergelijkingsmateriaal; buitenlands recht speelt in strafzaken slechts bij hoge uitzondering een rol.³¹ Het strafrecht heb ik – op een enkele verwijzing na – daarom buiten beschouwing gelaten.

1.4.2 Externe rechtsvergelijking

De moeizame omgang met vreemd recht is geen geïsoleerd Nederlands probleem, maar doet zich voor in ieder ander land. Voor bijvoorbeeld de Britse rechter is Nederlands recht volstrekt vreemd.³² Zolang er verschillende naties bestaan met een eigen rechtssysteem is de toepassing van ander dan het eigen recht een opgave voor rechters én partijen overal ter wereld. Nederland heeft daarvoor een bepaalde benadering (ook buitenlands recht is recht dat de rechter ambtshalve heeft toe te passen, maar schending ervan is geen grond voor cassatie); andere landen hebben een (deels) andere benadering (bijvoorbeeld: buitenlands recht is een feit dat door de partijen moet worden bewezen). De veronderstelling is dat door een vergelijking met de benaderingen die in andere landen zijn gekozen, meer zicht ontstaat op een qua tijd, kosten en kwaliteit meer optimale omgang met relevant buitenlands recht in belastingprocedures.

Andere landen kunnen inspiratie en lering bieden ter zake van de vraag hoe in het belastingproces moet worden omgegaan met buitenlands recht als de toepassing daarvan beslissend is voor de uitkomst van het geschil. Helaas heeft de behandeling van buitenlands recht in specifiek een fiscale context ook in het buitenland op weinig aandacht mogen rekenen in de juridische literatuur. Wel zijn over de toepassing van buitenlands recht in *civiele* zaken diverse rechtsvergelijkende studies en overzichten verschenen zoals die van Geeroms (*Foreign law in Civil Litigation* – 2004), Nishitani e.a. (*Treatment of Foreign Law – Dynamics towards Convergence?* – 2017) en Esplugues e.a. (*Application of Foreign Law* – 2011).³³

Om de vergelijking met specifiek de toepassing van buitenlands recht in fiscale zaken te kunnen maken, is nader onderzoek gedaan naar het fiscale procesrecht van drie landen: Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten. Daarbij is ook gekeken naar het civiele procesrecht van die landen waarbij ik ben afgegaan op de hiervoor genoemde

31 Maar in de strafzaken waar buitenlands recht die rol wel heeft, is dat vaak wel in een fiscale context, zie Rb. Den Bosch 27 februari 2007, ECLI:NL:RBSHE:2007:AZ9321, *NTFR* 2007/636 en Rb. Den Bosch 27 februari 2007, ECLI:NL:RBSHE:2007:AZ9322, de in § 1.1 genoemde veroordelingen van de voetbaltrainer en diens adviseur.

32 Zie bijv. *Bentinck v Willink* (1842) 2 Hare 1; 67 ER 1, aangehaald in *FS Cairo (Nile Plaza) LLC v Lady Brownlie* [2021] UKSC 45, § 128. Overigens nam de Britse rechter aan dat het Nederlandse recht overeenkwam met diens eigen recht omdat de inhoud van toepasselijk Nederlandse recht in die zaak niet was gesteld. Zie nader § 10.3.3 hierna over deze zogeheten *presumption of similarity*.

33 Laatstgenoemde rapport diende als voorstudie voor mogelijke harmonisatie door de Europese wetgever. De conclusie van dit rapport was dat de aanpak van buitenlands recht sterk was ingebed in het procesrecht van de afzonderlijke lidstaten. In het rapport werden slechts enkele algemene, maar verder weinig concrete beginselen geformuleerd. De Europese Commissie heeft sindsdien geen actie op dit terrein ondernomen.