

De verlengde navorderingstermijn: 'opkomen in het buitenland' en winst uit onderneming in Nederland. Een uitgemaakte zaak?

Instantie

Rubriek

Wetsartikelen

Auteur

NTFR

Datum publicatie NTFR

Artikel

AWR - art. 16, NTFRA - art. 1

mr. K.M.G. Demandt mr. T.J. Droog

2017/9

03-08-2017

Inleiding

In tijden van de publicatie van de Panama Papers, de automatische gegevensuitwisseling en de UBS- en Credit Suisse-groepsaanvragen is de verlengde navorderingstermijn van art. 16, lid 4, AWR een belangrijk instrument van de Belastingdienst. Hoewel deze bepaling op het eerste oog helder lijkt, kent het wetsartikel in de praktijk vele vragen, zoals de vraag: wanneer is sprake van inkomen c.q. winst (hierna: 'winst') dat is 'opgekomen' in het buitenland? Zoals altijd in fiscalibus hangt de beantwoording van die vraag af van de specifieke feiten en omstandigheden, maar één ding is duidelijk: de materie van de verlengde navorderingstermijn aangaande box 1-winst uit onderneming is nog niet uitgekristalliseerd.

Voordat we ingaan op de hierboven geformuleerde vraag, besteden we kort aandacht aan de ontstaansgeschiedenis van art. 16, lid 4, AWR, waarna aan de hand van de jurisprudentie wordt onderzocht of de verlengde navorderingstermijn van art. 16, lid 4, AWR van toepassing is op winst die is behaald in Nederland en vervolgens is overgebracht naar het buitenland. De situatie waarin vermogen in het buitenland wordt aangehouden (box 3) is voldoende helder en valt uiteraard onder de verlengde navorderingstermijn. Daar zullen we in deze bijdrage dan ook niet op ingaan. Gelet op de gewezen jurisprudentie in het afgelopen halfjaar, blijkt dat over het onderwerp of de verlengde navorderingstermijn kan worden toegepast op winst die is behaald in Nederland nog veel wordt geprocedeerd. De kwestie is dus nog niet helder, getuige ook de recente conclusies van A-G IJzerman.[1]

1. Ontstaansgeschiedenis verlengde navorderingstermijn

Navordering is een bevoegdheid van de Belastingdienst waarmee inbreuk wordt gemaakt op de rechtszekerheid van belastingplichtigen. Het uitgangspunt is immers dat de belastingplichtige ervan uit kan gaan dat de belastingheffing over het desbetreffende jaar ten einde is gekomen bij het opleggen van de definitieve belastingaanslag. De reguliere navorderingstermijn van art. 16, lid 1 en lid 3, AWR bedraagt vijf jaar en is van toepassing als er enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld. Een feit dat de inspecteur bekend was, of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren (het nieuwfeitvereiste). Voor de toepassing hiervan heeft de inspecteur een nieuw feit nodig. Dit nieuwe feit is niet vereist wanneer de belastingplichtige te kwader trouw is of als sprake is van een kenbare fout (art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR). De navorderingstermijn vangt aan op het moment dat de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf van belasting is verleend en deze termijn wordt verlengd met de duur van het verleende uitstel voor het indienen van de belastingaangifte.[2]

Artikel 10, lid 1, van de ingevorderde per 1 januari 2014 en kent een navorderingstermijn van twee jaar ingeval een bestanddeel dat het voorwerp is van enige belasting is opgekomen of wordt gehouden in het buitenland. Blijkens de wetgeschiedenis is de rechtvaardiging voor de verlengde navorderingstermijn:

‘dat het de Nederlandse fiscus in feite ontbreekt aan toereikende controlemogelijkheden om naar het buitenland overgebrachte spaargelden en dergelijke bezittingen te achterhalen. De controlemogelijkheden schieten met betrekking tot spaargelden, banktegoeden in het algemeen, effecten en dergelijke, in een aantal gevallen tekort of ontbreken geheel omdat Nederland met het desbetreffende land geen overeenkomst tot inlichtingenuitwisseling heeft of, zo dit wel het geval is, in andere landen de werking van het bankgeheim het uitwisselen van inlichtingen verhindert. (...) Maar ook indien er op zichzelf geen belemmeringen blijken te bestaan voor het effectueren van een overeengekomen inlichtingenuitwisseling, dan nog blijkt, met name indien de thans voor navordering geldende termijn van vijf jaren grotendeels is verstreken, met de praktische uitvoering daarvan in een aantal gevallen zo veel tijd te zijn gemoeid dat een navorderingstermijn van vijf jaren in die gevallen niet lang genoeg is.’[4]

De verlengde navorderingstermijn geldt daarbij ook voor in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen:

‘Deze rechtvaardigingsgrond geldt naar mijn oordeel ook voor andere in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen die – naar men moet aannemen – met opzet buiten het controlebereik van de Nederlandse fiscus zijn gehouden. Dit kunnen dus ook arbeidsinkomsten of winstbestanddelen zijn, waarop Nederlandse heffingsbevoegdheid rust. Bij winst kan bij voorbeeld gedacht worden aan op een buitenlandse bankrekening gestalde retourprovisies of commissies die in wezen tot de in Nederland te belasten winst behoren.’[5]

In een nader rapport is nog eens bevestigd dat de rechtvaardiging voor de termijnverlenging is ‘het scheppen van tegenwicht voor een gebrek aan controlemogelijkheden van de fiscus met betrekking tot in het buitenland gehouden of opgekomen bestanddelen van het voorwerp van Nederlandse belasting.’[6]

Een vraag die we terzijde opwerpen is of de verlengde navorderingstermijn nog wel houdbaar is in zijn huidige vorm. De rechtvaardiging voor de verlengde navorderingstermijn is immers gestoeld op de ontoereikende controlebevoegdheden van de Belastingdienst door het bestaan van een bankgeheim en/of de ineffectieve manier van informatie-uitwisseling tussen landen. Uit de Passenheim-jurisprudentie volgt dat de verlengde navorderingstermijn een verboden beperking vormt van de verkeersvrijheden, maar dat die schending onder omstandigheden geoorloofd is om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen. Wanneer de Belastingdienst echter over aanwijzingen beschikt dat een nader onderzoek in het buitenland noodzaakt, maar van de faciliteiten zoals de informatie-uitwisseling weigert gebruik te maken (dan wel niet voortvarend handelt), is er geen rechtvaardiging voor het toepassen van de verlengde navorderingstermijn.[7] Gelet op de huidige ontwikkelingen op het gebied van de automatische inlichtingen-uitwisseling, het opheffen van het bankgeheim en de Common Reporting Standards (CRS) is het de vraag of en hoe lang de verlengde navorderingstermijn voor buitenland situaties in Europeesrechtelijke zin nog gerechtvaardigd is.[8] Toepassing van de verlengde navorderingstermijn zou in die gevallen namelijk disproportioneel kunnen zijn. Dit is een vraag die de Hoge Raad zal moeten beantwoorden, gelet op de huidige stand van zaken met betrekking tot de internationale (automatische)

de huidige stand van zaken met betrekking tot de internationale (automatische) gegevensuitwisseling en het opheffen van de bankgeheimen in andere landen.

2. Richtinggevende jurisprudentie inzake 'opgekomen in het buitenland'

2.1. Arresten van de Hoge Raad

Is de verlengde navorderingstermijn van toepassing als winst is opgekomen in Nederland en vervolgens is verplaatst naar het buitenland? Deze vraag is in de jurisprudentie door de jaren heen diverse keren beantwoord en is – gelet op de uitspraken die in 2017 door de feitenrechters zijn gedaan – nog steeds onderwerp van discussie.

Het startschot is gegeven met een arrest van de Hoge Raad van 2 mei 2001.[9] Dit arrest is om twee redenen interessant. De eerste reden is dat de Hoge Raad oordeelt dat aan de nieuwe inkeerbepaling (art. 67n AWR) onmiddellijke werking toekomt (op grond van art. 15 IVBPR), omdat deze gunstiger is voor de belastingplichtige dan het voorheen geldende boetestelsel. De tweede reden is dat dit vermoedelijk de eerste zaak is waarin de Hoge Raad oordeelt over de vraag of de verlengde navorderingstermijn van toepassing is. De Hoge Raad oordeelt dat het aanhouden van aandelen via een buitenlandse bankrekening onder de verlengde navorderingstermijn valt.

Ruim een jaar later (op 4 oktober 2002[10]) oordeelt de Hoge Raad opnieuw over de toepassing van de verlengde navorderingstermijn. De Hoge Raad oordeelt dat de verlengde navorderingstermijn niet van toepassing is op een vordering die de belastingplichtige heeft op zijn eigen (Nederlandse) maatschap. Dat de oorsprong van die vordering is gelegen in vorderingen van die maatschap op buitenlandse opdrachtgevers doet daar niet aan af. Dit zou anders kunnen zijn als de betalingen aan de belastingplichtige in het buitenland zijn verricht, maar daarover is niets door de Belastingdienst gesteld. Volgens de Hoge Raad biedt art. 16, lid 4, AWR onvoldoende aanknopingspunten voor toepassing van de twaalfjaarsnavorderingstermijn op de enkele grond dat de oorsprong in het buitenland ligt.[11] Spek schrijft hierover in zijn noot dat de vordering van de belastingplichtige op de maatschap voor de Belastingdienst zichtbaar was, zodat geen ruimte is voor toepassing van de verlengde navorderingstermijn.

In het arrest van 13 augustus 2004[12] oordeelt de Hoge Raad over de vraag of de verlengde navorderingstermijn van toepassing is dat:

'de wetgever bij het tot stand brengen van artikel 16, lid 4, van de Wet specifiek het oog heeft gehad op inkomsten die in het buitenland zijn verkregen of op in Nederland verkregen inkomsten die naar een rekening in het buitenland zijn overgeboekt.'

Een tweetal belangrijke arresten zijn geweest op 7 oktober 2005. Het eerste arrest[13] betreft het overboeken van een uit het buitenland afkomstige vergoeding op de Nederlandse bankrekening van de belastingplichtige. De Hoge Raad oordeelt:

'van opkomen in het buitenland kan onder omstandigheden ook sprake zijn indien degene die in het buitenland recht kan doen gelden op de desbetreffende gelden zich deze in Nederland laat betalen.'

In deze zaak is echter de uit het buitenland afkomstige vergoeding gestort op een Nederlandse bankrekening die de belastingplichtige in alle openheid naar de Belastingdienst toe heeft aangehouden. De verlengde navorderingstermijn is aldus niet van toepassing, omdat het inkomen in Nederland is opgekomen.

Het tweede arrest^[14] betreft de ontvangst door een Nederlandse vennootschap van provisies van een Duitse GmbH. Deze provisies heeft de Nederlandse vennootschap aan de aandeelhouder uitgekeerd als dividend. De Belastingdienst wilde de verlengde navorderingstermijn toepassen ten aanzien van de aandeelhouder. De Hoge Raad maakt hier korte metten mee, omdat de aandeelhouder dividend heeft ontvangen van zijn Nederlandse vennootschap. De buitenlandse provisies zijn dus niet *in het buitenland* opgekomen bij de aandeelhouder. Aldus ligt 'aan de ontvangst van de desbetreffende gelden door belanghebbende slechts een binnen Nederland plaatsgevonden hebbende gedraging ten grondslag.'

De volgende toevoeging aan de art. 16, lid 4, AWR-jurisprudentie ten aanzien van 'opkomen in het buitenland' volgt in 2010.^[15] De opbrengst van een buitenlandse transactie wordt in contanten ontvangen door de directeur van de vennootschap en wordt vervolgens op een Nederlandse bankrekening gestort. De Hoge Raad oordeelt:

'De omstandigheid dat de oorsprong van de onderhavige vordering in het buitenland ligt en deze oorsprong door de wijze van uitbetalen, te weten in contanten, aan het zicht van de Nederlandse fiscus is onttrokken, is voldoende om een vordering als deze onder artikel 16, lid 4, AWR te doen vallen. Dit wordt niet anders doordat de ontvangen contanten later op een in Nederland aangehouden, door belanghebbende in haar aangifte vennootschapsbelasting verantwoorde, bankrekening van belanghebbende zijn gestort. Immers, anders dan bij een rechtstreekse betaling op een Nederlandse bankrekening blijft dan gelden dat de oorsprong van de desbetreffende gelden aan het zicht van de Nederlandse fiscus was onttrokken.'

Wellicht dat het verschil tussen dit arrest en HR 7 oktober 2005, nr. 40.988 dáárin zit dat de gelden hier in contanten naar Nederland zijn gekomen en op die wijze dus uit het zicht van de fiscus zijn gehouden, terwijl in HR 7 oktober 2005, nr. 40.988 de gelden in alle openheid zijn overgeboekt naar Nederland.^[16]

2.2. Tussenconclusie

Uit de tekst van art. 16, lid 4, AWR volgt dat de verlengde navorderingstermijn geldt voor in het buitenland aangehouden vermogensbestanddelen of opgekomen inkomensbestanddelen. Voor de vraag waar winst is opgekomen, is niet van doorslaggevend belang wat de oorsprong is van de winst (HR 4 oktober 2002, nr. 37.090). De winst hoeft derhalve niet in het buitenland te zijn gegenereerd, maar het is voldoende voor toepassing van de twaalfjaarsnavorderingstermijn dat de winst in het buitenland is verkregen of in Nederland is verkregen en naar het buitenland is overgeboekt (HR 13 augustus 2004, nr. 39.287). Maar er is geen sprake van een in het buitenland opgekomen inkomensbestanddeel indien aan de ontvangst van de gelden 'slechts een binnen Nederland plaatsgevonden hebbende gedraging ten grondslag ligt' (HR 7 oktober 2005, nr. 40.889). De oorsprong of de plaats van genieten van het inkomensbestanddeel is niet van

40.009). De oorsprong of de plaats van genieten van het inkomensbestanddeel is niet van doorslaggevend belang. Er is sprake van 'opkomen' als het uit het buitenland stammende inkomensbestanddeel buiten het zicht van de Belastingdienst is gebleven door de wijze van betaling (HR 7 oktober 2005, nr. 40.988). Als de oorsprong van de vordering in het buitenland ligt en het geld in contanten wordt uitbetaald, wordt het geld op die manier aan het zicht van de Belastingdienst onttrokken en kan aldus de verlengde navorderingstermijn worden toegepast. Dit wordt niet anders als het geld daarna op een Nederlandse bankrekening wordt gestort (HR 8 oktober 2010, nr. 09/04322).

Omdat de rechtvaardiging voor de toepassing van de verlengde navorderingstermijn is gelegen in de ontoereikende controlemogelijkheden voor de Belastingdienst, is van belang om te toetsen of de opgekomen winst aan het zicht van de Belastingdienst is onttrokken. Daarom is ook niet doorslaggevend of de oorsprong van die winst of de plaats van uitbetaling in het buitenland is gelegen. Ook de wijze van uitbetalen (Direct op Nederlandse bankrekening overgeboekt? Uitbetaald in contanten?) speelt mee bij deze vraag.

3. Hoe werkt dit verder uit in de lagere jurisprudentie?

3.1. Gelden contant bewaard in Nederland of vrijwel meteen na ontvangst gestort op de buitenlandse bankrekening?

Na 2010 zijn diverse uitspraken gedaan over de vraag of de opgekomen winst onder de verlengde navorderingstermijn van art. 16, lid 4, AWR valt. Een voorbeeld daarvan is de zaak bij Hof Arnhem-Leeuwarden uit 2013, waarbij het ging het om niet-geadministreerde contante betalingen die daarna vrijwel gelijk op een buitenlandse bankrekening zijn gestort. Onder verwijzing naar HR 13 augustus 2004, nr. 39.287 oordeelt het hof dat de verlengde navorderingstermijn ook van toepassing is op in Nederland verkregen winsten die naar een buitenlandse rekening zijn overgeboekt.[17] Door het vrijwel meteen storten van deze gelden op de buitenlandse bankrekening wordt de winst buiten het zicht van de Belastingdienst gehouden en is om die reden de verlengde navorderingstermijn van toepassing.

In datzelfde jaar oordeelde ook Hof Amsterdam over de toepassing van de verlengde navorderingstermijn. Het ging om verzwegen omzet van een groentehandelaar die in Nederland is behaald en thuis in contanten is bewaard. Pas later zijn de contanten op een buitenlandse rekening gestort. De stortingen op de rekening zijn volgens het hof opgekomen in Nederland. De controlemogelijkheden van de Belastingdienst zijn niet gefrustreerd, omdat de verzwegen ontvangsten pas naderhand op een buitenlandse rekening zijn gestort.[18] De staatssecretaris stelde beroep in cassatie in tegen deze uitspraak, maar heeft dit cassatieberoep nadien ingetrokken.[19] De reden is dat de staatssecretaris (in onze optiek terecht) meent dat geen sprake is van in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen, als de in Nederland bewaarde contanten na een bepaald tijdsverloop op een buitenlandse rekening worden gestort. Zo schrijft de staatssecretaris:

'Anders dan wanneer de verzwegen inkomsten onmiddellijk naar een buitenlandse rekening worden overgeboekt, kan er in de situatie waarin de verzwegen inkomsten aanvankelijk in Nederland worden bewaard van worden uitgegaan dat de controlemiddelen van de Belastingdienst voldoende zijn om met een termijn van vijf jaren te kunnen volstaan. De verruimde navorderingstermijn is dan niet gerechtvaardigd.'

Het verschil tussen de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden en Hof Amsterdam (*Groentehandelaar-zaak*) zit hem erin dat de gelden in de *Groentehandelaar-zaak* eerst geruime tijd in Nederland zijn bewaard en pas daarna zijn gestort op een rekening in het buitenland. Er is dus eerst sprake van Nederlands spaargeld en dát wordt na verloop van tijd gestort op een buitenlandse bankrekening. Er is dus geen sprake van de situatie zoals genoemd in HR 13 augustus 2004, nr. 39.287 ('in Nederland verkregen inkomsten die naar een rekening in het buitenland zijn overgeboekt').

3.2. De *IJssalon-zaak* en *Interieurwinkel-zaak*: winst 'opgekomen' in Nederland?

In 2016 oordeelde Rechtbank Den Haag in de *IJssalon-zaak*. Het betreft verzwegen winst die eerst in een kluis in Nederland is aangehouden en pas daarna op een bankrekening in het buitenland is gestort. Onder verwijzing naar HR 7 oktober 2005, nr. 40.889 oordeelt de rechtbank dat de verlengde navorderingstermijn geen toepassing vindt, omdat er een Nederlandse gedraging aan de stortingen ten grondslag ligt.[20] In hoger beroep bevestigt Hof Den Haag het oordeel van de rechtbank: geen toepassing van de verlengde navorderingstermijn omdat de Belastingdienst met de 'gewone' controlemiddelen binnen de vijfjaarstermijn achter de verzwegen omzet had kunnen komen. Wanneer de controlebevoegdheden van de fiscus niet efficiënt worden ingezet, kan dat niet leiden tot de toepassing van de verlengde navorderingstermijn als de Belastingdienst in een later stadium bekend raakt met de storting van deze omzet op een buitenlandse rekening.[21] De staatssecretaris gaat in cassatie.

Recent heeft A-G IJzerman in de *IJssalon-zaak* een conclusie uitgebracht over de toepassing van de verlengde navorderingstermijn. In heldere bewoordingen en onder verwijzing naar relevante jurisprudentie en literatuur beantwoordt de advocaat-generaal de vraag of *in Nederland* behaalde winst die eerst in contanten in Nederland is aangehouden en pas daarna op een buitenlandse bankrekening is gestort, wel of niet onder de verlengde navorderingstermijn valt. Hij concludeert in de *IJssalon-zaak*:

'Naar mijn mening staan de ratio en de wetsgeschiedenis alsmede de jurisprudentie eraan in de weg om de verlengde navorderingstermijn toe te passen op binnenlandse inkomensbestanddelen die binnen het controlebereik van de Nederlandse fiscus vallen, althans vielen, maar die op enig moment naar het buitenland zijn overgebracht.'

Daaraan voegt hij toe:

'de Belastingdienst heeft jarenlang de mogelijkheid gehad om de onderneming van belanghebbenden door te lichten (administratieve verantwoording, inkoopcontrole, vermogensvergelijking, bedrijfsvergelijking, etc.). Het lijkt, op de gebruikelijke wijze, mogelijk dat daarbij aan het licht was gekomen dat belanghebbende jarenlang contant genoten winsten niet hebben aangegeven. Het komt mij voor dat de aanknopingspunten voor het instellen van een dergelijke binnenlandse controle, niet aan het zicht van de Inspecteur zijn onttrokken door de omstandigheid dat belanghebbende de verzamelde stapels bankbiljetten op een Luxemburgse bankrekening hebben gestort.'

De verlengde navorderingstermijn is in dit soort situaties volgens de advocaat-generaal niet van toepassing.[22]

Van belang is ook de *Interieurwinkel*-zaak, waarin Rechtbank Noord-Holland heeft geoordeeld dat de verlengde navorderingstermijn niet kan worden toegepast in een situatie waarbij in Nederland behaalde omzet in contanten is ontvangen en daarna op een buitenlandse bankrekening is gestort.[23] De staatssecretaris heeft sprongcassatie ingesteld. A-G IJzerman komt tot dezelfde conclusie als in de *IJssalon*-zaak.[24]

Met de advocaat-generaal menen wij dat de Belastingdienst voldoende controlemogelijkheden heeft om binnenlandse ondernemingen te controleren op basis van de reeds bestaande controlebevoegdheden. De rechtvaardiging voor de verlengde navorderingstermijn (ontoereikende controlebevoegdheden) gaat in die situaties niet op. Een punt dat niet expliciet wordt beantwoord in de conclusies van de advocaat-generaal is of tijdsverloop tussen het ontvangen van de contanten en het storten hiervan op een buitenlandse bankrekening meeweegt in het oordeel of de verlengde navorderingstermijn kan worden toegepast. Impliciet wordt het antwoord mogelijk wel gegeven, namelijk dat dit afhankelijk is van de vraag of de Belastingdienst vóór het storten van de contanten op de buitenlandse rekening er door middel van een regulier boekenonderzoek achter had kunnen komen dat omzet werd verzwegen. Het is dan niet van belang of de verzwegen omzet nog in Nederland in contanten wordt aangehouden. Dat zou betekenen dat het vrijwel meteen storten op een buitenlandse bankrekening van de in Nederland behaalde contante omzet niet onder de verlengde navorderingstermijn valt. Het is afwachten wat de Hoge Raad gaat oordelen, maar een verduidelijking op deze punten is voor de praktijk van groot belang.

3.3. Rimpelbehandeling-zaak, Doe-het-zelf-zaak en Nertsbedrijf-zaak: vereiste aangifte en redelijke schatting?

In een uitspraak van 7 april 2017 past Rechtbank Noord-Holland de teleologische (doel en strekking) en de grammaticale (de letterlijke tekst) interpretatie van art. 16, lid 4, AWR toe in verband met het storten van omzet van een rimpelbehandelingsbedrijf op een buitenlandse bankrekening.[25] Naar doel en strekking van de wet dient de Belastingdienst zijn controlebevoegdheden ten volle te benutten. Op de vraag of de omzet zichtbaar was voor de Belastingdienst wordt door de rechtbank niet expliciet ingegaan. Doordat de belastingplichtige een relatief en absoluut aanzienlijk bedrag niet in de aangifte heeft opgenomen (ten aanzien van het box 3-vermogen) en de rechtbank het aannemelijk acht dat de belastingplichtige dit wist, dan wel zich hiervan bewust was, werd geoordeeld dat de belastingplichtige de vereiste aangifte niet heeft gedaan, met als gevolg omkering en verzwaring van de bewijslast (art. 25, lid 3 jo. art. 27e, lid 1, AWR). Hierdoor slaagt de belastingplichtige er niet in te bewijzen dat de stortingen zijn terug te voeren op Nederlandse winstbestanddelen. Ongeacht of de Belastingdienst zijn controlemogelijkheden ten volle heeft benut, zal het op de weg van de belastingplichtige liggen (vanwege de omkering en verzwaring van de bewijslast) om aan te tonen dat de inkomensbestanddelen zijn opgekomen in Nederland.

Een interessant punt in deze uitspraak betreft de ‘ommezwaai’ die de rechtbank vervolgens maakt. De rechtbank oordeelt:

‘Overigens geldt wel dat, ook al is sprake van omkering van de bewijslast, de aanslag niet naar

Overigens geldt wel dat, ook al is sprake van omkering van de bewijslast, de aanslag niet naar willekeur mag worden vastgesteld, maar dient te berusten op een redelijke schatting (...). Hierbij komt de vraag aan de orde of verweerder in de gegeven omstandigheden in redelijkheid ervan kon uitgaan dat de stortingen zijn terug te voeren op in het buitenland opgekomen winst uit onderneming van eiser.'

De rechtbank maakt hier vervolgens korte metten mee:

'Verweerder heeft ter onderbouwing van zijn stelling dat sprake zou zijn van buitenlandse ondernemingswinsten geen concrete aanknopingspunten naar voren gebracht (...) Door toch buitenlandse inkomsten in aanmerking te nemen, heeft verweerder de grenzen der redelijkheid overschreden en berust de navorderingsaanslag in zoverre op een willekeurige schatting. Hierbij neemt de rechtbank in aanmerking dat verweerder geen nader onderzoek heeft gedaan naar de omzet- en winstverantwoording en de aard en de omvang van de onderneming van eiser, terwijl zulks wel tot de mogelijkheden behoorde, bijvoorbeeld door middel van een boekenonderzoek. Dat verweerder in het onderhavige geval naar hij stelt geen concrete aanleiding had voor het instellen van een controle, acht de rechtbank in dit verband niet relevant. Het gaat erom vast te stellen of verweerder in het voorliggende geval over toereikende controlemogelijkheden beschikt. Het enkele feit dat het in het onderhavige geval gaat om contante omzet die is verzwegen en op enig moment op een buitenlandse rekening is gestort, betekent niet dat verweerder dienaangaande geen normale controlemogelijkheden heeft gehad.'

In deze zaak slaagt de belastingplichtige er – vanwege de omkering en verzwaring van de bewijslast – niet in overtuigend aan te tonen dat de winsten afkomstig zijn van *in Nederland* behaalde winst (om zo onder toepassing van de vijfjaarsnavorderingstermijn te vallen). De Belastingdienst maakt echter volgens de rechtbank geen redelijke schatting omdat door de Belastingdienst niet aannemelijk is gemaakt dat sprake is van *in het buitenland* opgekomen winstbestanddelen (om zo de twaalfjaarsnavorderingstermijn te kunnen toepassen).

Deze uitspraak houdt nauw verband met een andere uitspraak van Rechtbank Noord-Holland van 17 maart 2017.[26] In die zaak ging het om een doe-het-zelf-zaak met een soortgelijke casus: met de onderneming in Nederland is omzet behaald, die vervolgens contant in een kluis in Nederland is aangehouden en daarna is gestort op een buitenlandse bankrekening. Op dezelfde gronden als de hierboven besproken *Rimpelbehandeling*-zaak komt de rechtbank tot het oordeel dat geen sprake is van een redelijke schatting van het box 1-inkomen, zodat de correcties in box 1 niet in stand blijven. Ook op 10 november 2016 oordeelde Rechtbank Noord-Holland in soortgelijke zin.[27]

Een andersluidend oordeel velt Rechtbank Zeeland-West-Brabant op 11 november 2016[28] in de *Nertsbedrijf*-zaak waar het eveneens ging om contante stortingen van afgeroomde omzet, ditmaal van een nertsbedrijf. Ook hier luidde het oordeel dat de belastingplichtige de vereiste aangifte niet had gedaan, waardoor omkering en verzwaring van de bewijslast volgde. Daar voldeed de belastingplichtige volgens de rechtbank niet aan. De Belastingdienst behoefde, in tegenstelling tot de hierboven genoemde zaken, daarom geen nadere onderbouwing voor de redelijke schatting van de stortingen aan te leveren.

Er zijn dus verschillende uitspraken met verschillende visies. Wanneer komt de vraag aan de orde

Er zijn dus verschillende uitspraken, met verschillende visies. Wanneer komt de vraag aan de orde of er nog een navorderingsbevoegdheid is? Is dat een voorvraag (moet de Belastingdienst dat bewijzen) of niet? En moet de rechtbank toetsen of de schatting van de Belastingdienst redelijk is door de bewijslast naar de Belastingdienst te verschuiven om aan te geven dat het *in het buitenland* opgekomen winst is? Ook dit punt betreft de advocaat-generaal in zijn conclusies van 28 juni 2017.[29]

Volgens vaste jurisprudentie moet de Belastingdienst volgens de normale regels van stelplicht en bewijslast aannemelijk maken dat sprake is van gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting relatief en absoluut aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Inhoudelijke gebreken worden slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte wist of zich ervan bewust was dat een aanzienlijk bedrag te weinig aan belasting zou worden geheven.[30]

A-G IJzerman concludeert dat, voordat omkering en verzwaring van de bewijslast wordt toegepast omdat de vereiste aangifte niet is gedaan, eerst moet worden beoordeeld of de verlengde navorderingstermijn van toepassing is. Als dat het geval is, kan daarna worden beoordeeld of de hoogte van de nagevorderde bedragen juist is. Met de advocaat-generaal menen wij dat pas nadat is geoordeeld dat er een navorderingsbevoegdheid bestaat, bij deze tweede vraag kan worden beoordeeld of de vereiste aangifte niet is gedaan en aldus omkering en verzwaring van de bewijslast moet volgen. De Belastingdienst moet dus eerst volgens de normale bewijslastverdeling bewijzen dat navordering mogelijk is.[31]

In onze opvatting gaat Rechtbank Zeeland-West-Brabant in de *Nertsbedrijf*-zaak dus te kort door de bocht. Het enkele gegeven dat een belastingplichtige niet overtuigend kan aantonen dat de stortingen op een buitenlandse rekening afkomstig zijn van een in Nederland gelegen onderneming, betekent nog niet dat deze inkomsten dus uit het buitenland afkomstig zijn. Ook Rechtbank Noord-Holland in de *Rimpelbehandeling*-zaak, de *Doe-het-zelf*-zaak en de *Interieurwinkel*-zaak gaat te kort door de bocht, aangezien de toets van de Belastingdienst of sprake is van *in het buitenland* opgekomen winst past wordt aangelegd bij de toets of sprake is van een redelijke schatting. De Belastingdienst moet eerst bewijzen dat de verlengde navorderingstermijn kan worden toegepast (de eerste vraag in de conclusie van A-G IJzerman). Uiteindelijk komt de rechtbank wel tot de slotsom dat niet nagevorderd kan worden over de stortingen, maar de weg ernaartoe die de rechtbank bewandelt is ons inziens niet de juiste.

4. Enkele analyserende opmerkingen ter afsluiting

De situatie waarin de verlengde navorderingstermijn van toepassing is bij het houden van *vermogen* in het buitenland is redelijk helder. De verlengde navorderingstermijn is van toepassing bij vermogen dat in het buitenland in bijvoorbeeld een beleggingsportefeuille wordt gehouden. Over de vraag of winst in het buitenland is opgekomen, vindt echter nog veel discussie plaats. De hamvraag is: kunnen winsten die in Nederland zijn behaald met toepassing van de verlengde navorderingstermijn van art. 16, lid 4, AWR worden nagevorderd?

De Hoge Raad heeft in 2004 expliciet geoordeeld dat de verlengde navorderingstermijn van toepassing is op 'in Nederland verkregen inkomsten die naar een rekening in het buitenland zijn overgeboekt'. De vraag is of over in Nederland verdiende winst die later op een buitenlandse bankrekening is gestort, met toepassing van de verlengde navorderingstermijn kan worden nagevorderd. Uitgaande van een grammaticale interpretatie van art. 16, lid 4, AWR wordt

aangeknoopt bij waar het inkomen is opgekomen. voor deze interpretatie is van belang of het storten van binnenlandse winst op een buitenlandse bankrekening kan worden gekwalificeerd als 'opgekomen in het buitenland'. Wat precies onder 'opgekomen in het buitenland' moet worden verstaan, is nog niet helder. De teleologische interpretatie van art. 16, lid 4, AWR (doel en strekking) knoopt daarentegen aan bij de vraag of de Belastingdienst de toereikende controlebevoegdheden heeft (gehad) om achter de verzwegen omzet te komen. A-G IJzerman hanteert de teleologische interpretatie van art. 16, lid 4, AWR en concludeert in de *IJssalon*-zaak en de *Interieurwinkel*-zaak dat omdat sprake was van in Nederland behaalde winst, de Belastingdienst voldoende controlemogelijkheden had om achter de verzwegen omzet te komen. Als aldus het inkomen in contanten in Nederland is aangehouden (bijvoorbeeld nog een tijdje in een kluis in Nederland is bewaard) en pas daarna op een bankrekening in het buitenland is gestort, geldt dat in beginsel de verlengde navorderingstermijn niet van toepassing is. Zo is ook geoordeeld in de *Groentehandelaar*-zaak. Dat oordeel en de conclusies van de advocaat-generaal onderschrijven wij. Dit kan evenwel anders zijn als de Nederlandse winst rechtstreeks op een buitenlandse bankrekening wordt overgeboekt (zie HR 13 augustus 2004, nr. 39.287), want dan is de winst op die manier aan met een directe (rechtstreekse) buitenlandbetaling uit het zicht van de Belastingdienst onttrokken. Het is voor de praktijk belangrijk dat er duidelijkheid komt op dit punt. Wij menen dat als winst in Nederland is behaald en in Nederland blijft, de vijfjaarsnavorderingstermijn van toepassing is. Als de in Nederland behaalde winst rechtstreeks op een buitenlandse bankrekening wordt overgeboekt (HR 13 augustus 2004, nr. 39.287), is de verlengde navorderingstermijn van toepassing. In alle andere gevallen (dus in Nederland behaalde winst wordt eerst aangehouden in Nederland en daarna gestort op een buitenlandse bankrekening) is de reguliere navorderingstermijn van toepassing. Uit het onderschrift van de staatssecretaris bij de *Groentehandelaar*-zaak leiden wij dat af hij die opvatting deelt. Wij zijn benieuwd naar het oordeel van de Hoge Raad. Een inhoudelijk oordeel hieromtrent juichen we toe.

Voorts is de vraag aan de orde of eerst moet worden beoordeeld of de Belastingdienst nog een navorderingsbevoegdheid heeft, voordat wordt beoordeeld of de vereiste aangifte niet is gedaan en omkering en verzwaring van de bewijslast wordt toegepast. De advocaat-generaal heeft in zijn conclusie in de *IJssalon*-zaak ook dat aspect aan de orde gesteld. In de lagere jurisprudentie wordt hier wisselend over geoordeeld. Met de advocaat-generaal menen wij dat de Belastingdienst eerst moet bewijzen dat de verlengde navorderingstermijn van toepassing is. Mag er überhaupt nog wel worden nagevorderd? Als de Belastingdienst immers geen navorderingsbevoegdheid meer heeft, dan heeft het ook geen nut meer om te toetsen aan het criterium van de vereiste aangifte. Volgens vaste jurisprudentie moet de Belastingdienst aannemelijk maken dat absoluut en relatief te weinig belasting is betaald om de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast in te roepen. Om dit te kunnen doen moet de Belastingdienst aannemelijk maken dat sprake is van in het buitenland opgekomen winst, waardoor de verlengde navorderingstermijn kan worden toegepast. Pas daarna komt onzes inziens de vereiste aangifte en omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde.

In de lagere jurisprudentie wordt dit miskend. De verschillende uitkomsten en wegen die in de lagere rechtspraak worden bewandeld, laten zien dat de problematiek rondom de verlengde navorderingstermijn gedeeltelijk is opgelost, maar nog niet volledig helder is. De discussie rondom de verlengde navorderingstermijn van art. 16, lid 4, AWR inzake 'opgekomen in het buitenland' is dus zeker nog geen uitgemaakte zaak!

[1] Conclusies A-G IJzerman van 28 juni 2017, nr. 17/01663, ECLI:NL:PHR:2017:644 en nr. 17/06097, ECLI:NL:PHR:2017:645.

[2] Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 31 en HR 2 november 2012, nr. 12/02053, ECLI:NL:HR:2012:BY1954.

- [3] Wet van 22 mei 1991, *Stb.* 1991, 264, V-N 1991/1672, 3.
- [4] Kamerstukken II, 1989-1990, 21 423, nr. 3, p. 2.
- [5] Kamerstukken II, 1989-1990, 21 423, nr. 3, p. 2-3.
- [6] Kamerstukken I, 1989-1990, 21 423, B, p. 2-4. Zie ook conclusie A-G IJzerman 28 juni 2017, nr. 17/01663, ECLI:NL:PHR:2017:644, r.o. 4.9.
- [7] HvJ 11 juni 2009, zaak C-157/08 (Passenheim-Van Schoot), NTFR 2009/1742, r.o. 74 en 75. Hierbij stippen we kort aan dat de Hoge Raad onlangs (HR 30 juni 2017, nr. 14/02489, NTFR 2017/1666) heeft geoordeeld dat de standstillbepaling van art. 64 VWEU geldt ten aanzien van de toepassing van de verlengde navorderingstermijn in relatie tot de vrijheid van kapitaalverkeer met derde landen. Dan geldt dus geen voortvarendheidseis.
- [8] Dit artikel leent zich niet voor een uitgebreide beschouwing van dit punt.
- [9] HR 2 mei 2001, nr. 36.199, NTFR 2001/694, *BNB* 2001/319. Zie ook noot M.W.C. Feteris in *BNB* 2001/319.
- [10] HR 4 oktober 2002, nr. 37.090, NTFR 2002/1463, *BNB* 2003/84.
- [11] HR 4 oktober 2002, nr. 37.089, NTFR 2002/1466.
- [12] HR 13 augustus 2004, nr. 39.287, NTFR 2004/1235, *BNB* 2004/367. Het betreft een zaak waarin de Hoge Raad heeft geoordeeld dat het enkele beheer van een rekening in het buitenland onvoldoende is om de verlengde navorderingstermijn toe te passen. Dit oordeel is in 2015 door de Hoge Raad nogmaals bevestigd (HR 9 oktober 2015, nr. 14/06127, NTFR 2015/2708, *BNB* 2015/225).
- [13] HR 7 oktober 2005, nr. 40.988, NTFR 2005/1323, *BNB* 2006/63.
- [14] HR 7 oktober 2005, nr. 40.889, NTFR 2005/1322, *BNB* 2006/64.
- [15] HR 8 oktober 2010, nr. 09/04322, NTFR 2010/2436, *BNB* 2010/333.
- [16] Zie voor een gelijklopende conclusie de noot van R.F.C. Spek in *BNB* 2010/333.
- [17] Hof Arnhem-Leeuwarden 8 januari 2013, nr. 12/00535, NTFR 2013/312.
- [18] Hof Amsterdam 4 april 2013, nrs. 12/00099 t/m 12/00108, NTFR 2013/1703.
- [19] Onderschrift staatssecretaris, nr. DGB2013/3181, *FutD* 2017-0053. Openbaar geworden via WOB-verzoek van FutD, zie *FutD* 2016-3072.
- [20] Rechtbank Den Haag 12 juli 2016, nr. 15/8421, NTFR 2016/2390 (*IJssalon*-zaak).
- [21] Hof Den Haag 22 februari 2017, nrs. 16/00345 en 16/00346, NTFR 2017/914 (*IJssalon*-zaak).
- [22] Conclusie A-G IJzerman 28 juni 2017, nr. 17/01663, ECLI:NL:PHR:2017:644 (*IJssalon*-zaak).
- [23] Rechtbank Noord-Holland 10 november 2016, nr. 15/2628, NTFR 2017/1751 (*Interieurwinkel*-zaak).
- [24] Conclusie A-G IJzerman 28 juni 2017, nr. 16/06097, ECLI:NL:PHR:2017:645 (*Interieurwinkel*-zaak).

[25] Rechtbank Noord-Holland 7 april 2017, nr. 15/4669, ECLI:NL:RBNHO:2017:2442, NTFR 2017/1248 (*Rimpelbehandeling-zaak*).

[26] Rechtbank Noord-Holland 17 maart 2017, nr. 15/5894, NTFR 2017/1247 (*Doe-het-zelf-zaak*).

[27] Rechtbank Noord-Holland 10 november 2016, nr. 15/2628, NTFR 2017/1751 (*Interieurwinkel-zaak*).

[28] Rechtbank Zeeland-West-Brabant 11 november 2016, nr. 15/4751, NTFR 2017/1844 (*Nertsbedrijf-zaak*).

[29] Conclusie A-G IJzerman 28 juni 2017, nr. 17/01663, ECLI:NL:PHR:2017:644.

[30] HR 30 oktober 2009, nr. 07/10513, NTFR 2009/2405, *BNB* 2010/47.

[31] Conclusie A-G IJzerman 28 juni 2017, nr. 17/01663, ECLI:NL:PHR:2017:644.

Datum: 1-4-2021

Bron: <https://www.ndfr.nl/NTFR/Details/NTFRA2017-9>

Copyright - Sdu - Alle rechten voorbehouden.