

NLF 2025/18

Verlengde navorderingstermijn ten aanzien van factoring fees niet van toepassing

Hof Amsterdam 8 oktober 2024, 21/279;21/280;21/281;21/282;21/283,
ECLI:NL:GHAMS:2024:2844

SAMENVATTING

X (bv; belanghebbende) maakt deel uit van het B-concern. Zij was de moedermaatschappij van een omvangrijke Nederlandse fiscale eenheid die zich bezighield met houdster- en financieringsactiviteiten en de productie en distributie van tabaksartikelen.

D, een vof naar Belgisch recht gevestigd te Brussel, behoort ook tot het B-concern. X heeft in haar aangiften vpb 2003 tot en met 2007 ter zake van de dienstverlening door D 'factoring fees' ten laste van haar resultaat gebracht. De aangiften zijn gevolgd.

Na een onderzoek heeft de Inspecteur met toepassing van de verlengde navorderingstermijn navorderingsaanslagen vpb aan X opgelegd. Hij stelt dat X onzakelijk hoge factoring fees heeft betaald aan D. Het onzakelijke deel van de factoring fees heeft hij als uitdeling van winst aangemerkt.

Rechtbank Noord-Holland heeft geoordeeld dat geen sprake is van in het buitenland maar van in Nederland opgekomen winstbestanddelen. De verlengde navorderingstermijn is daarom niet van toepassing. De Rechtbank heeft de navorderingsaanslagen vernietigd.

De Inspecteur heeft hoger beroep ingesteld maar Hof Amsterdam bevestigt het oordeel van de Rechtbank. Artikel 16, lid 4, AWR is – ook naar zijn strekking beoordeeld – in het onderhavige geval niet van toepassing.

X heeft het Hof verzocht de Inspecteur te veroordelen tot vergoeding van de werkelijke kosten van rechtsbijstand in bezwaar, beroep en hoger beroep. Volgens het Hof hebben zich echter geen bijzondere omstandigheden voorgedaan die bij de toe te kennen (proces)kostenvergoeding een afwijking van de forfaitaire bedragen van het Bpb rechtvaardigen.

NOOT

Deze ogenschijnlijk logische uitspraak over de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR voor 'buitenlandssituaties' behandelt – voor liefhebbers van formeel recht – een aantal interessante aspecten, die ik hierna bespreek. Eerst geef ik meer context over de achtergrond en de feiten van deze zaak.

Context, feiten en (materieel) standpunt

Deze uitspraak over een verrekenprijsgeschil van een internationaal opererend tabaksconcern over de jaren 2003-2007 staat niet op zichzelf. De procedures over de jaren 2008-2013 liepen vooralsnog minder goed af voor het concern.¹ Ondanks de betrokkenheid van deskundige adviseurs liet de Rechtbank de vergrijpboete over 2010 in stand. De zaak is gaan rollen toen de Inspecteur in de media vernam dat het concern met de Belgische fiscus een zogenoemde ‘excess profit ruling’ had gesloten waarin was vastgelegd dat meer dan 90% van de met factoring behaalde resultaten ‘meerwinst’ vormt die de Belgische factoringvennootschap niet zou hebben behaald indien zij met een derde zou hebben gecontracteerd. In verband daarmee bepaalde de ruling dat 80% van de met de factoringactiviteiten behaalde winst was vrijgesteld.² Volgens de Inspecteur was het niet zakelijk dat de Nederlandse concernvennootschap de eveneens tot het concern behorende Belgische factoringvennootschap beloofde met een omzetafhankelijke vergoeding. De factoringwerkzaamheden waren volgens hem routinematig van aard, waardoor de ‘cost-plus’-methode toegepast had moeten worden. Het onzakelijk deel van de betaalde factoring fees betrof in zijn ogen winstuitdelingen en was dus niet aftrekbaar van de winst.

Verlengde navorderingstermijn

Het geschil spitst zich toe op de vraag of de verlengde navorderingstermijn van toepassing is.

Ziet de verlengde navorderingstermijn ook op negatieve posten zoals kosten?

De eerste vraag die Hof Amsterdam beantwoordt, is of artikel 16, lid 4, AWR alleen betrekking heeft op bezittingen en positieve inkomens- of winstbestanddelen, of ook op schulden, lasten en kosten (die in het buitenland worden gehouden of zijn opgekomen). Onder verwijzing naar de wetsgeschiedenis komt het Hof tot de conclusie dat aanvankelijk een beperkte reikwijdte werd beoogd en dat ‘vervolgens in het voorstel van wet is gekozen voor een bepaling met een ruimere reikwijdte, waardoor ook “andere gevallen (arbeidsinkomsten, winst en dergelijke)”, (...), onder de reikwijdte van artikel 16, vierde lid, AWR vallen’. Het Hof voegt daaraan toe dat het gebruik van het saldobegrip ‘winst’ erop duidt dat zowel opbrengsten als kosten onder het bereik van de bepaling vallen. Hof Arnhem kwam in 2008 tot een tegenovergestelde conclusie.³

Kosten in Nederland afgetrokken dus niet ‘opgekomen’ in het buitenland

Artikel 16, lid 4, AWR is van toepassing indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen. De Inspecteur stelde dat de door de factoringmaatschappij gerealiseerde (te hoge) winst voorwerp is van belastingheffing in België en dat het daar ook wordt gehouden, waardoor op grond van de letterlijke tekst van artikel 16, lid 4, AWR de verlengde navorderingstermijn van toepassing is (omdat volgens hem

1 Rechtbank Noord-Holland 17 oktober 2022, 18/876 t/m 18/878, ECLI:NL:RBNHO:2022:8936, NLF 2022/2123, met noot van Van den Brekel (over de jaren 2008-2010) en Rechtbank Noord-Holland 17 oktober 2022, 18/2499 t/m 18/2501, ECLI:NL:RBNHO:2022:8937, NLF 2022/2124, met noot van Van den Brekel (over de jaren 2011-2013).

2 Zie r.o. 1.2 van de uitspraak van het Hof en uitgebreider Rechtbank Noord-Holland 17 oktober 2022, 18/876 t/m 18/878, ECLI:NL:RBNHO:2022:8936, NLF 2022/2123, met noot van Van den Brekel.

3 Hof Arnhem 22 januari 2008, 05/00124, ECLI:NL:GHARN:2008:BC3257.

in Nederland te weinig belasting is geheven). Het Hof wijst dat standpunt enigszins onhandig af⁴ en vervolgt dat de kosten in Nederland van de winst zijn afgetrokken, waardoor dit ‘bestanddeel van het voorwerp van enige belasting’ is opgekomen in Nederland. Dat lijkt mij de crux.

Verlengde navorderingstermijn ook niet naar strekking van toepassing

Uit de door de Hoge Raad gewezen jurisprudentie over de verlengde navorderingstermijn volgt dat de reden voor invoering van die termijn, het ontbreken van controlemogelijkheden, mede van belang is voor de toepasselijkheid daarvan.⁵ Dit brengt volgens het Hof mee dat als de wijze waarop de desbetreffende kosten in de Nederlandse administratie zijn verwerkt (en met documentatie zijn onderbouwd) dermate summier of verhullend is dat het in feite ontbreekt aan relevante aanknopingspunten voor het instellen van nader onderzoek, de strekking van artikel 16, lid 4, AWR kan meebrengen dat de verlengde navorderingstermijn van toepassing is. Volgens de Inspecteur is dit het geval omdat de kosten deel uitmaken van een veel grotere kostenpost in de aangifte, waar de factoring fees ongeveer 1% van vormen, die als zodanig niet zichtbaar zijn in de aangiften. Het Hof volgt de Inspecteur niet in dit standpunt; alle kosten staan in de aangiften en de administratie van belanghebbende bevat veel, zo niet alle, stukken ter staving daarvan.

mr. N. van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:GHAMS:2024:2844

Uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer op het hoger beroep van de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur,

alsmede op het incidenteel hoger beroep van **X bv**, gevestigd te Z, belanghebbende, gemachtigde: mr. M. Sanders (Loyens & Loeff N.V.) tegen de uitspraak van 3 maart 2021 in de zaken met kenmerken HAA18/2159 tot en met HAA18/2163 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende met dagtekening 3 maart 2018 voor het jaar 2003 een navorderingsaanslag vennootschapsbelasting (hierna ook: Vpb) opgelegd, berekend naar een

4 Het standpunt van de Inspecteur is dat de Belgische winst moet worden aangemerkt als het ‘voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden’, zoals verwoord in r.o. 5.1.3. Het Hof lijkt dit in mijn ogen verkeerd te interpreteren door in r.o. 5.3.9 het ‘standpunt van de Inspecteur dat onder het begrip “te weinig geheven belasting” van artikel 16, vierde lid, AWR ook in het buitenland (in casu België) geheven belasting moet worden begrepen’, als rechtens onjuist te beoordelen.

5 Zie r.o. 5.3.14 e.v. van de uitspraak van het Hof.

belastbare winst van € 176.644.000 en een belastbaar bedrag van € 82.146.444. Bij gelijktijdig genomen beschikking is € 774.219 aan heffingsrente in rekening gebracht.

1.2. De inspecteur heeft aan belanghebbende met dagtekening 23 december 2017 voor het jaar 2004 een navorderingsaanslag Vpb opgelegd, berekend naar een belastbare winst en belastbaar bedrag van € 125.854.206. Bij gelijktijdig genomen beschikkingen is € 594.738 aan heffingsrente in rekening gebracht en is een vergrijpboete opgelegd van € 336.439.

1.3. De inspecteur heeft aan belanghebbende met dagtekening 30 december 2017 voor het jaar 2005 een navorderingsaanslag Vpb opgelegd, berekend naar een belastbare winst en belastbaar bedrag van € 118.400.520. Bij gelijktijdig genomen beschikkingen is € 603.224 aan heffingsrente in rekening gebracht en is een vergrijpboete opgelegd van € 387.940.

1.4. De inspecteur heeft bij beschikking herziening vaststelling verlies met dagtekening 6 januari 2018 het verlies van belanghebbende over het jaar 2006 herzien tot een bedrag van € 94.497.556. Voorts is bij beschikking van 6 januari 2018 een vergrijpboete opgelegd van € 405.930.

1.5. De inspecteur heeft aan belanghebbende met dagtekening 20 januari 2018 voor het jaar 2007 een navorderingsaanslag Vpb opgelegd, berekend naar een belastbare winst en belastbaar bedrag van € 155.080.372. Bij gelijktijdig genomen beschikkingen is € 455.644 aan heffingsrente in rekening gebracht en is een vergrijpboete opgelegd van € 418.671.

Alle jaren

1.6. Belanghebbende heeft tegen de voormelde navorderingsaanslagen en beschikkingen bezwaren ingediend. De inspecteur heeft deze bezwaren bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar van 29 maart 2018 ongegrond verklaard.

1.7. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraken op bezwaar beroep ingesteld. De rechtbank heeft in haar uitspraak van 3 maart 2021 als volgt beslist (in de uitspraak van de rechtbank wordt belanghebbende aangeduid als 'eiseres' en de inspecteur als 'verweerder'):

“De rechtbank:

- verklaart de beroepen gegrond;
- vernietigt de uitspraken op bezwaar;
- vernietigt de navorderingsaanslagen [*Hof: respectievelijk – voor het jaar 2006 – de beschikking herziening vaststelling verlies*] 2003, 2004, 2005, 2006 en 2007 en de daarbij opgelegde boetes, alsmede de daarbij behorende beschikkingen heffingsrente;
- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraken op bezwaar;
- veroordeelt de Staat (de Minister van Justitie en Veiligheid) tot het betalen van een schadevergoeding aan eiseres van € 1.500 voor overschrijding van de redelijke termijn;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres tot een bedrag van € 3.198;

- gelast dat verweerder aan eiseres vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van de beroepen betaalde griffierecht ten bedrage van € 338.”

1.8. Het tegen de uitspraak van de rechtbank door de inspecteur ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 9 april 2021. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend en op 21 mei 2021 incidenteel hoger beroep ingesteld.

1.9. De inspecteur heeft bij brief van 6 juli 2021 gereageerd op het verweerschrift en op het incidentele hoger beroep van belanghebbende.

1.10. Belanghebbende heeft een conclusie van dupliek ingediend, ingekomen bij het Hof op 8 september 2021.

1.11. De inspecteur heeft bij brief met bijlagen van 24 januari 2023 een beroep op beperkte kennisneming als bedoeld in artikel 8:29 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) gedaan, welk beroep volgens deze brief betrekking heeft op de aan belanghebbende voor de jaren 2003 tot en met 2010 opgelegde navorderingsaanslagen Vpb. Enkel de brief bij dit beroep is doorgezonden aan belanghebbende. Bij brief van 7 februari 2024 heeft de inspecteur het Hof bericht dat de stukken waarvoor hij een beroep heeft gedaan op artikel 8:29 Awb niet van belang zijn voor het hoger beroep (inzake de jaren 2003 tot en met 2007) over de toepassing van de verlengde navorderingstermijn.

1.12. Het Hof heeft op 8 april 2024 een nader stuk van de inspecteur ontvangen.

1.13. Belanghebbende en de inspecteur hebben op 25 juni 2024 ieder een pleitnota ingediend.

1.14. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 26 juni 2024. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

1.15. Op verzoek van het Hof zijn beide partijen nagegaan – ter completering van het procesdossier met mogelijk ontbrekende stukken – of bij de door belanghebbende ingediende aangiften Vpb voor de jaren 2003 tot en met 2007 de jaarrekeningen van de desbetreffende jaren waren gevoegd. De inspecteur heeft het Hof bij e-mailbericht van 10 juli 2024 geïnformeerd dat door belanghebbende bij de door haar ingediende aangiften Vpb 2003 tot en met 2007 geen jaarstukken zijn verstrekt. Belanghebbende heeft hierop gereageerd bij e-mailbericht van 18 juli 2024. Als bijlage bij haar bericht heeft belanghebbende een digitale kopie van haar jaarstukken van het jaar 2005 toegezonden; uit een interne notitie op het voorblad van de aangifte Vpb 2005 leidt belanghebbende af dat de jaarstukken zoals verwerkt in de aangifte Vpb 2005 destijds aan de inspecteur zijn verstrekt.

1.16. Op 10 september 2024 heeft het Hof een nader stuk van de inspecteur ontvangen dat onder meer betrekking heeft op de onderhavige procedure over de jaren 2003 tot en met 2007. Het Hof heeft hierin geen aanleiding gezien het onderzoek te heropenen, aangezien het Hof niet toekomt (vanwege hetgeen onder 5.3.20 en 5.3.22 is overwogen) aan de in dit nader stuk aan de orde gestelde geschilpunten. Op 12 september 2024 heeft het Hof partijen schriftelijk bericht geen reden te zien om het onderzoek te heropenen.

2. Feiten

2.1. De rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld:

“1. Eiseres maakt deel uit van het [M] concern. Zij was in de onderhavige jaren de moedermaatschappij van een omvangrijke Nederlandse fiscale eenheid die zich bezig hield met houdster- en financieringsactiviteiten en de productie en distributie van tabaksartikelen.

2. [D v.o.f.] behoort ook tot het [M] concern en is een vennootschap onder firma naar Belgisch recht, gevestigd te [K]. [D v.o.f.] verleent zogenoemde factoringdiensten aan [M] groepsvennootschappen, waaronder de in fiscale eenheid met eiseres gevoegde [E B.V.] en vanaf 2007 [F B.V.]).

3. De dienstverlening door [D v.o.f.] aan [E B.V.] vond plaats op basis van een op 23 juni 1999 ondertekende overeenkomst, ‘Receivables Purchase Agreement’ (hierna: RPA overeenkomst). Deze overeenkomst voorzag er kort gezegd in dat [E B.V.] tegen een vergoeding aan [D v.o.f.] (‘factoring fee’) haar vorderingen op afnemers op het moment van ontstaan overdroeg aan [D v.o.f.] , waarna deze zorg droeg voor de incasso en de administratie ten behoeve van deze vorderingen. [D v.o.f.] heeft haar factoringdiensten op grond van een per 1 oktober 2007 gesloten overeenkomst onder dezelfde voorwaarden aan [F B.V.] verleend.

4. Eiseres heeft in haar aangiftes vennootschapsbelasting over de jaren 2004 tot en met 2007 ter zake van de dienstverlening door [D v.o.f.] ‘factoring fees’ ten laste van haar resultaat gebracht. De definitieve aanslagen 2004 tot en met 2007 zijn op dit punt vastgesteld overeenkomstig de voor die jaren ingediende aangiftes.

5. Verweerder is in 2015 een onderzoek gestart naar de zakelijkheid van de door met eiseres in fiscale eenheid gevoegde dochtermaatschappijen aan [D v.o.f.] betaalde factoring fees. Aanleiding voor het onderzoek waren publicaties in de media, waaronder artikelen in een aantal Belgische dagbladen betreffende “LuxLeaks ” op 6 november 2014. Verweerder heeft op basis van de uitkomsten van het daaropvolgende boekenonderzoek (neergelegd in het definitieve controlerapport van 7 december 2017) de door eiseres ten laste van het resultaat gebrachte factoring fees bij de navorderingsaanslagen als volgt gecorrigeerd (in €):

2004 2005 2006 2007

Betaald 3.008.097 3.468.559 3.629.412 3.743.328

Correctie 2.691.518 3.103.520 3.247.444 3.349.372

Gecorrigeerde 316.579 365.039 381.968 393.956

factoring fee

Voorts is voor het jaar 2003 een navorderingsaanslag opgelegd, omdat het jaar 2006 een verliesjaar was en de correctie in dat jaar leidde tot een verrekening van teruggewenteld verlies in 2003. De boete die verband houdt met de correctie in 2006 is wel voor 2006 opgelegd.

6. De navorderingsaanslagen zijn vastgesteld met de volgende dagtekening:

2003 3 maart 2018;

2004 23 december 2017;

2005 30 december 2017;

2006 6 januari 2018;

2007 20 januari 2018.

De reguliere navorderingstermijn van vijf jaar was reeds verstreken ten tijde van het vaststellen van deze navorderingsaanslagen.”

2.2. Nu de hiervoor vermelde feiten door partijen op zichzelf niet zijn bestreden, zal ook het Hof daarvan uitgaan. Het Hof voegt hieraan de volgende feiten toe.

2.3. In oktober 2013 heeft de inspecteur op zijn verzoek inzage gekregen in een aantal facturen van in Nederland gevestigde vennootschappen van het [M] -concern .

Bij e-mailbericht van 11 oktober 2013, gericht aan [A] (werkzaam bij het [M] -concern), heeft [B] namens de inspecteur hierover het volgende aan belanghebbende voorgelegd:

“In Nederland is de Belastingdienst van mening dat een fiscale eenheid BTW alleen van belang is voor de aangiften BTW. Voor de facturering en ook intra-communautaire prestaties behoort het eigen fiscale nummer van de afnemer van de prestatie te worden vermeld op de factuur. (...) Wij zouden graag zien dat de afdracht van BTW door Manufacturing in hetzelfde tijdvak plaatsvindt als dat de factuur aan [G Ltd.] is opgemaakt.

Op de betreffende factuur valt me nog iets op. Er staat vermeld dat "This invoice is sold to [D v.o.f.] and is payable via the [M] Netting system." Heeft dit iets met de factoring te maken? Wat betreft dit voor VOF? Wat zijn de activiteiten? Wie zijn de vennoten?"

De in dit e-mailbericht gestelde vragen zijn namens belanghebbende mondeling beantwoord.

2.4. In een 7 april 2016 gedagtekend conceptrapport van een bij het Nederlandse deel van het [M] -concern ingesteld onderzoek (hierna: het conceptrapport boekenonderzoek) is

– voor zover hier van belang – het volgende vermeld:

"1.1 Reikwijdte van het onderzoek

Onderzocht is de aanvaardbaarheid van de aangiften:

- vennootschapsbelasting 2008 tot en met 2012 ten name van [belanghebbende] (...);

- vennootschapsbelasting 2013 en 2014 ten name van [H B.V.]

(...).

Het onderzoek heeft zich beperkt tot de volgende onderwerpen:

- in aftrek gebrachte garantiefees over de jaren 2008 t/m 2014;

- in aftrek gebrachte factoringfees over de jaren 2008 t/m 2014;

- in aftrek gebrachte verzekeringspremies (Captive) 2008 t/m 2014;

- veranderingen in het verrekenprijssysteem als gevolg van de gewijzigde beloning van

[G Ltd.] in 2012.

(...)

1.2

Verloop van het onderzoek

(...)

Factoring

Aanleiding voor het onderzoek waren publicaties in de media waaruit kon worden opgemaakt dat bepaalde door [M] behaalde voordelen in België en Luxemburg niet volledig in de belastingheffing worden betrokken omdat deze voordelen zouden zijn behaald als gevolg van groepssynergieën en daarom op grond van de OESO-Richtlijnen niet volledig bij de groepsfactoringmaatschappij thuis horen. Het onderzoek richtte zich op de betrokkenheid van Nederlandse groepsonderdelen bij de factoring, de vaststelling van de feiten en de implicaties voor de Nederlandse belastingheffing.

Op 6 november 2014 publiceerden een aantal Belgische dagbladen artikelen over 'LuxLeaks'. (...) In de artikelen wordt gewag gemaakt van het zogenaamde 'LuxLeaks' onderzoek naar belastingconstructies op basis van met de Luxemburgse autoriteiten afgesloten rulings van verschillende grote ondernemingen. Eén van de bedrijven die in de artikelen worden genoemd betreft [M] .

Uit de via internet (...) achterhaalde Luxemburgse belastingruling bleek dat de afspraak met de Luxemburgse fiscus neerkwam op een belastingvrijstelling van nagenoeg het gehele resultaat.

In de ruling wordt gewag gemaakt van een soortgelijke afspraak met de Belgische fiscus. Hierop is op 12 november 2014 in een telefonisch contact met (...), de taxmanager van [E B.V.] , aangegeven dat de Belastingdienst in 2015 een beoordeling van de factoringsystematiek bij [belanghebbende] uit zal gaan voeren. In een telefonisch contact van 28 november 2014 is vervolgens aangegeven dat in verband met de dreigende verjaring van de navorderingstermijn over 2008 een navorderingsaanslag tot behoud van rechten over dat jaar zal worden opgelegd. (...) Op 3 december 2014 is de navorderingsaanslag per brief (...) aangekondigd en gemotiveerd. De navorderingsaanslag heeft als dagtekening 20 december 2014. Tegen deze navorderingsaanslag heeft [X B.V.] bezwaar aangetekend. Op 5 december 2015 is ook een navorderingsaanslag over 2009 opgelegd. Ook is met dagtekening van 19 december 2015 de aanslag over 2011 met correcties vastgesteld.

(...)

2.3

Fiscale eenheid vennootschapsbelasting

Tot en met 2012 waren de Nederlandse operationele activiteiten opgenomen in de fiscale eenheid

met [belanghebbende]. Per 1 januari 2013 is [belanghebbende] met alle gevoegde dochtermaatschappijen opgegaan in een fiscale eenheid met [[H B.V.]] als moedermaatschappij.

(...)

4 Factoring

4.1

Factoring [M]

[D v.o.f.] (hierna: " [D v.o.f.] ") treedt binnen het [M] -concern op als groepsfactoringmaatschappij. (...) De Nederlandse vennootschappen [E B.V.] (hierna: " [E B.V.] ") en [F B.V.] BV (hierna: " [F B.V.] ") maken gebruik van de diensten van [D v.o.f.] .

In de factoringovereenkomst tussen [E B.V.] en [D v.o.f.] zijn factoringfees van 0,35% over vorderingen op derden en 0,22% op groepsvorderingen overeengekomen dat is gebaseerd op:

- administratie en management services met betrekking tot kredietcontrole en inning;
- de commerciële en andere risico's die [D v.o.f.] overneemt;
- het valutamanagement dat [D v.o.f.] zal uitvoeren;
- de marktprijs die voor gelijksoortige factoringdiensten van toepassing is.

(...)

[F B.V.] heeft per 1 oktober 2007 een factoringovereenkomst met [D v.o.f.] gesloten. Hiervoor zijn de zelfde voorwaarden van toepassing als hierboven weergegeven voor [E B.V.] .

De factoring door [D v.o.f.] ten aanzien van [E B.V.] en [F B.V.] vindt plaats zonder voorfinanciering. (...) Klanten betalen [D v.o.f.] op de Nederlandse bankrekening van [D v.o.f.] . Op de verkoopfacturen van [E B.V.] en [F B.V.] staat vermeld dat de vorderingen dienen te worden voldaan aan [D v.o.f.] .

(...)

In november 2007 heeft [D v.o.f.] een excess profit ruling met de Belgische autoriteiten gesloten vanwege de uitbreiding van haar factoringactiviteiten naar nieuwe markten. In een excess profit ruling worden eenzijdige fiscale correcties van winsten toegepast voor winsten die een Belgische vennootschap niet zou kunnen hebben behaald als ze geen onderdeel had uitgemaakt van een internationaal opererend concern. De ruling is afgegeven voor de jaren 2007 tot en met 2011.

Volgens [M] is de ruling in de praktijk echter slechts toegepast voor de jaren 2009, 2010 en 2011.

Als nieuwe markten in het kader van deze ruling waren onder andere [F B.V.] en de Portugese vaste inrichting aangemerkt. Als gevolg van de ruling wordt in de praktijk 92% van de door [D v.o.f.] van de betreffende markten ontvangen factoringfee vrijgesteld van belastingheffing.

(...)

4.2

TP rapport PwC

[X B.V.] heeft PwC verzocht de zakelijkheid van de tussen [E B.V.] en [D v.o.f.] gehanteerde voorwaarden te beoordelen. Hiertoe is in 2008 een TP rapport opgesteld. PwC bepaalt een beloning voor het kredietrisico en voor de administratie en management services die [D v.o.f.] uitvoert. (...)

De vergoeding voor administratie en management services wordt bepaald op basis van de marktprijs voor gelijksoortige diensten. Dit heeft men gedaan door een comparables search in de Loan Connector DealScan Database (2006/2007). Hierbij is getracht aansluiting te zoeken bij leningen met een looptijd van 3 maanden. Gezien het geringe aantal beschikbare data is dit uitgebreid tot leningen met een looptijd tot 1 jaar. Dit levert een vergoeding van 8 tot 12,5

basispunten op.

(...)

4.3

Standpunt [X B.V.]

is van mening dat sprake is van een zakelijke vergoeding door [E B.V.] en [F B.V.] aan [D v.o.f.] voor de verrichte diensten. De vergoeding wordt onderbouwd door het TP-rapport van PwC .

(...)

4.4

Standpunt Belastingdienst

(...)

4.4.4

Onderbouwing in TP Rapport

De Belastingdienst is van mening dat het door [X B.V.] gebruikte TP Rapport van PwC niet bruikbaar is om een arm's length beloning voor [D v.o.f.] vast te stellen. Voor de bepaling van de vergoeding voor de administratie en managementservices is een ongeschikte methode gebruikt. Bovendien worden bij deze verkeerde methode ook onjuiste comparables gebruikt.

(...)

4.5

Conclusie

De ten laste van het resultaat van [belanghebbende] en [H B.V.] gebrachte factoringfees zijn niet in overeenstemming met [het] arm's length criterium bepaald. Het is niet zakelijk de door [D v.o.f.] uitgevoerde functies te belonen met een omzetafhankelijke vergoeding. De uit te voeren werkzaamheden zijn routinematig van aard. Een beloning op basis van de met de functies

samenhangende kosten is passender en meer in overeenstemming met de economische realiteit.

Er is niet aan het arm's length criterium voldaan omdat synergie-voordelen van de concentratie van het debiteurenbeheer niet zijn toegerekend aan de deelnemende partijen. Overeenkomstig de bepalingen van de paragrafen 9.154 tot en met 9.160 van de OESO-Richtlijnen zouden zakelijk handelende partijen de te bereiken voordelen toerekenen aan de partijen die het volume waarmee het voordeel wordt bepaald hebben ingebracht.

Uit het feit dat [M] zowel in België als Luxemburg excess profit rulings voor de factoringactiviteiten heeft afgesloten kan worden opgemaakt dat [M] in de aangiften van [D v.o.f.] wel dit uitgangspunt wenst te hanteren maar dat nalaat in de Nederlandse aangiften. Er is geen sprake van een pleitbaar standpunt. [X B.V.] heeft bewust een onjuiste aangifte ingediend. [E B.V.] en [F B.V.] hebben zich een voordeel laten ontgaan en dat voordeel bij [D v.o.f.] in het buitenland laten opkomen.

(...)

De Belastingdienst is van mening dat de verlengde navorderingstermijn, in de zin van artikel 16, lid 4 AWR van toepassing is. Er is sprake van winstbestanddelen die, door de wijze waarop [E B.V.] en [F B.V.] zich deze in het buitenland hebben laten betalen, buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gebleven. (...)

Dit heeft tot gevolg dat eveneens correcties over 2003 tot en met 2007 kunnen worden opgelegd. [Belanghebbende] dient nog gegevens voor de bepaling van de correcties over deze jaren aan te leveren."

2.5. In zijn toelichting bij de uitspraken op bezwaar van 29 maart 2018 heeft de inspecteur onder meer het volgende standpunt ingenomen (citaat opgenomen zonder voetnoten):

"Eis van voortvarendheid

(...) Wij nemen aan dat [belanghebbende] bedoelt te zeggen dat sprake is geweest van 'onverklaarbaar stilzitten van de inspecteur gedurende meer dan zes maanden'.

In voornoemde periode tussen eind 2014 en 18 juli 2016 heeft de inspecteur naar onze mening niet stilgezeten, zoals blijkt uit de volgende passage, op blz. 6, van het controlerapport van 7 december 2017:

"Correspondentie

In de eerste weken van 2015 heeft [X B.V.] verzocht om een heroverweging van de opgelegde aanslagen. De navorderingsaanslag over 2008 had naast de factoring eveneens betrekking op door [belanghebbende] betaalde garantiefees. (...) In een bespreking op 18 februari 2015 zijn van beide zijden toelichtingen gegeven over de gang van zaken. (...) Voor de factoring is toen afgesproken dat [X B.V.] zou voldoen aan de informatiebehoeften van de Belastingdienst.

Met [X B.V.] heeft na de bespreking van 18 februari 2015 met betrekking tot de factoring

de volgende correspondentie plaatsgevonden:

- vragenbrief van 3 maart 2015 (...);

- beantwoording door [X B.V.] in een brief van 12 maart 2015;
- telefonisch contact op 1 april 2015 met het verzoek om nadere informatie;
- brief [X B.V.] van 17 april 2015 als reactie op verzoek van 1 april 2015;
- vragenbrief van 1 mei 2015 (...);
- beantwoording door [X B.V.] in een brief van 21 mei 2015;
- telefonisch contact op 24 september 2015 met verzoek om nadere informatie;
- brief [X B.V.] van 28 september 2015 n.a. v. telefonisch contact 24 september 2015;

Het tegen de navorderingsaanslag ingediende bezwaarschrift is in behandeling genomen door [C] van Belastingdienst Grote Ondernemingen West kantoor Rotterdam. Hij heeft een bespreking gearrangeerd waarbij naast [X B.V.] ook Loyens & Loeff en het behandelteam van Belastingdienst Grote Ondernemingen Noordoost kantoor Groningen aanwezig waren. In de bezwaarbehandeling heeft de volgende correspondentie plaatsgevonden:

- Bespreking 17 juni 2015 waarin ook stukken zijn verstrekt;
- Brief van 3 juli 2015;
- Antwoord van Loyens & Loeff van 23 juli 2015 (...);
- Brief van 3 september 2015;
- Brief van 16 september 2015;
- Antwoord van Loyens & Loeff van 16 oktober 2015 (...);
- Brief van 20 november 2015 (...);
- Antwoord van Loyens & Loeff van 24 december 2015 (...);
- Brief van 25 april 2016;
- Brief van 18 juli 2016;
- Antwoord van Loyens & Loeff van 20 juli 2016 (...);
- Antwoord van Loyens & Loeff van 24 november 2017 (...);
- Antwoord van Loyens & Loeff van 30 november 2017 (...).

Al deze handelingen van de inspecteur zijn aan te merken als voorbereidingen voor de op te leggen navorderingsaanslagen 2003 tot en met 2007."

2.6. In zijn uitspraak van 22 januari 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BC3257 (hierna: de uitspraak van 22 januari 2008), heeft het gerechtshof Arnhem geoordeeld dat de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is bedoeld voor het belasten van baten en niet voor het terugnemen van de aftrek van kosten. Verder heeft dit gerechtshof in deze uitspraak onder meer overwogen dat de verlenging van de navorderingstermijn in

buitenlandsituaties dient ter compensatie van het gebrek aan controlebevoegdheden voor de fiscus en dat de inspecteur in het onderhavige geval niet beperkt was in zijn controlemogelijkheden, aangezien de belanghebbende (X B.V.) de in geschil zijnde uitgaven in de jaren 1994 en 1995 als kosten had vermeld in haar boekhouding en in haar jaarrekening. De staatssecretaris van Financiën heeft naar aanleiding van deze uitspraak een toelichting gepubliceerd bij zijn besluit om geen cassatieberoep in te stellen. In deze toelichting (onder meer opgenomen in V-N 2008/14.7) is – voor zover hier van belang – het volgende vermeld:

“Het oordeel van het hof dat de verlengde navorderingstermijn alleen op baten ziet is aanvechtbaar. (...) Omdat in de wetsgeschiedenis ook naar winst wordt verwezen, is verdedigbaar dat de verlengde navorderingstermijn zowel voor opbrengsten als kosten (samen de winst) toepasbaar is. Van belang is mijns inziens dat door de buitenland route de controle-mogelijkheden voor de fiscus worden beperkt.

In casu dient onderzocht te worden of mogelijkheden tot effectief controleren ontbreken ten aanzien van de naar de Amerikaanse trustaccount overgemaakte bedragen. Het feit dat X bv naar achteraf is gebleken nog over de overgemaakte bedragen kon beschikken, is de aanleiding om de als kosten geboekte (vooruit) betalingen alsnog niet als kosten te accepteren. Niet ontkend kan worden dat het toetsingsmoment voor de aftrek van de overgeboekte bedragen ligt op het moment dat de betalingen werden verricht.

De inspecteur had kunnen onderzoeken of tegenover de overboekingen ook daadwerkelijk kosten stonden. Er is sprake van vanuit Nederland betaalde kosten, die vatbaar zijn voor onderzoek, waarbij omdat het om kosten gaat, de bewijslast dat het daadwerkelijk kosten zijn ook nog eens op de belastingplichtige ligt. Het is de vraag of doel en strekking van art. 16, vierde lid, AWR toelaten om de verlengde navorderingstermijn op te rekken tot dergelijke vanuit Nederland naar het buitenland overgeboekte bedragen. Er bestond op z'n minst een aanknopingspunt voor de inspecteur om de in aftrek gebrachte kosten te beoordelen. Daarmee is naar mijn oordeel geen sprake van uit het buitenland stammende winstbestanddelen die X bv buiten het zicht van de fiscus heeft gelaten. (...) Ik heb dan ook vanwege het niet ontbreken van controlemogelijkheden besloten om in deze uitspraak te berusten. Ik neem echter wel afstand van het oordeel van het hof dat de verlengde termijn alleen op baten kan zien.”

3. Geschil in principaal en incidenteel hoger beroep

3.1. In het principale hoger beroep is primair in geschil of de in artikel 16, vierde lid, AWR opgenomen navorderingstermijn van twaalf jaren (hierna ook: de verlengde navorderings-termijn) van toepassing is en, zo ja, of de voor de jaren 2003 tot en met 2005 en 2007 opgelegde navorderingsaanslagen Vpb respectievelijk de beschikking herziening vaststelling verlies van het jaar 2006 niet in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (met name het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel) en/of met de artikelen 56 en 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) zijn vastgesteld.

3.2. Indien de navorderingsaanslagen en de beschikking herziening vaststelling verlies rechtsgeldig zijn vastgesteld, is in geschil of de factoring fees die [E B.V.] respectievelijk [F B.V.] – twee in een fiscale eenheid met belanghebbende als moedermaatschappij gevoegde dochtermaatschappijen, hierna tezamen ook aangeduid als: de dochtermaatschappijen – hebben betaald aan een gelieerde

vennootschap ([D v.o.f.]) onzakelijk hoog zijn en of het onzakelijke deel van de betaalde factoring fees moet worden aangemerkt als uitdeling van winst.

3.3. In het incidentele hoger beroep is in geschil of belanghebbende recht heeft op vergoeding van haar werkelijke (proces)kosten in bezwaar, beroep en hoger beroep.

4. Het oordeel van de rechtbank

De rechtbank heeft als volgt overwogen en beslist:

“Verlengde navorderingstermijn

8. Artikel 16, vierde lid, van de Awr luidt als volgt:

“Indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen, vervalt, in afwijking in zoverre van het derde lid, eerste volzin, de bevoegdheid tot navorderen door verloop van twaalf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.”

9. Vast staat dat verweerder de door eiseres ten laste van haar resultaat gebrachte factoring fees voor de onderhavige jaren met gebruikmaking van de verlengde navorderingstermijn heeft gecorrigeerd met de bedragen genoemd in onderdeel 5. De rechtbank zal eerst beoordelen of verweerder er daarbij terecht van is uitgegaan dat sprake is van in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen.

10. Eiseres heeft zich (kort weergegeven) op het standpunt gesteld dat er geen plaats is voor toepassing van de verlengde navorderingstermijn, omdat de bij eiseres gecorrigeerde kosten (factoring fees) niet in het buitenland zijn opgekomen. De aan [D v.o.f.] betaalde factoring fees zijn in alle openheid naar verweerder toe in Nederland in rekening gebracht en zijn vanuit Nederland betaald. Zij zijn voorts integraal in de jaarrekeningen en in de aangiftes vennootschapsbelasting voor de onderhavige jaren verantwoord en de RPA overeenkomst, alsmede de maandelijks facturen van de factoring fees van [D v.o.f.] , de bankafschriften en de transfer-pricing documentatie betreffende de factoring fees waren steeds in de Nederlandse administratie van eiseres (haar dochters) aanwezig. Er is geen sprake van buiten het zicht van verweerder gehouden inkomensbestanddelen of beknotting van verweerder in zijn onderzoeksmogelijkheden.

11. Verweerder heeft zich op het standpunt gesteld dat de verlengde navorderingstermijn toepassing kan vinden, omdat er sprake is van een bestanddeel (in casu winst van [D v.o.f.]) dat voorwerp is van enige belasting in het buitenland. Die buitenlandse winst is in Nederland niet zichtbaar en is met opzet buiten het zicht van de Nederlandse fiscus gehouden. De winstoverhevelingen door eiseres aan [D v.o.f.] zouden niet bij verweerder bekend zijn zonder de informatie uit LuxLeaks en de gegevens uit de administratie van [D v.o.f.] in België. De beschikbare gegevens in Nederland gaven geen enkele aanleiding om een onderzoek te starten naar de zakelijkheid van de door eiseres aan [D v.o.f.] betaalde factoring fees.

12. De rechtbank overweegt als volgt. De verlengde navorderingstermijn is ingevoerd bij Wet van 22 mei 1991, Stb. 264. In de Memorie van toelichting bij het wetsontwerp, staat onder meer:

“De motie Reitsma / De Grave richt zich op het doen vervallen van de vijfjaarstermijn voor bezittingen in het buitenland en daaruit genoten inkomsten. De achterliggende gedachte is 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. In dergelijke gevallen is een navorderingstermijn van vijf jaar, zo kan met de indieners van genoemde motie worden ingestemd, niet doeltreffend omdat de fiscus in de praktijk pas veel later op de hoogte komt van verzwegen vermogen of inkomen in het buitenland. 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 al grotendeels verstreken is, 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."

en

"In de motie Reitsma / De Grave werd het voorstel van een verruimde navorderingsbevoegdheid betrokken op 'in het buitenland aangehouden bezittingen, waaronder begrepen vorderingen op in het buitenland gevestigde natuurlijke en rechtspersonen, en de uit zodanige vermogensbestanddelen gevloeide inkomsten'. Deze formulering houdt evenwel een mijns inziens onnodige beperking in. De rechtvaardigingsgrond voor een verruimde navorderingstermijn voor buitenlandse bestanddelen van vermogen of inkomen is immers dat de controlemiddelen van de Nederlandse fiscus te beperkt zijn om met een termijn van vijf jaren te kunnen volstaan. 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. Het voorgestelde vierde lid van artikel 16 van de AWR strekt zich ook tot deze bestanddelen uit." (Kamerstukken II, 1989-1990, 21.423, nr. 3, blz. 2-3)

In de Nota naar aanleiding van het eindverslag staat onder meer:

"Zoals ik in de memorie van toelichting en de memorie van antwoord reeds heb uiteengezet is de reikwijdte van dit wetsvoorstel - overeenkomstig de strekking van de motie Reitsma / De Grave - geen andere dan het tot stand brengen van een aanzienlijke verruiming van het tijdsbestek gedurende welke de bevoegdheid tot navordering kan worden uitgeoefend met betrekking tot in het buitenland gelegen vermogensbestanddelen of in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen, een verruiming die dient ter compensatie van het gebrek aan controlebevoegdheden ter zake van de belastingdienst."

(Kamerstukken II, 1990-1991, 21.423, nr. 7, blz. 1)

13. Uit de hiervoor vermelde parlementaire behandeling leidt de rechtbank af dat de reden voor de invoering van de navorderingstermijn van twaalf jaren met name is gelegen in het gebrek aan toereikende controlemogelijkheden van de fiscus met betrekking tot inkomens- of vermogensbestanddelen die in het buitenland opkomen of worden gehouden.

14. In het onderhavige geval is sprake van correctie door verweerder van vanuit Nederland betaalde kosten (factoring fees). Vast is komen te staan - als door eiseres gesteld en door verweerder niet weersproken - dat de aan [D v.o.f.] betaalde factoring fees in Nederland in rekening zijn gebracht en vanuit Nederland zijn betaald, dat zij integraal in de jaarrekeningen en in de aangiftes vennootschapsbelasting zijn verantwoord, dat de RPA overeenkomst, alsmede de maandelijksse facturen van de factoring fees van [D v.o.f.], de bankafschriften en de transfer-pricing documentatie betreffende de factoring fees steeds in de Nederlandse administratie van eiseres (haar dochters) aanwezig waren. De factoring fees zijn vanuit Nederland betaald en waren steeds

vatbaar voor onderzoek door verweerder, omdat de daarvoor benodigde gegevens beschikbaar waren in de Nederlandse administratie van eiseres (haar dochtermaatschappijen). Artikel 16, vierde lid, van de Awr is op een aldus betaald en in de administratie verantwoord bestanddeel naar zijn strekking niet van toepassing. Naar het oordeel van de rechtbank is gelet op het voorgaande dus geen sprake van in het buitenland maar van in Nederland opgekomen winstbestanddelen. Dat de winst van [D v.o.f.] in België hoger is dan zij zou zijn geweest indien eiseres - conform het standpunt van verweerder - lagere factoring fees zou hebben betaald, is in dit verband niet relevant. Voor zover verweerder uitgaat van een andere opvatting, is die onjuist.

Dat verweerder kennelijk pas naar aanleiding van berichten rond LuxLeaks aanleiding heeft gezien om nader onderzoek te doen naar de factoring fees, en dat de Belgische ruling zelf niet was opgenomen in de Nederlandse administratie, doet aan het voorgaande niet af (overigens wordt in de transfer-pricing documentatie van Baker & McKenzie uit 2005 (op blz. 12) wel melding gemaakt van de Belgische ruling). De in Nederland aanwezige administratie bevatte immers zoals hiervoor al overwogen steeds voldoende aanknopingspunten om de in aftrek gebrachte kosten te beoordelen en om daarover zo nodig nadere vragen te stellen.

15. De beroepen zijn gegrond. De rechtbank zal gelet op het hiervoor overwogene de navorderingsaanslagen, de boetebeschikkingen en de beschikkingen heffingsrente vernietigen.

Overige geschilpunten ten aanzien van de navorderingsaanslagen

16. Gelet op het voorgaande behoeven de overige geschilpunten ten aanzien van de verlengde navorderingstermijn, de factoring fees en de boetes geen behandeling meer.

Immateriële schadevergoeding

17. Eiseres heeft verzocht om vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn ter zake van de jaren waarin boetes zijn opgelegd (2004 tot en met 2007). Bij de beoordeling van de vraag of de redelijke termijn is overschreden, moet worden aangesloten bij de uitgangspunten als neergelegd in het arrest van de Hoge Raad van 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9006. Voor een uitspraak in eerste aanleg heeft te gelden dat deze niet binnen een redelijke termijn geschiedt indien de rechtbank niet binnen twee jaar nadat die termijn is aangevangen uitspraak doet, tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden. De termijn vangt als regel aan op het moment waarop verweerder het bezwaarschrift ontvangt. Indien de redelijke termijn is overschreden, dient als uitgangspunt voor de schadevergoeding een tarief te worden gehanteerd van € 500 per half jaar dat die termijn is overschreden, waarbij ter bepaling van de totale vergoeding de geconstateerde overschrijding naar boven wordt afgerond. Nu sprake is van samenhangende zaken wordt per fase van de procedure voor de vier zaken gezamenlijk slechts eenmaal het tarief van € 500 per half jaar gehanteerd (vgl. HR 21 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:540 en HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252). De rechtbank gaat daarbij voor de aanvang van de termijn uit van het eerst ontvangen bezwaarschrift. Voor zover eiseres van bovenstaande uitgangspunten is afgeweken bij haar verzoek, ziet de rechtbank geen reden om haar daarin te volgen.

18. Het eerste bezwaarschrift is door verweerder ontvangen op 4 januari 2018. Verweerder heeft uitspraak op bezwaar (voor alle onderhavige jaren) gedaan met dagtekening 29 maart 2018. Op 3 maart 2021 doet de rechtbank uitspraak. Sinds de indiening van het bezwaarschrift zijn er derhalve (afgerond) 38 maanden verstreken. Uitgaande van dit tijdsverloop is de redelijke termijn voor geschilbeslechting van twee jaar met

(afgerond) 14 maanden overschreden. Van bijzondere omstandigheden die een langere termijn dan twee jaar rechtvaardigen, is naar het oordeel van de rechtbank voor de onderhavige zaken geen sprake. De door verweerder ter zitting gestelde vertraging door eiseres heeft geen betrekking op de onderhavige periode, zodat de rechtbank daaraan voorbij gaat. Uitgaande van een vergoeding van € 500 per half jaar termijnoverschrijding (en afronding naar boven) heeft eiseres recht op een bedrag aan immateriële schadevergoeding van € 1.500. Op grond van eerdergenoemd arrest van de Hoge Raad is een termijn van zes maanden voor de behandeling van een bezwaar redelijk en een termijn van anderhalf jaar voor de beroepsfase. Omdat verweerder binnen zes maanden uitspraak op bezwaar heeft gedaan, dient de overschrijding volledig aan de rechtbank te worden toegerekend.

19. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, zal de rechtbank de Staat (de Minister van Justitie en Veiligheid) veroordelen tot het betalen van een schadevergoeding van € 1.500 voor de overschrijding van de redelijke termijn.

Proceskostenvergoeding

20. De rechtbank ziet in het bovenstaande aanleiding verweerder te veroordelen in de proceskosten die eiseres in verband met de behandeling van het bezwaar en beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Anders dan eiseres heeft bepleit, ziet de rechtbank geen aanleiding tot een integrale proceskostenvergoeding in bezwaar en/of beroep. Naar het oordeel van de rechtbank is geen sprake van het lichtvaardig opleggen van navorderingsaanslagen of tegen beter weten in procederen door verweerder. Dat de Staatssecretaris van Financiën in een andere (op bepaalde punten vergelijkbare) zaak heeft besloten niet in cassatie te gaan, is geen aanleiding voor een andere conclusie. Dit alleen al omdat het besluit van de Staatssecretaris mede was gebaseerd op de in die zaak vastgestelde feiten. Anders dan eiseres aanneemt, kan hieruit ook geen beleid worden afgeleid.

De proceskosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op € 3.198 (1 punt voor het indienen van het bezwaarschrift, 1 punt voor het verschijnen op de hoorzitting met een waarde per punt van € 265, 1 punt voor het indienen van het beroepschrift en 2 punten voor het verschijnen ter zitting (twee maal) met een waarde per punt van € 534 en een wegingsfactor 1 wegens het gewicht van de zaken en een factor 1,5 wegens het aantal (vijf) samenhangende zaken)."

5. Beoordeling van het geschil

Principaal hoger beroep

Standpunten inspecteur

5.1.1. De inspecteur heeft in zijn principale hoger beroep het standpunt ingenomen dat de rechtbank ten onrechte heeft geoordeeld dat de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, vierde lid, AWR niet van toepassing is omdat de strekking van die bepaling zich daar volgens de rechtbank tegen verzet. Naar de mening van de inspecteur is de verlengde navorderingstermijn in het onderhavige geval zowel op grond van de tekst van artikel 16, vierde lid, AWR als naar de strekking van deze bepaling van toepassing. Ter onderbouwing van zijn standpunt heeft de inspecteur – samengevat weergegeven – het volgende aangevoerd.

5.1.2. De inspecteur is van mening dat belanghebbende in de jaren 2004 tot en met 2007 onzakelijke hoge factoring fees heeft betaald aan [D v.o.f.] en dat het – naar hij stelt – onzakelijke deel van de in deze jaren betaalde factoring fees moet worden aangemerkt als uitdeling van winst, van welke winstuitdelingen belanghebbende zich bewust was dan wel moet zijn geweest.

5.1.3. Artikel 16, vierde lid, AWR is van toepassing indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen. De in verband met de winstuitdelingen door [D v.o.f.] gerealiseerde (te hoge) winst is voorwerp van belastingheffing in België en wordt daar ook gehouden. Tevens betreft het een bestanddeel van de winst waarover naar de mening van de inspecteur te weinig belasting is geheven in Nederland. Om die redenen is de inspecteur van opvatting dat reeds op grond van de letterlijke tekst van artikel 16, vierde lid, AWR de verlengde navorderingstermijn van toepassing is op de door hem in aanmerking genomen winstuitdelingen. De rechtbank heeft dit miskend met haar uitsluitend op de strekking van artikel 16, vierde lid, AWR gebaseerde oordeel.

5.1.4. Een uitleg naar de strekking van artikel 16, vierde lid, AWR kan volgens de inspecteur hoogstens een uitbreiding van het toepassingsbereik van deze bepaling inhouden en geen beperking, zodat naar de mening van de inspecteur beslissend is dat artikel 16, vierde lid, reeds op grond van een grammaticale interpretatie van toepassing is. Bovendien is artikel 16, vierde lid, AWR volgens de inspecteur om de volgende redenen ook beoordeeld naar zijn strekking in het onderhavige geval van toepassing.

5.1.5. In het zogenoemde prêt participatif-arrest (HR 7 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT5950, hierna: het arrest van 7 oktober 2005) heeft de Hoge Raad geoordeeld dat ook uit het buitenland stammende inkomens- of vermogensbestanddelen die in Nederland worden betaald of ontvangen, onder het toepassingsbereik van de verlengde navorderingstermijn kunnen vallen, mits de strekking van artikel 16, vierde lid, AWR zich daar niet tegen verzet. Indien de desbetreffende betaling in alle openheid zichtbaar is voor de Nederlandse Belastingdienst, is artikel 16, vierde lid, AWR naar zijn strekking niet van toepassing, zo heeft de Hoge Raad in het voormelde arrest geoordeeld. Van een dergelijke directe zichtbaarheid (of openheid) is in het onderhavige geval evenwel geen sprake. De in aftrek gebrachte factoring fees zijn als zodanig niet kenbaar in de door belanghebbende voor de jaren 2004 tot en met 2007 gedane aangiften Vpb. Zij maken onderdeel uit van een veel omvangrijker kostenpost, waarschijnlijk de verkoopkosten; de factoring fees vormen daarvan ongeveer 1% en zijn als zodanig niet zichtbaar in de aangiften.

5.1.6. Daar komt bij dat, ook als de factoring fees wél zichtbaar zouden zijn geweest in de aangiften Vpb van belanghebbende, er geen aanleiding bestond om de juistheid van de in verband daarmee in aftrek gebrachte bedragen te onderzoeken, aangezien de hoogte van deze bedragen in vergelijking met de omvang van de aangegeven omzet en winst van belanghebbende gering zijn. Pas nadat in november 2014 berichten in de pers waren verschenen over de zogenoemde LuxLeaks-affaire, waardoor bekend werd dat belanghebbende door middel van de factoring fees wellicht winsten had overgeheveld naar [D v.o.f.], bestond er aanleiding om de in aftrek gebrachte factoring fees aan een onderzoek te onderwerpen.

5.1.7. De in de administratie van belanghebbende (respectievelijk de dochtermaatschappijen) in Nederland opgenomen documentatie inzake de betaalde factoring fees – onder andere de Receivables Purchase Agreement van 23 juni 1999, een memorandum van PriceWaterhouseCoopers (hierna:

PwC) van 10 oktober 1995, een transferpricingrapport van PwC uit 2008 en wellicht ook een concept transferpricingrapport van BakerMcKenzie gedagtekend 8 juni 2005 – gaf geen aanleiding tot stellen van vragen over de omvang van de betaalde factoring fees. Volgens die transferpricingdocumentatie waren de betaalde factoring fees zakelijk. Pas na het bekend worden van LuxLeaks en de vervolgens uit België verkregen informatie kwamen de in de administratie van belanghebbende opgenomen transferpricingrapporten in een geheel ander daglicht te staan en werd duidelijk dat deze rapportages misleidend waren. Met name uit een ‘ PwC Benchmark Study’ uit 2005 (hierna ook: het benchmark-rapport), die uitsluitend in de administratie van [D v.o.f.] in België is opgenomen, waarvan de inspecteur in november 2017 een samenvatting van twee bladzijden heeft ontvangen en die volgens de inspecteur in de Nederlandse verrekenprijsdocumentatie en -analyse had moeten worden betrokken, blijkt volgens de inspecteur dat de betaalde factoring fees in alle in geschil zijnde jaren excessief hoog waren.

5.1.8. Pas met verkregen informatie afkomstig uit de administratie van [D v.o.f.] in België, waaronder (de samenvatting van) het benchmark-rapport dat volgens de inspecteur ten grondslag lag aan de door de Belgische belastingadministratie afgegeven excess profit ruling uit 2007, werd de helderheid verschaft die in de documenten die in de Nederlandse administratie waren opgenomen juist werd verhuld. In de Nederlandse documentatie werd namelijk versluierd dat in België door [D v.o.f.] slechts administratieve werkzaamheden werden verricht met betrekking tot de factoring, dat er door [D v.o.f.] in België nimmer verliezen zijn geleden op de debiteurenportefeuille en dat [D v.o.f.] in België exorbitant hoge winsten heeft behaald met de factoringwerkzaamheden; deze wezenlijke gegevens werden pas duidelijk uit informatie afkomstig uit België. Het oordeel van de rechtbank (in rechtsoverweging 14 van haar uitspraak) dat de factoring fees steeds vatbaar waren voor onderzoek omdat de daarvoor benodigde gegevens beschikbaar waren in de Nederlandse administratie van (de dochtermaatschappijen van) belanghebbende, is volgens de inspecteur dan ook onjuist. De beperkingen die de inspecteur ondervindt om in het buitenland de benodigde gegevens en documenten te vergaren – in dit geval: in België, met betrekking tot de factoringwerkzaamheden van [D v.o.f.] – is blijkens de wetsgeschiedenis van artikel 16, vierde lid, AWR een reden voor de toepassing van de verlengde navorderingstermijn.

5.1.9. In zijn nader stuk van 8 april 2024 heeft de inspecteur zich op het standpunt gesteld, onder verwijzing naar een aantal recente uitspraken – HR 21 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:672 (hierna: het arrest van 21 april 2023), gerechtshof Den Haag 3 november 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:2269 en gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 27 februari 2024, ECLI:NL:GHARL:2024:1502 – dat het in het onderhavige geval niet goed mogelijk is de vraag of de verlengde navorderingstermijn van toepassing is te beoordelen, zonder eerst vast te stellen of al dan niet sprake is geweest van onzakelijk handelen en van verkapte winstuitdelingen. In de procedure die heeft geleid tot het arrest van 21 april 2023 deed zich bijvoorbeeld een geval voor waarin het feit dat de betalingen waarom het ging in de Nederlandse administratie van de vennootschap waren opgenomen niet beslissend was, aangezien pas op grond van uit het buitenland verkregen informatie duidelijk werd dat deze betalingen betrekking hadden op gefingeerde facturen en dat de naar een Zwitserse bankrekening overgemaakte betalingen in Zwitserland werden doorbetaald naar een nummerrekening op naam van de belanghebbende. Als gevolg van de verkregen informatie uit het buitenland transformeerde de in de Nederlandse administratie opgenomen kostenpost derhalve in een verkapte winstuitdeling. Volgens de inspecteur is in de onderhavige zaak een vergelijkbare casus aan de orde. Het enkele feit dat de verkapte winstuitdeling in casu in het buitenland is ontvangen (door [D v.o.f.]) is reeds voldoende voor de toepassing van de

verlengde navorderingstermijn, maar daarvoor dient het Hof wel eerst een beslissing te nemen over het geschilpunt of de aan [D v.o.f.] betaalde factoring fees onzakelijk hoog zijn en voor het onzakelijke deel moeten worden aangemerkt als een verkapte winstuitdeling.

De inspecteur verzoekt het Hof daarom eerst inhoudelijk te toetsen of de betaalde factoring fees (deels) moeten worden gekwalificeerd als verkapte winstuitdelingen en, indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, om vervolgens te beslissen dat (door de ontvangst van deze verkapte winstuitdelingen in het buitenland) hierop de verlengde navorderingstermijn van toepassing is.

5.1.10. Daarnaast is de inspecteur van mening dat belanghebbende in haar verweer in het principale hoger beroep ten onrechte heeft gesteld dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (met name het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel) in de weg staan aan het vaststellen van de onderhavige navorderingsaanslagen over 2003 tot en met 2005, de beschikking herziening vaststelling verlies 2006 en de navorderingsaanslag over 2007 (hierna tezamen ook aangeduid als: de navorderingsaanslagen). Het standpunt van belanghebbende dat de staatssecretaris van Financiën in de onder 2.6 vermelde toelichting bij zijn besluit om geen cassatieberoep in te stellen tegen de aldaar vermelde uitspraak van gerechtshof Arnhem algemene beleidsregels heeft geformuleerd, is onjuist. De rechtbank heeft in rechtsoverweging 20 van haar uitspraak terecht geoordeeld dat het onder 2.6 vermelde besluit is gebaseerd op de in die specifieke zaak vastgestelde feiten en dat daaruit geen beleid kan worden afgeleid waarop een belanghebbende in andere zaken een beroep kan doen. In de onderhavige zaak ontbrak het in de administratie van belanghebbende bovendien aan voldoende aanknopingspunten voor het instellen van een onderzoek naar de in aftrek gebrachte factoring fees, zodat ook om die reden het beroep van belanghebbende op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur moet worden verworpen.

5.1.11. Voorts heeft de inspecteur (onder meer in zijn tiendagenstuk in eerste aanleg van 28 augustus 2020) weersproken dat hij voorafgaand aan het vaststellen van de navorderingsaanslagen onvoldoende voortvarend heeft gehandeld in de zin van de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU; zie onder meer HvJ EU 11 juni 2009, gevoegde zaken C-155/08 en C-157/08, ECLI:EU:C:2009:368. Passenheim-Van Schoot) en de hierover nader gewezen jurisprudentie van de Hoge Raad (onder meer HR 13 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2601). De inspecteur heeft betwist dat hij al in oktober 2013 dusdanig concrete informatie beschikbaar had over de door belanghebbende aan [D v.o.f.] betaalde factoring fees dat hij reeds in die maand over aanwijzingen beschikte op basis waarvan hij een onderzoek had kunnen instellen als bedoeld in rechtsoverweging 75 en 76 van het arrest Passenheim-Van Schoot. Wel is in 2013 in verband met de beoordeling van een suppletieaangifte omzetbelasting aan de inspecteur een factuur verstrekt (opgesteld door [F B.V.]) waarop de verkoop van vorderingen op afnemers aan [D v.o.f.] is vermeld. De inspecteur heeft vervolgens in de onder 2.3 vermelde e-mail van 11 oktober 2013 gevraagd of sprake was van factoring, maar daarbij is niet gevraagd naar de fees die daarvoor werden betaald; de daarop betrekking hebbende informatie is toen ook niet aan de inspecteur verstrekt. De omstandigheid dat de inspecteur in oktober 2013 op de hoogte raakte van het feit dat factoring plaatsvond, brengt niet met zich mee dat er op dat moment voldoende aanwijzingen waren om een onderzoek in te stellen; op dat moment was er geen reden om te veronderstellen dat door belanghebbende winst werd overgeheveld naar [D v.o.f.]. De aanleiding voor het instellen van een onderzoek ontstond pas na het bekend worden van Luxleaks, door publicaties daarover in de media in

november 2014. Er is dan ook geen sprake van onverklaarbaar stilzitten in de periode vóór november 2014, aldus de inspecteur.

5.1.12. Ook in de periode vanaf november 2014 tot medio 2016 is geen sprake geweest van een onverklaarbaar stilzitten door de Belastingdienst gedurende zes maanden of meer. Ter onderbouwing van zijn standpunt heeft de inspecteur naar het overzicht van in die periode verrichte werkzaamheden verwezen, zoals onder meer weergegeven in zijn toelichting bij de uitspraken op bezwaar (zie 2.5). Naar aanleiding van de publicaties in de media over LuxLeaks heeft de inspecteur op 12 november 2014 bij belanghebbende een onderzoek aangekondigd naar de in aftrek gebrachte factoring fees en heeft hij tot behoud van rechten (met dagtekening 20 december 2014) een navorderingsaanslag Vpb voor het jaar 2008 opgelegd, met een correctie voor de in aftrek gebrachte factoring fees. Daarbij is de inspecteur volledig afgegaan op de openbare LuxLeaks documenten en is door hem € 13 miljoen (als waarschijnlijke factoringopbrengst van [D v.o.f.]) gecorrigeerd. Dat vervolgens pas in een laat stadium expliciet informatie is opgevraagd over de jaren 2004 tot en met 2007, wordt verklaard door het feit dat alle informatie die vanaf eind 2014 werd verzameld op alle jaren zag, ook op de jaren 2004 tot en met 2007. De specifieke informatie die nog over de jaren 2004 tot en met 2007 nodig was, had uitsluitend betrekking op de in die jaren betaalde factoringvergoedingen, teneinde de omvang van de aan te brengen correcties te kunnen bepalen. Belanghebbende stelt dan ook ten onrechte dat niet is voldaan aan het zogenoemde voortvarendheidsvereiste en dat de opgelegde navorderingsaanslagen om die reden in strijd met de artikelen 56 en 63 VWEU zijn vastgesteld, aldus nog steeds de inspecteur. Niet in geschil is dat in de periode na medio 2016 tot aan het opleggen van de navorderingsaanslagen in elk geval geen sprake is geweest van onverklaarbaar stilzitten door de inspecteur gedurende zes maanden of meer (onder verwijzing naar een brief van belanghebbende aan de inspecteur van 20 juli 2016).

Standpunten belanghebbende

5.2.1. Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat artikel 16, vierde lid, AWR in het onderhavige geval zowel op grond van zijn tekst als naar zijn strekking niet van toepassing is. Ter onderbouwing van haar standpunt heeft belanghebbende – samengevat weergegeven – het volgende aangevoerd.

5.2.2. De tekst van artikel 16, vierde lid, AWR biedt geen steun voor de opvatting van de inspecteur dat ook aftrekposten onder het bereik van de regeling vallen. Op grond van de tekst van deze bepaling moet immers “te weinig belasting” zijn geheven “op een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting”. In het geval van de vennootschapsbelasting is het voorwerp de belastbare winst. Bij het niet opnemen van positieve inkomsten of winstposten in de belastbare winst resulteert dit in te weinig geheven belasting op een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting. Negatieve posten die worden opgenomen in de belastbare winst geven evenwel, als zij ten onrechte of voor een te hoog bedrag worden opgevoerd, uitsluitend aanleiding tot een verlaging van de belasting op andere (positieve) inkomsten- of winstposten die zijn opgenomen in de belastbare winst. Er kan in die situatie niet worden gesproken van te weinig geheven belasting over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting. Bovendien stelt de inspecteur ten onrechte dat ook de belastingheffing in het buitenland (in casu van [D v.o.f.] in België) onder het begrip ‘geheven belasting’ zou vallen als bedoeld in artikel 16, vierde lid, AWR.

5.2.3. Ook naar zijn strekking acht belanghebbende de bepaling van artikel 16, vierde lid, AWR niet van toepassing op in aftrek gebrachte kosten. Volgens belanghebbende blijkt dit onder meer uit de

memorie van antwoord bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de invoering van deze bepaling, waarin is opgemerkt dat het resultaat dat met het wetsvoorstel wordt beoogd, het terugbrengen binnen de Nederlandse heffings sfeer van “zwarte” inkomens en vermogens is (*Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 5, blz. 2*). Bovendien wordt in deze memorie van antwoord opgemerkt dat zich met de invoering van artikel 16, vierde lid, AWR geen verslechtering van de bewijspositie van belastingplichtigen zal voordoen, “(...) omdat de bewijslast voor verzwegen inkomsten en vermogens primair op de fiscus rust” (*Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 5, blz. 4*). Indien artikel 16, vierde lid, AWR naar zijn strekking mede zou zijn bedoeld voor kosten, had het voor de hand gelegen dat in de memorie van antwoord tevens was opgemerkt dat de bewijslast bij het aannemelijk maken van aftrekposten op de belastingplichtige rust. In de omstandigheid dat dit niet is gebeurd, ziet belanghebbende een aanvullende aanwijzing voor haar standpunt dat artikel 16, vierde lid, AWR naar zijn strekking uitsluitend op positieve inkomens- en winstbestanddelen ziet.

5.2.4. Bovendien is belanghebbende van mening dat, indien al ervan zou moeten worden uitgegaan dat artikel 16, vierde lid, AWR ook betrekking heeft op kosten, in het onderhavige geval niet is voldaan aan de meer algemene strekking van deze bepaling, zoals deze blijkt uit de wetsgeschiedenis en de hierover gewezen jurisprudentie van de Hoge Raad, met name het arrest van 7 oktober 2005 en de daaraan voorafgegangene conclusie van advocaat-generaal Overgaauw. Die strekking is dat sprake moet zijn van inkomens- of winstbestanddelen die, bijvoorbeeld door de wijze waarop de belastingplichtige deze zich laat betalen, buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gebleven. In het onderhavige geval doet zich die situatie niet voor; de factoring fees zijn in Nederland in rekening gebracht en in alle openheid vanaf de Nederlandse bankrekening van belanghebbende naar een bankrekening in België (van [D v.o.f.]) overgeboekt. Deze factoring fees zijn door belanghebbende in haar aangiften Vpb als kosten in aanmerking genomen en verwerkt in de jaarrekeningen over de betreffende jaren. Alle relevante gegevens en documenten, te weten de Receivables Purchase Agreement, de maandelijkse facturen, bankafschriften, contracten en de transferpricingdocumentatie, bevonden zich in de Nederlandse administratie van (de dochtermaatschappijen van) belanghebbende. Daarmee beschikte de inspecteur over voldoende aanknopingspunten om een onderzoek in te stellen naar de in aftrek gebrachte factoring fees. De inspecteur stelt dan ook ten onrechte dat hij de informatie die zich in de administratie van [D v.o.f.] in België bevindt, nodig had om de zakelijkheid van de betaalde factoring fees te kunnen beoordelen. De door de inspecteur in zijn nader stuk in hoger beroep aangehaalde jurisprudentie is niet vergelijkbaar met de onderhavige zaak en leidt dan ook niet tot een andere conclusie.

Overigens betwist belanghebbende ook op inhoudelijke gronden het standpunt van de inspecteur; in de opvatting van belanghebbende dienen de door de dochtermaatschappijen betaalde factoring fees te worden aangemerkt als zakelijke vergoedingen.

5.2.5. Daarnaast is belanghebbende van mening dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – in het bijzonder het gelijkheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel – zich tegen de toepassing van de verlengde navorderingstermijn in de onderhavige zaak verzetten. Op dit punt heeft belanghebbende zich beroepen op de onder 2.6 vermelde toelichting van de staatssecretaris van Financiën bij zijn besluit om geen cassatieberoep in te stellen tegen de uitspraak van 22 januari 2008 van het gerechtshof Arnhem. In de opvatting van belanghebbende heeft de staatssecretaris in de voormelde toelichting (te weten de tekstpassage vanaf de volzin “De inspecteur had kunnen onderzoeken (...)”) een algemene uitleg

gegeven over de toepassing van artikel 16, vierde lid, AWR die een breder toepassingsbereik heeft, te weten dat in de situatie waarbij sprake is van vanuit Nederland betaalde kosten die vatbaar zijn voor onderzoek, geen sprake is van uit het buitenland stammende winstbestanddelen die buiten het zicht van de fiscus zijn gehouden en dat die situatie daarmee buiten het bereik van doel en strekking van artikel 16, vierde lid, AWR valt. Volgens belanghebbende doet die situatie zich ook in het onderhavige geval voor.

Door onder die omstandigheden desondanks een beroep te doen op de verlengde navorderingstermijn, heeft de inspecteur in strijd gehandeld met deze beleidsopvatting van de staatssecretaris. Daarom verzetten ook het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel zich tegen de toepassing van de verlengde navorderingstermijn in de onderhavige zaak.

5.2.6. Bovendien is belanghebbende van mening dat de navorderingsaanslagen geen stand kunnen houden omdat zij in strijd met de artikelen 56 en 63 VWEU zijn vastgesteld.

De inspecteur heeft voorafgaand aan het opleggen van deze navorderingsaanslagen onvoldoende voortvarend gehandeld in de zin van de hierover gewezen jurisprudentie van het HvJ EU, waaronder het arrest Passenheim-Van Schoot (r.o. 75). Volgens belanghebbende beschikte de inspecteur met de mondelinge gegeven antwoorden op het onder 2.3 vermelde e-mailbericht van [B] van 11 oktober 2013 al over voldoende aanwijzingen op basis waarvan hij zich tot de Belgische belastingautoriteiten had kunnen wenden met een verzoek om wederzijdse bijstand. In de genoemde mondelinge reactie werd namelijk bevestigd dat [D v.o.f.] een met belanghebbende gelieerde vennootschap is en dat deze vennootschap factoringdiensten verrichtte voor enkele met belanghebbende gevoegde dochtervennootschappen.

5.2.7. De inspecteur heeft echter geen vervolgvragen gesteld en heeft pas ruim 13 maanden later (eind november 2014) besloten een boekenonderzoek in te stellen, dat heeft geleid tot het opleggen van navorderingsaanslagen Vpb voor de jaren 2008, 2009 en 2011, maar niet tot navorderingsaanslagen voor (hetzelfde geschilpunt in) de onderhavige jaren. Het duurde vervolgens nog eens 17 maanden voordat belanghebbende uit het onder 2.4 vermelde conceptrapport boekenonderzoek van 7 april 2016 vernam dat de inspecteur het standpunt inneemt dat de verlengde navorderingstermijn voor de jaren 2003 tot en met 2007 van toepassing is. Belanghebbende is van mening dat vanwege deze periodes waarin de inspecteur onverklaarbaar lang heeft stilgezeten (van oktober 2013 tot november 2014 en van november 2014 tot april 2016) de belemmering van de verkeersvrijheden van artikel 56 en 63 VWEU die het toepassen van de verlengde navorderingstermijn oplevert, niet langer wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om misbruik te bestrijden. Ook om die reden dienen de navorderingsaanslagen te worden vernietigd, aldus belanghebbende.

Oordeel Hof

Verlengde navorderingstermijn

5.3.1. Artikel 16, vierde lid, AWR luidt als volgt:

“Indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen, vervalt, in afwijking in zoverre van het derde lid, eerste volzin, de bevoegdheid tot navorderen door verloop van twaalf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.”

5.3.2. Artikel 20b, derde lid, Wet Vpb (tekst 2006) luidt – voor zover hier van belang – als volgt:

“Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat het verlies te hoog is vastgesteld, kan de inspecteur de in het eerste lid bedoelde beschikking herzien bij voor bezwaar vatbare beschikking. (...) Artikel 16, (...) vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing.”

5.3.3. Artikel 16, vierde lid, AWR is ingevoerd bij Wet van 22 mei 1991, *Stb.* 1991, 264.

De in artikel I, onderdeel A.3 van het voorstel van wet (*Kamerstukken II* 1989/90, 21 423, nr. 2) opgenomen bepaling is gelijklopend aan de in werking getreden tekst, zoals weergegeven onder 5.3.1. In de door de rechtbank in rechtsoverweging 12 vermelde memorie van toelichting bij het wetsvoorstel 21 423 is voorts onder meer het volgende opgemerkt over de in het voorstel van wet opgenomen bepaling van artikel 16, vierde lid, AWR (*Kamerstukken II* 1989/90, 21 423, nr. 3, blz. 1-2):

“Inleiding

De vrees dat de met de renterenseignering beoogde gevolgen ontgaan zouden worden - door overbrenging van kapitaal naar het buitenland - heeft de leden der Tweede Kamer, Reitsma en De Grave, ertoe gebracht in de UCV van de Vaste commissie voor Financiën over hoofdstuk IXB van de rijksbegroting voor 1987 een motie in te dienen (*Kamerstukken II*, 19 700/ hoofdstuk IXB, nr. 43). Het eerste deel van de uit twee onderdelen bestaande motie houdt in dat het gewenst is «dat met betrekking tot in het buitenland aangehouden bezittingen, waaronder begrepen vorderingen op in het buitenland gevestigde natuurlijke en rechtspersonen, en de uit zodanige vermogensbestanddelen gevloede inkomsten de termijn van vijf jaren waarbinnen navordering mogelijk is (artikel 16, lid 3, Algemene Wet inzake rijksbelastingen) komt te vervallen».

De indieners van de motie hebben blijkens vorenbedoelde formulering vooral het oog gehad op de heffing van vermogensbelasting, inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen over in het buitenland aanwezig vermogen en in het buitenland opgekomen inkomen. Met betrekking tot die heffingen achten zij de huidige navorderingstermijn van vijf jaren ontoereikend. In plaats daarvan stellen zij voor: een in de tijd onbeperkte bevoegdheid tot navordering ter zake van buitenlandse bezittingen en van de inkomsten daaruit. Genoemde motie is op 19 maart 1987 met algemene stemmen door de Tweede Kamer aangenomen.

Door middel van dit wetsvoorstel wordt uitvoering gegeven aan de motie, zij het dat de voorgestelde termijn beperkter en het object ruimer is dan in de motie is verwoord.

(...)

Het voorstel

Het wetsvoorstel houdt in dat de belastingdienst de bevoegdheid krijgt, in plaats van gedurende de gebruikelijke vijf jaren, gedurende twaalf jaren de belasting na te vorderen die ten onrechte nog niet is geheven, indien het gaat om belasting te heffen van in het buitenland

gehouden vermogensbestanddelen of in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen. (...) In twee opzichten wijkt het wetsvoorstel af van de motie.

1. in plaats van een onbeperkte navorderingstermijn wordt een termijn van twaalf jaren voorgesteld;

2. de uitbreiding van de navorderingsmogelijkheid geldt niet alleen voor gevallen waarin te weinig belasting is geheven over in het buitenland gehouden bezittingen en de uit die bezittingen verkregen inkomsten, doch ook voor andere gevallen (arbeidsinkomsten, winst en dergelijke), waarin een in de Nederlandse belastingheffing te begrijpen bestanddeel van de belastbare grondslag in het buitenland wordt gehouden dan wel is opgekomen.”

5.3.4. In de memorie van antwoord bij voormeld wetsvoorstel is – voor zover hier van belang – het volgende opgemerkt (*Kamerstukken II* 1989/90, 21 423, nr. 5, blz. 5):

“2.2. *Reikwijdte van de verruimde navorderingstermijn*

De leden van de C.D.A.-fractie hebben er op zich geen bezwaar tegen dat de regering de termijnverlenging niet alleen op bezittingen en de inkomsten daaruit betreft, maar ook op andere inkomsten en winstbestanddelen. Zij behoeven daarbij niet bevreesd te zijn, zo kan ik vermelden naar aanleiding van hun opmerking, dat het regime een onnodige uitbreiding zal krijgen doordat inspecteurs in de gelegenheid zouden zijn om «normale» geschilpunten na verloop van vele jaren nog aan de orde te stellen. Zij noemen het voorbeeld van het al dan niet toerekenen van een bepaald winstbestanddeel aan het resultaat van een buitenlandse vaste inrichting. Zodanige toerekeningsvraagstukken zullen in beginsel bij de regeling van de aanslagen over de jaren waarin een vaste inrichting bestaat, tot een standpuntbepaling van de inspecteur moeten leiden. Als regel zal het de inspecteur niet vrij staan later op die beoordeling terug te komen omdat niet voldaan zal zijn aan het vereiste van het nieuwe feit dat navordering dient te rechtvaardigen.”

5.3.5. Voorts wijst het Hof nog op de volgende opmerking van de staatssecretaris van Financiën tijdens de plenaire behandeling van voormeld wetsvoorstel (*Handelingen II* 1990/91, nr. 14 (Navorderingstermijn buitenland), blz. 14-692, linkerkolom):

“[Staatssecretaris Van Amelsvoort]: (...) Nog een element is het volgende. De heren Reitsma en De Grave spraken in hun motie alleen over bezittingen in het buitenland en de inkomsten daaruit. De rechtsgrond van de termijnverlenging heeft echter een bredere strekking. Ook andere inkomensbestanddelen dan alleen inkomsten uit vermogen zijn, als zij in het buitenland opkomen, onttrokken aan het zicht van de Nederlandse fiscus. Daarom gaat het wetsvoorstel over alle soorten inkomensbestanddelen. Ook dit is, tot mijn vreugde, niet bestreden.”

5.3.6. Naar het oordeel van het Hof is de reikwijdte van de bepaling van artikel 16, vierde lid, AWR op grond van haar bewoordingen, mede in het licht van de hiervoor onder 5.3.3 tot en met 5.3.5 vermelde wetsgeschiedenis, niet beperkt tot bezittingen en positieve inkomens- of winstbestanddelen, zoals belanghebbende heeft verdedigd, maar is deze bepaling ook van toepassing op schulden, lasten en kosten die in het buitenland worden gehouden of zijn opgekomen. De woorden “bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen” omvatten naar 's Hof's oordeel ook negatieve bestanddelen van het inkomen of de winst (“het voorwerp van enige belasting”), terwijl bijvoorbeeld ten onrechte (of tot een te hoog bedrag) opgevoerde schulden of in aftrek gebrachte kosten tot gevolg hebben dat over een bestanddeel van het inkomen of de winst te weinig belasting is geheven als bedoeld in artikel 16, vierde lid, AWR. Het Hof verwierpt derhalve de door belanghebbende verdedigde opvatting (zie 5.2.2) dat uitsluitend positieve inkomsten of winstposten kunnen kwalificeren als “bestanddeel van het voorwerp van enige belasting” waarover te weinig belasting is geheven.

5.3.7. Bij zijn onder 5.3.6 weergegeven interpretatie heeft het Hof mede acht geslagen op de onder 5.3.3 tot en 5.3.5 vermelde wetsgeschiedenis. Daaruit blijkt dat aanvankelijk was beoogd (in de motie Reitsma / De Grave) om de reikwijdte van de voorziene bepaling te beperken tot in het buitenland gehouden bezittingen en uit die bezittingen verkregen inkomsten en dat vervolgens in het voorstel van wet is gekozen voor een bepaling met een ruimere reikwijdte, waardoor ook “andere gevallen (arbeidsinkomsten, winst en dergelijke)”, waarin een in de Nederlandse belastingheffing te begrijpen bestanddeel van de belastbare grondslag in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen, onder de reikwijdte van artikel 16, vierde lid, AWR valt. Gelet op de vermelding van het saldobegrip ‘winst’ dienen onder het begrip ‘bestanddeel van de belastbare grondslag’ daarom zowel opbrengsten als kosten te worden verstaan.

5.3.8. Naar zijn letterlijke tekst heeft artikel 16, vierde lid, AWR (zoals bevestigd in de hiervoor weergegeven wetsgeschiedenis) uitsluitend betrekking op bezittingen, schulden, opbrengsten of kosten die worden “gehouden” dan wel zijn “opgekomen” in het buitenland. In geval van door een belanghebbende in aftrek gebrachte kosten kan het dan bijvoorbeeld door een buiten Nederland gevestigde leverancier of dienstverrichter in rekening gebrachte bedragen betreffen die door de belastingplichtige vanaf een in het buitenland gehouden bankrekening zijn betaald.

5.3.9. Gelet op de wetssystematiek van de AWR dienen de woorden “te weinig belasting is geheven” in artikel 16, vierde lid, gelezen in samenhang met de hoofdregel van artikel 16, eerste lid, AWR, te worden uitgelegd als navordering van (bij wege van aanslag) te weinig geheven rijksbelasting op grond van de in Nederland van kracht zijnde belastingwetten.

In artikel 1, eerste lid, AWR is immers opgenomen dat de bepalingen van deze wet “in Nederland [gelden] bij de heffing van rijksbelastingen (...) welke ingevolge de belastingwet kunnen worden vastgesteld of opgelegd”, waarbij in artikel 1, tweede lid, AWR is bepaald dat onder ‘rijksbelastingen’ worden verstaan belastingen welke van rijkswege door de rijksbelastingdienst worden geheven. Voorts wordt in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, AWR de term ‘belastingwet’ gedefinieerd als “(...) zowel [de AWR] als andere wettelijke bepalingen betreffende de heffing van de onder artikel 1 vallende belastingen.”

Het standpunt van de inspecteur dat onder het begrip “te weinig geheven belasting” van artikel 16, vierde lid, AWR ook in het buitenland (in casu België) geheven belasting moet worden begrepen, is derhalve rechtens onjuist.

5.3.10. In het onderhavige geval zijn de kosten die ten laste van de in Nederland belastbare winst van de fiscale eenheid zijn gebracht (betalingen voor gefactureerde factoring fees) – naar niet in geschil is – door [D v.o.f.] in rekening gebracht en vanaf in Nederland aangehouden bankrekeningen van (de dochtermaatschappijen van) belanghebbende naar een in België aangehouden bankrekening van [D v.o.f.] overgeboekt. Naar het oordeel van het Hof is daarmee sprake van een in Nederland opgekomen bestanddeel, waardoor artikel 16, vierde lid, AWR op grond van zijn letterlijke tekst niet op de betaalde factoring fees van toepassing is.

5.3.11. Voorts stelt de inspecteur ten onrechte dat de verlengde navorderingstermijn in het onderhavige geval reeds op grond van de letterlijke tekst van artikel 16, vierde lid, AWR van toepassing is met de redenering dat de door hem gestelde uitdelingen van winst, welke volgens hem in de betaalde factoring fees besloten liggen, door [D v.o.f.] in België worden “gehouden” in de zin van deze bepaling. Ook indien het Hof – veronderstellenderwijs – zou uitgaan van de juistheid van de stelling van de inspecteur dat

de door (de dochtervennootschappen van) belanghebbende betaalde factoring fees onzakelijk hoog zijn en voor een deel moeten worden aangemerkt als uitdelingen van winst, is de bepaling van artikel 16, vierde lid, AWR hierop in het onderhavige geval op grond van zijn letterlijke tekst niet van toepassing. De term “gehouden” heeft (zoals ook is bevestigd in de onder 5.3.3 vermelde wetsgeschiedenis) betrekking op bezittingen en schulden, terwijl de term “opgekomen” ziet op (positieve of negatieve) inkomens- en winstbestanddelen. Ook indien – zoals de inspecteur heeft gesteld – een deel van de door (de dochtermaatschappijen van) belanghebbende in aftrek gebrachte kosten in Nederland niet aftrekbaar zou zijn, blijft voor de toepassing van artikel 16, vierde lid, AWR naar zijn letterlijke tekst sprake van ‘een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting’ (ten laste van de in Nederland belastbare winst gebrachte kosten) dat is opgekomen in Nederland.

5.3.12. Op grond van hetgeen hiervoor onder 5.3.10 en 5.3.11 is overwogen, is het Hof van oordeel dat de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, vierde lid, AWR in het onderhavige geval op grond van een louter grammaticale interpretatie niet van toepassing is,

omdat de in geschil zijnde kosten (te weten de betaling voor gefactureerde factoring fees) zijn geboekt vanaf (zijn “opgekomen in”) in Nederland gehouden bankrekeningen van (de dochtermaatschappijen van) belanghebbende. Over de vraag of een beoordeling mede naar de strekking van artikel 16, vierde lid, AWR – zoals deze blijkt uit de wetsgeschiedenis van deze bepaling en de daarover gewezen jurisprudentie – tot een andere conclusie dient te leiden, oordeelt het Hof als volgt.

5.3.13. Uit de door de rechtbank in rechtsoverweging 12 van haar uitspraak vermelde passages uit de wetsgeschiedenis, in onderlinge samenhang beschouwd, leidt het Hof evenals de rechtbank af dat de bepaling van artikel 16, vierde lid, AWR naar haar strekking van toepassing is indien het de inspecteur ontbreekt aan relevante aanknopingspunten voor het instellen van een aangewezen vorm van controle (zie onder meer de door de rechtbank geciteerde memorie van toelichting, *Kamerstukken II* 1989/90, 21 423, nr. 3, blz. 2-3: “het de (...) fiscus in feite ontbreekt aan toereikende controlemogelijkheden” om inkomens- of winstbestanddelen die “buiten het controlebereik van de Nederlandse fiscus zijn gehouden” te achterhalen). Het moet daarbij gaan om voor de belastingheffing relevante feiten, die wegens een gebrek aan controlemogelijkheden ‘verborgen’ zijn gebleven voor de fiscus en niet om (een andere) interpretatie van aan de fiscus wél bekend gemaakte feiten (vgl. bijlage (randnummers 3.18-3.19) bij de conclusie van Advocaat-Generaal Overgaauw bij het arrest van 7 oktober 2005). Een dergelijke mogelijkheid kan zich niet alleen bij positieve inkomens- of winstbestanddelen voordoen, maar eveneens bij ten laste van het inkomen of de winst gebrachte kosten. De omstandigheid dat de belastingplichtige reeds de bewijslast heeft van dergelijke kosten, neemt overigens niet weg dat de hiervoor beschreven strekking van de bepaling evenzeer geldt voor in het buitenland opgekomen kosten.

5.3.14. Uit de door de Hoge Raad gewezen jurisprudentie over artikel 16, vierde lid, AWR volgt dat de Hoge Raad de in de wetsgeschiedenis toegelichte reden voor de invoering van die termijn mede van belang acht. Voorts blijkt naar het oordeel van het Hof uit deze jurisprudentie dat een interpretatie van artikel 16, vierde lid, AWR (mede) naar zijn strekking ertoe kan leiden dat het toepassingsbereik van deze bepaling (afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval) in sommige gevallen ruimer en in andere gevallen juist beperkter is dan bij een zuiver grammaticale interpretatie. Bij de beoordeling van de voorliggende vraag of in aftrek gebrachte kosten die op grond van een zuiver grammaticale interpretatie van artikel 16, vierde lid, AWR niet in het buitenland maar in Nederland

“opgekomen” bestanddelen van de winst zijn, beoordeeld naar de strekking van deze bepaling toch onder de reikwijdte van de verlengde navorderingstermijn kunnen vallen, acht het Hof de navolgende (ter zake van positieve inkomens- of winstbestanddelen geweest) jurisprudentie relevant. Uit die jurisprudentie blijkt dat onder meer van belang is dat bij een beoordeling naar de strekking van de bepaling de plaats waar een voordeel in fiscale zin wordt genoten, niet zonder meer beslissend is voor de beantwoording van de vraag waar een voordeel is ‘opgekomen’ in de zin van artikel 16, vierde lid, AWR. De plaats waar de betalingen met betrekking tot het desbetreffende voordeel worden verricht of waar de betalingen worden ontvangen, kan ertoe leiden dat artikel 16, vierde lid, AWR op grond van zijn strekking van toepassing is, omdat het desbetreffende voordeel dan in het buitenland is ‘opgekomen’ in de zin van deze bepaling, terwijl dit op grond van een zuiver grammaticale interpretatie naar het oordeel van het Hof niet het geval zou zijn geweest. Dit volgt onder meer uit het arrest HR 4 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE8364, r.o. 4.1 (cursiveringen door het Hof):

“Nu F een in Nederland gevestigde maatschap is, brengt laatstbedoeld - in cassatie onbestreden - oordeel van het Hof mee dat de voordelen welke belanghebbende uit deze vordering op een binnenlandse debiteur genoot, *niet in het buitenland opkwamen, behoudens indien de betalingen aan belanghebbende in het buitenland werden verricht*, waaromtrent de Inspecteur echter niets heeft gesteld en het Hof niets heeft vastgesteld. Voor het oordeel van het Hof dat het erop aankomt dat de oorsprong van de onderhavige vordering in het buitenland ligt, biedt *de strekking* van artikel 16, lid 4, van de Wet, inhoudende - kort gezegd en voorzover hier van belang - het verruimen van de navorderingsmogelijkheid met betrekking tot *inkomsten welke zich door de plaats waar zij opkomen aan het zicht van de Nederlandse fiscus plegen te onttrekken*, onvoldoende aanknopingspunt.”

5.3.15. In zijn arrest van 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911 heeft de Hoge Raad in vergelijkbare zin geoordeeld (cursiveringen door het Hof):

“3.4. (...) Het Hof heeft in rechtsoverweging 5.6 terecht overwogen 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*. Die situaties doen zich in het onderhavige geval niet voor. Het enkele feit dat het beheer van de onderhavige rekening vanuit het buitenland is geschied, is onvoldoende om de verlengde navorderingstermijn van genoemde bepaling van toepassing te doen zijn.”

5.3.16. Beoordeeld naar de strekking van artikel 16, vierde lid, AWR gaat het er ook in een situatie waarin uit het buitenland stammende inkomensbestanddelen naar een in Nederland aangehouden bankrekening zijn overgeboekt om of die inkomensbestanddelen, door de wijze waarop de belastingplichtige zich deze laat betalen, buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gebleven. Uit het buitenland stammende voordelen die rechtstreeks worden overgemaakt naar een Nederlandse bankrekening die door de belastingplichtige in alle openheid wordt aangehouden voor zijn bedrijfsontvangsten, vallen daarom op grond van de tekst van artikel 16, vierde lid, AWR weliswaar onder de verlengde navorderingstermijn (het betreft immers in het buitenland opgenomen winstbestanddelen), maar beoordeeld naar de strekking van deze bepaling niet. In een dergelijk geval leidt een interpretatie (mede) op grond van de strekking van artikel 16, vierde lid, AWR dus tot een beperkter toepassingsbereik van deze bepaling dan op grond van een zuiver grammaticale uitleg. In het arrest van 7 oktober 2005,

heeft de Hoge Raad over een dergelijke interpretatie (mede) naar de strekking van artikel 16, vierde lid, AWR onder meer het volgende overwogen (cursiveringen door het Hof):

“3.3. Het middel voert aan dat het Hof artikel 16, lid 4, van de Wet te beperkt heeft uitgelegd door ervan uit te gaan dat een voordeel als het onderhavige - volgens het middel een opbrengst van een vordering op een in het buitenland gevestigde rechtspersoon - niet kan gelden als opgekomen in het buitenland indien de ontvangst van het voordeel niet in het buitenland plaatsvindt. Het middel is in zoverre gegrond. *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*. Een andere opvatting doet te kort *aan de strekking* van artikel 16, lid 4, van de Wet, zoals blijkende uit de in onderdeel 2.4 van de bijlage bij de conclusie van de Advocaat-Generaal weergegeven wetsgeschiedenis, *om ook onder het bereik van die bepaling te brengen uit het buitenland stammende inkomens- of winstbestanddelen die door de wijze waarop de belastingplichtige zich deze laat betalen buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gebleven*. De plaats waar de betaling wordt ontvangen is in deze derhalve niet zonder meer beslissend. Het middel kan evenwel niet tot cassatie leiden. De door het Hof vastgestelde feiten laten geen andere conclusie toe dan dat de onderhavige door belanghebbende verkregen vergoeding rechtstreeks door de buitenlandse debiteur is overgemaakt *naar de Nederlandse bankrekening die belanghebbende in alle openheid naar de belastingdienst toe aanhield voor haar bedrijfsontvangsten*. Artikel 16, lid 4, van de Wet is op een aldus verkregen en betaald bestanddeel naar zijn strekking niet van toepassing. (...)”

5.3.17. Hetgeen hiervoor is overwogen aangaande de strekking van artikel 16, vierde lid, AWR dient eveneens in aanmerking te worden genomen bij de beoordeling van de vraag of ten laste van het Nederlandse inkomen of de Nederlandse winst gebrachte kosten onder de reikwijdte van de verlengde navorderingstermijn vallen. In het onderhavige geval zijn de in geschil zijnde kosten (te weten de betaling voor gefactureerde factoring fees) overgeboekt van in Nederland gehouden bankrekeningen van (de dochtermaatschappijen van) belanghebbende naar een in België gehouden bankrekening van [D v.o.f.]. Bij de beoordeling van de vraag of de strekking van artikel 16, vierde lid, AWR meebrengt dat de in de aangiften Vpb van belanghebbende in aftrek gebrachte kosten waarop deze betalingen betrekking hebben beschouwd moeten worden (anders dan bij een zuiver grammaticale interpretatie) als te zijn ‘opgekomen’ in het buitenland, is naar het oordeel van het Hof met name van belang of de in Nederland aanwezige administratie van (de respectieve dochtermaatschappijen van) belanghebbende documentatie bevatte ter zake van deze betalingen (in de periode van de reguliere navorderingstermijn van vijf jaren) die voldoende aanknopingspunten verstrekten om de in aftrek gebrachte kosten desgewenst aan een nader onderzoek (een effectieve vorm van controle) te onderwerpen. Indien de wijze waarop de desbetreffende kosten in de Nederlandse administratie zijn verwerkt (en met documentatie zijn onderbouwd) dermate summier of verhullend is dat het in feite ontbreekt aan relevante aanknopingspunten voor het instellen van een aangewezen vorm van nader onderzoek, kan de strekking van artikel 16, vierde lid, AWR meebrengen dat de verlengde navorderingstermijn van toepassing is.

5.3.18. Veronderstellenderwijs uitgaand van de juistheid van de stelling van de inspecteur dat de door (dochtervennootschappen van) belanghebbende betaalde factoring fees onzakelijk hoog zijn, oordeelt het Hof als volgt. Niet in geschil is dat de aan [D v.o.f.] betaalde factoring fees in de aangiften Vpb van belanghebbende als aftrekbare kosten zijn opgenomen en dat de documentatie met betrekking tot de factoring fees die zich – in de periode waarop de reguliere navorderingstermijn

van vijf jaren betrekking heeft – in de Nederlandse administratie van (de dochtermaatschappijen van) belanghebbende bevond, in elk geval de Receivables Purchase Agreement van 23 juni 1999, een memorandum van PwC van 10 oktober 1995 en een transferpricingrapport van PwC uit 2008 omvatte. Voorts heeft belanghebbende onweersproken gesteld dat de maandelijkse facturen van [D v.o.f.] en de bankafschriften van de verrichte betalingen in de Nederlandse administratie waren opgenomen. Naar het oordeel van het Hof bevatte de in de Nederlandse administratie aanwezige documentatie daarmee voldoende aanknopingspunten in de onder 5.3.17 bedoelde zin om de in aftrek gebrachte kosten desgewenst aan een nader onderzoek (een effectieve vorm van controle) te onderwerpen, ook indien daarbij wordt meegewogen dat de factoring fees in de door belanghebbende ingediende aangiften Vpb, zoals de inspecteur heeft gesteld (zie 5.1.5), deel uitmaakten van een veel omvangrijker kostenpost en als zodanig niet in de aangiften (en de bij die aangiften gevoegde jaarrekeningen) zichtbaar waren, en dat de onder 5.1.7 vermelde ‘PwC Benchmark Study’ niet tot de Nederlandse transfer pricing-administratie behoorde, daarbij – veronderstellenderwijs – ervan uitgaand dat die rapportage daarin op de voet van artikel 8b, derde lid, van de Wet Vpb had moeten worden betrokken. Deze aspecten betreffen weliswaar mee te wegen omstandigheden, maar zijn niet doorslaggevend. Beslissend is of, alle feiten en omstandigheden van het geval in aanmerking nemend, de aangiften in combinatie met de in de administratie beschikbare documentatie *voldoende* aanknopingspunten bevatten in de hiervoor bedoelde zin. Naar het oordeel van het Hof is dat in casu het geval.

5.3.19. Met zijn onder 5.1.7 en 5.1.8 weergegeven betoog miskent de inspecteur dat voor de toepassing van de verlengde navorderingstermijn beslissend is of de inspecteur binnen de reguliere navorderingstermijn over voldoende aanknopingspunten beschikte voor het instellen van een nader onderzoek naar de in aftrek gebrachte factoring fees (een effectieve vorm van controle) en niet of de in Nederland aanwezige documentatie voldoende aanknopingspunten bevatte voor hetgeen de inspecteur uiteindelijk met een dergelijk onderzoek zou willen bewijzen. Het Hof verwerpt het standpunt van de inspecteur dat pas met de na het verstrijken van de reguliere navorderingstermijn uit de administratie van [D v.o.f.] in België verkregen informatie – waarbij in de onderhavige zaak in het midden kan blijven of deze documenten zich (ook) in de Nederlandse administratie hadden moeten bevinden – voldoende aanknopingspunten beschikbaar waren voor het instellen van een onderzoek in de hiervoor bedoelde zin.

5.3.20. Het onder 5.1.9 weergegeven standpunt van de inspecteur wordt eveneens verworpen. Bij zijn hiervoor weergegeven oordelen is het Hof veronderstellenderwijs uitgegaan van de juistheid van het standpunt van de inspecteur dat de factoring fees (groten)deels moeten worden aangemerkt als uitdelingen van winst. Het is niet noodzakelijk om voorafgaand aan de beoordeling van de vraag of de verlengde navorderingstermijn van toepassing is, een definitieve beslissing te nemen over de vraag in hoeverre de betaalde factoring fees bij belanghebbende in aftrek kunnen komen van de winst.

5.3.21. Ook naar zijn strekking beoordeeld is artikel 16, vierde lid, AWR in het onderhavige geval derhalve niet van toepassing.

Overige geschilpunten principaal hoger beroep

5.3.22. Reeds op grond van hetgeen hiervoor onder 5.3.1 tot en met 5.3.21 is overwogen, treft het principaal hoger beroep van de inspecteur geen doel. De rechtbank heeft terecht beslist dat de navorderingsaanslagen, de beschikking herziening vaststelling verlies en de in verband hiermee

opgelegde boetebeschikkingen en beschikkingen heffingsrente moeten worden vernietigd. Het Hof komt in het kader van het principale hoger beroep niet toe aan een beoordeling van de overige geschilpunten ten aanzien van de navorderingsaanslagen en beschikkingen en de in verband daarmee door partijen overgelegde stukken.

Verzoek vergoeding werkelijke kosten

5.4.1. In haar incidentele hoger beroep – evenals in haar verweerschrift in het principale hoger beroep, voor wat betreft de in hoger beroep gemaakte kosten – heeft belanghebbende het Hof verzocht de inspecteur te veroordelen tot vergoeding van de werkelijke kosten van rechtsbijstand in bezwaar, beroep en hoger beroep die belanghebbende redelijkerwijs heeft moeten maken, aangezien naar de mening van belanghebbende sprake is van bijzondere omstandigheden als bedoeld in artikel 2, derde lid, Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit) die een dergelijke integrale kostenvergoeding rechtvaardigen.

Belanghebbende is van mening dat de navorderingsaanslagen lichtvaardig zijn opgelegd en gehandhaafd. Het moet de inspecteur van het begin af aan duidelijk zijn geweest dat een beroep op de verlengde navorderingstermijn in dit geval niet zou kunnen slagen.

Ter onderbouwing van haar standpunt heeft belanghebbende het volgende aangevoerd.

5.4.2. Zoals belanghebbende ook in haar verweer in het principale hoger beroep heeft beargumenteerd (zie onder 5.2.5), heeft de staatssecretaris van Financiën in de opvatting van belanghebbende in zijn onder 2.6 vermelde toelichting bij de uitspraak van gerechtshof Arnhem van 22 januari 2008 beleid geformuleerd waaraan de inspecteur is gebonden en verzetten de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zich daarom tegen toepassing van de verlengde navorderingstermijn in de onderhavige zaak. Doordat de inspecteur desondanks voor de jaren 2003 tot en met 2007 navorderingsaanslagen heeft opgelegd met toepassing van de verlengde navorderingstermijn, heeft de inspecteur een standpunt ingenomen en gehandhaafd tegen beter weten in.

5.4.3. Bovendien moet de inspecteur bekend zijn geweest met de duidelijke en vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie en de Hoge Raad over de grenzen die het Europese recht stelt aan de toepassing van de verlengde navorderingstermijn. Zoals belanghebbende ook in haar verweer in het principale hoger beroep heeft betoogd (zie onder 5.2.6 en 5.2.7), heeft de inspecteur (van oktober 2003 tot november 2004 en van november 2004 tot april 2016) onverklaarbaar lang stilgezeten in de zin van de over het voortvarendheidsvereiste gewezen jurisprudentie en verzet ook het Europese recht zich daarom in het onderhavige geval tegen toepassing van de verlengde navorderingstermijn. Ook op dit punt heeft de inspecteur volgens belanghebbende lichtvaardig en tegen beter weten in gehandeld door desondanks de bestreden navorderingsaanslagen vast te stellen.

5.4.4. Beide hiervoor onder 5.4.2 en 5.4.3 genoemde argumenten vormen in de opvatting van belanghebbende bijzondere omstandigheden als bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Besluit die een – door het Hof nader vast te stellen – vergoeding van haar proceskosten rechtvaardigen in afwijking van de forfaitaire bedragen vermeld in de bijlage bij het Besluit.

5.5. De inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat geen sprake is van bijzondere omstandigheden als bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Besluit op grond waarvan aanleiding zou kunnen bestaan voor een hogere vergoeding van proceskosten dan de in het Besluit opgenomen

forfaitaire bedragen. Zoals hij ook in zijn processtukken in het principale hoger beroep heeft beargumenteerd (zie 5.1.10 respectievelijk 5.1.11 en 5.1.12), heeft hij naar zijn mening niet in strijd gehandeld met een of meer algemene beginselen van behoorlijk bestuur door de onderhavige navorderingsaanslagen vast te stellen, terwijl hij voorafgaand aan het opleggen van deze navorderingsaanslagen bovendien voldoende voortvarend heeft gehandeld in de zin van de hierover gewezen jurisprudentie. De inspecteur concludeert tot ongegrondverklaring van het incidentele hoger beroep.

5.6.1. Het Hof stelt voorop dat voor een toekenning van een proceskostenvergoeding in afwijking van de forfaitaire bedragen van het Besluit grond is indien het bestuursorgaan het verwijt treft dat het een beschikking of uitspraak geeft respectievelijk doet of in rechte handhaaft, terwijl op dat moment duidelijk is dat die beschikking of uitspraak in een daartegen ingestelde procedure geen stand zal houden (zie onder meer HR 13 april 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA2802, r.o. 3.2). Ook in andere gevallen kan aanleiding bestaan om, alle omstandigheden van het geval in aanmerking nemend, af te wijken van de forfaitaire bedragen van het Besluit. Er moeten dan feiten en omstandigheden komen vast te staan die, in onderling verband en samenhang beschouwd, leiden tot het oordeel dat de Belastingdienst in vergaande mate onzorgvuldig heeft gehandeld en dat dit grond oplevert om een bijzondere omstandigheid als bedoeld in artikel 2, derde lid, Besluit aanwezig te achten (vgl. HR 4 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP2975, r.o. 3.5).

5.6.2. Evenals de rechtbank is het Hof van oordeel dat uit de onder 2.6 vermelde toelichting bij het besluit van de staatssecretaris van Financiën om geen cassatieberoep in te stellen, volgt dat dit besluit mede is gebaseerd op de in die procedure door het gerechtshof Arnhem vastgestelde feiten en dat in deze toelichting geen beleidsregels zijn geformuleerd waarop belanghebbenden in andere zaken een beroep kunnen doen. Naar het oordeel van het Hof bevat de voormelde toelichting een afweging van de staatssecretaris of het, gelet op de in de desbetreffende zaak vastgestelde feiten en het oordeel daarover van het gerechtshof, opportuun is om tegen de uitspraak van gerechtshof Arnhem cassatieberoep in te stellen en volgt uit deze toelichting dat het antwoord op de vraag of de inspecteur over voldoende aanknopingspunten beschikte om een onderzoek in te stellen, moet worden beoordeeld op grond van de specifieke feiten en omstandigheden van het concrete geval. Naar het oordeel van het Hof kan het standpunt van de inspecteur dat hij in het onderhavige geval over onvoldoende aanknopingspunten beschikte in de hiervoor bedoelde zin, in elk geval niet worden aangemerkt als een tegen beter weten ingenomen en gehandhaafd standpunt dan wel als een in vergaande mate onzorgvuldig handelen in de onder 5.6.1 bedoelde zin.

5.6.3. Voorts is het Hof van oordeel dat de inspecteur met zijn onder 5.1.11 en 5.1.12 weergegeven toelichting en de daarbij door hem aangedragen bewijsmiddelen aannemelijk heeft gemaakt dat hij in de periode voorafgaand aan het opleggen van de navorderingsaanslagen voldoende voortvarend heeft gehandeld in de zin van de hierover gewezen jurisprudentie. Gelet op de inhoud van het onder 2.3 vermelde e-mailbericht van 11 oktober 2013 en de daarop door de inspecteur gegeven toelichting, gewogen tegen hetgeen belanghebbende daarover heeft aangevoerd, acht het Hof niet aannemelijk dat de inspecteur reeds in oktober 2013 of op enig ander tijdstip vóór november 2014 over voldoende aanwijzingen beschikte in de zin van de hierover gewezen jurisprudentie van het HvJ EU om een onderzoek in te stellen naar de zakelijkheid van de in aftrek gebrachte factoring fees. Uit het genoemde

e-mailbericht en de toelichting daarop van de inspecteur volgt dat de inspecteur in het kader van de beoordeling van een door belanghebbende ingediende suppletieaangifte omzetbelasting enkele vragen heeft gesteld over een door belanghebbende in dat verband overgelegde factuur, te weten of de vermelding op de desbetreffende factuur "iets met factoring te maken" heeft en wat voor vennootschap [D v.o.f.] is. Gelet op de betwisting door de inspecteur acht het Hof niet aannemelijk dat, zoals belanghebbende stelt, de hierop namens belanghebbende mondeling gegeven informatie van dien aard was dat de inspecteur daardoor over dusdanig concrete informatie beschikte over de aard van de door [D v.o.f.] in rekening gebrachte factoring fees, dat hij reeds in oktober 2013 (of enig ander tijdstip vóór november 2014) over aanwijzingen beschikte op basis waarvan hij een onderzoek had kunnen instellen als bedoeld in het arrest Passenheim-Van Schoot.

5.6.4. Voorts is het Hof van oordeel dat de inspecteur met de door hem gegeven toelichting, zoals weergegeven onder 5.1.12, en de door hem in dat verband vermelde correspondentie aannemelijk heeft gemaakt dat hij ook in de periode van november 2014 tot medio 2016 voldoende voortvarend heeft gehandeld in de zin van de hierover gewezen jurisprudentie en dat in die periode geen sprake is geweest van een periode van onverklaarbaar stilzitten van zes maanden of meer. Gelet op de inhoud van de door de inspecteur vermelde correspondentie (zoals onder meer weergegeven in de onder 2.5 vermelde toelichting op de uitspraken op bezwaar) is het Hof van oordeel dat de informatie die de inspecteur in de periode tussen november 2014 en april 2016 (de maand waarin het onder 2.4 vermelde conceptrapport is opgesteld) heeft opgevraagd, mede betrekking had op de voor de jaren 2004 tot en met 2007 (en voor 2003, naar aanleiding van een te nemen beschikking herziening vaststelling verlies 2006) aan te brengen correcties op de in aftrek gebrachte factoring fees. Immers de inhoudelijke geschilpunten omtrent de aard en de omvang van de door [D v.o.f.] in rekening gebrachte factoring fees voor de jaren 2004 tot en met 2007 zijn vergelijkbaar met die van de in rekening gebrachte factoring fees in de jaren 2008 tot en met 2016. Naar het oordeel van het Hof kunnen de stellingen van de inspecteur dat hij in de periode voorafgaand aan november 2014 over onvoldoende aanwijzingen beschikte om een onderzoek in te stellen naar de zakelijkheid van de in aftrek gebrachte factoring fees en dat hij in de periode vanaf november 2014 tot aan het opleggen van de navorderingsaanslagen voldoende voortvarend heeft gehandeld, in elk geval niet worden aangemerkt als een tegen beter weten in handelen dan wel als een in vergaande mate onzorgvuldig handelen in de onder 5.6.1 bedoelde zin.

5.6.5. De conclusie van het onder 5.6.1 tot en met 5.6.4 overwogene is dat zich naar het oordeel van het Hof in de onderhavige zaak, alle omstandigheden van het geval in aanmerking nemend, geen bijzondere omstandigheden hebben voorgedaan die bij de toe te kennen (proces)kostenvergoeding een afwijking van de forfaitaire bedragen van het Besluit rechtvaardigen.

Slotsom

5.7. De slotsom van het hiervoor overwogene is dat zowel het principale hoger beroep van de inspecteur als het incidentele hoger beroep van belanghebbende geen doel treft. De uitspraak van de rechtbank dient te worden bevestigd.

6. Kosten

6.1. Wat betreft het principale hoger beroep van de inspecteur ziet het Hof aanleiding de inspecteur op de voet van artikel 8:75 Awb in verbinding met artikel 8:108 van die wet te veroordelen in de

proceskosten van belanghebbende, aangezien belanghebbende zich tegen het ongegronde principale hoger beroep heeft moeten verweren. De voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn opgenomen in artikel 1 van het Besluit. Voor het onderhavige geval zijn dat de in onderdeel a vermelde kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand. Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Besluit stelt het Hof het bedrag van deze kosten overeenkomstig het in de bijlage bij het Besluit opgenomen tarief vast op: 2,5 [proceshandelingen: verweerschrift in hoger beroep, conclusie van dupliek en verschijnen ter zitting] x 1 [wegingsfactor] x € 875 (waarde per punt) x 1,5 (vermenigvuldigingsfactor wegens vijf samenhangende zaken) = € 3.281,25.

6.2. Wat betreft het incidentele hoger beroep van belanghebbende ziet het Hof geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

7. Beslissing

Het Hof:

- bevestigt de uitspraak van de rechtbank;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten in hoger beroep van belanghebbende tot een bedrag van € 3.281,25, en
- bepaalt dat van de inspecteur een griffierecht wordt geheven van € 541.

De uitspraak is gedaan door mrs. H.E. Kostense, voorzitter, E.A.G. van der Ouderaa en R.C.H.M. Lips, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. J.H.E. Breman als griffier. De beslissing is op 8 oktober 2024 in het openbaar uitgesproken.