

NLF 2025/1526

Verlengde navorderingstermijn ten aanzien van factoring fees niet van toepassing

A-G 27 juni 2025, 24/04260, ECLI:NL:PHR:2025:727

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.

Hof Amsterdam heeft het oordeel van de Rechtbank bevestigd. 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.

Beide partijen zijn in cassatie gegaan, X voorwaardelijk incidenteel.

A-G Wattel geeft de Hoge Raad in overweging om het cassatieberoep van de staatssecretaris ongegrond te verklaren en het voorwaardelijke incidentele cassatieberoep van X buiten behandeling te laten.

NOOT

Deze zaak gaat over de vraag of de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR van toepassing is op negatieve (inkomens)bestanddelen zoals kosten. In deze noot ga ik ook in op de vraag waar negatieve (inkomens)bestanddelen opkomen of worden gehouden (als bedoeld in die bepaling).

Inleiding

In deze zaak heeft belanghebbende factoring fees betaald aan een in België gevestigde concernvennootschap, die door haar zijn afgetrokken als verkoopkosten. Volgens de Inspecteur was het niet zakelijk de Belgische factoringvennootschap te belonen met een omzetafhankelijke vergoeding. De factoringwerkzaamheden waren volgens hem routinematig van aard, waardoor de cost-plusmethode toegepast had moeten worden. Het onzakelijke deel van de betaalde factoring fees betrof in zijn ogen winstuitdelingen en was dus niet aftrekbaar van de winst.

Verlengde navorderingstermijn van toepassing op negatieve inkomensbestanddelen?

Hof Amsterdam oordeelde dat de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR van toepassing is op negatieve (inkomens)bestanddelen zoals kosten. Het Hof wijst hiervoor op het gebruik van het saldobegrip 'winst' in de parlementaire geschiedenis. A-G Wattel is het daarmee eens. De zinsnede 'bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen' omvat grammaticaal ook negatieve bestanddelen van het inkomen of de winst. Ik ben het daarmee eens, al rijst wel de vraag wanneer zich dit kan voordoen.

Waar komen kosten op?

Het houden van of het opkomen van een bestanddeel in het buitenland lijkt toegespitst op positieve bestanddelen. Vermogen wordt (veelal) ergens gehouden en omzet en arbeidsinkomsten komen ergens op. Hoe zit dat met kosten? De A-G gaat daar helaas niet op in, het Hof wel. Volgens het Hof is artikel 16, lid 4, AWR, 'naar zijn letterlijke tekst', bijvoorbeeld van toepassing op kosten van een buitenlandse leverancier of dienstverrichter die vanaf een buitenlandse bankrekening zijn betaald. Naar mijn mening haalt het Hof hier de grammaticale interpretatie en de 'doel en strekking'-interpretatie van artikel 16, lid 4, AWR door elkaar. Ik ga daar iets dieper op in.

Grammaticale interpretatie

In het onderhavige geval zijn de kosten door de Belgische vennootschap in rekening gebracht en vanaf een Nederlandse bankrekening betaald. Naar het oordeel van het Hof is daarmee sprake van een in Nederland opgekomen bestanddeel. Het lijkt mij onjuist dat, grammaticaal interpreterend, de wijze van betalen relevant is. Goed koopmansgebruik, om een vergelijk te trekken, dicteert dat kosten worden afgetrokken in het jaar waarin deze zijn opgekomen, niet in het jaar waarin de kosten zijn betaald. Opkomen en betalen zijn geen synoniemen.

Je kunt redeneren dat de kosten in Nederland zijn opgekomen door de opdrachtverlening door belanghebbende (in Nederland), waardoor een schuld ontstaat van de Nederlander aan de Belg. Je zou daarentegen ook kunnen redeneren dat de kosten in België opkomen, omdat de dienstverlening daar plaatsvindt en de vordering ook daar ontstaat. Dat is de spiegelbeeldige situatie van de belastingplichtige die inkomsten in het buitenland genereert (de verlengde navorderingstermijn is daarop van toepassing).¹ Doorslaggevend is dan de plek waar de arbeid wordt verricht.

1 Vgl. het overzicht van Douma in zijn noot in NTFR 2005/1323 bij HR 7 oktober 2005, 40.988, ECLI:NL:HR:2005:AT5950.

Volgens Douma is hierbij tevens van belang dat de inkomsten zijn verkregen van een debiteur die in het buitenland woont of is gevestigd.

Het zou voor de praktijk fijn zijn als de Hoge Raad meer duidelijkheid geeft over de navorderingsbevoegdheid van de Inspecteur in het geval van negatieve inkomensbestanddelen. Bijvoorbeeld in geval van een schuld aan een buitenlandse entiteit, die ten onrechte tot renteaftrek heeft geleid. Moet dan worden beoordeeld waar de schuld wordt gehouden, of waar de kosten opkomen? En waar is dat dan?

De A-G gaat wel in op de stelling van de staatssecretaris dat het niet gaat om een correctie van kostenaftrek, maar om verkapte uitdelingen, die bij de Belgische vennootschap, dus in het buitenland, als winst opkomen. Maar als de fees verkapte uitdelingen zijn, komen deze taalkundig ook in Nederland op, volgens de A-G, omdat deze een inhoudingsplicht van belanghebbende voor de Nederlandse dividendbelasting in het leven roepen. Ik neem aan dat de A-G bedoelt dat Nederland dividendbelasting heft als bronstaat en dat die bronstaatsgedachte verraadt waar 'wij' vinden dat een voordeel opkomt.

'Doel en strekking'-interpretatie

Uit de door de Hoge Raad gewezen jurisprudentie over de verlengde navorderingstermijn volgt dat de reden voor invoering van die termijn – het ontbreken van controle mogelijkheden op in het buitenland opgekomen baten en lasten – mede van belang is voor de toepasselijkheid daarvan. 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. De A-G onderschrijft dit oordeel. De omstandigheid dat kosten zijn betaald vanaf een buitenlandse bankrekening zou naar mijn mening slechts in dit kader van belang kunnen zijn. Het moet dan gaan om een buitenlandse bankrekening die buiten de administratie van de belastingplichtige is gehouden. Het gebruik van een buitenlandse bankrekening door de belastingplichtige deed zich in deze zaak echter niet voor. Op het oordeel van het Hof dat er naar doel en strekking geen aanleiding is voor toepassing van de verlengde navorderingstermijn, lijkt mij, net als A-G Wattel, weinig af te dingen.

mr. N. van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:PHR:2025:727

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Nummer 24/04260

Datum 27 juni 2025

Belastingkamer A

Onderwerp/tijdvak Vennootschapsbelasting 2003 - 2007

Nr. Gerechtshof 21/279 t/m 21/283

Nr. Rechtbank 18/2159 t/m 18/2163

CONCLUSIE

P.J. Wattel

In de zaak van

staatssecretaris van Financiën

tegen

X bv

1. Overzicht

1.1. De belanghebbende maakt deel uit van het[A] concern ([A]). Zij was in de geschiljaren de moedermaatschappij van een Nederlandse fiscale eenheid. Tot het concern behoort ook [B] v.o.f. ([B]), een firma naar Belgisch recht, gevestigd in [Q] . [B] verleent factoringdiensten aan [A] groepsvennootschappen; ook aan twee gevoegde dochters van de belanghebbende. De belanghebbende heeft in haar aangiften vennootschapsbelasting (Vpb) 2004 t/m 2007 de aan [B] betaalde *factoring fees* ten laste van haar winst gebracht. De definitieve aanslagen 2004 t/m 2007 zijn op dit punt overeenkomstig de aangiften vastgesteld.

1.2. Naar aanleiding van publicaties, op 6 november 2014, over *LuxLeaks* , is de Inspecteur in 2015 een boekenonderzoek begonnen naar de zakelijkheid van de door de belanghebbende betaalde *factoring fees* . Hij heeft op basis van dat onderzoek *factoring fees* bij navorderingsaanslagen 2004 t/m 2007 vergaand neerwaarts gecorrigeerd. De reguliere navorderingstermijn van vijf jaar (art. 16(3) AWR) was toen al verstreken.

1.3. De Rechtbank stelde de belanghebbende in het gelijk. Bij **het Hof** was primair in geschil of de Inspecteur terecht de verlengde navorderingstermijn (art. 16(4) AWR) heeft toegepast wegens in het buitenland 'opkomen' van een (verhuld) winstbestanddeel. Hij oordeelde dat de term "bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen" in art. 16(4) AWR ook negatieve inkomens- of winstbestanddelen omvat en dus ook de litigieuze *factoring fees* kan omvatten. Het gebruik van het saldobegrip "winst" in de wetsgeschiedenis bevestigt dit.

1.4. Het Hof achtte art. 16(4) AWR in casu naar zijn tekst niet van toepassing omdat de *factoring fees* vanaf Nederlandse bankrekeningen van de belanghebbende zijn betaald naar een Belgische bankrekening van [B] . Het negatieve winstbestanddeel is dan in Nederland opgekomen. Ook als *factoring fees* onzakelijk hoog en in zoverre winstuitdelingen zijn, zoals de inspecteur stelt, is art. 16(4) AWR naar zijn tekst niet van toepassing.

1.5. Het Hof achtte art. 16(4) evenmin naar zijn strekking van toepassing. De verlengde navorderingstermijn is bedoeld voor gevallen waarin het de inspecteur ontbreekt aan aanknopingspunten voor adequate controle, i.e. aan kennis van fiscaal relevante feiten die wegens gebrek aan controlemogelijkheden voor hem verborgen zijn gebleven; niet voor gevallen waarin de inspecteur alsnog een (andere) interpretatie wil geven aan hem wél bekendgemaakte feiten. Volgens uw rechtspraak kan die strekking het bereik van art. 16(4) zowel verruimen als beperken ten opzichte van grammaticale interpretatie.

1.6. Voor de vraag of *defactoring fees* naar de strekking van art. 16(4) AWR geacht kunnen worden te zijn 'opgekomen' in het buitenland, achtte het Hof beslissend of de Nederlandse administratie van de belanghebbende gedurende de reguliere navorderingstermijn documentatie van *defee* -betalingen bevatte die voldoende aanknopingspunten bood om de in aftrek gebrachte fees desgewenst aan een effectieve vorm van controle te onderwerpen. Als de administratieve verwerking dermate summier of verhullend was dat het in feite ontbrak aan aanknopingspunten voor adequaat onderzoek, kan de strekking van art. 16(4) AWR meebrengen dat de navorderingstermijn toch verlengd wordt, aldus het Hof. Bij de toepassing van dit rechtskader heeft het Hof *verondersteld* dat het standpunt van de inspecteur dat *defees* onzakelijk hoog waren, juist was, maar hij heeft dat niet vastgesteld en er geen oordeel over gegeven.

1.7. Het Hof zag voldoende aanknopingspunten in de Nederlandse administratie, met name de aangifte waarin *defees* als aftrekbare kosten zijn opgenomen, de maandelijkse facturen van [B], de bankafschriften van de betalingen, *dereceivables purchase agreement* (RPA) die belanghebbendes vorderingen overdroeg aan [B], een memo van PwC en een TP-rapport van PwC dat de hoogte van *defees* steunde, óók als wordt meegewogen dat *defees* in de aangiften Vpb opgingen in een veel omvangrijker kostenpost en als zodanig niet zichtbaar waren, en dat een 'PwC Benchmark Study' niet tot de Nederlandse TP-administratie behoorde. De Inspecteur miskende volgens het Hof dat voor de toepasselijkheid van art. 16(4) AWR beslissend is of de Inspecteur binnen de reguliere navorderingstermijn over voldoende aanknopingspunten beschikte voor het desgewenst instellen van onderzoek en niet of de Nederlandse documentatie voldoende aanknopingspunten bevatte voor hetgeen de inspecteur uiteindelijk met zo'n onderzoek zou willen bewijzen. Het Hof heeft het hogere beroep van de inspecteur ongegrond verklaard.

1.8. Het Hof heeft belanghebbende verzoek om een hogere dan de forfaitaire vergoeding van proceskosten afgewezen omdat hij, anders dan de belanghebbende, de Inspecteur niet gebonden achtte aan een toelichting van de staatssecretaris waarom hij geen cassatieberoep had ingesteld tegen een Arnhemse Hofuitspraak (zie 2.10) en de Inspecteur, anders dan de belanghebbende stelde, voldoende voortvarend heeft gehandeld zoals bedoeld in het arrest *Passenheim-Van Schoot* van het Hof van Justitie van de EU (HvJ).

1.9. Beide partijen zijn in cassatie gegaan, de belanghebbende voorwaardelijk incidenteel. De **Staatssecretaris betoogt in het principale beroep** dat art. 16(4) AWR grammaticaal wél van toepassing is. Ik meen van niet: als *defees* aftrekbare kosten zijn, komen ze mijns inziens taalkundig op in Nederland. Als zij verkapte winstuitdelingen zijn, komen ze taalkundig mijns inziens evenzeer op in Nederland, hetgeen alleen al volgt uit het feit dat ze dan inhoudingsplicht voor de Nederlandse dividendbelasting aantrekken. Zowel de oorsprong als het (negatief) 'genieten' van *defees* lijken mij in Nederland te liggen. 's Hof's oordeel ter zake lijkt mij rechtskundig juist en niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.

1.10. De Staatssecretaris betoogt dat art. 16(4) AWR dan naar zijn strekking van toepassing is. Hij lijkt er daarbij vanuit te gaan dat vaststaat dat *defees* grotendeels verkapte winstuitkeringen aan [B] zijn. Volgens de Staatssecretaris kon de inspecteur het – zijns inziens - uitdelingskarakter van *defees* pas ontdekken doordat via of naar aanleiding van *Luxleaks* gegevens uit een *buitenlandse* administratie (buiten het controlebereik van de fiscus) ter beschikking kwamen, dus dat het voor de fiscus niet

mogelijk was om de hoogte van *defees* ter discussie te stellen zonder buitenlandse informatie, met name het gegeven dat [B] – volgens hem – slechts administratieve werkzaamheden verrichtte. Dat betoog stuit mijns inziens af op het voldoende gemotiveerde andersluidende feitelijke oordeel van het Hof dat de fiscus een eventueel uitdelingskarakter had kunnen ontdekken – althans dat standpunt had kunnen innemen – als hij kennis had genomen van de maandelijkse facturen van [B], de RPA en het memo en het TP-rapport van PwC en daar vragen over had gesteld. Dat oordeel is niet onbegrijpelijk. Dat [B] volgens de fiscus geen verlies heeft geleden op *defactoring* en zich van een *excess profit ruling* van de Belgische fiscus had voorzien, zegt op zichzelf niets over de zakelijkheid van de hoogte van *defactoring fees*, noch over de mogelijkheid om in Nederland vragen over hun hoogte te stellen. Dat [B] – naar de fiscus stelt – in België een ander zakelijkheidsverhaal hield dan in Nederland, zegt op zichzelf evenmin iets over de vraag of de facturen buiten of binnen de zakelijkheidsmarge zaten, noch over de mogelijkheid om vragen over hun hoogte te stellen in het licht van de RPA. Dat de inhoud van *rulings* binnen de EU nog niet werd uitgewisseld tussen EU-lidstaten en dat *Luxleaks* dus als geroepen kwam, impliceert niet dat die Belgische *ruling* tot belanghebbendes Nederlandse administratie had moeten behoren en het Hof overwoog mijns inziens terecht dat niet ter zake doet of die *ruling* of enig ander Belgisch document daartoe had moeten behoren, nu ook daarzonder voldoende mogelijkheid bestond om desgewenst vragen te stellen over de hoogte van de maandelijkse facturen, over de RPA, over het memo en over het TP-rapport.

1.11. De Staatssecretaris betoogt verder dat de documenten in de Nederlandse boekhouding enkel aanleiding gaven om *geen* onderzoek in te stellen, maar het lijkt mij sterk dat de fiscus nooit twijfelt aan memo's en TP-rapporten van belastingadviseurs. Dat betoog lijkt mij bovendien onjuist voor de maandelijkse facturen, die niets zeggen over de zakelijkheid van hun hoogte, en ook voor de RPA.

1.12. Dat de belanghebbende ten onrechte steeds 'nee' heeft geantwoord op vraag 12 in het aangifteformulier (de vraag of transacties met gelieerde personen hebben plaatsgevonden), is door de Inspecteur in feitelijke instanties niet gesteld en daarmee denkbaar een ontoelaatbaar feitelijk *novum* (art. 8:69(3) Awb geldt niet voor de Hoge Raad), maar ook als dat anders zou zijn en belanghebbendes aangifte op dat punt dus steeds onjuist geweest zou zijn, doet dat niet af aan het feitelijke oordeel van het Hof dat de vier door hem genoemde (soorten) documenten in belanghebbendes Nederlandse administratie de fiscus voldoende aanknopingspunten boden om op het idee te komen vragen te stellen over de (hoogte van de beloningen voor de) *factoring* diensten.

1.13. Ik meen daarom dat het cassatieberoep van de Staatssecretaris niet tot cassatie leidt.

1.14. De voorwaarde waaronder het **incidentele cassatieberoep** is ingesteld, is dan niet vervuld en dat beroep komt dan dus niet aan snee, maar ik ga er volledigheidshalve op in. De belanghebbend betoogt (i) (**primair**) : art. 16(4) AWR is niet van toepassing is op negatieve inkomensbestanddelen; (ii) (**subsidiar**) : teleologische uitleg van art. 16(4) AWR verruimt diens bereik niet ten opzichte van zuiver grammaticale interpretatie; (iii) 's Hofs uitleg van art. 16(4) AWR is onjuist, ook al heeft dat in casu niet tot een verkeerde uitspraak geleidt: de strekking van art. 16(4) brengt slechts mee dat de aangifte en de administratie de instelling van een aangewezen vorm van onderzoek mogelijk moeten maken; *niet* dat zij ook aanknopingspunten moeten bevatten voor het instellen van een nader onderzoek; (iv) onjuist is 's Hofs oordeel dat de toelichting van de Staatssecretaris bij de uitspraak van Hof Arnhem van 22 januari 2008, waarop de belanghebbende zich beroept, geen beleidsregels

zou inhouden waarop belanghebbenden in andere zaken beroep kunnen doen;(v) het Hof heeft ten onrechte geoordeeld dat de inspecteur vóór november 2014 geen aanwijzingen had voor onderzoek zoals bedoeld in HvJ*Passenheim-Van Schoot*, en heeft het motiveringsvereiste geschonden bij zijn oordeel dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat hij tussen november 2014 en medio 2016 voldoende voortvarend heeft gehandeld.

1.15. Ad (i) meen ik dat het Hof terecht ook negatieve bestanddelen van het inkomen of de winst onder art. 16(4) AWR heeft gevat, dus ook schulden, lasten en kosten die in het buitenland worden gehouden of zijn opgekomen. De term “bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen” omvat grammaticaal ook negatieve bestanddelen van het inkomen of de winst. Dat de inspecteur in geval van kostenaf trek veelal een aanknopingspunt in de aangifte of de boekhouding zal hebben en dat de bewijslast ter zake van aftrekposten in beginsel bij de belastingplichtige ligt, maakt dat niet anders. Als dat aanknopingspunt er inderdaad in voldoende mate is, zoals in belanghebbendes geval, aldus het Hof, dan wordt de navorderingstermijn ook niet verlengd.

1.16. Ook incidenteel middel (ii) strandt mijns inziens. Uit uw rechtspraak (zie onderdeel 5) volgt dat art. 16(4) AWR naar zijn strekking uitgelegd moet worden en dat het effect daarvan wel degelijk kan zijn dat die bepaling daardoor een ruimer bereik heeft dan dat waartoe een puur tekstuele uitleg zou leiden. Dat komt doordat de term ‘in het buitenland aangehouden of opgekomen’ uitgelegd moet worden in het licht van de wens van de wetgever om er rekening mee te houden of een voordeel aan het zicht van de Nederlandse fiscus is onttrokken door de (verhullende) wijze waarop de belastingplichtige zich dat voordeel heeft doen toekomen.

1.17. Incidenteel middel (iii) is mijns inziens onbegrijpelijk of in strijd met uw rechtspraak en de wetsgeschiedenis, want duidelijk in strijd met de strekking van art. 16(4) AWR. In beide gevallen strandt het middel.

1.18. Incidenteel middel (iv) acht ik ongegrond omdat belanghebbendes uitleg van de uitleg van de Staatssecretaris van het niet-instellen van cassatieberoep (zie 2.10) onjuist is. Het Hof heeft terecht geoordeeld dat die toelichting slechts een afweging van cassatiekansen in die specifieke zaak inhield en geen beleidsregel.

1.19. De stelling in incidenteel middel (v) dat de fiscus niet voortvarend gearbeid zou hebben, is ook in incidenteel hoger beroep aangevoerd, maar niet in verband met de navorderings-bevoegdheid, maar slechts in verband met de proceskostenvergoeding. Als het Hof zou hebben geoordeeld dat de fiscus te lang op zijn handen was blijven zitten, dan zou dat, zoals de belanghebbende stelt, ook van belang zijn geweest voor de navorderingsbevoegdheid. Het Hof heeft echter tegengesteld geoordeeld, en aangezien de eventuele betekenis van HvJ*Passenheim-Van Schoot* voor de navorderingsbevoegdheid in hoger beroep geen voorwerp van partijdebat was, hoefde het Hof daar mijns inziens in dat verband dan ook niet op in te gaan. Overigens meen ik dat 's Hofs feitelijke oordeel dat de fiscus zijn handen voldoende heeft laten wapperen, uitgebreid en geenszins onbegrijpelijk is gemotiveerd.

1.20. De belanghebbende betoogt ten slotte dat het Hof ten onrechte meent dat de Inspecteur geen onderzoek naar de zakelijkheid van *defactoring fees* hoeft in te stellen als hij over onvoldoende concrete informatie beschikt over de aard van de door [B] berekende *fees*. Uit HvJ*Passenheim-Van Schoot* volgt volgens haar dat termijnverlenging naar twaalf jaar disproportioneel is als de fiscus aanwijzingen heeft

over het bestaan van in een andere lidstaat aangehouden belastbare bestanddelen. Ik meen dat ook dit betoog doel mist, nu het Hof geen in het buitenland opgekomen winstbestanddeel heeft vastgesteld, en onzakelijk hogefees ook niet naar België zouden wijzen, maar juist naar Nederland als oorsprong van alsdan verkapt uitgedeelde Nederlandse winst. Voor zover de belanghebbende 's Hofs oordeel innerlijk tegenstrijdig acht omdat hij enerzijds voldoende aanknopingspunten zag voor het instellen van een onderzoek en anderzijds onvoldoende aanwijzingen zag in de zin van *Passenheim-Van Schoot*, miskent zij dat 's Hofs oordeel inhoudt dat er voldoende aanknopingspunten waren om een onderzoek in te stellen dat de aanwijzingen had kunnen opleveren die het HvJ in *Passenheim-Van Schoot* bedoelde. Pas als de Inspecteur (wél) gebruik maakt van aanknopingspunten om onderzoek in te stellen, kan hij voldoende concrete informatie verwerven over de aard van de door [B] in rekening gebrachtefees.

1.21. Ik geef u in overweging het cassatieberoep van de Staatssecretaris ongegrond te verklaren en het voorwaardelijke incidentele cassatieberoep van de belanghebbende buiten behandeling te laten.

2. De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

2.1. De belanghebbende is deel van het[A] concern. Zij was in de geschiljaren de moedermaatschappij van een grote Nederlandse fiscale eenheid van vennootschappen die zich bezighielden met het houden van deelnemingen, financiering en productie en distributie van tabaksartikelen.

2.2. Ook de [B] v.o.f. ([B]) behoort tot het concern, een vennootschap onder firma naar Belgisch recht, gevestigd in [Q]. [B] verleent factoringdiensten aan [A] groepsvennootschappen, waaronder de met de belanghebbende gevoegde [C] B.V. ([C]) en vanaf 2007 [E] BV ([E]).

2.3. [B] verleende haar diensten aan [C] op basis van een overeenkomst van 23 juni 1999, de *Receivables Purchase Agreement* (RPA) die bepaalde dat [B] tegen vergoeding van een *factoring fee* de incasso en administratie van vorderingen van [C] op afnemers overnam. [B] verleende haar factoringdiensten op grond van een per 1 oktober 2007 gesloten overeenkomst onder dezelfde voorwaarden aan [E].

2.4. De belanghebbende heeft in haar aangiften vennootschapsbelasting (Vpb) 2004 t/m 2007 de aan [B] betaalde *factoring fees* ten laste van haar winst gebracht. De definitieve aanslagen 2004 t/m 2007 zijn op dit punt overeenkomstig de aangiften vastgesteld.

2.5. De Inspecteur is in 2015 een onderzoek begonnen naar de zakelijkheid van de *factoring fees* die door belanghebbendes gevoegde dochters aan [B] betaald werden. Aanleiding waren publicaties op 6 november 2014 in onder meer Belgische dagbladen over *LuxLeaks*. De Inspecteur heeft op basis van de uitkomsten van dat boekenonderzoek, neergelegd in een definitief controlerapport van 7 december 2017, de door de belanghebbende ten laste van haar winst gebrachte *factoring fees* bij navorderingsaanslagen als volgt vergaand neerwaarts gecorrigeerd (in €):

	2004	2005	2006	2007
Betaald	3.008.097	3.468.559	3.629.412	3.743.328
Correctie	<u>2.691.518</u>	<u>3.103.520</u>	<u>3.247.444</u>	<u>3.349.372</u>
Gecorrigeerde	316.579	365.039	381.968	393.956

Factoring fee

Ook over 2003 is een navorderingsaanslag opgelegd, omdat een eerder teruggewenteld verlies 2006 door verrekening teruggedraaid werd in 2003. De boete die verband houdt met de correctie in 2006 is ter zake van 2006 opgelegd.

2.6. De navorderingsaanslagen zijn vastgesteld met de volgende dagtekeningen:

2003 3 maart 2018;

2004 23 december 2017;

2005 30 december 2017;

2006 6 januari 2018;

2007 20 januari 2018.

De gewone navorderingstermijn van vijf jaar (art. 16(3) AWR) was verstreken toen deze navorderingsaanslagen werden opgelegd.

2.7. In oktober 2013 heeft de Inspecteur op zijn vordering daartoe inzage gekregen in facturen van in Nederland gevestigde vennootschappen van het [A] -concern. Bij e-mailbericht van 11 oktober 2013, gericht aan [G] , werkzaam bij het [A] -concern, heeft [H] namens de Inspecteur het volgende aan de 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 [D] [(...)) Ltd; PJW] is opgemaakt.

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

Deze vragen zijn namens de belanghebbende mondeling beantwoord.

2.8. Een conceptrapport van 7 april 2016 van een bij het Nederlandse deel van het concern ingesteld boekenonderzoek vermeldt onder meer het volgende:

"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 [F] (Holdings) BV (...).

Het onderzoek heeft zich beperkt tot de volgende onderwerpen:

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

- in aftrek gebrachte factoring fees 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 [D] 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 [A] (hierna: " [A] ") 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 [A] .

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 tax manager van [C] , 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 navorderings aanslag heeft [A] 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 [F] (Holdings) B.V.] als moedermaatschappij.

(...)

4 Factoring

4.1

Factoring [A]

[B] VOF (hierna: " [B] ") treedt binnen het [A] -concern op als groepsfactoringmaatschappij. (...) De Nederlandse vennootschappen [C] BV (hierna: " [C] ") en [E] BV (hierna: " [E] ") maken gebruik van de diensten van [B] .

In de factoringovereenkomst tussen [C] en [B] zijn factoring fees 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 [B] overneemt;
- het valutamanagement dat [B] zal uitvoeren;
- de marktprijs die voor gelijksoortige factoringdiensten van toepassing is.

(...)

[E] heeft per 1 oktober 2007 een factoringovereenkomst met [B] gesloten. Hiervoor zijn de zelfde voorwaarden van toepassing als hierboven weergegeven voor [C] . De factoring door [B] ten aanzien van [C] en [E] vindt plaats zonder voorfinanciering. (...) Klanten betalen [B] op de Nederlandse bankrekening van [B] . Op de verkoopfacturen van [C] en [E] staat vermeld dat de vorderingen dienen te worden voldaan aan [B] .

(...)

In november 2007 heeft [B] 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 [A] 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 [E] en de Portugese vaste inrichting aangemerkt. Als gevolg van de ruling wordt in de praktijk 92% van de door [B] van de betreffende markten ontvangen factoring fee vrijgesteld van belastingheffing.

(...)

4.2

TP rapport PwC

[A] heeft PwC verzocht de zakelijkheid van de tussen [C] en [B] 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 [B] 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 [A]

is van mening dat sprake is van een zakelijke vergoeding door [C] en [E] aan [B] 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 [A] gebruikte TP Rapport van PwC niet bruikbaar is om een arm's length beloning voor [B] 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 [C] gebrachte factoring fees zijn niet in overeenstemming met [het] arm's length criterium bepaald. Het is niet zakelijk de door [B] uitgeoefende 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 [A] zowel in België als Luxemburg excess profit rulings voor de factoringactiviteiten heeft afgesloten kan worden opgemaakt dat [A] in de aangiften van [B] wel dit uitgangspunt wenst te hanteren maar dat nalaat in de Nederlandse aangiften. Er is geen sprake van een pleitbaar standpunt, [A] heeft bewust een

onjuiste aangifte ingediend. [C] en [E] hebben zich een voordeel laten ontgaan en dat voordeel bij [B] 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 [C] en [E] 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."

2.9. De Inspecteur heeft zijn uitspraken op bezwaar van 29 maart 2018 onder meer als volgt toegelicht (ik laat voetnoten weg):

"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 [A] verzocht om een heroverweging van de opgelegde aanslagen. De navorderingsaanslag over 2008 had naast de factoring eveneens betrekking op door [belanghebbende] betaalde garantie fees.

(...)

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 [A] zou voldoen aan de informatiebehoeften van de Belastingdienst. Met [A] heeft na de bespreking van 18 februari 2015 met betrekking tot de factoring de volgende correspondentie plaatsgevonden:

- vragenbrief van 3 maart 2015 (...);
- beantwoording door [A] in een brief van 12 maart 2015;
- telefonisch contact op april 2015 met het verzoek om nadere informatie;
- brief [A] van 17 april 2015 als reactie op verzoek van 1 april 2015;
- vragenbrief van 1 mei 2015
- beantwoording door [A] in een brief van 21 mei 2015;
- telefonisch contact op 24 september 2015 met verzoek om nadere informatie;
- brief [A] van 28 september 2015 n.a. v. telefonisch contact 24 september 2015;

Het tegen de navorderingsaanslag ingediende bezwaarschrift is in behandeling genomen

door [I] van Belastingdienst Grote Ondernemingen West kantoor Rotterdam. Hij heeft een bespreking gearrangeerd waarbij naast [A] 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.”

2.10. Het Hof heeft het volgende opgenomen in zijn feitenweergave:

“2.6. In zijn uitspraak van 22 januari 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BC3257 (...), 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 (...) 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 ((... 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 controlemogelijkheden 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.”

De Rechtbank Noord-Holland²

2.11. De Rechtbank leidde uit de parlementaire behandeling van de verlengde navorderings-termijn in art. 16(4) AWR af dat diens ratio met name ligt in ontbreken van toereikende controlemogelijkheden van de fiscus bij inkomens- en vermogensbestanddelen die in het buitenland opkomen of worden gehouden.

2.12. De Rechtbank heeft vastgesteld dat de aan [B] betaalde *defactoring fees* in Nederland in rekening zijn gebracht en vanuit Nederland zijn betaald, dat zij integraal in de jaarrekeningen en de Vpb-aangiften zijn verantwoord en dat de RPA en de maandelijkse facturen voor *defactoring fees* steeds in de Nederlandse administratie van belanghebbende(s) dochters zijn opgenomen, zodat *defees* vatbaar waren voor onderzoek door de Inspecteur. De benodigde gegevens daarvoor waren steeds beschikbaar in de Nederlandse administratie. Art. 16(4) AWR is daarop volgens de rechtbank naar zijn strekking niet van toepassing, nu het aldus niet gaat om in het buitenland, maar om in Nederland opgekomen winstbestanddelen. Dat de winst van [B] in België hoger is dan zij zou zijn geweest als de belanghebbende conform het standpunt van de Inspecteur lagere *defactoring fees* zou hebben betaald, achtte de Rechtbank niet relevant. Dat de Inspecteur kennelijk pas door *LuxLeaks* aanleiding zag om *defactoring fees* te onderzoeken en dat de Belgische ruling niet was opgenomen in de Nederlandse administratie, bracht de Rechtbank niet op andere gedachten. Ten overvloede wees zij erop dat *detransfer pricing* (TP) documentatie van Baker & McKenzie uit 2005 de Belgische *ruling* wel noemt.

2.13. De Rechtbank heeft de navorderingsaanslagen, de boetebeschikkingen en de heffingsrente-beschikkingen daarom vernietigd en is niet toegekomen aan de overige geschilpunten over de verlengde navorderingstermijn, *defactoring fees* en de boetes.

Het Gerechtshof Amsterdam³

2 Rechtbank Noord-Holland 3 maart 2021, nr. 18/2159, ECLI:NL:RBNHO:2021:2526.

3 Gerechtshof Amsterdam 8 oktober 2024, nrs. 21/279 t/m 21/28r, ECLI:NL:GHAMS:2024:2844, *NLF* 2025/0018 met noot Van den Hoek en *NTFR* 2025/299 met noot Noten.

2.14. De Inspecteur betoogde in hoger beroep dat de verlengde navorderingstermijn op grond van zowel tekst als strekking van art. 16(4) AWR van toepassing is. De belanghebbende heeft in 2004 t/m 2007 onzakelijke hogefactoring fees betaald en het onzakelijke deel ervan acht hij uitdeling van winst waarvan de belanghebbende zich bewust was of moet zijn geweest.

2.15. Volgens het Hof kunnen niet alleen positieve inkomsten of winstposten “bestanddeel van het voorwerp van enige belasting” zijn waarover te weinig belasting is geheven. Art. 16(4) AWR is op grond van zijn tekst en geschiedenis niet beperkt tot positieve bezittingen en inkomensbestanddelen. De term “bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen” omvat ook negatieve inkomens- of winstbestanddelen (“het voorwerp van enige belasting”). Ten onrechte of te hoog opgevoerde schulden of kosten kunnen tot te lage belasting over een bestanddeel van het inkomen of de winst leiden in de zin van art. 16(4) AWR. Aanvankelijk werd in een motie Reisma/De Grave gevraagd om de reikwijdte van de bepaling te beperken tot in het buitenland gehouden bezittingen en uit die bezittingen verkregen inkomsten, maar de wetgever heeft gekozen voor een ruimere reikwijdte, waardoor art. 16(4) AWR ook omvat “andere gevallen (arbeidsinkomsten, winst en dergelijke)” waarin een in Nederland te belasten bestanddeel van de belastbare grondslag in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen. Het saldobegrip “winst” betekent volgens het Hof dat onder ‘bestanddeel van de belastbare grondslag’ zowel opbrengsten als kosten worden begrepen.

2.16. Anders dan de Inspecteur stelt, valt volgens het Hof onder “te weinig geheven belasting” in art. 16(4) AWR niet buitenlandse (Belgische) belasting. In het systeem van de AWR betekent “te weinig belasting is geheven” in art. 16(4) AWR, gezien de hoofdregel van navordering in art. 16(1) AWR: te weinig geheven rijksbelasting op grond van de Nederlandse wet. Art. 1(1) AWR bepaalt immers dat de AWR “in Nederland [geldt] bij de heffing van rijksbelastingen (...) welke ingevolge de belastingwet kunnen worden vastgesteld of opgelegd”, en art. 1(2) AWR definieert ‘rijksbelastingen’ als belastingen die van rijkswege door de rijksbelasting-dienst worden geheven, en art. 2(1)(a) AWR dat ‘belastingwet’ betekent: de AWR en “andere wettelijke bepalingen betreffende de heffing van onder artikel 1 vallende belastingen.”

2.17. Dat baatte de Inspecteur echter niet, aldus het Hof: de door [B] gefactureerde factoring fees zijn vanaf Nederlandse bankrekeningen van (dochters van) de belanghebbende naar een Belgische bankrekening van [B] overgemaakt. Het negatieve winstbestanddeel is dan in Nederland opgekomen, en art. 16(4) AWR is naar zijn tekst niet van toepassing. Ook als factoring fees onzakelijk hoog en in zoverre winstuitdelingen waren, is art. 16(4) AWR er naar zijn tekst niet op van toepassing. Ook als fees deels niet in Nederland aftrekbaar zouden zijn, gaat het om ‘een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting’ dat in Nederland is opgekomen. Grammaticaal achtte het Hof art. 16(4) AWR niet van toepassing.

2.18. Het Hof achtte die bepaling evenmin naar zijn strekking van toepassing. Hij zette daartoe eerst het kader uiteen: uit de wetsgeschiedenis volgt dat art. 16(4) bedoeld is voor gevallen waarin het de inspecteur ontbreekt aan aanknopingspunten voor adequate controle, dus aan kennis van fiscaal relevante feiten die wegens gebrek aan controlemogelijkheden voor hem verborgen zijn gebleven. De bepaling is niet geschreven voor gevallen waarin de inspecteur (alsnog) een (andere) interpretatie

wil geven aan hem wél bekendgemaakte feiten.⁴ Een gebrek aan aanknopingspunten voor adequate controle kan zich ook voordoen bij in aftrek gebrachte kosten. Dat de bewijslast ter zake van kosten al op de belastingplichtige rust, brengt niet mee dat art. 16(4) de genoemde strekking niet zou hebben bij in het buitenland opgekomen kosten. Volgens uw rechtspraak is die strekking van belang en kan teleologische interpretatie van art. 16(4) diens bereik zowel verruimen als beperken ten opzichte van grammaticale interpretatie. Uit HRBNB 2003/83⁵ en HRBNB 2004/367⁶ volgt dat bij teleologische interpretatie de plaats waar een voordeel is 'opgekomen' in de zin van art. 16(4) AWR niet dezelfde hoeft te zijn als die waar dat voordeel fiscaal wordt genoten. De plaats waar de betalingen worden verricht of worden ontvangen, kan tot teleologische toepassing van art. 16(4) AWR nopen; het voordeel is dan in het buitenland 'opgekomen' in de zin van die bepaling hoewel dat bij zuiver grammaticale interpretatie niet het geval zou zijn geweest.

2.19. Voor de vraag of *defactoring fees* volgens de strekking van art. 16(4) AWR zijn 'opgekomen' in het buitenland, acht het Hof met name van belang of de Nederlandse administratie van (de dochters van) de belanghebbende tijdens de reguliere navorderingstermijn documentatie bevatte ter zake van hun betalingen die voldoende aanknopingspunten bood om de in aftrek gebrachte fees desgewenst aan een effectieve vorm van controle te onderwerpen. Als hun administratieve verwerking dermate summier of verhullend is dat het in feite ontbreekt aan aanknopingspunten voor adequaat onderzoek, kan de strekking van art. 16(4) AWR meebrengen dat toch de verlengde navorderingstermijn geldt, aldus het Hof. Bij zijn onderzoek daarnaar *veronderstelde* het Hof de juistheid van het standpunt van de inspecteur dat de fees onzakelijk hoog waren, maar heeft daarover geen oordeel gegeven.

2.20. Vervolgens heeft het Hof het door hem geschetste rechtskader toegepast de beoordeling of art. 16(4) AWR ondanks zijn grammaticale niet-toepasselijkheid wél van toepassing is op basis van zijn strekking:

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 [B] 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 [B] 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

4 Het Hof verwees naar r.o. 3.18-2.19 van de conclusie van A-G Overgaauw bij HR 7 oktober 2005, nr. 40988, ECLI:NL:HR:2005:AT5950.

5 HR 4 oktober 2002, nr. 37089, ECLI:NL:HR:2002:AE8364, BNB 2003/83 met noot Apek, FED 2003/214 met noot Okhuizen, V-N 2002/49.7 met noot redactie en NTFR 2002/1466 met noot Van de Merwe.

6 HR 13 augustus 2004, nr. 39287, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911, BNB 2004/367, V-N 2004/42.3 met noot redactie en NTFR 2004/1235 met noot Van Es.

aanwezige documentatie daarmee voldoende aanknopingspunten (...) 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 (...), 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 (...) '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. (...)

de inspecteur (miskent) 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 [B] 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 (...) standpunt van de inspecteur [dat het in casu niet goed mogelijk is de toepasselijkheid van de verlengde navorderingstermijn te beoordelen zonder eerst vast te stellen of al dan niet sprake was van onzakelijk handelen en dus verkapte winstuitdelingen; PJW] 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."

Verzoek om vergoeding van werkelijke proceskosten

2.21. De belanghebbende betoogde dat het de Inspecteur van begin af duidelijk moet zijn geweest dat de verlengde navorderingstermijn niet van toepassing was omdat: (i) de Inspecteur gebonden is aan volgens de belanghebbende door de staatssecretaris in 2008 geformuleerd beleid (zie 2.10) en (ii) de Inspecteur bekend moet zijn geweest met de duidelijke en vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de EU en de Hoge Raad over de grenzen die het EU-recht stelt aan toepassing van de verlengde navorderingstermijn. Volgens de belanghebbende heeft de Inspecteur van oktober 2013 tot november 2004 en van november 2004 tot april 2016 onverklaarbaar lang stilgezeten en dus niet voldaan aan het voortvarendheidsvereiste. Dat zijn volgens belanghebbende bijzondere omstandigheden ex art.

2(3) Besluit proceskosten bestuursrecht, die grond kunnen zijn voor een hogere dan de forfaitaire vergoeding.

2.22. Het besluit van de staatssecretaris om geen cassatieberoep in te stellen tegen de in 2.10 genoemde Arnhemse Hofuitspraak is volgens het Hof mede gebaseerd op de in die zaak vastgestelde feiten; de toelichting formuleert zijns inziens geen beleidsregels waarop belanghebbenden in andere zaken zich kunnen beroepen, maar behelst een afweging of et, gezien de vastgestelde feiten en 's Hofs oordeel daarover, cassatieberoep opportuun is. Er volgt uit dat de vraag of de Inspecteur voldoende aanknopingspunten had voor onderzoek, moet worden beoordeeld op basis van de specifieke feiten en omstandigheden van het concrete geval. Het standpunt van de inspecteur dat hij onvoldoende aanknopingspunten had, is niet tegen beter weten in ingenomen en gehandhaafd, noch in vergaande mate onzorgvuldig, aldus het Hof. Hij achtte niet aannemelijk dat de Inspecteur in oktober 2013, althans vóór november 2014 al voldoende aanwijzingen had in de zin van de rechtspraak van het HvJ EU om grensoverschrijdend onderzoek te doen naar de zakelijkheid van *defactoring fees*. Uit het e-mailbericht geciteerd in 2.7 hierboven en de toelichting daarop van de Inspecteur volgt dat de Inspecteur bij de beoordeling van een suppletieaangifte omzetbelasting van de belanghebbende vragen heeft gesteld over een door de belanghebbende overgelegde factuur, nl. of de vermelding op die factuur "iets met factoring te maken heeft" en wat voor vennootschap [B] is. Gelet op de betwisting door de Inspecteur achtte het Hof niet aannemelijk dat, zoals de belanghebbende stelde, de daarop namens de belanghebbende mondeling gegeven informatie zodanig concreet was over de aard van de door [B] in rekening gebrachte *factoring fees*, dat hij in oktober 2013, althans vóór november 2014 over aanwijzingen beschikte op basis waarvan hij een onderzoek had kunnen instellen als bedoeld in HvJ Passenheim-Van Schoot.⁷ De inspecteur heeft ook aannemelijk gemaakt dat hij ook tussen november 2014 en medio 2016 voldoende voortvarend heeft gehandeld en dat er geen periode van onverklaarbaar stilzitten van zes maanden of meer is geweest. Het Hof zag daarom geen bijzondere omstandigheden die afwijking van de forfaitaire proceskosten rechtvaardigen.

3. Het geding in cassatie

3.1. De Staatssecretaris heeft tijdig en regelmatig cassatieberoep ingesteld. De belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend en daarnaast voorwaardelijk incidenteel beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris heeft het incidentele beroep schriftelijk beantwoord. De partijen hebben elkaar van re- en dupliek gediend in het principale beroep. De belanghebbende heeft gerepliceerd in het incidentele beroep.

Principaal cassatieberoep (de Staatssecretaris)

3.2. De Staatssecretaris acht art. 16(4) AWR en/of art. 8:77 Awb geschonden door 's Hofs oordeel dat geen sprake is van in het buitenland opgekomen inkomen en dat de verlengde navorderingstermijn daarom niet van toepassing is. Het gaat om als kosten gepresenteerde betalingen die in werkelijkheid winstuitdelingen aan [B] zijn en die door de betaalwijze en het ontbreken van relevante TP-documentatie in de Nederlandse administratie pas als winst van de belanghebbende konden worden aangemerkt na uit België verkregen documentatie en na vaststelling van wat daar daadwerkelijk is gebeurd. Gelet op

⁷ HvJ EU 11 juni 2009, gevoegde zaken C-155/08 en C-157/08, X en Passenheim-Van Schoot, ECLI:EU:C:2009:368, BNB 2009/222 m.nt. Albert, NTFR 2009/1742 m.nt. Barmentlo, V-N 2009/29.6.

de wijze van betaling aan een buitenlandse gelieerde onderneming zijn de middellijke winstuitdelingen opgekomen in het buitenland in de zin van art. 16(4) AWR. Ook diens strekking leidt tot die conclusie: door de versluierde wijze van betaling voor deels niet-bestaande prestaties of risico's van [B] heeft de belanghebbende de verkapte winstuitdelingen buiten het zicht van de Nederlandse fiscus willen houden, aldus de Staatssecretaris.

3.3. De Staatssecretaris stelt, voordat hij het middel toelicht, het volgende feitelijke kader:

- “1. Belanghebbende is onderdeel van een groot tabaksconcern en heeft haar factoringactiviteiten ondergebracht bij een gelieerd coördinatiecentrum in België.
2. De rechtbank Noord-Holland heeft voor de jaren vanaf 2008 vastgesteld dat de betaalde factoring fees te hoog zijn en heeft het teveel betaalde als een middellijke uitdeling van winst aangemerkt. De over deze correctie opgelegde vergrijpboete heeft de rechtbank ook in stand gelaten. Voorde onderhavige zaak is het Hofer veronderstellenderwijs vanuit gegaan dat ook in de thans in geschil zijnde jaren sprake is van onzakelijke factoring fees c.q. een middellijke winstuitdeling.
3. In de aangiften vennootschapsbelasting is niet zichtbaar dat sprake is van betaalde factoring fees aan het gelieerde coördinatiecentrum. Deze uitgaven van tussen de 3 en 4 miljoen euro zijn onderdeel van de verzamelpost verkoopkosten ad 250 tot 360 miljoeneuro.
4. De vraag (algemene vragen nr. 12) in de aangiften of sprake is van transacties met verbonden lichamen of aandeelhouders is steeds met 'nee' beantwoord.
5. In de in de Nederlandse administratie opgenomen TP-documentatie (Memorandum PWC 1995, TP study Baker & McKenzie 2005 en TP rapport PWC 2008) wordt telkens aangegeven dat de gehanteerde factoring fee valt binnen de at arm's length range.
6. De op 6 november 2014 in een aantal Belgische kranten gepubliceerde berichten over LuxLeaks waren de aanleiding voor de inspecteur om te onderzoeken of belanghebbende doormiddel van de factoring fees wellicht winsten had overgeheveld naar [B] .
7. Eerst in dat onderzoek werd bekend dat belanghebbende richting de Belgische belastingdienst andere TP-documentatie had overgelegd dan de in de Nederlandse administratie aanwezige TP-documentatie.
8. In de Belgische TP-documentatie is uitgewerkt dat de functie van [B] veel beperkter was en de gelopen risico's veel minder waren dan in de Nederlandse TP-documentatie is beschreven. Op grond van deze informatie kon [B] met de Belgische fiscus een excess-profit-ruling afsluiten, waardoor slechts een fractie van de doorbelanghebbende betaalde factoring fees tot de winst van [B] gerekend werd.
9. De Belgische TP-documentatie en de excess-profit-ruling waren niet opgenomen in de administratie van belanghebbende en zijn pas na veel vragen en nader onderzoek uiteindelijk aan de inspecteur verstrekt.”

3.4. Dat betaald is vanaf een Nederlandse bankrekening dwingt volgens de Staatssecretaris op zichzelf niet tot het oordeel dat de uitgedeelde winst in Nederland is opgekomen.⁸ Hij acht ons geval

8 De Staatssecretaris verwijst met een vgl. naar uw arrest HR 13 augustus 2004, nr. , ECLI:NL:HR:2004:AQ6911, V-N 2004/42.3 met noot redactie en *NTFR* 2004/1235 met noot Van Es.

vergelijkbaar met de Zwitserse casus beoordeeld door het Hof Amsterdam op 16 juni 2022 in welke zaak u het cassatieberoep van de belanghebbende in HRBNB 2023/92⁹ ongemotiveerd heeft verworpen (zie 5.20 hieronder). Hij acht 's Hofs oordeel niet verenigbaar met uw oordeel in die Zwitserse zaak. Zou men 's Hofs oordeel doortrekken naar de Zwitserse casus, dan zou in die casus de verlengde navorderingstermijn alleen van toepassing zijn op de uitdeling voor de inkomstenbelasting bij de dga en niet voor de vennootschapsbelasting bij de vennootschap. De Staatssecretaris ziet daarvoor in de wetsgeschiedenis geen rechtvaardiging, zeker niet als de belanghebbende niet aangeeft dat het om transacties met gelieerde concernonderdelen gaat en *defees* als klein onderdeelje 'verstopt' zitten in de grote aftrekpost verkoopkosten.

3.5. Volgens de Staatssecretaris gaat het niet om niet-aftrekbare kosten, maar om een correctie ex art. 10(1) Wet Vpb ter zake van een verkapte uitdeling van winst aan een vennootschap in het buitenland. Zo'n betaling valt in beginsel onder de verlengde navorderingstermijn. Dat de bron van de uitdeling in Nederland ligt, acht hij niet steeds beslissend voor de vraag of het om 'opkomen in het buitenland' gaat. Hij verwijst daartoe naar HRBNB 2004/367¹⁰ (zie 5.5 hieronder). De oorsprong ligt in Nederland, maar de uitdeling 'komt op' bij [B] in het buitenland en bij de belanghebbende in Nederland is de winstuitkering niet zichtbaar omdat zij geen uitdelingen heeft aangegeven; dat is inherent aan verkapte winstuitbetaling. In het buitenland maakt de betaling deel uit van de (in beginsel) aldaar te belasten winst, aldus de Staatssecretaris.

3.6. De Inspecteur heeft betoogd dat de belanghebbende in de Nederlandse administratie heeft versluierd dat in België slechts administratieve werkzaamheden plaatsvonden, nooit verlies is geleden op de factoring en [B] exorbitant hoge winsten behaalde, en dat de belanghebbende heeft verzwegen dat [B] een *excess profit ruling* had. Kennis van deze zich buitenslands afspelende feiten was noodzakelijk om de uitdeling te kunnen vaststellen. Het Hof heeft niet van belang geacht of kennis van die feiten nodig was voor correctie; hij achtte beslissend of de binnenlandse feiten voldoende aanknopingspunten bevatten voor onderzoek. Dat dat onderzoek zich moest uitstrekken naar het buitenland, achtte het Hof niet van belang. Dit oordeel acht de Staatssecretaris in strijd met het recht of onbegrijpelijk omdat (a) *defees* niet als zodanig zichtbaar waren in de aangiften, (b) de in Nederland aanwezige documentatie onvoldoende aanknopingspunt gaf voor onderzoek naar *defees* en (c) de feiten die bepalen of onzakelijk is gehandeld zich in het buitenland afspeelden.

3.7. Ad (a) betoogt de Staatssecretaris dat het Hof ook ten onrechte eraan voorbij is gegaan dat de belanghebbende de algemene vraag 12 in haar aangiften steeds met 'nee' heeft beantwoord en dat de aangiften en jaarrekeningen geen aanleiding gaven om de aftrek van *defees* te onderzoeken en na te gaan of winst was uitgedeeld. Pas nadat in 2014 in een aantal Belgische krantenpublicaties verschenen over LuxLeaks, werd bekend dat belanghebbende door middel van *factoring fees* mogelijk winsten had overgeheveld naar [B] en pas toen rees er voor de Inspecteur aanleiding om de aftrek van *defees* te onderzoeken. Ook als *defactoring fees* wél zichtbaar zouden zijn geweest in de aangiften, bestond er

9 HR 21 april 2023, nr. 22/03044, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2023:672, BNB 2023/92 met noot Lubbers, V-N 2023/20.13 met noot redactie.

10 HR 13 augustus 2004, nr. 39287, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911, BNB 2004/367, V-N 2004/42.3 met noot redactie en NTFR 2004/1235 met noot Van Es.

overigens geen aanleiding om de juistheid van aftrek ervan te onderzoeken, omdat de omvang van de bedragen zich binnen *de arms length range* van de wel aanwezige TP-documentatie bevonden, aldus de Staatssecretaris.

3.8. Ad (b) betoogt de Staatssecretaris dat de door het Hof genoemde documentatie tot onderbouwing van de zakelijkheid van *defees* enkel redenen bood om géén onderzoek in te stellen. 's Hofs oordeel dat zij wél dergelijke aanknopingspunten bevat, is onbegrijpelijk, ook omdat het Hof verzuimd heeft aan te geven welke aanknopingspunten daarvoor zich dan in die documentatie zouden bevinden. Het Hof heeft ten onrechte niet doorslaggevend geacht dat de PWC Benchmark Study en de Belgische *excess profit ruling* niet in de Nederlandse administratie waren opgenomen en dat niet bekend was dat [B] nooit verliezen had geleden op de debiteuren en slechts administratieve werkzaamheden verrichtte. Die informatie was essentieel voor de beoordeling van de zakelijkheid van *defees* en had dus tot de Nederlandse administratie moeten behoren. Dat zij daar niet toe behoorde, wijst er volgens hem op dat de belanghebbende de werkelijke toedracht bij [B] wilde verhullen. 's Hofs oordeel dat in belanghebbendes administratie de werkelijke gang van zaken niet is verhuld, acht hij onbegrijpelijk, althans onvoldoende gemotiveerd.

3.9. Ad (c) meent de Staatssecretaris dat 's Hofs oordeel dat beslissend is of de Nederlandse documentatie voldoende aanknopingspunten biedt voor onderzoek en dat het er niet om gaat of die aanknopingspunten ook voldoende zijn voor hetgeen de Inspecteur met dat onderzoek zou willen bewijzen, rechtskundig onjuist is omdat het impliceert dat het Hof niet van belang acht dat de fiscus slechts over beperkte controlemiddelen beschikt als blijkt dat de voor zakelijkheidsbeoordeling beslissende feiten zich in het buitenland afspelen. Cruciaal voor de (on)zakelijkheid van *defactoring fees* is dat in België slechts administratieve werkzaamheden plaatsvinden. Dat kan de inspecteur niet zelf vaststellen en gezien de Nederlandse TP-documentatie was er ook geen aanleiding om dat te veronderstellen. De fiscus had dus beperkt zicht op wat zich in België zou kunnen afspelen. Dat rechtvaardigt toepassing van de verlengde navorderingstermijn. De Staatssecretaris wijst op een uitspraak van Hof Den Haag van 3 november 2022¹¹ (de Cypriotische casus, zie 5.22). Net als in die zaak, bevindt de administratie met de feiten die bekend moeten zijn voor de vaststelling dat buitenslands gerapporteerde winst in Nederland belast moest worden, zich in het buitenland.

Verweer principaal (belanghebbende)

3.10. Diverse punten in het door de Staatssecretaris gestelde feitelijke kader hebben volgens de belanghebbende géén feitelijke grondslag. Dat de Staatssecretaris stelt dat aan [B] zou zijn betaald "voor gedeeltelijk gefingeerde prestaties en/of risico's", begrijpt zij niet; voor zover hij suggereert dat *defactoring* activiteiten (deels) niet zouden hebben plaatsgevonden, acht de belanghebbende dat onjuist. Het Hof heeft niets van dien aard vastgesteld en hoefde dat ook niet te doen. Voor het juiste feitelijke kader verwijst zij naar 's Hofs feitenvaststelling.

3.11. Ad middel (i) meent de belanghebbende dat haar zaak en de Zwitserse op cruciale punten verschillen, waardoor de vergelijking mank gaat: in de Zwitserse zaak ging het om verkapte winstuitdelingen, op een Zwitserse rekening door een dga ontvangen via de Zwitserse bankrekening

11 Hof Den Haag 3 november 2022, nrs. BK-19/00446 tot en met BK-19/00452, ECLI:NL:GHDHA:2022:2269. U deed deze zaak in HR 14 maart 2025, nr. 22/04814, ECLI:NL:HR:2025:395, met toepassing van art. 81 RO af.

van diens mede-aandeelhouder. In belanghebbendes geval werden *defactoring fees* in alle openheid van belanghebbendes Nederlandse bankrekening betaald naar een Belgische bankrekening van [B] ; in de Zwitserse casus ging het om gefingeerde bedragen gefactureerd - schijnbaar - door een Zwitserse vennootschap aan de Nederlandse vennootschap waarvan de belanghebbende dga was. In belanghebbendes geval blijkt uit niets dat sprake zou zijn van valse facturen of slechts gefingeerde prestaties; anders dan in de Zwitserse casus, is niet vastgesteld dat sprake is van verkapte winstuitdelingen. Het Hof is daar slechts veronderstellenderwijs vanuit gegaan. Gelet op het doel van art. 16(4) AWR - onvoldoende controlemogelijkheden compenseren met een langere navorderingstermijn - is bij de beoordeling of een bestanddeel van de winst in het buitenland is opgekomen, onder meer relevant of het bestanddeel door de wijze waarop het is opgekomen buiten het zicht van de inspecteur is gebleven. Op dat punt verschilt haar geval juist relevant van de Zwitserse casus, aldus de belanghebbende.

3.12. De relevantie ontgaat de belanghebbende van de stelling van de Staatssecretaris dat als 's Hofs oordeel zou worden toegepast op de Zwitserse casus, de verlengde navorderings-termijn dan alleen zou gelden voor de inkomstenbelasting over de uitdeling bij de dga en niet voor de vennootschapsbelasting bij de vennootschap. De belanghebbende ziet in de Zwitserse casus geen enkele grond voor toepassing van de verlengde navorderingstermijn op de uitdeling voor de Vpb-heffing bij die vennootschap.

3.13. Ad middel (ii) meent de belanghebbende dat de Staatssecretaris 's Hofs uitspraak verkeerd leest omdat 's Hofs maatstaf niet uitsluit dat buitenlandse aspecten worden meegewogen bij de toets of de Nederlands administratie voldoende aanknopingspunten biedt voor het instellen van een effectieve vorm van controle. Het Hof heeft alle onder klacht (a) opgebrachte omstandigheden al uitdrukkelijk meegewogen in zijn beoordeling, behalve vraag 12 in het aangifteformulier, maar dat punt heeft de inspecteur in feitelijke instantie nooit opgebracht en het Hof hoeft feiten niet ambtshalve vast te stellen.

3.14. Klacht (b) berust volgens de belanghebbende op het onjuiste uitgangspunt dat de administratie aanknopingspunten zou moeten bevatten voor instelling van onderzoek. Zij verwijst naar haar incidentele cassatieberoep dat uiteenzet dat dit volgens haar niet het juiste criterium is. Zij wijst verder op eerdere uitlatingen van Staatssecretaris dat uit uw rechtspraak afgeleid kan worden dat de strekking van art. 16(4) AWR zich verzet tegen toepassing in gevallen waarin de aangifte en de boekhouding voldoende aanknopingspunten bevatten voor vragen over een bepaalde kostenpost.¹² Ook als het Hof volgens u is uitgegaan van het juiste criterium, blijft zijn uitspraak volgens de belanghebbende in stand, omdat hij op basis van zijn feitelijke vaststellingen heeft geoordeeld dat de in Nederland beschikbare documentatie voldoende aanknopingspunten bevatte. De stelling dat het Hof die aanknopingspunten niet zou hebben genoemd, acht de belanghebbende onjuist: Uit de door het Hof genoemde Nederlandse documentatie kan de betaling en aftrek van factoring fees aan [B] worden opgemaakt; dat onderkent ook de inspecteur. Uit de Nederlandse administratie volgt ook hoe de zakelijkheid van *defees* is bepaald en op welk contract zij waren gebaseerd. Tezamen is dat volgens het Hof voldoende aanknopingspunt om vragen over deze kostenpost te stellen. Dat op feiten gebaseerde oordeel is niet onbegrijpelijk.

12 Toelichting van de Staatssecretaris bij uitspraak Hof Arnhem van 22 januari 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BC3257 (V-N 2008/14.7).

3.15. Het betoog dat het Hof ten onrechte niet doorslaggevend achtte dat de *PwCbenchmark* studie en de Belgische *excess profit ruling* niet in de Nederlandse administratie zaten, berust op het onjuiste uitgangspunt dat die documentatie tot die Nederlandse administratie had moeten behoren en kan reeds daarom niet tot cassatie leiden, aldus de belanghebbende.

3.16. Ad klacht (c) meent de belanghebbende dat de Staatssecretaris er ten onrechte vanuit gaat dat belanghebbendes administratie informatie zou moeten bevatten waaruit de vermeende onzakelijkheid van *defees* zou moeten volgen. Alle relevante gegevens, documenten, bankafschriften, facturen, contracten en de TP-documentatie bevonden zich in de Nederlandse administratie. Door simpelweg vragen te stellen had de fiscus duidelijkheid kunnen krijgen over *defees* en effectief kunnen controleren.

3.17. De belanghebbende acht met het Hof de Cypriotische zaak niet vergelijkbaar met de hare. Anders dan in die zaak waren de controlemiddelen van de Nederlandse fiscus in belanghebbendes geval niet beperkt, nu belanghebbendes administratie (die zich in Nederland bevond) voldoende aanknopingspunten bevatte voor het instellen van een onderzoek. Dat Hofoordeel is voldoende gemotiveerd en niet onbegrijpelijk.

Repliek (Staatssecretaris)

3.18. De stelling dat het deels om gefingeerde prestaties of risico's gaat, baseert de Staatssecretaris op het oordeel van Rechtbank Noord-Holland over andere jaren in een uitspraak van 4 februari 2022:¹³

“Gelet op het geen hiervoor is overwogen is de rechtbank van oordeel dat verweerder aannemelijk heeft gemaakt dat een onafhankelijke derde niet bereid zou zijn geweest een risicovergoeding te betalen van € 2.500.000 ter afdekking van het risico op de debiteuren portefeuille exclusief [bedrijf 8], terwijl hij dit risico inclusief [bedrijf 8] op de markt kan verzekeren voor € 438.000. Daarmee moet de aan [bedrijf 4] betaalde risicopremie en gelet op de zowel absoluut als relatief grote aandeel daarvan in de factoring fee daarmee ook de gehele factoring fee als onzakelijk worden gekwalificeerd.”

3.19. Hieruit volgt volgens de Staatssecretaris dat belanghebbende betaald is voor afdekking van risico's die [B] in feite niet liep. Dit wordt ook bevestigd door de uitspraak van dezelfde rechtbank van 15 december 2023:¹⁴

“3.14.8. Eiseres wist dat het jaarlijks ontvangen bedrag aan risicovergoeding van € 2.500.000 correspondeert met een incassorisico van in totaal € 1,1 miljard aan facturen. Gelet op de voorwaarden van de RPA overeenkomst, de invloed van eiseres op het kredietbeleid van [bedrijf 8] en de berekening van verweerder aan de hand van de uitgangspunten in het rapport van [bedrijf 9] uit 2008 van een zakelijke risicovergoeding op € 60.000 moet eiseres hebben geweten dat het werkelijk gelopen incassorisico aanzienlijk geringer was dan dat. (...)”

3.20. Dat het Hof niet heeft vastgesteld dat vraag 12 op het aangiftebiljet steeds met 'nee' is beantwoord, neemt volgens de Staatssecretaris niet weg dat dit uit het dossier blijkt. Hij acht belanghebbendes zaak wel degelijk vergelijkbaar met de Cypriotische zaak, nu ook in haar geval

13 Rechtbank Noord-Holland 4 februari 2022, nr. C/15/324000 / FA RK 22-90, ECLI:NL:RBNHO:2022:893 (niet gepubliceerd op rechtspraak.nl).

14 Rechtbank Noord-Holland 15 december 2023, nr. 20/4350, ECLI:NL:RBNHO:12635.

onderzoek werd bemoeilijkt doordat informatie uit het buitenland van belang is, waardoor de controlemiddelen van de Nederlandse fiscus beperkt waren.

Dupliek (belanghebbende)

3.21. Anders dan de Staatssecretaris stelt, volgt uit de uitspraken van de rechtbank Noord-Holland (zie 3.15 en 3.16 hierboven) niet dat vastgesteld is dat er gefingeerd zou zijn; de rechtbank oordeelde slechts dat *defactoring fees* onzakelijk hoog waren. De stelling valt ook moeilijk te rijmen met de stelling van de Inspecteur dat [B] een risico liep waarvoor een vergoeding van € 60.000 per jaar in rekening moest worden gebracht. Overigens staat geenszins vast dat onzakelijk is gehandeld: de belanghebbende betwist het oordeel van de rechtbank Noord-Holland in hoger beroep.

3.22. Anders dan de Staatssecretaris stelt, volgt uit de Belgische informatie niet dat [B] enkel administratieve werkzaamheden verricht. De rechtbank Noord-Holland stelde immers vast:¹⁵

“(…) ([B]) behoort ook tot het [A] -concern en is een vennootschap onder firma naar Belgisch recht, gevestigd te [Q] . [B] verleent tegen vergoeding van een factoring fee zogenoemde factoringdiensten aan [A] groepsvennootschappen, waaronder de in fiscale eenheid met eiseres gevoegde [C] B.V. ([C]) en vanaf 2007 [E] B. V. ([E]). De door [B] uitgevoerde werkzaamheden omvatten onder meer het uitvoeren van kredietrisicoanalyses, vaststellen en monitoring van kredietlimieten, monitoring van betalingstermijnen, incasso- en administratieve werkzaamheid.”

3.23. De Cypriotische zaak is niet vergelijkbaar. In die zaak bevond de benodigde informatie om vast te stellen waar de werkelijke leiding werd uitgeoefend zich Buiten Nederland, terwijl de relevante informatie in casu zich in Nederland bevond. De Inspecteur had simpelweg vragen kunnen stellen over de door belanghebbende ingediende aangifte.

Voorwaardelijk incidenteel cassatieberoep (belanghebbende)

3.24. Voor het geval het cassatieberoep van de Staatssecretaris doel treft, stelt belanghebbende **vijf cassatiemiddelen** voor: **(i) (primair)** : art. 16(4) AWR is niet van toepassing is op negatieve inkomensbestanddelen; **(ii) (subsidiar)** : teleologische uitleg van art. 16(4) AWR verruimt diens bereik niet ten opzichte van zuiver grammaticale interpretatie; **(iii)** 's Hofs uitleg van art. 16(4) AWR is onjuist, ook al heeft dat in casu niet tot een verkeerde uitspraak geleidt: de strekking van art. 16(4) brengt slechts mee dat de aangifte en de administratie de instelling van een aangewezen vorm van onderzoek mogelijk moeten maken; *niet* dat zij ook aanknopingspunten moeten bevatten voor het instellen van een nader onderzoek; **(iv)** onjuist is 's Hofs oordeel dat de toelichting van de Staatssecretaris bij de uitspraak van Hof Arnhem van 22 januari 2008, waarop de belanghebbende zich beroept, geen beleidsregels zou inhouden waarop belanghebbenden in andere zaken beroep kunnen doen; **(v)** het Hof heeft ten onrechte geoordeeld dat de inspecteur niet al vóór november 2014 aanwijzingen had voor onderzoek zoals bedoeld in HvJ *Passenheim-Van Schoot* , en heeft het motiverings-vereiste geschonden bij zijn oordeel dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat hij tussen november 2014 en medio 2016 voldoende voortvarend heeft gehandeld.

3.25. **Ad (i)** ziet de belanghebbende in de parlementaire geschiedenis van art. 16(4) AWR geen aanwijzing dat die bepaling ook geldt bij negatieve bestanddelen van in het buitenland gehouden

15 Rechtbank Noord-Holland 15 december 2023, ECLI:NL:RBNHO:2023:12635, r.o. 1.2.1.

vermogen of in het buitenland opgekomen inkomen. Dat acht zij ook logisch: baten of bezittingen niet vermelden, leidt dat tot te lage vaststelling van de belastinggrondslag. Het equivalent aan de lasten- en schuldenkant doet zich voor als ten onrechte schulden, kosten of lasten worden aangegeven, maar juist door die aangifte is er dan altijd een aanknopingspunt voor de inspecteur om vragen te stellen en zo nodig onderzoek in te stellen, ook als de aftrekpost door sterk verdichte weergave in de aangifte niet direct als zodanig herkenbaar is. De inspecteur kan de belastingplichtige immers altijd vragen om een verdichte post te specificeren. Ter zake van negatieve vermogens- en inkomensbestanddelen rust de bewijslast ook op de belastingplichtige, juist omdat zij leiden tot belastingvermindering. De bewijslast ter zake van verzwegen (positieve) inkomsten en vermogen rust de bewijslast daarentegen primair op de fiscus. Met het Hof meent de belanghebbende dat ten onrechte opgevoerde schulden of kostenafrek ertoe kunnen leiden dat over inkomen of winst te weinig Nederlandse belasting wordt geheven, maar dat betreft dan geen belasting over buitenslands gehouden of opgekomen vermogen of inkomen, maar belasting over andere, veelal in Nederland gehouden of opgekomen vermogens- of inkomensbestanddelen. 's-Hofs oordeel dat ten onrechte of te hoog opgevoerde schulden of kosten tot gevolg kunnen hebben dat over in het buitenland opgekomen winst te weinig belasting wordt geheven in de zin van art. 16(4) AWR, acht de belanghebbende daarom onjuist. Ook in de strekking van art. 16(4) AWR ziet de belanghebbende geen steun voor de opvatting dat die bepaling ziet op negatieve inkomensbestanddelen. A-G Overgaauw en u overwogen in HRBNB 2006/63 dat art. 16(4) AWR naar zijn strekking ziet op 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. Juist bij aftrekposten is geen sprake van buiten het zicht houden van de fiscus, omdat daarbij altijd sprake is van een aanknopingspunt om vragen te stellen. De belanghebbende wijst op het haar standpunt steunende oordeel van Hof Arnhem van 22 januari 2008 (zie 2.10).¹⁶

3.26. **Ad (ii)** betoogt de belanghebbende subsidiair dat teleologische uitleg van art. 16(4) AWR diens bereik niet verruimt ten op zichte van grammaticale interpretatie. Hof heeft – na art. 16(4) naar zijn tekst niet van toepassing te hebben geacht wegens betaling vanaf een Nederlandse bankrekening – ten onrechte geoordeeld (i) dat die bepaling naar haar strekking toch van toepassing is als de inspecteur geen relevante aanknopingspunten heeft voor het instellen van adequate controle, en (ii) dat bij de vraag of die strekking meebrengt dat de in aftrek gebrachte *factoring fees* beschouwd moeten worden als opgekomen in het buitenland, met name van belang is of belanghebbendes Nederlandse administratie documentatie van de betalingen bevatte die voldoende aanknopingspunten boden om de afgetrokken kosten desgewenst aan nader onderzoek te onderwerpen. Zo de verlengde navorderingstermijn al kan worden toegepast (*quod non*, primair), sluit de rechtstreekse betaling vanaf belanghebbendes in alle openheid in Nederland aangehouden bankrekening uit dat de kosten in het buitenland zijn “opgekomen” in de zin van art. 16(4) AWR, ongeacht of de inspecteur overigens geen relevante aanknopingspunten heeft voor het uitvoeren van adequate controle en ongeacht of belanghebbendes Nederlandse administratie documentatie bevatte die zulke aanknopingspunten bood. Het Hof leidt volgens de belanghebbende ten onrechte uit de parlementaire geschiedenis en uw rechtspraak ten onrechte af dat de verlengde navorderingstermijn onder omstandigheden een

16 Hof Arnhem 22 januari 2008, nr. 05-00124, ECLI:NL:GHARN:2008:BC3257, V-N 2008/14.7 met noot redactie en NTFR 2008/314 met noot Kors.

ruimer bereik heeft dan met de tekst van de bepaling strookt. In 's Hofs benadering kan de plaats van betaling c.q. ontvangst ertoe leiden dat art. 16(4) AWR naar zijn strekking van toepassing is omdat het voordeel of de kostenpost dan geacht moet worden in het buitenland te zijn "opgekomen" hoewel dat bij grammaticale interpretatie niet zo is. De parlementaire geschiedenis van art. 16(4) AWR en uw door het Hof genoemde arresten¹⁷ bieden volgens de belanghebbende geen steun aan de opvatting dat een betaling die is ontvangen op [bedoeld zal zijn: betaald vanaf] een in alle openheid aangehouden bankrekening in Nederland, op grond van de strekking van art. 16(4) AWR onder omstandigheden toch geacht moet worden in het buitenland te zijn "opgekomen".

3.27. **Ad (iii)** betoogt de belanghebbende dat het Hof de strekking van art. 16(4) AWR onjuist heeft beoordeeld, al leidde dat niet tot een onjuiste uitkomst. Volgens de belanghebbende brengt die strekking slechts mee dat de aangifte of de administratie adequaat onderzoekmogelijk moet maken en niet ook dat die aanknopingspunten moeten bevatten voor het *instellen* van dat onderzoek. Het Hof heeft ten onrechte de mogelijkheid open gelaten dat in aftrek gebrachte kosten zo summier en verhullend in de administratie of de aangifte zijn verwerkt en met documentatie zijn onderbouwd dat naar de strekking van art. 16(4) AWR tóch grond bestaat voor toepassing van de verlengde navorderingstermijn.

3.28. **Ad (iv)** betoogt de belanghebbende dat haar beroep op de beginselen van behoorlijk bestuur ten onrechte is afgewezen. Zij acht onjuist of onbegrijpelijk 's Hofs oordeel dat de toelichting van de Staatssecretaris bij de uitspraak van het Hof Arnhem van 22 januari 2008¹⁸ geen beleidsregels formuleert waarop belanghebbenden in andere zaken een beroep kunnen doen, onjuist is dan wel onbegrijpelijk. Het Hof overwoog aldus bij zijn beslissing over de proceskostenvergoeding, maar het is volgens de belanghebbende ook relevant voor de vraag of verlengde navordering uitgesloten is wegens strijd met het gelijkheidsbeginsel of het vertrouwensbeginsel. Volgens de belanghebbende volgt uit de toelichting dat de Staatssecretaris in 2008 vond dat als kosten zijn opgenomen in de aangifte en de boekhouding en in alle openheid vanaf een Nederlandse rekening zijn betaald, de navorderingstermijn niet verlengd wordt. Dat komt volgens haar neer op een beleidsregel in de zin van art. 1:3(4) Awb, waar de Inspecteur aan is gebonden op grond van het vertrouwensbeginsel of het gelijkheidsbeginsel. Dat een specifieke casus de aanleiding was voor de uitlatingen van de Staatssecretaris, neemt het algemene karakter ervan niet weg. 's Hofs weergave van de toelichting is volgens de belanghebbende bovendien incompleet; een cruciale passage zou ontbreken.

3.29. **Ad (v)** betoogt de belanghebbende dat art. 49 VwEU en art. 8:77 Awb zijn geschonden door 's Hofs oordeel dat de Inspecteur niet over dusdanig concrete informatie beschikte over de aard van *defactoring fees*, dat hij al in oktober 2013, althans vóór november 2014 over aanwijzingen beschikte op basis waarvan hij een onderzoek had kunnen instellen als bedoeld in *HvJPassenheim-Van Schoot*. Het Hof heeft ten onrechte aannemelijk geacht dat de Inspecteur tussen 2014 en medio 2016 voldoende voortvarend heeft gehandeld. Hoewel ook dit oordeel ziet op de proceskostenvergoeding, acht de belanghebbende het ook relevant voor de vraag of de Inspecteur überhaupt verlengd mag navorderen.

17 Het Hof verwijst naar r.o. 4.1 van HR 4 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE8364, BNB 2003/83, r.o. 3.4 van HR 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911, BNB 2004/367, en r.o. 3.3 van HR 7 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT5950, BNB 2006/63

18 Gerechtshof Arnhem 22 januari 2008, ECLI:NLGHARHN:2008:BC3257(V-N 2008/14.7).

3.30. Het Hof gaat er ten onrechte vanuit dat de Inspecteur geen onderzoek naar de zakelijkheid van *factoring fees* hoeft in te stellen als hij over onvoldoende concrete informatie beschikt over de aard van de door [B] in rekening gebrachte *fees*. Uit *Passenheim-Van Schoot* volgt volgens haar dat een verlenging van de navorderingstermijn disproportioneel is indien de fiscus aanwijzingen heeft over het bestaan van in de andere lidstaat aangehouden belastbare bestanddelen.¹⁹

Verweer incidenteel (Staatssecretaris)

3.31. Ad (i): het Hof kon op basis van de term “bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen” oordelen dat ook bij negatieve bestanddelen van de winst sprake kan zijn van een in de Nederlandse heffing te begrijpen bestanddelen van de belastbare grondslag waarop art. 16(4) AWR ziet.

3.32. Ad (ii) en (iii): de Staatssecretaris citeert het cassatiemiddel van de belastingplichtige in de Cypriotische zaak (zie 5.22 hieronder):

“Schending van het recht, in het bijzonder van artikel 16, lid 4, AWR, en/of verzuim van vormen, in het bijzonder van het in artikel 8:77 Awb vervatte motiveringsvereiste, doordat het Hof heeft geoordeeld dat de inspecteur is gerechtigd om de navorderingstermijn van 12 jaar toe te passen (rechtsoverweging 5.22) en dat in de onderhavige jaren is voldaan aan de voor toepassing van de verlengde navorderingstermijn vereiste buitenlandse component in het geheel van oorsprong en ontvangst van de onderhavige inkomensbestanddelen (rechtsoverweging 5.19) en dat art. 16, lid 4 AWR ook naar zijn strekking van toepassing is (rechtsoverweging 5.20), zulks ten onrechte en/of op gronden die deze oordelen niet kunnen dragen om een of meer van de volgende redenen.”

Hoewel u dit middel met toepassing van art. 81 Wet RO heeft verworpen, kan hier volgens de Staatssecretaris uit opgemaakt worden dat u het oordeel van het Hof Den Haag in die zaak niet onjuist achtte en de door de belanghebbende verdedigde opvatting verwierp. U meent dus kennelijk dat art. 16(4) AWR ook naar zijn strekking van toepassing kan zijn als de situatie niet op basis van een grammaticale uitleg onder de tekst van de bepaling valt.

3.33. Ad (iv): wat de toelichting bij het afzien van cassatieberoep tegen de uitspraak van Hof Arnhem van 22 januari 2008 (zie 2.10) betreft, wijst de Staatssecretaris er op dat de fiscus in belanghebbendes zaak naar voren heeft gebracht dat haar Nederlandse administratie juist *onvoldoende* aanleiding gaf om de zakelijkheid van *defactoring fees* te onderzoeken. In de Arnhemse zaak is afgezien van cassatieberoep omdat er in dat geval wél controle-mogelijkheden waren. Nu dat in belanghebbendes geval anders ligt, heeft het Hof haar beroep op die toelichting terecht verworpen, aldus de Staatssecretaris.

3.34. Ad (v): de belanghebbende miskent dat het onderzoek van de Inspecteur zich al vanaf 12 november 2014 uitstrekte tot de zakelijkheid van *defactoring fees* en dat het onderzoek toen ook zag op de jaren 2004 t/m 2007. Dat gedurende dit proces soms voor een bepaald jaar een aanslag werd opgelegd, neemt niet weg dat het onderzoek zich steeds uitstrekte tot de gehele periode, waarbij

19 HvJ EU 11 juni 2009, gevoegde zaken C-155/08 (X) en C-157/08 (X. en Passenheim-van Schoot), ECLI:EU:2009:368. De belanghebbende verwijst specifiek naar r.o. 63, 74 en 75.

uiteindelijk voor alle jaren waarvoor dat nog kon, een correctie is aangebracht. 's Hofs feitelijke oordeel is volgens de Staatssecretaris niet onbegrijpelijk.

Repliek (belanghebbende)

3.35. Ad (ii) en (ii): Uit de Cypriotische zaak kan niet worden opgemaakt dat de strekking het toepassingsbereik van de verlengde navorderingstermijn kan oprekken, aangezien het Hof in die zaak oordeelde dat de verlengde navorderingstermijn zowel op basis van de tekst als op basis van de strekking van toepassing was.

3.36. Ad (v): bij verweer stelt de Staatssecretaris dat het onderzoek van de Inspecteur zich vanaf november 2014 heeft uitgestrekt tot de zakelijkheid van *defactoring fees* en dat het onderzoek toen ook zag op de jaren 2004 t/m 2007. De Staatssecretaris erkent dus dat de Inspecteur al eerder dan belanghebbende betoogde, in maart 2015 bekend was met het feit dat ook in de jaren 2004-2007 *factoring fees* waren betaald en afgetrokken. Waarom de Inspecteur dan pas in april 2016 voor het eerst actie heeft ondernomen blijft onverklaard. Er is dus een te lange periode waarin niets is gedaan.

4. De parlementaire geschiedenis van de verlengde navorderingstermijn

4.1. De parlementaire geschiedenis van de verlengde navorderingstermijn is weergegeven in onderdeel 4 van de conclusie voor HRBNB 2023/92 (de Zwitserse zaak; zie 5.20 hieronder),²⁰ waarnaar ik verwijs, maar voor de leesbaarheid neem ik enige delen van die geschiedenis hieronder op.

4.2. Art. 16(4) AWR²¹ verlengt de navorderingstermijn van vijf naar twaalf jaar in bepaalde gevallen:

“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.”

4.3. Art. 20b(3) Wet Vpb luidde in 2006:

“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.”

4.4. Het wetsvoorstel²² luidde gelijk aan de in 4.2 hierboven geciteerde aangenomen wettekst. De MvT vermeldt onder meer dat de termijnverlenging ingegeven is door een met algemene stemmen aangenomen motie van de Tweede-Kamerleden Reitsma en De Grave, die vreesden dat

20 HR 21 april 2023, nr. 22/03044, na conclusie Wattel, ECLI:NL:HR:2023:672, BNB 2023/92 met noot Lubbers, V-N 2023/20.13 met noot redactie.

21 Wet (Verlenging van de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen vervatte termijn van navordering voor vermogens- en inkomensbestanddelen in het buitenland) van 22 mei 1991, Stb. 1991, 264.

22 Kamerstukken II 1989/90, 21423, nr.2.

de renterenseignering ontgaan zou worden door kapitaallemigratie en die temporeel onbeperkte navordering voorstonden, en vermeldt verder onder meer:²³

“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. Deze verruimde navorderingstermijn geldt voor alle bij wege van aanslag geheven belastingen alsmede voor de premieheffing volksverzekeringen. Met dit voorstel wordt de kerngedachte van de motie Reitsma/De Grave overgenomen, te weten dat met betrekking tot vermogens- en inkomens-bestanddelen in het buitenland een aanmerkelijk langere navorderingstermijn dan een termijn van vijf jaren wenselijk is. 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. Hierna zal een en ander nader worden toegelicht.

Motivering van het voorstel

(..).

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 vermogens-bestanddelen gevloede 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 rechtvaardigings-grond geldt naar mijn oordeel ook voor andere in het buitenland opgekomen inkomens-bestanddelen 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.”

4.5. De MvA vermeldt onder meer:²⁴

“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.

23 Kamerstukken II 1989/90, 21423, nr.2, p. 1-2.

24 Kamerstukken II 1989/90, 21423, nr. 5, p. 5.

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.”

4.6. Het Hof heeft verder gewezen op de volgende opmerking van de staatssecretaris tijdens de plenaire behandeling van het wetsvoorstel:²⁵

“[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. Rechtspraak en commentaren

5.1. Ook van de rechtspraak over art. 16(4) AWR is een overzicht opgenomen in de conclusie voor HRBNB 2023/92 (de Zwitserse zaak; zie 5.20 hieronder), maar voor het leesgemak geef ik die hieronder opnieuw weer, aangevuld met enige zaken van specifiek belang voor onze zaak.

5.2. In HRBNB 2003/83²⁶ achtte u de verlengde navorderingstermijn niet van toepassing omdat de debiteur zich in Nederland bevond en niet vanuit het buitenland had betaald:

“4.1. (...). Het Hof heeft, niettegenstaande zijn oordeel dat (...) het voorwerp van belasting het aandeel van belanghebbende in de dubieuze vorderingen op opdrachtgevers in Saoedi-Arabië betreft, geoordeeld dat belanghebbende ter zake van zijn aandeel in deze vorderingen slechts een vorderingsrecht heeft tegenover F. 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. De klacht vervat in dit onderdeel van het middel is derhalve terecht aangevoerd.”

25 Handelingen II 1990/91, nr. 14 (Navorderingstermijn buitenland), p. 14-692.

26 HR 4 oktober 2002, nr. 37089, ECLI:NL:HR:2002:AE8364, BNB 2003/83 met noot Spek, FED 2003/214 met noot Okhuizen, NTFR 2002/1466, V-N 2002/49.7.

5.3. Spek annoteerde in *BNB* 2003/84:

"4.3. De Hoge Raad geeft in het arrest nr. 37 089 een nadere uitleg van dit wat cryptisch geformuleerde artikellid. Het is niet de buitenlandse oorsprong van het inkomensbestanddeel, dat leidt tot de termijnverlenging. De termijnverlenging wordt eerst gerechtvaardigd als de inkomsten zich aan het zicht van de Nederlandse fiscus plegen te onttrekken door de plaats waar zij opkomen. Nu het belastbare feit, de aflossing van de schuld door de voortzettende maten, zichtbaar is voor de Belastingdienst, is er geen reden voor de termijnverlenging. Consequent doorredenerend stelt de Hoge Raad dat betalingen die in het buitenland worden verricht op inkomsten met een Nederlandse oorsprong, onder de verruimde navorderingstermijn vallen omdat die inkomsten dan in het buitenland opkomen. Zo komt termijnverlenging wel om de hoek kijken als de aflossing van de schuld geschiedt door de Saoedische afnemers en deze betalingen buiten de boekhouding van de voortzettende maten worden gehouden.

5.4. Okhuizen (*FED* 2003/214) achtte de uitkomst alleszins aanvaardbaar:

"1.3 (...). De omstandigheid dat belanghebbende slechts een vorderingsrecht heeft tegenover de maatschap en niet rechtstreeks tegenover de opdrachtgevers in Saoedie-Arabië brengt volgens het hof voor de toepassing van art. 16, vierde lid, AWR geen wijziging mee in het karakter van de vordering. De oorsprong van de vordering ligt in het buitenland en dus is art. 16, vierde lid, AWR van toepassing. De Hoge Raad gaat hier niet in mee en trekt de grenzen wat nauwer. Net als Hof Amsterdam in de uitspraak die leidde tot het (...) arrest van 2 mei 2001, *BNB* 2001/319*, legt de Hoge Raad de nadruk op de strekking van art. 16, vierde lid, AWR, (...) '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'. Hiermee verwerpt de Hoge Raad net als Hof Amsterdam in voormelde uitspraak de oorsprongtheorie. Niet de oorsprong van de vordering is dus beslissend maar de plaats waar het voordeel feitelijk is ontstaan. In concreto betekent dit dat er voor de inspecteur niets meer te heffen valt: belanghebbende heeft (...) een vorderingsrecht op de maatschap, de maatschap is in Nederland gevestigd en dus kwamen de voordelen niet in het buitenland op.

1.4 Deze uitkomst acht ik alleszins aanvaardbaar. De belastingdienst had de voordelen kunnen achterhalen door - tijdig - een boekenonderzoek bij de maatschap in te stellen of, zoals het hof oordeelde, door de aangiften van de voormalige medevennoten van belanghebbende te raadplegen. Het is in een geval als dit niet nodig om gegevens in het buitenland op te vragen. Voor zo'n geval is dit lid niet geschreven. (...) ook heeft die opvatting het voordeel van de eenvoud. Wanneer de oorsprongtheorie opgeld zou doen, zou van geval tot geval moeten worden nagegaan wat de plaats is van de economische activiteit waarin de voordelen hun oorsprong vinden. Uiteraard vergt dit een veel diepgaander onderzoek. Ook zouden de uitkomsten veel eerder voor discussie vatbaar zijn. Hoe (in)direct zou het verband tussen de inkomsten en de economische activiteit moeten zijn om het artikellid toepassing te doen vinden?

1.5 De Hoge Raad maakt (...) één voorbehoud. De inkomsten zouden toch gelden als in het buitenland te zijn opgekomen als de betalingen in het buitenland waren verricht. De vraag is dan wanneer een betaling kan worden aangemerkt als te zijn verricht in het buitenland. Naar Nederlands recht is een geldschuld een brengschuld. De schuld moet worden betaald aan de woonplaats van de schuldeiser (art. 6:116 BW), tenzij partijen anders overeenkomen. Voor girale en bankbetalingen geldt dat zij plaatsvinden door bijschrijving op de girorekening van de schuldeiser (art. 6:114 BW). (...) In casu was het voor toepasselijkheid van de verlengde navorderingstermijn dus nodig dat belanghebbende over een bankrekening in het buitenland beschikte naar

welke de maatschap het aandeel van belanghebbende in de vordering had overgemaakt. De inspecteur had hieromtrent niets gesteld. Ook het hof had over de plaats van betaling niets vastgesteld. Om dit alsnog vast te stellen zou een onderzoek naar niet eerder gestelde feiten nodig zijn en daar houdt de Hoge Raad zich als cassatierechter niet mee bezig. Hiermee viel het doek voor de inspecteur.”

5.5. HRBNB 2004/367²⁷ luidde in gelijke zin. Het Hof Amsterdam²⁸ had vastgesteld dat de relevante bankrekening werd aangehouden bij een Nederlandse bank, dat de aandelentransacties op die Nederlandse rekening waren uitgevoerd en geadministreerd, dat de winsten in Nederland contant werden opgenomen van die rekening en dat die opnamen werden geregistreerd door de AEX, waaruit het Hof afleidde dat alles zich in Nederland afspeelde. Dat die Nederlandse bankrekening vanuit het buitenland werd beheerd, achtte het Hof onvoldoende voor verlenging van de navorderingstermijn. U was het daarmee eens:

“3.4. Middel II betoogt dat (...) voor de toepassing van artikel 16, lid 4, van de Wet voldoende is dat een bankrekening wordt beheerd door een buitenlandse (rechts)persoon, omdat daardoor de controlemogelijkheden van de belastingdienst worden beperkt. Het middel faalt. 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.”

5.6. Eind 2004 verwierp u een cassatieberoep met toepassing van art. 81 Wet RO.²⁹ Uit de aldus onherroepelijk geworden uitspraak van het Hof ‘s-Gravenhage leidde onder meer Spek af (in diens noot bij HRBNB 2006/63; zie 5.11 hieronder), dat u de verlengde navorderingstermijn van toepassing acht als inkomsten in Nederland zijn ontstaan maar naar een buitenlandse bankrekening zijn betaald. Het Hof ‘s-Gravenhage had in die zaak overwogen:

“6.3. (...). Tijdens het (...) boekenonderzoek, toen bleek van grote verschillen tussen het aantal bestelde omslagen en de boeken die aan I geleverd zijn, is aan de hand van de facturen van de leveranciers A en B die de (gelamineerde) omslagen leveren nagegaan op welke boeken deze facturen zien. Op de facturen van B zijn de schrijvers van de boeken vermeld. Vervolgens is op internet nagezocht welke schrijvers hun titels bij I hebben uitgegeven en is geconstateerd dat van een aantal van de drukwerken waarvoor de omslagen zijn geleverd en uiteindelijk door I zijn uitgegeven, de behaalde omzet niet in de administratie van belanghebbende is opgenomen. De boeken zijn in het bedrijf van belanghebbende gedrukt en belanghebbende heeft de kosten van de omslagen en de verzendkosten ten laste van haar resultaat gebracht. Het gaat derhalve te dezen om verzwegen omzet die is behaald in Nederland, hetgeen op zich geen reden vormt voor verlenging van de termijn van navordering (vergelijk HR 4 oktober 2002, nr. 37 089, BNB 2003/83*).

27 HR 13 augustus 2004, 39287, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911, BNB 2004/367, NTFR 2003/1235 met noot Van Es, V-N 2004/42.3.

28 Gerechtshof Amsterdam 28 oktober 2002, nr. 01/01297, ECLI:NL:GHAMS:2002:AF0939.

29 Hoge Raad 10 december 2004, nr. 40735, ECLI:NL:HR:2004:AR7431, V-N 2005/34.12.

6.4. Naar het Hof afleidt uit het vorengenoemde arrest is dit evenwel anders indien de betalingen, zoals de Inspecteur stelt, ter zake van de leveranties aan I in het buitenland werden verricht. Belanghebbende heeft gesteld dat uit het strafrechtelijk onderzoek is gebleken dat belanghebbende geen bankrekening aanhoudt in Zwitserland maar heeft ter zake geen kopie van het proces-verbaal overgelegd waaruit zulks valt op te maken. De Inspecteur heeft de hiervoor onder 3.10.6 genoemde verklaring van QQ overgelegd. Het Hof hecht aan die verklaring geloof. Voorts wijst het Hof op het faxbericht van AA van I opgenomen onder 3.4. De verklaring van N (zie 3.10.5) daartegenover legt naar het oordeel van het Hof minder gewicht in de schaal. De Inspecteur stelt verder terecht dat de betalingen ook contant kunnen zijn gedaan. Mede gelet op de onder 3.10.3 vermelde verklaring van GG en nu niet is gesteld dat ter zake van de verzwegen omzet iets is terug te vinden in de administratie van (girale) betalingen door I in Nederland, is naar het oordeel van het Hof aannemelijk dat de betalingen hebben plaatsgevonden in Zwitserland, hetzij giraal hetzij contant, waardoor verlenging van de termijn van navordering is toegestaan.”

5.7. HRBNB 2006/63³⁰ betrof een in Nederland gevestigde BV met een Franse deelneming aan wie de BV een *prêt participatif* (hybride financiering) had verstrekt waarvoor zij naast een winstafhankelijke vergoeding een vaste rente van 1% per jaar ontving op een in Nederland door de BV aangehouden bankrekening. U achtte art. 16(4) AWR niet van toepassing omdat die debiteur rechtstreeks had betaald op een ‘in alle openheid’ aangehouden Nederlandse bankrekening van de BV. Wel overwoog u op het cassatieberoep van de Staatssecretaris dat ‘opkomen in het buitenland’ zich onder (andere) omstandigheden wel voor zou kunnen doen als degene die in het buitenland recht heeft op betaling zich in Nederland laat betalen:

“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 [zie 4.4 hierboven; PJW], 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 bedrijfs-ontvangsten. Artikel 16, lid 4, van de Wet is op een aldus verkregen en betaald bestanddeel naar zijn strekking niet van toepassing. Het Hof heeft derhalve terecht de navorderingsaanslag vernietigd wegens het verstreken zijn van de in artikel 16, lid 3, van de Wet gestelde termijn, waarbinnen de Inspecteur tot navorderen bevoegd was.”

30 Hoge Raad 7 oktober 2005, nr. 40988, na conclusie Overgaauw, ECLI:NL:HR:2005:AT5950, BNB 2006/63 met noot Spek, FED 2006/2 met noot Albert, FutD 2005-1915, NTFR 2005/1323 met noot Douma, V-N 2005/48.7.

Uw formulering “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” is kennelijk, gezien uw verwijzing naar de in 4.4 geciteerde parlementaire toelichting, de operationalisering van de in die toelichting geëxpliciteerde bedoeling om bestanddelen te vatten “die - naar men moet aannemen - met opzet buiten het controlebereik van de Nederlandse fiscus zijn gehouden”.

5.8. De zaak *HRBNB 2006/64*³¹ betrof provisies voor commissairisdiensten die een Duitse GmbH verschuldigd was aan de Nederlandse B BV. B BV was fiscaal gevoegd met A BV. De belanghebbende was de directeur van A BV. De GmbH betaalde B BV met cheques, die B BV na vermelding van een bankrekeningnummer en ondertekening naar een bank in Nederland stuurde. Op sommige cheques werd het bankrekeningnummer van de belanghebbende vermeld; die werden hem op zijn privé-rekening uitbetaald. Ook in dit geval achtte u de verlengde navorderingstermijn niet van toepassing, omdat de GmbH niet aan de belanghebbende had betaald, maar aan B BV en de belanghebbende de betalingen in Nederland ontving vanuit die Nederlandse BV:

“3.3. Het Hof heeft geoordeeld dat de door tussenkomst van B BV en een Nederlandse bankinstelling aan belanghebbende op diens bankrekening in Nederland uitbetaalde provisie-bedragen niet in het buitenland zijn gehouden of opgekomen in de zin van artikel 16, lid 4, van de Wet, nu belanghebbende het voordeel heeft genoten vanuit een in Nederland gevestigde vennootschap en niet kan worden gezegd dat de betalingen aan belanghebbende in het buitenland zijn verricht. Ook naar zijn strekking heeft het Hof artikel 16, lid 4, van de Wet niet van toepassing geacht, omdat daarvoor onvoldoende is dat de oorsprong van de betalingen in Duitsland ligt.

3.4. Het middel betoogt dat de door de GmbH overgemaakte provisies in het buitenland zijn opgekomen en dat het voor de toepasselijkheid daarop van artikel 16, lid 4, van de Wet geen verschil uitmaakt of de provisies zijn ontvangen door B BV dan wel via B BV door belanghebbende.

3.5. Dat betoog miskent evenwel dat blijkens de door het Hof vastgestelde feiten (...) de provisies niet zijn opgekomen aan belanghebbende, en dat aan de ontvangst van de desbetreffende gelden door belanghebbende slechts een binnen Nederland plaatsgevonden hebbende gedraging ten grondslag ligt. Het middel [van de Staatssecretaris; PJW] faalt derhalve.”

5.9. Douma becommentarieerde in *NTFR 2005/1323* beide arresten (*HRBNB 2006/63* en *HRBNB 2006/64*) als volgt:

“Conclusies na drie arresten [HRBNB 2001/319, HRBNB 2003/83 en HRBNB 2004/367; PJW]

Albert heeft uit de hiervóór besproken rechtspraak de conclusie getrokken dat een inkomensbestanddeel in de volgende twee gevallen in het buitenland is opgekomen (P.G.H. Albert, *Hoofdstukken formeel belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2005, par. 3.5.2, p. 53):

31 Hoge Raad 7 oktober 2005, nr. 40889, na conclusie Niessen, ECLI:NL:HR:2005:AT5946, *BNB 2006/64* met noot Spek, *FED 2005/111* met noot Albert, *FutD 2005-1915*, *NTFR 2005-1322* met noot Douma, *V-N 2005/48.6*.

- De belastingplichtige heeft de inkomst in het buitenland gegenereerd én de inkomst is verkregen van een debiteur die in het buitenland woont of is gevestigd.

- De inkomst is in het buitenland uitbetaald, bijvoorbeeld doordat de inkomst op een buitenlandse bankrekening is geboekt.

Uit de arresten van 7 oktober 2005 blijkt nu dat deze opsomming niet uitputtend is. Hierna bespreek ik deze arresten en ik doe een voorstel voor aanvulling van de door Albert geformuleerde regels.

HR 7 oktober 2005, nr. 40.889 [HRBNB 2006/63; PJW]

In mijn commentaar bij dit arrest in NTFR 2005/1322 heb ik daaruit de volgende regel afgeleid: indien aan de ontvangst van een inkomensbestanddeel door de belastingplichtige slechts een binnen Nederland plaatsgevonden hebbende gedraging ten grondslag ligt én dat inkomens-bestanddeel niet aan de belastingplichtige is opgekomen, is dat inkomensbestanddeel niet in het buitenland opgekomen in de zin van art. 16, lid 4, AWR. De door Albert geformuleerde regels behoeven naar aanleiding hiervan mijns inziens geen aanpassing, aangezien uit die regels reeds voortvloeit dat de verlengde navorderingstermijn in casu niet van toepassing is (de provisies zijn noch door de belastingplichtige zelf in het buitenland gegenereerd, noch door hem 'verkregen' van een debiteur die in het buitenland woont of is gevestigd).

HR 7 oktober 2005, nr. 40.988 [HRBNB 2006/64; PJW]

Ondanks de omstandigheid dat zijn beroep in cassatie ongegrond wordt verklaard, behoeft de staatssecretaris niet ontevreden te zijn met dit arrest. De Hoge Raad maakt immers duidelijk dat de rechtsopvatting van Hof Den Bosch te beperkt is als zou de opbrengst van een vordering op een in het buitenland gevestigde rechtspersoon niet kunnen gelden als opgekomen in het buitenland indien de ontvangst van het voordeel niet in het buitenland plaatsvindt. Met een beroep op de strekking van art. 16, lid 4, AWR (...) laat de Hoge Raad weten dat van opkomen in het buitenland ook sprake kan zijn indien degene die in het buitenland recht kan doen gelden op bepaalde bedragen zich op zodanige wijze in Nederland laat betalen dat deze betalingen buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gebleven. De plaats waar de betaling wordt ontvangen is niet zonder meer beslissend. Deze regel past mijns inziens niet helemaal in de door Albert geformuleerde gevallen.

Conclusies na vijf arresten [HRBNB 2001/319, HRBNB 2003/83, HRBNB 2004/367, HRBNB 2006/63 en HRBNB 2006/64; PJW]

De door Albert geformuleerde regels, hierboven weergegeven, moeten thans mijns inziens in die zin worden aangevuld dat deze als volgt komen te luiden. Een inkomensbestanddeel is in de volgende gevallen in het buitenland opgekomen:

1. De belastingplichtige heeft de inkomst in het buitenland gegenereerd én de inkomst is verkregen van een debiteur die in het buitenland woont of is gevestigd.

2. De belastingplichtige heeft de inkomst weliswaar niet in het buitenland gegenereerd, doch hij heeft bedragen waarop hij in het buitenland recht kan doen gelden op zodanige wijze in Nederland laten uitbetalen dat deze betalingen buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gebleven.

3. De inkomst is in het buitenland uitbetaald, bijvoorbeeld doordat de inkomst op een buitenlandse bankrekening is geboekt.”

5.10. Uit de term “door de wijze waarop de belastingplichtige zich (...) laat betalen” in HRBNB 2006/63 (zie 5.7 hierboven) leidt *Spek* (noot in BNB 2006/63) een subjectief element af dat voorkomt dat verlengde navordering wordt verhinderd door het enkele feit dat er binnen Nederland gegevens zijn die de Nederlandse fiscus bekend hadden kunnen zijn:

“2.2. Ook de plaats van genieten van de inkomst is niet doorslaggevend voor de toepassing van art. 16, vierde lid, AWR. Het (...) arrest maakt duidelijk, dat de verruimde navorderingstermijn niet alleen ziet op de in het buitenland uitbetaalde inkomst, maar ook op de inkomst die in Nederland uitbetaald wordt. De Hoge Raad verwijst hiervoor naar de achterliggende gedachte van de verruiming van de navorderingstermijn. Deze verruiming is gebaseerd op het tekortschieten of ontbreken van controlemogelijkheden in het buitenland. Daarnaast is met internationale gegevensuitwisseling vaak veel tijd gemoeid, zodat alleen daarom al de navorderingstermijn van vijf jaar onvoldoende is.³² De Hoge Raad breidt het begrip 'opkomen' op basis van de strekking van het wetsartikel uit tot die situaties waarin de uit het buitenland stammende winst- of inkomensbestanddelen buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gebleven door de wijze van betalen.

2.3. In de omgekeerde situatie - een uit het binnenland stammende inkomst wordt in het buitenland ontvangen - lijkt er geen reden [om; PJW] aan te nemen, dat deze teleologische benadering niet zal gelden. Dit valt al af te leiden uit het arrest HR, V-N 2005/34.12 [zie 5.6 hierboven; PJW]. Daarmee krijgt het begrip 'opkomen van inkomsten in het buitenland' een eigen betekenis in situaties waarin het opkomen en het genieten van de inkomst deels in Nederland en deels in het buitenland heeft plaatsgevonden.

2.4. Wanneer een inkomst zowel zijn oorsprong vindt als genoten wordt in het buitenland, lijkt er geen reden om de toets toe te passen of de bestanddelen buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gebleven. Aan het feit dat alles zich in het buitenland afspeelt is inherent, dat de Nederlandse fiscus in de regel niet op de hoogte is van het bestaan van de inkomst, zodat de verruimde navorderingstermijn gerechtvaardigd is.

3. Uit het hierna opgenomen arrest BNB 2006/64c* volgt, dat de verruimde navorderingstermijn niet geldt voor een inkomst die zijn oorsprong vindt in Nederland en ook daar wordt genoten.

4. In dit arrest is duidelijk, dat de inkomst niet buiten het zicht van de Nederlandse fiscus is gebleven. De inkomst is als onbelaste bate in de aangifte verwerkt en er zijn in het verleden vragen over gesteld door de inspecteur. De belastingplichtige heeft niet de wil gehad, de inkomst buiten het zicht van de fiscus te houden. Uit de frase 'door de wijze waarop de belastingplichtige zich (de inkomst) laat betalen' en het arrest HR, V-N 2005/34.12 leid ik een subjectief element in de toets af. Daarmee voorkomt de Hoge Raad dat het toepassen van de verruimde navorderingstermijn wordt verhinderd door het enkele feit dat er zich binnen Nederland gegevens bevinden die de Nederlandse fiscus bekend hadden kunnen zijn.”

5.11. *Spek* had zich kunnen voorstellen dat HRBNB 2006/64 (zie 5.8 hierboven) wél in het voordeel van de fiscus was afgelopen:

³² Voetnoot in origineel: “Zie verder onderdeel 2.4 van de bijlage bij conclusie van de A-G's.”

“1.1. Uit het hiervoor besproken arrest HR 7 oktober 2005, nr. 40 988, *BNB* 2006/63c* volgt de conclusie, dat de oorsprong van de inkomst noch de plaats van genieten doorslaggevend is voor de toepassing van de verruimde navorderingstermijn van art. 16, vierde lid, AWR, als een van deze plaatsen zich in Nederland bevindt. Het criterium is dan of de inkomsten buiten het zicht van de fiscus zijn gebleven. Met dit arrest in het achterhoofd lijkt het hoger beroep van de staatssecretaris (...) kansrijk.

1.2. De te volgen inkomst betreft een vermomde dividenduitkering. De in Nederland gevestigde BV laat cheques die zij van een buitenlandse afnemer ontvangt, innen door haar in Nederland woonachtige directeur-aandeelhouder. De beslissing om de cheques door de directeur-aandeelhouder te laten innen vindt plaats in Nederland en de inning van de cheques wordt eveneens in Nederland geëffectueerd. De Hoge Raad stelt vast, dat het inkomensbestanddeel voor de directeur-aandeelhouder daarmee niet uit het buitenland stamt en de ontvangst binnen Nederland heeft plaatsgevonden. En dan stopt de redenering. Een toets of door de wijze van betaling de uitdeling buiten het zicht van de Nederlandse fiscus is gebleven, ontbreekt. Blijkbaar trekt de Hoge Raad een streep bij inkomsten die hun oorsprong vinden en genoten worden in Nederland. Voorbij deze streep is de toepassing van de verruimde navorderingstermijn niet meer mogelijk.

2. Een andere beslissing was mogelijk geweest uitgaande van de strekking van de verruimde navorderingstermijn. Door de uitdeling vorm te geven door de overdracht van een buitenlandse cheque zullen partijen er waarschijnlijk naar gestreefd hebben de ontdekking van deze vermomde uitdeling te bemoeilijken. Het aanknopingspunt voor het ontdekken van de vermomde uitdeling ligt daarmee in het buitenland.³³ Bekend is dat signalering door de Nederlandse fiscus van een buitenlandse betaling minder makkelijk is en in ieder geval meer tijd zal vergen dan bij een binnenlandse betaling. Juist deze omstandigheden hebben - zoals blijkt uit de wetsgeschiedenis - geleid tot de invoering van art. 16, vierde lid, AWR. Op basis van de strekking van het artikel besluit de Hoge Raad in het hiervoor besproken arrest *BNB* 2006/63c* de verruimde navorderingstermijn toe te passen. Het is dan weliswaar een stap verder, maar geen verwonderlijke stap, als de Hoge Raad ook in dit arrest de inkomst aangemerkt zou hebben als opgekomen in het buitenland.”

5.12. HR *BNB* 2010/333³⁴ betrof opbrengsten van Pools-Russische handelstransacties die in contanten in Polen waren ontvangen door de directeur van de belanghebbende BV en die met misleidende omschrijving ('dividend Polen') door hem op een Nederlandse bankrekening van de BV waren gestort. De BV had de ontvangst als vrijgesteld deelnemingsdividend geboekt. U achtte de verlengde navorderingstermijn in dit geval wél van toepassing op basis van (i) de buitenlandse oorsprong van de bedragen en (ii) de onttrekking daarvan aan het zicht van de Nederlandse fiscus:

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

33 Voetnoot in origineel: “Zie ook de onderdelen 3.15 e.v. van de bijlage bij de conclusie inzake aanknopingspunten.”

34 Hoge Raad 8 oktober 2010, nr. 09/04322, ECLI:NL:HR:2010:BN9666, *BNB* 2010/333 met noot Spek, *FED* 2011/17 met noot Arts, *FutD* 2010-2308, *NTFR* 2010/2436 met noot Sitzen, *V-N* 2010/53.11.

bankrekening blijft dan gelden dat de oorsprong van de desbetreffende gelden aan het zicht van de Nederlandse fiscus was onttrokken.”

5.13. Spek annoteerde in *BNB* 2010/333:

“Voor wat betreft de eerste toets [buitenlandse oorsprong; PJW] volgt uit eerdere rechtspraak, dat de oorsprong van de inkomst niet per definitie in het buitenland moet liggen, maar dat deze ook in Nederland kan zijn gelegen. Als de oorsprong in Nederland ligt, dan moet het genieten van de inkomst wel in het buitenland zijn gelegen³⁵. Als zowel de oorsprong van de inkomst als het genieten daarvan in Nederland gesitueerd zijn, terwijl de inkomst daarbij wel buitenlandse schakels doorlopen heeft, dan is toepassing van de navorderingstermijn van twaalf jaar in de regel niet mogelijk³⁶. Of in de omgekeerde situatie, de oorsprong en het genieten zijn gesitueerd in het buitenland, de twaalfjaarstermijn altijd van toepassing is, waag ik nu te betwijfelen. Gelet op de tweede toets die de Hoge Raad in dit arrest heeft geformuleerd, het arrest HR 7 oktober 2005, nr. 40 988, *BNB* 2006/63c* en het arrest HvJ EG 11 juni 2009, C-155/08 en C-157/08, X en Passenheim-van Schoot³⁷, *BNB* 2009/222*, is het niet onwaarschijnlijk dat een belastingplichtige die in alle openheid de oorsprong en het genieten van de buitenlandse inkomst in zijn administratie verwerkt en deze inkomst daarmee in het zicht van de inspecteur brengt, niet geconfronteerd zal worden met de (volle lengte van de) twaalfjaars navorderingstermijn. Als art. 16, vierde lid, AWR op deze wijze wordt uitgelegd, dient wel recht te worden gedaan aan een van de invoeringsargumenten van art. 16, vierde lid, AWR, namelijk dat het inwinnen van informatie in het buitenland door de inspecteur meer tijd vergt dan een binnenlands onderzoek.

De tweede toets is dat de oorsprong van de inkomst aan het zicht van de Nederlandse fiscus is onttrokken. Hoewel de Hoge Raad enkel de versluiering van de oorsprong noemt, ga ik er net als in de vorige alinea van uit, dat de tweede toets ook kan zien op het genieten van de inkomst als dit genieten in het buitenland geschiedt. Het aan het zicht van de Nederlandse fiscus onttrokken zijn van de oorsprong dan wel het genieten van een inkomst, lijkt te duiden op opzettelijk handelen van de belastingplichtige. In de wetsgeschiedenis is daarover opgemerkt dat het bij navordering nagenoeg steeds zal gaan om bestanddelen van vermogen of inkomen die met opzet of grove schuld (als regel met opzet) buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gehouden³⁸. Het Hof van Justitie acht de beperking van de artikelen 43 en 49 VWEU (...) gerechtvaardigd vanwege de bestrijding van belastingfraude en het waarborgen van de doeltreffendheid van fiscale controles³⁹. De wettekst vereist echter niet opzettelijk handelen en zowel de wetsgeschiedenis als de jurisprudentie laat mijns inziens de ruimte, dat ook belastingplichtigen die geen opzet kan worden verweten, met de navorderingstermijn van (maximaal) twaalf jaar geconfronteerd kunnen worden. De indruk dat het handelen van de belastingplichtige wel invloed heeft op de toepassing van artikel 16, vierde lid, AWR, dringt zich op als de casus in dit arrest wordt

35 Voetnoot in origineel: “Zie HR 4 oktober 2002, nr. 37 089, *BNB* 2003/83* en HR 13 augustus 2004, nr. 39 287, *BNB* 2004/367.”

36 Voetnoot in origineel: “Zie HR 7 oktober 2005, nr. 40.889, *BNB* 2006/64c*.”

37 Voetnoot in origineel: “En de arresten HR 26 februari 2010, nr. 43 050 bis, *BNB* 2010/199c* en nr. 43 670 bis, *BNB* 2010/200c*.”

38 Voetnoot in origineel: “Memorie van toelichting bij wetsvoorstel 21 423 (Tweede Kamer, vergaderjaar 1989-1990, 21 423 nr. 3)”

39 Voetnoot in origineel: “Zie [HvJ EG 11 juni 2009, C-155/08 en C-157/08, X en Passenheim-van Schoot].”

vergeleken met de casus in het arrest *BNB 2006/63c*⁴⁰. In beide arresten betreft het een inkomst waarvan de oorsprong in het buitenland is gelegen en waarvan de inkomst onder een fiscaal onjuiste noemer in de administratie en de aangifte is verwerkt. In het arrest *BNB 2006/63c** betreft het echter een in alle openheid gepresenteerde overboeking tussen twee vennootschappen waarop al dan niet de deelnemingsvrijstelling van toepassing was, terwijl in het onderhavige arrest het de opbrengst betreft van een, vooralsnog vage, Pools-Russische handelstransactie in metalen die (mogelijk) versluierd als een dividend in contanten in de Nederlandse boekhouding is verwerkt.”

5.14. Arts (noot in *FED 2011/17*) vond het verschil in uitkomst met *HRBNB 2006/63* (zie 4.11 hierboven) moeilijk te verklaren:

“6. Het oordeel van de Hoge Raad in het bovenstaande arrest vind ik niet overtuigend. De Hoge Raad baseerde zijn beslissing in het arrest van 7 oktober 2005, nr. 40 988, LJN AT5950 (*BNB 2006/63*), dat de verlengde navorderingstermijn niet van toepassing was, op de strekking van art. 16, vierde lid, AWR. Ik vermag niet in te zien waarom die strekking in het bovenstaande geval iets anders meebrengt dan in de zaak uit 2005. Waar het in beide gevallen om gaat, is dat de omvang van het winstbestanddeel verantwoord wordt. Dat de belanghebbende in de bovenstaande zaak omtrent de aard van de bate een onjuiste voorstelling van zaken heeft gegeven, neemt niet weg dat hij over de omvang daarvan jegens de inspecteur open is geweest. Dat was ook in het arrest HR 7 oktober 2005, nr. 40 988, LJN AT5950, (*BNB 2006/63*), het geval. Ook daar ging het bij de navordering niet om de omvang van de bate maar enkel om de kwalificatie ervan. Een verschil met de bovenstaande zaak is wel dat de belanghebbende in de zaak uit 2005 aan de inspecteur geen onjuiste voorstelling van zaken had gegeven. Maar dat lijkt me voor het antwoord op de vraag of een inkomens- of vermogensbestanddeel onder de verlengde navorderingstermijn art. 16, vierde lid, AWR, valt, niet relevant. Dat is van belang voor de vervolgvraag of er sprake is van kwade trouw van de belastingplichtige, waardoor de inspecteur niet over een nieuw feit behoeft te beschikken om te mogen navorderen. Als een winstbestanddeel op een in alle openheid naar de belastingdienst in Nederland aangehouden bankrekening wordt ontvangen, is de omvang daarvan voor de belastingdienst bij een storting in contanten toch niet minder kenbaar dan bij een girale betaling? Als de opbrengst van de buitenlandse vordering bij een storting in contanten niet volledig blijkt te zijn verantwoord, kan voor het verzwegen deel wel de verlengde navorderingstermijn gelden. Zie in dezelfde zin ook de aantekening op het bovenstaande arrest in *V-N 2010/53.11*.

(...)”

5.15. Volgens de redactie van *V-N 2010/53.11* nam u in *HRBNB 2010/333* afstand van de in de literatuur veronderstelde subjectivering van het begrip ‘opkomen’ en sloot u meer aan bij de wettekst; ook deze redactie vond het verschil in uitkomst tussen *HRBNB 2006/63* (rechtstreeks betaling op de Nederlandse bankrekening die de belastingplichtige ‘in alle openheid’ aanhield) en *HRBNB 2010/333* (indirect overgemaakte en onjuist omschreven opbrengst van buitenlandse handelstransacties) moeilijk te verklaren:

“In de literatuur is na het arrest *BNB 2006/63* gesuggereerd, dat de rechtspraak een zekere subjectivering van het begrip ‘opkomen’ laat zien. Doordat de rechtspraak van belang acht dat de ontvangst van de voordelen ‘buiten het zicht van de fiscus’ wordt gehouden, onderscheidenlijk dat de belastingplichtige de bankrekening

40 Voetnoot in origineel: “Zie ook onderdeel 3 van de noot van *P.G.H. Albert* bij het arrest *BNB 2010/199c*.”

waarop de voordelen zijn ontvangen, 'in alle openheid naar de Belastingdienst toe aanhield', wordt de intentie van de belastingplichtige (mede) bepalend voor het antwoord op de vraag of de verlengde navorderingstermijn van toepassing is. De Hoge Raad lijkt met dit arrest afstand te nemen van deze (vermeende) subjectivering en zich strikter aan de tekst van art. 16, vierde lid, AWR te houden. In elk geval maakt de Hoge Raad de in het arrest BNB 2006/63 gegeven beperking van gevallen waarvoor de twaalfjaarstermijn niet geldt, niet ruimer.

De wijze van betalen in het buitenland

Wij zien overigens niet in dat er een wezenlijk verschil bestaat tussen enerzijds een storting door een debiteur vanaf een buitenlandse bankrekening naar een Nederlandse bankrekening met als gevolg dat navordering na vijf jaar niet meer mogelijk is, en anderzijds een storting door de belastingplichtige van in het buitenland van debiteuren genoten contante inkomsten op een Nederlandse bankrekening, met als gevolg dat wél gedurende twaalf jaar kan worden nagevorderd. Deze laatste situatie verschilt weinig met de situatie waarin in het buitenland van een debiteur ontvangen contante inkomsten eerst aldaar op een bankrekening van de onderneming worden gestort en vervolgens naar een Nederlandse bankrekening zijn overgemaakt. Het onderscheid tussen de buitenlandse debiteur die zelf zijn betaling doet op een Nederlandse bankrekening en de buitenlandse debiteur die in het buitenland contant betaalt, waarna het geld in Nederland door de belanghebbende nu juist 'in alle openheid' (het criterium in het arrest BNB 2006/63) op een Nederlandse bankrekening wordt gestort, is niet zo groot. De Hoge Raad vindt contante geldstromen minder betrouwbaar en verwijst hiervoor naar een passage uit de wetsgeschiedenis: 'de wijze waarop de belastingplichtige zich in het buitenland laat uitbetalen.' Wij plaatsen een vraagteken bij de opvatting die ertoe leidt dat personen die contante geldstromen uit het buitenland binnen het zicht van de fiscus brengen, worden 'beloond' met een verlengde navorderingstermijn. Die verlengde navorderingstermijn is immers bedoeld om te voorkomen dat geld buiten het zicht van de fiscus wordt gehouden. Bovendien:

1. voor zover de inspecteur kan bewijzen dat een belastingplichtige niet alle in het buitenland ontvangen contante betalen heeft aangegeven, behoudt hij in zoverre de navorderings-bevoegdheid gedurende twaalf jaar;
2. tijdens de parlementaire behandeling van art. 16, vierde lid, AWR is het door de Hoge Raad bedoelde onderscheid wel aan de orde gekomen, maar in de tekst van die bepaling is daarvan niets terug te vinden.

In deze zaak komt daar nog bij dat de directeur van X bv, zoals door Hof Amsterdam is vastgesteld, met de inspecteur vooraf heeft overlegd over zijn in Polen regelmatig ontvangen opbrengsten in contanten en dat de inspecteur hem schriftelijk heeft meegedeeld: 'Het per kas ontvangen van dividenden uit Polen door [belanghebbende] op zich, is, zolang het bankverkeer in Polen niet is genormaliseerd, acceptabel.'

Wij menen dat bij een zo vër gaande maatregel als verlenging van de navorderingstermijn, de tekst van de wet duidelijk moet zijn en de rechter niet ertoe moet nopen invulling te geven aan weinig concrete passages uit de wetsgeschiedenis."

Ik merk op dat uit het door de redactie genoemde overleg met de inspecteur blijkt dat de directeur van de BV de inspecteur had voorgespiegeld dat het om 'dividenden' zou gaan, maar dat was dus niet het geval: het was omzet, geen vrijgesteld dividend. De belanghebbende had zich dus niet alleen indirect, via omzetting van chartaal naar giraal, in Polen laten betalen op een in alle openheid aangehouden

Nederlandse rekening, maar had bovendien de inspecteur niet-bestaande feiten op de mouw gespeld: er was geen 'dividend'.

5.16. Volgens Sitzen (noot in *NTFR* 2010/2436) achtte u in HR BNB 2010/333 niet van belang of de omschrijving van de storting ('dividend Polen') correct was:

"4. Het meest in het oog springende verschil van HR 7 oktober 2005 [HR BNB 2006/63; PJW] met het onderhavige geval is derhalve de wijze van betaling: rechtstreekse overmaking vanuit het buitenland op een Nederlandse bankrekening of ontvangst in contanten in het buitenland met een opvolgende storting op een Nederlandse bankrekening. Blijkens de overwegingen van de Hoge Raad in het onderhavige arrest is cruciaal dat de oorsprong van de gelden door contante storting op een Nederlandse bankrekening aan het zicht van de fiscus was onttrokken. Daarbij lijkt de Hoge Raad geen onderscheid te maken in gevallen waarin de omschrijving van de storting juist is en gevallen waarin de omschrijving niet juist is. In dezen immers werd het winstbestanddeel in Polen ontvangen, maar onder een valse benaming als 'dividend Polen' op de Nederlandse bankrekening gestort en ook als zodanig – onder toepassing van de deelnemingsvrijstelling – in de aangifte vennootschapsbelasting verwerkt. Het geld werd dus onder een andere noemer overgemaakt op de Nederlandse bankrekening en dáárdoor buiten het bereik van een doelmatige controle van de fiscus gehouden. Hoe zou het oordeel hebben geluid als tussen partijen niet in geschil was dat de omschrijving juist was? De conclusie lijkt te zijn dat een directe storting van een buitenlandse debiteur niet leidt tot toepassing van de verlengde navorderingstermijn en een indirecte storting (met welke omschrijving dan ook) wel. Doorslaggevend zal steeds zijn of de controlebevoegdheden van de fiscus al dan niet werden gefrustreerd doordat de oorsprong van de gelden wel of niet zichtbaar is."

Ik merk op dat als de oorsprong van dit voordeel zichtbaar is, ook zichtbaar is of de omschrijving ervan klopt. Met de verholde 'oorsprong' bedoelde u immers niet de locatie van opkomst van het voordeel, want die stond juist wél in de omschrijving ('Polen'), maar *decausa* van het voordeel: opbrengst van handelstransacties.

5.17. HRBNB 2015/225⁴¹ betrof een geval omgekeerd aan dat van HRBNB 2004/367 (zie 5.5 hierboven): er werd vermogen in het buitenland aangehouden, maar het *beheer* ervan bevond zich in Nederland. De belanghebbende meende dat daarom de navorderingstermijn niet werd verlengd. Noch het Hof 's-Hertogenbosch, noch u ging daarin mee:

"2.3.2. Deze middelen steunen ten dele op de stelling dat het beheer van de hiervoor bedoelde beleggingen van erflater plaatsvond in Nederland. De middelen falen in zoverre omdat, wat er zij van de feitelijke grondslag voor die stelling, de enkele omstandigheid dat het beheer van beleggingen plaatsvindt in Nederland niet aan toepassing van artikel 16, lid 4, AWR in de weg staat (vgl. HR 13 augustus 2004, nr. 39287, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911, BNB 2004/367)."

Grauss (noot in *FED* 2015/99) achtte wettekst noch rechtspraak duidelijk over de vraag in welke gevallen de navorderingstermijn wel c.q. niet verlengd wordt:

"2. (...) roept dit arrest de vraag op waar toepassing van de verlengde navorderingstermijn stopt. Evident lijkt dat het aanhouden van een bankrekening bij een in Nederland gevestigde bank niet onder het toepassingsbereik

41 Hoge Raad 9 oktober 2015, nr. 14/06127, ECLI:NL:HR:2015:2991, *BNB* 2015/225, *FED* 2015/99 met noot Grauss, *NTFR* 2015/2708 met noot Huygen van Dyck-Jagersma, *V-N* 2015/51.6.

van art. 16 lid 4 AWR valt. Maar op het moment dat dezelfde bank met het geld en de wetenschap van de belastingplichtige gaat beleggen in Luxemburgs of Zweeds onroerend goed, kan evengoed worden gezegd dat het vermogen in het buitenland wordt gehouden en dat de betreffende bank louter buitenlandse beleggingen van de belastingplichtige beheert (al is het rendement op een bankrekening niet direct hetzelfde als het rendement dat van een beheerder wordt verlangd). Valt dit geval dan opeens onder de tekst van art. 16 lid 4 AWR? Deze situatie zou dan nog worden gered doordat de belastingplichtige de bankrekening in alle openheid aanhoudt richting de Belastingdienst (zie ook *BNB* 2006/63).

3. Termijnen in het recht dienen de rechtszekerheid. Dat het recht zeker is, maakt het recht rechtvaardig. Ik zou het toejuichen als de wetgever omwille van de rechtszekerheid bij een eventuele aanpassing van de navorderingstermijnen meer objectiviteit en duidelijkheid aanbrengt in de toepassingsvoorwaarden van deze termijn. De jurisprudentie van de Hoge Raad over dit artikel duidt er ondertussen op dat de wettekst niet uitblinkt in helderheid. In *BNB* 2003/83, *BNB* 2004/367, en *BNB* 2006/63 viel het eindoordeel voor de belanghebbende gunstig uit. Steeds weer dienen deze arresten zorgvuldig te worden gelezen, terwijl een belastingplichtige idealiter zou moeten kunnen volstaan met een blik te werpen op de wettekst om te bezien of hij of zij 'uit de gevarezone' is. Of iemand kwaadwillend is, acht ik daarbij niet van belang. Dat speelt in art. 70 Sr (verjaring van strafbare feiten) evenmin een rol. Het legaliteitsbeginsel behoort mijns inziens voorop te staan in het belastingrecht, zeker als het gaat om navorderingstermijnen."

5.18. Op 16 maart 2018 wees u twee arresten over de verlengde navorderingstermijn die de fiscale geschiedenis zijn ingegaan als het IJssalon-arrest en het Interieurwinkel-arrest. De belanghebbenden in het IJssalon-arrest *HRBNB* 2018/87⁴² exploiteerden – jawel - een IJssalon in Nederland. Zij hadden de contante salomzet niet aangegeven en gestald in een Nederlandse bankkluis. Later hebben zij de contante bedragen op een Zwitserse bankrekening gestort. U achtte art. 16(4) AWR niet van toepassing omdat de contante omzet in het buitenland was gegenereerd noch ontvangen:

"2.4.1. Het middel [van de Staatssecretaris; PJW] betoogt (...) met een beroep op doel en strekking van artikel 16, lid 4, AWR dat nietaangegeven winstbestanddelen als de onderhavige met toepassing van de verlengde navorderingstermijn in de heffing kunnen worden betrokken. Die winstbestanddelen zijn immers, aldus het middel, buiten het zicht van de fiscus gehouden door storting op een buitenlandse bankrekening van de contant ontvangen bedragen.

2.4.2. Dit betoog faalt. Uit de (...) vaststelling van het Hof over de oorsprong van de storting, volgt dat het hier gaat om winstbestanddelen waarvan de verwerving en ontvangst geen enkel aanknopingspunt hadden met een ander land dan Nederland. In een zodanig geval kan niet worden gezegd dat die winstbestanddelen zijn opgekomen in het buitenland in de zin van artikel 16, lid 4, AWR. Dit wordt niet anders indien deze bedragen naderhand buiten het zicht van de Nederlandse belastingdienst op een buitenlandse bankrekening worden gestort. Het tijdsverloop tussen de ontvangst van die bedragen en de storting ervan op de buitenlandse bankrekening is in dit verband niet van belang.

42 Hoge Raad 16 maart 2018, nr. 17/01663, na conclusie IJzerman, ECLI:NL:HR:2018:303, *BNB* 2018/87 met noot Haas, *FED* 2018/127 met noot Sanders, *FutD* 2018-0712, *NLF* 2018/0760 met noot Berns, *NTFR* 2018/663 met noot Perdaems, *V-N* 2018/15.3.

2.4.3. Het middel zoekt (...) tevergeefs steun in rechtsoverweging 3.4 van het arrest van de Hoge Raad van 13 augustus 2004, nr. 39287, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911, BNB 2004/367. Met de in die overweging opgenomen verwijzing naar in Nederland verkregen inkomsten die naar een rekening in het buitenland zijn overgeboekt, is niet bedoeld op gevallen als het onderhavige, maar op situaties waarin inkomsten uit in Nederland verrichte activiteiten rechtstreeks worden uitbetaald op een rekening in het buitenland.”

Haas annoteerde in *BNB* 2018/87:

“6. De omstandigheid dat een bepaald inkomens- of vermogensbestanddeel niet of moeilijk in het zicht van de Nederlandse fiscus pleegt te komen is op zich uiteraard onvoldoende voor de toepassing van de verlengde navorderingstermijn. In alle gevallen geldt immers dat art. 16 lid 4 AWR alleen in beeld kan komen als er in het geheel van oorsprong en ontvangst een buitenlandse component te onderkennen valt. Het onderhavige arrest maakt duidelijk dat die component er ook onmiddellijk moet zijn. Gaat het – zoals hier – om winst waarvan zowel de oorsprong als de ontvangst geen buitenlands aspect heeft, dan is art. 16 lid 4 AWR niet aan de orde. Gedragingen na de ontvangst (in dit geval het storten van de bedragen op de buitenlandse bankrekening) zijn, ongeacht het tijdsverloop tussen de ontvangst en die gedragingen, niet van belang. De Hoge Raad maakt van de gelegenheid gebruik om zijn overweging in *BNB* 2004/367 dat de wetgever (mede) “het oog heeft gehad (...) op in Nederland verkregen inkomsten die naar een rekening in het buitenland zijn overgeboekt” te verhelderen. Het gaat daarbij om situaties waarin rechtstreeks op een buitenlandse rekening wordt betaald en dus niet om gevallen waarin het overboeken plaatsvindt na de ontvangst in Nederland. Deze benadering van de Hoge Raad lag naar mijn mening voor de hand. In de omgekeerde situatie – uitbetaling van een buitenlandse vordering in contanten, gevolgd door storting op een in de aangifte verantwoorde Nederlandse bankrekening – had hij immers reeds in *BNB* 2010/333* beslist dat de op de uitbetaling volgende storting niet afdeed aan de bevoegdheid van de inspecteur om met toepassing van de verlengde termijn na te vorderen.”

5.19. Het Interieurwinkel-arrest *HRBNB* 2018/88⁴³ is vergelijkbaar met het IJssalon-arrest: de verwerving en ontvangst van winst van een interieurwinkel speelde zich af in Nederland; de verzwegen winst werd later op een buitenlandse rekening gestort. U overwoog:

“3.3. In dit geval, waarin de Inspecteur slechts kon navorderen met toepassing van de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR, diende hij dan ook feiten te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken die meebrengen dat de stortingen afkomstig waren uit winst van erflater die in het buitenland is opgekomen.

3.4. In het hiervoor in 2.9 weergegeven oordeel van de Rechtbank ligt het – in cassatie niet bestreden – oordeel besloten dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de verwerving en ontvangst door erflater van de bedragen waaruit de stortingen afkomstig zijn, enig aanknopingspunt hadden met een ander land dan Nederland. In een zodanig geval kan niet worden gezegd dat die winstbestanddelen zijn opgekomen in het buitenland in de zin van artikel 16, lid 4, AWR. Dit wordt niet anders indien deze bedragen naderhand buiten het zicht van de Nederlandse belastingdienst op een buitenlandse bankrekening worden gestort. Het tijdsverloop tussen de ontvangst van die bedragen en de storting ervan op de buitenlandse bankrekeningen is in dit

43 Hoge Raad 16 maart 2018, nr. 16/06097, na conclusie IJzerman, ECLI:NL:HR:2018:359, *BNB* 2018/88 met noot Haas, *FED* 2018/128 met noot Haas, *FutD* 2018-0712, *NLF* 2018/0761 met noot Berns, *NTFR* 2018/664 met noot Perdaems, *V-N* 2018/15.4.

verband niet van belang (zie het heden door de Hoge Raad gewezen arrest in de zaak met nummer 17/01663, ECLI:NL:HR:2018:303)."

5.20. HRBNB 2023/92⁴⁴ betrof de Zwitserse casus waarnaar de Staatssecretaris verwijst. Die zaak is door u afgedaan met art. 81 Wet RO (ongemotiveerde verwerping van het cassatieberoep van de belanghebbende). De conclusie in die zaak betrof ook de samenhangende zaak. Het ging om de zaken nrs. 22/03044 (de dga) en 22/03043 (BV A). In de zaak van de dga was in geschil of diens aanmerkelijk-belangvoordeel (verkapt dividend uit de winst van de BV) was 'opgekomen' in het buitenland. De dga hield tot eind 2014 50% en daarna 100% van de aandelen in BV A. Op naam van een Zwitserse vennootschap die van niets wist, werden aan BV A gefingeerde kosten berekend. Zij maakte de gefactureerde bedragen over naar een coderekening bij een Zwitserse bank, beheerd door de mede-aandeelhouder van de dga, van waaraf de bedragen werden overgemaakt naar de persoonlijke Zwitserse rekeningen van de dga en diens mede-aandeelhouder. Na mediaberichten dat de fiscus een groepsverzoek om inlichtingen aan de Zwitserse fiscus had gedaan, heeft de dga op 9 oktober 2015 gemeld dat hij vermogen in het buitenland aanhield waarover geen belasting was betaald, maar hij vermeldde niet de betalingen naar en van de Zwitserse (code)rekeningen. Toen de inspecteur daar alsnog achter kwam, heeft hij die betalingen aangemerkt als reguliere inkomsten uit ab van de dga. Het Hof oordeelde dat de ab-voordelen in het buitenland waren opgekomen.⁴⁵

"4.2.13. Op grond van het hiervoor geformuleerde toetsingskader [de boven gegeven wetsgeschiedenis en rechtspraak; PJW] is het Hof evenals de rechtbank van oordeel dat de door belanghebbende genoten reguliere voordelen uit aanmerkelijk belang (middellijke uitdelingen van winst) zijn opgekomen in het buitenland als bedoeld in artikel 16, vierde lid, AWR. De omstandigheden dat de vennootschappen die de (middellijke) winstuitdelingen hebben verricht – [vennootschap A] respectievelijk de houdstervenootschap – in Nederland zijn gevestigd en de genietter van deze winstuitdelingen (belanghebbende) in Nederland woonachtig is, doen daar niet aan af. In het onderhavige geval is beslissend de wijze waarop de middellijke winstuitdelingen zijn verricht, zoals op basis van de door belanghebbende overgelegde bankafschriften is beschreven in de brieven van de inspecteur van 23 oktober 2018 aan belanghebbende respectievelijk [vennootschap A] (...): [vennootschap A] heeft op basis van facturen voor gefingeerde prestaties gelden overmaakt naar een bij [bank] in Zwitserland aangehouden coderekening waarvoor de andere middellijke aandeelhouder in [vennootschap A], [A], bevoegd was, waarna vanaf die coderekening de voor belanghebbende bestemde gelden werden overgeboekt naar zijn [bank]-rekening, die eveneens in Zwitserland werd aangehouden. Gelet op deze wijze van uitbetaling op een buitenlandse bankrekening zijn de middellijke winstuitdelingen naar het oordeel van het Hof opgekomen in het buitenland als bedoeld in artikel 16, vierde lid, AWR. Ook de strekking van deze bepaling leidt tot deze conclusie. Door de versluierde wijze waarop belanghebbende zich deze winstuitdelingen heeft laten uitbetalen via een door [bank] gefaciliteerde coderekening, op basis van facturen voor gefingeerde prestaties door een Zwitserse vennootschap, heeft belanghebbende deze verkapte winstuitdelingen immers buiten het zicht van de Nederlandse fiscus willen houden."

44 HR 21 april 2023, nr. 22/03044, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2023:672, BNB 2023/92 met noot Lubbers, V-N 2023/20.13 met noot redactie.

45 Gerechtshof Amsterdam 16 juni 2022, nr. 21/00021 t/m 21/00033, ECLI:NL:GHAMS:2022:1790, NTFR 2022/3346 met noot Vermeulen.

5.21. In cassatie betoogde de dga dat het voordeel niet in het buitenland is opgekomen omdat (a) vanuit A BV, een Nederlandse entiteit, is betaald, (b) vanaf een Nederlandse bankrekening op naam van A BV en (c) zowel de betalingen als de facturen in de Nederlandse administratie van A BV zijn verwerkt. Uit HR BNB 1959/124 volgt verder dat de dga de uitdelingen genoot op het moment waarop het geld aan de BV werd onttrokken. De onttrekkingen hadden hun oorsprong in Nederland en zij werden bijgevolg evenzeer in Nederland genoten. Ik achtte dit middel ongegrond omdat (i) de inspecteur de valsheid van de facturen en daarmee de verzwijging van ab-voordelen niet op eigen kracht had kunnen vaststellen zonder de Zwitserse fiscus te vragen om bij het Zwitserse bedrijf te gaan kijken en/of te vragen wie er achter de ontvangende bankrekening zat en/of te vragen of er Zwitserse bankrekeningen op naam van de dga of diens mede-aandeelhouder stonden en zo ja, welk verloop die rekeningen hadden. Het buitenlandse aspect van de opkomst bij de dga van de ab-voordelen en de Zwitserse omleiding/verhulling van die door hem in Zwitserland ontvangen voordelen leek mij evident. Die uitkomst strookte mijns inziens met de parlementaire geschiedenis, waaruit volgt dat art. 16(4) is ingevoerd om (i) het beperkte zicht van de Nederlandse fiscus op wat zich in het buitenland afspeelt of bevindt en (ii) de tijd en moeite die het kost om daar zicht op te krijgen, te compenseren. Die uitkomst strookt ook met uw rechtspraak. De vergelijking met het IJssalon-arrest HR BNB 2018/87 (zie 5.18) ging mank omdat de ijssalonexploitanten in Nederland de Nederlandse contante omzet van hun Nederlandse ijssalon verzwegen en verstopten in een Nederlandse bankkluis. Dat zij later besloten dat Nederlandse zwarte geld naar het buitenland te verplaatsen, maakte niet dat de opkomst bij hen van de verzwegen omzet alsnog een niet-Nederlands aspect kreeg. De Zwitsers ogende valse facturen en de rechtstreekse betalingen op de Zwitserse (code)rekening(en) hadden een evident Zwitsers aspect. In deze Zwitserse casus zag ik een spiegelbeeld van HR BNB 2010/333 (zie 5.12 hierboven) over de opbrengsten van buitenlandse handelstransacties die in contanten in Polen waren ontvangen door de directeur ener BV en die met onjuiste omschrijving ('dividend Polen') door hem op een Nederlandse bankrekening van die BV werden gestort. Voldoende voor toepasselijkheid van art. 16(4) AWR in die zaak was (i) de buitenlandse bron van de handelsvordering en (ii) de onttrekking aan het oog van de fiscus door de wijze van betaling ervan (contant in Polen). In de Zwitserse zaak achtte ik de rechtstreekse Zwitserse ontvangst van het ab-voordeel en de onttrekking aan het oog van de fiscus door de wijze van betaling (op Zwitsers ogende valse facturen naar een Zwitserse coderekening) evenzeer voldoende om de verholde ab-voordelen onder de verlengde navorderingstermijn te doen vallen. U deed de zaak, zoals gezegd, af met art. 81 Wet RO.

5.22. Dat was ook het geval in de recente Cypriotische zaak.⁴⁶ Ik bespreek daarom (ook) in die zaak de Hofuitspraak. Vóórdat hij startte met een vestigingsplaatsonderzoek, was de inspecteur bekend (i) dat de belanghebbende BV bestuurd werd door een trustkantoor, dat zij slechts twee bezittingen had, nl. twee omvangrijke vorderingen, waarvan één op de Nederlandse middellijk aandeelhouder en de andere op een in Nederland gevestigde BV, en (iii) dat zij haar vermogen in 2012 aan haar Nederlandse aandeelhouder heeft uitgekeerd. Dat liet volgens het Hof onverlet dat de inspecteur in redelijkheid mocht uitgaan van de juistheid van de namens de BV door een belastingadviseur opgegeven vestigingsplaats op Cyprus. De extra informatie die bij het vestigingsplaatsonderzoek aan het licht kwam, was volgens het Hof het navordering rechtvaardigende nieuwe feit. De tweede vordering betrof een vordering op een

46 HR 14 maart 2025, nr. 22/04814, ECLI:NL:HR:2025:395.

in Nederland gevestigde BV 1. Over de toepasbaarheid van de verlengde navorderingstermijn overwoog het Hof:

“5.19. De (...) vorderingen betreffen binnenlandse debiteurs. De rente op de leningen wordt echter in de hier relevante jaren (2006 tot en met 2010) bijgeschreven op de hoofdsommen van de vorderingen en de rentebaten zijn opgenomen in de op Cyprus opgemaakte en gehouden administratie van belanghebbende. Wat betreft de lening op [BV 1] geldt bovendien dat de in 2006 door belanghebbende genoten rente afkomstig is van [BV 2], gevestigd in België (...). Gelet op dit een en ander is naar het oordeel van het Hof in de onderhavige jaren voldaan aan de voor toepassing van de verlengde navorderingstermijn vereiste buitenlandse component in het geheel van oorsprong en ontvangst van de onderhavige inkomensbestanddelen.

5.20.

De benodigde informatie om vast te kunnen stellen dat de werkelijke leiding van belanghebbende werd uitgeoefend in Nederland met als gevolg dat over deze inkomensbestanddelen in Nederland belasting is verschuldigd, behoort tot de buiten Nederland opgemaakte en bewaarde administratie van een Cypriotische vennootschap. Als gevolg daarvan zijn de controlemiddelen van de Nederlandse fiscus beperkt. Artikel 16, lid 4, AWR is daarom ook naar zijn strekking van toepassing. Hieraan kan niet afdoen dat de met de vorderingen corresponderende schulden en de daarbij behorende rentelasten, naar belanghebbende stelt, in Nederland zouden zijn aangegeven. Evenmin is van belang dat de Nederlandse fiscus in 2008 op de hoogte is gebracht van het feit dat de NV een Cypriotische dochtervennootschap (belanghebbende) had en dat deze dochter een vordering had op een in Nederland gevestigde vennootschap ([BV 1]). Verder laat het feit dat uiteindelijk moet worden vastgesteld dat de werkelijke vestigingsplaats van belanghebbende in Nederland is gelegen, onverlet dat de inkomsten in het buitenland zijn opgekomen als bedoeld in artikel 16, lid 4, AWR.”

De belanghebbende achtte 's Hofs oordeel onjuist of onbegrijpelijk omdat (i) de omstandigheden dat de vorderingen binnenlandse debiteuren betroffen en de rente erop werd bijgeschreven bij de hoofdsom, niet kunnen bijdragen aan het oordeel dat de rentebaten in het buitenland zijn opgekomen als bedoeld in art. 16(4) AWR en (ii) de opkomst van de rentebaten in belanghebbendes op Cyprus gevoerde administratie ontoereikend is voor toepassing van art. 16(4) AWR. De strekking van art. 16(4) maakte dat volgens haar niet anders: als het enkele beheer van vermogensbestanddelen in het buitenland de toepassing van art. 16(4) AWR niet rechtvaardigt (zie HRBNB 2004/367 en HRBNB 2015/225 5.17 hierboven), dan doet de enkele administratie ervan in het buitenland dat te minder. U verwierp dat betoog met verwijzing naar art. 81 Wet RO.

6. Beoordeling

Het principale cassatieberoep (Staatssecretaris)

6.1. De Staatssecretaris betoogt dat art. 16(4) AWR, anders dan het Hof heeft geoordeeld, wél grammaticaal van toepassing is op belanghebbendes geval. Ik meen dat 's Hofs andersluidende oordeel rechtskundig juist is. Als de litigieuze fees aftrekbare kosten zijn, komen ze taalkundig op in Nederland. Als de litigieuze fees verkapte winstuitdelingen zijn, komen ze taalkundig evenzeer op in Nederland, hetgeen alleen al volgt uit het feit dat ze dan inhoudingsplicht van de belanghebbendes voor de Nederlandse dividendbelasting aantrekken. Zowel de oorsprong als het (negatief) 'genieten'

van defees lijken mij onmiskenbaar in Nederland te liggen. 's Hof's oordeel daaromtrent lijkt mij althans geenszins onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.

6.2. Dan de strekking van art. 16(4) AWR. De Staatssecretaris lijkt er, zoals de belanghebbende stelt, vanuit te gaan dat vaststaat dat *defactoring fees* grotendeels winstuitkeringen aan [B] zijn. Dat heeft het Hof echter niet vastgesteld omdat hij dat niet nodig achtte. Hij zag in de Nederlandse administratie voldoende mogelijkheden voor onderzoek naar defees als de fiscus daar onderzoek naar zou hebben willen doen, óók als *verondersteld* zou worden dat defees inderdaad onzakelijk hoog en daarom deels uitdelingen van winst waren. Het Hof achtte de juiste fiscale kwalificatie van defees c.q. de aanvaardbare *arm's length range* niet van belang omdat hij onderscheid maakte tussen de onderzoekbaarheid van de feiten (het contracten en de betalingen en de TP-documenten) en de fiscale kwalificatie c.q. zakelijkheidsbeoordeling van die feiten. Uw boven geciteerde rechtspraak over verhullende wijzen van uitbetaling ziet volgens het Hof op de onderzoekbaarheid van de feiten; niet op de fiscale kwalificatie of de zakelijkheidsbeoordeling ervan.

6.3. Anders gezegd: mogelijk heeft de belanghebbende een andere fiscale kwalificatie van haar betalingen aan [B] dan als aftrekbare kosten niet willen vergemakkelijken, maar dat doet volgens het Hof niet ter zake omdat de belanghebbende - anders dan de belanghebbenden in de Zwitserse en de Poolse zaken (zie 5.20 en 5.12 hierboven) - de feiten niet heeft verhuld en geen valse omschrijving van de betalingen heeft geadministreerd. De kwalificatie *factoring fees* volgde uit *dereceivables purchase agreement*, die geen schijnhandeling was, en de hoogte (de zakelijkheid) ervan werd gesteund door een extern memo en een extern TP-rapport, alle opgenomen in belanghebbendes Nederlandse administratie. Volgens het Hof stelden de aanwezigheid in die administratie van [B] 's maandelijkse facturen voor factoringdiensten, de RPA, een memorandum van PwC en een TP-rapport van PwC de fiscus voldoende in staat om - desgewenst - vragen te kunnen stellen over de - uit die facturen blijkende - hoogte van die facturen en om die hoogte desgewenst in twijfel te trekken, bijvoorbeeld na antwoord verkregen te hebben op de vragen welke inspanningen de gefactureerde diensten van [B] precies inhielden en welke functie de crediteur [B] vervulde in het concern, hoezeer ook defee-betalingen in de jaarrekeningen en de aangiften 'ondergedoken' waren in grotere kostenposten. Ik merk op dat een zeer hoge algemeen aangeduide kostenpost ('verkoopkosten') ook het verzoek zou kunnen oproepen om een specificatie. Het Hof achtte de administratieve verwerking van defees 'niet dermate summier of verhullend' dat het de fiscus in feite ontbrak aan wat de parlementaire geschiedenis 'toereikende controlemogelijkheden' noemt - door het Hof vertaald als: relevante aanknopingspunten voor het instellen van een aangewezen vorm van nader onderzoek.

6.4. Dit oordeel verraadt mijns inziens geen verkeerde rechtskundige maatstaf. Het Hof heeft het juiste rechtskader gebruikt, heeft zich gebaseerd op de relevante wetsgeschiedenis, en heeft uw criteria voor 'aangehouden of opgekomen in het buitenland' mijns inziens correct toegepast. Het resultaat van die toepassing lijkt mij niet onbegrijpelijk, gegeven de door het Hof vastgestelde en in cassatie niet betwiste aanwezigheid in belanghebbendes administratie van de maandelijkse facturen, de RPA en het memo en het TP-rapport van PwC. Die facturen en dat contract boden de fiscus feitelijke gegevens en het memo en het TP-rapport boden de fiscus zowel feitelijke uitgangspunten als fiscale kwalificaties en zakelijkheids-*benchmarks* die hij desgewenst had kunnen bestrijden, aldus het Hof, en dat feitelijke oordeel lijkt mij in cassatie onaantastbaar.

6.5. Ik merk op dat zich aldus inderdaad een soort pleitbaar-standpunt-doctrine ontwikkelt ter zake van 'in het buitenland aangehouden of opgekomen'. Spek (zie 5.10 hierboven) signaleerde mijns inziens terecht dat zich een zekere subjectivering voordoet van de toepasselijkheid van de verlengde navorderingstermijn. Doordat die toepasselijkheid mede afhangt van de wijze waarop de belastingplichtige zich uit het buitenland stammende inkomens- of winstbestanddelen laat betalen (zie HR BNB 2006/63 in 5.7 hierboven en de Zwitserse casus in 5.20 hierboven), met name van de vraag of die betaalwijze die bestanddelen 'buiten het zicht van de Nederlandse fiscus' doen blijven, is de aan- of afwezigheid van een verhuillingsbedoeling althans -effect kennelijk een belangrijk criterium. Dat strookt met de parlementaire geschiedenis, die immers vermeldt (zie 4.4 hierboven; *curs* . toegevoegd): "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* ." De vraag die in onze zaak rijst, is waarop die verhuillingsbedoeling moet zien.

6.6. Duidelijk is dat als de verhuillingsbedoeling is gericht op feiten (zoals verhuiling van oorsprong of ontvangst van betalingen), art. 16(4) AWR van toepassing is als bij die verhuiling gebruik gemaakt wordt van het buitenland. De vraag is of een verhuillingsbedoeling ook relevant kan zijn als die niet op oorsprong, ontvangst of andere feiten ter zake van een winstbestanddeel ziet, maar op de fiscale kwalificatie van niet-verhulde feiten of op *dearm's length margin* van een feitelijk daadwerkelijk gesloten en uitgevoerd intraconcern-contract. De wetgever heeft art. 16(4) AWR niet bedoeld om het los te laten op *transfer pricing* geschillen over – zoals in casu – een al dan niet aanvaardbare risico-beloning.

6.7. Ik lees 's Hofs uitspraak aldus dat hij geen relevante verhuillingsbedoeling zag, omdat uw criterium 'de wijze waarop de belastingplichtige zich heeft doen uitbetalen' ziet op feiten en niet op de fiscale kwalificatie van niet-verhulde feiten en niet op discutabel maar onverhuld *benchmark* gebruik bij op zichzelf correct aangeduide intraconcern-transacties (*factoring*), die het Hof kennelijk zag als iets waarover men honorabel van mening kan verschillen. Belanghebbendes administratie bood de fiscus voldoende feiten voor onderzoek naar de juistheid van haar kwalificatie en *TP benchmark* -gebruik, zo begrijp ik 's Hofs uitspraak en nogmaals: dat lijkt mij rechtskundig akkoord en feitelijk voldoende gemotiveerd.

6.8. De Staatssecretaris betoogt dat de Nederlandse fiscus het – zijns inziens – uitdelingskarakter van *defees* pas kon ontdekken doordat via of naar aanleiding van *Luxleaks* gegevens uit een *buitenlandse* administratie buiten het controlebereik van de fiscus ter beschikking kwamen, dus dat het voor de fiscus niet mogelijk was om de hoogte van *defees* ter discussie te stellen zonder buitenlandse informatie, met name het gegeven dat [B] – volgens hem – slechts administratieve werkzaamheden verrichtte. Dat betoog stuit mijns inziens af op het voldoende gemotiveerde andersluidende feitelijke oordeel van het Hof dat de fiscus een eventueel uitdelingskarakter had kunnen ontdekken – althans dat standpunt had kunnen innemen – als hij kennis had genomen van de maandelijkse facturen van [B] , de RPA en het memo en het TP-rapport van PwC en daar vragen over had gesteld. Dat oordeel lijkt mij niet onbegrijpelijk omdat de fiscus na kennisneming van het contract en de (hoogte) van de facturen had kunnen vragen wat [B] daar precies voor deed en welk fiscaal regime [B] genoot (een Belgisch coördinatiecentrum, waarvan algemeen bekend was dat die aan een fiscaal begunstigend regime onderworpen waren). De feitelijke stelling dat de fiscus niets kon ontdekken zonder kennis te nemen

van documenten die alleen in de Belgische fiscale administratie waren opgenomen, kon het Hof mijns inziens zonder schending van zijn motiveringsplicht verwerpen. Die verwerping is niet onbegrijpelijk. Dat [B] volgens de fiscus geen verlies heeft geleden op *defactoring* en zich van een *excess profit ruling* van de Belgische fiscus had voorzien, zegt bovendien op zichzelf niets over de zakelijkheid van de hoogte van *defactoring fees*, noch over de mogelijkheid om in Nederland vragen over hun hoogte te stellen. Dat [B] – naar de fiscus stelt – in België een ander zakelijkheids-verhaal hield dan in Nederland, zegt op zichzelf evenmin iets over de vraag of de facturen (ver) buiten of (net) binnen de zakelijkheidsmarge zaten, noch over de mogelijkheid om vragen over hun hoogte te stellen in het licht van de RPA. Dat een concern aan weerszijden van de grens twee verschillende verhalen vertelt, laat nog geen conclusie toe over de vraag in welk van de twee landen het flauwe kul vertelt, of aan beide kanten. Dat de inhoud van *rulings* binnen de EU niet eerder uitgewisseld werd dan vanaf 2017, na het verstrijken van de implementatietermijn van DAC3,⁴⁷ en dat *Luxleaks* dus als geroepen kwam, is spijtig, maar ik zie niet op welke regel gebaseerd zou kunnen worden dat die Belgische *ruling* tot belanghebbendes Nederlandse administratie had moeten behoren. Het Hof overwoog mijns inziens bovendien terecht dat niet ter zake doet of die *ruling* of enig ander Belgisch document daartoe had moeten behoren, omdat ook daarzonder voldoende mogelijkheid bestond om desgewenst vragen te stellen over de hoogte van de maandelijkse facturen, over de RPA, over het memo en over het TP-rapport.

6.9. De stelling van de Staatssecretaris dat die documenten in de Nederlandse boekhouding enkel aanleiding gaven omgeen onderzoek in te stellen, suggereert dat de fiscus nooit twijfelt aan memo's en TP-rapporten van belastingadviseurs. Dat lijkt mij sterk. Die stelling lijkt mij bovendien onjuist voor de maandelijkse facturen, die denkkelijk niets zeggen over de zakelijkheid van hun hoogte, en ook voor de RPA. De inspecteur heeft in feitelijke instanties niet gesteld dat die RPA een absolute of relatieve schijnhandeling was of anderszins een valse voorstelling van zaken gaf, maar slechts in algemene termen gesteld dat de administratie misleidende informatie bevatte. Een fiscale controleur die een groep als die van de belanghebbende controleert, zou om uitsplitsing van een zeer grote kostenpost ('verkoopkosten') kunnen vragen en zal denkkelijk enige algemene kennis van dub.deb.-risico's en die beprijzing hebben, en wellicht ook branche-specifieke kennis, gegeven de omvang en het fiscale belang van de groep waartoe de belanghebbende behoort.

6.10. Dat de belanghebbende ten onrechte steeds 'nee' heeft geantwoord op vraag 12 in het aangifteformulier (de vraag of transacties met gelieerde personen hebben plaatsgevonden), is door de Inspecteur in feitelijke instanties niet gesteld. Ik meen dat het daarmee in beginsel om een ontoelaatbaar feitelijk *novum* gaat, gegeven dat art. 8:69(3) Awb niet van overeenkomstige toepassing is verklaard (zie art. 29 AWR), maar ook als dat anders zou zijn en belanghebbendes aangifte op dat punt dus steeds een onjuiste aangifte geweest zou zijn, doet dat niet af aan het feitelijke oordeel van het Hof dat de vier door hem genoemde (soorten) documenten in belanghebbendes Nederlandse administratie de fiscus voldoende aanknopingspunten boden om op het idee te kunnen komen vragen te stellen over de (hoogte van de beloningen voor de) *factoring* diensten.

47 Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 on administrative cooperation, PB L 332 van 18/12/2015, p. 1 – 10.

6.11. Ik meen daarom dat het cassatieberoep van de Staatssecretaris niet tot cassatie van 's Hofs uitspraak leidt. In dat geval is de voorwaarde waaronder belanghebbendes incidentele cassatieberoep is ingesteld, niet vervuld en komt dat beroep dus niet meer aan snee. Ik ga er niettemin volledigheidshalve op in.

Het voorwaardelijk incidentele cassatieberoep (belanghebbende)

6.12. Ad incidenteel middel (i) meen ik dat het Hof terecht heeft geoordeeld dat art. 16(4) AWR ook negatieve bestanddelen van het inkomen of de winst bestrijkt en dus ook van toepassing is op schulden, lasten en kosten die in het buitenland worden gehouden of zijn opgekomen. De term "bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen" omvat grammaticaal ook negatieve bestanddelen van het inkomen of de winst. "Het voorwerp van enige belasting" is in casu het voorwerp van de vennootschapsbelasting. Dat is het saldobegrip winst. De wetsgeschiedenis biedt geen steun aan de opvatting dat de wetgever het anders bedoeld zou hebben dan hij het heeft opgeschreven; eerder integendeel, gegeven dat de wetgever het bereik van de motie Reitsma/De Grave juist te beperkt achtte (hij wilde ook "andere gevallen (arbeidsinkomsten, winst en dergelijke)" bestrijken; zie 4.4 hierboven).

6.13. Dat de inspecteur in geval van kostenaftrek veelal een aanknopingspunt in de aangifte of de boekhouding zal hebben en dat de bewijslast ter zake van aftrekposten in beginsel bij de belastingplichtige ligt, maakt dat niet anders. Als dat aanknopingspunt er inderdaad in voldoende mate is, zoals in belanghebbendes geval, aldus het Hof, dan wordt de navorderingstermijn ook niet verlengd. De bewijslast ter zake van aftrekbaarheid doet mijns inziens niet ter zake; het gaat om de vraag waar iets opgekomen is of hoe iets verhoudt is. Op die punten ligt de initiële bewijslast bij de inspecteur.

6.14. Ook incidenteel middel (ii) strandt mijns inziens. Uit uw boven weergegeven rechtspraak volgt dat art. 16(4) AWR naar zijn strekking uitgelegd moet worden en dat het effect daarvan wel degelijk kan zijn dat die bepaling daardoor een ruimer bereik heeft dan dat waartoe een puur tekstuele uitleg zou leiden. Dat komt doordat de term 'in het buitenland aangehouden of opgekomen' uitgelegd moet worden in het licht van de duidelijke wens van de wetgever om rekening te houden met de vraag of een voordeel door de (verhullende) wijze waarop de belastingplichtige zich dat voordeel heeft doen toekomen, aan het zicht van de Nederlandse fiscus is onttrokken.

6.15. Incidenteel middel (iii) is mijns inziens onbegrijpelijk of in strijd met uw rechtspraak en de wetsgeschiedenis, want in strijd met de strekking van art. 16(4) AWR. In beide gevallen strandt het middel.

6.16. Incidenteel middel (iv) is mijns inziens ongegrond omdat belanghebbendes uitleg van de toelichting van de Staatssecretaris voor het niet-instellen van cassatieberoep (zie 2.10) onjuist is. Het Hof heeft terecht geoordeeld dat die toelichting slechts een afweging van cassatiekansen in die specifieke zaak inhield en geen beleidsregel. Het enige beleid dat er uit afgeleid zou kunnen worden, is dat de Staatssecretaris afziet van kansloze cassatieberoepen die kansloos zijn omdat het geen zin heeft om te klagen over voldoende gemotiveerde feitelijke oordelen. Incidenteel middel (iv) zou dan de stelling inhouden dat de belanghebbende er op mocht vertrouwen dat het cassatieberoep van de Staatssecretaris kansloos is. Als dat zo is, heeft zij geen belang bij het middel omdat er dan als gevolg van de voorwaardelijkheid ervan nooit aan toegekomen kan worden. Maar de stelling is ook onjuist: gezien het boven opgenomen lange rechtspraakoverzicht en de moeite die de literatuur heeft met

de duiding ervan, kan het principale cassatieberoep niet kansloos genoemd worden. Het staat beide partijen overigens vrij om kansloze cassatieberoepen in te stellen. Daar heeft de wetgever art. 80a Wet RO voor ingevoerd.

6.17. De stelling in incidenteel middel (v) dat de fiscus niet voortvarend gearbeid zou hebben, is ook in incidenteel hoger beroep aangevoerd, zij het niet in het verband van de navorderingsbevoegdheid, maar slechts in verband met de proceskostenvergoeding. Op zichzelf is juist belanghebbendes stelling dat als het Hof zou hebben geoordeeld dat de fiscus te lang op zijn handen was blijven zitten, dat ook van belang was geweest voor de navorderings(on)bevoegdheid. Het Hof heeft echter tegengesteld geoordeeld, en aangezien de eventuele betekenis van *HvJPassenheim-Van Schoot*⁴⁸ in het verband van de navorderingsbevoegdheid in hoger beroep geen voorwerp van partijdebat was, hoefde het Hof daar mijns inziens in dat verband dan ook niet op in te gaan. Overigens meen ik dat 's Hofs feitelijke oordeel dat de fiscus zijn handen voldoende heeft laten wapperen, uitgebreid en geenszins onbegrijpelijk is gemotiveerd.

6.18. De belanghebbende betoogt verder dat het Hof er ten onrechte vanuit gaat dat de Inspecteur geen onderzoek naar de zakelijkheid van *defactoring fees* hoeft in te stellen als hij over onvoldoende concrete informatie beschikt over de aard van de door [B] in rekening gebrachtefees. Uit *HvJPassenheim-Van Schoot* volgt volgens haar dat termijnverlenging naar twaalf jaar disproportioneel is als de fiscus aanwijzingen heeft over het bestaan van in de andere lidstaat aangehouden belastbare bestanddelen. Ik meen dat ook dit betoog doel mist, nu het Hof immers geen in het buitenland opgekomen winstbestanddeel heeft vastgesteld, en onzakelijk hogefees ook niet naar België zouden wijzen, maar juist naar Nederland als oorsprong van alsdan verkapt uitgedeelde Nederlandse winst. Voor zover de belanghebbende bedoelt dat 's Hofs oordeel innerlijk tegenstrijdig is omdat hij enerzijds oordeelde dat er voldoende aanknopingspunten waren voor het instellen van een onderzoek en anderzijds onvoldoende aanwijzingen in de zin van *Passenheim-Van Schoot*, miskent zij dat 's Hofs uitspraak inhoudt dat er voldoende aanknopingspunten waren om de vragen te stellen (het onderzoek in te stellen) waarop de antwoorden de aanwijzingen hadden kunnen opleveren die het HvJ in *Passenheim-Van Schoot* bedoelde. Pas als de Inspecteur (wél) gebruik had gemaakt van de aanknopingspunten om een onderzoek in te stellen, had hij kunnen beschikken over voldoende concrete informatie over de aard van de door [B] in rekening gebrachtefees.

7. Conclusie

Ik geef u in overweging het cassatieberoep van de Staatssecretaris ongegrond te verklaren en het voorwaardelijke incidentele cassatieberoep van de belanghebbende buiten behandeling te laten.

De Procureur-Generaal bij de

Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

48 HvJ EU 11 juni 2009, gevoegde zaken C-155/08 en C-157/08, X. en Passenheim-Van Schoot, ECLI:EU:C:2009:368, BNB 2009/222 m.nt. Albert, NTFR 2009/1742 m.nt. Barmentlo, V-N 2009/29.6.