

NLF 2025/1629

Terechte navordering inzake inkomsten uit royalty's; boete van € 1,5 miljoen vernietigd

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 7 juli 2025, 20/4781,
ECLI:NL:RBZWB:2025:4267

SAMENVATTING

X (belanghebbende) heeft zich gespecialiseerd in hart- en vaatziekten. Hij heeft in samenwerking met de heer Y een nieuwe methode ontwikkeld om vernauwingen in kransslagaders beter te diagnosticeren en behandelen (de Fractional Flow Reserve-methode, of FFR-methode). Y heeft de Belgische nationaliteit en is in België woonachtig.

X en Y zijn met de Zweedse vennootschap AB, gaan samenwerken om de FFR-methode verder te ontwikkelen en te commercialiseren. Zij hebben overeenkomsten gesloten met AB. Ook hebben zij ieder een overeenkomst gesloten met de zwager van X.

Aan X is een navorderingsaanslag IB/PVV 2008 opgelegd in verband met volgens de Inspecteur door X genoten royalty's tot een bedrag van € 3.869.579. Voorts is een boete opgelegd van 75% ter hoogte van € 1,5 miljoen.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant oordeelt dat de Inspecteur op grond van de verlengde navorderingstermijn bevoegd is om na te vorderen. Hij heeft voorts voldoende voortvarend gehandeld.

Naar het oordeel van de Rechtbank heeft de Inspecteur aannemelijk gemaakt dat X in 2008 inkomsten uit royalty's heeft genoten tot een bedrag van € 3.869.579. Het beroep inzake de navorderingsaanslag is ongegrond.

De boete wordt vernietigd. De Inspecteur heeft niet overtuigend bewezen dat X (voorwaardelijke) opzet had tot het doen van een onjuiste aangifte over het onderhavige jaar. Niet is buiten redelijke twijfel komen vast te staan dat de zwager van X de royalty's niet (in zekere mate) zelf heeft gehouden.

De Inspecteur heeft op een beperkt onderdeel van het geschil vergaand onzorgvuldig gehandeld. Daarom wordt hij veroordeeld tot betaling van een bedrag aan proceskosten van in totaal € 20.000.

NOOT

Een leuke uitspraak met veel formele aspecten. Belanghebbende heeft volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant recht op royalty's in 2008, maar onduidelijk is of hij die ook daadwerkelijk heeft ontvangen. Naast de vraag wanneer iets in de heffing kan worden betrokken, speelt de vraag of de bate in het buitenland is opgekomen en daarmee de verlengde navorderingstermijn van toepassing is en of de Inspecteur dan wel voldoende voortvarend heeft gehandeld. Tevens is een aanzienlijke boete in geding. Tot slot is ook de vraag aan de orde of er reden is af te wijken van het forfait bij het vaststellen van de

proceskosten. Of dat nog niet genoeg is, komt ook het oproepen van getuigen aan de orde en de vraag of het volledige dossier aan de rechter is voorgelegd. Ik loop al deze aspecten na in deze noot.

Het oproepen van getuigen

Van het horen van een door een partij meegebrachte of opgeroepen getuigen kan alleen worden afgezien als de getuige redelijkerwijs niet kan bijdragen aan de beoordeling van het geschil (artikel 8:63 Awb). Aangezien de rechter niet vooruit mag lopen op wat een getuige mogelijk gaat verklaren, kan daarvan eigenlijk alleen sprake zijn in het geval de rechter de feiten waarop de getuigenis gaat zien al als vaststaand accepteert, dan wel de wederpartij kan overtuigen die te accepteren. Artikel 8:60, lid 1, Awb biedt aan de rechter de mogelijkheid om getuigen op te roepen. Een partij kan de rechter vanzelfsprekend verzoeken van die bevoegdheid gebruik te maken. Zeker als dat pas op zitting gebeurt, ziet de rechter daar niet snel aanleiding toe.

Partijen kunnen getuigen naar de zitting meebrengen (artikel 8:60, lid 4, Awb). In het beroepschrift wordt soms aangeboden een getuige te laten verklaren over bepaalde te bewijzen feiten. Dat aanbod om een getuige op te zullen roepen kan eenvoudig worden gepasseerd als in de uitnodiging voor het bijwonen van de zitting de mogelijkheid is geboden getuigen mee te nemen. Aangezien dit standaard in de uitnodiging staat, kan het aanbod alleen niet worden gepasseerd als er tijdens de mondelinge behandeling iets gebeurt, wat niet eerder te voorzien was en het aanbod daarmee samenhangt.

Om niet afhankelijk te zijn van de behoefte van de rechter om een getuige te horen, is het meenemen naar de zitting, of het deugdelijk oproepen van een getuige, de meest zekere weg. In deze zaak zijn de getuigen meegenomen noch opgeroepen en voelt de rechter de behoefte niet om ze zelf op te roepen.

Op de zaak betrekking hebbende stukken

De Inspecteur maakt melding van een drietal bijlagen in zijn verweerschrift, maar stuurt die niet mee. Terecht stelt belanghebbende dat de bijlagen op de zaak betrekking hebbende stukken zijn. Na een voorlopig oordeel van de rechter zijn die stukken alsnog in het geding gebracht. Opvallend is dat belanghebbende vervolgens weer moeite doet om ze voor het bewijs uitgesloten te krijgen. Kennelijk beviel de inhoud niet.

Nederland had meermaals de betreffende stukken (over strafrechtelijk onderzoek) opgevraagd in Monaco, maar steeds een weigering teruggekregen. De stukken waren door Monaco wel aan België verstrekt en de Belgen waren wel behulpzaam in de verstrekking. De Inspecteur had de stukken dus uiteindelijk via een omweg bemachtigd, maar mocht ze niet gebruiken. Het bewandelen van het 'geitenpaadje' levert een schending van goede verdragstrouw met Monaco op en komt zozeer in strijd met wat je van de overheid mag verwachten dat het bewijs onrechtmatig is verkregen. Het resulteert in het 'buiten beschouwing laten' van dat bewijs en een hogere dan forfaitaire veroordeling in de proceskosten.

Nieuw feit en verlengde navorderingstermijn

De nagevorderde baten zijn royalty's die van een buitenlandse vennootschap komen en zijn ontvangen door de zwager van belanghebbende die in het buitenland woont. Door die buitenlandconnectie is sprake van 'in het buitenland opkomen' en is de verlengde navorderingstermijn van toepassing. Van de verlengde termijn kan alleen gebruik worden gemaakt als de Inspecteur nadat hij informatie heeft

gekregen 'voortvarend' handelt. De term voortvarend is in zijn betekenis van met veel inzet en snelheid, daadkrachtig en besluitvaardig handelen, door de rechter behoorlijk uitgehold. In het kader van de verlengde navorderingstermijn houdt voortvarend in dat de Inspecteur niet langer dan zes maanden achter elkaar stilzit. Elke zes maanden 'iets' doen is vaak voldoende voor rechterlijke goedkeuring. In deze uitspraak maakt de Rechtbank het in mijn ogen wel erg bont.

Onder verwijzing naar het oordeel van Hof Amsterdam van 7 juli 2020¹ oordeelt de Rechtbank dat de Inspecteur een onderzoek door de FIOD mag afwachten. Ik heb er bedenkingen bij dat de Inspecteur zijn stilzitten kan legitimeren aan de hand van het optreden van een andere organisatie. De voortvarendheidseis zou dan ook moeten worden gesteld aan het handelen van die andere organisatie. In het geval dat de andere organisatie de FIOD is, komt daarbij dat informatie verkregen in een strafrechtelijk onderzoek de Inspecteur niet noodzakelijkerwijs toekomt. Zie oordelen hierover in het kader van op de zaak betrekking hebbende stukken: stukken die de FIOD wel heeft maar de Inspecteur niet ter beschikking staan, behoren niet tot het dossier. Ik meen dat de Rechtbank, in het voetspoor van het Hof, de voortvarendheidseis verkeerd heeft geïnterpreteerd. De eis geldt voor het handelen van de Inspecteur. Als deze voor behoorlijk ambtelijk handelen afhankelijk is van informatie van een andere organisatie, moet hij daar regelmatig inlichtingen inwinnen naar de voortgang van zaken en of voor hem relevante gegevens al beschikbaar zijn.

Opmerkelijker is dat de Rechtbank in de onderhavige zaak oordeelt dat de eis van voortvarend handelen pas gaat spelen na het verstrijken van de reguliere navorderingstermijn. De Rechtbank verwijst hiervoor naar overweging 2.3 van het arrest van de Hoge Raad van 26 februari 2010.² Daarin is het volgende te lezen:

'Uit 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding blijkt niet dat belanghebbende zijn betoog dat de in geding zijnde aanslag is opgelegd in strijd met het EG-Verdrag, mede heeft gegrond op de stelling dat de Inspecteur de vijfjaarstermijn van artikel 16, lid 3, AWR verder heeft overschreden dan noodzakelijk was in de hierboven in 2.1 bedoelde zin. Het middel kan daarom niet tot cassatie leiden.'

Met deze overweging brengt de Hoge Raad tot uitdrukking dat bij 'opkomen in het buitenland' een langere navorderingstermijn past vanwege de met informatie-uitwisseling gemoeide tijd. Het in beginsel verboden onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse inkomsten wordt daardoor gerechtvaardigd, mits voortvarend wordt gehandeld en de inbreuk niet nodeloos langer duurt dan noodzakelijk. En dat belanghebbende niet heeft geklaagd over de voortvarendheid, slechts over het verboden onderscheid. In de overweging kan niet worden gelezen dat de eis van voortvarendheid pas na afloop van de reguliere termijn gaat spelen. Uit overweging 2.1.2 van het arrest blijkt in mijn ogen juist het tegendeel:

'Zijn die aanwijzingen er wel, en wordt naar aanleiding daarvan een navorderingsaanslag opgelegd na het verstrijken van de termijn die zou gelden met betrekking tot tegoeden die worden aangehouden in de eigen staat, dan moet de daaruit voortvloeiende beperking van het vrije verkeer worden aanvaard indien de navorderingsaanslag wordt opgelegd met inachtneming van het tijdsverloop dat na het opkomen van de bedoelde aanwijzingen noodzakelijkerwijs is gemoeid met (i) het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn

1 Hof Amsterdam 7 juli 2020, 18/00728 t/m 18/00739, ECLI:NL:GHAMS:2020:3954, r.o. 5.2.

2 HR 26 februari 2010, 43.050bis, ECLI:NL:HR:2010:BJ9092.

voor het bepalen van de verschuldigde belasting, en tevens (ii) het met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van een aanslag aan de hand van de gegevens die de Inspecteur ter beschikking staan.'

Direct na het verkrijgen van de aanwijzingen die tot navordering leiden, moet de Inspecteur voortvarend handelen, anders verspeelt hij zijn termijnverlenging. Nu internationaal behoorlijk snel informatie wordt uitgewisseld, is de verlengde termijn aan de orde als de verkregen informatie voortvarend is opgepakt. Eerst de reguliere termijn 'uitzitten' en dan een beroep doen op verlenging is er niet bij.

Heffing over mogelijk niet ontvangen baten

De zwager van belanghebbende heeft de beëindigingsvergoeding van een royaltyovereenkomst ontvangen. Volgens de Rechtbank is het aannemelijk dat belanghebbende recht heeft op 1/3 van deze vergoeding, zoals hij voorheen het recht had op 1/3 van de royalty's. Of belanghebbende de vergoeding daadwerkelijk heeft ontvangen, of een vordering heeft op de zwager, maakt de Rechtbank (terecht) weinig uit: het bedrag is vorderbaar en inbaar, dus behoort tot het inkomen.

De boete over de niet aangegeven bate

Vanwege samenspanning en listigheid bepleit de Inspecteur een boete van 75% van de niet aangegeven belasting. Volgens de Rechtbank heeft de Inspecteur niet aan zijn bewijslast voldaan omdat niet buiten redelijke twijfel is komen vast te staan dat de zwager de royalty's 'niet (in zekere mate) zelf heeft gehouden'.

Heel veel meer woorden maakt de Rechtbank niet vuil aan het vernietigen van deze toch aanzienlijke boete. Ik vermoed dat onduidelijk is gebleven wanneer belanghebbende wist van de uitbetaling aan de zwager en of hij zich ten tijde van het doen van aangifte bewust was van een vorderingsrecht op zijn zwager. Rechten die je wel hebt, maar niet kent, zijn wel belastbaar/navorderbaar, maar niet beboetbaar.

Voor het kunnen volgen van de redenen voor de vernietiging van de boete is te veel welwillend lezen vereist. De gedachtegang van de Rechtbank is niet goed te volgen. Om deze reden hoger beroep instellen is overigens weinig zinvol, want dit motiveringsgebrek is alsdan eenvoudig herstelbaar.

De proceskostenvergoeding

Als sprake is van bijzondere omstandigheden kan worden afgeweken van de forfaitaire regels voor de hoogte van de proceskostenvergoeding. Bijzondere omstandigheden die tot een hogere vaststelling van de vergoeding leiden, doen zich niet vaak voor. Bij 'tegen beter weten in' handelen, of verregaand onzorgvuldig opereren van de Inspecteur, komt de afwijkingsgrond aan de orde. Zoals deze uitspraak mooi laat zien moeten dan niet steeds de volledige proceskosten van de belanghebbende worden vergoed, maar kan het ook gaan om de extra kosten die zijn gemoeid met het aspect waarin 'tegen beter weten in' stellingen zijn ingenomen, of waar de onzorgvuldigheid op ziet. In dit geval kent de Rechtbank extra proceskosten toe vanwege de te laat en in strijd met de goede verdragstrouw ingediende zaakstukken.

Conclusie

Deze zaak laat zien dat het verloop van een procedure slecht te voorspellen valt. Stukken willen zien, maar liever niet in het dossier willen hebben. Vindt de rechter het oproepen van getuigen even zinvol als de verzoeker? Hoeveel bewijs is waarvoor nodig? Hoewel ik me kan voorstellen dat het verval van de boete al een mooi resultaat is, lijken er voor belanghebbende wel mogelijkheden in hoger beroep. Maar

dat vraagt erom dat de Inspecteur de vernietiging van de boete in incidenteel appel weer aan de orde stelt. Is het instellen van hoger beroep dat risico waard?

mr. B.J.G.L. Jaeger

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:RBZWB:2025:4267

Uitspraak tussen belanghebbende, uit plaats, belanghebbende (gemachtigde: mr. L.H.E. Møller),

en

de inspecteur van de Belastingdienst (de inspecteur).

Inleiding

1. In deze uitspraak beoordeelt de rechtbank het beroep van belanghebbende tegen de uitspraak op bezwaar van de inspecteur van 9 januari 2020.

1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende over het jaar 2008 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (IB/PVV) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 3.869.579, een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van € 5.913 en een inkomen uit sparen en beleggen van € 82.532.

1.2. Gelijktijdig met de vaststelling van de navorderingsaanslag heeft de inspecteur belanghebbende € 657.062 heffingsrente in rekening gebracht (de rentebesikking) en belanghebbende een vergrijpboete van € 1.500.000 opgelegd (de boetebesikking).

1.3. De inspecteur heeft het bezwaar van belanghebbende ongegrond verklaard.

1.4. De inspecteur heeft op het beroep gereageerd met een verweerschrift.

1.5. Partijen hebben nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn telkens in afschrift verstrekt aan de wederpartij.

1.6. De inspecteur heeft een verzoek om geheimhouding van (delen van) stukken gedaan. De rechtbank heeft het verzoek gedeeltelijk toegewezen.³ De geheimhoudingskamer van de rechtbank heeft de inspecteur opgedragen ongeschoonde versies te overleggen van de bijlagen 100, 103 en 112 bij het verweerschrift, met dien verstande dat de in deze stukken gelakte persoonsgegevens wel geschoond mogen blijven. Bij brief van 8 juli 2024 heeft de inspecteur deze beslissing gevolgd.

1.7. De rechtbank heeft het beroep op 12 december 2024 op zitting behandeld (de eerste zitting). Hieraan hebben deelgenomen: belanghebbende, tot bijstand vergezeld van zijn echtgenote en zijn zoon, de gemachtigde van belanghebbende, vergezeld door mr. J. Kastelijn en mr. C. W. Jacobs en namens de inspecteur mr. [inspecteur 1], [inspecteur 2], mr. drs. [inspecteur 3] en mr. [inspecteur 4]. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat op 24 december 2024 aan partijen is verzonden.

1.8. Na de eerste zitting hebben partijen nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn telkens in afschrift verstrekt aan de wederpartij.

1.9. De rechtbank heeft het beroep op 22 mei 2025 voor de tweede keer op zitting behandeld (de tweede zitting). Hieraan hebben dezelfde personen deelgenomen als genoemd in 1.7. Van hetgeen op de zitting is besproken is een proces-verbaal opgemaakt, waarvan de rechtbank gelijktijdig met de uitspraak een afschrift naar partijen heeft verzonden.

Beoordeling door de rechtbank

2. De rechtbank beoordeelt of de navorderingsaanslag, de belastingrentebesikking en de boetebeschikking terecht en tot de juiste bedragen zijn vastgesteld. Zij doet dat aan de hand van de beroepsgronden van belanghebbende.

2.1. De rechtbank zal het beroep voor wat betreft de vergrijpboete gegrond verklaren, de uitspraak op bezwaar die ziet op de vergrijpboete en de vergrijpboete vernietigen en het beroep voor het overige ongegrond verklaren. Hierna legt de rechtbank uit hoe zij tot deze oordelen komt en welke gevolgen deze oordelen hebben.

Feiten

3. De roepnaam van belanghebbende is [belanghebbende] . Belanghebbende is gehuwd. Belanghebbende en zijn echtgenote hebben drie kinderen.

3.1. Belanghebbende heeft wis- en natuurkunde en geneeskunde gestudeerd. Hij heeft zich gespecialiseerd in hart- en vaatziekten. Hij heeft, eerst in dienst van een ziekenhuis en later zelfstandig, in samenwerking met de heer [persoon 1] ([persoon 1]), een nieuwe methode ontwikkeld om vernauwingen in kransslagaders beter te diagnosticeren en behandelen (de Fractional Flow Reserve-methode, of FFR-methode). [persoon 1] heeft de Belgische nationaliteit en is in België woonachtig.

3.2. Belanghebbende en [persoon 1] zijn met een Zweedse vennootschap, [AB] ([AB]), gaan samenwerken om de FFR-methode verder te ontwikkelen en te commercialiseren. Op 16 januari 1997 heeft belanghebbende hiertoe een consultancyovereenkomst gesloten met [AB] . [persoon 1] heeft ook een dergelijke overeenkomst met [AB] gesloten. In de door belanghebbende gesloten consultancyovereenkomst staat onder meer:

“2. Obligation of [belanghebbende]

[Belanghebbende] binds himself to, (...), assist [AB] with advise and information in the area of coronary physiology as reasonably requested by [AB] . If any travelling is associated with these obligations, [AB] will pay the travel and lodging expenses for [belanghebbende]. These activities shall be performed in a scientifically independent way and [AB] will not have any influence on the scientific contents of such activities.

3. Payment

Payment to [belanghebbende] shall be in the form of royalties. [AB] during the six(6) year period starting at the date of the first commercial sale of the equipment, shall pay [belanghebbende] a royalty of two (2%) percent of net sales of the equipment. It is expressly understood and agreed that royalties payable under this paragraph 2 shall be payable in Swedish Krona and shall be paid monthly within 14 days following the last day of each calendar month.

(...)

5. [AB] shall monthly present to [belanghebbende] an account of the accrued royalty for immediately foregoing month. The account shall include the necessary information for controlling the calculation of the royalty.

(...)”

3.3. Op 21 januari 1997 heeft belanghebbende een overeenkomst (‘assignment agreement’) gesloten met zijn zwager, [zwager belanghebbende] ([zwager belanghebbende]). In het onderhavige jaar woonde [zwager belanghebbende] in België (volgens de Belgische belastingautoriteiten) dan wel in Monaco (volgens [zwager belanghebbende] zelf). [persoon 1] heeft ook een dergelijke overeenkomst met [zwager belanghebbende] gesloten. In de door belanghebbende gesloten overeenkomst van opdracht staat onder meer:

“RECITALS

1.[Belanghebbende] is entitled to payment of a royalty (the “[belanghebbende] Royalty”) pursuant to a Consultancy Agreement dated 16 January, 1997 between [[AB]] and [belanghebbende] (...)

2.[Belanghebbende] has agreed to assign to [zwager belanghebbende] the [belanghebbende] Royalty.

(...)

1.Assignment

1.1

In consideration of the sum of one hundred thousand Dutch guilders (Nfl. 100,000.-), [belanghebbende] hereby transfers, sets over and assigns to [zwager belanghebbende] all of his right, title and interest in and to the [belanghebbende] Royalty.

(...)”

3.4. Belanghebbende heeft het onder 3.3 bedoelde bedrag van f 100.000 in zijn aangifte IB/PVV over het jaar 1997 opgenomen als winst uit onderneming.

3.5. In oktober 2007 hebben belanghebbende en zijn echtgenote ieder € 1.000.000 van [zwager belanghebbende] ontvangen en hun drie kinderen ieder € 100.000. Belanghebbende, zijn echtgenote en hun drie kinderen hebben de hiervoor genoemde bedragen als schenking aangemerkt en niet in enige belastingaangifte begrepen. [persoon 1] heeft ook € 2.300.000 van [zwager belanghebbende] ontvangen.

3.6. Op 9 januari 2008 heeft [zwager belanghebbende] een royaltyovereenkomst gesloten met [AB] . Daarin staat onder meer:

“BETWEEN

[[AB]]

AND

[[zwager belanghebbende]], Medical Doctor, (...)

Whereas [zwager belanghebbende] has provided consultations, commercial and technical support, suitable for commercial development of sensor mounted wires and related equipment (...)

Whereas the parties have signed an agreement dated January 16th, 1997 and an assignment and extension agreement on the July 1st, 1999. (1st commercial sale in September 1997). This agreement has been renewed on December 20th, 2003 for a period of 4 years.

(...)

2. [zwager belanghebbende] 's Obligations

a. [zwager belanghebbende] agrees, in accordance with the terms of this agreement, to provide to [AB] such consultations, advise and technical support in as may be reasonably requested by [AB] (...);

3. Royalty

a. In consideration of the services provided as aforesaid, [AB] shall subject to the provisions hereof pay to [zwager belanghebbende] a royalty of two (2%) percent of the net sales of the Equipment during ten years starting January 1st, 2008."

3.7.

Op 16 december 2008 heeft [AB] een overeenkomst van beëindiging gesloten met [zwager belanghebbende] . In deze overeenkomst staat onder meer:

"WHEREAS the parties have entered into agreements dated January 16th, 1997, July 1st, 1999, and December 20th, 2003, subsequently replaced by a royalty agreement dated January 9th, 2008, (the "Royalty Agreement") under which [[AB]] is under an obligation to make royalty payments to [[zwager belanghebbende]] (...)

WHEREAS the parent company of [[AB]] has entered into a Share Purchase Agreement with an third party regarding the sale of all shares in [[AB]] (the "Transaction") which Transaction is scheduled to close on December 19, 2008

(...)

(i) the Royalty Agreement shall be considered to have terminated as of the date hereof; and

(...)

2. Promptly after the closing of the Transaction and at the latest on December 31, 2008, [[AB]] shall pay to [[zwager belanghebbende]]s account a one-time lump sum payment of SEK 125,000,000 (...)

3.8. Volgens de inspecteur was het hiervoor genoemde bedrag van SEK 125 miljoen gelijk aan € 11.193.595,47.

3.9. In België heeft een strafrechtelijk onderzoek plaatsgevonden tegen [zwager belanghebbende] . Bij brief van 14 september 2011, door het Central Liaison Office van de Belastingdienst (CLO) ontvangen op 3 oktober 2011, heeft de Belgische Federale Overheidsdienst Financiën spontaan inlichtingen en stukken verstrekt aan de Belastingdienst. In de begeleidende brief staat onder meer:

“Bij inzage in het strafdossier lastens [[zwager belanghebbende]], (...), zijn aanwijzingen vastgesteld die erop wijzen dat [belanghebbende] wellicht inkomsten heeft genoten voor de ontwikkeling van een medisch instrument (FFR) die mogelijks niet aan de Nederlandse fiscus werden kenbaar gemaakt.

(...)

In het strafdossier zijn er aanwijzingen waaronder het verhoor van [[persoon 1]] (...), e-mailverkeer en een excel-bestand (cfr. Bijlage 3/1 (...)) dat de dokters [belanghebbende] en [[persoon 1]], nadat zij hun royalty's hadden verkocht, betrokken bleven bij de verdere ontwikkeling van de FFR. Dit heeft [[persoon 1]] ook bevestigd tijdens een onderhoud met de 3de Inspectie van de Bijzondere Belastinginspectie te Antwerpen. Er zijn vervolgens uitdrukkelijke aanwijzingen dat [belanghebbende], [[persoon 1]] en [zwager belanghebbende] overeenkwamen om een deel van de door [[zwager belanghebbende]] ontvangen royalty's te verdelen (cfr. excel-bestand (...)) onder de beide dokters [belanghebbende] en [[persoon 1]], waardoor zij bijkomend vergoed werden voor de ontwikkeling van de FFR. In het excel-bestand worden onder andere betalingen uitgedrukt voor '[belanghebbende en [persoon 1]]' voor een totaal bedrag van 4.600.000,00 EUR en meer. Feit is dat de Belgische Doktor [[persoon 1]] een gift 2.300.000,00 EUR ontving van [[zwager belanghebbende]].”

3.10. Bij de in 3.9 bedoelde brief waren onder meer twee processen-verbaal van verhoor van [persoon 1] gevoegd. In het tweede proces-verbaal staat onder meer

“VRAAG:

Tijdens de huiszoeking bij [[zwager belanghebbende]] op 20/02/2009 probeerde deze een document te verstoppert. Wij tonen u dit document en voegen het als bijlage 3 aan onderhavig verhoor. Blijkbaar handelt dit document over de opbrengsten die werden ontvangen nav een royalty overeenkomst met [AB].

Herkent u dit document? Kunt u ons zeggen wie deze spread-sheet heeft gemaakt? Wie zijn [belanghebbende] en [persoon 1] die bij de verdeling schijnbaar 4.600.000 aan betalingen hebben ontvangen en nog 7.738.909,87 te voldoen?

ANTWOORD:

Ik ken dit document niet. Ik vermoed dat [belanghebbende] en [persoon 1] op mij en [belanghebbende] slaat maar ik snap niet waarom onze namen daar vermeld staan en die cijfers zijn mij totaal onbekend.

(...)

Wel moet ik u zeggen dat ik ooit van [[zwager belanghebbende]] eind 2008 een schenking heb gekregen van 2.300.000 euro. (...) Ik zie geen enkel verband tussen de door [[zwager belanghebbende]] ontvangen royalty's en het aan mij geschonken bedrag.

(...)

VRAAG:

In het document wordt melding gemaakt van de technische ondersteuning die [[zwager belanghebbende]] geeft aan [[AB]] voor de ontwikkeling van hun product en waarvoor [[zwager belanghebbende]] royalty's ontvangt. (...)

ANTWOORD:

[[zwager belanghebbende]] heeft geen enkele technische ondersteuning gegeven. Als al iemand in staat is om zo'n ondersteuning te geven ben ikzelf het of [belanghebbende]. Wij hebben regelmatig technisch advies gegeven.

Als [[AB]] een vergoeding heeft gegeven voor ondersteuning aan de ontwikkeling van dit product aan [[zwager belanghebbende]] is dit onterecht. Wij deden het.

(...)

ANTWOORD:

Wat ik vandaag vaststel, is dat, volgens mij [[zwager belanghebbende]] al veel eerder het idee had om ons een vergoeding te geven vermomd als een schenking voor de royalty's die hij gekregen heeft van [AB] en dewelke uiteindelijk de vrucht waren van ons werk. (...) Hij heeft dit ook voor ons verborgen gehouden lijkt me. Ik heb nooit geweten dat er een verband was tussen de schenking die [[zwager belanghebbende]] mij heeft gegeven en de royalty's die hij heeft ontvangen van [AB]."

3.11. Bij de in 3.9 bedoelde brief was ook een weergave van een aantal e-mailberichten gevoegd. In een op 26 november 2006 door belanghebbende aan [zwager belanghebbende] en [persoon 1] gestuurd e-mailbericht staat onder meer:

"Ik vrees echter dat in de getallen een foutje geslopen is, waardoor de uitkomst wat lager moet zijn dan we dachten: zie pag 2 kolom 3 regel 4.

Daar moet de eerste "negen" m.i. een "drie" zijn."

Na een reactie van [zwager belanghebbende] op 26 november 2006 schreef belanghebbende onder meer:

"Ja. De "907" moet m.i. "307" zijn.

Bij het invoeren in de spreadsheet is dus een negen ingetypt ipv een drie."

3.12. Bij de in 3.9 bedoelde brief was tevens een weergave van een excel-bestand gevoegd (het excel-bestand). In het excel-bestand is onder meer opgenomen:

Periode 2 (2004 tot heden)	Totale royalty	3.011.109,34
	P&L op basis van formule	152.869,11
	Waarde "NU"	3.163.978,45
Periode 1 & 2	Totale waarde per 31/12/2008	7.314.769,34
	Personal stake	2.438.256,45
Periodieke betalingen	Verkoop [AB] Royalty	11.193.595,47

<i>incl. verkoop</i>	<i>Totaal opbrengst [AB] Royalty</i>	<i>18.508.364,81</i>
<i>Verdeling</i>	<i>Betalingen [belanghebbende] & [persoon 1]</i>	<i>4.600.000,00</i>
	<i>Nog te voldoen [belanghebbende] & [persoon 1]</i>	<i>7.738.909,87</i>

De royalty's over 2008 bedragen volgens het excel-bestand € 415.142,41.

3.13. In 2010 heeft de toenmalige belastingadviseur van belanghebbende – kort na het tweede verhoor van [persoon 1] waarbij het excel-bestand aan [persoon 1] is getoond – contact opgenomen met de inspecteur. Daarbij heeft die belastingadviseur aan de inspecteur gemeld dat de in 3.5 bedoelde bedragen aan belanghebbende, zijn echtgenote en hun kinderen zijn geschonken en dat belanghebbende zich beroept op de inkeerregeling van artikel 67n van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) (tekst 2010). Uiteindelijk heeft dit geresulteerd in een op 5 oktober 2011 tussen belanghebbende en de inspecteur gesloten vaststellingsovereenkomst. In die vaststellingsovereenkomst is bepaald dat de door de kinderen ontvangen bedragen, van in totaal € 300.000, worden gekwalificeerd als onbelaste schenkingen en dat het resterende bedrag, van € 2.000.000, bij belanghebbende in 2007 wordt belast als winst uit onderneming die, na toepassing van de MKB-winstvrijstelling, wordt belast tegen 45%.

3.14. Op 5 oktober 2011 heeft het CLO de vanuit België ontvangen informatie doorgestuurd naar de FIOD en naar de behandelend inspecteur. Op 5 juli 2012 besloot de Officier van Justitie de zaak van belanghebbende strafrechtelijk te onderzoeken. De inspecteur heeft de uitkomst van dit onderzoek afgewacht.

3.15. Op 8 november 2012 en 10 tot en met 13 december 2012 hebben ambtenaren van de FIOD kennis genomen van stukken uit een lopend strafrechtelijk onderzoek naar [zwager belanghebbende] en [persoon 1]. De FIOD-ambtenaren hebben hun bevindingen vastgelegd in drie documenten (bijlagen 84a, 84b en 84c bij het verweerschrift) en deze met een begeleidende e-mail op 21 februari 2013 ten behoeve van de belastingheffing van belanghebbende aan de inspecteur gestuurd.

3.16. Op 14 maart 2017 heeft de Officier van Justitie het dossier overgedragen aan de inspecteur. De Officier van Justitie heeft het strafrechtelijk onderzoek stopgezet en de inspecteur heeft toen zijn zelfstandig fiscaal onderzoek hervat.

3.17. Bij brief van 10 januari 2018 heeft het CLO nadere informatie opgevraagd bij de Belgische autoriteiten. Op 2 mei 2018 hebben de Belgische autoriteiten nadere informatie en stukken verstrekt. Tot deze stukken behoren weergaves van e-mails van 21 en 26 december 2007 van [persoon 2], een adviseur van [zwager belanghebbende], aan [directeur bedrijf] (directeur van [AB]).

In de e-mail van 21 december 2007 staat onder meer:

"Further to your conversation with [persoon 3] [[zwager belanghebbende]], [belanghebbende] and [[persoon 1]] of yesterday as well as the conversation with [belanghebbende] this morning, please find attached the new Royalty Agreement. (...)"

In de e-mail van 26 december 2007 wordt gesproken over de gevolgen van een mogelijke beursgang (IPO) van [AB] voor de royalty-agreement:

"Our approach is that the second document I sent you would be private in nature. As soon as the IPO plans become more mature, B/N agree to convert their royalty agreement into a one off compensation. Before that, a continuation of the current model seems the best option."

3.18. Verder heeft belanghebbende een verklaring van zijn broer overgelegd, welke is gedateerd 17 maart 2020. In deze verklaring staat onder meer:

"1. I graduated from the Rijksuniversiteit Utrecht Faculteit der Rechtsgeleerdheid in 1982, and Wayne State University Law School, Detroit, USA in 1983. I have practised law in the United States for well over 30 years.

2. In late 2013, I was retained by my brother [belanghebbende]. He provided me with [het excel-bestand], and asked if it could be construed as the basis for a potential claim against [[zwager belanghebbende]].

3. In conjunction with my evaluation, I attempted to make contact with [[zwager belanghebbende]] on multiple occasions, and recall actually speaking with him at least once. Nothing in that conversation let me to believe that [[zwager belanghebbende]] was going to voluntarily make any payments to [belanghebbende] whatsoever. My further attempts to discuss the matter with him were met with silence. (...)

5. Having considered issues pertaining to [belanghebbendes] burden of proof if he were to pursue a claim against [[zwager belanghebbende]] in court, I concluded that those issues would most likely present a significant obstacle, [het excel-bestand] notwithstanding.

(...)

8. In view of the above, after balancing multiple factors over a period of months, I eventually concluded in 2014 that from my perspective [belanghebbende] legally did not have a viable claim against [[zwager belanghebbende]], and that additionally the feasibility of collecting on any judgment was unlikely and cost-prohibitive at best. I advised my client accordingly. (...)"

3.19. De aanslag IB/PVV over 2008 is op 3 mei 2011 conform de door belanghebbende ingediende aangifte opgelegd en wel naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 378.325, een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van € 5.913 en een inkomen uit sparen en beleggen van € 82.532. Bij het opleggen van de onderhavige navorderingsaanslag heeft de inspecteur het belastbaar inkomen uit werk en woning gecorrigeerd in verband met volgens de inspecteur door belanghebbende genoten royalty's tot een bedrag van € 3.869.579. Daarbij heeft de inspecteur abusievelijk geen € 3.869.579 bij het aangegeven inkomen uit werk en woning bijgeteld, maar het inkomen uit werk en woning op € 3.869.579 vastgesteld. De boete van 75% is wel berekend over de belasting die is verschuldigd over het bedrag van € 3.869.579.

3.20. De inspecteur heeft uitspraak op bezwaar gedaan nadat belanghebbende hem in gebreke had gesteld. Belanghebbende is, ondanks zijn verzoek daartoe, niet gehoord in bezwaar.

Beoordeling door de rechtbank

Vooraf

4. De hoogten van het in de navorderingsaanslag begrepen belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang, van € 5.913, en inkomen uit sparen en beleggen, van € 82.532, zijn niet in geschil.

Algemeen Het oproepen van getuigen?

4.1. Belanghebbende heeft de rechtbank vóór de tweede zitting verzocht om getuigen op te roepen en te horen. Hij stelt dat hij de gelegenheid moet hebben om de Belgische en Nederlandse ambtenaren, die aanwezig waren tijdens het inzagebezoek in België dat in december 2012 heeft plaatsgevonden, als getuigen te horen. Hij heeft zich daarbij beroepen op artikel 8:63, derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).

4.1.1. De rechtbank heeft het verzoek om getuigen op te roepen en te horen afgewezen bij digitaal bericht van 30 januari 2025. De rechtbank heeft belanghebbende meegedeeld dat zij het verzoek heeft beoordeeld op basis van het door de Hoge Raad gegeven rechtskader met betrekking tot (verzoeken tot) het horen van een getuige. De rechtbank heeft geoordeeld dat artikel 8:63, derde lid, van de Awb (nog) niet van toepassing was omdat zich (nog) niet de situatie voordeed dat een partij een getuige heeft opgeroepen voor een zitting en dat die getuige niet is verschenen. De rechtbank heeft het verzoek verder beoordeeld in het kader van artikel 8:60, eerste lid, van de Awb. De rechtbank heeft belanghebbende meegedeeld dat het de rechter vrijstaat om alleen dan van de in artikel 8:60, eerste lid, van de Awb gegeven bevoegdheid gebruik te maken indien hem dit in het kader van de op hem rustende taak zinvol voorkomt, ook ingeval de rechter is verzocht om van zijn bevoegdheid gebruik te maken zoals hier het geval is. Met inachtneming van deze maatstaf heeft de rechtbank in dat stadium van de procedure geen aanleiding gezien om de door belanghebbende bedoelde ambtenaren als getuigen op te roepen.

Heeft de inspecteur artikel 8:42 van de Awb geschonden?

4.2. Bij het verweerschrift had de inspecteur wel melding gemaakt van de bijlagen 84A tot en met 84C maar de bijlagen zelf niet overgelegd omdat een deel van de verstrekte bevindingen volgens de inspecteur was gebaseerd op informatie uit Monaco terwijl Monaco geen toestemming had verleend voor gebruik van die gegevens in Nederland. Belanghebbende stelde dat dit op de zaak betrekking hebbende stukken zijn en dat de inspecteur deze bij de rechtbank diende in te dienen.

4.2.1. Tijdens de eerste zitting heeft de rechtbank de inspecteur erop gewezen dat de bijlagen 84A tot en met 84C bij het verweerschrift in het dossier van de inspecteur zaten en dat deze stukken mogelijk van belang zijn voor de belastingheffing bij belanghebbende. De rechtbank heeft de inspecteur als voorlopig oordeel meegegeven dat de bijlagen 84A tot en met 84C op de zaak betrekking hebbende stukken zijn. De rechtbank heeft het onderzoek ter zitting geschorst en de inspecteur de gelegenheid geboden om de stukken alsnog in te brengen.

4.2.2. Bij brief van 20 december 2024 heeft de inspecteur de bijlagen 84A tot en met 84C bij het verweerschrift alsnog overgelegd.

4.2.3. Naar het oordeel van de rechtbank zijn de bijlagen 84A tot en met 84C bij het verweerschrift op de zaak betrekking hebbende stukken. Deze stukken hebben de inspecteur ter beschikking gestaan en kunnen betekenis hebben voor de onderhavige navorderingsaanslag. De omstandigheid dat deze stukken zijn gebaseerd op stukken die de Belgische autoriteiten van de autoriteiten in Monaco hebben ontvangen (de onderliggende stukken), waarbij de Belgische autoriteiten geen toestemming hadden om de onderliggende stukken met anderen te delen, maakt dat niet anders. Het ontbreken van die

toestemming sluit immers niet uit dat de inspecteur – zoals hier het geval – over de stukken heeft beschikt.

4.2.4. Belanghebbende stelt dat de inspecteur ook de onderliggende stukken had moeten overleggen en dat ook overigens niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken zijn overgelegd.

4.2.5. De rechtbank heeft geen reden om te twijfelen aan de verklaring van de inspecteur dat hij nooit de beschikking heeft gehad over de onderliggende stukken. Naar het oordeel van de rechtbank zijn de onderliggende stukken dan ook geen op de zaak betrekking hebbende stukken.⁴ Door de onderliggende stukken niet te overleggen, heeft de inspecteur artikel 8:42 van de Awb niet geschonden.

De rechtbank heeft evenmin reden om te twijfelen aan de verklaring van de inspecteur dat ook voor het overige alle tot het dossier behorende stukken zijn overgelegd en verwerpt dan ook het andersluidende standpunt van belanghebbende.

Dienen stukken van het bewijs te worden uitgesloten?

4.3. Belanghebbende stelt dat de bijlagen 84A tot en met 84C bij het verweerschrift en de onderliggende stukken zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik van deze stukken ontoelaatbaar moet worden geacht.

4.3.1. De rechtbank stelt voorop dat niet in geschil is dat de bijlagen 84A tot en met 84C bij het verweerschrift zijn gebaseerd op stukken die door de autoriteiten van Monaco zijn verstrekt aan de autoriteiten in België. Die stukken zijn door Nederlandse FIOD-ambtenaren in België ingezien, terwijl de Belgische autoriteiten geen toestemming hadden van de autoriteiten in Monaco om deze stukken aan Nederlandse ambtenaren te verstrekken. De rechtbank verwijst voorts naar de tweede alinea van bijlage 84A waarin de FIOD-ambtenaar opmerkt dat er via de Belgische autoriteiten contact wordt opgenomen met Monaco om de betreffende informatie ook in Nederland fiscaalrechtelijk te mogen gebruiken. Zowel de FIOD-ambtenaar als de inspecteur was dus op het moment van het verstrekken van de inlichtingen (op 21 februari 2013) op de hoogte van het feit dat Monaco de hiervoor vermelde toestemming niet aan België had verleend. Tenslotte stelt de rechtbank vast dat de FIOD meermaals een rechtshulpverzoek heeft ingediend bij de autoriteiten van Monaco tot gebruik van de uit Monaco afkomstige gegevens, maar dat hierop telkens afwijzend is beslist.

Naar het oordeel van de rechtbank staat de tussen Nederland en België en de tussen Nederland en Monaco vereiste verdragstrouw in de weg aan het gebruik in de onderhavige zaak van de door België uit Monaco verkregen informatie. Door dit gebruik ontstaat immers schending van de verdragstrouw tussen België en Monaco en tussen Nederland en Monaco. Hierdoor druist het gebruik van de bijlagen 84A tot en met 84C bij het verweerschrift in de onderhavige zaak zozeer in tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.⁵ De rechtbank acht het buiten beschouwing laten van de bijlagen 84A tot en met 84C bij het verweerschrift een passende sanctie. Voor verstrekking ervan ziet de rechtbank geen aanleiding.

4 Vgl. Hoge Raad 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1107, r.o. 2.4.2.

5 Vgl. Hoge Raad 31 januari 2025, ECLI:NL:HR:2025:154, r.o. 4.3.2 tot en met 4.3.4.

4.3.2. De rechtbank overweegt dat er geen reden bestaat om de onderliggende stukken van het bewijs uit te sluiten, nu dit geen op de zaak betrekking hebbende stukken zijn (zie 4.2.5).

4.3.3 Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat ook stukken die op 2 mei 2018 naar aanleiding van een door Nederland gedaan verzoek door België aan Nederland zijn verstrekt van het bewijs moeten worden uitgesloten omdat die eveneens (deels) afkomstig zouden zijn uit Monaco. De rechtbank verworpt dit standpunt. De inspecteur mocht erop vertrouwen dat de door de autoriteiten van België verstrekte stukken door België mochten worden verstrekt. De inspecteur is niet gehouden om van ieder ontvangen stuk de herkomst na te gaan en te onderzoeken of België wel rechtmatig handelde door het stuk te verstrekken.

Is de inspecteur bevoegd tot navordering?

4.4. Belanghebbende stelt dat de inspecteur niet beschikt over een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt. Verder stelt belanghebbende dat de verlengde navorderingstermijn niet van toepassing is. Tot slot stelt belanghebbende dat de inspecteur bij het opleggen van de navorderingsaanslag onvoldoende voortvarend heeft gehandeld.

4.4.1. Naar het oordeel van de rechtbank beschikt de inspecteur wel over een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt. Ten tijde van het opleggen van de primitieve aanslag, op 3 mei 2011, beschikte de inspecteur nog niet over de op 3 oktober 2011 spontaan vanuit België ontvangen informatie (zie 3.9 tot en met 3.12). De rechtbank overweegt dat de hiervoor bedoelde informatie uit België voor de inspecteur nieuw licht wierp op de mogelijke financiële betrokkenheid, na 21 januari 1997, van belanghebbende bij de van [AB] ontvangen royalty's in verband met de FFR-methode. In het overleg met de inspecteur dat heeft geleid tot de in 3.13 bedoelde vaststellingsovereenkomst is namelijk ontkend dat belanghebbende nog een belang had bij de van [AB] ontvangen royalty's na het sluiten van de in 3.3 bedoelde overeenkomst met [zwager belanghebbende].

4.4.2. Verder overweegt de rechtbank dat de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, vierde lid, van de AWR in het onderhavige geval wel van toepassing is. De royalty's zijn immers afkomstig uit het buitenland (van [zwager belanghebbende] dan wel van [AB]).

4.4.3. Tot slot overweegt de rechtbank dat niet aannemelijk is geworden dat de inspecteur bij het opleggen van de navorderingsaanslag onvoldoende voortvarend heeft gehandeld.

De rechtbank stelt voorop dat tussen partijen – naar het oordeel van de rechtbank terecht – niet in geschil is dat de periode tussen 5 juli 2012 en 14 maart 2017, zijnde de periode waarin de FIOD onderzoek deed naar belanghebbende, (zie 3.14 tot en met 3.16) meetelt bij beantwoording van de vraag of de inspecteur voldoende voortvarend heeft gehandeld.

De rechtbank overweegt dat hetgeen is gebeurd gedurende de reguliere navorderingstermijn van vijf jaar⁶ niet meetelt bij de vraag of de inspecteur voldoende voortvarend heeft gehandeld. De rechtbank dient immers te beoordelen of de inspecteur die termijn verder heeft overschreden dan noodzakelijk was.⁷ Anders dan belanghebbende lijkt te menen, is het (eventuele gebrek aan) handelen van de inspecteur in de jaren 2011 en 2012 dan ook niet relevant.

6 Artikel 16, derde lid, van de AWR.

7 Vgl. Hoge Raad 26 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9092, r.o. 2.3.

De belastingautoriteiten hebben beoordelingsvrijheid bij de organisatie en inrichting van hun werkzaamheden. Die werkzaamheden mogen echter niet worden georganiseerd en ingericht op een zodanige wijze dat een voortvarende behandeling onvoldoende gewaarborgd is. De vereiste voortvarendheid is in ieder geval niet betracht indien bij de werkzaamheden een onverklaarbare vertraging is opgetreden van meer dan zes maanden.⁸

Naar het oordeel van de rechtbank leverde de spontaan vanuit België ontvangen informatie (zie 3.9 tot en met 3.12) aanwijzingen op dat belanghebbende inkomsten uit royalty's had genoten die hij niet had aangegeven. Op basis van die informatie kon de inspecteur menen dat nader onderzoek noodzakelijk was, waarbij niet relevant is of dit onderzoek ook daadwerkelijk tot nieuwe informatie heeft geleid.

Daarbij mocht de inspecteur de uitkomst van het onderzoek van de FIOD afwachten.⁹

De rechtbank overweegt dat de inspecteur een gedetailleerde lijst heeft overgelegd van werkzaamheden die door hem en door de FIOD zijn verricht tot aan het opleggen van de onderhavige navorderingsaanslag. Naar het oordeel van de rechtbank volgt uit deze lijst dat er geen periode is aan te wijzen waarin meer dan zes maanden niets is gebeurd. Belanghebbende stelt dat er in januari 2018 en in mei 2018 dubbele werkzaamheden zijn verricht, maar dat is niet het geval omdat in die perioden nieuwe informatie is opgevraagd.

Gelet op wat hiervoor is overwogen heeft de inspecteur voldoende voortvarend gehandeld bij het opleggen van de navorderingsaanslag.

4.4.4. Gelet op al hetgeen is overwogen in 4.1.1 tot en met 4.4.3, is de inspecteur bevoegd tot navordering.

Heeft de inspecteur gegevens onrechtmatig verkregen?

4.5. Belanghebbende wijst erop dat het verzoek op grond van artikel 55 van de AWR, van 27 februari 2019, na het opleggen van de navorderingsaanslag – en dus te laat – is gedaan. Volgens belanghebbende brengt dit mee dat de op basis van dit verzoek verkregen informatie onrechtmatig is verkregen en dat de rechtbank er dus geen rekening mee mag houden.

4.5.1. De rechtbank passeert deze beroepsgrond. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de navorderingsaanslag IB/PVV 2008 onder meer met als argument dat de inspecteur niet voortvarend heeft gehandeld. Op grond van dit bezwaar heeft de inspecteur in het verzoek van 27 februari 2019 aan de FIOD verzocht om meer specifiek gegevens en inlichtingen te verschaffen omtrent onderzoekshandelingen in het FIOD-onderzoek over de periode juli 2013 tot en met november 2015. Van het onrechtmatig verkrijgen van informatie is dan geen sprake.

Dient te bewijslast te worden omgekeerd en verzwaard?

4.6. De inspecteur stelt dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan en dat daarom de bewijslast moet worden omgekeerd en verzwaard.

4.6.1. Om redenen van proceseconomie, zal de rechtbank niet ingaan op de vraag of belanghebbende de vereiste aangifte heeft gedaan. Zoals hierna onder 4.7.2 wordt overwogen, acht de rechtbank op

8 Vgl. Hoge Raad 1 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1105, r.o. 2.3.2 en 2.3.3.

9 Vgl. Hof Amsterdam 7 juli 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:3954, r.o. 5.2.

basis van de normale regels van stelplicht en bewijslast reeds aannemelijk dat de navorderingsaanslag terecht en tot een niet te hoog bedrag is opgelegd.

Is de navorderingsaanslag terecht en tot een niet te hoog bedrag opgelegd?

4.7. De inspecteur stelt dat belanghebbende in 2008 een bedrag van € 3.869.579 aan inkomsten uit royalty's heeft genoten, welk bedrag belanghebbende ten onrechte niet heeft begrepen in zijn aangifte IB/PVV over 2008.

4.7.1. Belanghebbende stelt dat hij in 2008 geen royalty's heeft ontvangen en dat hij op 31 december 2008 geen juridisch afdwingbare vordering tot betaling van royalty's had. Indien belanghebbende wel een dergelijke vordering zou hebben gehad, dan zou deze op nihil moeten worden gewaardeerd omdat de vordering niet afdwingbaar dan wel niet inbaar zou zijn.

4.7.2. Naar het oordeel van de rechtbank heeft de inspecteur aannemelijk gemaakt dat belanghebbende in 2008 inkomsten uit royalty's heeft genoten tot een bedrag van € 3.869.579. De rechtbank neemt daarbij het volgende, in onderlinge samenhang gezien, in aanmerking.

Belanghebbende en [persoon 1] hebben de FFR-methode ontwikkeld, die [AB] verder heeft ontwikkeld en gecommercialiseerd. Hiervoor zouden belanghebbende en [persoon 1] royalty's kunnen gaan ontvangen (zie 3.2).

In een e-mail van belanghebbende aan [zwager belanghebbende] en [persoon 1] van 26 november 2006 wordt gesproken over een foutje dat in de getallen is geslopen en uit het antwoord van [zwager belanghebbende] van diezelfde datum volgt dat dat foutje in een spread-sheet staat (zie 3.11).

Belanghebbende kan zich niet herinneren waarop de e-mail betrekking had. De rechtbank acht aannemelijk dat dit spread-sheet een excel-bestand betreft dat soortgelijk is aan het bij [zwager belanghebbende] aangetroffen excel-bestand (zie 3.12).

Voorafgaand aan het op 9 januari 2008 door [zwager belanghebbende] en [AB] sluiten van een royaltyovereenkomst heeft de directeur van [AB] niet alleen met [zwager belanghebbende] gesproken, maar ook met belanghebbende en [persoon 1] (zie 3.17). Hieruit volgt dat belanghebbende en [persoon 1] ook nadat zij hun recht op royalty's zouden hebben overgedragen aan [zwager belanghebbende] (zie 3.3) betrokken bleven bij de ontwikkeling en commercialisering van de FFR-methode.

In de op 9 januari 2008 door [zwager belanghebbende] met [AB] gesloten royaltyovereenkomst (zie 3.6) staat dat [zwager belanghebbende] recht heeft op royalty's omdat hij (onder meer) technische ondersteuning verleent aan [AB] (t.a.v. de FFR-methode), terwijl [zwager belanghebbende] niet in staat was dit te doen nu hij daarvoor de kennis niet had (zie de getuigenverklaring van [persoon 1] zoals weergegeven in 3.10). In de hiervoor bedoelde getuigenverklaring merkt [persoon 1] op dat hij en belanghebbende regelmatig technische advies hebben gegeven (aan [AB]). Ook hieruit volgt dat belanghebbende en [persoon 1] betrokken bleven bij de ontwikkeling en commercialisering van de FFR-methode.

In het in 3.12 bedoelde excel-bestand, welk bestand [zwager belanghebbende] tijdens een huiszoeking op 20 februari 2009 probeerde te verstoppen (zie 3.10) en welk bestand een overzicht geeft van ontvangen royalty's en de verkoop van royaltyrechten aan [AB], staat dat nog € 7.738.909,87 is te voldoen aan [belanghebbende] (de roepnaam van belanghebbende en [persoon 1]) (de roepnaam van [persoon 1]). Dat belanghebbende en [persoon 1] ieder recht hebben op de helft van € 7.738.909,87 (=

€ 3.869.455) wordt mede ondersteund door het feit dat in het excel-bestand melding wordt gemaakt van de bedragen van € 2.300.000 die belanghebbende en [persoon 1] reeds eerder (in oktober 2007) hadden ontvangen van [zwager belanghebbende] (zie 3.5). Deze bedragen zijn door hen oorspronkelijk aangemerkt als schenkingen. Later is in het kader van een compromis een bedrag van € 2.000.000 als winst bij belanghebbende in de heffing betrokken (zie 3.13). Het bedrag van € 2.300.000 vormt nagenoeg exact 1/3 deel van de (volgens het excel-bestand) tot 2008 ontvangen royalty's. De rechtbank acht aannemelijk dat belanghebbende (samen met zijn gezin) het bedrag van € 2.300.000 heeft ontvangen als rechthebbende (jegens [zwager belanghebbende] of jegens [AB]) op een bedrag ter grootte van 1/3 deel van de tot 2008 vastgestelde royalty's. De verklaring van belanghebbende dat [zwager belanghebbende] het bedrag aan belanghebbende geschonken heeft omdat [zwager belanghebbende] miljardair was geworden en aan [persoon 1] omdat [persoon 1] iets voor hem had gedaan acht de rechtbank ongeloofwaardig.

Nu belanghebbende steeds recht heeft behouden op een bedrag ter grootte van 1/3 deel van de royalty's is het aannemelijk dat hij datzelfde recht heeft bij beëindiging van de royalty-overeenkomst.

In de tussen [zwager belanghebbende] en [AB] gesloten overeenkomst van beëindiging van de royaltyovereenkomst van 16 december 2008 (zie 3.7), staat dat [zwager belanghebbende] recht heeft op betaling van SEK 125.000.000 en dat dat bedrag uiterlijk 31 december 2008 aan [zwager belanghebbende] zou worden betaald. De rechtbank heeft geen reden te twijfelen aan de juistheid van de verklaring van de inspecteur dat het bedrag van SEK 125.000.000 gelijk was aan € 11.193.595,47, welk bedrag wordt genoemd in het in 3.12 bedoelde excel-bestand. Naar het oordeel van de rechtbank heeft belanghebbende, gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, vanaf 16 december 2008 een vordering op [AB] dan wel [zwager belanghebbende] ter grootte van een derde van de beëindigingsvergoeding van € 11.193.595,47. Dit bedrag behoort in 2008 als resultaat uit overige werkzaamheid tot het belastbaar inkomen uit werk en woning van belanghebbende.

Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat zijn vordering op [zwager belanghebbende] niets waard was, of dat deze vordering per 31 december 2008 een lagere waarde had. Belanghebbende heeft slechts verklaringen overgelegd van personen die geen van belanghebbende onafhankelijke derden zijn. Bovendien worden deze verklaringen niet ondersteund door enig objectief controleerbaar bewijs.

4.7.3. Gelet op wat is overwogen in 4.7.2, is de navorderingsaanslag niet tot een te hoog bedrag opgelegd. Voor zover het beroep is gericht tegen de navorderingsaanslag, zal het dan ook ongegrond worden verklaard.

Is de boete terecht en tot een niet te hoog bedrag opgelegd?

4.8. De inspecteur heeft een boete van 75% opgelegd over de belasting die is verschuldigd over de na te vorderen belasting over een bedrag van € 3.869.579. Hij stelt dat het aan opzet van belanghebbende is te wijten dat de primitieve aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld. De inspecteur stelt dat een boete van 75% op zijn plaats is, omdat sprake was van samenspanning en listigheid om de inkomsten uit royalty's buiten het zicht van de Belastingdienst te houden.

4.8.1. De rechtbank stelt voorop dat de aanwezigheid van een beboetbaar feit alleen kan worden aangenomen als de daarvoor vereiste feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast

te staan. Dit dient begrepen te worden als ‘doen blijken’, dat wil zeggen: ‘overtuigend aantonen’.¹⁰ De inspecteur dient dus overtuigend aan te tonen dat het aan (voorwaardelijk) opzet van belanghebbende is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld. Onder opzet wordt verstaan het willens en wetens handelen. De ondergrens van opzet wordt gevormd door voorwaardelijke opzet. Daarvoor moet vaststaan (i) dat belanghebbende wetenschap had van de aanmerkelijke kans dat de verweten gedraging zich voordoet, en (ii) dat hij deze kans bovendien bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen).

Naar het oordeel van de rechtbank is de inspecteur niet in zijn bewijslast geslaagd. De inspecteur heeft met alles wat hij heeft overgelegd en aangevoerd niet overtuigend bewezen dat belanghebbende (voorwaardelijke) opzet had tot het doen van een onjuiste aangifte over het onderhavige jaar. Niet is buiten redelijke twijfel komen vast te staan dat [zwager belanghebbende] de royalty’s niet (in zekere mate) zelf heeft gehouden.

4.8.2. Gelet op wat is overwogen in 4.8.1, zal de rechtbank de boete vernietigen. In zoverre zal de rechtbank het beroep dan ook gegrond verklaren. De rechtbank volstaat verder met de ambtshalve constatering dat de redelijke termijn voor de behandeling van de boetezaak is overschreden.¹¹

Heeft de inspecteur de rentebesikking terecht en tot het juiste bedrag vastgesteld?

4.9. Het beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de heffingsrente. Belanghebbende heeft geen afzonderlijke gronden aangevoerd tegen de rentebesikking. Nu de navorderingsaanslag in stand blijft, heeft hetzelfde te gelden voor de rentebesikking. Voor zover het beroep is gericht tegen de rentebesikking, zal het dan ook ongegrond worden verklaard.

Conclusie en gevolgen

5. Het beroep is voor wat betreft de vergrijpboete gegrond. Dat betekent dat de inspecteur het griffierecht van € 48 aan belanghebbende moet vergoeden.

5.1. Belanghebbende krijgt ook een vergoeding van zijn proceskosten. De inspecteur moet deze vergoeding betalen.

5.2. Belanghebbende vraagt om een integrale proceskostenvergoeding. Daarvoor ziet de rechtbank geen aanleiding want belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat de inspecteur tegen beter weten in de navorderingsaanslag en/of de beschikkingen heeft vastgesteld of de uitspraak op bezwaar heeft gedaan¹²

5.3. Hetgeen onder 5.2 is overwogen neemt niet weg dat de inspecteur, zoals is weergegeven onder 4.2.1, de bijlagen 84A tot en met 84C bij het verweerschrift pas na een tijdens de eerste zitting door de rechtbank gegeven voorlopig oordeel heeft ingebracht. Dit terwijl die betreffende bijlagen wel op de zaak betrekking hebbende stukken zijn (zie 4.2.3). Verder dienen de bijlagen 84A tot en met 84C bij het verweerschrift, zoals overwogen onder 4.3.1, van het bewijs te worden uitgesloten. Deze omstandigheden brengen mee dat de gemachtigde van belanghebbende extra werkzaamheden heeft

10 Vgl. Hoge Raad 8 april 2002, ECLI:NL:HR:2002:526, r.o. 3.2.

11 Hoge Raad 29 september 2023, ECLI:NL:HR:2023:1337.

12 Hoge Raad 13 april 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA2802

moeten verrichten, hetgeen tot extra kosten heeft geleid. In die zin heeft de inspecteur, zij het op een beperkt onderdeel van het geschil, vergaand onzorgvuldig gehandeld.¹³ De rechtbank ziet hierin reden om de inspecteur te veroordelen tot betaling van een bedrag aan proceskosten van in totaal € 20.000.

Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep dat ziet op de vergrijpboete gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar die ziet op de boetebeschikking;
- vernietigt de boetebeschikking;
- verklaart het beroep voor het overige ongegrond;
- bepaalt dat de inspecteur het griffierecht van € 48 aan belanghebbende moet vergoeden;
- veroordeelt de inspecteur tot betaling van € 20.000 aan proceskosten aan belanghebbende.

Deze uitspraak is gedaan door mr. drs. M.M. de Werd, voorzitter, mr. S.A.J. Bastiaansen en mr. A.H.W. Steijn, leden, in aanwezigheid van mr. I. van Wijk, griffier. Uitgesproken in het openbaar en bekendgemaakt op: 3 juli 2025.

¹³ Hoge Raad 4 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP2975.