

Bewijslastverdeling in verrekenprijsgeschillen

WFR 2026/100

Over het *arm's length*-beginsel van art. 8b Wet VPB 1969 is sinds de codificatie ervan in 2002 nog maar weinig jurisprudentie geweest. Met name de administratieve verplichting van het derde lid zou een *game changer* worden voor de inspecteur. Hoewel de rechtspraak spaarzaam is, komt daar de laatste tijd verandering in. Na een aantal inleidende paragrafen bespreken de auteurs de recente jurisprudentie, met een focus op de bewijslastverdeling. Zij gaan daarbij onder meer in op de vraag op wie de bewijslast rust ter zake van de precieze hoogte van een winstcorrectie als duidelijk is dat onzakelijk is gehandeld. Ook wordt besproken wat het bewijsrechtelijke gevolg is van het niet nakomen van de administratieve verplichting van het derde lid.

1. Inleiding

Indien verbonden lichamen bij onderlinge transacties voorwaarden overeenkomen die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer tussen onafhankelijke derden tot stand zouden zijn gekomen, wordt op grond van het *arm's length*-beginsel een verrekenprijscorrectie aangebracht. In 2002 is het *arm's length*-beginsel gecodificeerd in art. 8b Wet VPB 1969. De bepaling is inhoudelijk gelijk aan art. 9 OESO-modelverdrag en beoogt het *arm's length*-beginsel zoals neergelegd in het modelverdrag op eenzelfde wijze in Nederland van toepassing te laten zijn.² Het derde lid van art. 8b Wet VPB 1969 kent een voor de praktijk belangrijke administratieve verplichting: de administratie dient gegevens te bevatten waaruit blijkt op welke wijze de gehanteerde verrekenprijzen tot stand zijn gekomen en 'waaruit kan worden opgemaakt of sprake is van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen' (hierna ook: de administratieve verplichting, documentatieverplichting of (verrekenprij)sadministratie).

2. Omvang van de documentatieverplichting

Sinds de invoering van art. 8b Wet VPB 1969 is de Nederlandse fiscale transfer-pricingwetgeving uitgebreid en gepreciseerd, vanzelfsprekend mede onder invloed van internationale ontwikkelingen. Het voert voor dit artikel te ver om een volledige schets te geven van het actuele trans-

fer-pricinglandschap. Relevant zijn vooral art. 8b en 29b tot en met 29h Wet VPB 1969 en de daarop gebaseerde besluiten van de Staatssecretaris van Financiën, die weer verwijzen naar OESO- en EU-richtlijnen.

Lichamen die aan het regime van de country-by-country-reporting ex art. 29a e.v. Wet VPB 1969 zijn onderworpen, hebben uitgebreidere documentatieverplichtingen dan lichamen die 'slechts' aan art. 8b Wet VPB 1969 gebonden zijn. Het gaat daarbij om groepen met een omzet van ten minste € 750 miljoen³ en groepsmaatschappijen met een omzet van ten minste € 50 miljoen.⁴ Voor deze ondernemingen gelden de specifieke eisen van het landenrapport, groepsdossier en lokaal dossier.⁵ Ook gelden actieve informatieverplichtingen richting de Belastingdienst: de verplichting om te melden of sprake is van een situatie waarin een landenrapport moet worden ingediend,⁶ de verplichting om binnen twaalf maanden na afloop van het verslagjaar een landenrapport in te dienen⁷ en de verplichting om een groepsdossier en een lokaal dossier in de administratie op te nemen binnen de geldende aangiftetermijn.⁸

Het regime van art. 8b Wet VPB 1969 is enigszins milder.⁹ In de literatuur is opgemerkt dat de open norm van het derde lid nauwelijks duidelijk maakt welke informatie voorhanden moet zijn.¹⁰ In het Verrekenprijbesluit is hierover het volgende vermeld:

"De documentatieverplichting zoals omschreven in artikel 8b, derde lid, Wet Vpb 1969 bestaat uit een beschrijving van de vijf vergelijkbaarheidsfactoren van de gelieerde transacties (...), een onderbouwing van de keuze van de gehanteerde verrekenprijsmethode en een onderbouwing van de voorwaarden, waaronder de prijs, die bij de transacties tot stand zijn gekomen."¹¹

³ Art. 29c lid 5 Wet VPB 1969.

⁴ Art. 29g lid 4 Wet VPB 1969. Zie hierover ook A.E.H. van der Voort Maarschalk, R. Ökten & G.D. van Koevinge, 'Een transferpricingrapport voorkomt geschillen', *MBB* 2022/3, par. 3.

⁵ Regeling aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen, *Stcrt.* 2015, 47457.

⁶ Art. 29d lid 1 Wet VPB 1969.

⁷ Art. 29c Wet VPB 1969.

⁸ Art. 29g Wet VPB 1969.

⁹ Zie hierover ook J.T. van Egdom, *Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational*, FM nr. 115, vijfde druk, Deventer: Wolters Kluwer 2020; G. Bagislayici LLM & M.C. de Graaf, *Inleiding in transfer pricing, Fed fiscale brochures (FFB)*, Deventer: Wolters Kluwer 2024 en E.A. Visser, 'Algemene aspecten van verrekenprijzen', *TFO* 2006/2, nr. 83.

¹⁰ E.A. Visser, *Verrekenprijzen; een drieluik*, FM nr. 115, Deventer: Kluwer 2005, § 4.2.7.1, p. 59; J.A. van Egdom, *Verrekenprijzen; de verdeling van de winst van een multinational*, FM nr. 115, vijfde druk, Deventer: Wolters Kluwer 2020, § 11.3.1, p. 246 en D. de Boer & W.G. Weistra, 'Nieuwe verrekenprijswetgeving: halffabriek of eindproduct?', *WFR* 2001/1725, paragraaf 4.

¹¹ Verrekenprijbesluit 2022, *Stcrt.* 2022, 16685.

¹ Nick van den Hoek en Vincent Leenders zijn werkzaam bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.

² *Kamerstukken II* 2001/02, 28034, nr. 3, p. 8 en 19 (MvT); *Kamerstukken II* 2001/02, 28034, nr. 5, p. 32, 34 (NV) en N. Djebali, *Beslechting van transfer pricing geschillen*, FM nr. 139, (diss Leiden), Deventer: Kluwer 2012, p. 23.

Dit sluit aan bij de richtsnoeren die in hoofdstuk 1 van de OESO-richtlijnen zijn genoemd voor het bepalen van een zakelijke verrekenprijs, waarnaar de wetgever heeft verwezen in de parlementaire geschiedenis.¹² Niet is vereist dat de belastingplichtige een onderzoek uitvoert naar de prijzen die in vergelijkbare situaties tussen ongelieerde partijen tot stand zijn gekomen.¹³

Lichamen die onder het regime van art. 29a e.v. Wet VPB 1969 vallen, voldoen met hun diverse rapporten – indien opgesteld conform de voorschriften – aan de verplichtingen ex art. 8b Wet VPB 1969. Zij moeten dan voor binnenlandse transacties die onder art. 8b Wet VPB 1969 vallen nog wel aanvullend rapporteren, wat zij desgewenst mogen doen op de wijze als voorgeschreven in art. 29a Wet VPB 1969 e.v.

Wat zijn dan die vijf vergelijkbaarheidsfactoren? Het gaat om de vijf factoren die in de OESO-richtlijnen zijn genoemd,¹⁴ te weten: (i) de contractuele voorwaarden waaronder de gelieerde transactie plaatsvindt, (ii) de functies die de betrokken partijen uitoefenen (functionele analyse), (iii) de aard van de geleverde goederen of diensten, (iv) de economische omstandigheden waarin de betrokken partijen zich bevinden en (v) de ondernemingsstrategie die de betrokken partijen volgen met betrekking tot de gelieerde transactie. Vervolgens zijn er, eveneens op grond van de OESO-richtlijnen, ook vijf verrekenprijsmethodes: de Comparable Uncontrolled Price-methode, de Resale Price-methode, de Cost-plus-methode, de Transactional Net Margin-methode en de Transactional Profit Split.¹⁵

3. Parlementaire geschiedenis bewijslastverdeling

In de memorie van toelichting bij de invoering van art. 8b Wet VPB 1969 is opgemerkt dat met de administratieve verplichting van het derde lid niet zozeer is beoogd om een wijziging in de bewijslastverdeling te bewerkstelligen, als wel om te bewerkstelligen dat voldoende informatie beschikbaar is om de zakelijkheid van de tussen gelieerde partijen tot stand gekomen verrekenprijzen te kunnen beoordelen.¹⁶

In de memorie van toelichting is voorts opgemerkt dat in geval de belastingplichtige ‘duidelijk’ in gebreke blijft op

het punt van de administratieve verplichting, de bewijslast met betrekking tot de zakelijkheid van de gehanteerde verrekenprijzen naar hem verschuift.¹⁷ De belastingplichtige moet in dat geval (vormvrij) aannemelijk maken dat de door hem gehanteerde verrekenprijs zakelijk is (hierna ook: omkering zonder verzwaring van de bewijslast). De staatssecretaris zou deze ‘toezegging’ vastleggen in het Verrekenprijsbesluit.¹⁸ In de nota naar aanleiding van het verslag is voorts opgemerkt dat geen wijziging in de verdeling van de bewijslast werd beoogd, ervan uitgaande dat de belastingplichtige aan de administratieve verplichting voldoet.¹⁹

Uitgangspunt is dat (verrekenprijs)documentatie beschikbaar is vanaf het moment dat de transactie heeft plaatsgevonden.²⁰ Als de documentatie niet beschikbaar is als daarom wordt gevraagd door de inspecteur, dan wordt de belastingplichtige in alle gevallen een redelijke termijn van vier weken tot drie maanden gegeven om dit gebrek te herstellen.²¹

In de memorie van toelichting is verder opgemerkt dat de bevoordelingsbedoeling ten aanzien van verrekenprijscorrecties wordt geobjectiveerd. Volgens de wetgever levert een onzakelijke verrekenprijs het vermoeden op – en is daarmee het begin van bewijs geleverd – dat het voor- of nadeel dat hierdoor voor het betrokken lichaam is ontstaan, zijn oorzaak vindt in de gelieerdheid tussen de betrokken lichamen.²²

In de nota naar aanleiding van het verslag is opgemerkt dat het opleggen van vergrijpboetes bij verrekenprijscorrecties wordt beperkt tot zuiver opzettelijke handelingen.²³ Hiermee werd bedoeld dat in het geval van grove schuld dan wel voorwaardelijk opzet geen boete zou worden opgelegd.

4. Normale bewijslastverdeling

Vóór de invoering van art. 8b Wet VPB 1969 werd onzakelijk handelen in de winstsfeer gecorrigeerd op grond van het totaalwinstbeginsel.²⁴ Uit dit beginsel vloeit voort dat alleen voordelen verkregen uit de onderneming tot de

12 *Kamerstukken II* 2001/02, 28034, 5, p. 35-36 (NV).

13 *Kamerstukken II* 2001/02, 28034, 5, p. 36 (NV).

14 *Kamerstukken I* 2001/02, 26854, 45d, p. 3 (MvA). Bedoeld zijn de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations van de OESO.

15 Het staat belastingplichtigen overigens vrij om andere – niet door de OESO genoemde – methoden te gebruiken, mits de keuze voor een dergelijke methode wordt onderbouwd en de toegepaste methode leidt tot een uitkomst die voldoet aan het *arm's length*-beginsel. Zie paragraaf 2.9 van de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

16 *Kamerstukken II* 2001/02, 28034, A, p. 9-10.

17 *Kamerstukken II* 2001/02, 28034, nr. 3, p. 22 (MvT). Wat is bedoeld met de toevoeging ‘duidelijk’ is niet bekend. Zie hierover ook D.J.P.M. Rutges, mr. C.J.E.A. Sporken & drs. J.E. Bouman, ‘Verheldering gewenst van arm's-lengthverplichting bij verrekenprijzen’, *WFR* 2005/1708, par. 3.3.

18 *Kamerstukken I* 2001/02, 28034, 5, p. 34 en p. 37 (NV).

19 *Kamerstukken II* 2001/02, 28034, nr. 5, p. 34 (NV).

20 Zie hierover ook D.J.P.M. Rutges, mr. C.J.E.A. Sporken & drs. J.E. Bouman, ‘Verheldering gewenst van arm's-lengthverplichting bij verrekenprijzen’, *WFR* 2005/1708, par. 4.

21 *Kamerstukken II* 2001/02, 28034, nr. 5, p. 36-37 (NV).

22 *Kamerstukken II* 2001/02, 28034, nr. 3, p. 20-21 (MvT).

23 *Kamerstukken II* 2001/02, 28034, nr. 5, p. 46-47 (NV).

24 B.F.M. Coebergh, *Cursus Belastingrecht Vpb.2.0.4.B.a1*, Inleidende opmerkingen over het totaalwinstbeginsel en het arm's-lengthbeginsel zoals sinds 2002 gecodificeerd.

winst behoren. Voor- en nadelen die zich voordoen in de kapitaalsfeer vallen daarbuiten. De inspecteur diende een correctie daarom te baseren op een (verkapte) winstuitdeling of een onttrekking, waarvoor hij de bewijslast droeg. Bekende voorbeelden hiervan zijn het *Renpaarden*-arrest, het *Cessna*-arrest en het *Bentley*-arrest en, op verrekenprijsg gebied, het *Auto-importeur*-arrest.²⁵ De bewijslast hield niet alleen in dat de inspecteur onzakelijk handelen aannemelijk moest maken, maar ook dat en in hoeverre een uitdeling of onttrekking had plaatsgevonden.²⁶ Omdat geen wijziging in de verdeling van de bewijslast werd beoogd, is dit ook na invoering van art. 8b Wet VPB 1969 de normale bewijslastverdeling.²⁷ Als de (verrekenprijsg-)administratie niet op orde is, krijgt de belastingplichtige te maken met een verschuiving van de bewijslast, in die zin dat hij (anderszins) aannemelijk moet maken dat hij zakelijke verrekenprijzen heeft gehanteerd (omkering zonder verzwaring van de bewijslast). Dat is in lijn met de analyse van de wetgever en volgt ook uit de algemene bewijsrechtelijke regel dat de partij die in strijd met zijn rechtsplicht bewijsnood bij de andere partij veroorzaakt, de bewijslast draagt.²⁸ De belastingplichtige die een neerwaartse winstcorrectie stelt (door een informeel kapitaalstorting) moet per 1 januari 2022 aannemelijk maken dat bij het gelieerde lichaam een corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt en dat deze aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.²⁹ De

overige specifieke bewijs(last)regels van art. 8ba t/m 8bd en art. 35 Wet VPB 1969 bespreken wij niet.³⁰

5. Bewustheid vereist voor winstcorrectie Vpb?

In de jurisprudentie van vóór invoering van art. 8b Wet VPB 1969 werd de eis gesteld dat de belastingplichtige zich bewust was van de bevoordeling, of zich daarvan redelijkerwijs bewust had moeten zijn.³¹ Bij een winstuitdeling moest ook de aandeelhouder zich daarvan bewust zijn geweest (de zogenoemde dubbele bewustheid van het lichaam en zijn aandeelhouder).³² Het bewustheidsvereiste was dus geobjectiveerd.³³ In de literatuur is de vraag opgeworpen of een winstcorrectie na de invoering van art. 8b Wet VPB 1969 kan plaatsvinden zonder dat sprake is van een bewuste bevoordeling.³⁴ De letterlijke tekst van art. 8b lid 1 Wet VPB 1969 – de winst wordt bepaald alsof zakelijke voorwaarden zijn overeengekomen – geeft aanleiding tot het stellen van die vraag omdat daaruit niet volgt dat voor winstcorrectie sprake moet zijn van een winstuitdeling of een onttrekking.³⁵ Wij menen dat die vraag negatief moet worden beantwoord, gelet op de uitspraken van de wetgever in de memorie van toelichting over het objectiveren van de bewustheid.³⁶

25 HR 16 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AB2865, *BNB* 2002/290, m.nt. G.T.K. Meussen (*Renpaarden*-arrest); HR 9 maart 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8960, *BNB* 1983/202, m.nt. J. Verburg (*Cessna*-arrest), HR 18 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC9548, *BNB* 2008/139, m.nt. P.G.H. Albert (*Bentley*-arrest) en HR 28 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE4718, *BNB* 2002/343 (*Auto-importeur*-arrest). Met laatstgenoemd arrest zou de Hoge Raad vriend en vijand hebben verrast (H.A. Vollebregt, 'Een verrassend arrest over verrekenprijzen', *WFR* 2002/1636). Zie voor onttrekkingen HR 29 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR4761, *BNB* 2005/64 en HR 13 januari 2023, ECLI:NL:HR:2023:26, *BNB* 2023/40. Zie hierover ook P.G.H. Albert, 'Onzakelijke verarming: onttrekking of ook winstuitdeling?', *NtFR-B* 2015/9.

26 HR 24 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI0411, *BNB* 2004/112.

27 HR 17 april 2025, ECLI:NL:HR:2025:552, onder verwijzing naar onderdelen 9.10 en 9.11 van de conclusie van A-G Wattel van 24 maart 2023, ECLI:NL:PHR:2023:226, *BNB* 2025/74, m.nt. A.O. Lubbers.

28 M. Schreuder-Vlasblom, *Rechtsbescherming en bestuurlijke voorprocedure*, zesde druk, Deventer: Kluwer 2017, p. 755. Zie hierover ook de bijlage bij de conclusie van A-G Wattel van 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140, onderdeel 14. Vgl. HR 9 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1086, *BNB* 2021/138, m.nt. R.F.C. Spek.

29 Art. 8bb lid 1 Wet VPB 1969. Het derde lid kent een uitzondering op het eerste lid. Art. 8bb Wet VPB 1969 vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Wij wijzen daarnaast op het *Zweedse grootmoeder*-arrest als het standaardarrest voor winstcorrectie als gevolg van een informeel kapitaalstorting (HR 31 mei 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX2866, *BNB* 1978/252, m.nt. Hofstra).

30 Zie hierover J.N. Bouwman & M.J. Boer, 'Mismatches bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel', *MBB* 2023/13; J. Versluis, 'Secundaire transacties en de Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel', *WFR* 2022/216; B.F.M. Coebergh, 'De werking van art. 8bd Wet Vpb 1969 in binnenlandse situaties; dringende aanpassing van de wet gewenst!', *NtFR* 2022/3584; B.F.M. Coebergh, 'Dubbele niet-heffing door verrekenprijsmismatches: nog steeds mogelijk?', *WFR* 2024/314; E.R.J. Exel & S.G. de Kok, 'Naschrift bij de reactie van B.F.M. Coebergh op het artikel 'Dubbele niet-heffing door verrekenprijsmismatches: nog steeds mogelijk?', *WFR* 2025/51 en R.C.H. Graves, B.F.M. Coebergh, G.T.K. Meussen, 'Mismatches door toepassing van het zakelijkheidsbeginsel. Een historisch overzicht van ingrijpen door de wetgever en de Hoge Raad (deel 1)', *WFR* 2026/77.

31 HR 4 mei 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8886, *BNB* 1983/233 en HR 15 mei 1985, ECLI:NL:HR:1985:AW8273, *BNB* 1985/271. Zie hierover ook L. van Heijningen, 'Waarom dubbele bewustheid? De oorsprong van de eis bij verkapte winstuitdelingen', *WFR* 2026/78.

32 Zie vorige voetnoot. Bij een onttrekking daarentegen is geen dubbele bewustheid vereist. Zie Hof Amsterdam 11 september 2025, ECLI:NL:GHAMS:2025:2377, r.o. 4.1.14.

33 R.P.F.M. Hafkenscheid & A.T.G.M. Hosman, *Transfer pricing in het Nederlands belastingrecht* (Fed Fiscale Brochures), Deventer: Fed 1998 (tweede druk), p. 21.

34 Zie S. van Weeghel, 'Het arm's length beginsel en doorstroomvennootschappen', *Forfaitair* 2002, p. 29 en R.J. de Vries & W.P.A. Ouweland, 'De aanstaande handel in broeikasgasemissierechten', *WFR* 2004, p. 1903.

35 De vraag of een correctie in de winstsfeer al dan niet wordt vergezeld door een correctie in de kapitaalsfeer wordt door de OESO overgelaten aan de nationale wetgeving van landen, waardoor er in internationaal verband verschillen kunnen ontstaan op dat vlak. Zie paragraaf 4.86 van de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

36 Zie ook E.A. Visser, *Verrekenprijzen; een drieluik*, FM nr. 115, Deventer: Kluwer 2005, p. 15.

6. De informatiebeschikking

Volgens de wetgever behoort de verrekenprijsadministratie van art. 8b lid 3 Wet VPB 1969 tot de administratie in de zin van art. 52 lid 3 AWR.³⁷ Dat uitgangspunt lijkt ons niet voor discussie vatbaar. Het nemen van een informatiebeschikking vanwege het schenden van de administratie- en bewaarplicht lijkt in voorkomende gevallen een overzichtelijke manier voor de inspecteur om een omgekeerde en verzwaarde bewijslast te bewerkstelligen.³⁸ Omkering en verzwaring van de bewijslast vloeien namelijk voort uit het onherroepelijk worden van een informatiebeschikking.³⁹ De gebreken (in de administratie) moeten wel van een dusdanig gewicht zijn dat ze de zware sanctie van de omgekeerde bewijslast rechtvaardigen.⁴⁰ Hier doet zich echter een bijzonderheid voor, namelijk de 'toezegging' van de staatssecretaris bij de invoering van art. 8b Wet VPB 1969 dat de belastingplichtige die 'duidelijk' in gebreke blijft op het punt van de administratieve verplichting (vormvrij) kan volstaan met het aannemelijk maken dat de door hem gehanteerde verrekenprijs zakelijk is (omkering zonder verzwaring van de bewijslast). De hiervoor toegezegde aanpassing van het Verrekenprijsbesluit is er evenwel nooit gekomen. De Hoge Raad heeft over een vergelijkbaar geval geoordeeld dat geen vertrouwen kan worden ontleend aan een toezegging om een beleidsregel te vervaardigen voordat die beleidsregel van kracht is geworden.⁴¹ Hoewel omkering en verzwaring van

de bewijslast dwingend uit de wet volgen,⁴² heeft de Hoge Raad in het verleden ruimte genomen om de scherpe kantjes van de strikte wetstoepassing af te halen.⁴³ Redelijke wetstoepassing, die de Hoge Raad in dit kader heeft genoemd, brengt naar onze mening mee dat een belastingplichtige zonder deugdelijke verrekenprijsadministratie niet een verzwaarde bewijslast krijgt tegengeworpen als hij (anderszins) aannemelijk maakt dat de gehanteerde verrekenprijzen zakelijk zijn. In de praktijk komt het er evenwel op neer dat de belastingplichtige in zo'n geval alsnog (deugdelijke) verrekenprijsadministratie moet opstellen om aan de 'vormvrije' bewijslast te kunnen voldoen.⁴⁴

7. De vereiste aangifte

7.1 Gebrekkige administratie

De omstandigheid dat geen informatiebeschikking is gegeven voor het niet voldoen aan de administratie- en bewaarplicht, laat onverlet dat de omkering en verzwaring van de bewijslast kan worden gebaseerd op het niet doen van de vereiste aangifte.⁴⁵ Daarvan kan sprake zijn indien een administratie zodanige gebreken en tekortkomingen bevat dat deze niet kan dienen als grondslag voor de winstberekening. De inspecteur kan ter voldoening aan de op hem rustende bewijslast in eerste instantie volstaan met een gemotiveerde schatting van de winst, waarna de belastingplichtige aannemelijk dient te maken dat en waarom zijn winst lager is dan door de inspecteur is berekend. Als vervolgens blijkt dat de volgens de aangifte verschuldigde

37 *Kamerstukken II* 2001/02, 28034, nr. 3, p. 22 (MvT).

38 Anders: A.E.H. van der Voort Maarschalk, R. Ökten & G.D. van Koeveringe, 'Een transferpricingrapport voorkomt geschillen', *MBB* 2022/3. Zij schrijven dat art. 8b lid 3 Wet VPB 1969 verlangt dat de belastingplichtige informatie verzamelt en opneemt in zijn administratie die zich niet bij hem in Nederland bevindt, maar elders binnen het concern. Uit de aard van de zaak gaat het volgens de auteurs om informatie die *niet* tot de administratie van de belastingplichtige behoort of zou moeten behoren. Ten tweede betwijfelen de auteurs of geconcludeerd kan worden dat een belastingplichtige niet aan zijn administratieplicht heeft voldaan als hij daarin niet de art. 8b-informatie heeft opgenomen. 'Ook zonder de informatie zal immers wel sprake zijn van een deugdelijke vastlegging van de financiële resultaten van een onderneming.' Zij verwijzen daarbij naar een wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek over het verkorten van de bewaartermijn van boeken en bescheiden en andere gegevensdragers (*Kamerstukken II* 1997/98, 25753, nr. 3, p. 1, sub 1. (MvT)).

39 Respectievelijk art. 27e lid 1 AWR of art. 25 lid 3 AWR jo. art. 52a AWR.

40 HR 15 juni 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8860, *BNB* 1983/248; HR 11 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4822, *BNB* 1992/69 en HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130, *BNB* 2017/92, r.o. 3.3.5.

41 HR 28 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:1039, *BNB* 2020/17. Zie ook Hof Amsterdam 11 september 2025, ECLI:NL:GHAMS:2025:2377, r.o. 17.5.1.2 e.v. Cramwinckel heeft in het kader van voorlichting door de Belastingdienst voorgesteld dat de Hoge Raad een burgervriendelijkere koers gaat varen voor wat betreft de toepassing van het vertrouwensbeginsel. T.A. Cramwinckel, *Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context* (diss. Leiden), 2022, hoofdstuk 7.

42 A.E.H. van der Voort Maarschalk, R. Ökten & G.D. van Koeveringe, 'Een transferpricingrapport voorkomt geschillen', *MBB* 2022/3, schrijven dat een *verzwaring* van bewijslast zich sowieso niet kan voordoen omdat de wetgever die bij schending van art. 8b lid 3 Wet VPB 1969 uitdrukkelijk heeft uitgesloten. Zo stellig zijn wij niet. De 'toezegging' van de staatssecretaris in de wetgeschiedenis, waarnaar de auteurs verwijzen, zet de duidelijke wetsbepalingen over omkering en verzwaring van de bewijslast (m.n. art. 27e AWR) niet opzij. Zie hierover M.T.M. Hennevelt, 'Drie stellingen over motivering en rechtsvinding', *NLF-W* 2021/39; R.E.C.M. Niessen, 'Motivering op basis van letterlijke interpretatie', *NLF-W* 2021/50; C. Maas, 'Beslissen of motiveren? Over het gebruik van taalkundige argumenten in het fiscale recht', *WFR* 2014/1384 en J. Reugebrink, 'De grammaticale interpretatie van een belastingwet (1)', *WFR* 1959/769.

43 Zie bijv. de jurisprudentie over de partiële omkering en verzwaring van de bewijslast. HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767, *BNB* 2022/108, m.nt. J.P. Boer.

44 In pre-consultatie van het 'beleidsdocument informatiebeschikking' is voorgesteld schending van de administratie- en bewaarplicht niet langer onder de informatiebeschikking te laten vallen. Daarin is tevens voorgesteld de huidige ex tunc toetsing van de informatiebeschikking te vervangen voor een ex nunc toetsing, zodat informatie die na het opleggen van de informatiebeschikking wordt verstrekt kan worden meegenomen in de beoordeling van de rechtmatigheid daarvan. Zie voor de pre-consultatie <https://www.internetconsultatie.nl/beleidsrichtinginformatiebeschikking/b1>. Zie ook E.A.M. Huiskers-Stoop, 'De informatiebeschikking: over knelpunten en oplossingen', *MBB* 2025/26 en N. van den Hoek, 'Pre-consultatie informatiebeschikking: relevantste aanbeveling genegeerd', *TFB* 2025/23.

45 HR 9 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1086, *BNB* 2021/138, m.nt. R.F.C. Spek.

belasting op zichzelf beschouwd en verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting en de belastingplichtige zich daarvan bewust was of dat had moeten zijn, wordt de bewijslast omgekeerd en verzwaaard. De belanghebbende heeft dan namelijk niet de vereiste aangifte gedaan.

7.2 Inhoudelijk gebrek

Ook als de (verrekenprijs)administratie op orde is kan de bewijslast worden omgekeerd en verzwaaard omdat niet de vereiste aangifte is gedaan. Zoals hiervoor vermeld doet zich dit voor als belastingplichtige ten tijde van het indienen van de aangifte zich ervan bewust was (of had moeten zijn) dat door inhoudelijke gebreken in zijn aangifte een op zichzelf beschouwd en verhoudingsgewijs aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven (dan wel dat die bewustheid aan hem kan worden toegerekend).⁴⁶ Wij zijn het eens met het oordeel van Hof Amsterdam dat (ook) in verrekenprijsgeschillen de bewijslast kan worden omgekeerd en verzwaaard op deze grond.⁴⁷ De in de wetsgeschiedenis van art. 8b Wet VPB 1969 besproken lichtere vorm van bewijs (omkering zonder verzwaring van de bewijslast) heeft uitsluitend betrekking op de niet-naleving van de administratieve verplichting van het derde lid. Ook in een verrekenprijsgeschil, waarin de belangen doorgaans groot zijn, kan de rechter uit de voeten met het criterium dat de aangifte zowel in absolute als relatieve zin aanzienlijk te laag moet zijn.

7.3 Formeel gebrek

De vereiste aangifte is evenmin gedaan als aan de aangifte een formeel gebrek kleeft. Het meest bekende voorbeeld hiervan is het ten onrechte niet aanvinken van het trustvakje in de aangifte IB.⁴⁸ In verrekenprijsgeschillen kan dit bijvoorbeeld spelen als de vraag in de aangifte Vpb van grote ondernemingen over bedrijfsreorganisaties ten onrechte niet is aangevinkt.⁴⁹ De bewijslast is dan alleen omgekeerd en verzwaaard voor de correcties die betrekking hebben op de bedrijfsreorganisatie ('partiële omkering'). 'Omkering' vanwege het niet doen van aangifte laten wij verder onbesproken.

8. Bewijslast verschuift niet

De uitspraak van Rechtbank Noord-Holland van 26 juli 2022 gaat over een Zweeds private equity fonds dat bij de overname van een Belgische N.V. een volgens de inspecteur onzakelijke rentelast op *investor loans* was aangegaan bij een concernvennootschap.⁵⁰ De inspecteur gaat voor alle ankers liggen om een correctie te bepleiten, waaronder art. 8b Wet VPB 1969. De rechtbank overweegt dat belanghebbende niet aan de documentatieverplichting van art. 8b lid 3 Wet VPB 1969 had voldaan door te verwijzen naar eerdere (wel) zakelijke leenovereenkomsten. Deze laatste overeenkomsten verschilden op veel punten met de *investor loans*. De door belanghebbende ingebrachte verrekenprijsrapporten liet de rechtbank buiten beschouwing bij de beoordeling van de bewijslastverdeling omdat die pas in 2021 waren opgemaakt en derhalve niet beschikbaar waren toen de inspecteur daarom had gevraagd.⁵¹ Wij achten het niet juist om nadien opgestelde verrekenprijsdocumentatie buiten beschouwing te laten bij de beoordeling van de bewijslastverdeling. Er is naar onze mening geen goede grond om af te wijken van het uitgangspunt dat de rechter zich uitlaat over de bewijslastverdeling op basis van de stukken die in 'zijn fase van het geding' voorhanden zijn.⁵² Aan de opmerkingen in de parlementaire geschiedenis bij art. 8b Wet VPB 1969, over dat de (verrekenprijs)administratie eerder voorhanden moet zijn, komt in dit verband geen doorslaggevende betekenis toe omdat die bepaling als zodanig geen betrekking heeft op de bewijslastverdeling.

Over het gevolg van het niet voldoen aan de documentatieverplichting overweegt de rechtbank dat in de parlementaire geschiedenis is bevestigd dat met art. 8b Wet VPB 1969 niet zozeer beoogd is de bewijslastverdeling te wijzigen, als wel om te bewerkstelligen dat voldoende informatie beschikbaar is om de zakelijkheid van de tussen gelieerde partijen tot stand gekomen verrekenprijzen te kunnen beoordelen. De rechtbank keert de bewijslast niet om. Hoewel de rechtbank terecht overweegt dat de bewijslastverdeling aan haar is voorbehouden, delen wij de analyse van de wetgever dat het niet naleven van de administratieve verplichting van art. 8b lid 3 Wet VPB 1969, bewijsrechtelijke consequenties heeft.⁵³ Dat met de intro-

46 Rb. Noord-Holland 17 oktober 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:8936, r.o. 3.3.3.

47 Hof Amsterdam 11 juli 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:1928.

48 HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767, BNB 2022/108, m.nt. J.P. Boer.

49 Ondernemingen waarop de 'Regeling aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen' (DB/2015/462M) van toepassing is wordt in de aangifte Vpb de vraag gesteld of in het lokale dossier de indicatie is opgenomen dat de lokale entiteit betrokken is geweest of geraakt is door bedrijfsreorganisaties of overdrachten van immateriële activa (waaronder goodwill) in het huidige of voorafgaande jaar.

50 Rb. Noord-Holland 26 juli 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:6584.

51 Rb. Den Haag 14 juli 2023, ECLI:NL:RBDHA:2023:12061, overweegt in r.o. 51 anderszins, namelijk dat de verrekenprijsdocumentatie niet beschikbaar was toen de inspecteur daarom vroeg, maar belanghebbende dit gebrek heeft hersteld door opnieuw een administratie op te stellen ter onderbouwing van de voorwaarden rondom de (gecorrigeerde) faciliteiten.

52 Dit sluit ook aan bij de herkansingfunctie van het hoger beroep. Zie hierover *Kamerstukken II* 2003/04, 29251, nr. 3, p. 8 (MVT) en *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, nr. 201, *Herziening belastingrechtspraak*, Deventer: Kluwer 1996, par. 7.7, p. 38.

53 Anders: A.E.H. van der Voort Maarschalk, R. Ökten & G.D. van Koeveringe, 'Een transferpricingrapport voorkomt geschillen', *MBB* 2022/3, par. 2.4.

ductie van die verplichting niet een wijziging van de bewijslastverdeling werd beoogd heeft betrekking op gevallen waarin de administratieve verplichting wordt nageleefd.⁵⁴

9. Bewijslast verschuift wel

Hof 's-Hertogenbosch oordeelt over een moedermaatschappij van een fiscale eenheid met diverse dochters, waaronder D (BV), die kunstmestproducten produceerde en verkocht aan gelieerde verkooporganisaties.⁵⁵ De verrekenprijzen werden gebaseerd op de *transfer pricing master file*, waarin stond dat *fully fledged* producenten zoals D beloofd worden volgens de CUP-methode. In 2008 is besloten tot investering van € 400 miljoen door D in een fabriek, die D in staat stelde om 39% méér te produceren dan voorheen (het surplus). De *supply- en distribution agreements* bepaalden dat de gelieerde Zwitserse vennootschap E het surplus afnam voor *cost plus 5%*. Door de rest van de winst op de productie van het surplus aan E te laten handelde D onzakelijk, aldus de inspecteur. Het hof acht het niet aannemelijk dat een dergelijke *fully fledged* winstgevende producent haar bestaande en bewezen overwinstcapaciteit op een groot deel van haar productie zou afstaan aan een derde in de markt. De partij die zo'n opmerkelijke stelling inneemt, die niet in lijn is met het eigen beleid, zal de juistheid daarvan aannemelijk moeten maken. A-G Wattel en de Hoge Raad onderschreven die bewijslastverdeling.⁵⁶ De wijze waarop de Hoge Raad dat deed kwam hem op kritiek te staan van respectievelijk Lubbers en Van Buuren.⁵⁷ De Hoge Raad verwees hiervoor naar de onderdelen 9.10 en 9.11 van de conclusie van A-G Wattel. Daarin is vermeld dat in de literatuur wordt verondersteld dat als hoofdregel geldt dat de inspecteur de bewijslast heeft dat de door een belastingplichtige gehanteerde prijzen niet zakelijk zijn. En dat de stellingen van belanghebbende zo vreemd zijn dat er in casu geen reden is om een (dergelijke) *zero base* bewijspositie aan te nemen. De Hoge Raad zou dergelijk onbegrijpelijk taalgebruik niet moeten overnemen, meent Lubbers. Van Buuren merkt op dat de rechtsvorming lijdt onder de verwijzing omdat het aan gerichte rechtsregels ontbreekt, die de Raad wellicht wel had gegeven als niet was verwezen naar de conclusie van de A-G. Wij vinden het in zijn algemeenheid niet bezwaarlijk dat de Hoge Raad in zijn arresten verwijst naar de conclusie van de A-G. Wij zijn het wel met de auteurs eens dat de Hoge Raad daarmee selectiever kan zijn. Door te verwijzen naar een conclusie, die

geen helder normatief kader geeft, wordt geen duidelijkheid geboden in een materie die daarom vraagt.

10. Onzakelijk gehandeld, administratie op orde

De uitspraak van Rechtbank Den Haag van 14 juli 2023 gaat over een telecomaandier die bij concernvennootschappen kredietfaciliteiten had opgenomen waarover zowel rente als *commitment fees* verschuldigd waren, waarbij de *fees* werden berekend over het maximumbedrag van de faciliteit.⁵⁸ Volgens de inspecteur is het in de markt gebruikelijk dat dergelijke *fees* worden berekend over het verschil tussen het maximumbedrag en het opgenomen bedrag, waarvoor hij corrigeerde, naast een correctie op het gehanteerde rentepercentage. De rechtbank overweegt, onder verwijzing naar het *Renpaarden*-arrest, dat zij enkel aan art. 8b Wet VPB 1969 toetst omdat de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat en in hoeverre de uitgaven ter zake van de *commitment fees* en rente zijn gedaan ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van de aandeelhouders. De vraag of belanghebbende zich van een bevoordeling bewust was blijft onbesproken in de uitspraak.

De rechtbank overweegt ook dat de verrekenprijsdocumentatie niet beschikbaar was toen de inspecteur daarom vroeg, maar dat belanghebbende dit gebrek heeft hersteld door opnieuw een administratie op te stellen ter ombouw van de voorwaarden rondom de gecorrigeerde faciliteiten. De rechtbank vervolgt dat de inspecteur onvoldoende heeft aangevoerd om te concluderen dat de documentatie dusdanig gebrekkig is, dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de administratieve verplichting van art. 8b lid 3 Wet VPB 1969. De rechtbank overweegt dat de *commitment fees* terecht zijn gecorrigeerd omdat de inspecteur (kort gezegd) aannemelijk heeft gemaakt dat onzakelijk is gehandeld. De inspecteur had de *commitment fees* 'herrekend' naar wat volgens hem in de markt gebruikelijk is. De rechtbank staat niet expliciet stil bij de hoogte van de correcties.

Opvallend is dat de verrekenprijsadministratie van belanghebbende voldoet, terwijl onzakelijk is gehandeld. Dat lijkt tegenstrijdig, omdat uit die administratie moet blijken of zakelijk is gehandeld. Wij zijn het echter eens met de analyse van Rutges e.a. dat het gebruik van het woord 'of' (in plaats van 'dat') in art. 8b lid 3 Wet VPB 1969 grammaticaal gezien impliceert dat het hanteren van een onzakelijke verrekenprijs niet automatisch betekent dat de belastingplichtige zijn documentatieverplichting heeft verzaakt.⁵⁹ Voldoende is dat de inspecteur uit de docu-

54 Vgl. *Kamerstukken II* 2001/02, 28034, nr. 5, p. 34 en 37 (NV).

55 Hof 's-Hertogenbosch 13 april 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1198.

56 HR 17 april 2025, ECLI:NL:HR:2025:552 en de conclusie van A-G Wattel van 24 maart 2023, ECLI:NL:PHR:2023:226, *BNB* 2025/74 met annotatie van A.O. Lubbers.

57 Zie de annotatie van Lubbers in *BNB* 2025/74 en de annotatie van Van Buuren in *FED* 2025/72. Zie hierover ook M.T.M. Hennevelt, 'Op de gronden vermeld in', *NTFRS* 2025/18.

58 Rb. Den Haag 14 juli 2023, ECLI:NL:RBDHA:2023:12061.

59 D.J.P.M. Rutges, mr. C.J.E.A. Sporcken & drs. J.E. Bouman, 'Verheldering gewenst van arm's-lengthverplichting bij verrekenprijzen', *WFR* 2005/1708, par. 3.1.

mentatie kan afleiden of de gehanteerde verrekenprijs *at arm's length* is of niet.

11. Bewustheid – artikel 8b Wet VPB 1969 (geobjectiveerde bewustheid en bewijsvermoeden)

De uitspraken van Rechtbank Noord-Holland van 17 oktober 2022 gaan over een tabaksfabrikant die jaarlijks € 35 miljoen aan garantievergoedingen betaalde ter zake van een door haar aan de moedermaatschappij in het Verenigd Koninkrijk uitgegeven obligatielening.⁶⁰ De rechtbank komt, via de normale bewijslastverdeling, waarbij het aan de inspecteur is om de onzakelijkheid van de garantievergoedingen aannemelijk te maken, tot de conclusie dat er geen ruimte is voor een garantievergoeding omdat de kredietwaardigheid van belanghebbende gelijk is aan die van het concern.⁶¹

De rechtbank overweegt vervolgens dat de bewustheidseis met de invoering van art. 8b Wet VPB 1969 is geobjectiveerd en dat het vermoeden is ontstaan – en daarmee is het begin van bewijs geleverd – dat het nadeel dat door de betaling van garantievergoedingen voor belanghebbende is ontstaan, zijn oorzaak vindt in de gelieerdheid tussen eiseres en de moedermaatschappij. Belanghebbende kan dit vermoeden volgens de rechtbank weerleggen door twijfel op te roepen over de vraag of het door haar geleden nadeel een andere oorzaak heeft dan de bedoelde gelieerdheid. De rechtbank vervolgt dat de omstandigheid dat belanghebbende en/of de moedermaatschappij zich niet bewust zou (den) zijn geweest van een (verkapte) winstuitdeling, in dit kader niet van belang is. Hof Amsterdam vat het juridisch kader in hoger beroep als volgt samen: “Het ontzenuwen van het bewijsvermoeden dient betrekking te hebben op de gelieerdheid als oorzaak van het onzakelijke handelen en niet op de bewustheid daarvan.”⁶²

60 Rb. Noord-Holland 17 oktober 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:8936, Rb. Noord-Holland 17 oktober 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:8937 en Rb. Noord-Holland 15 december 2023, ECLI:NL:RBNHO:2023:12635.

61 Daar gaat de overweging aan vooraf dat de transfer-pricingrapporten volgens de inspecteur inhoudelijk onvoldoende zijn ter onderbouwing van de gehanteerde garantiefees, maar dat hij zich niet op het standpunt stelt dat art. 8b lid 3 Wet VPB 1969 is geschonden.

62 Hof Amsterdam 11 september 2025, ECLI:NL:GHAMS:2025:2377, r.o. 4.1.20. De onredelijkheid van de benadering van het hof komt in deze uitspraak goed naar voren. Zo heeft belanghebbende voor de jaren 2008 tot en met 2012 een pleitbaar standpunt ter zake van de garantievergoedingen. Een pleitbaar standpunt staat aan omkering en verzwaring van de bewijslast in de weg. Echter, omdat in een deel van die jaren sprake is van omkering en verzwaring van de bewijslast vanwege de correctie van de *factoring fees*, wordt de bewijslast voor die jaren ook omgekeerd en verzwwaard ter zake van de garantievergoedingen.

12. ‘Omkering’ raakt (niet) de gehele aangifte

In de zaak van de tabaksfabrikant komen zowel rechtbank als hof tot de conclusie dat de bewijslast is omgekeerd en verzwwaard voor de gehele aanslag c.q. gehele uitspraak op bezwaar.⁶³ Uit het arrest van 27 mei 2022 (over het trustvakje) volgt naar onze mening dat ‘omkering’ niet verder reikt dan de posten in de aangifte ter zake waarvan een vraag in de aangifte onjuist is beantwoord (‘partiële omkering’).⁶⁴ In de hiervoor besproken uitspraak over een telecomaanbieder oordeelt Rechtbank Den Haag in die zin, onder verwijzing naar het arrest over het trustvakje en de daarin genoemde redelijke wetstoepassing.⁶⁵

De tabaksfabrikant had een *trade mark royalty* van 7% betaald, die door de inspecteur was gecorrigeerd tot 5%. De rechtbank overweegt dat als de omkering en verzwaring van de bewijslast strikt zou worden toegepast, belanghebbende moet doen blijken dat een royalty van 5% onjuist is. Doen blijken dat 7% binnen de bandbreedte valt, zou in dat kader onvoldoende zijn, omdat daarmee nog niet gezegd is dat de 5% die de inspecteur voorstaat niet ook binnen die bandbreedte valt. Gelet op de aard van het geschil (een verrekenprijsgeschil waarbij de vergoeding zich binnen een bepaalde bandbreedte mag bevinden) acht de rechtbank dat een dergelijke bewijsopdracht geen recht doet aan de rechtspositie van belanghebbende. De rechtbank acht eiseres dan ook in haar bewijs geslaagd indien zij doet blijken dat een royalty van 7% *at arm's length* is. Als de bewijslast voor deze correctie terecht is omgekeerd en verzwwaard (omdat ‘omkering’ de hele aanslag raakt), kunnen wij ons vinden in deze bewijslastverdeling.

13. Wat is dan wel zakelijk?

In de zaak over het Zweedse private equity fonds overweegt Rechtbank Noord-Holland dat de inspecteur erin geslaagd is om op zijn minst gereede twijfel te zaaien over de bewijskracht van de drie transfer-pricingrapporten van belanghebbende.⁶⁶ Met het ontkrachten van de transfer-pricingrapporten is echter nog niet aannemelijk gemaakt dat de rente geheel gecorrigeerd dient te worden, wat de

63 Rb. Noord-Holland 17 oktober 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:8937 en Hof Amsterdam 11 september 2025, ECLI:NL:GHAMS:2025:2377, r.o. 4.2.23.

64 HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767, *BNB* 2022/108, m.nt. J.P. Boer. Zie ook J.D. Baron & E. Poelmann, ‘Evenredigheid geconcretiseerd in partiële omkering van de bewijslast’, *TFB* 2023/21; R.C.H. Graves & T.A. Karayazgan, ‘Nuancering partiële omkering bij absoluut-relatiefgebreken in aangifte’, *NLF-W* 2025/21; A.H.G.M. Blomen, ‘Partiële omkering en verzwaring: het nieuwe normaal (?)’, *NIFRS* 2025/9. Anders: Kennisgroepstandpunt Belastingdienst 28 maart 2023, *KG:206:2023:2*, *V-N* 2023/26.12.4 en M.W.C. Soltysik & N.F.M. van Mol, ‘Reactie op artikel in *TFB* 2023/21’, *TFB* 2024/2. Zie ook de gemeenschappelijke bijlage bij twee conclusies van A-G Koopman van 31 januari 2025, ECLI:NL:PHR:2025:200 en de conclusie van A-G Wattel van 18 oktober 2004, nr. 39 104, *V-N* 2004/67.2.

65 Rb. Den Haag 14 juli 2023, ECLI:NL:RBDHA:2023:12061, r.o. 50.

66 Rb. Noord-Holland 26 juli 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:6584.

inspecteur bepleitte, maar niet had onderbouwd door zelf een verrekenprijssrapport in de procedure te brengen. Voor een verrekenprijscorrectie naar een rente van nihil had de inspecteur niet of nauwelijks een onderbouwing gegeven, waardoor de renteaftrek niet werd geweigerd of beperkt wegens onzakelijkheid. De rechtbank laat de bal dus geheel bij de inspecteur, ondanks de kritiek op de verrekenprijssrapporten van belanghebbende. Wij menen dat het bij deze stand van zaken (inderdaad) aan de inspecteur is om (de hoogte van) zijn correctie aannemelijk te maken. Lukt hem dat niet, dan zal de rechtbank zelf (in goede justitie), al dan niet met hulp van een deskundige, een zakelijke prijs (rente) moeten bepalen.⁶⁷

14. Boete

In de zaak van de tabaksfabrikant zien rechtbank en hof geen aanleiding voor het beperken van de beboetbaarheid tot gevallen van 'zuiver opzet', aangezien de opmerking daarover in de parlementaire geschiedenis niet tot vastlegging in beleid heeft geleid. Er is kort gezegd sprake van een beleidsvoornemen dat niet is gerealiseerd. Onder verwijzing naar arresten van de Hoge Raad uit 1985 en 2019 overwegen de colleges dat daaraan geen door de belastingrechter te honoreren vertrouwen kan worden ontleend.⁶⁸ Het hof voegt daar droogjes aan toe dat het aan de Tweede Kamer is om toe te zien op de nakoming van een aan haar gedane toezegging. Pauwels annoteerde bij het arrest uit 2019 dat de Hoge Raad door de gekozen formulering ('door de belastingrechter te honoreren vertrouwen') de deur openhoudt voor het vorderen van schadevergoeding bij de civiele rechter, al zien wij dat in een boetezaak zoals die van de tabaksfabrikant niet snel gebeuren.

15. Conclusie

In de parlementaire geschiedenis bij de invoering van art. 8b Wet VPB 1969 is aan de orde gekomen dat de bewijslast van onzakelijk handelen op de inspecteur rust, ervan uitgaande dat de belastingplichtige aan de administratieve verplichting van het derde lid voldoet. Slaagt de inspecteur in die bewijslast, dan is het aan de belastingplichtige om het bewijsvermoeden te ontzenuwen dat een voor- of nadeel zijn oorzaak vindt in de gelieerdheid. Er wordt verschillend gedacht over de vraag hoe de bewijslast is verdeeld als niet is voldaan aan de administratieve verplichting en op welk moment dat moet worden beoordeeld. In de praktijk is de bewijslast regelmatig omgekeerd en verzaamd vanwege een inhoudelijk gebrek in de aangifte. De

bewijslast is dan naar onze mening alleen voor dat gebrek in de aangifte (partieel) omgekeerd en verzaamd. Tot slot staan wij stil bij de normale bewijsregels voor het geval waarin de belastingplichtige bewust onzakelijk heeft gehandeld maar de inspecteur niet in zijn bewijslast slaagt ter zake van de exacte hoogte van de correctie. Wij menen dat het dan aan de rechter is om in goede justitie, al dan niet met hulp van een deskundige, een zakelijke verrekenprijs te bepalen.

⁶⁷ Vgl. Rb. Noord-Holland 30 september 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:9062, *NLF* 2022/2219 met annotatie van Michiel Hennevelt. In hoger beroep borduurt het partijdebat voort op het werk van de door de rechtbank ingeschakelde deskundige (Hof Amsterdam 11 juli 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:1928).

⁶⁸ HR 23 januari 1985, ECLI:NL:HR:1985:BH1707 en HR 28 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:1039, *BNB* 2020/17, m.nt. Pauwels.