

COMMENTAAR

TEN BROEK¹

Op deze uitspraak valt niet veel aan te merken. Uit een boekenonderzoek is gebleken dat belanghebbende in privé heeft beschikt over aanzienlijke bedragen in contanten waarvan de inspecteur de herkomst niet heeft kunnen duiden. Belanghebbende betwist dat niet, maar stelt dat hij een groot deel van de bedragen heeft verkregen uit geldleningen en een deel uit gespaard vermogen. Het hof volgt belanghebbende niet op dat punt en oordeelt dat de inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de contante geldstromen niet hun verklaring vinden in de geldleningen die belanghebbende stelt te hebben ontvangen. De schuldbekentenissen zijn valselijk opgemaakt, en de datum van ondertekening en de verklaringen van belanghebbende en twee anderen zijn vals. De plaats van ondertekening en de plaats van overdracht van de geldsommen komen niet overeen met de afgelegde verklaringen en de inhoud van de schuldbekentenissen strookt niet met de verklaringen. Ook uit overige feiten blijkt het bestaan van de schuldverklaringen niet. Naar het oordeel van het hof heeft belanghebbende met verwijzing naar de geldleningen het voorgehouden bewijsvermoeden niet ontzenuwd en heeft de inspecteur terecht de contante geldstromen tot het belastbaar inkomen uit werk en woning van belanghebbende gerekend.

Voorafgaand aan het tweede onderzoek ter zitting heeft belanghebbende een voorwaardelijk getuigenaanbod gedaan. De Hoge Raad eist van de feitenrechter een hoge mate van zorgvuldigheid als hij voorbij wil gaan aan een bewijsaanbod en dus niet wil kennismaken van het aangeboden bewijs. Thomas geeft in zijn commentaar in NTFR 2006/1350 een overzicht van situaties waarin de Hoge Raad het passeren van een bewijsaanbod toestaat. In casu heeft belanghebbende het aanbod niet gestand gedaan, ondanks daartoe door het hof herhaaldelijk in de gelegenheid te zijn gesteld. Het hof is vervolgens terecht en gemotiveerd aan dit getuigenaanbod van belanghebbende voorbijgegaan.

De inspecteur heeft op grond van art. 67d AWR een vergrijpboete opgelegd van € 25.500. Het hof is van oordeel dat de inspecteur met hetgeen hij heeft aangedragen, aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende door een omvangrijk bedrag aan inkomsten niet in zijn aangifte te vermelden, zich aldus willens en wetens heeft blootgesteld aan de aanmerkelijke kans een onjuiste aangifte te doen en dat hij die kans toen bewust heeft aanvaard. Belanghebbende heeft middels het overleggen van valse schuldbekentenissen op listige wijze geprobeerd belastingheffing te voorkomen. Het hof heeft het verweer van belanghebbende dat sprake was van schending van het verbod van zelfincriminatie onder verwijzing naar HR 12 juli 2013, nr. 12/01880, NTFR 2013/1586 verworpen. Dit omdat de Hoge Raad in genoemd arrest heeft beslist dat het verbod op gedwongen zelfincriminatie zich niet uitstrekt tot het gebruik van bewijsmateriaal voor het opleggen van een boete, dat weliswaar onder dwang is verkregen maar onafhankelijk van de wil van de verdachte bestaat (wilsonafhankelijk materiaal). Voor zover sprake is van bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van belastingplichtige (wilsafhankelijk materiaal), staat voorop dat de verkrijging van zodanig materiaal mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden.

De rechtbank heeft met inachtneming van een overschrijding van de redelijke termijn met tweeënhalve jaar (vgl. HR 22 april 2005, nr. 37.984, NTFR 2005/591) de boete, die het hof gelet

op alle feiten en omstandigheden passend en geboden acht, met 15% verminderd.

Verder heeft belanghebbende verzocht om een immateriële schadevergoeding wegens overschrijding van de redelijke termijn. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 10 juni 2011 (nr. 09/02639, NTFR 2011/1366, met commentaar van Van der Vegt) geoordeeld dat voor de vraag of de redelijke termijn voor de beslechting van het geschil is overschreden, moet worden aangesloten bij de uitgangspunten die hij in zijn arrest van 22 april 2005 (hiervoor aangehaald) heeft neergelegd voor de duur van de redelijke termijn in fiscale boetesaken. Onder andere de proceshouding van de belanghebbende is bij de beoordeling van belang. De Hoge Raad hanteert als uitgangspunt dat de redelijke termijn voor de behandeling in de bezwaar- en de beroepsfase tezamen niet meer dan twee jaar bedraagt. Het hof constateert dat de periode voor het bezwaar bijna 21 maanden in beslag heeft genomen en dat de beroepsfase twee jaar en acht maanden duurde. Het hof komt vervolgens tot het oordeel dat van de overschrijding van vijftien maanden in de bezwaarfase ten hoogste twaalf maanden aan de inspecteur zijn toe te rekenen en van de overschrijding in de beroepsfase van veertien maanden ten hoogste twaalf maanden niet aan belanghebbende kunnen worden toegerekend en veroordeelt de inspecteur tot vergoeding van de immateriële schade van twee keer € 1.000 (€ 500 per halfjaar).

NTFR 2014/1053

Formeel belastingrecht

Gevolgen schending van de rechten van de verdediging

AG HvJ 25 februari 2014, C-129/13 en C-130/13,
Conclusie A-G (HvJ)

Wetsartikelen: Art. 8:12, Awb

**Samenvatting**

Op 22 februari 2013 (nr. 10/02774 en 10/02777, NTFR 2013/537) is door de belastingkamer van de Hoge Raad – conform de conclusie van A-G Van Hilten (NTFR 2011/1673) – een verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend bij het HvJ. In deze procedure ging het om een aan een belanghebbende toegezonden uitnodiging tot betaling (van douanerechten) waarin stond vermeld dat de motivering ervan op een later tijdstip zou volgen door middel van toezending van een controlerapport. Uiteindelijk werd belanghebbende in de bezwaarfase alsnog gehoord.

In geschil is of het Europeesrechtelijke verdedigingsbeginsel is geschonden, en zo ja, wat de gevolgen daarvan moeten zijn. De douanekamer van Hof Amsterdam oordeelde – kort gezegd – dat weliswaar het verdedigingsrecht was geschonden doordat belanghebbende niet voorafgaande aan de uitreiking van de utb's op enigerlei wijze in de gelegenheid was gesteld om zich daarover uit te laten, maar overwoog vervolgens dat zulks niet leidt tot vernietiging van de utb's

¹ Mr. N. ten Broek is werkzaam bij KPMG Meijburg & Co.

omdat belanghebbende niet was benadeeld (er bestond geen geschil over de hoogte van de utb's) en omdat belanghebbende in bezwaar en beroep alsnog zijn zienswijze schriftelijk en mondeling heeft kunnen toelichten. De schending van het verdedigingsbeginsel was voor het Hof wel aanleiding om de inspecteur te veroordelen in de proceskosten. In de daarop volgende cassatieprocedure was de Hoge Raad van oordeel dat het niet voldoende duidelijk is wat de gevolgen moeten zijn van schending van het verdedigingsbeginsel en stelde bijgevolg een aantal prejudiciële (deel)vragen aan HvJ.

Op 25 januari 2014 heeft A-G Wathelet de onderhavige conclusie genomen. Allereerst concludeert A-G Wathelet dat belanghebbenden zich voor de nationale rechter rechtstreeks op de eerbiediging van de rechten van de verdediging moeten kunnen beroepen om te voorkomen dat deze verdedigingsrechten tot een dode letter verworden of er louter voor de vorm zijn. Vervolgens wordt door A-G Wathelet geconcludeerd dat het verdedigingsbeginsel wordt geschonden indien de adressaat van een bezwaarsluit niet daaraan voorafgaand is gehoord. De omstandigheid dat de in de daaropvolgende bezwaarprocedure alsnog de mogelijkheid bestaat om te worden gehoord, doet om een aantal overtuigende redenen aan de eerdere schending van het verdedigingsbeginsel niet af, met name omdat een bezwaarprocedure geen automatische opschortende werking heeft. Ten slotte is A-G Wathelet van oordeel dat – met verwijzing naar het recente arrest van het HvJ van 10 september 2013 (zaak C-383/13PPU, NTFR 2014/945) – schending van het verdedigingsbeginsel pas tot nietigverklaring van het bezwarende besluit leidt wanneer de (administratieve) procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop zou kunnen hebben gehad.

COMMENTAAR

I.R.J. THIJSSSEN¹

In art. 41 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie is het navolgende vastgelegd: 'Eenieder heeft er recht op dat zijn zaken onpartijdig, billijk en binnen een redelijke termijn door de instellingen, organen en instanties van de Unie worden behandeld. (...) Dit recht behelst met name: het recht van eenieder te worden gehoord voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen.' Wolf vat dit Europeesrechtelijke beginsel in zijn commentaar in NTFR 2011/1834 (bij Rechtbank Den Haag 25 januari 2011, nr. 08/06449 en 08/06450) treffend samen als het beginsel van 'eerst informeren, dan duperen'. Volgens A-G Wathelet doet de Nederlandse regelgeving afbreuk aan dit Europeesrechtelijke verdedigingsbeginsel. Weliswaar verplicht art. 4:8, lid 1, Awb een bestuursorgaan om – voordat het een beschikking geeft die niet is aangevraagd en waartegen een belanghebbende naar verwachting bedenkingen zal hebben – een belanghebbende in de gelegenheid te stellen zijn zienswijze naar voren te brengen, maar deze verplichting geldt ingevolge art. 4:12 Awb echter niet als het een beschikking betreft die strekt tot het vaststellen van een financiële verplichting (zoals bijvoorbeeld een belastingaanslag of utb) indien daartegen bezwaar of administratief beroep mogelijk is. Maar de eventuele constatering dat een bestuursorgaan het verdedigingsbeginsel schendt, is evenwel minder relevant als daaraan geen enkel gevolg wordt verbonden. Alsdan zou

het verdedigingsrecht er immers – om de woorden van A-G Wathelet ook in dit kader te gebruiken – 'louter voor de vorm' zijn.

Alvorens de onderhavige conclusie van A-G Wathelet te commentariëren, is het mijns inziens interessant om diens eerdere conclusie bij het arrest van het HvJ van 10 september 2013 (zaak C-383/13, NTFR 2014/945) te beschouwen. Daarin formuleerde A-G Wathelet (in r.o. 68) – onder verwijzing naar drie arresten: HvJ 24 oktober 1996, zaak C-32/95 (Lisrestal, punt 45), HvJ 21 september 2000, zaak C-462/98 (Mediocrurso, punt 50) en HvJ 29 juni 1994, zaak C-135/92 (Fiskano/Commissie, punt 44) – de hoofdregel dat een in strijd met het verdedigingsrecht genomen besluit nietig moet worden verklaard. Deze hoofdregel wordt vervolgens door A-G Wathelet genuanceerd door daaraan toe te voegen dat 'het ook vaste rechtspraak is dat de eerbiediging van het recht om te worden gehoord geen absolute gelding heeft, maar beperkingen kan bevatten, mits deze werkelijk beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregel worden nagestreefd, en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduidelbare ingreep, waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast'.

In het op deze conclusie volgend arrest van 10 september 2013 gaat het HvJ echter met geen enkel woord in op deze door A-G Wathelet geconstateerde hoofdregel en oordeelt (punt 38) slechts dat: 'Met betrekking tot de door de verwijzende rechter gestelde vragen moet worden opgemerkt dat schending van de rechten van de verdediging, in het bijzonder het recht om te worden gehoord, naar Unierecht pas tot nietigverklaring van het na afloop van de administratieve procedure genomen besluit leidt, wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben (zie in die zin met name arresten van 14 februari 1990, Frankrijk/Commissie, C-301/87, Jurispr. blz. I-307, punt 31; 5 oktober 2000, Duitsland/Commissie, C-288/96, Jurispr. blz. I-8237, punt 101; 1 oktober 2009, Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Raad, C-141/08 P, Jurispr. blz. I-9147, punt 94, en 6 september 2012, Storck/BHIM, C-96/11 P, punt 80)'. Aldus gaat het HvJ voorbij aan de 'harde lijn' dat – kort gezegd – een schending van het verdedigingsbeginsel de vernietiging van het litigieuze besluit tot gevolg heeft.

In de onderhavige, meer recente, conclusie van A-G Wathelet blijft de eerder door hem geformuleerde hoofdregel achterwege en verwijst hij (in r.o. 80) naar het hiervoor aangehaalde arrest van het HvJ van 10 september 2013 waarin 'duidelijk, nauwkeurig en ondubbelzinnig' de rechtsgevolgen uiteen zouden zijn gezet in geval van schending van het verdedigingsbeginsel. Aldus is de (letterlijke) conclusie van A-G Wathelet dat schending van het verdedigingsbeginsel 'pas tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit leidt, wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop zou kunnen hebben gehad'. Deze cryptische conclusie laat zich wat lastig lezen, maar het lijkt mij dat met 'de betrokken administratieve procedure' wordt bedoeld op de (voorbereidings)procedure: de hoorprocedure die volgens Europees recht vooraf zou moeten gaan aan het nemen van een (primair) besluit (maar welke procedure ingevolge art. 4:12 Awb in het onderhavige geval niet heeft plaatsgevonden omdat het een financiële beschikking betreft).

¹ Mr. I.R.J. Thijssen is verbonden aan Jaeger Advocaten-belastingkundigen.

Ik veronderstel dat het HvJ deze conclusie van A-G Wathelet volgt en dat in het onderhavige geval de utb's uiteindelijk niet zullen worden vernietigd vanwege schending van het verdedigingsbeginsel. Dit omdat in de onderhavige procedure belanghebbende heeft erkend dat de procedure geen andere afloop zou hebben gehad in het geval hij wel voorafgaande aan de utb's zou zijn gehoord. Dus er valt in deze procedure weinig vuurwerk te verwachten van het HvJ (en vervolgens de Hoge Raad) en het wachten is dan ook op een procedure waar wel in geschil is dat zonder schending van het verdedigingsbeginsel een andere afloop mogelijk zou kunnen zijn. Schending van het verdedigingsbeginsel krijgt pas gevolgen indien de (mogelijk) andere afloop gelegen zou zijn in de vermindering van de belastingbeschikking (en dus voor een deel in stand blijft). Alsdan zou op basis van de door A-G Wathelet aangehaalde jurisprudentie van het HvJ de belastingbeschikking dus (geheel) moeten worden vernietigd, mede gezien het feit het niet mogelijk lijkt om slechts een deel van de belastingbeschikking te vernietigen. Een belastingbeschikking moet immers als één (meerledig) besluit worden gezien en niet als meerdere deelbesluiten die afzonderlijk vernietigbaar zijn. Vervolgens resteert dan de vraag of de inspecteur in dat geval nog een nieuwe belastingbeschikking kan opleggen om de resterende (materiële) belastingschuld te innen, maar dat is weer een andere discussie die dit commentaar enigszins te buiten gaat.

DMC KG aan DMC GmbH waren overgedragen werd de commanditaire vennootschap ontbonden. Het door K-GmbH en S-GmbH ingebrachte bedrijfsvermogen werd in de overnamebalans van DMC GmbH op boekwaarde gewaardeerd. Echter volgens de Duitse belastingdienst moest waardering tegen actuele waarde plaatsvinden waardoor de latente meerwaarde op de aandelen in DMC KG werden belast. Dit omdat door opheffing van de commanditaire vennootschap S-GmbH en K-GmbH geen vaste inrichting meer hadden in Duitsland, waardoor Duitsland zijn heffingsrecht niet meer kon uitoefenen op het tijdstip van realisatie van de stille reserves. De verwijzende rechter die over de zaak moet oordelen vraagt zich af of de onmiddellijke belastingheffing over de stille reserves wel overeenkomstig EU-recht is en heeft prejudiciële vragen gesteld. Volgens het Hof is het verschil in behandeling van investeerders die niet en investeerders die wel in Duitsland aan de belastingheffing onderworpen blijven in beginsel in strijd met de vrijheid van kapitaalverkeer. Het Hof ziet echter een rechtvaardigingsgrond in de noodzaak om de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te vrijwaren. Dit kan echter alleen als de lidstaat daadwerkelijk wordt verhinderd zijn heffingsbevoegdheid uit te oefenen, hetgeen aan de nationale rechter is om dit uit te maken. De regeling gaat volgens het Hof in beginsel ook niet verder dan noodzakelijk is. Wel merkt het Hof op dat de verplichting om een bankgarantie te stellen, in geval van uitstel van betaling, af moet hangen van het werkelijke risico van niet-invoering van de belasting.

INTERNATIONAAL EN EUROPEES

NTFR 2014/1054

Internationale en Europees
**Ingebrachte aandelen mogen conform Duitse
 regeling tegen actuele waarde worden ge-
 boekt**

HvJ EG/EU 24 januari 2014, C-164/12,
 Uitspraak HvJ EU

Belastingjaar/tijdvak: 2000 - 2001
 Wetsartikelen: Art. 49, VWEU; Art. 63,
 VWEU

Trefwoorden: boekwaarde versus actuele
 waarde, inbreng van aandelen, onmid-
 dellijke belastingheffing over latente
 meerwaarden, vennootschapsbelasting,
 verdeling heffingsbevoegdheid tussen
 lidstaten, vrij verkeer van kapitaal



Samenvatting

DMC KG was een commanditaire vennootschap met zetel te Hamburg. De stille vennoten van deze personenvennootschap waren K-GmbH en S-GmbH beiden te Oostenrijk. De beherrend vennoot was DMC GmbH. De aandelen van deze laatste vennootschap waren in handen van K-GmbH en S-GmbH ieder voor de helft. Op 28 augustus 2001 werd het maatschappelijk kapitaal van DMC GmbH met 100.000 DEM uitgebreid. Deze kapitaalbreng gebeurde door inbreng van de aandelen die K-GmbH en S-GmbH in DMC KG aanhielden. In ruil hiervoor hebben K-GmbH en S-GmbH aandelen DMC GmbH ontvangen. Aangezien alle aandelen van

Feiten

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van art. 49 VWEU.

2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, een vennootschap naar Oostenrijks recht met zetel te Wenen (Oostenrijk) en rechtsopvolgster van Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH (hierna: 'S-GmbH') en van Klausnitzer Ges.m.bH (hierna: 'K-GmbH'), en het Finanzamt Hamburg-Mitte (hierna: 'Finanzamt') over de bepaling van de vermogenswinst in het kader van de vaststelling van de belasting over de winst van een Duitse gewone commanditaire vennootschap voor belastingjaar 2000.

Toepasselijke bepalingen

Duits recht

3. § 6, lid 1, punt 1, derde volzin, van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelastingen) omschrijft de actuele waarde van een economisch goed als het bedrag dat de koper van een onderneming in haar geheel zou besteden voor dat economisch goed, afzonderlijk beschouwd, in de context van de totale waarde van die onderneming. De actuele waarde is te onderscheiden van de boekwaarde, zijnde de waarde van een activum zoals die blijkt uit de balans van een onderneming, te weten verminderd met, met name, de afschrijvingen. De boekwaarde is nooit hoger dan de actuele waarde.

4. § 20 van het Umwandlungssteuergesetz (wet inzake de belasting op herstructurerings van ondernemingen) van 11 oktober 1995 (BGBl. 1995 I, blz. 1250), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: 'UmwStG 1995'), luidde: