

HR, 14 april 2017, 15/02197, ECLI:NL:HR:2017:673

Winst Belgische bedrijvendokters in Nederland belast?**SAMENVATTING**

X woont in België en heeft samen met zijn in Nederland woonachtige zakenpartner Y – als bedrijvendokters – een aantal transacties met betrekking tot de aan- en verkoop c.q. herstructurering van Nederlandse bedrijven verricht. Daarbij is gebruik gemaakt van verschillende entiteiten in onder meer Nederland en de Nederlandse Antillen. Naar aanleiding van een boekenonderzoek dat in 2002 is aangevangen, heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat niet die entiteiten, maar X en Y de winst hebben genoten. De winst van X zou middels een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger aan Nederland moeten worden toegerekend. In een strafrechtelijke procedure is X vrijgesproken van onder andere oplichting van de Belastingdienst. De uitspraak van Hof Den Haag valt uiteen in een aantal formele en materiële aspecten. Het Hof heeft (ambtshalve) overwogen dat de vrijspraak in de strafprocedure niet tot gevolg heeft dat de aanslag moet worden vernietigd. Aangezien X niet heeft voldaan aan de op hem rustende verplichting om gegevens en inlichtingen te verstrekken, geldt volgens het Hof omkering en verzwaring van de bewijslast. Het Hof acht bij X een bron van inkomen aanwezig, zijnde een onderneming. Een vaste inrichting in Nederland heeft het Hof niet aanwezig geacht. Wel oordeelt het Hof dat de onderneming (mede) werd gedreven met behulp van een vaste vertegenwoordiger en dat de winst geheel in Nederland is belast. De uitspraak van het Hof wordt door X in cassatie op meerdere punten bestreden. De Hoge Raad oordeelt ten eerste dat de navorderingsaanslag niet in strijd met de in artikel 6, lid 2, EVRM genoemde onschuldpresumptie is opgelegd. Ten tweede oordeelt de Hoge Raad dat het Hof terecht heeft geoordeeld dat X niet volledig aan de in artikel 47, lid 1, AWR neergelegde wettelijke verplichting tot het verstrekken van inlichtingen heeft voldaan en dat de bewijslast terecht is omgekeerd. Een (mogelijk) pleitbaar standpunt van X dat hij niet belastingplichtig is, ontslaat hem niet van zijn verplichting te voldoen aan een inlichtingenverzoek aangaande zijn (eventuele) belastingplicht. Ten derde oordeelt de Hoge Raad dat het Hof terecht heeft geoordeeld dat het geheel van de door X verrichte werkzaamheden in fiscale zin een onderneming vormde die door X werd gedreven met behulp van een vaste vertegenwoordiger, en dat de behaalde winst aan X moet worden toegerekend. Ten vierde oordeelt de Hoge Raad dat het Hof, door te oordelen dat de winst die X heeft behaald in zijn geheel moet worden toegerekend aan Nederland, ofwel blijkt heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting, ofwel zijn oordeel niet voldoende heeft gemotiveerd. De zaak is verwezen naar Hof Amsterdam. Anders A-G Niessen.

Bron:

Arrest gewezen op het beroep in cassatie van [X] te [Z], België, (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 1 april 2015, nr. BK-09/00406, op het hoger beroep van de Inspecteur alsmede het incidentele hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank te 's-Gravenhage (nrs. AWB 06/5541 VPB en AWB 06/5544 VPB) betreffende een aan belanghebbende over het jaar 1999 opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1 Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft de zaak doen toelichten door I. de Roos, advocaat te Amsterdam.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 7 juli 2016 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep (ECLI:NL:PHR:2016:784).

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2 Beoordeling van de middelen

2.1.

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1.

Belanghebbende was in het onderhavige jaar woonachtig in België. Naar eigen omschrijving is hij "financieel, juridisch en fiscaal specialist, met name op het gebied van het structureren, van koop en verkoop van ondernemingen".

2.1.2.

Zakenpartner van belanghebbende is de in Nederland woonachtige [B] (hierna: [B]). Naar eigen omschrijving is hij "financier en investeerder in verschillende private en publieke (beursgenoteerde) ondernemingen" en als zodanig commissaris en/of adviseur bij een veertigtal ondernemingen in Europa en de Verenigde Staten.

2.1.3.

[C] N.V. (hierna: [C]) is op 20 april 1995 opgericht naar het recht van de (toenmalige) Nederlandse Antillen en is aldaar gevestigd. Haar gestorte kapitaal bedraagt nihil. Doelstelling van [C] is beleggen in de meest ruime zin. [C] houdt aandelen en participatiebewijzen en heeft geen personeel in dienst. Enig bestuurder van [C] was de op de (toenmalige) Nederlandse Antillen woonachtige [D] (hierna: [D]). Volgens de winst- en verliesrekening van 1998 bedroeg zijn beloning in dat jaar f 2854.

2.1.4.

Enig aandeelhouder van [C] is [A] Ltd (hierna: [A]). [A] is opgericht naar het recht van de Britse Maagdeneilanden en is aldaar gevestigd. Haar aandelenkapitaal bestaat uit één toonderaandeel. Op een door belanghebbende in 1991 ingevuld formulier van de Banque Internationale à Luxembourg (hierna: BIL) is belanghebbende vermeld als "bénéficiaire économique" van [A]. Blijkens het formulier zijn belanghebbende en zijn echtgenote gemachtigden van een bij BIL aangehouden bankrekening van [A]. Het toonderaandeel [A] bevond zich tot 2001 in het woonhuis van belanghebbende en is in dat jaar ondergebracht in de op Curaçao gevestigde Stichting Particulier Fonds [EE] (hierna: [EE]). De oprichter en de enige bestuurder van [EE] was [GG] N.V., een kleindochtervennootschap van [A]. [D] was de enige bestuurder van [GG] N.V.

2.1.5.

In de periode 1995 tot medio 2006 hielden belanghebbende, [C] en/of een andere houdstervennootschap gedurende kortere of langere tijd aandelenbelangen in diverse bedrijven. Verder verrichtten belanghebbende en [B] in deze periode 20 à 25 'verkenningen' ter belegging in diverse vennootschappen, waaronder een aantal buitenlandse.

2.1.6.

Onder meer belanghebbende, [B] en [C] waren betrokken bij een reeks transacties die hebben geleid tot de overname in 1999 van delen van (de activa van) het gefailleerde [G]-concern door een Amerikaans concern (hierna: de VBK-transactie). [C] heeft binnen die reeks transacties winst behaald met de verkoop van aandelen, welke winst is overgemaakt naar de hiervoor in 2.1.4 vermelde bankrekening van [A] bij BIL.

2.1.7.

Blijkens 's Hofs overwegingen in 7.16 van zijn uitspraak heeft belanghebbende binnen het kader van (onder andere) de VBK-transactie:

- kapitaal geïnvesteerd en aangewend zoals geld, verstrekte garanties, computers, een telefoon en faxapparaat, en kantoor aan huis gehouden;
- fysieke en hoogwaardige intellectuele arbeid verricht zoals het voeren van besprekingen en onderhandelingen en het (doen) opstellen en uitvoeren van saneringsplannen;
- deelgenomen aan het economische verkeer, zoals het benaderen van potentiële investeerders, financiële instellingen, bedrijven in financiële nood en zakenrelaties.

2.1.8.

In 2002 is de Inspecteur tezamen met de FIOD ECD een onderzoek gestart naar de (binnenlandse) belastingplicht van belanghebbende in verband met onder andere de VBK-transactie. In maart 2003 is een gerechtelijk vooronderzoek geopend. In het kader van dit vooronderzoek heeft de FIOD-ECD op 29 maart 2004 huiszoeken gedaan bij belanghebbende en [B] en is het in België gelegen kantoor van belanghebbende doorzocht. Bij deze doorzoeken heeft de FIOD-ECD circa zes verhuisdozen meegenomen met daarin administratie en andere documenten.

De Inspecteur heeft in de periode 17 februari 2005 tot en met 1 september 2005 aan belanghebbende zesmaal, zowel schriftelijk als mondeling, verzocht hem inlichtingen te verstrekken en bescheiden over te leggen met betrekking tot onder meer [C] en [A]. Belanghebbende heeft de gevraagde bescheiden niet overgelegd. Wel heeft één hoorgesprek plaatsgehad waarin belanghebbende inlichtingen heeft verstrekt. In het kader van het onderzoek is ook [D] gehoord over de rol die hij als bestuurder van [C] vervulde bij de VBK transactie.

2.1.9.

De Inspecteur heeft het standpunt ingenomen dat de resultaten die zijn opgekomen uit de langdurige en nauwe samenwerking van belanghebbende met [B] moeten worden aangemerkt als winst uit onderneming en dat die onderneming door belanghebbende met behulp van [B] als vaste vertegenwoordiger in Nederland is gedreven. Daarvan uitgaande heeft de Inspecteur een deel van de hiervoor in 2.1.6 genoemde en naar de bankrekening van [A] bij BIL overgemaakte winst uit de VBK-transactie tot de in Nederland belastbare winst uit die onderneming gerekend. Op grond hiervan heeft de Inspecteur de navorderingsaanslag met volgnummer H97 opgelegd.

2.1.10.

In verband met de VBK-transactie is belanghebbende vervolgd wegens oplichting van de Belastingdienst in het jaar 1999. Volgens de dagvaarding zouden de oplichtingshandelingen van belanghebbende onder andere hebben bestaan uit de overboeking van verkoopwinsten aan [C], de overboeking van tegoeden van [C] aan [A] en het (aldus) buiten het zicht van de Nederlandse Belastingdienst houden van (onder meer) de uit de VBK-transactie genoten voordelen. Bij vonnis van 25 april 2008 heeft de rechtbank belanghebbende vrijgesproken ter zake van de ten laste gelegde oplichting in het jaar 1999. Met de intrekking van het door het Openbaar Ministerie ingestelde hoger beroep tegen het vonnis van de rechtbank is dat vonnis onherroepelijk geworden.

2.2.

Het eerste middel richt zich tegen 's Hofs oordeel dat uit het arrest van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens van 23 oktober 2014, Melo Tadeu tegen Portugal, nr. 27785/10, niet volgt dat, gelet op de hiervoor in 2.1.10 vermelde vrijspraak, de onderhavige navorderingsaanslag is opgelegd in strijd met de in artikel 6, lid 2, EVRM genoemde onschuldpresumptie en om die reden moet worden vernietigd.

Het middel kan niet tot cassatie leiden op de gronden vermeld in de onderdelen 3.27 tot en met 3.44 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.

2.3.1.

Het tweede middel richt zich tegen 's Hofs oordeel dat belanghebbende niet volledig aan de in artikel 47, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (tekst voor het onderhavige jaar; hierna: AWR) neergelegde wettelijke verplichting tot het verstrekken van inlichtingen heeft voldaan en dat derhalve het Hof is gehouden het hoger beroep op grond van het bepaalde in artikel 27e, letter b, AWR in

samenhang gelezen met artikel 27j, lid 2, AWR ongegrond te verklaren, tenzij blijkt dat en in hoeverre de uitspraak op bezwaar onjuist is.

2.3.2.

Het middel faalt. 's Hofs oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Anders dan het middel betoogt ontslaat het (mogelijk) pleitbare standpunt van belanghebbende dat hij niet in Nederland belastingplichtig is, hem niet van zijn verplichting om te voldoen aan een op artikel 47, lid 1, AWR gestoeld verzoek om inlichtingen aangaande zijn (eventuele) belastingplicht.

2.4.1.

Het derde en vierde middel richten zich tegen de in de onderdelen 7.7 tot en met 7.24 van de uitspraak van het Hof weergegeven oordelen dat, kort samengevat, het geheel van de door belanghebbende verrichte werkzaamheden in verband met (onder andere) de VBK-transactie in fiscale zin een onderneming vormde die door belanghebbende werd gedreven met behulp van [B] als vaste vertegenwoordiger, en dat de door [C] met de VBK transactie behaalde winst aan belanghebbende moet worden toegerekend. Het Hof heeft daarbij groot gewicht toegekend aan hetgeen [D] heeft verklaard tijdens het hiervoor in 2.1.8 genoemde onderzoek. Volgens het Hof volgt daaruit dat [D] weliswaar statutair bestuurder was van [C], maar dat hij feitelijk slechts de uitvoerder was van hetgeen belanghebbende hem opdroeg.

2.4.2.

De middelen falen. In de bestreden oordelen ligt als oordeel van het Hof besloten dat belanghebbende niet erin is geslaagd overtuigend aan te tonen dat en in hoeverre de uitspraak op bezwaar onjuist is. De oordelen van het Hof geven geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kunnen, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Zij zijn ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. In 's Hofs overwegingen ligt besloten dat het Hof niet is voorbijgegaan aan de civielrechtelijke eigendomsverhoudingen met betrekking tot de bij de VBK transactie betrokken vermogensbestanddelen, dat naar zijn oordeel het economische belang bij die vermogensbestanddelen (mede) bij belanghebbende berustte en dat de VBK-transactie werd verricht voor rekening en risico van (onder andere) belanghebbende.

2.5.1.

Het vijfde middel richt zich met rechts- en motiveringsklachten tegen 's Hofs in de onderdelen 7.25 tot en met 7.30 van zijn uitspraak gemotiveerde oordeel dat belanghebbende winst uit onderneming in Nederland heeft behaald met behulp van [B] als zijn vaste vertegenwoordiger. Het middel betoogt dat het door belanghebbende en [B] gezamenlijk drijven van een onderneming met een 50/50 winstverdeling uitsluit dat [B] als vaste vertegenwoordiger van belanghebbende kan worden beschouwd.

2.5.2.

Het middel faalt. Het Hof heeft aan zijn oordeel ten grondslag gelegd dat [B] binnen de langdurige en nauwe samenwerking met belanghebbende de bevoegdheid heeft om transacties met derden aan te gaan, het aangaan van geldleningen daaronder begrepen, en daarbij belanghebbende in juridisch opzicht te binden. Dat [B] daarbij ook zichzelf bindt en aldus partij wordt bij die transacties maakt dat volgens het Hof niet anders.

Mede in het licht van de omstandigheid dat belanghebbende overtuigend diende aan te tonen dat en in hoeverre de uitspraak op bezwaar onjuist is, geeft het door het middel bestreden oordeel van het Hof geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan het, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het oordeel is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Het Belastingverdrag Nederland-België van 19 oktober 1970 (hierna: het Belastingverdrag Nederland-België) biedt geen grond voor de opvatting dat indien een onderneming door zakenpartners voor gezamenlijke rekening met een 50/50 winstverdeling wordt gedreven, een in Nederland woonachtige of gevestigde zakenpartner voor de door hem in die onderneming verrichte transacties niet mede als vaste vertegenwoordiger van niet in Nederland woonachtige of gevestigde zakenpartners kan worden beschouwd, als hij bij die transacties mede optreedt als gevolmachtigde van die andere zakenpartners.

2.6.1.

Het zesde middel richt zich tegen 's Hofs oordeel in onderdeel 7.31 van zijn uitspraak, inhoudende dat de door belanghebbende genoten winst uit onderneming voor de toepassing van het Belastingverdrag Nederland-België in zijn geheel moet worden toegerekend aan Nederland.

2.6.2.

Op grond van artikel 48, leden 2 en 3, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet IB 1964), in samenhang gelezen met artikel 49, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet IB 1964 is een buitenlandse belastingplichtige aan de (Nederlandse) inkomstenbelasting onderworpen ter zake van de belastbare winst uit een Nederlandse onderneming, zijnde de belastbare winst uit een onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland of een vaste vertegenwoordiger in Nederland.

Op grond van artikel 7, paragraaf 1, van het Belastingverdrag Nederland-België is de belastbare winst van een door een inwoner van België gedreven onderneming slechts in Nederland belastbaar in zoverre die winst aan een in Nederland gevestigde vaste inrichting – waaronder mede wordt begrepen een vaste vertegenwoordiger – kan worden toegerekend. Voorts mogen op grond van artikel 13, paragraaf 2, van het Belastingverdrag Nederland-België, kort gezegd en voor zover hier van belang, voordelen die zijn verkregen uit de vervreemding van roerende goederen die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting die een onderneming van België in Nederland heeft in Nederland worden belast.

2.6.3.

Het middel slaagt. Door te oordelen dat de winst die belanghebbende heeft behaald in zijn geheel moet worden toegerekend aan Nederland, heeft het Hof ofwel blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting, ofwel zijn oordeel niet voldoende gemotiveerd.

Het Hof is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting indien het zou hebben aangenomen dat de door belanghebbende behaalde winst belastbaar is in Nederland, ook in zoverre de winst niet aan een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger in Nederland kan worden toegerekend.

Indien het Hof is uitgegaan van de juiste rechtsopvatting is zijn oordeel, ook wanneer ervan wordt uitgegaan dat het Hof het hoger beroep ongegrond diende te verklaren tenzij belanghebbende heeft doen blijken dat en in hoeverre de uitspraak op bezwaar onjuist is, niet zonder meer begrijpelijk. In het licht van de hiervoor in 2.1.7 vermelde feiten behoefde 's Hofs oordeel dat de door belanghebbende behaalde winst in zijn geheel moet worden toegerekend aan Nederland nadere motivering, die evenwel ontbreekt.

2.7.

Het zevende middel kan niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu het middel niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

2.8.

Gelet op het hiervoor in 2.6.3 overwogene kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen voor een nieuwe beoordeling van de vraag in hoeverre de door belanghebbende genoten winst uit de VBK-transactie moet worden toegerekend aan de vaste inrichting in Nederland van belanghebbendes onderneming.

3 Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. Door het verwijzingshof zal worden beoordeeld tot welk bedrag aan belanghebbende een vergoeding dient te worden toegekend voor de kosten van het geding voor het Hof.

4 Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie gegrond,

vernietigt de uitspraak van het Hof, doch uitsluitend wat betreft de beslissing met betrekking tot de navorderingsaanslag met volgnummer H97,

verwijst het geding naar het Gerechtshof Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,

gelast dat de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 123, en

veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 3342 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.A.C.A. Overgaauw als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, L.F. van Kalmthout en M.E. van Hilten, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 14 april 2017.