

NLF 2023/1026

Afroomconstructie; verlengde navorderingstermijn; passende vergrijpboetes

A-G 17 maart 2023, 22/03044, ECLI:NL:PHR:2023:303

Belastingtjdvak 2003-2015

Wetsartikel(en) 16, lid 4 AWR

NFLT-termen 12-jaarstermijn (navorderingsaanslag),
termijnverlenging (navorderingsaanslag)

Formele relaties

Rechtbank Noord-Holland: ECLI:NL:RBNHO:2020:11276

Rechtbank Noord-Holland: ECLI:NL:RBNHO:2020:11281

Hof Amsterdam: ECLI:NL:GHAMS:2022:1790

Hof Amsterdam: ECLI:NL:GHAMS:2022:1791

TOON BRON

SAMENVATTING

De onderhavige conclusie heeft betrekking op twee cassatieberoepen van dga X en 'zijn' bv.

X hield tot 10 december 2014 indirect 50% en vanaf 10 december 2014 100% van de aandelen in de bv.

X en de toenmalige mede-aandeelhouder hebben geld overgemaakt onder valse vlag naar en van Zwitserse (code)rekeningen.

X heeft op 9 oktober 2015 bij de fiscus gemeld dat hij vermogen in het buitenland aanhield waarover geen belasting was betaald. Hij heeft toen de overmakingen onder valse vlag naar en van de Zwitserse (code) rekeningen niet gemeld. Nadat de Inspecteur daarvan alsnog op de hoogte geraakte, zijn die overmakingen aangemerkt als reguliere voordelen uit aanmerkelijk belang van X.

In de zaak van X is in geschil of de ab-voordelen in het buitenland zijn 'opgekomen' in de zin van artikel 16, lid 4, AWR en of daardoor de navorderingstermijn is verlengd tot twaalf jaar.

In beide zaken is in geschil of de opgelegde vergrijpboetes verminderd moeten worden tot 45% van het nagevorderde bedrag op grond van het 'Memo aandachtspunten verhuuld vermogen' van de Belastingdienst.

Hof Amsterdam heeft geoordeeld dat de ab-voorde-

len in het buitenland zijn opgekomen in de zin van artikel 16, lid 4, AWR. Beslissend achtte het Hof de wijze waarop de bv op basis van facturen voor gefinancierde prestaties geld overmaakte naar een Zwitserse coderekening waarvoor de mede-aandeelhouder van X bevoegd was, waarna vanaf die code-rekening de voor X bestemde gelden werden overgeboekt naar diens eveneens in Zwitserland aangehouden rekening. Het Hof onderschreef ook het oordeel van Rechtbank Noord-Holland dat de belanghebbenden niet volledig hebben meegewerkt omdat zij pas, na daar op 6 oktober 2016 naar te zijn gevraagd, op 11 november 2016 de winstuitdelingen en de ab-inkomsten meldden. Het Hof is met de Rechtbank van oordeel dat in het onderhavige geval vergrijpboetes van 85% van de nagevorderde belasting, vóór de door de Rechtbank toegepaste vermindering wegens overschrijding van de redelijke termijn in eerste aanleg, passend en geboden zijn. In cassatie stelt X dat het ab-inkomen niet in het buitenland is opgekomen. Beide belanghebbenden bestrijden het oordeel dat zij niet volledig zouden hebben meegewerkt en daarom geen aanspraak op strafvermindering hebben.

Volgens A-G Wattel falen alle middelen. Hij concludeert tot ongegrondverklaring van de cassatieberoepen.

NOOT

Een zaak met veel formeel- en boeterechtelijke thema's die door A-G Wattel uitgebreid bij de kop worden gepakt in een lezenswaardige conclusie. Ik licht één onderdeel eruit. Daarvoor zijn de volgende feiten van belang. Nederlandse dga's maken valse facturen op om zo een aftrekpost binnen de vennootschap te creëren. De Zwitserse vennootschap van wie de facturen afkomstig zouden zijn, heeft geen flauw benul van de 'scam'. De facturen worden uitbetaald op een Zwitserse coderekening en vervolgens wordt deze buit verdeeld over twee eveneens coderekeningen van de dga's.

Op voorhand merk ik overigens op dat de Hoge Raad op 21 april 2023 heeft beslist in deze procedure en het beroep ongegrond heeft verklaard onder verwijzing naar artikel 81, lid 1, Wet RO.

Inkomstenkant

In geschil is of de verlengde navorderingstermijn van toepassing is op de revenuen van de dga uit deze ‘constructie’, die worden aangemerkt als ab-voordelen. Rechtbank Noord-Holland in 2021 en vervolgens Hof Amsterdam in 2022 meenden van wel. De A-G onderschrijft dat oordeel. Het buitenland-element dat benodigd is om te kunnen navorderen op basis van artikel 16, lid 4, AWR lijkt in de onderhavige procedure voor de hand te liggen; de rekeningen werden aangehouden bij de UBS in Zwitserland. Bij de bespreking van de jurisprudentie over de verlengde navorderingstermijn hecht de A-G aan het gegeven dat in casu de betalingen van de valse facturen rechtstreeks vanuit Nederland op de buitenlandse bankrekening hebben plaatsgevonden.

Blijkens de parlementaire geschiedenis die ook door de A-G wordt aangehaald moet de rechtvaardiging voor het onderscheid tussen de vijf- en twaalfjaarstermijn worden gevonden in het gebrek aan controlemogelijkheden ingeval sprake is van buitenlandse bestanddelen van vermogen of inkomen. Dit wordt bevestigd in de zogenoemde Passenheim-van Schoot-jurisprudentie.¹

De omstandigheid dat de factuurbedragen rechtstreeks werden overgeboekt naar UBS maakt dus kennelijk dat deze geldstromen niet of lastiger te controleren zijn en dus de toepassing van de verlengde termijn gerechtvaardigd is. In de omgekeerde situatie dat betalingen vanuit het buitenland rechtstreeks op een Nederlandse bankrekening worden ontvangen, geldt de verlengde termijn evenwel niet. In dat geval wordt in de rechtspraak aangenomen dat de betalingen te controleren zijn en is de twaalfjaarstermijn niet van toepassing. In zijn arrest van 8 oktober 2010 overwoog de Hoge Raad immers:²

‘4.3. Het middel slaagt. De omstandigheid dat de oorsprong van de onderhavige vordering in het buitenland ligt en deze oorsprong door de wijze van uitbetalen, te weten in contanten, aan het zicht van de Nederlandse fiscus is onttrokken, is voldoende om een vordering als deze onder artikel 16, lid 4, AWR te doen vallen. Dit wordt niet anders doordat de ontvangen contanten later

op een in Nederland aangehouden, door belanghebbende in haar aangifte vennootschapsbelasting verantwoordde, bankrekening van belanghebbende zijn gestort. *Immers, anders dan bij een rechtstreekse betaling op een Nederlandse bankrekening blijft dan gelden dat de oorsprong van de desbetreffende gelden aan het zicht van de Nederlandse fiscus was onttrokken (AN: cursivering).*’

In hoeverre de ‘rechtstreeksheid’ een leidend argument dient te zijn, is mijns inziens dan ook de vraag.³

Aftrekkant

In de onderhavige zaak zijn ook navorderingsaanslagen vpb over de jaren 2012 en 2013 in geschil. Uit de conclusie leid ik af dat deze aanslagen met de reguliere vijfjaarstermijn zijn opgelegd. Wel is aardig te bezien hoe de vpb-zaak ten aanzien van de onterecht geclaimde aftrekposten zou kunnen hebben gelopen indien artikel 16, lid 4, AWR zou zijn toegepast. Een (op onderdelen) vergelijkbare zaak was in 2008 bij Hof Arnhem aanhangig.⁴

In deze zaak had een belanghebbende, een bv, (advocaat) kosten gemaakt in de Verenigde Staten en had zij deze kosten op de winst in aftrek gebracht. Volgens de Inspecteur bleken die uitgaven echter bij nader inzien helemaal niet aftrekbaar te zijn. Omdat dit inzicht van de Inspecteur pas ná het verstrijken van de reguliere navorderingstermijn opkwam, moest het Hof, alvorens tot inhoudelijke toetsing van de uitgaven kon worden overgaan, zich eerst over de vraag buigen of de verlengde navorderingstermijn in dit geval wel mocht worden gebruikt. Hof Arnhem oordeelde onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis van de verlengde navorderingstermijn als volgt:

‘4.2.4. Uit de hiervoor aangehaalde passages uit de wetgeschiedenis van artikel 16, vierde lid, van de AWR blijkt dat de wetgever het oog heeft gehad op baten en niet op de aftrekbaarheid van kosten en dat de verruiming van de bevoegdheid tot navordering dient ter compensatie van het gebrek aan controlebevoegdheden ter zake van de Belastingdienst. In het onderhavige geval gaat het

¹ HR 28 september 2012, 11/05099, ECLI:NL:HR:2012:BX8552.

² HR 8 oktober 2010, 09/04322, ECLI:NL:HR:2010:BN9666.

³ Is in dit verband (nog) relevant dat belanghebbende de rechtstreekse betaling zelf deed vanaf zijn eigen bankrekening, zoals niet het geval lijkt te zijn geweest in HR 13 augustus 2004, 39.287, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911?

⁴ Hof Arnhem 22 januari 2008, 05/00124, ECLI:NL:GHARN:2008:BC3257, r.o. 4.2.4.

evenwel om (al dan niet aftrekbare) uitgaven. Voorts had belanghebbende deze uitgaven in de jaren 1994 en 1995 als kosten vermeld in haar boekhouding en in haar jaarrekening. De fiscus was ter zake dan ook niet beperkt in zijn controle mogelijkheden, nu het hem vrijstond van belanghebbende te verlangen de aftrekbaarheid van deze uitgaven aannemelijk te maken. Naar het oordeel van het Hof is artikel 16, vierde lid, van de AWR in het onderhavige geval dan ook niet van toepassing. Voor dat geval is niet in geschil dat de navorderingsaanslagen te laat zijn opgelegd. Het Hof zal daarom het beroep gegrond verklaren en de navorderingsaanslagen vernietigen.’

Het Hof is derhalve van oordeel dat (i) de verlengde navorderingstermijn in beginsel niet geldt bij correcties kostenaftrek en (ii) dat alleen bij een gebrek aan controle mogelijkheden de verlengde navorderingstermijn van toepassing kan zijn.

Hoewel de staatssecretaris van mening is dat de uitspraak van Hof Arnhem ‘aanvechtbaar’ is, heeft hij afgezien van cassatie.⁵ Volgens de staatssecretaris wordt in de wetgeschiedenis ook verwezen naar winst, zodat zijns inziens verdedigbaar is dat de verlengde navorderingstermijn zowel voor opbrengsten als kosten (samen winst) toepasbaar is. Desalniettemin heeft de staatssecretaris geen aanleiding gezien om tegen het oordeel van het Hof Arnhem cassatieberoep aan te tekenen. Volgens de staatssecretaris geldt namelijk in die zaak het volgende:

‘De in geschil zijnde kosten zijn volledig in de boekhouding en aangifte verwerkt en ook zichtbaar vanaf een Nederlandse bankrekening overgemaakt naar de trustaccount van de Amerikaanse advocaat. De Inspecteur had door te vragen naar de schriftelijke bescheiden die aan de in Amerika te betalen kosten ten grondslag liggen de gepresenteerde kosten kunnen controleren.’

Vraag blijft in casu natuurlijk wel of bij controle van de kostenpost met bijbehorende facturen door de fiscus, vastgesteld had kunnen worden of sprake was van een ‘opzetje’. Was dat gemakkelijker geweest bij binnen-

landse valse facturen dan bij valse facturen van een buitenlandse entiteit?

Anneke Nuyens

De Bont advocaten / Tilburg University

⁵ MvF 28 februari 2008, DGB2008-697.