

## In Nederland verdiende omzet op een buitenlandse rekening gestort? Geen 12-jaars navorderingstermijn

n.a.v. A-G IJzerman 28 juni 2017, [ECLI:NL:PHR:2017:644](#) en [ECLI:NL:PHR:2017:645](#)

Op 28 juni jl. heeft Advocaat-Generaal IJzerman twee conclusies uitgebracht over de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR. De conclusies zijn genomen in de IJssalon-zaak en de Interieurwinkel-zaak.[1] Op grond van artikel 16, lid 4, AWR mag de navorderingstermijn van 5 jaren worden verlengd naar 12 jaren 'indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen'. Of de verlengde navorderingstermijn van toepassing is bij vermogen dat in het buitenland wordt aangehouden op bijvoorbeeld een buitenlandse bankrekening bestaat in de regel weinig discussie.

### De terminologie 'is opgekomen' uit het wetsartikel brengt echter wel de nodige vragen met zich mee.

In de parlementaire geschiedenis is dat onderdeel van het wetsartikel namelijk niet nader uitgewerkt. In de memorie van toelichting staat: 'De rechtvaardigingsgrond voor een verruimde navorderingstermijn voor buitenlandse bestanddelen van vermogen of inkomen is immers dat de controlemiddelen van de Nederlandse fiscus te beperkt zijn om met een termijn van vijf jaren te kunnen volstaan. Deze rechtvaardigingsgrond geldt naar mijn oordeel ook voor andere in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen die - naar men moet aannemen - met opzet buiten het controlebereik van de Nederlandse fiscus zijn gehouden. Dit kunnen dus ook arbeidsinkomsten of winstbestanddelen zijn, waarop Nederlandse heffingsbevoegdheid rust. Bij winst kan bij voorbeeld gedacht worden aan op een buitenlandse bankrekening gestalde retourprovisies of commissies die in wezen tot de in Nederland te belasten winst behoren.'[2] Wat aldus precies onder 'opgekomen' in het buitenland moet worden verstaan, is niet duidelijk.

De conclusies van A-G IJzerman zijn een welkom handvat voor de praktijk. We merken immers dat hierover wisselend wordt geoordeeld in de lagere rechtspraak. Het betreffen dan casussen die vergelijkbaar zijn met de IJssalon-zaak en de Interieurwinkel-zaak waarover A-G IJzerman zijn conclusies heeft uitgebracht. Wat was hier de casus?

Een man en vrouw drijven samen een onderneming, een ijssalon. Een deel van de winst die zij daarmee verdienen, verwerken ze niet in de administratie. Dit geld wordt contant bewaard en na verloop van tijd op een buitenlandse bankrekening gestort. De inspecteur past de verlengde navorderingstermijn toe, omdat de winst in zijn optiek in het buitenland is opgekomen. De belastingplichtige is het daar niet mee eens en gaat in beroep. Zowel de rechtbank als het hof stellen de belastingplichtige in het gelijk: geen toepassing van de verlengde navorderingstermijn. De staatssecretaris gaat in cassatie. A-G IJzerman grijpt in zijn conclusie in onze optiek terecht terug op de rechtvaardiging voor de verlengde navorderingstermijn: het ontbreken van toereikende controlebevoegdheden bij in het buitenland aangehouden vermogen en in het buitenland opgekomen inkomen. Nu de Belastingdienst met gebruikmaking van zijn reguliere controlebevoegdheden achter de verzwegen binnenlandse winst had kunnen komen – simpelweg door het instellen van een boekenonderzoek –, zijn die winsten dus niet aan het zicht van de Belastingdienst onttrokken. De verlengde navorderingstermijn is dan ook niet van toepassing.

Dit oordeel van de A-G onderschrijven wij. Het is overigens opmerkelijk dat de

staatssecretaris eerder in een soortgelijke zaak zijn cassatieberoep heeft ingetrokken[3], omdat hij zelf van mening is dat de verlengde navorderingstermijn niet van toepassing is als binnenlandse winst eerst contant in Nederland wordt bewaard en daarna op een buitenlandse bankrekening wordt gestort. De vraag is of de staatssecretaris een gewijzigd inzicht heeft daaromtrent, of dat de staatssecretaris gelet op de veelheid zaken waarin deze vraag speelt een expliciet oordeel van de Hoge Raad wil uitlokken?

De Interieurwinkel-zaak betreft een soortgelijke casus. Echter heeft de staatssecretaris hier na de uitspraak van de rechtbank – die de belastingplichtige in het gelijk stelde – sprongcassatie ingesteld. De A-G oordeelt op eenzelfde manier als in de IJssalon-zaak. Wat de A-G in de IJssalon-zaak wel en in de Interieurwinkel-zaak niet aanstipt, is de toets of de vereiste aangifte is gedaan en de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast. Diverse rechtbanken hebben recent geoordeeld dat indien de vereiste aangifte niet is gedaan met omkering en verzwaring van de bewijslast moet worden beoordeeld of de inspecteur over een navorderingsbevoegdheid beschikt. De belastingplichtige moet dan doen blijken dat het inkomen niet in het buitenland is opgekomen. Wij menen met de A-G dat die volgorde niet juist is. De beoordeling of überhaupt een navorderingsbevoegdheid aanwezig is, dient als eerste te worden beantwoord met toepassing van de normale bewijslastverdeling waarbij de inspecteur dus moet bewijzen dat hij over een navorderingsbevoegdheid beschikt. Indien wordt geoordeeld dat de inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat het inkomen in het buitenland is opgekomen, komt de vraag aan de orde of voor de jaren waarover mag worden nagevorderd de vereiste aangifte is gedaan. Indien de vereiste aangifte niet is gedaan zal de belastingplichtige moeten doen blijken dat de schatting van de inspecteur onjuist is. Ook zal de rechter toetsen of de schatting redelijk is.

**De navorderingsbevoegdheid als voorvraag beantwoorden voordat aan de orde komt of omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing is, achten wij de juiste volgorde. Navordering maakt immers een inbreuk op de rechtszekerheid van de belastingplichtige, waarbij het aan de inspecteur is te bewijzen dat die inbreuk mag worden gemaakt.**

Over deze conclusies van A-G IJzerman en navordering bij het opkomen van inkomen in het buitenland wordt binnenkort een artikel gepubliceerd van K.M.G. Demandt en T.J. Droog, waarin zij hierbij kritische kanttekeningen plaatsen en een mooi overzicht van de verschillende lijnen in de jurisprudentie geven.

Het zou mooi zijn als de Hoge Raad zowel de vraag over de navorderingsbevoegdheid bij opkomen van inkomen beantwoordt en nog eens expliciet zou bevestigen dat de bewijslast dat navordering mogelijk is op de inspecteur rust.

[1] A-G IJzerman 28 juni 2017, [ECLI:NL:PHR:2017:644](#) en [ECLI:NL:PHR:2017:645](#).

[2] Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 3, 9. 2-3.

[3] Onderschrift staatssecretaris, Min. v. Fin. DGB 2013-3181, FutD 2017-0053.