

ECLI:NL:GHAMS:2005:AU9597

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	27-04-2005
Datum publicatie	18-01-2006
Zaaknummer	04/00545
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Belanghebbende heeft niet tijdig aangifte gedaan. Zij heeft niet aannemelijk gemaakt, laat staan ervan doen blijken dat zij slechts als tussenschakel fungeerde dan wel een functie vervulde die is te vergelijken met een royalty-rulingvennootschap. Het Hof acht de schatting van het belastbaar bedrag van de inspecteur geenszins onredelijk.
Wetsverwijzingen	Wet op de vennootschapsbelasting 1969 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 8b Wet inkomstenbelasting 2001 3.8
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NTFR 2006/251

Uitspraak

GERECHTSHOF TE AMSTERDAM

Derde Meervoudige Belastingkamer

UITSPRAAK

op het beroep van de besloten vennootschap X B.V. te Z, belanghebbende,

tegen

een uitspraak van de inspecteur van de Belastingdienst te P, de inspecteur.

1. Loop van het geding

1.1. Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 11 februari 2004, ingediend door mr. als advocaat (hierna: gemachtigde) en mr. (beiden werkzaam bij) te Z. Het beroepschrift is aangevuld bij brief van gemachtigde van 8 april 2004 met 19 bijlagen.

Het beroep is gericht tegen de uitspraak van de inspecteur, gedagtekend 9 januari 2004, betreffende de met dagtekening 12 april 2003 aan belanghebbende opgelegde aanslag in de vennootschapsbelasting voor het jaar 2001/2002.

1.2. De aanslag is ambtshalve berekend naar een belastbaar bedrag van 250.000. Tegelijkertijd is een verzuimboete opgelegd van 1.134. Na bezwaar heeft de inspecteur de aanslag bij de bestreden uitspraak gehandhaafd.

1.3. Het beroep strekt tot vernietiging van de bestreden uitspraak en tot vermindering van de aanslag tot een berekend naar een belastbaar bedrag primair van 793 en subsidiair van 122.666. Nu tegen de boete (ook) in beroep geen enkel bezwaar is aangevoerd, verstaat het Hof dat belanghebbende heeft bedoeld niet daartegen op te komen.

1.4. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend met 17 bijlagen. Hij concludeert daarin tot bevestiging van de bestreden uitspraak.

1.5. Van belanghebbende is op 24 september 2004 een reactie op het verweerschrift ingekomen, met zeven bijlagen. Van de inspecteur is op 1 oktober 2004 een pleitnota ontvangen.

1.6. Ter zitting van 6 oktober 2004 is het beroep mondeling behandeld. Van het ter zitting verhandelde heeft de griffier een proces-verbaal opgemaakt, welk proces-verbaal aan deze uitspraak is gehecht.

1.7. Van belanghebbende is ter griffie op 20 oktober 2004 een brief met bijlagen ingekomen, naar aanleiding waarvan het Hof het onderzoek heeft heropend. Aan de inspecteur is vervolgens een kopie van de vermelde brief toegezonden.

1.8. Van de inspecteur is ter griffie op 30 november 2004 een brief ingekomen waarin wordt gereageerd op de onder 1.7 vermelde brief van belanghebbende.

1.9. Ter zitting van 2 februari 2005 is het beroep nader mondeling behandeld. Van het ter zitting verhandelde heeft de griffier een proces-verbaal opgemaakt, welke proces-verbaal aan deze uitspraak is gehecht.

1.10. De namens belanghebbende bij brief van 15 februari 2005 aan het Hof gezonden stukken rekent het Hof niet tot de gedingstukken. Het Hof ziet in deze stukken geen reden het onderzoek op de voet van artikel 8:68 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) te heropenen.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende, opgericht in 1989, fungeert als Nederlandse tussenhoudstermaatschap-pij van een groep vennootschappen waarvan de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde en ter beurse genoteerde X Plc (hierna: de X-groep respectievelijk XPlc) de topholding is. De X-groep drijft in Engeland een onderneming op het gebied van waterleiding en afvalwaterverwerking. Daarnaast voert de groep het management voor de buitenlandse infrastructuur van utiliteitsbedrijven. Het boekjaar van belanghebbende loopt van 1 april tot en met 31 maart. Belanghebbende heeft geen personeel in dienst. Haar directie wordt gevoerd door (onder meer) B (Nederland) B.V.

2.2. In 1996 heeft XPlc, in het verband van een consortium met de Filippijnse C Corporation en de Amerikaanse D Inc., ingeschreven op een opdracht tot het herstel, onderhoud en beheer van een omvangrijk waterleidingsysteem op de oostelijke Filippijnen. Deze opdracht - door partijen ook wel als concessie aangeduid - werd door het waterleidingbedrijf van Manila (hierna: E), een Filippijns overheidslichaam, verleend aan een daartoe door het consortium opgerichte private onderneming, F Inc. (hierna: F), waarvan de aandelen voor ten minste 60% in bezit dienden te zijn van Filippijnse ondernemers. Dit privatiseringsproject werd gecoördineerd door de G.

2.3. XPlc had zich bij de toekenning van de opdracht het recht voorbehouden om via een groepsmaatschappij deel te nemen in F. Tot het houden van aandelen in F heeft XPlc belanghebbende aangewezen. Belanghebbende verwierf 20% van de aandelen in F. In een brief aan E van 6 december 1996

(bijlage 6 bij het beroepschrift) schrijft XPlc hierover onder meer het volgende:

[XPlc] will nominate [belanghebbende] () to hold its investment in the concession company [Hof: F]. ()

In the event [XPlc] exercises its right to effect such equity investment through a subsidiary, it hereby undertakes as follows:

1. to cause or procure one or more of its UK subsidiary companies to make available to the concession company know-how, technical resources and personnel under the terms of one or more technical service agreements to be entered into between such subsidiary and the concession company and to procure the performance and discharge by such subsidiary of any and all obligations and undertakings set out in such agreements in the same manner and to the same extent [XPlc]., as the international operator, would have been required to perform and discharge had it participated directly in the equity of the concession company.
2. to make available to its subsidiary company sufficient funds to secure the performance by such subsidiary to fulfill any obligation to subscribe for equity in the concession company in the same manner and amount [XPlc] would have been required to subscribe had it participated directly in the subscription for equity in the concession company..

2.4. In een brief aan G van 13 december 1996 schrijft XPlc onder meer het volgende:

We understand you require some further information on our subsidiary company [belanghebbende]. ()

[Belanghebbende] is () the investment vehicle for both our existing water () projects in Australia as well as being the shareholder in both the Australian and Malaysian concession operations companies. The use of this particular company results from the favorable tax treaties and concessions negotiated between the governments of those countries and the Kingdom of the Netherlands. Likewise the Government of the Philippines has negotiated favorable treaties with the Netherlands which encourages the use of a Dutch company as an investor and conduit for the transfer of technology. () The skill set required to meet the challenge of the [E] concession will not be drawn from one company alone but from an elite cadre of first class operational and engineering personnel from our operations world wide. ()

Within our organisation () H International Limited () carries out the task of sourcing and packaging resources and technology from our worldwide group of companies. This company () is able () to source personnel and arrange the transfer or sharing of technology from within the group. This company will therefore enter into back to back arrangements with [belanghebbende] along the very same lines as the Technical Services Agreement with the Concession Company () to ensure the delivery of people know-how and technology appropriate to the needs of the concession.

The planning is already well advanced. In addition a senior operator with nearly 30 years experience in the business has been seconded to oversee the process and this person will remain in Manila as the principle liaison between [belanghebbende] and Manila Water.

2.5. Op 21 februari 1997 is tussen E en F een Concession Agreement gesloten waarin aan F de onder 2.2 bedoelde opdracht is verstrekt.

2.6. Op 21 maart 1997 is tussen F en belanghebbende een Technical Services Agreement (hierna: TSA1) gesloten. Deze overeenkomst houdt onder meer het volgende in:

2. SCOPE OF AGREEMENT

2.1 F shall appoint [belanghebbende] to provide the Services () in return for the Payments.

()

3. SCOPE OF SERVICES

3.1 [Belanghebbende] will make available to F such technical and other knowledge, experience and skills as is reasonably necessary for the development and operation of the Concession.

()

4. CONSIDERATION FOR THE PROVISION OF SERVICES

4.1 Payment of Base Fees, Costs and Incentive Fees

4.1.1 During the term of this Agreement () F shall pay the Base Fees to [belanghebbende], in consideration for the Services. ()

4.1.2 F shall reimburse to [belanghebbende] the Costs. ()

4.1.3. F shall pay to [belanghebbende] the Incentive Fees ().

()

7. LIABILITIES OF PARTIES

()

7.2 Liability of [belanghebbende]

7.2.1 [Belanghebbende] agrees to provide the Personnel under the exclusive supervision, direction and control of F at all times in the performance of the Services and [belanghebbende] makes no guarantees as to the effectiveness or technical, economic or environmental feasibility of any method, technique, design, or process implemented by F or third parties as a result of the Services. Neither [belanghebbende] nor its Personnel shall have any liability to F for any loss or damage to property of F arising out of or resulting from the performance of work of the Personnel ().

7.2.2 If loss or damage to third parties including any injury or death has arisen due to the gross fault or gross negligence of [belanghebbende] and/or its Personnel in the performance of the Services, [belanghebbende] shall reimburse F any amounts F may be required to pay in indemnifying the person or parties who suffered loss, damage, injury or death and [belanghebbende] agrees to hold the F, its officers, employees, representatives and agents free and harmless, against any and all loss or damage that may be caused thereby.

()

16. ASSIGNMENT AND SUBCONTRACTING

()

16.2 Subcontracting

[Belanghebbende] may subcontract the Services or any portion thereof to another company or entity within the X Group without notice (). The subcontracting () shall not relieve [belanghebbende] of any of its obligations under this Agreement.

Each subcontractor shall be considered the agent and employee of [belanghebbende] and the acts and omissions of each subcontractor shall be deemed to be the acts and the omissions of [belanghebbende].

Nothing contained in this Agreement or any subcontract shall create any contractual relationship between X and subcontractor or create any obligation on the part of X to pay or to see to the payment of any sums to any subcontractor.

2.7. In Annex A bij de TSA1 is onder meer het volgende vermeld:

1. As required by clause 4 of this Agreement X shall pay to [belanghebbende] a Base Fee of \$ 1 million () per annum for the term of the Agreement ().

2.8. In Annex B bij de TSA1 is onder meer het volgende vermeld:

X and [belanghebbende] shall agree upon the terms of an incentive scheme ().

2.9. In Annex C bij de TSA1 is onder meer het volgende vermeld:

1. X shall pay to [belanghebbende] all [belanghebbendes] Costs arising from the provision of the Services.

2.10. Bijlage 12 bij het beroepschrift is een kopie van een overeenkomst (hierna: TSA2) tussen belanghebbende en X International Limited (hierna: XLtd) welke is ondertekend op 27 februari 2004 en welke onder meer als volgt luidt:

TECHNICAL SERVICES AGREEMENT

()

1. DEFINITIONS AND INTERPRETATIONS

()

Concession Agreement means the concession agreement entered into on February 21, 1997 by and between F and [belanghebbende];

()

Effective Date means March 21, 1997;

()

2. SCOPE OF AGREEMENT

2.1 Services

[Belanghebbende] hereby appoints [XLtd], and [XLtd] hereby accepts such appointment, to provide () the technical and asset management services described in Annex A hereto (). The provision of the Technical and Asset Management Services shall be subject to a written request from [belanghebbende] to [XLtd] in sufficient detail to enable [XLtd] to comply with said request.

()

2.3 Personnel

[XLtd] shall provide and make available, and [belanghebbende] shall accept such provision of, all Personnel as are necessary in order for [XLtd] to perform the Technical and Asset Management Services.

()

2.5 Items to be Furnished by [belanghebbende]

[Belanghebbende] shall furnish () to [XLtd] and to Personnel duly authorised by [XLtd] and at [belanghebbendes] expense, such information, documentation, services and materials that are required to be provided by [XLtd] hereunder and that are reasonably requested by [XLtd] to perform the Technical and Asset Management Services ().

()

3 CONSIDERATION FOR THE PROVISION OF SERVICES

3.1 Payment of Base Fee, Costs and Incentive Fees

3.1.1 During the term of this Agreement () [belanghebbende] shall pay () the Base Fee to [XLtd] in consideration for its Technical and Asset Management Services. ()

3.1.2 During the term of this Agreement () [belanghebbende] shall pay and/or reimburse [XLtd] the Costs.

()

3.1.3 During the term of this Agreement () [belanghebbende] shall pay to [XLtd] the Incentive Fees.

()

4 CONTRACT PERIOD AND TERMINATION

4.1 This Agreement shall commence on the Effective Date ().

()

6 INDEMNIFICATION OF [BELANGHEBBENDE]

[XLtd] indemnifies and holds [belanghebbende] harmless against any and all liabilities, expenses, claims, actions or judgments against [belanghebbende] by F or any third party arising out of, or in any way relating to the TSA.

2.11. In Annex A bij de TSA2 is onder meer het volgende vermeld:

TECHNICAL AND ASSET MANAGEMENT SERVICES

The Technical and Asset Management Services shall include the following:

? Identifying senior staff for [belanghebbende].

? Providing consulting services concerning the financing and re-financing of the project ().

()

? From time to time, preparing, or causing to be prepared and distributed, on behalf of [belanghebbende], all financial or other reports, () tax returns and other information required to be prepared and distributed by [belanghebbende].

()

? From time to time make available to [belanghebbende] experienced and knowledgeable technicians for such periods as may be agreed between [XLtd] and [belanghebbende] so that the experience and knowledge of [XLtd] may be directly available to [belanghebbende].

()

? Advise on the operation and maintenance of existing plant and equipment and provide input on the planning, design, construction and installation of water and waste water treatment plants, collection and waste water collection systems including pumping stations, dams, service reservoirs other water retaining structures, out falls and sludge treatment and disposal techniques.

().

2.12. In Annex B bij de TSA2 is onder meer het volgende vermeld:

CALCULATION OF BASE FEE

From the Effective Date up to the financial year 2001/2002 (ending March 31, 2002) the Base Fee payable to [XLtd] amounted to 100% of the TSA Base Fee invoiced by [belanghebbende] to F ().

2.13. In Annex C bij de TSA2 is onder meer het volgende vermeld:

CALCULATION OF COSTS

From the Effective Date up to the financial year 2001/2002 (ending March 31, 2002) [XLtd] was entitled to receive all costs from [belanghebbende] invoiced in accordance with the [TSA1] ().

2.14. In Annex D bij de TSA2 is onder meer het volgende vermeld:

CALCULATION OF INCENTIVE PAYMENTS

From the Effective Date up to the financial year 2001/2002 (ending March 31, 2002) [XLtd] was entitled to receive all incentive payments () from [belanghebbende] it received in accordance with the terms of Annex B of the [TSA1] ().

2.15. De bij de motivering van het bezwaarschrift tegen de aanslag vennootschapsbelasting voor het jaar 2000/2001 op 10 februari 2003 verstrekte fiscale jaarrekening van belang-hebbende (bijlage 5 bij het verweerschrift in de zaak 04/00544) vermeldt voor het jaar 2000/2001 als management services fee income 1.585.089 en hetzelfde bedrag als management services fee expenses. Het net result (fiscaal) voor 2000/2001 bedraagt -/- 299.734. Dit resultaat wordt in het bijzonder veroorzaakt door negatieve koersverschillen ten bedrage van 304.037.

De fiscale jaarrekening voor het jaar 2001/2002 vermeldt als management service fee income 1.899.086 en hetzelfde bedrag als management service fee expenses. Het net result (fiscaal) voor 2001/2002 bedraagt -/- 109.608, welk mede is veroorzaakt door negatieve koersverschillen ten bedrage van 87.703.

2.16. Belanghebbende heeft de aan haar uitgereikte aangiftebiljetten vennootschapsbelasting 2000/2001 en 2001/2002, na een verlenging van de indieningstermijn en na daartoe te zijn aangemaand, niet (tijdig) ingediend. Voor het jaar 2000/2001 is met dagtekening 9 november 2002 een ambtshalve aanslag opgelegd en berekend naar een belastbaar bedrag van

f 250.000. Voor het jaar 2001/2002 is eveneens een ambtshalve aanslag opgelegd, gedagtekend 12 april 2003 en berekend naar een belastbaar bedrag van 250.000.

2.17. Een bij brief van gemachtigde van 11 september 2003 ingezonden aangifte vennootschapsbelasting 2001/2002 vermeldt onder de term rulingtekort een bedrag van

2.374. Dit bedrag is gelijk aan 1/8% van de in 2001/2002 door F aan belanghebbende toegekende vergoedingen ad 1.899.086.

De belastbare winst bedraagt volgens deze aangifte 2.859 en het belastbare bedrag bedraagt, na verrekening van een (restant) verlies van voorgaande jaren, 793.

2.18. Op 21 februari 2003 schrijft de inspecteur aan gemachtigde onder meer het volgende:

In het verleden is ter bepaling van de at arms length beloning aangesloten bij de beloning voor royalty-activiteiten. Ik ben voornemens voor 2000/2001 dezelfde berekeningswijze te hanteren. Deze berekening resulteert in een beloning voor de management activiteiten van EUR 104.180. Hierbij is de glijdende royaltyschaal toegepast op de in- en doorbetaalde bedragen voor management services. De belastbare winst voor 2000/2001 komt dan uit op EUR 106.501. Na verliesverrekening resteert een belastbaar bedrag voor 2000/2001 van EUR 100.184.

Indien u het met bovenstaande niet eens bent verzoek ik u mij voor 14 maart 2003 uw reactie te doen toekomen.

2.19. Bij brief aan de inspecteur van 21 maart 2003 reageert gemachtigde onder meer als volgt:

Namens [belanghebbende] kan ik u berichten dat zij het niet eens is met uw standpunt dat voor de beloning van de management activiteiten in casu moet worden aangesloten bij de beloning voor

royaltyactiviteiten. ()

Het oude rulingsbeleid voor royalty activiteiten is niet van toepassing op het TSA contract aangezien het geen vergoeding voor een licentie (royalties) betreft. Fiscaal is vanaf 1999/2000 in de aangifte aan [belanghebbende] een marginale vergoeding toegekend van 1/8% van de ontvangen management fees (feitelijk zijn het zeker geen management fees).

Het is niet de bedoeling geweest om concreet aan te sluiten bij de 1/8% spread voor financieringsactiviteiten (die gebaseerd is op een percentage de hoofdsom); het betreft hier een (symbolische) vergoeding voor [belanghebbende] die recht doet aan de bemoeienis en risico's van [belanghebbende] terzake van het TSA contract. ().

2.20. In een eveneens op 11 september 2003 aan de inspecteur toegezonden nadere aangifte vennootschapsbelasting 2000/2001 van belanghebbende is onder vermelding van de term rilingtekort een bedrag van 1.981 verantwoord. De aangegeven belastbare winst bedraagt volgens deze aangifte 4.252 en het belastbaar bedrag bedraagt, na verrekening van een verlies van voorgaande jaren, nihil. Het resterende nog voor verrekening in aanmerking komende verlies bedraagt 2.066.

3. Geschil

In geschil is de hoogte van de aanslag en meer in het bijzonder het bedrag van de aan belanghebbende ter zake van de Filippijnse activiteiten toe te rekenen winst. Daarbij komen de volgende vragen aan de orde:

1. Is de functie die belanghebbende in het kader van het Manilla-waterproject vervult te vergelijken met die van een tussenschakel welke binnen de X-groep slechts een administratieve respectievelijk kassiersfunctie vervult.
2. Is de functie die belanghebbende vervult vergelijkbaar met die van een zoge-noemde royalty-rulingvennootschap en kan belanghebbende zich beroepen op het ter zake van dergelijke vennootschappen door de Belastingdienst gevoerde beleid?

3. Heeft de inspecteur een in rechte te honoreren vertrouwen gewekt dat belanghebbende in aanmerking komt voor het ter zake van royalty-rulingvennootschappen gevoerde beleid?

4. Standpunten van partijen

Voor de standpunten van partijen verwijst het Hof naar de stukken van het geding waaronder de onder 1.6 en 1.9 vermelde processen-verbaal.

5. Beoordeling van het geschil

5.1. Vaststaat dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de op haar rustende verplichting tot het (tijdig) doen van aangifte. Gelet op het bepaalde in artikel 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen gaan partijen dan ook terecht ervan uit dat op belanghebbende de last rust ervan te doen blijken dat en in hoeverre de bestreden uitspraak onjuist is.

5.2. Belanghebbende heeft gesteld dat tegenover de TSA1 tussen haar en F vanaf de datum van de totstandkoming van deze overeenkomst de TSA2 tussen haar en XLtd heeft gestaan. Belanghebbende zou

slechts hebben gefungeerd als een formele schakel tussen F en XLtd. Zij zou louter een administratieve functie hebben vervuld en feitelijk zijn gevrijwaard van reële risico's uit hoofde van de TSA1. Aan belanghebbende dient derhalve slechts een geringe beloning te worden toegerekend, in welk verband zij aansluiting zoekt bij het rulingbeleid van de staatssecretaris van Financiën.

Primair acht belanghebbende een beloning zakelijk van 1/8% van de uit hoofde van de TSA1 ontvangen vergoeding, ofwel voor het onderhavige jaar 2.374. Deze vergoeding, welke volgens belanghebbende min of meer overeenkomt met een percentage van haar Nederlandse beheerskosten - de zogeheten cost-plusbenadering -, doet recht aan haar bemoeienis (kassiersfunctie) en risico's (geen) ter zake van de TSA1. Belanghebbende verwijst in dit verband naar een als bijlage 16 bij haar beroepschrift overgelegd Transfer Pricing Report van I, gedagtekend 8 april 2004, inzake de aan belanghebbende toe te kennen beloning (hierna: het Transfer Pricing Report). In dit rapport is geconcludeerd dat het resultaat dat belanghebbende voor de jaren 2000/2001 en 2001/2002 als intermediair tussen X en XLtd en/of overige X-groepsvennootschappen heeft verantwoord, niet lager is dan het resultaat dat door vergelijkbare dienstverleners zou zijn of moeten worden verantwoord.

Subsidiar acht belanghebbende een vergoeding zakelijk zoals die ingevolge het rulingbeleid - zoals dat door de Belastingdienst werd toegepast tot 1 april 2001 - pleegde (en op grond van overgangsbeleid nog pleegt) te worden vastgesteld voor zogenoemde royalty-ruling-vennootschappen. Hiervan uitgaande zou de aan belanghebbende toe te rekenen beloning 104.180 bedragen.

5.3. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat de TSA2 eerst op 27 februari 2004 is tot stand gekomen en dat deze overeenkomst niet met terugwerkende kracht geacht kan worden reeds vanaf 21 maart 1997 te hebben gegolden. Mitsdien falen volgens de inspecteur de stellingen van belanghebbende die zijn gebaseerd op haar andersluidende premisse. Daarmee ontvalt volgens de inspecteur ook de basis aan het Transfer Pricing Report.

5.4. Naar het oordeel van het Hof is belanghebbende niet erin geslaagd aannemelijk te maken, laat staan ervan te doen blijken, dat de TSA2 dan wel een overeenkomst van gelijke strekking in welke vorm dan ook op 21 maart 1997 tussen belanghebbende en XLtd is overeengekomen. Voor het bestaan van een dergelijke overeenkomst vormt het overleggen van de op 27 februari 2004, dat wil zeggen in de beroepsfase, ondertekende TSA2 onvoldoende bewijs.

Ook indien de TSA2 wordt gezien in samenhang met de onder 2.3 en 2.4 aangehaalde brieven van XPlc komt het Hof niet tot een ander oordeel. In de brief van 6 december 1996 is sprake van de beoogde inzet van middelen door in het Verenigd Koninkrijk gevestigde X-groepsvennootschappen - naar het Hof begrijpt - ten behoeve van de verplichtingen die belanghebbende heeft uit hoofde van de TSA1. Een dergelijke inzet van middelen behoeft evenwel geenszins af te doen aan de taak en de risico's die in het kader van de TSA1 op belanghebbende rustten. Zo voorziet par. 16.2 van de TSA1 in de mogelijkheid om werkzaamheden uit te besteden, maar zonder dat dit afdoet aan de uit die overeenkomst voortvloeiende verplichtingen van belanghebbende. In de brief van 13 december 1996 is weliswaar sprake van (beoogde) back to back arrangements tussen belanghebbende en een andere tot de X-groep behorende vennootschap, maar daaruit wordt op zichzelf niet voldoende duidelijk wat de inhoud van dergelijke arrangements zou zijn geweest; bovendien is op geen enkele wijze gebleken dat aan de in die brief tegenover G geuite voornemens (tijdig) uitvoering is gegeven.

5.5. In het Transfer Pricing Report zijn de activiteiten van belanghebbende onder meer als volgt beschreven:

[Belanghebbende] is acting as a mere conduit company for the TSA (pursuant to the conditions of the Concession), while the liabilities under the TSA are in essence fully shifted to [XPlc] and [XLtd]. [Belanghebbendes] position under the TSA is essentially limited to an administrative role (cashiers function);

Deze beschrijving van de functie van belanghebbende is slechts te volgen onder aanvaarding van de premisse dat de TSA2 dan wel een overeenkomst van gelijke strekking in welke vorm dan ook op 21 maart 1997 tussen belanghebbende en XLtd is overeengekomen. Nu niet aannemelijk is geworden - ook niet uit het Transfer Pricing Report zelf -, laat staan dat belanghebbende ervan heeft doen blijken, dat deze premisse juist is, kunnen ook de conclusies van het Transfer Pricing Report niet als juist worden aanvaard.

5.6. Ervan uitgaande dat de TSA2 dan wel een overeenkomst van gelijke strekking in welke vorm dan ook voor het onderhavige jaar niet heeft gegolden, is niet aannemelijk dat belanghebbende ertoe gehouden was de haar uit hoofde van de TSA1 toekomende inkomsten volledig aan XLtd door te betalen, laat staan dat belanghebbende van een dergelijke gehoudenheid heeft doen blijken. Datzelfde geldt mutatis mutandis voor de afwezigheid van enig uit hoofde van de TSA1 exclusief door belanghebbende gelopen risico. Dat van enig risico sprake is volgt uit par. 7.2.2 van de TSA1 als aangehaald onder 2.6. Het Hof verwerpt in dit verband het verweer van belanghebbende dat van een daadwerkelijk risico geen sprake zou zijn, omdat door MWC in het kader van de Concession Agreement tot een bedrag van in totaal \$ 70.000.000 ten behoeve van MWS garanties zijn verstrekt, welke tot een bedrag van in totaal \$ 14.000.000 door XPlc zijn verzekerd. Uit deze omstandigheid volgt immers niet zonder meer dat, indien (onder meer) XPlc uit hoofde van deze garanties zou worden aangesproken ter zake van (primair) een aansprakelijkstelling van belanghebbende op grond

van de TSA1, ook voor de bepaling van de fiscale winst van belanghebbende ervan zou moeten worden uitgegaan dat het risico bij XPlc is komen te liggen. Nu niet is gesteld of gebleken dat XPlc zich op zakelijke voorwaarden ten behoeve van haar middellijke dochter garant heeft gesteld, dient veeleer ervan te worden uitgegaan dat een eventueel instaan door XPlc voor een aansprakelijkstelling van belanghebbende voortvloeit uit de vennootschappe-lijke verhouding tussen die vennootschappen en op die grond voor de bepaling van de fiscale winst van belanghebbende zou moeten worden geëlimineerd.

5.7. Ter ondersteuning van haar subsidiaire stelling dat haar activiteiten vergelijkbaar zijn met die van vennootschappen die in aanmerking komen voor een zogenoemde royalty ruling heeft belanghebbende verwezen naar een pagina uit een brochure van de Belastingdienst uit 1993 over modelrulings. In dit stuk is onder meer het volgende vermeld:

1.4 Modelruling voor licentieactiviteiten

Ondergetekende verzoekt u namens abc op basis van het bovenstaande het volgende te bevestigen:

1. De door abc ontvangen en betaalde royaltys zullen door u als at arms length worden aanvaard, indien en voor zover abc ter zake van deze transacties ten minste als nettobijdrage aan de winst aangeeft 7% van de netto ontvangen royaltys, mits de vennootschap hierbij geen valuta- en/of debiteurenrisico loopt.

Belanghebbende heeft gesteld dat zij aan de hier aangehaalde voorwaarden voldoet zodat zij gerechtigd is haar resultaat op deze basis te verantwoorden.

5.8. De inspecteur heeft gemotiveerd weersproken dat belanghebbende is te vergelijken met een tussengeschakelde royalty-rulingvennootschap als bedoeld in het door de Belastingdienst gevoerde rulingbeleid. Voorts heeft de inspecteur ook in dit verband gesteld dat belanghebbende, anders dan ter zake van een royalty-rulingvennootschap de bedoeling is, substantiële risico's heeft gelopen.

5.9. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat zij aan de voorwaarden van het door de Belastingdienst ter zake van royalty-rulingvennootschappen gevoerde beleid voldoet, laat staan dat zij daarvan heeft doen blijken. Uit hetgeen is overwogen onder 5.4. en 5.6. volgt veeleer dat belanghebbende niet een functie heeft vervuld die vergelijkbaar is met die van een royalty-

rulingvennootschap zoals bedoeld in het door belanghebbende overgelegde stuk en zoals door de inspecteur nader is toegelicht in zijn verweerschrift. Overigens heeft gemachtigde zich in zijn brief van 21 maart 2003 (zie 2.20) in vergelijkbare zin uitgedrukt. Mitsdien kan belanghebbende aan het door haar gestelde beleid niet het door haar voorgestane vertrouwen ontnemen.

5.10. Ter zitting van 2 februari 2005 heeft gemachtigde nog aangeboden stukken over te leggen waaruit, naar gemachtigde heeft verklaard, zou blijken dat het mogelijk is om voor het rulingbeleid in aanmerking te komen, zonder dat - zoals in dit geval - van stonde af aan een back-to-back agreement is opgesteld. Het Hof heeft gemachtigde niet in de gelegenheid gesteld de aangeboden stukken over te leggen (zie ook 1.10.), omdat belanghebbende ter zitting niet over die stukken beschikte en, nu belanghebbende voldoende gelegenheid heeft gehad zich tijdig het mogelijke belang van de desbetreffende stukken te realiseren en deze - hetzij voorafgaand aan de zitting van 6 oktober 2004, hetzij bij haar brief van 20 oktober 2004, hetzij voorafgaand aan de zitting van 2 februari 2005 - te doen toekomen, een behoorlijke procesorde zich ertegen verzet haar alsnog in de gelegenheid te stellen deze

stukken in te brengen. Bovendien is niet goed in te zien waartoe het overleggen van de aangeboden stukken zou kunnen leiden, omdat de enkele omstandigheid dat de Belastingdienst in een ander geval bereid is geweest aan te nemen dat, ondanks de afwezigheid van een daartoe strekkend schriftelijk stuk, vanaf een bepaald tijdstip een zogenoemde back-to-back agreement aanwezig is geweest, op zichzelf niet ertoe behoeft te leiden dat in een geval als het onderhavige, waarin als bijzonderheid geldt dat niet de vereiste aangifte is gedaan, ervan moet worden uitgegaan dat de TSA2 reeds op 21 maart 1997 is overeengekomen.

5.11. Het vorenstaande leidt tot de conclusie dat belanghebbende niet erin is geslaagd te doen blijken dat de bestreden uitspraak niet juist is vastgesteld.

5.12. De stelling van belanghebbende dat aan de brief van de inspecteur van 21 februari 2003 (zie 2.19) een in rechte te honoreren vertrouwen kan worden ontleend inhoudende dat de in geschil zijnde aanslag zal worden verminderd tot een berekend naar een belastbaar bedrag dat overeenkomt met het belastbare bedrag dat zou worden vastgesteld bij toepassing van het royalty-rulingbeleid, faalt. Het Hof leest in de brief van 21 februari 2003 niet dat de inspecteur een toezegging heeft gedaan in de door belanghebbende bedoelde zin en belanghebbende kan ook redelijkerwijs niet de indruk hebben gekregen dat dit wel het geval was. De brief kan immers redelijkerwijs niet anders worden opgevat dan als een - hooguit als voorwaardelijke toezegging op te vatten - voorstel dat slechts zou gelden als belanghebbende ermee zou instemmen. Deze instemming is uitgebleven, weshalve de inspecteur niet aan zijn voorwaardelijke toezegging kan worden gehouden.

5.13. De inspecteur heeft de belastbare winst en het belastbare bedrag schattenderwijs vastgesteld op 250.000. Belanghebbende heeft gesteld dat dit geen redelijke schatting is en dat de aanslag naar willekeur is vastgesteld, omdat voor het jaar 2000/2001 de belastbare winst en het belastbare bedrag zijn vastgesteld op f 263.923 respectievelijk f 250.000. Voorts acht belanghebbende het ongeoorloofd dat de inspecteur zijn schatting onderbouwt met gegevens die hem bij het opleggen van de ambtshalve aanslag niet bekend waren. De inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat een beloning voor belanghebbende van 25% van de haar uit hoofde van de TSA1 toekomende vergoeding redelijk is. De inspecteur acht het in dit verband weliswaar aannemelijk dat (door XLtd of derden) aan belanghebbende kosten in rekening zijn gebracht, doch daar staat volgens hem tegenover dat zij uit dien hoofde tot dezelfde bedragen een kostenvergoeding zal hebben genoten (Annex C van de TSA1). Naast deze kostenvergoeding heeft belanghebbende dan nog recht op een basisvergoeding van \$ 1.000.000 (Annex A van de TSA1).

5.14. Het Hof stelt voorop dat de inspecteur bij afwezigheid van toereikende gegevens van de belastingplichtige in onzekerheid verkeert omtrent de hoogte van de door die belasting-plichtige genoten winst en niet anders dan schattenderwijs tot het opleggen van een aanslag kan komen. Bij het doen van een dergelijke schatting is het de inspecteur in redelijkheid toegestaan een ruime marge in acht te nemen.

In een dergelijke situatie dient het risico dat de aanslag hoger uitvalt dan bij een volledige bekendheid met alle relevante feiten en omstandigheden te rechtvaardigen zou zijn, voor rekening van de belastingplichtige te komen die heeft nagelaten de inspecteur tijdig van de vereiste informatie te voorzien.

Daarbij acht het Hof het voorts redelijk dat, indien op een reeds opgelegde ambtshalve aanslag er een volgt voor een volgend jaar, omdat een belastingplichtige andermaal heeft nagelaten tijdig aan zijn verplichtingen te voldoen, de ambtshalve aanslag van het volgende jaar naar een hoger belastbaar bedrag wordt opgelegd. Het voor dit volgende jaar uitblijven van een aangifte zou immers een indicatie ervoor kunnen vormen dat de ambtshalve aanslag van het voorafgaande jaar is opgelegd naar een te laag geschat belastbaar bedrag.

5.15. In dit geval is de voor het jaar 2000/2001 opgelegde aanslag gedagtekend 9 november 2002 en is op 10 februari 2003 als motivering van het tegen deze aanslag gerichte bezwaar een (ingevuld) aangiftebiljet ingediend. Derhalve gaat het Hof ervan uit dat, redelijkerwijs, de aangifte voor het jaar 2000/2001 de inspecteur bij het opleggen van de aanslag 2001/2002 bekend zal zijn geweest.

Voor het jaar 2001/2002 was echter ook ten tijde van het opleggen van de aanslag voor dat jaar, omstreeks maart/april 2003, nog geen aangifte vennootschapsbelasting ingediend. Gelet op het vorenoverwogene en - meer in het bijzonder - de in het aangiftebiljet 2000/2001 vermelde gegevens, zoals onder meer een bedrag van 1.585.089 ter zake van in 2000/2001 genoten management service fee income, acht het Hof de schatting die ten grondslag is gelegd aan de ambtshalve aanslag voor het jaar 2001/2002 geenszins onredelijk.

5.16. Al het vorenstaande leidt tot de conclusie dat het beroep ongegrond is.

6. Proceskosten

Het Hof acht geen termen aanwezig een partij te veroordelen tot vergoeding van proceskosten op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht. Gelet op het oordeel onder 5 gaat het Hof, anders dan belanghebbende heeft voorgesteld, ook niet over tot het stellen van prejudiciële vragen betreffende de (hoogte van de) in de onderhavige procedure te vergoeden proceskosten.

7. Beslissing

Het Hof verklaart het beroep ongegrond.

De uitspraak is vastgesteld op 27 april 2005 door mrs. E.F. Faase, voorzitter, E.A.G. van der Ouderaa en J. den Boer, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. B.A.E.G. Geel-Cieraad als griffier. De beslissing is op die datum in het openbaar uitgesproken.

Het Hof heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van een afschrift van deze uitspraak in geanonimiseerde vorm.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht.
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Tenzij de Hoge Raad anders bepaalt, zal het gerechtshof deze mondelinge uitspraak vervangen door een schriftelijke. In dat geval krijgt u de gelegenheid de gronden van het beroep in cassatie alsnog aan te voeren of aan te vullen.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.