

# ECLI:NL:GHAMS:2011:BP2601

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	06-01-2011
Datum publicatie	02-02-2011
Zaaknummer	03/03940, 03/03941, 03/03943 en 05/00726
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Hof acht aannemelijk dat aandeelhouder X besliste of een handelstransactie via BV in Nederland of AG in Zwitserland zou lopen. Het Hof acht het aannemelijk dat X zijn werkzaamheden in dienstbetrekking voor de BV heeft verricht. De winst die is gerealiseerd met de door X verrichtte handel moet als voordeel van de BV worden aangemerkt. De winst van de BV moet verhoogd met een gedeelte van het in Zwitserland behaalde resultaat. Het Hof bepaalt het aan de Zwitserse AG toekomende resultaat in goede justitie op 15% van haar kosten (cost-plus-15). X moet zich ervan bewust zijn geweest dat winst op onzakelijke gronden aan het vermogen van de BV is onttrokken. De onttrokken winst wordt aangemerkt als een vermomde uitdeling aan X.
Wetsverwijzingen	Wet op de vennootschapsbelasting 1969 8
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2011/14.23.4 NTFR 2011/1194 met annotatie van Mr. R.H.J. Aelen

## Uitspraak

GERECHTSHOF TE AMSTERDAM

Derde meervoudige Belastingkamer

UITSPRAAK

op de beroepen van

[X] te [Z], belanghebbende,

tegen

uitspraken van de inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Amersfoort, de inspecteur.

1. Loop van het geding

1.1. Navorderingsaanslagen Inkomstenbelasting/Premie volksverzekeringen 1997, 1998 en 1999; kenmerknummers 03/03940, 03/03941 en 03/03943.

Van belanghebbende zijn ter griffie drie beroepschriften ontvangen op 14 oktober 2003, ingediend door [A]. Het beroep is gericht tegen de uitspraken van de inspecteur, gedagtekend 15 september 2003, betreffende de volgende, op 16 oktober 2002 aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslagen:

Navorderingsaanslag Kenmerknummer Hof Belastbaar inkomen volgens nav.aanslag

Nav. IB 1997 (H78)

Nav. IB 1998 (H88)

Nav. IB 1999 (H98) 03/03940

03/03941

03/03943 *f* 891.533

*f* 490.734

*f* 1.083.277

Bij uitspraak op bezwaar is bij de drie navorderingsaanslagen het bedrag van de te betalen belasting verminderd door te heffen tegen een tarief van 25% in plaats van het progressieve tarief dat bij het opleggen van de navorderingsaanslagen in rekening was gebracht.

1.2. Navorderingsaanslagen Inkomstenbelasting/Premie volksverzekeringen 1996-1999 en navorderingsaanslag Vermogensbelasting 1997; kenmerknummer 05/00726

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 9 februari 2005, ingediend door [A] voormeld en aangevuld bij brief van 31 mei 2005. Het beroep is gericht tegen de uitspraken van de inspecteur, gedagtekend 30 december 2004, betreffende de volgende aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslagen:

Navorderingsaanslag Datum Belastbaar bedrag ink/verm volgens nav.aanslag boete

Nav. IB/PVV 1996 (H67)

Nav. IB/PVV 1996 (H68)

Nav. IB/PVV 1997 (H77)

Nav. IB/PVV 1998 (H87)

Nav. IB/PVV 1999 (H97)

Nav. VB 1997 (K77) 26 juli 2002

7 augustus 2002

13 juli 2001

13 juli 2001

13 juli 2001

25 juli 2002 *f* 587.743

*f* 787.743

*f* 191.533

*f* 190.734

*f* 183.227

*f* 2.848.000 -

-

(25%) *f* 956

(25%) *f* 1.020

(25%) *f* 1.071-

Bij de uitspraken op bezwaar heeft de inspecteur de navorderingsaanslag IB/PVV 1996 (H68) verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van f 738.301, de navorderingsaanslag VB 1997 (K77) verminderd tot een naar een vermogen van f 2.204.000 en de overige navorderingsaanslagen en de boetes gehandhaafd.

1.3. Op 17 oktober 2008 zijn nadere stukken ontvangen van belanghebbende.

1.4. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 29 oktober 2008. De zaken zijn gelijktijdig behandeld met de zaken met de kenmerknnummers 05/00727, 07/00401-402 en 07/00353-356. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat bij brief van 26 maart 2009 aan partijen is toegezonden.

1.5. Met dagtekening 5 november 2008 is van de inspecteur een nader stuk ontvangen dat door het Hof bij fax van 14 oktober 2009 in afschrift is verstrekt aan de wederpartij.

1.6. Bij brief van 19 maart 2009 heeft het Hof een voorlopig oordeel aan partijen gestuurd inzake de door [Y] B.V. bij het Hof ingestelde hogere beroepen.

Belanghebbende heeft daarop gereageerd bij brieven van 8 april 2009 en 28 april 2009. De inspecteur heeft gereageerd bij brief van 14 april 2009.

1.7. Op 16 september 2009 is een nadere zitting gehouden. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat bij brief van 6 januari 2010 aan partijen is toegezonden.

1.8. Bij brief van 3 november 2009 heeft belanghebbende gereageerd op de brief van de inspecteur van 5 november 2008 (die door het Hof bij fax van 14 oktober 2009 in afschrift is verstrekt aan de wederpartij). De inspecteur heeft daarop gereageerd bij brief van 18 december 2009.

1.9. Bij brief van 1 december 2009 heeft het Hof een (nader) voorlopig oordeel aan partijen gestuurd inzake de onderhavige beroepen en de beroepen en hoger beroepen met de kenmerknnummers 05/00727, 07/00401-402 en 07/00353-356.

Partijen hebben ieder daarop gereageerd bij brief van 19 februari 2010.

1.10. Met dagtekening 12 maart 2010 is van belanghebbende een nader stuk ontvangen.

1.11. Op 19 mei 2010 is een nadere zitting gehouden. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

1.12. Na de zitting is de inspecteur in de gelegenheid gesteld schriftelijk te reageren op in de pleitnota van belanghebbende van 19 mei 2010 vermelde feiten.

Met dagtekening 8 juni 2010 en 15 juni 2010 zijn brieven van de inspecteur ontvangen en met dagtekening 28 juni 2010 zijn drie brieven van belanghebbende ontvangen. Voorts is op 8 juli 2010 nog een brief van belanghebbende ontvangen.

1.13. Partijen hebben afgezien van een nadere zitting.

1.14. Partijen hebben over en weer afschriften van elkaars schrifturen ontvangen.

## 2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Het Hof baseert zijn oordeel op de feiten die zijn vermeld in de uitspraak van heden betreffende de heffing van vennootschapsbelasting ten name van [Y] BV voor de jaren 1996 - 1999 (P05/00727), van welke uitspraak een kopie aan de uitspraak is gehecht. Hieraan voegt het Hof nog het volgende toe.

2.2.1. De aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 is conform de ingediende aangifte opgelegd naar een belastbaar inkomen van *f* 187.743, met dagtekening 14 november 1997.

2.2.2. Met dagtekening 26 juli 2002 is voor het jaar 1996 een (eerste) navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar inkomen van *f* 587.743 (H67). In de uitspraak op het tegen deze navorderingsaanslag gerichte bezwaar is vermeld dat deze is opgelegd ten tijde van een boekenonderzoek en dat in verband daarmee tot behoud van rechten *f* 400.000 is bijgeteld. Bij deze uitspraak is de navorderings-aanslag gehandhaafd.

2.2.3. Met dagtekening 7 augustus 2002 is voor het jaar 1996 een tweede navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar inkomen van *f* 787.743 (H68). Deze belastingaanslag is bij uitspraak op bezwaar verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen van *f* 738.301.

2.2.4. De aanslagen inkomstenbelasting 1997, 1998 en 1999 zijn conform de ingediende aangiften vastgesteld en berekend naar belastbare inkomens van respectievelijk *f* 185.158, *f* 183.934 en *f* 176.087.

2.2.5. Met dagtekening 13 juli 2001, zijn voor de jaren 1997 (H78), 1998 (H88) en 1999 (H98) navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd naar belastbare inkomens van respectievelijk *f* 191.533, *f* 190.734 en *f* 183.227.

Het verschil met de aanslagen betreft bijtellingen van respectievelijk *f* 6.375, *f* 6.800 en *f* 7.140 ter zake van meer inkomsten uit de verhuur van [B] (zie onderdeel 2.11 van de uitspraak van heden betreffende de heffing van vennootschapsbelasting ten name van [Y] BV voor de jaren 2000 en 2001 (P07/00353-00354)).

2.2.6. Ter zitting van 16 september 2009 heeft de inspecteur verklaard dat de in de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen begrepen bijtellingen ter zake van de verhuur van [B] kunnen komen te vervallen. De gemachtigde heeft daarop ter zitting verklaard dat hij de desbetreffende beroepschriften zal intrekken. Het Hof heeft gemachtigde verzocht deze intrekking schriftelijk te bevestigen. Deze bevestiging is niet door het Hof ontvangen.

2.2.7. Met dagtekening 16 oktober 2002, zijn voor de jaren 1997 (H78), 1998 (H88) en 1999 (H98) tweede navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd naar belastbare inkomens van *f* 891.533, *f* 490.734 en *f* 1.083.227.

2.2.8. Ter zitting van 19 mei 2010 heeft gemachtigde verklaard dat hij met betrekking tot de tweede navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1997, 1998 en 1999 zijn stelling dat een nieuw feit als bedoeld in artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) ontbreekt, laat vallen.

2.2.9. Met dagtekening 25 juli 2002 is naar een vermogen van *f* 2.848.000 een navorderingsaanslag vermogensbelasting voor het jaar 1997 opgelegd. Bij uitspraak op bezwaar is deze belastingaanslag verminderd tot een berekend naar een vermogen van *f* 2.204.000.

2.3.1. In een faxbericht van 4 juli 2002 van de FIOD/vestiging Amsterdam Locatie Utrecht is aan de inspecteur/aanslagregeland ambtenaar onder meer het volgende medegedeeld:

Op grond van de tot heden verkregen onderzoeksgegevens, hebben wij ( ) het fiscale standpunt besproken, zoals vastgelegd d.d. 19 maart 2002. We zijn tot de conclusie gekomen dat het ingenomen standpunt geen wijziging behoeft. In verband met eventuele verjaring, dient ter behoud van rechten voor de inkomstenbelasting 1996, vermogensbelasting 1997 en vennootschapsbelasting 1996, navorderingsaanslagen opgelegd te worden. Aan de hand van de gefaxte jaarstukken vanuit Zwitserland en een verklaring van verdachte [X], heb ik een schatting gemaakt ( ). Voor 1996 betekent dit een geschatte netto winst voor de Vpb. Van f 200.000. Uitgaande van een 35% tarief betekent dit een te betalen aanslag van f 70.000. Echter gelet op de forse toenames in 1999 en 2000 en het feit dat wij geen boekhouding voorhanden hebben van [C AG], stel ik voor om het te betalen bedrag te verdubbelen. Hiermee komt het te betalen bedrag op f 140.000 en ligt dan meer in lijn van de te betalen vpb. 2000.

2.3.2. Bij het faxbericht van 4 juli 2002 behoort een (handgeschreven) bijlage waarin onder meer is geadviseerd het aangegeven belastbaar inkomen voor de inkomsten-belasting/premie volksverzekeringen 1996 te verhogen met f 120.000.

2.3.3. In een brief van 5 juli 2002 van de inspecteur aan belanghebbende is onder meer het volgende vermeld:

In het kader van het lopende boekenonderzoek bestaat het risico dat de belasting-dienst de mogelijkheid tot het opleggen van de navorderingsaanslagen door verjaring verliest. Mede gelet op de lange doorlooptijd van het onderzoek, heb ik gemeend deze aanslag tussentijds op te leggen.

- Navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996.

Het belastbaar inkomen 1996 stel ik bij navordering vast op f 587.743;

- Navorderingsaanslag vermogensbelasting 1997.

Het belastbaar vermogen 1997 stel ik bij navordering vast op f 2.654.000.

Aangezien deze aanslagen zijn opgelegd ter behoud van rechten, is door mij maximumposities ingenomen.

2.3.4. Op 15 juli 2002 heeft de inspecteur nader bericht van de FIOD ontvangen. Hierin is onder meer het volgende vermeld:

Hierbij een kopie van de overzichten welke ik vandaag heb opgemaakt aan de hand van de vorige week verkregen jaarstukken van [C AG]. Voor wat betreft 1996 blijkt hier een jaarwinst uit van fl 494.037 + de Zwitserse belasting van f 26.684 =

F 520.722. Zou jij, indien nog mogelijk, de navorderingsaanslagen Vpb 1996 en IB 1996 op willen leggen, rekening houdende met een winst van f 600.000?

2.3.5. In een tot de stukken behorend proces-verbaal van 3 maart 2003 van de FIOD-ECD is op blz. 56 daarvan onder meer het volgende vermeld (bijlage 4 bij de brief van de inspecteur van 8 juni 2010):

#### 6.1.9 Nadeel

Normaliter wordt het nadeel voor de Belastingdienst bepaald aan de hand van de administratie van de vennootschap. Aangezien het feit dat zowel de FIOD-ECD als de Belastingdienst niet beschikken over de complete administratie van [C AG] is voor de berekening van het strafrechtelijk nadeel vennootschapsbelasting uitgegaan van de jaarstukken 1996 tot en met 2000 van [C AG].

De jaarstukken 1996 tot en met 1998 zijn verkregen middels de uitvoering van het rechtshulpverzoek te Mainz, Duitsland.

De jaarstukken 1999 en 2000 zijn verkregen van de verdachte [X].

2.3.6. In een brief van 8 juni 2010 van de inspecteur aan het Hof is onder meer het volgende vermeld:

Uit () (proces-verbaal van ambtshandeling) () blijkt dat op 6 maart 2002 via gemachtigde en mw. [D] de jaarstukken 1999 en 2000 van [C AG] ontvangen werd. () Op basis van deze gegevens zijn de winsten 2000, 1999 en 1998 berekend en aan [de inspecteur] medegedeeld. De jaren 1997 en 1996 werden geschat.

Op 15 juli 2002 ontving [de inspecteur] de brief van () de FIOD met de hogere jaarwinst 1996 (), waarna de 2e navordering aangekondigd is. ()

Met betrekking tot de verjaringstermijn wil ik het volgende opmerken. Voor het doen van aangifte 1996 is de toen gebruikelijk[e] uitsteltermijn van 9 maanden verleend (). De navorderingstermijn verviel dan ook op 31 september 2002.

### 3. Geschil

1. Met betrekking tot de tweede navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 is in geschil of de inspecteur op de voet van artikel 16 van de AWR bevoegd was tot navordering.

2. Met betrekking tot de eerste navorderingsaanslag 1996, alsmede de tweede navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996, 1997, 1998 en 1999, is in geschil of belanghebbende een uitdeling heeft genoten ter zake van een overheveling van winst van [Y] BV naar [C AG].

3. Met betrekking tot de navorderingsaanslag vermogensbelasting 1997 is in geschil of deze naar het juiste vermogen is vastgesteld.

4. Met betrekking tot de eerste navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1997, 1999 en 1998 is er tussen partijen geen geschil meer.

### 4. Standpunten van partijen

Voor de standpunten van partijen verwijst het Hof naar de stukken van het geding en de processen-verbaal van de zittingen.

### 5. Beoordeling van het geschil

Was de inspecteur bevoegd tot het opleggen van een tweede navorderingsaanslag Ib/Ph 1996?

5.1.1. Belanghebbende heeft gesteld dat de inspecteur ten tijde van het opleggen van de tweede navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 niet over een nieuw feit beschikte. Daarbij gaat belanghebbende ervan uit dat de eerste navorderingsaanslag (formeel) is opgelegd (gedagtekend) op 26 juli 2002 en dat beoordeeld naar dat moment de inspecteur reeds bekend was met de brief van de FIOD van 15 juli 2002 als vermeld in onderdeel 2.3.4.

Tevens is volgens belanghebbende sprake van een ambtelijk verzuim dat aan navordering in de weg staat. Zo heeft de inspecteur de informatie die ten tijde van het opleggen van de eerste navorderingsaanslag beschikbaar was, volgens belanghebbende niet goed beoordeeld. Bovendien heeft de inspecteur nagelaten om ook de jaarstukken 1996 op te vragen. Volgens belanghebbende was er in juli 2002 nog voldoende tijd voor nader onderzoek, in het bijzonder indien ook de twaalfjaarstermijn van artikel 16, vierde lid, AWR in

de beoordeling wordt betrokken. In dat verband heeft belanghebbende betwist dat negen maanden uitstel is verleend. Volgens hem was er elf maanden uitstel verleend.

5.1.2. In dit verband is in de pleitnota van belanghebbende van 19 mei 2010 onder meer het volgende vermeld:

Navraag bij [E] heeft () uitgewezen dat zij nimmer stukken direct aan de Belastingdienst heeft verstuurd. De jaarstukken 1999 (waarin ook 1998 is opgenomen) en 2000 zijn door belanghebbende al op 6 maart aan de heer [F] van de FIOD overhandigd. Deze stukken bevatten een Zwitsers faxnummer en dat is de reden dat de inspecteur in de veronderstelling leeft dat de stukken rechtstreeks aan hem uit Zwitserland zijn gezonden, hetgeen niet het geval is. () In de periode begin maart tot eind juli zijn geen verzoeken gedaan voor de jaarstukken 1996 of 1997.

5.2. De inspecteur heeft met betrekking tot zijn bevoegdheid tot navordering betreffende de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 gesteld dat het destijds lopende FIOD-onderzoek naar verwachting niet kon worden afgerond vóór 30 september 2002, de datum waarop volgens hem de termijn voor het opleggen van een navorderingstermijn inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 (volgens hem) afliep. In dat verband heeft de inspecteur gesteld dat de FIOD-medewerker beschikte over de jaarstukken 1998-2000 van [C AG], maar (nog) niet over de jaarstukken 1996, en dat hij op 4 juli 2002 ook niet wist dat hij spoedig over die jaarstukken zou beschikken, omdat er op dat moment een verzoek om rechtshulp liep en beantwoording van dergelijke verzoeken veelal lang op zich laat wachten. De jaarstukken 1996 zijn volgens de inspecteur in de week van 8-12 juli 2002 door de FIOD-medewerker ontvangen en eerst daarna aan hem, de inspecteur, bekend geworden. Volgens de inspecteur is sprake van een nieuw feit. Bovendien was belanghebbende volgens de inspecteur ten tijde van de verzending van de eerste navorderingsaanslag reeds bekend met de brief van de inspecteur van 15 juli 2002. Voorts heeft de inspecteur gesteld dat belanghebbende te kwader trouw was ter zake van het feit waarvan belanghebbende betwist dat het een nieuw feit is.

5.3.1. Bij de beoordeling van de vraag of de inspecteur bevoegd was tot het opleggen van de op 7 augustus 2002 gedagtekende navorderingsaanslag (hierna: de tweede navorderingsaanslag) zal het Hof eerst nagaan of de inspecteur beschikte over een nieuw feit als bedoeld in artikel 16, eerste lid, AWR. Daarbij heeft te gelden dat de aanwezigheid van een dergelijk (nieuw) feit moet worden beoordeeld naar het tijdstip waarop de functionaris die namens de inspecteur de aanslag vaststelt daaromtrent een (definitief) standpunt bepaalt en de desbetreffende elementen hetzij handmatig, hetzij geautomatiseerd intern vastlegt teneinde administratief te worden verwerkt; het gaat hier dus om de materiële vastleggingshandeling. Dat is niet het tijdstip waarop de aanslag is gedagtekend. Door aan te knopen bij het moment waarop de eerste navorderingsaanslag is gedagtekend, te weten 26 juli 2002, gaat belanghebbende in dit verband derhalve niet uit van het juiste criterium.

5.3.2. Het Hof acht het op grond van de brief van de inspecteur van 5 juli 2002, gezien ook in samenhang met het aan hem gerichte faxbericht van de FIOD van 4 juli 2002 (als vermeld in onderdeel 2.3.3 en 2.3.1), aannemelijk dat de aanslagregelend ambtenaar de voor de navorderingsaanslag, gedagtekend 26 juli 2002 (hierna: de eerste navorderingsaanslag), benodigde materiële vaststellingshandelingen op 5 juli 2002 heeft voltooid en (intern) heeft vastgelegd (hierna ook: het vaststellen). Derhalve dient naar de datum 5 juli 2002 te worden beoordeeld of de inspecteur redelijkerwijs bekend kon zijn met het aan de tweede navorderingsaanslag ten grondslag gelegde feit.

5.3.3. Vaststaat dat ten tijde van het vaststellen van de eerste navorderingsaanslag door de FIOD een onderzoek werd verricht naar onder meer de juistheid van de door belanghebbende ingediende aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996. In een dergelijke situatie dient de inspecteur het resultaat van een dergelijk onderzoek in beginsel af te wachten, alvorens tot het vaststellen van een belastingaanslag over te gaan, dan wel bij het vaststellen van de belastingaanslag rekening te houden met de redelijkerwijs te verwachten resultaten van het lopende onderzoek.

5.3.4. Belanghebbende heeft gesteld dat de inspecteur een ambtelijk verzuim heeft begaan door niet de resultaten van het destijds lopende FIOD-onderzoek af te wachten. In dat verband heeft belanghebbende gesteld dat de termijn voor het opleggen van een navorderingsaanslag op 30 november 2002 afliep en dat de inspecteur ook nog gebruik kon maken van de twaalfjaarstermijn van artikel 16, vierde lid, AWR.

Daartegenover heeft de inspecteur gesteld dat de termijn voor het opleggen van een navorderingsaanslag op 31 september 2002 afliep, dat de jaarstukken 1996 van [C AG] voorwerp waren van een internationaal verzoek om rechtshulp en dat de beantwoording van een dergelijk verzoek lang pleegt te duren.

5.3.5. Naar het oordeel van het Hof heeft de inspecteur, gelet op hetgeen hij daaromtrent heeft aangevoerd, op 5 juli 2002 in redelijkheid kunnen besluiten ter behoud van rechten een navorderingsaanslag op te leggen, ook indien ervan wordt uitgegaan dat de termijn voor het opleggen van een navorderingsaanslag eerst op 30 november 2002 zou aflopen. Dit wordt niet anders als hierbij tevens de mogelijkheid van gebruikmaking van de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, vierde lid, AWR wordt betrokken, omdat de inspecteur naar het Hof begrijpt de navorderbaarheid van de over 1996 verschuldigde inkomstenbelasting niet wilde laten afhangen van juridische complicaties waarvoor de toepassing van artikel 16, vierde lid, AWR hem zou hebben kunnen stellen. Dit voorgaande betekent dat de inspecteur niet een ambtelijk verzuim heeft begaan door op 5 juli 2002 niet langer de resultaten van het toen lopende onderzoek af te wachten. Daarbij behoefde hij niet te treden in de vraag of degenen die dat onderzoek verrichtten daarin ook gegevens betreffende het jaar 1996 zouden betrekken. De inspecteur mocht in redelijkheid ervan uitgaan dat door de opsporingsinstantie een adequaat onderzoek werd verricht. Van hem werd redelijkerwijs niet verwacht dat hij daarin (meer dan wellicht het geval is geweest) een sturende rol zou vervullen. Hiervan uitgaande kan de inspecteur niet worden verweten dat hij niet reeds eerder dan dit in het kader van het onderzoek het geval was de jaarstukken 1996 van [C AG] zelf heeft opgevraagd.

5.3.6. In dit verband gaat het Hof voorts ervan uit dat de inspecteur afhankelijk was van de informatie die hem door de FIOD werd verstrekt en daarbij ook tot op zekere hoogte afhankelijk was van de interpretatie door de functionarissen van de FIOD van de onderliggende gegevens die hen ter beschikking stonden. Op basis van de gegevens die de inspecteur bij faxbericht van 4 juli 2002 door de FIOD zijn verstrekt behoefde de inspecteur naar het oordeel van het Hof redelijkerwijs niet tot een hogere navorderingsaanslag te concluderen dan door hem op 5 juli 2002 is vastgesteld.

5.3.7. Ten opzichte van de informatie die de inspecteur op 5 juli 2002 ter beschikking stond, vormde het nader bericht van de FIOD van 15 juli 2002 voor hem een nieuw feit. Het Hof acht het niet aannemelijk dat de inhoud van dit bericht de inspecteur redelijkerwijs ook reeds op 5 juli 2002 bekend kon zijn, ook al is het aantal werkdagen tussen 5 juli 2002 en 15 juli 2002 gering.

5.3.8. Naast (en onafhankelijk van) het bestaan van een nieuw feit als bedoeld in artikel 16, eerste lid, AWR kan de inspecteur de bevoegdheid tot navordering ook baseren op de aanwezigheid van kwade trouw van een belastingplichtige ter zake van het feit waarvan door die belastingplichtige wordt betwist dat het een nieuw feit is. Hierover is in de brief van het Hof aan partijen van 1 december 2009 met betrekking tot [Y] BV respectievelijk belanghebbende het volgende vermeld:

2. Beschikt de inspecteur met betrekking tot de tweede navorderingsaanslag vennootschapsbelasting 1996 ten name van [Y] BV over een nieuw feit?

()

2.6.1. Naar het oordeel van het Hof moet [belanghebbende], gelet op diens positie binnen de door [Y] BV gedreven onderneming, zich ervan bewust zijn geweest dat de feitelijke handelsactiviteiten die door hem werden verricht niet als activiteiten van [C AG] konden worden beschouwd en dat het daaruit voortvloeiende resultaat dan ook niet als resultaat van een door [C AG] gedreven onderneming kon worden beschouwd, doch dat die activiteiten en dat resultaat aan [Y] BV moesten worden toegerekend. Via haar bestuurder [belanghebbende] moet ook [Y] BV geacht worden zich van een en ander bewust te



zijn geweest. Door desalniettemin in haar aangifte ervan uit te gaan dat een groot deel van het resultaat van de door haar gedreven onderneming zou zijn behaald door een door [C AG] gedreven onderneming het Hof verwijst op dit punt naar zijn brief van 19 maart 2009 heeft [Y] BV zich blootgesteld aan de niet verwaarloosbare kans dat een te lage aanslag vennootschapsbelasting zou worden opgelegd. Op deze grond is naar het oordeel van het Hof sprake van voorwaardelijk opzet met betrekking tot het feit waarop specifiek de tweede navorderingsaanslag is gebaseerd, zodat de inspecteur, gelet op hetgeen is bepaald in artikel 16, eerste lid, laatste volzin, AWR, bevoegd was die navorderings-aanslag op te leggen.

()

3. Beschikt de inspecteur met betrekking tot de tweede navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 ten name van [belanghebbende] over een nieuw feit?

3.1. Het Hof zal ter zake van de stelling dat met betrekking tot de tweede navorde-ringsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen een nieuw feit ontbreekt aansluiten bij hetgeen hiervoor met betrekking tot de tweede navorderingsaanslag vennootschapsbelasting 1996 ten aanzien van [Y] BV is overwogen. Daaraan zij toegevoegd dat het Hof het aannemelijk acht dat [belanghebbende] zich bij het doen van aangifte voor de inkomstenbelasting, gelet op zijn centrale positie als direc-teur en enig aandeelhouder van [Y] BV, ervan bewust moet zijn geweest dat door het op onzakelijke gronden en ten gerieve van hem als enig aandeelhouder van [Y] BV overhevelen van winst van [Y] BV naar [C AG], voor de heffing van inkomstenbelasting te weinig winst uit aanmerkelijk belang werd aangegeven en hij zich daardoor heeft blootgesteld aan de niet verwaarloosbare kans dat een te lage aanslag inkomstenbelasting zou worden opgelegd.

Het Hof handhaaft de hiervoor aangehaalde passage uit zijn brief van 1 december 2009 en komt ook op grond van de daarin opgenomen motivering tot de conclusie dat de inspecteur bevoegd was tot het opleggen van de tweede navorderingsaanslag.

De aan [C AG] toegerekende winst

5.4.1. In zijn uitspraak van heden in de zaak P05/00727 heeft het Hof geoordeeld dat op onzakelijke gronden bedragen aan de winst van [Y] BV zijn onttrokken. Het Hof heeft deze bedragen vastgesteld op f 497.785 ( 225.885) voor 1996, f 523.940 ( 237.754) voor 1997, f 159.276 ( 72.277) voor 1998 en f 790.541 ( 358.732) voor 1999. Het Hof sluit zich bij zijn oordeel over de in geschil zijnde belastingaanslagen aan bij zijn uitspraak in de zaak P05/00727.

5.4.2. Vaststaat dat belanghebbende (tezamen met zijn echtgenote [D]) van zowel [Y] BV als [C AG] de enig aandeelhouder was. Tevens was belanghebbende de enig directeur van [Y] BV. Vaststaat voorts dat belanghebbende het belang in [C AG] niet heeft vermeld in de door hem ingediende belastingaangiften. Op grond hiervan, bezien ook in samenhang en onderling verband met hetgeen in de uitspraak van heden betreffende de vennootschapsbelasting van [Y] BV voor de jaren 1996 - 1999 (kenmerknummer P05/00727) omtrent de centrale en overheersende functie van belanghebbende bij de totstandkoming en uitvoering van de door [C AG] gefactureerde papiertransacties is vermeld, acht het Hof het aannemelijk dat belanghebbende als bestuurder van [Y] BV en (tezamen met zijn echtgenote [D]) als enig aandeelhouder van die vennootschap zich ervan bewust moet zijn geweest dat de hiervoor vermelde bedragen ten genoegen van hem op onzakelijke gronden aan het vermogen van [Y] BV zijn onttrokken. Het Hof ziet dit oordeel overigens bevestigd in hetgeen belanghebbende op 5 maart 2002 tegenover de FIOD heeft verklaard: Het was eigenlijk mijn bedoeling dat het geld, dat ik van [C AG] tegoed heb, als een soort appeltje voor de dorst in Zwitserland bewaard zou blijven. Dat spaarpotje zal nu wel iets kleiner worden, omdat ik over die provisie belasting zal moeten betalen. Dat is dan jammer, ik heb gegokt en verloren.

De aldus aan [Y] BV onttrokken winst dient te worden aangemerkt als een vermomde uitdeling van winst van die vennootschap aan belanghebbende.

5.4.3. Veronderstellenderwijs uitgaande van dit oordeel hebben partijen daaraan bij brieven van 19 februari 2010 cijfermatig uitwerking gegeven. Het Hof volgt partijen in deze uitwerkingen, daarbij uitgaande van versie I van belanghebbende.

Dit leidt ertoe dat voor het jaar 1996 het belastbaar inkomen van belanghebbende als volgt dient te worden vastgesteld:

Aangegeven belastbaar inkomen *f* 187.743

Bij: uitdeling [Y] BV 497.785

Vast te stellen belastbaar inkomen *f* 685.528

Dit betekent dat de eerste navorderingsaanslag 1996 niet naar een te hoog belastbaar inkomen is vastgesteld. Daarbij heeft de inspecteur evenwel verzuimd met betrekking tot het inkomen waarover is nagevorderd het bijzonder tarief van 20% van artikel 57a, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964) toe te passen. Het Hof zal hier ambtshalve in voorzien. De tweede navorderingsaanslag 1996 dient conform de voorgaande berekening te worden verminderd.

Voor het jaar 1997 dient het belastbaar inkomen als volgt te worden vastgesteld:

Aangegeven belastbaar inkomen *f* 185.158

Bij: uitdeling [Y] BV 528.731

Vast te stellen belastbaar inkomen *f* 713.889

Voor het jaar 1998 dient het belastbaar inkomen als volgt te worden vastgesteld:

Aangegeven belastbaar inkomen *f* 183.934

Bij: uitdeling [Y] BV 170.899

Vast te stellen belastbaar inkomen *f* 354.833

Voor het jaar 1999 dient het belastbaar inkomen als volgt te worden vastgesteld:

Aangegeven belastbaar inkomen *f* 176.087

Bij: uitdeling [Y] BV 802.941

Vast te stellen belastbaar inkomen *f* 979.028

De hiervoor vermelde uitdelingen dienen alle te worden belast naar het bijzonder tarief van artikel 57a, tweede lid, van de Wet IB 1964.

De berekeningen van de vast te stellen belastbare inkomens voor de jaren 1997, 1998 en 1999 komen volgens de inspecteur uit op respectievelijk *f* 720.264, *f* 361.663 en *f* 986.168. Het verschil met de hiervoor berekende bedragen bestaat uit de bedragen ter zake van de verhuur van [B], als vermeld onder 2.2.5. Nu de inspecteur ter zitting van 16 september 2009 heeft verklaard dat deze bijtellingen dienen te vervallen, gaat het Hof in zoverre aan diens brief van 19 februari 2009 voorbij en zal het de (tweede) navorderingsaanslagen 1997, 1998 en 1999 overeenkomstig de voorgaande berekeningen verminderen.

## Vermogensbelasting

5.5.1. In de brief van het Hof van 1 december 2009 is met betrekking tot (onder meer) de navorderingsaanslag vermogensbelasting 1997 het volgende vermeld:

Ter zitting van 16 september 2009 is komen vast te staan dat de ondernemingsvrijstelling van toepassing is en dat de inspecteur bij het vaststellen van de navorderingsaanslagen rekening dient te houden met hogere belastingschulden voor zowel de inkomstenbelasting als de vennootschapsbelasting. Voor het overige volgen de navorderingsaanslagen vermogensbelasting hetgeen hiervoor met betrekking tot de aanslagen 1996-1999 ten name van [belanghebbende] en [Y] BV is overwogen.

5.5.2. Hiervan uitgaande, met inachtneming van het oordeel van het Hof betreffende de vennootschapsbelasting van [Y] BV en de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen van belanghebbende, alsmede rekening houdend met een ter zitting van 19 mei 2010 tussen partijen overeengekomen kapitalisatiefactor 1,5 voor de berekening van de in [Y] BV aanwezige goodwill, hebben partijen het vermogen per 1 januari 1997 berekend op f 2.108.345. Bij deze berekening is er overeenkomstig hetgeen is overwogen in onderdeel 5.6.9 van de uitspraak betreffende de vennootschapsbelasting 1996 - 1999 ten name van [Y] BV (P05/00727) vanuit gegaan dat de kosten Versicherung Lager en de factoring-kosten niet deel uitmaken van de cost plus-grondslag voor de berekening van de winst van [C AG]. Het Hof zal partijen in deze cijfermatige uitwerking volgen.

## 6. Kosten

### Kosten van bezwaar

5.1. Belanghebbende heeft in hoger beroep geconcludeerd tot vergoeding van de kosten van de bezwaarfase. Op grond van artikel 7:15, tweede en derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) worden de kosten van de bezwaarfase uitsluitend vergoed, indien daarom is verzocht voordat op het bezwaar is beslist. Aan deze voorwaarde is in het onderhavige geval zoals ook belanghebbende in zijn brief van 3 november 2009 heeft erkend niet voldaan, zodat belanghebbende niet in aanmerking komt voor vergoeding van de kosten van bezwaar.

### Kosten van beroep

5.2. Aangezien alle beroepen gegrond zijn acht het Hof op de voet van artikel 8:75 van de Awb en het Besluit proceskosten bestuursrecht termen aanwezig voor een veroordeling van de inspecteur in de proceskosten. Daarbij beschouwt het Hof de beroepen betreffende de tweede navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1997, 1998 en 1999 (kenmerknummers 03/03940, 03/03941 en 03/03943) als samenhangende zaken. Voor deze zaken stelt het Hof de proceskosten vast op 2.173,50 (= 4,5 proceshandelingen x 1,5 zwaarte van de zaak x 322 waarde per punt x 1 samenhangende zaken).

Voor het beroep betreffende de eerste navorderingsaanslagen 1996 tot en met 1999, de tweede navorderingsaanslag 1996 en de navorderingsaanslag vermogensbelasting 1997 (kenmerknummer 05/00726) stelt het Hof de proceskosten vast op 2.173,50 (= 4,5 proceshandelingen x 1,5 zwaarte van de zaak x 322 waarde per punt).

## 7. Beslissing

Het Hof:

- verklaart de beroepen gegrond;
- vernietigt de uitspraken van de inspecteur;
- vermindert de eerste navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 (H67) tot een berekend naar een belastbaar inkomen van *f* 587.743, waarvan *f* 400.000 dient te worden belast naar het bijzonder tarief van 20% van artikel 57a, tweede lid, Wet IB 1964;
- vermindert de tweede navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 (H68) tot een berekend naar een belastbaar inkomen van *f* 685.528, waarvan *f* 497.785 dient te worden belast naar het bijzonder tarief van 20% van artikel 57a, tweede lid, Wet IB 1964;
- vernietigt de eerste navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1997, 1998 en 1999 (H77, H87 en H97);
- vermindert de tweede navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1997 (H78) tot een berekend naar een belastbaar inkomen van *f* 713.889, waarvan *f* 528.731 dient te worden belast naar het bijzonder tarief van 25%, van artikel 57a, tweede lid, Wet IB 1964;
- vermindert de tweede navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1998 (H88) tot een berekend naar een belastbaar inkomen van *f* 354.833, waarvan *f* 170.899 dient te worden belast naar het bijzonder tarief van 25%, van artikel 57a, tweede lid, Wet IB 1964;
- vermindert de tweede navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1999 (H98) tot een berekend naar een belastbaar inkomen van *f* 979.028, waarvan *f* 802.941 dient te worden belast naar het bijzonder tarief van 25%, van artikel 57a, tweede lid, Wet IB 1964;
- vermindert de navorderingsaanslag vermogensbelasting 1997 tot een berekend naar een vermogen van *f* 2.108.345;
- gelast de inspecteur het gestorte griffierecht van in totaal 130 ( 37 in de zaak met nummer 05/00726 en telkens een bedrag van 31 in de zaken met de nummers 03/3940, 03/3941 en 03/3943) aan belanghebbende te vergoeden,  
en
- veroordeelt de inspecteur in de kosten van het beroep van belanghebbende tot een bedrag van in totaal *f* 4.347.

De uitspraak is gedaan door mrs. E.A.G. van der Ouderaa, voorzitter, J. den Boer en E.F. Faase, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. G.J.H.M. Milder-Wolbers, als griffier. De beslissing is op 6 januari 2011 in het openbaar uitgesproken.

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.

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.