

ECLI:NL:GHAMS:2014:1051

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	06-03-2014
Datum publicatie	09-04-2014
Zaaknummer	12/00493 en 12/00494
Formele relaties	Na verwijzing door: ECLI:NL:HR:2012:BW9751 Cassatie: ECLI:NL:HR:2015:156, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Verwijzing na Hoge Raad
Inhoudsindicatie	Correcties na boekenonderzoek. Hof oordeelt na verwijzing over resterende geschilpunten inzake enkelvoudige belasting (IB, VPB en OB) en boetes. Verzoek tot schadevergoeding op de voet van art. 8:73 Awb en verzoek om integrale proceskostenvergoeding afgewezen. Wel immateriële schadevergoeding wegens overschrijding redelijke behandelingstermijn.
Wetsverwijzingen	Algemene wet bestuursrecht 8:73
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2014/701 V-N 2014/25.2.3 V-N 2015/1025 FutD 2014-0873 NTFR 2014/1848 met annotatie van Drs. N.E. Vis

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerk 12/00493 en 00494

6 maart 2014

uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

inzake het hoger beroep na verwijzing door de Hoge Raad der Nederlanden van

[A] te [Z], belanghebbende,

gemachtigde: mr. J.A. Jansens van Gellicum (Benvaor Advocaten en Belastingadviseurs te Utrecht),

alsmede

het incidentele hoger beroep na verwijzing door de Hoge Raad der Nederlanden van

de inspecteur van de Belastingdienst / Zuidwest / kantoor Goes, de inspecteur,

tegen

de uitspraken van de rechtbank Den Haag (hierna: de rechtbank) in het geding tussen belanghebbende en de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft met dagtekening 10 november 2005 aan belanghebbende voor het jaar 2000 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen van f 227.499 (103.235), (hierna: de navorderingsaanslag en/of IB/Pvv 2000). Gelijktijdig met de navorderingsaanslag is bij beschikking een boete ad f 52.659 (23.896) opgelegd alsmede heffingsrente in rekening gebracht.
- 1.2. De inspecteur heeft met dagtekening 16 november 2005 aan belanghebbende voor het jaar 2002 een aanslag in de IB/Pvv opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning (box 1) van 15.000 en een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) van 113.500 (hierna: de aanslag en/of IB/Pvv 2002) alsmede heffingsrente in rekening gebracht.
- 1.3. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak van 6 maart 2008 voor de IB/Pvv 2000 het belastbaar inkomen verminderd tot f 41.830 (18.982) en de boetebeschikking tot nihil teruggebracht.
- 1.4. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak van 28 februari 2008 voor de IB/Pvv 2002 het belastbaar inkomen in box 1 gehandhaafd en het belastbaar inkomen in box 2 verminderd tot 101.985.
- 1.5. Bij uitspraken van 31 juli 2009 heeft de rechtbank de door belanghebbende tegen de beide uitspraken van de inspecteur ingestelde beroepen gegrond verklaard, de uitspraken van de inspecteur vernietigd, de navorderingsaanslag IB/Pvv 2000 verminderd tot een berekend naar een belastbaar bedrag f 37.581 (17.053), de aanslag IB/Pvv 2002 verminderd, voor zover hier van belang, tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) van 19.036 en de inspecteur veroordeeld tot het betalen van proceskosten ad twee maal 563,50.
- 1.6. Belanghebbende heeft tegen de uitspraken van de rechtbank hoger beroep ingesteld bij het gerechtshof s-Gravenhage. De Inspecteur heeft incidenteel hoger beroep ingesteld. Het gerechtshof s-Gravenhage heeft bij uitspraak van 21 december 2010 de uitspraken van de rechtbank vernietigd, de uitspraak van de inspecteur betreffende de navorderingsaanslag IB/Pvv 2000 bevestigd en de uitspraak van de inspecteur betreffende de aanslag IB/Pvv 2002 vernietigd en deze aanslag verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit box 2 van 38.634.
- 1.7. Bij arrest van 29 juni 2012, nr. 11/00556, ECLI:NL:HR:2012:BW9751, heeft de Hoge Raad het daartegen door belanghebbende ingestelde beroep in cassatie gegrond verklaard, de uitspraak van het gerechtshof s-Gravenhage behoudens de beslissingen omtrent de vergoeding van de griffierechten in beroep en hoger beroep, vernietigd, en het geding verwezen naar het gerechtshof Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dat arrest.
- 1.8. Partijen zijn door de griffier van het Hof in de gelegenheid gesteld een schriftelijke reactie op het arrest in te dienen. De inspecteur heeft van deze gelegenheid gebruik gemaakt bij brief van 3

september 2012, belanghebbende bij brief van 5 november 2012. Een afschrift van de respectieve brieven is aan de wederpartij gezonden.

1.9. Het onderzoek ter zitting is aangevangen op 29 mei 2013.

Aldaar zijn gezamenlijk behandeld de zaken van belanghebbende betreffende

- de navorderingsaanslagen IB/Pvv 1999, 2000 en 2001 en de aanslagen IB/Pvv 2002 en 2003 (met kenmerken 12/00490 tot en met 12/00495); in de zaak betreffende de IB/Pvv 1999 is tevens de navorderingsaanslag arbeidsongeschiktheidsverzekeringen zelfstandigen 1999 begrepen.

Voorts zijn aldaar behandeld de zaken van [X] B.V. (van wie belanghebbende directeur en enig aandeelhouder is) betreffende

- de navorderingsaanslagen vennootschapsbelasting (hierna: Vpb) 1999, 2000 en 2001 en de aanslagen Vpb 2002 en 2003 (met kenmerken 12/00495 tot en met 12/00499) alsmede
- de naheffingsaanslag omzetbelasting (hierna: OB) voor het tijdvak 1 januari 2001 tot en met 31 december 2002 (met kenmerk 12/00500).

1.10. Van het verhandelde ter zitting van 29 mei 2013 is een proces-verbaal opgemaakt waarvan een afschrift bij brief van 5 juni 2013 aan partijen is gezonden. In het proces-verbaal zijn onder meer de ter zitting met partijen gemaakte afspraken vastgelegd. Ter verdere uitvoering van die afspraken is in de brief van 5 juni 2013 een door het Hof samengesteld schematisch overzicht opgenomen van de correcties in de aanslagen IB/Pvv en Vpb voor het jaar 2002.

1.11. Overeenkomstig de daarover ter zitting gemaakte afspraken heeft belanghebbende bij brief van 1 juli 2013 schematische overzichten ingezonden van het verloop van de correcties in de (navorderings)aanslagen IB/Pvv en Vpb voor de jaren 1999 tot en met 2003 en van de correcties in de naheffingsaanslag OB voor het tijdvak 1 januari 2001 tot en met 31 december 2002, met daarin opgenomen een cijfermatige interpretatie van de stand van zaken na verwijzing.

1.12. De inspecteur heeft bij brief van 19 juli 2013 op de overzichten van belanghebbende gereageerd, waarna belanghebbende op 20 september 2013 nog een korte reactie heeft ingezonden.

1.13. Op 3 oktober 2013 heeft belanghebbende nadere stukken ingediend.

1.14. Het onderzoek ter zitting is (in alle in 1.9 genoemde zaken) voortgezet op 16 oktober 2013. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt waarvan een afschrift met deze uitspraak wordt meegezonden.

2 Geding na cassatie

2.1.1. In zijn onder 1.7 genoemde arrest heeft de Hoge Raad het beroep in cassatie van belanghebbende onder meer gegrond verklaard onder verwijzing naar rechtsoverwegingen 3.1.2 en 3.2 van het door hem eveneens op 29 juni 2012, onder nummer 11/00558 uitgesproken arrest tussen partijen betreffende de navorderingsaanslagen IB/Pvv 1999 en 2001 en de aanslag IB/Pvv 2003 (ECLI:NL:HR:2012:BW9873, BNB 2012/251).

2.1.2. In de genoemde onderdelen van dat arrest heeft de Hoge Raad het beroep in cassatie van belanghebbende onder meer gegrond verklaard omdat het gerechtshof s-Gravenhage had moeten toezien op overlegging door de inspecteur van het zogeheten interne memo of had moeten onderzoeken of de weigering om dat (volledig) te doen, gerechtvaardigd was.

De inspecteur heeft het interne memo met bijlagen bij zijn brief van 3 september 2012 (zie 1.8) alsnog aan belanghebbende overgelegd en belanghebbende heeft ter zitting van het Hof van 29 mei 2013 verklaard dat het dossier wat hem betreft nu compleet is.

2.2.1. In 3.2 van het laatstgenoemde arrest heeft de Hoge Raad overwogen:

3.2. Met betrekking tot de door de Inspecteur als winstuitdelingen door de BV aangemerkte uitgaven met betrekking tot kosten van de auto van één van haar werknemers, die deze ter beschikking heeft gesteld aan de BV, heeft belanghebbende zich beroepen op het vertrouwensbeginsel. Hij heeft daartoe gesteld dat de BV met betrekking tot zulke kosten in een eerder jaar dezelfde handelwijze volgde en dat deze handelwijze bij een eerder boekenonderzoek is goedgekeurd. Het Hof heeft belanghebbendes beroep verworpen en daartoe overwogen dat over de wijze van verwerking van de kosten in de administratie van de BV niets is gezegd, dat in het rapport van dat onderzoek de conclusie is getrokken dat niet is gebleken dat privé-uitgaven als kosten zijn geboekt, dat aan het rapport niet het vertrouwen kan worden ontleend dat die conclusie ten eeuwigden dage geldt en dat een toezegging van dien aard voor volgende jaren in het rapport niet valt te lezen.

Middel II, dat zich richt tegen de verwerping door het Hof van het beroep op het vertrouwensbeginsel, slaagt. Hetgeen door het Hof is overwogen rechtvaardigt, veronderstellenderwijs ervan uitgaande dat de handelwijze van de BV met betrekking tot de onderwerpelijke kosten dezelfde was, zonder nadere motivering, die ontbreekt, niet de gevolgtrekking dat bij belanghebbende redelijkerwijs niet de indruk heeft kunnen postvatten dat werd ingestemd met het ten laste van de winst brengen van die kosten en dat van winstuitdelingen geen sprake was.

2.2.2. Het Hof constateert in dit verband dat de rechtbank het hier bedoelde beroep op het vertrouwensbeginsel voor het jaar 2000 heeft gehonoreerd en voor het jaar 2002 niet.

2.3.1. In het verwijzingsarrest in de onderhavige zaken heeft de Hoge Raad het cassatieberoep voorts gegrond verklaard vanwege een motiveringsgebrek:

3.3.1. Het Hof heeft overwogen dat het de in de onderdelen 6.8.1 en 6.9.1 van zijn uitspraak aangeduide overwegingen van de Rechtbank met betrekking tot de in die onderdelen vermelde uitgaven volgt en dat het oordeel van de Rechtbank met betrekking tot de in voormeld onderdeel 6.9.1 vermelde uitgaven met juistheid en op goede gronden is gegeven.

3.3.2. Voor zover middel V zich met een motiveringsklacht richt tegen deze oordelen van het Hof slaagt het. Belanghebbende heeft in hoger beroep, kennelijk ter onderbouwing van zijn stelling dat de in de onderdelen 6.8.1 en 6.9.1 van s Hofs uitspraak bedoelde uitgaven zakelijke kosten zijn van de B.V. waarvan hij aandeelhouder is en dat derhalve geen sprake is van winstuitdelingen door die B.V. aan belanghebbende, onder meer een Evaluatie van het Controlerapport overgelegd. In dat stuk worden de bevindingen die zijn neergelegd in het controlerapport dat is opgemaakt van een ingesteld boekenonderzoek en op grond waarvan de Inspecteur de hiervoor bedoelde uitgaven heeft aangemerkt als belaste uitdelingen van winst, uitvoerig bestreden. Uit de gedingstukken blijkt niet dat dit stuk

reeds voor de Rechtbank in het geding is gebracht. Door in zijn uitspraak geen overweging te wijden aan deze in hoger beroep nieuw bijgebrachte bestrijding van de in het controlerapport neergelegde bevindingen heeft het Hof zijn uitspraak niet naar behoren gemotiveerd.

- 2.3.2. Het Hof stelt vast dat het, na verwijzing, nog heeft te beslissen over de grieven van belanghebbende betreffende de correcties (2000 en 2002) advocaatkosten en overige niet-zakelijke kosten en (2002) de correctie [C LLP].
- 2.4. Tot slot stelt het Hof vast dat de Hoge Raad in zijn verwijzingsarrest de beslissingen omtrent de eventuele integrale proceskostenvergoeding in bezwaar, beroep en hoger beroep alsmede de eventuele vergoeding van materiële en immateriële schade (cassatiemiddelen VII en VIII) aan het verwijzingshof (dit Hof) heeft gelaten.

3 Geschil

3.1. In de procedure in hoger beroep is aldus - na verwijzing - nog in geschil:

- met betrekking tot de IB/Pvv 2000 en de IB/Pvv 2002: of het vertrouwensbeginsel verhindert dat de autokosten bij de BV worden gecorrigeerd. Indien dat niet het geval is, is niet meer in geschil dat de bij de BV aangebrachte correcties autokosten terecht zijn aangebracht. Voor de heffing van de IB/Pvv van belanghebbende is alsdan (wel nog) in geschil of de bedragen van de correcties als winstuitdelingen door de BV (ad 1.927 voor 2000 en, op grond van de ter zitting van 16 oktober 2013 gemaakte afspraak, ad 4.583 voor 2002) moeten worden aangemerkt;

- met betrekking tot de IB/Pvv 2000 en de IB/Pvv 2002: of de correcties advocaatkosten ad 1.596 (2000) en 9.935 (2002) en overige niet-zakelijke kosten ad 2.980 (2000) en 4.500 (2002) terecht bij de BV zijn gecorrigeerd en, zo ja, of de bedragen van de correcties voor de heffing van de IB/Pvv van belanghebbende als winstuitdelingen door de BV moeten worden aangemerkt;

- met betrekking tot de IB/Pvv 2002: of de aan [C LLP] betaalde kosten tot een bedrag van 19.598 bij de BV moeten worden gecorrigeerd. Indien een correctie bij de BV moet worden aangebracht, is in geschil of het te corrigeren bedrag voor de heffing van de IB/Pvv van belanghebbende als winstuitdeling door de BV moet worden aangemerkt.

3.2. Voorts is na verwijzing met betrekking tot de IB/Pvv 2000 en de IB/Pvv 2002 nog in geschil:

- of en, zo ja, tot welk bedrag, aan belanghebbende voor de kosten van het geding voor de rechtbank en het gerechtshof s-Gravenhage, alsmede in verband met de behandeling van het bezwaar een integrale vergoeding van proceskosten en verdere schade dient te worden toegekend (belanghebbende claimt 2.245.439);
- of belanghebbende recht heeft op vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke behandelingstermijnen.

4 Feiten

Met het oog op de te nemen beslissing stelt het Hof de volgende, (mede) aan de uitspraken van de rechtbank ontleende, feiten - waartegen door partijen in hoger beroep geen bezwaren zijn ingebracht - vast.

4.1. [A], geboren op 2 november 1941, is enig aandeelhouder en bestuurder (hierna: [A] of de DGA) van [X] (hierna ook: de BV). De BV is opgericht in 1979 en gevestigd in [Z]. In het handelsregister is als bedrijfsomschrijving vermeld:

Groothandel in en dienstverlening ten behoeve van technische apparaten alles in de ruimste zin. Vanaf het jaar 1999 bestaan de activiteiten nagenoeg geheel uit het uitlenen aan derden van [de zoon], de zoon van de DGA (hierna ook: de zoon), als consultant in de IT-sector. De BV heeft in 2000 en 2002 geen andere werknemers in dienst dan [A] en zijn zoon. De zoon was tot 1 oktober 2002 bij de BV in dienstbetrekking.

4.2. Belanghebbende heeft voor de jaren 2000 en 2002 aangifte voor de IB/Pvv gedaan naar een belastbaar inkomen 27.499 respectievelijk een belastbaar inkomen uit werk en woning (box 1) van 15.000.

4.3. Met dagtekening 25 mei 2001 heeft de inspecteur de aanslag IB/Pvv voor het jaar 2000 zonder nader onderzoek conform de aangifte vastgesteld.

4.4. In 2003 is bij de BV namens de inspecteur een boekenonderzoek ingesteld. Het onderzoek is aangevangen op 3 november 2003 en heeft betrekking op de aangiften vennootschapsbelasting en omzetbelasting van de BV voor de jaren 1999 tot en met 2002 en op de aangiften inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen van de DGA voor deze jaren.

4.5.1. Met dagtekening 27 september 2005 heeft de inspecteur aan belanghebbende meegedeeld dat hij zal overgaan tot het opleggen van een navorderingsaanslag IB/Pvv voor het jaar 2000. In de brief staat, voor zover van belang, het volgende:

Nu de navorderingstermijn voor de inkomstenbelasting/Premieheffing volksverzekeringen 2000 per 31 december 2005 gaat verstrijken en het boekenonderzoek bij [de BV] nog geruime tijd [in] beslag zal nemen zal ik overgaan tot het opleggen van een navorderingsaanslag inkomstenbelasting/Premieheffing volksverzekeringen 2000. Deze aanslag zal worden opgelegd ter behoud van rechten en zal naar een geschat belastbaar inkomen van f 227.499 (oorspronkelijk vastgesteld belastbaar inkomen ad f 27.499 te vermeerderen met een schatting van de aan te brengen correcties f 200.000,--) worden opgelegd.

Uit het tot op heden uitgevoerde boekenonderzoek is gebleken dat een aantal door [de BV] gedane uitgaven te kwalificeren zijn als privé uitgaven van [de DGA], dan wel als middellijke uitgaven voor [de DGA] beschouwd dienen te worden.

Een opsomming van deze uitgaven () is:

Advocaat/proceskosten; gedeeltelijke afschrijvingskosten van de bedrijfsauto Porsche; te lage verkoopprijs Opel Omega; onduidelijke financiering van de aangeschafte Porsche; niet aannemelijk gemaakte als bedrijfskosten geboekte uitgaven en ().

()

Over deze correcties ben ik voornemens naast de aanslag een vergrijpboete () op te leggen.

4.5.2. Vervolgens heeft de inspecteur met dagtekening 10 november 2005 de onder 1.1 vermelde navorderingsaanslag en boetebeschikking opgelegd.

4.6. Met dagtekening 16 november 2005 is aan belanghebbende de aanslag IB/Pvv 2002 opgelegd, naar een belastbaar inkomen uit box 1 (conform de aangifte) van 15.000 en, als correctie in de vorm van een uitdeling, een geschat belastbaar inkomen uit box 2 van 113.500.

4.7. Van het onderzoek is, met dagtekening 1 juni 2006, een rapport opgemaakt (hierna: het controlerapport). Daarin is, voor zover hier van belang, het volgende vermeld:

3.3 Werk derden / [C LLP]

3.3.1. Globale beschrijving van verhoudingen [X] / [de zoon] / [C LLP].

(...)

In Maart 2002 wordt door [X] een overeenkomst gesloten met [B Corporation] (USA) waarbij [de zoon] vanaf 1 april 2002 tot en met 30 juni 2002 wordt uitgeleend aan dit bedrijf voor het verrichten van consultantwerkzaamheden in de USA.

Deze overeenkomst wordt in juni verlengd tot en met 30 september 2002.

[De zoon] was tot en met 30 september 2002 in loondienst bij [X].

Met ingang van 1 oktober 2002 wordt [de zoon] tot en met 31 maart 2003 weer door [B Corporation] ingehuurd van [X], [de zoon] is dan niet meer in loondienst bij [X].

[X] huurt [de zoon] dan tot en met 31 maart 2003 in van [C LLP] () en verhuurt hem, zoals hiervoor is vermeld, door aan [B Corporation]. De formele relatie tussen [de zoon] en [C LLP] is dan niet bekend.

De overeenkomsten [B Corporation]/[X] en [X]/[C LLP] zijn op één punt na inhoudelijk precies gelijk. In de overeenkomst met [C LLP] is extra opgenomen een vergoeding voor mobilisation and demobilisation van respectievelijk 19.750 en 22.500.

Door deze extra bepalingen is het contract dat door [X] met [C LLP] voor zes maanden is gesloten voor de tewerkstelling van [de zoon] op voorcalculatiebasis al verliesgevend tot een bedrag van 42.250.

[C LLP] heeft als administration address: () [plaatsnaam], [streeknaam] en als Correspondence Address: () [plaatsnaam], (), United Kingdom.

[X] heeft nauwelijks contact gehad met [C LLP] en de DGA zegt ook niets van [C LLP] te weten.

Verzoeken om informatie aan de USA, het Verenigd Koninkrijk en Portugal betreffende [C LLP] en [de zoon] zijn deels beantwoord (tegenvragen USA). Uit deze antwoorden en andere informatie blijkt dat [C LLP] een brievenbusmaatschappij van [de zoon] is.

In verband met de geheimhoudingsplicht zijn de details zijn opgenomen in het intern memo.

3.3.2. Onzakelijk verhouding [X] - [C LLP]

De als zakelijk gepresenteerde verhoudingen zijn zo ongebruikelijk, onzakelijk en onlogisch dat er sprake is van een samenstel van rechtshandelingen gericht op het ontduiken van belasting.

(...)

[De zoon] kreeg bij [X] tot 1-10-2002 op jaarbasis herrekend een loon van 62.256 en het gebruik van een Porsche. Daarnaast nam de klant [B Corporation] de huisvesting van [de zoon] in de USA en de vliegtickets voor zijn rekening. De vergoeding die [de zoon] direct of indirect heeft genoten via [C LLP] is beschreven in het intern memo.

()

3.3.3. Correctie [X] - [C LLP]

De overeenkomst met de brievenbusmaatschappij [C LLP] is onzakelijk. Gezien de familierelatie van de DGA met de werknemer [de zoon] is er feitelijk sprake van een doorlopend dienstverband.

Een werknemer-derde zou een concurrentiebeding hebben gehad en deze had dan het tot oktober 2002 winstgevend contract met [B Corporation] niet voor eigen bate kunnen voortzetten.

In zakelijke verhoudingen zou de last voor de vennootschap in 2002 slechts het doorlopende loon van [de zoon] zijn geweest. In paragraaf 3.1.1 is dit gesteld op 56.000; dit is slechts een kleiner deel van de in de aangifte 2002 verwerkte last voor de werkzaamheden van [de zoon].

Door de constructie met de brievenbusmaatschappij van zijn zoon moet de DGA zich bewust geweest zijn van de middellijke bevoordeling van zijn zoon en is deze bevoordeling een uitdeling

van winst.

In totaal is de last voor de werkzaamheden van [de zoon] (na correctie in paragraaf 3.1.1) 140.531 in plaats van de last van 56.000 bij zakelijke verhoudingen.

De uitdeling van winst in 2002 is dan 84.531.

2002

Correctie Vpb: minder kosten werk derden 84.531

De te hoge vergoeding aan [C LLP]/[de zoon] is bewust ten goede gekomen aan [de zoon] ten laste van het vermogen van de DGA (...). Er is dan sprake van een schenking.

()

3.8 **Advocaat- en proceskosten**

Bij de vennootschap zijn advies- en advocaatkosten ten laste van de resultaten gebracht voor procedures van de DGA.

De advies- en advocaatkosten betreffen geschillen inzake burenruzies ().

(...)

De uitgaven worden niet als kosten voor de vennootschapsbelasting aanvaard en worden inclusief de BTW als uitdeling aangemerkt. De correcties zijn als volgt:

2000 2001 2002

Minder kosten Vpb 1.359 7.416 8.579

Omzetbelasting 237 1.408 1.586

Uitdeling 1.596 8.825 9.935

()

3.9 **Als kosten geboekte privé-uitgaven**

Gebleken is dat in de jaren 1999 tot en met 2002 een groot aantal uitgaven met een privé-karakter als kosten bij de vennootschap zijn geboekt. Deze uitgaven zijn weergegeven in bijlage 1. Op een aantal correcties heeft Bel.pl. al gereageerd; (. . .) .

Nu de administratie niet als betrouwbaar kan worden aangemerkt en de uitgaven goederen en diensten betreffen die (middellijk) aan de DGA ten goede gekomen zijn, worden de uitgaven uit bijlage 2 inclusief BTW aangemerkt als uitdeling. De kosten worden bij de vennootschap gecorrigeerd.

() 2000 2001 2002

Correctie niet zakelijke overige uitgaven () 4.431 7.011 7.973

Omzetbelasting () 576 1.027 1.110

Uitdeling () 4.907 8.038 9.083

()

4 Inkomstenbelasting [de DGA]

Zoals in een aantal voorgaande paragrafen is beschreven is er sprake van uitdeling van winst, en wel als volgt:

() 2000 2001 2002

Aangegeven inkomen

aanmerkelijk belang () 0 0 0

Uitdeling Loon () () 21.381 4.692

Uitdeling Porsche () 49.704

Uitdeling Omega () 4.102
 Uitdeling [C LLP] () 84.531
 Uitdeling niet geboekte omzet () 2.554
 Uitdeling uitgaven [B Corporation] () 2.481
 Uitdeling Advocaat/proceskosten () 1.596 8.825 9.953
 Uitdeling Overige uitgaven () () 4.907 8.038 9.083

**Vastgesteld inkomen uit aanmerkelijk
 belang () 62.863 38.244 110.722**

()

4.8.1. De BV heeft met betrekking tot de werkzaamheden van de zoon de volgende bedragen aan [B Corporation] in rekening gebracht:

Datum factuur	Bedrag in euros
7 oktober 2002	3.482
1 november 2002	20.900
2 december 2002	18.700
18 december 2002	13.200
3 januari 2003	858
1 februari 2003	23.000
1 maart 2003	23.000
1 april 2003	24.150
1 mei 2003	21.850
8 mei 2003	5.180
2 juni 2003	21.850
1 juni 2003	24.150
Totaal	200.320

4.8.2. De BV heeft, volgens twee tot de gedingstukken behorende facturen van [C LLP] van 31 december 2002 en 30 juni 2003, bedragen van respectievelijk 98.532 en 88.000 (in totaal 186.532) aan [C LLP] betaald.

4.8.3. In de tot de gedingstukken behorende overeenkomsten van de BV met [C LLP], op grond waarvan zij van [C LLP] de zoon als consultant inhuurt, is (als vermeld in 3.3.1 van het controlerapport) onder meer opgenomen dat de BV [C LLP] zal compenseren voor mobilization voor een bedrag van 19.750 en voor demobilization voor een bedrag van 22.500, tezamen 42.250. Daarnaast is in deze overeenkomst, evenals in de corresponderende overeenkomsten met [B Corporation], opgenomen dat de BV de zoon zal voorzien van fully furnished accommodation, dat de BV the owing and operational costs of the vehicle voor haar rekening zal nemen alsmede out-of-pocket expenses van de zoon. De BV heeft in de periode 1 oktober 2002 tot en met 31 december 2002 ten behoeve van de zoon uitgaven van 6.293 gedaan voor out-of-pocket expenses.

4.9.1. De zoon heeft de inspecteur (de controlerend ambtenaar) bij brief van 29 mei 2005, in antwoord op bij brief van 2 mei 2005 gestelde vragen, medegedeeld dat hij vanaf 27 maart 2002 tot 28 september

2002 buitenlands belastingplichtige is geweest omdat hij woonachtig en werkzaam was in de VS, maar dat hij inkomen heeft genoten in Nederland. Voorts was in die brief vermeld dat hij vanaf 28 september 2002 tot 11 mei 2004 fiscaal woonachtig en werkzaam was in de VS en geen inkomen heeft genoten in Nederland. Vanaf 11 mei 2004 tot 29 december 2004 was de zoon woonachtig in Nederland.

4.9.2. Gedurende de periode 28 september 2002 tot 11 mei 2004 hield de zoon, aldus diens hiervoor genoemde brief, een minderheidsbelang in [C LLP] en was hij verder niet in loondienst, geen freelance medewerker, noch [heeft hij] in de winst gedeeld of iets dergelijks.

4.9.3. De zoon heeft bij brief van 15 juli 2005, in antwoord op bij brief van 8 juni 2005 gestelde vragen, aan de inspecteur (de controlerend ambtenaar) geschreven:

Mijn belang in [[C LLP]] dateert uitsluitend uit de periode () (28 september 2002 tot 11 mei 2004), dus de periode dat ik (fiscaal) woonachtig was in de Verenigde Staten. Tijdens de korte periode dat ik weer woonachtig was in Nederland had ik geen belangen meer in [[C LLP]]. () [M]ijn belang in [[C LLP]] nu is () nul procent. ()

() [I]k [heb] nooit enig inzicht gehad in het register van aandeelhouders van [[C LLP]], voor zover dit register überhaupt bestaat. ()

Tijdens mijn verblijf in de Verenigde Staten heeft [[C LLP]] de door mij gemaakte kosten vergoed. Voor de in de Verenigde Staten verrichte werkzaamheden heb ik geen betalingen ontvangen. ()

Ik ben niet in het bezit van overeenkomst(en) tussen mij en [[C LLP]] waarin de door mij verrichte werkzaamheden werden geregeld.

4.9.4. Bij brief van 22 september 2005 heeft de zoon, in antwoord op bij brief van 11 augustus 2005 gestelde nadere vragen van de inspecteur betreffende [C LLP] en de relatie van de zoon tot [C LLP], steeds geschreven:

In de periode 28 september 2002 tot 11 mei 2004 was ik niet (fiscaal) woonachtig in Nederland. Tot op heden heeft u mij geen redelijk vermoeden medegedeeld, waarop u baseert dat ik over voornoemde periode (fiscaal) woonachtig geweest zou zijn in Nederland. Ook het vermelde in bovenstaand citaat [*Hof*: de desbetreffende vraag van de inspecteur] bevat niet een dergelijk redelijk vermoeden. Vandaar dat ik eerst bereid ben de gevraagde informatie te verstrekken wanneer ik op grond van een wettelijk voorschrift daartoe verplicht ben.

4.10.1. Volgens informatie in twee brieven van de Britse belastingdienst, gericht aan [naam] van de Belastingdienst/FIOD Haarlem en door deze ontvangen op 12 oktober 2005 en 14 november 2005, is [C LLP] opgericht op 21 mei 2002 en ontbonden op 3 augustus 2004. Er zijn door [C LLP] geen jaarrekeningen gedeponneerd. De vennoten van [C LLP] zijn twee non-resident companies, gevestigd op hetzelfde adres in [plaatsnaam], de Britse Maagdeneilanden. [C LLP] was in de jaren 2002 en 2003 niet onderworpen aan de heffing van de Britse inkomsten- of vennootschapsbelasting. Op het adres van [C LLP] te [plaatsnaam] waren destijds 2.152 andere vennootschappen gevestigd. Volgens de Britse belastingdienst is dit adres likely to be an accommodation address.

4.10.2. Op een desbetreffend verzoek van [naam] heeft de belastingdienst van Portugal ([streeknaam]) bij schrijven, ingekomen op 27 januari 2006, de informatie verstrekt dat [C LLP] aldaar niet als belastingplichtige is geregistreerd en dat zij evenmin in het handelsregister van [plaatsnaam], [streeknaam], is opgenomen.

5 Beoordeling van het geschil

Vertrouwensbeginsel en uitdeling autokosten

- 5.1.1. In de procedure na verwijzing is met betrekking tot de uitdeling ter zake van de zogeheten autokosten uitsluitend in geschil of het vertrouwensbeginsel in de onderhavige jaren correctie van die kosten bij de BV verhinderde. Indien dat het geval is, is niet in geschil dat bij belanghebbende voor de heffing van IB/Pvv in zoverre geen uitdeling valt te constateren.
- 5.1.2. De bewuste kosten betreffen de door de BV in aftrek gebrachte kosten van de door een werknemer van belanghebbende (volgens belanghebbende: de DGA en/of de zoon) aan haar ter beschikking gestelde privé auto. In cassatie zijn geen middelen aangevoerd tegen het oordeel van het gerechtshof s-Gravenhage dat niet aannemelijk is gemaakt dat de autokosten zakelijke kosten zijn. Dit oordeel staat na verwijzing mitsdien tussen partijen vast.
- 5.2. De rechtbank heeft het (subsidiare) beroep van de BV op het vertrouwensbeginsel voor het jaar 2000 gehonoreerd en voor het jaar 2002 verworpen.
- 5.3. In hoger beroep heeft het gerechtshof s-Gravenhage het beroep van belanghebbende op het vertrouwensbeginsel (alsnog) verworpen. De Hoge Raad heeft in zijn verwijzingsarrest dat oordeel van het gerechtshof s-Gravenhage als onvoldoende gemotiveerd vernietigd.
- 5.4. In zijn uitspraak van heden betreffende de heffing van de vennootschapsbelasting van de BV voor de onderhavige jaren (kenmerken 12/00498 en 00499) heeft het Hof het beroep van de BV op het vertrouwensbeginsel voor beide jaren verworpen. Mitsdien is komen vast te staan dat in zoverre, voor de Vpb, sprake is van onttrekkingen ten laste van de BV.
- 5.5. Voor dat geval is tussen partijen, voor de heffing van IB/Pvv van belanghebbende, in geschil of ter zake van deze onderwerpelijke correcties autokosten sprake is van uitdelingen aan belanghebbende als DGA van de BV.
- 5.6. Het Hof stelt voorop dat op de inspecteur, die stelt dat sprake is van een uitdeling van de BV aan haar DGA, de bewijslast rust om aannemelijk te maken dat de BV ten behoeve van de DGA kosten voor haar rekening heeft genomen en daarmee bewust en op niet zakelijke gronden een voordeel aan de DGA ten goede heeft laten komen.
- 5.7. Het Hof acht de inspecteur geslaagd in zijn bewijslast. Met hetgeen hij daartoe in het controlerapport, in de gedingstukken en ter zitting heeft gesteld en aan bewijsstukken heeft overgelegd, acht het Hof aannemelijk gemaakt dat in 2000 en 2002 sprake is geweest van aan de BV ten behoeve van de DGA onttrokken bedragen in de vorm van door de BV betaalde (privé) kosten van de DGA. Nu niet is gebleken van enige zakelijke reden voor de BV om deze kosten op zich te nemen, is het Hof van oordeel dat zowel de BV als de DGA zich bewust waren, althans zich redelijkerwijs bewust hadden moeten zijn dat met de voor rekening van de BV blijvende kostenposten telkenjare een bevoordeling van de DGA tot stand was gekomen. In de gegeven omstandigheden moet in zoverre aannemelijk worden geacht dat de BV met haar handelwijze ook heeft bedoeld [A] in zijn hoedanigheid van aandeelhouder te bevoordelen. Dat de door de BV betaalde kosten (geheel of ten dele) door de zoon van [A] zijn gemaakt, maakt in dit verband geen verschil.
- 5.8. Uit het vorenstaande volgt dat ter zake van de autokosten sprake is van uitdelingen door de BV aan de DGA en dat uit dien hoofde voor de heffing van IB/Pvv van belanghebbende correcties (bijtellingsen)

dienen te worden aangebracht in box 2. Voor dat geval is niet (meer) in geschil dat het bedrag van die uitdeling voor 2000 moet worden vastgesteld op 1.927 en voor 2002 op 4.583.

Uitdelingen advocaatkosten en overige niet-zakelijke kosten

5.9. Ter zake van deze kosten heeft de rechtbank, in haar uitspraak betreffende de heffing van vennootschapsbelasting van de BV voor het jaar 2000, het volgende overwogen:

IV.7. De advocaat- en proceskosten zien, zo eiseres stelt, op een procedure over de verwijdering van een coniferenhaag op de erfafscheiding van de woning van de directeur/enig aandeelhouder. De fitnesskosten zien op het bezoeken van een sportschool door de zoon. De overige kosten betreffen onderhouds- en inrichtingskosten van de woning van de directeur/enig aandeelhouder. Een erfafscheiding bij en onderhoud en inrichting van een woning en het bezoeken van een sportschool zijn in beginsel privéaangelegenheden. Met hetgeen eiseres daartoe heeft aangevoerd en de gemotiveerde weerspreking daarvan door verweerder, acht de rechtbank de zakelijkheid van deze kosten niet aannemelijk gemaakt. Nu eiseres niet aannemelijk heeft gemaakt dat het hier zakelijke kosten betreft, kunnen deze kosten niet in mindering op de winst worden toegelaten.

en in haar uitspraak betreffende de heffing van vennootschapsbelasting van de BV voor het jaar 2002:

IV.3. Met hetgeen eiseres daartoe heeft aangevoerd en de gemotiveerde weerspreking daarvan door verweerder, acht de rechtbank de zakelijkheid van deze kosten niet aannemelijk gemaakt. Deze kosten kunnen niet in mindering op de winst worden toegelaten.

Voor wat betreft de advocaat- en proceskosten stelt eiseres in haar repliek dat deze geen betrekking meer hebben op een kwestie inzake een erfafscheiding die in eerdere jaren heeft gespeeld. De kosten zouden daarmee alleen betrekking hebben op de beschadiging van de bedrijfsauto (Porsche). Voor zover die kosten al als zakelijk zouden kunnen worden beschouwd, overweegt de rechtbank dat eiseres niet aannemelijk heeft gemaakt dat de door haar opgevoerde kosten ter zake van die bedrijfsauto zijn gemaakt. De rechtbank neemt daarbij in aanmerking dat uit de stukken die zijn overgelegd blijkt dat eiseres en haar directeur/enig aandeelhouder dan wel de zoon in meerdere juridische procedures zijn verwickeld en daarbij steeds dezelfde advocaat hebben ingeschakeld. Zo is behalve het reeds genoemde geschil over de erfafscheiding ook sprake van een transactievoorstel van de officier van justitie met betrekking tot een strafvervolging wegens het storten van puin op de openbare weg (vermoedelijk gebaseerd op artikel 162 Wetboek van strafrecht), gepleegd in januari 2002, van strafvervolging van de directeur/enig aandeelhouder dan wel de zoon wegens mishandeling gepleegd in 2001 en van een klachtprocedure in 2001 tegen het optreden van de politie. De declaraties van de advocaat zijn in zeer algemene termen gesteld en niet kan worden vastgesteld op welke werkzaamheden deze betrekking hebben.

Nu eiseres niet aannemelijk heeft gemaakt dat het hier zakelijke kosten betreft, kunnen deze kosten niet in mindering op de winst worden toegelaten.

en voorts, in beide genoemde uitspraken:

De door verweerder uiteindelijk niet in mindering op de winst toegelaten advocaat/ proceskosten en overige kosten betreffen goederen en diensten waarvan de directeur/enig aandeelhouder dan wel diens zoon het genot heeft gehad. Eiseres heeft, tegenover de gemotiveerde betwisting door verweerder, niet aannemelijk gemaakt dat de uiteindelijk niet in mindering op de winst toegelaten kosten nodig waren voor de uitoefening van de onderneming van eiseres dan wel daarop rechtstreeks betrekking hadden. Onder deze omstandigheden had eiseres, zou zij jegens haar directeur/enig aandeelhouder als een onafhankelijke partij hebben gehandeld, de uiteindelijk niet in mindering op de winst toegelaten kosten niet op zich genomen dan wel doorberekend hebben aan de directeur/enig aandeelhouder of, voor het hem regarderende gedeelte, diens zoon. De vaststaande feiten noch de, niet met bewijs gestaafde, invulling die eiseres aan de kosten geeft, rechtvaardigen, onderscheidenlijk rechtvaardigt, een andersluidend oordeel. Evenmin kan daaruit naar het oordeel van de rechtbank worden afgeleid dat (een deel van) hetgeen eiseres aan haar directeur/enig aandeelhouder en de zoon heeft vergoed of verstrekt, heeft gestrekt tot bestrijding, onderscheidenlijk voorkoming, van kosten en

lasten ter behoorlijke vervulling van hun dienstbetrekkingen dan wel tot beloning van de directeur/ enig aandeelhouder dan wel diens zoon voor de door hen voor eiseres verrichte werkzaamheden.

5.10.1. Het Hof volgt de rechtbank in haar voorgaande oordelen met betrekking tot de onderhavige correcties en in de gronden waarop deze berusten. In het bijzonder acht het Hof in hoger beroep (na verwijzing) met hetgeen is gesteld in onder meer de Evaluatie CR niet alsnog aannemelijk gemaakt dat sprake is van zakelijke kosten.

5.10.2. Ter zake van de advocaatkosten heeft belanghebbende gesteld dat deze eveneens nog een andere procedure betreffen, die inzake een klacht over de politie [...] bij de Nationale Ombudsman. Uit de overgelegde bewijsstukken blijkt echter niet dat die klacht door of namens de BV is ingediend; voorts dateert de desbetreffende correspondentie met de betrokkenen niet uit de onderhavige jaren maar uit 2004 en wordt de onduidelijkheid omtrent de door de advocaat gedeclareerde bedragen niet weggenomen.

5.10.3. Ter zake van de overige kosten heeft belanghebbende lijsten overgelegd met aangeschafte producten, materialen en diensten, alsmede omvang van de daarvoor gedane uitgaven en de facturen van die uitgaven. Daarmee heeft hij echter nog niet aannemelijk gemaakt dat de desbetreffende uitgaven voor de BV zakelijk zijn geweest. Zonder nadere, concrete bewijsvoering op al deze punten - welke achterwege is gebleven - valt immers niet in te zien uit welken hoofde de onderwerpelijke uitgaven voor hoofdzakelijk privé aangelegenheden (onder meer: de renovatie en stoffering van delen van de eigen woning van de DGA en daarbij gebruikte materialen en gereedschappen (2000 en 2002); fitnesskosten van de zoon en uittreksel kadaster (2000); bekeuringen, digitale camera/fotocamera, boodschappen Sligro en paspoorten (2002)) voor rekening van de BV zouden behoren te komen. De enkele stelling dat zij zijn gedaan in het kader van zakelijke bezigheden is daartoe onvoldoende.

5.11. Voor dat geval is tussen partijen, voor de heffing van IB/Pvv van belanghebbende, in geschil of ter zake van de hier bedoelde, bij de BV terecht aangebrachte correcties advocaatkosten en overige niet-zakelijke kosten sprake is van uitdelingen aan belanghebbende als DGA van de BV.

5.12. Het Hof stelt voorop dat op de inspecteur, die stelt dat sprake is van een uitdeling van de BV aan haar DGA, de bewijslast rust om aannemelijk te maken dat de BV ten behoeve van de DGA kosten voor haar rekening heeft genomen en daarmee bewust en op niet zakelijke gronden een voordeel aan de DGA ten goede heeft laten komen.

5.13. In haar uitspraken betreffende de heffing van IB/Pvv van belanghebbende voor de jaren 2000 en 2002 heeft de rechtbank terzake overwogen (onder respectievelijk IV.9 en IV.6):

Uit de () geciteerde overweging van de rechtbank volgt dat de BV, door de advocaat/ proceskosten en de overige kosten voor haar rekening te nemen, eiser heeft bevoordeeld en heeft willen bevoordelen. Met verweerder is de rechtbank van oordeel dat de BV heeft gewild eiser dit voordeel als aandeelhouder te doen toekomen, reeds omdat de feiten geen grond bieden voor de veronderstelling dat de BV eiser in enige andere hoedanigheid heeft willen bevoordelen. Voorts acht de rechtbank aannemelijk dat eiser zich van de bevoordeling als aandeelhouder bewust is geweest of redelijkerwijs had moeten zijn. Dit volgt reeds uit het feit dat de uitgaven betrekking hebben op goederen en diensten die zijn ge- of verbruikt ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van eiser en/of diens zoon. De rechtbank acht onaannemelijk dat eiser zich dit niet heeft gerealiseerd. Op grond van het vorenoverwogene is de rechtbank van oordeel dat de BV in [2000 respectievelijk 2002] aan eiser een uitdeling () heeft gedaan.

5.14. Het Hof verenigt zich met dit oordeel van de rechtbank en de gronden waarop het berust. Voor dat geval is niet (meer) in geschil dat het bedrag van de onderhavige uitdeling voor 2000 moet worden vastgesteld op (1.596 + 2.980 =) 4.576 en voor 2002 op (9.935 + 4.500 =) 14.435.

Uitdeling [C LLP] (2002)

5.15. Ter zake van de correctie [C LLP] heeft de rechtbank in haar uitspraak betreffende de heffing van vennootschapsbelasting van de BV voor het jaar 2002, het volgende overwogen:

IV.5. Met verweerder is de rechtbank van oordeel dat reeds bij het sluiten van het contract met [[C LLP]] duidelijk was dat hierop verlies zou worden geleden. Eiseres stelt dat er aanvullende mondelinge afspraken zijn gemaakt op grond waarvan het contract uiteindelijk toch winstgevend is afgesloten. Dit heeft zij echter niet met bewijzen gestaafd en ook overigens is die stelling niet aannemelijk geworden. Naar het oordeel van de rechtbank is dit contract niet op zakelijke gronden gesloten en dienen de kosten daarvan dan ook niet ten laste van de winst te worden gebracht. Verweerder heeft berekend dat eiseres zich met deze constructie een voordeel heeft laten ontgaan van 82.967. Die berekening heeft verweerder ondermeer gebaseerd op de stelling dat het hier een constructie betreft met een zogenoemde brievenbusmaatschappij van de zoon. Tegenover de weerspreking hiervan door eiseres heeft verweerder deze stelling onvoldoende onderbouwd zodat de berekening van verweerder niet kan worden gevolgd. De rechtbank stelt daarom de correctie in goede justitie vast op een bedrag van 50.000. De rechtbank is daarbij uitgegaan van het bedrag dat eiseres meer moet betalen aan [[C LLP]] dan zij van [[B Corporation]] zou ontvangen, te weten het Lump Sum bedrag van 42.250, het bedrag dat eiseres aan out of pocket expenses heeft vergoed van 6.293 en een geschat bedrag aan kosten van transportation.

Het beroep is in zoverre gegrond.

5.16. Voor de heffing van IB/Pvv van belanghebbende heeft de rechtbank met betrekking tot deze kosten het volgende overwogen:

IV.7. Voor wat betreft de kosten inzake [[C LLP]] heeft verweerder niet aannemelijk gemaakt dat sprake is van bevoordeling van de directeur/enig aandeelhouder dan wel de zoon. Verweerder stelt dat [[C LLP]] een zogenoemde brievenbusmaatschappij is van de zoon, hij heeft echter ter onderbouwing daarvan geen stukken over gelegd. Nu [[C LLP]] daarom als een onafhankelijke derde moet worden beschouwd is niet aannemelijk gemaakt dat sprake is van een bevoordeling van de directeur/enig aandeelhouder dan wel de zoon. Daarmee is evenmin aannemelijk gemaakt dat sprake is van een uitdeling. Het beroep is dan ook in zoverre gegrond.

5.17. In hoger beroep heeft het gerechtshof s-Gravenhage het bedrag van de onttrekking nader vastgesteld op 19.598 en geoordeeld dat tot dit bedrag sprake was van een uitdeling aan de DGA. De Hoge Raad heeft in zijn verwijzingsarrest het oordeel van het gerechtshof s-Gravenhage als onvoldoende gemotiveerd vernietigd.

5.18. Het Hof overweegt als volgt.

5.19. De inspecteur heeft in incidenteel hoger beroep zijn voor de rechtbank ingenomen standpunt gehandhaafd en gesteld dat de overeenkomsten met [C LLP] onzakelijk waren, dat deze ook niet winstgevend zijn afgesloten maar per saldo een verlies hebben opgeleverd (in 2004 is een vordering van belanghebbende ad bijna 30.000 op [B Corporation] afgeboekt) en dat in wezen sprake was van een (fictief) voortgezet arbeidsverband tussen belanghebbende en de zoon maar dan tegen (aanzienlijk) hogere kosten voor belanghebbende.

In de procedure na verwijzing heeft de inspecteur zich, in zoverre in afwijking van zijn eerdere stellingname, op het standpunt gesteld dat het geschil inzake de uitdeling [C LLP] ziet op een bedrag van 19.598.

Belanghebbende heeft zijn standpunt dat van een onttrekking geen sprake was, gehandhaafd. Hij heeft gesteld dat de overeenkomsten met [C LLP] en [B Corporation] zakelijk waren en over de periode 1 oktober 2002 tot en met 30 juni 2003 een winst van 13.788 hebben opgeleverd.

5.20. Het Hof stelt vast dat ingevolge de door de BV met, enerzijds, [C LLP] en, anderzijds, [B Corporation] gesloten overeenkomsten ter zake van de terbeschikkingstelling van de zoon sprake was van een voor de BV verliesgevende transactie: de van [B Corporation] te ontvangen bedragen zouden gelijk (moeten) zijn aan de aan [C LLP] verschuldigde bedragen, zij het dat de BV daarnaast nog lump

sum bedragen aan [C LLP] verschuldigd was wegens mobilization (19.750) en demobilization (22.500). Afgezien van deze mobilization/ demobilization vergoeding waren de te ontvangen en te betalen bedragen - contractueel - volstrekt gelijk en afhankelijk van het aantal door de zoon voor [B Corporation] gewerkte uren. Dat geldt ook voor de daarnaast aan de zoon te vergoeden kosten voor out-of-pocket expenses en transportation. Ook deze zouden door [C LLP] worden belast aan de BV en door de BV in rekening worden gebracht aan [B Corporation]. Overigens stelt het Hof vast dat er *de facto* verschillen tussen ontvangen en betaalde bedragen zijn opgetreden.

5.21. Het Hof stelt voorop dat op de inspecteur, die stelt dat sprake is van een uitdeling van de BV aan haar DGA, de bewijslast rust om aannemelijk te maken dat de BV ten behoeve van de DGA kosten voor haar rekening heeft genomen en daarmee bewust en op niet zakelijke gronden een voordeel aan de DGA ten goede heeft laten komen.

5.22. Met hetgeen de inspecteur in het controlerapport, in de gedingstukken en ter zitting heeft gesteld en aan bewijsstukken heeft overgelegd, acht het Hof (voorshands) aannemelijk gemaakt dat de betrokkenheid van de zoon bij [C LLP] groter is geweest dan hij jegens de inspecteur heeft erkend, dat uit dien hoofde de overeenkomsten tussen de BV en [C LLP] niet onder at arms length voorwaarden zijn gesloten, dat de BV als gevolg hiervan in 2002 bedragen aan [C LLP] heeft voldaan die zakelijke grondslag ontberen en dat aldus, via [C LLP], gelden aan de BV zijn onttrokken ten behoeve van de zoon van de DGA.

5.23. Het Hof heeft hierbij de volgende omstandigheden, in onderling verband en samenhang bezien, in aanmerking genomen:

- Uit de informatie van de Britse en Portugese belastingautoriteiten kan niet anders worden geconcludeerd dan dat [C LLP] een zogeheten brievenbusvennootschap was. De periode van haar bestaan valt nagenoeg samen met het verblijf van de zoon in de Verenigde Staten, ten behoeve van [B Corporation]. Volgens de Britse belastingautoriteiten had de vennootschap - uitsluitend - twee op de Britse Maagdeneilanden gevestigde vennoten; de zoon heeft echter verklaard gedurende haar bestaan een minderheidsbelang in [C LLP] te hebben gehouden. Onduidelijk is gebleven wat exact zijn uiteindelijke betrokkenheid bij [C LLP] was.

- Het samenstel van overeenkomsten tussen [C LLP], de BV en [B Corporation] was voor de BV (reeds) vanwege het bestaan van de mobilization/demobilization vergoeding voorzienbaar nadelig maar zij is deze overeenkomsten, desondanks en onverplicht, aangegaan.

- De zoon heeft gesteld dat hij geen arbeidsbeloning, maar alleen een kostenvergoeding van [C LLP] genoot en voorts gesteld, omtrent zijn verhouding tot [C LLP] geen stukken ter beschikking te hebben.

5.24. Op grond van deze omstandigheden moet naar s Hof's oordeel worden vastgesteld dat de BV onzakelijk heeft gehandeld en - kennelijk - [C LLP] heeft willen bevoordelen. Zij noch belanghebbende heeft althans voor de handelwijze van de BV een rationele verklaring gegeven.

Het Hof acht voorts niet aannemelijk dat de zoon, een IT-consultant met (naar de stellingen van belanghebbende) op persoonlijke titel verworven opdrachten van een grote Amerikaanse multinational, vrijwillig zou afzien van de gehele tegenover zijn consultancy werkzaamheden staande, aanzienlijke beloning, althans niet zonder daaromtrent of daartegenover afspraken te maken. Veeleer is aannemelijk te achten dat de zoon indirect via [C LLP] gerechtigd is gebleven tot (een groot deel van) zijn verdiensten bij [B Corporation].

5.25. De inspecteur heeft zowel belanghebbende als de DGA en de zoon een en andermaal met de hiervoor weergegeven omstandigheden en met het door hem daaruit afgeleide vermoeden - dat via [C LLP] ten behoeve van de zoon gelden aan de BV zijn onttrokken - geconfronteerd en hen verzocht daarop te reageren.

Het heeft vervolgens op de weg van belanghebbende gelegen om dit vermoeden van de inspecteur (ook feitelijk) voldoende gemotiveerd te weerspreken. Dit heeft zij echter nagelaten. Tegenover de aldus gemotiveerde stellingen van de inspecteur heeft zij, noch in bezwaar, noch in beroep of hoger

beroep, een concrete en met (schriftelijke) bewijsstukken gestaafde toelichting gegeven op grond waarvan moet worden betwijfeld dat het vermoeden van de inspecteur juist is.

5.26. Het Hof is van oordeel dat onder deze omstandigheden het vermoeden van de inspecteur moet worden onderschreven.

5.27. Belanghebbende heeft laatstelijk in de Evaluatie CR (onderdeel 3) de correctie [C LLP] besproken. Hij heeft ook aldaar geen feiten gesteld die een nieuw of ander licht op de verhouding tussen de BV en [C LLP] (en de zoon) kunnen werpen.

De stelling dat [B Corporation] () het potentieel [had] om voor minstens 4-6 ingenieurs jarenlang werk te bieden over de vele wereldwijde vestigingen (waaruit kennelijk afgeleid zou moeten worden dat de BV niet onzakelijk handelde door tijdelijk voor lief te nemen dat op de transactie met [B Corporation] een verlies werd geleden) is te vaag en te weinig concreet om te kunnen leiden tot de conclusie dat in redelijkheid moet worden betwijfeld dat de verhouding tussen de BV en [C LLP] onzakelijk was.

Belanghebbende heeft voorts gesteld dat [B Corporation] en de zoon ook rechtstreeks hadden kunnen contracteren maar dat de BV betrokken (is) om enige omzet voor [X] te genereren. De door belanghebbende in dit verband herhaalde stelling dat de BV als schakel tussen [B Corporation] en [C LLP] geen enkel risico liep, kan het Hof niet volgen. De betalingen aan [C LLP] waren immers niet contractueel afhankelijk gemaakt van de ontvangsten van [B Corporation] (dat de BV uit dien hoofde een risico liep is ook in 2004 gebleken toen, naar de inspecteur onweersproken heeft gesteld, een vordering van belanghebbende op [B Corporation] moest worden afgeboekt) en bovendien was de BV jegens [C LLP] gehouden tot vergoeding van een extra bedrag van 42.250. Voorts heeft zij in 2002 out-of-pocket expenses voor haar rekening genomen terwijl niet is gebleken dat deze hoewel dat contractueel zo was geregeld - door [B Corporation] zijn vergoed.

Dat de BV heeft gesteld alleen schriftelijk contracten en facturen met [C LLP] te hebben uitgewisseld en een enkele keer telefonisch contact te hebben gehad met ene [naam] en mogelijk met een jurist van [C LLP], maar overigens niet met [C LLP] bekend te zijn, draagt niet bij aan de ontkrachting van het hiervoor geformuleerde vermoeden.

5.28. Na verwijzing hebben partijen inhoudelijk geen nieuwe stellingen ter zake van de correctie [C LLP] opgebracht.

5.29. Het Hof acht op grond van hetgeen hiervoor is overwogen de inspecteur geslaagd in zijn in 5.21 bedoelde bewijslast; alles overziende, acht het Hof aannemelijk dat in 2002 sprake is geweest van een onttrekking aan de BV door de DGA welke uiteindelijk ten goede is gekomen aan (de vennootschap van) diens zoon. De BV heeft immers in 2002 ten behoeve van [C LLP] althans de zoon de in 5.20 bedoelde extra kosten voor mobilization/demobilization voor haar rekening genomen terwijl zij bij voorbaat wist dat zij deze niet op [B Corporation] kon verhalen. In 2002 heeft zij feitelijk ter zake van de transactie met [B Corporation] een verlies geleden. Nu ook overigens niet is gebleken van enige zakelijke reden voor de BV om deze kosten op zich te nemen, is het Hof van oordeel dat zowel de BV als [A] (en zijn zoon) zich bewust waren, althans zich bewust hadden moeten zijn dat de overeenkomsten met [C LLP], zowel qua opzet als qua uitvoering, onzakelijk waren en dat met de voor rekening van belanghebbende blijvende kostenposten een bevoordeling van [C LLP] en daarmee (de zoon van) haar DGA tot stand was gekomen. In de gegeven omstandigheden waren zowel de BV als [A] (en zijn zoon) zich van deze bevoordeling bewust, althans hadden zich redelijkerwijs daarvan bewust moeten zijn. In zoverre moet aannemelijk worden geacht dat de BV met haar handelwijze ook heeft bedoeld [A] in zijn hoedanigheid van aandeelhouder te bevoordelen.

5.30. Uit het vorenstaande volgt dat ter zake van [C LLP] sprake is van een onttrekking ten laste van de BV die moet worden aangemerkt als een uitdeling aan de DGA en dat uit dien hoofde een correctie dient te worden aangebracht. Voor dat geval is niet (meer) in geschil dat het bedrag van de onttrekking in 2002 moet worden vastgesteld op 19.598.

Materiële en immateriële schade

5.31. In zijn hogerberoepschrift (onderdeel 6, Claim) heeft belanghebbende de Belastingdienst op grond van artikel 8:73 van de Awb aansprakelijk gesteld voor de door hem (en zijn echtgenote) geleden (in)directe materiële en niet materiële schade.

Hij heeft zijn schadeclaim berekend op 2.245.439 en deze als volgt gespecificeerd.

I. Persoonlijke schaden en gederfde levensvreugde

wegens feitelijk fiscaal huisarrest gedurende

de jaren 2004 t/m 2009: 6 jaren x (2x 50.000) = 600.000

II. Verrichten van werkzaamheden voor de Belastingdienst

(verlies van inkomen): 949 uren à 80 = 75.920

III. Verkoopwaarde van [X], thans nihil vanwege

winstderving ten gevolge van verlies ontwerpfase

[het project]: 1.569.519

5.32. Met betrekking tot de hiervoor geclaimde bedragen stelt het Hof voorop dat deze zien op de vergoeding van schade als bedoeld in artikel 8:73 van de Awb. Deze claim is in alle in 1.9 vermelde zaken, zij het in de zaken van de BV tot een hoger bedrag, opgebracht. De hier bedoelde vergoeding kan alleen worden toegekend ingeval het (hoger) beroep gegrond is en (i) indien sprake is van onrechtmatigheid en schuld aan de zijde van de Belastingdienst, in enige fase van de procedure vanaf het primaire besluit van een bestuursorgaan (in casu: de oplegging van de desbetreffende (navorderings)aanslag), en (ii) indien voorts de geleden schade een rechtstreeks en onmiddellijk gevolg is van dat bestreden besluit.

5.33. Het Hof zal hierna de diverse door belanghebbende opgeworpen claims inhoudelijk beoordelen, derhalve veronderstellenderwijs ervan uitgaan dat sprake is van een onrechtmatige daad van de inspecteur (het opleggen en in bezwaar (gedeeltelijk) handhaven van de (navorderings)aanslagen) en dat de eventuele schade is ontstaan in de fase daarna. Het Hof zal vooralsnog dus uitsluitend bezien of voldaan is aan de vereisten dat sprake is van schade en, zo ja, of er een voldoende causaliteit tussen de (veronderstelde) onrechtmatige daad en de schade bestaat en wat de omvang van de schade is. De bewijslast van dit een en ander rust op belanghebbende.

Persoonlijke schaden en gederfde levensvreugde (post I)

5.34. Belanghebbende heeft naar voren gebracht dat hij in de jaren 2004 tot en met heden (oktober 2009) is geconfronteerd met een feitelijk fiscaal huisarrest als gevolg van het boekenonderzoek en de vele in dat kader door de inspecteur schriftelijk gestelde vragen, dat belanghebbende en zijn echtgenote in die jaren geen inkomen meer genoten als gevolg van de bedrijfsstaking van de BV, dat hun inkomensniveau daardoor jarenlang net boven het bestaansminimum lag en dat dit alles zeer ingrijpende gevolgen voor hen heeft gehad op het materiële, sociale, fysieke en geestelijke vlak.

5.35. Deze claim van belanghebbende is naar het oordeel van het Hof mede op te vatten als een verzoek om het toekennen van een vergoeding voor immateriële schade wegens het overschrijden van de redelijke behandelingstermijn van zijn bezwaar en (hoger) beroep.

5.36. Voor zover deze post het gestelde onrechtmatig handelen van de Belastingdienst (anders dan de overschrijding van de redelijke behandelingstermijn van het bezwaar) betreft, heeft belanghebbende meer in het bijzonder aangevoerd dat hij de BV met orderportefeuille had willen verkopen en de opbrengst als zijn pensioenvoorziening zag. Volgens hem heeft de inspecteur deze pensioenregeling om zeep geholpen omdat de BV de winst uit het [land 2] project is misgelopen en haar verkoopwaarde is teruggebracht naar nul.

5.37.

Het Hof kan belanghebbende niet in zijn redenering volgen. Belanghebbende had bij aanvang van het boekenonderzoek de leeftijd van 62 jaar. De inspecteur heeft in zijn hogerberoepschrift vermeld dat belanghebbende al sinds 2000 zijn werkzaamheden voor de BV aan het afbouwen was en daarom in dat jaar nog slechts een gebruikelijk loon van f 29.000 verantwoordde. Het Hof heeft geen reden aan de juistheid van deze vermelding te twijfelen en belanghebbende heeft haar niet (voldoende gemotiveerd) betwist. Eind 2003 had enige pensioenvoorziening in eigen beheer dus al nagenoeg geheel door de BV moeten zijn gevormd. Datzelfde geldt voor een te verkopen orderportefeuille.

Aldus valt niet in te zien dat belanghebbende door toedoen van het optreden van de Belastingdienst enige winst uit werkzaamheden voor de BV heeft gederfd, dus schade heeft geleden.

5.38. Het niet doorgaan van het project [land 2] maakt dit niet anders. In zijn uitspraak in de zaken met kenmerk 12/00498 en 00499 van heden heeft het Hof terzake overwogen dat het vereiste rechtstreekse oorzakelijke verband tussen de door de BV gestelde schade en de (veronderstelde) onrechtmatige daad van de inspecteur of andere medewerkers van de Belastingdienst niet aannemelijk is geworden. De BV althans de DGA heeft er zelf voor gekozen het project stop te zetten; dat dit haar vanwege het lopende boekenonderzoek door (medewerkers van) de Belastingdienst onmogelijk is gemaakt, acht het Hof geenszins aannemelijk geworden. Belanghebbende heeft terzake ook niets concreets gesteld.

5.39. Op grond van het voorgaande is het Hof van oordeel dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat hij als gevolg van onrechtmatig handelen van de Belastingdienst ter zake van post I enige voor vergoeding in aanmerking komende schade heeft geleden. De vraag of dit wel het geval is voor de gestelde schade als gevolg van de overschrijding van de redelijke termijn van berechting, zal hierna in onderdeel 6 worden behandeld.

Werk in het kader van het boekenonderzoek (post II)

5.40. Belanghebbende heeft gesteld dat hij over de periode eind 2006 tot en met heden (oktober 2009) gepensioneerd was en dat hij gedurende die periode een 88-tal brieven en mededelingen van de Belastingdienst heeft moeten lezen en behandelen en in antwoord daarop een 27-tal brieven moeten schrijven. Hij diende daartoe voorts overleg te voeren met zijn advocaat en regelgeving te bestuderen. Belanghebbende acht de handelwijze van de inspecteur ernstig onzorgvuldig, onbehoorlijk en onrechtmatig en wenst wegens het verrichten van onrechtmatig gevorderde werkzaamheden een bedrag van 75.920 aan de Belastingdienst in rekening te brengen.

5.41. Het Hof stelt vast dat de inspecteur belanghebbende inlichtingen heeft gevraagd die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing ten aanzien van hem (belanghebbende). Dat stond de inspecteur vrij. Naar het oordeel van het Hof heeft ter zake van de door belanghebbende in dit verband verrichte werkzaamheden te gelden dat in beginsel sprake is van tot de normale ten behoeve van de belastingheffing te verrichten administratieve werkzaamheden welke niet onder de post schade bij de Belastingdienst kunnen worden gedeclareerd.

5.42. Bovendien is niet aannemelijk geworden dat belanghebbende als gevolg van de door hem gevoerde correspondentie met de inspecteur andere werkzaamheden niet heeft kunnen uitvoeren, dus schade heeft geleden. Ook overigens heeft belanghebbende de door hem gestelde, gemiste inkomsten onvoldoende aannemelijk gemaakt.

5.43. Op grond van het voorgaande - het Hof verwijst in dit verband tevens naar hetgeen is overwogen onder 5.44 tot en met 5.47 in zijn heden met kenmerk 12/00498 en 12/00499 gedane uitspraak inzake aan de BV opgelegde (navorderings)aanslagen Vpb - is het Hof van oordeel dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat hij ter zake van post II enige voor vergoeding in aanmerking komende schade heeft geleden.

Verkoopwaarde [X] (post III)

5.44.

Belanghebbende heeft zijn claim met name erop gebaseerd dat de waarde van de aandelen in de BV, gebaseerd op de winstcijfers van de laatste vijf jaren met de lege orderportefeuille () nihil [is]. Ook te dezen verwijst belanghebbende naar de gedeelde winst van het project [land 2]. Het Hof verwerpt deze claim, op de hiervoor in 5.38 vermelde gronden.

5.45. Op grond van hetgeen in 5.32 tot en met 5.44 is overwogen concludeert het Hof dat belanghebbende niet is geslaagd in de op haar rustende bewijslast en dat haar verzoek om toekenning van een vergoeding van materiële schade in de zin van artikel 8:73 Awb moet worden afgewezen.

Slotsom

5.46. De slotsom is dat het hoger beroep voor het jaar 2000 ongegrond, en het incidentele hoger beroep voor het jaar 2000 gegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd en de uitspraak op bezwaar dient te worden gehandhaafd.

5.47. Voor het jaar 2002 is de slotsom dat het hoger beroep gegrond is en het incidentele hoger beroep ongegrond. De uitspraak van de rechtbank en de uitspraak op bezwaar dienen te worden vernietigd; het belastbaar inkomen uit box 2 dient ter zake van de uitdeling [C LLP] te worden verminderd met 63.369 (namelijk met 82.967 -/- 19.598) tot 38.616.

6 Immateriële schade (overschrijding van de redelijke termijn)

6.1. In haar schriftelijke toelichting op de cassatieberoepen in alle in 1.9 vermelde zaken heeft belanghebbende, onder verwijzing naar drie arresten van de Hoge Raad van 10 juni 2011, ECLI:NL:HR:2011:BO5046, BO5080 en BO5087, BNB 2011/232, 233 en 234, geklaagd over de lange duur van berechting in eerste aanleg (bezwaar- en beroepsfase) en deswege een verzoek tot vergoeding van immateriële schade gedaan. Het Hof begrijpt dat belanghebbende daarmee voortbouwt op een reeds in onderdeel 6 van zijn hogerberoepschrift voor het gerechtshof s-Gravenhage naar voren gebracht verzoek om immateriële schadevergoeding, nu hij daaraan kennelijk mede de lange duur van de procedure ten grondslag heeft willen leggen.

6.2. Het Hof stelt voorop dat een belastingplichtige die in de hoofdzaak op hetzelfde onderwerp betrekking hebbende geschillen over meerdere belastingjaren aanhangig heeft gemaakt, recht heeft op beslechting van al die geschillen binnen een redelijke termijn. Dit brengt als uitgangspunt mee dat, indien de redelijke termijn voor de beslechting van die geschillen is overschreden, voor elk van die geschillen een schadevergoeding wordt toegekend overeenkomstig de uitgangspunten van de arresten van 10 juni 2011. Een belastingplichtige die in de hoofdzaak op hetzelfde onderwerp betrekking hebbende en gezamenlijk behandelde geschillen over meerdere belastingjaren aanhangig heeft gemaakt, zal in het algemeen meer spanning en frustratie ondervinden van de overschrijding van de redelijke termijn dan de belastingplichtige die procedeert over één belastingjaar. Er zal in het algemeen echter geen strikte evenredigheid bestaan tussen de mate van spanning en frustratie die dientengevolge wordt ondervonden en het aantal aanhangige geschillen. De ter zake van die geschillen in totaal toegekende schadevergoeding dient in redelijke mate van evenredigheid te staan tot de door de belastingplichtige geleden schade. Dit kan meebrengen dat in een concreet geval, waarbij de in hoofdzaak op hetzelfde onderwerp betrekking hebbende zaken gezamenlijk zijn behandeld, wordt volstaan met toekenning van een schadevergoeding, overeenkomstig de uitgangspunten van de arresten van 10 juni 2011, in één of enkele zaken van dezelfde belastingplichtige, terwijl in de overige wordt volstaan met de constatering dat de redelijke termijn is overschreden.

6.3. Het Hof neemt in het onderhavige geval in aanmerking dat het gaat om geschillen tussen de inspecteur en een directeur/groootaandeelhouder en diens vennootschap welke inhoudelijk sterk

verwant zijn doordat zij de belastingheffing betreffen ter zake van hetzelfde feit of (een) vergelijkba(a)r(e) feit(en) over een periode van vijf jaren en die geschillen steeds gezamenlijk zijn behandeld. Het Hof rekent hiertoe niet alleen de IB- en Vpb-zaken maar ook het uit hetzelfde controlerapport voortvloeiende OB-geschil (de procedure met kenmerk 12/00500). Gelet voorts op de hiervóór in 6.2 weergegeven uitgangspunten ingeval van gelijktijdig behandelde zaken die in hoofdzaak op dezelfde onderwerpen betrekking hebben, is het in het onderhavige geval naar s Hofs oordeel redelijk om een immateriële schadevergoeding wegens de overschrijding van de redelijke termijn indien daar sprake van is tweemaal toe te kennen: éénmaal aan belanghebbende en éénmaal aan de BV.

6.4. De inspecteur heeft zich in zijn reactie van 1 oktober 2013 en tijdens de beide zittingen voor het Hof op het standpunt gesteld dat voor het toekennen van een vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn van berechting geen reden is. Volgens de inspecteur heeft in de onderscheiden bezwaarprocedures de periode tussen binnenkomst van het bezwaarschrift en de uitspraak op bezwaar in geen van de zaken langer dan 2,5 jaar geduurd. De complexiteit van de zaken en de gedragingen van de BV en de DGA nopen zijns inziens tot de conclusie dat 2,5 jaar niet onredelijk lang is.

6.5. Gelet op de onderscheiden data van ontvangst door het gerechtshof s-Gravenhage van het hogerberoepschrift in de diverse zaken en de data van de hierop gevolgde uitspraken van dat hof, respectievelijk de Hoge Raad en de (thans gedane) verwijzingsuitspraak, is het Hof van oordeel dat in die rechterlijke fases geen sprake is geweest van overschrijding van de redelijke termijn als hiervoor bedoeld.

6.6. In de bezwaarfase en de beroepsfase is evenwel sprake geweest van overschrijding van de standaardtermijnen voor redelijke behandeling zoals die zijn geformuleerd in de jurisprudentie van de Hoge Raad, waarbij het Hof als uitgangspunt neemt dat de bezwaarfase in beginsel onredelijk lang heeft geduurd voor zover de duur daarvan een half jaar overschrijdt en de beroepsfase voor zover deze meer dan anderhalf jaar in beslag neemt (vgl. HR 9 augustus 2013, nr. 12/06009, ECLI:NL:HR:2013:199, BNB 2013/223).

Voor de onderscheiden IB/Pvv-procedures heeft daarbij te gelden dat de termijnoverschrijding in de bezwaarfase in alle gevallen meer dan één jaar, en ten hoogste twee jaar is geweest en in de beroepsfase in één zaak (betreffende de IB/Pvv 1999) een jaar en ruim zes maanden maar overigens nul tot één maand. Voor nagenoeg alle procedures heeft daarbij te gelden dat de uitspraak op bezwaar eerst is gedaan toen het beroep bij de rechtbank al aanhangig was; gerekend vanaf het doen van uitspraak op bezwaar bedraagt de termijnoverschrijding in voormelde zaak betreffende de IB/Pvv 1999 slechts (bijna) één jaar.

De langste behandelingstermijn in de gehele eerste fase (bezwaar en beroep) bedroeg in totaal (enkele dagen) meer dan 4,5 jaar, hetgeen een termijnoverschrijding van ruim 2,5 jaar inhoudt, welke het Hof gelet op het pas in de beroepsfase doen van uitspraak op bezwaar voor ruim 2 jaar toerekent aan de duur van de bezwaarfase.

6.7. Bijzondere omstandigheden kunnen aanleiding zijn de redelijke behandelingstermijn te verlengen en daarmee de tot schadevergoeding leidende overschrijding daarvan te verminderen. De door de inspecteur aangevoerde omstandigheden kunnen naar s Hofs oordeel niet (volledig) de lange behandelingsduur van het bezwaar rechtvaardigen. Voor zover de inspecteur zich in algemene zin beroept op de gedragingen van belanghebbende (en de BV) neemt het Hof in aanmerking dat de inspecteur een eigen verantwoordelijkheid behoudt voor de voortgang van de behandeling. De complexiteit van de zaken en de wijze van beantwoording van aan belanghebbende gestelde vragen was niet zodanig dat op die gronden (een deel van) de termijnoverschrijding niet aan de inspecteur zou moeten worden toegerekend. In de omstandigheid dat de inspecteur vragen aan buitenlandse belastingautoriteiten heeft moeten stellen vindt het Hof evenwel aanleiding de redelijke behandelingstermijn voor de bezwaarfase met een half jaar te verlengen. Dit betekent dat de overschrijding van de redelijke termijn in de bezwaarfase op ruim 1,5 jaar dient te worden gesteld.

- 6.8. Gelet op het voorgaande acht het Hof termen aanwezig de inspecteur wegens overschrijding van de redelijke termijn te veroordelen tot een immateriële schadevergoeding van $4 \times 500 = 2.000$ aan belanghebbende.
- 6.9. Wat betreft de vraag of en, zo ja, in hoeverre de redelijke termijn in de beroepsfase is overschreden, houdt het Hof zijn beslissing aan. Het Hof zal het onderzoek met overeenkomstige toepassing van artikel 8:73, tweede lid, van de Awb heropenen ter voorbereiding van een nadere uitspraak over het verzoek van belanghebbende voor zover dit de positie van de minister van Veiligheid en Justitie raakt. Het Hof zal die minister in de gelegenheid stellen als partij aan het geding deel te nemen.

7 Kosten

- 7.1. Belanghebbende heeft verzocht om hem voor de kosten van het geding voor de rechtbank en het gerechtshof s-Gravenhage, voor de kosten van het geding na verwijzing voor het Hof, alsmede in verband met de behandeling van het bezwaar, een integrale vergoeding van de door hem gemaakte proceskosten toe te kennen.
- 7.2. Ingevolge artikel 8:75, eerste lid, in verbinding met de artikelen 7:15, tweede lid, en 7:28, tweede lid, van de Awb kan het Hof de inspecteur veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het beroep, het hoger beroep en het bezwaar redelijkerwijs heeft moeten maken, voorzover het bestreden besluit wordt herroepen wegens aan de inspecteur te wijten onrechtmatigheid.
- 7.3. De inspecteur heeft bij de uitspraken op bezwaar een deel van de correcties teruggenomen omdat deze bij nader inzien ten onrechte waren aangebracht. Voorts heeft de rechtbank voor beide jaren een deel van de correcties verder verminderd.

In hoger beroep en na verwijzing zal het Hof, zoals hiervoor is overwogen en geoordeeld, de uitspraak op bezwaar voor het jaar 2000 bevestigen en die voor het jaar 2002 vernietigen. Met de vernietiging van die laatstgenoemde uitspraak op bezwaar is de onrechtmatigheid van de opgelegde aanslag voor het jaar 2002 en de schuld van de inspecteur gegeven. Mitsdien acht het Hof termen aanwezig de inspecteur te veroordelen tot vergoeding van de hiervoor bedoelde, door belanghebbende redelijkerwijs voor de procedure betreffende de IB/Pvv 2002 gemaakte kosten.

- 7.4. Bij algemene maatregel van bestuur, in het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit), zijn daartoe nadere regels gesteld. Ingevolge artikel 1, eerste lid, aanhef en onder a, van het Besluit komen voor vergoeding in aanmerking kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Op grond van artikel 2, eerste lid, aanhef en onder a, van het Besluit wordt ten aanzien van deze kosten een forfaitaire berekening toegepast.

In bijzondere omstandigheden biedt artikel 2, derde lid, van het Besluit de mogelijkheid van de forfaitaire normering af te wijken. Hiervan is onder meer sprake indien het bestuursorgaan een beschikking geeft dan wel een uitspraak doet of in rechte handhaaft terwijl op dat moment duidelijk is dat die beschikking of uitspraak in een daartegen ingestelde procedure geen stand zal houden (vgl. HR 13 april 2007, nr. 41.235, BNB 2007/260). Ook kunnen dergelijke omstandigheden zich voordoen indien het bestuursorgaan in vergaande mate onzorgvuldig heeft gehandeld (vgl. HR 4 februari 2011, nr. 09/02123, BNB 2011/103).

- 7.5. De BV en de DGA hebben in alle in 1.9 vermelde zaken een proceskostenvergoeding geclaimd op basis van de werkelijke door hen gemaakte kosten omdat volgens hen sprake is van de hiervoor

bedoelde bijzondere omstandigheden. Zij baseren hun claim, onder meer, op de omstandigheid dat, naar zij stellen, de noodzaak van rechtsbijstand reeds volgde uit gebeurtenissen bij aanvang van het boekenonderzoek welke hen deden vermoeden dat (navorderings)aanslagen ten onrechte zouden worden opgelegd. Belanghebbende heeft in dit verband gesteld dat de controlerend ambtenaar vooringenomen was (bij aanvang van het boekenonderzoek had hij volgens belanghebbende aangekondigd zich door zijn intuïtie te laten leiden, voor het maximum te gaan en de rechter dan te laten beslissen), dat hij tijdens het boekenonderzoek jegens haar onrechtmatig, onzorgvuldig en onbehoorlijk heeft gehandeld, dat hij onvoldoende voortvarend is geweest, dat het controler rapport ernstige onzorgvuldigheden en ondeugdelijke analyses bevat, dat de (navorderings)aanslagen zonder enige motivering zijn opgelegd en dat, meer in het algemeen, de inspecteur onvoldoende heeft getracht de bij belanghebbende ontstane indruk van onrechtmatig handelen weg te nemen.

- 7.6. De inspecteur heeft erkend dat het onderzoek moeizaam en niet vlekkeloos is verlopen. Er was echter sprake van een ongebruikelijke wijze van bedrijfsuitoefening en een inadequate vastlegging van bedrijfsactiviteiten in de administratie van belanghebbende. Belanghebbende heeft op de hem (schriftelijk) gestelde vragen in een aantal gevallen ontwijkend of in het geheel niet geantwoord, hetgeen de inspecteur noopte tot dóórvragen, zowel bij belanghebbende als bij derden, aldus de inspecteur. Hij heeft gesteld dat belanghebbende de lange duur en de gang van zaken van het onderzoek grotendeels over zich zelf heeft afgeroepen, mede doordat hij ervoor heeft gekozen zich tot het uiterste te verzetten.
- 7.7. Naar het oordeel van het Hof kunnen de door belanghebbende aangevoerde omstandigheden, ook in onderlinge samenhang bezien, niet worden aangemerkt als bijzondere omstandigheden in de zin van artikel 2, derde lid, van het Besluit. . De door belanghebbende aangevoerde omstandigheden kunnen ook voor het overige niet als bijzondere omstandigheden worden aangemerkt die een afwijking van de forfaitaire normering rechtvaardigen.
- 7.8. Het Hof neemt bij dit oordeel in aanmerking dat het boekenonderzoek weliswaar betrekkelijk lang heeft geduurd (van november 2003 tot juni 2006), doch de door de inspecteur daarvoor gegeven verklaringen acht het Hof aannemelijk en alleszins redelijk. De omstandigheden dat in de loop van het onderzoek diverse (navorderings)aanslagen - aan de BV en aan de DGA - zijn opgelegd, deels tot behoud van rechten en dat de inspecteur belanghebbende ook na afloop van het onderzoek en in de bezwaarfase nog om informatie heeft verzocht, maakt dit niet anders. Naar het oordeel van het Hof was immers op voorhand niet duidelijk dat de (navorderings)aanslagen zoals die zijn opgelegd geen stand zouden kunnen houden. De door belanghebbende aangevoerde feiten en omstandigheden wettigen voorts niet de conclusie dat bij het boekenonderzoek, de verzoeken om inlichtingen aan buitenlandse belastingautoriteiten, of anderszins, sprake is geweest van in vergaande mate onzorgvuldig handelen van de inspecteur.
- 7.9. Al met al ziet het Hof derhalve geen grond om af te wijken van de forfaitaire berekening van de proceskosten.
- 7.10. De rechtbank heeft aan belanghebbende reeds een (forfaitaire) vergoeding toegekend voor de kosten die zij voor de behandeling van de beide bezwaren en beroepen heeft moeten maken. Het Hof zal deze vergoeding voor het jaar 2002 in stand laten.
- 7.11.1. Het Hof stelt de voor vergoeding in aanmerking komende proceskosten ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onder letter a, van het Besluit en overeenkomstig het in de bijlage bij het Besluit opgenomen tarief
- voor het hoger beroep bij het gerechtshof s-Gravenhage: op 3 (proceshandelingen: hogerberoepschrift, verweerschrift in incidenteel hoger beroep, mondelinge behandeling) x 487 (waarde per punt) x 1,5 (wegingsfactor) = 2.191,50.
 - voor het hoger beroep na verwijzing: op 3 (proceshandelingen: schriftelijke reactie op arrest Hoge Raad, mondelinge behandeling, schriftelijke inlichtingen en voortzetting mondelinge behandeling) x 487 (waarde per punt) x 1,5 (wegingsfactor) = 2.191,50.

7.11.2. Voorts komen voor vergoeding in aanmerking de kosten die belanghebbende heeft moeten maken om de zittingen van het gerechtshof s-Gravenhage en het Hof bij te wonen. Deze worden met toepassing van artikel 2, lid 1, onderdeel c, gesteld op de kosten openbaar-vervoer (2e klasse) [Z]-Den Haag v.v. en [Z]-Amsterdam v.v., te weten op (afgerond) 40 plus 50, ofwel 90 in totaal.

7.11.3. Aldus bedraagt de totale proceskostenvergoeding 4.473.

8. Beslissing

Voor het jaar 2000 (kenmerk 12/00494)

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het beroep ongegrond;
- bevestigt de uitspraak op bezwaar van de inspecteur.

Voor het jaar 2002 (kenmerk 12/00493)

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank behoudens de beslissingen inzake de proceskosten en het griffierecht;
- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar van de inspecteur;
- vermindert de aanslag IB/Pvv 2002 tot een naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 15.000 en een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van 38.616;
- vermindert de in rekening gebrachte heffingsrente dienovereenkomstig;
- veroordeelt de inspecteur in de kosten van belanghebbende tot een bedrag van 4.473.

En voorts:

Het Hof:

- veroordeelt de inspecteur tot betaling van een immateriële schadevergoeding aan belanghebbende van 2.000 wegens overschrijding van de redelijke termijn in de bezwaarfase;
- wijst de verzoeken om schadevergoeding op de voet van artikel 8:73 Awb af;
- heropent het onderzoek ter voorbereiding van een nadere uitspraak op het verzoek om een immateriële schadevergoeding voor de beroepsfase waarbij de minister van Veiligheid en Justitie in de gelegenheid zal worden gesteld aan het geding deel te nemen.

De uitspraak is gedaan door mrs. J. den Boer, voorzitter, E.F. Faase en A.M.J.G. van Amsterdam, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. A.G. Detweiler-Cox, als griffier. De beslissing is op 6 maart 2014 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.