

# ECLI:NL:GHARL:2023:5428

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	27-06-2023
Datum publicatie	07-07-2023
Zaaknummer	19/01004 t/m 19/01006
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2019:2597, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	VPB. Navorderingsbevoegdheid. Ambtelijk verzuim? Vereiste aangifte niet gedaan. Omkering en verzwaring van de bewijslast. Redelijke schatting?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2023/1550 V-N 2023/52.1.1 Viditax (FutD) 2023070716 FutD 2023-1858

## Uitspraak

### GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Arnhem

nummers BK-ARN 19/01004 t/m 19/01006

uitspraakdatum: 27 juni 2023

### Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

**[naam17] B.V.** te **[vestigingsplaats]** (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank) van 14 juni 2019, nummers AWB 18/1261, 18/1263 en 18/1264, ECLI:NL:RBGEL:2019:2597, in het geding tussen belanghebbende en

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/Kantoor Arnhem** (hierna: de Inspecteur)

### 1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. Aan belanghebbende zijn over de jaren 2009, 2010 en 2011 navorderingsaanslagen in de vennootschapsbelasting (hierna: Vpb) opgelegd. Bij beschikkingen is tevens heffingsrente berekend.

- 1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar de navorderingsaanslagen Vpb 2009 en 2011 en de beschikking heffingsrente voor die jaren gehandhaafd. De navorderingsaanslag Vpb 2010 en de beschikking heffingsrente voor dat jaar zijn verminderd.
- 1.3. Belanghebbende is tegen die uitspraken in beroep gekomen bij de Rechtbank. De Rechtbank heeft de beroepen ongegrond verklaard. Tevens heeft de Rechtbank de Inspecteur veroordeeld tot vergoeding van immateriële schade en proceskosten en gelast dat het griffierecht door hem wordt vergoed.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Voorafgaand aan de zitting die gepland was op 13 januari 2021 hebben partijen nadere stukken ingediend. Het Hof heeft hierin aanleiding gezien de zitting uit te stellen en, in het kader van het vooronderzoek, partijen verzocht schriftelijke inlichtingen te geven en stukken in te zenden. Partijen hebben hieraan voldaan en over en weer gereageerd op de verstrekte inlichtingen en stukken.
- 1.6. Een tweede zitting van het Hof was gepland op 3 december 2021. Voorafgaand hieraan hebben partijen nadere stukken ingediend. Het Hof heeft hierin aanleiding gezien de zitting uit te stellen en, in het kader van het vooronderzoek, de Inspecteur verzocht enkele op de zaak betrekking hebbende stukken in te zenden.
- 1.7. De Inspecteur heeft hieraan voldaan en zich daarbij voor een aantal stukken beroepen op (gedeeltelijke) geheimhouding als bedoeld in artikel 8:29 van de Algemene wet bestuursrecht.
- 1.8. De geheimhoudingskamer van dit Hof heeft bij beslissing van 9 augustus 2022 bepaald dat het schonen van de stukken gerechtvaardigd is voor zover het ziet op de verslagen van het selectie-overleg Randmeren en de verslagen van het TPO en het geheimhoudingsverzoek voor het overige afgewezen. De Inspecteur heeft hieraan gevolg gegeven.
- 1.9. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 26 januari 2023. Ter zitting zijn de zaken gelijktijdig behandeld met de zaken met de nummers BK-ARN 19/01007 t/m 19/01009 en BK-ARN 19/01022 (inzake aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslagen in de omzetbelasting). Daarbij zijn verschenen en gehoord namens belanghebbende: mr. M. Muller, advocaat, en [naam1] , alsmede namens de Inspecteur: [naam2] , [naam3] en [naam4] . Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

## **2 Vaststaande feiten**

- 2.1. Belanghebbende is op 25 juli 2002, onder de naam [naam5] B.V. opgericht. Daarna is haar naam gewijzigd in [naam6] B.V. Sinds 8 februari 2011 heeft zij haar huidige naam. In de jaren 2009 tot en met 2011 was [naam1] (hierna: [naam1] ) bestuurder en (indirect) aandeelhouder van belanghebbende. Daarna werd [naam7] (hierna: [naam7] ) (indirect) aandeelhouder van belanghebbende.
- 2.2. Belanghebbende was in de jaren 2009 tot en met 2011 gevestigd in een kantoorpand aan de [adres1] 65 te [plaats1] (hierna: het kantoorpand [adres1] 65), waar ook een vestiging van [naam8] (hierna: [naam8] ) kantoor hield. [naam8] huurde het kantoorpand [adres1] 65 van belanghebbende.
- 2.3. [naam1] woonde vanaf 2004 tot 1 december 2013 aan de [adres1] 90 te [plaats1] . Deze woning was privé eigendom van [naam1] en is door hem op 23 december 2003 aangekocht voor 925.000.

2.4. In de periode 2004 tot en met 2007 heeft [naam1] de woning verbouwd. Hierbij is in de tuin een zwembad met douche gerealiseerd waarvan de laatste factuur in 2006 is betaald. Daarnaast is in 2007 een luxe inbouwkeuken gerealiseerd.

2.5. Het taxatierapport van [naam9] van 16 augustus 2007 met betrekking tot het pand [adres1] 90 te [plaats1] vermeldt voor zover hier van belang het volgende:

"B. ()

Type object De LUXE VRIJSTAANDE VILLA met BIJGEBOUW waarin 3 garages, nieuw buitenzwembad en jacuzzi

G. ()

Opdrachtgever heeft het getaxeerde volledig verbouwd en voorzien van uitstekende afwerking en details.

Indeling *Parterre*: ruime hal. Woonkamer. Salon. Serre. Uiterst grote luxe woonkeuken. Toilet. Study. Bijkeuken. Schitterende bordestrap naar 1e verdieping.

*1e Verdieping*: 4 royale slaapkamers, Vaste trap naar:..

*Zolder*: royale ruimte met separaat vertrek voor 2 nieuwe cv-ketels en natte ruimte.

()

L ()

a. Het object is bestemd voor gebruik als: particuliere bewoning met op de begane grond de mogelijkheid voor praktijk en / of kantoor.

()"

2.6. Op 1 december 2010 heeft [naam1] het pand aan de [adres1] 90 te [plaats1] verkocht aan [naam8] B.V. en / of [naam10] B.V. voor 1.600.000 waarbij is afgesproken dat de woning zal worden geleverd op 1 april 2013. De koper heeft daarbij een waarborgsom gestort van 100.000.

2.7. Belanghebbende heeft op 3 augustus 2012 een vergunning aangevraagd om de parterre van het pand [adres1] 90 als kantoor te gaan gebruiken.

2.8. Op 3 december 2013 heeft [naam1] het pand [adres1] 90 als woonhuis verkocht voor 1.350.000.

2.9. Bij vaststellingsovereenkomst van 9 januari 2014 tussen [naam11] B.V., die op 22 juli 2011 middels een akte van contractoverneming de positie van [naam10] B.V. heeft overgenomen en uit dien hoofde jegens [naam1] gehouden is tot aankoop van het pand [adres1] 90, en [naam1] is de koopovereenkomst ontbonden waarbij [naam1] de waarborgsom van 100.000 mocht houden als schadeloosstelling.

2.10. Op 3 februari 2014 heeft belanghebbende twee overeenkomsten aan de Inspecteur overgelegd. De eerste overeenkomst betreft een op 25 april 2008 gedateerde overeenkomst tussen belanghebbende en [naam1], waarbij is overeengekomen dat [naam1] de woning aan de [adres1] 90 zal verhuren aan belanghebbende. Belanghebbende zal de woning geschikt maken voor commerciële verhuur als kantoorvilla met kantoorappartementen (hierna verder: het project [adres1] 90). De verbouwingen die hiervoor nodig zijn, zal belanghebbende voor haar rekening nemen. Belanghebbende en [naam1] beogen dat de woning op 1 oktober 2011 aan belanghebbende ter beschikking zal komen. De tweede overeenkomst is een op 13 december 2010 gedateerde overeenkomst tussen belanghebbende en [naam1] en [naam12] B.V. (thans: [naam13] NV), waarbij is afgesproken dat de overeenkomst van 25

april 2008 wordt beëindigd. Tevens is afgesproken dat belanghebbende van [naam12] B.V, een vergoeding van 234.716 zal ontvangen voor het project [adres1] 90.

2.11. Bij brief van 14 januari 2015 heeft [naam1] een op 21 augustus 2007 gedateerd ontwikkelingsplan om de woning aan de [adres1] 90 te verbouwen tot kantoorvilla overgelegd. In dit plan is onder meer het volgende opgenomen:

"(...).

Het kantoorpand [adres1] 90 zal als volgt worden aangeboden:

- Gratis parkeren op eigen terrein
- Kantine en terras met gratis WiFi
- Vergadermogelijkheden
- Gemeubileerde en ongemeubileerde kantoren
- Flexplekken en deeltkantoor
- 24/7 toegang
- Beveiliging en videobewaking
- Virtuele kantoren en telefoonbeantwoordingservice
- Voorzien van een lift
- Bedrijfsfitness ruimte

(...).

In het plan worden 10 kantoorappartementen gecreëerd alsmede 12 parkeerplaatsen (...). Op de 1e verdieping zal een ruimte voor bedrijfsfitness worden gecreëerd. (...). De volgende aanpassingen zijn noodzakelijk:

- isolatie van de kap
- isolatie van de beglazing
- overige isolatie
- aanpassingen centrale hal/vloer
- schilderwerk
- verbouwing 1e verdieping
- verbouwing 2e verdieping en van de zolder 3 kantoorruimten maken alsmede ruimte voor de services
- aanpassingen centrale voorzieningen (zoals CV)
- aanpassingen meterkast en data-installatie
- aanpassingen tuin- en hekwerk
- overige bouwkundige aanpassingen

(...)"

*Aanslagregeling Vpb 2009,2010 en 2011*

2.12. Op 5 juli 2010 heeft belanghebbende aangifte Vpb 2009 gedaan naar een belastbare winst, tevens belastbaar bedrag, van 7.807. De Inspecteur heeft met dagtekening 18 december 2010 de aanslag Vpb 2009 overeenkomstig de aangifte opgelegd.

2.13. Op 17 oktober 2011 heeft belanghebbende aangifte Vpb 2010 gedaan naar een belastbare winst van -/- 12.675 (verlies). Bij beschikking van 10 december 2011 heeft de Inspecteur het verlies dienovereenkomstig vastgesteld (hierna: de verliesbeschikking 2010). Van dit verlies is 2.375 achterwaarts verrekend met de belastbare winst over het jaar 2009.

2.14.

Op 25 februari 2013 heeft belanghebbende aangifte Vpb 2011 gedaan naar een naar een belastbare winst van +/- 35.814 (verlies). Bij beschikking van 30 maart 2013 heeft de Inspecteur het verlies dienovereenkomstig vastgesteld.

2.15. De Inspecteur heeft op 23 oktober 2013 een boekenonderzoek aangekondigd waarbij de eerste dag van het onderzoek 29 oktober 2013 was. De Inspecteur heeft onderzoek gedaan naar de aanvaardbaarheid van de aangiften vennootschaps- en omzetbelasting over de jaren 2009 tot en met 2012. Het boekenonderzoek heeft uiteindelijk gezien op de jaren 2008 tot en met 2011.

2.16. De bevindingen van het onderzoek dat de Inspecteur in oktober 2013 heeft ingesteld bij belanghebbende zijn vastgelegd in een rapport van 19 oktober 2015 opgesteld door [naam14] (hierna: het controlerapport). Het controlerapport vermeldt voor zover hier van belang het volgende:

“()

### 1.1 Reikwijdte van het onderzoek

Het onderzoek is aangekondigd als een volledig onderzoek vennootschapsbelasting en omzetbelasting over de jaren 2009 tot en met 2012. Het onderzoek is uitgebreid en beperkt. Het onderzoek is uitgebreid met het jaar 2008. Het jaar 2012 is niet in het onderzoek betrokken.

()

### 1.6 Financiële administratie

Een groot deel van de financiële administratie van de jaren tot en met 2010 is niet beschikbaar. In de overeenkomst waarin [naam15] B.V. de resterende aandelen van [naam17] B.V. koopt met datum 13 december 2010, heeft de heer [naam7] verklaard de fysieke administratie van [naam17] B.V. tot en met heden te hebben ontvangen. [naam16] B.V. heeft zelfs geen accountantsdossier meer. Er zijn ook geen bestanden van het boekhoudpakket. De administratie werd handmatig gevoerd en de totalen werden direct ingevoerd in het programma dat de jaarrekening genereert.

Volgens de heer [naam7] heeft hij de financiële administratie van de jaren tot en met 2010 niet ontvangen. De heer [naam7] kent de hiervoor genoemde overeenkomst van 13 december 2010 niet. Hij heeft geen dagafschriften van de bankrekeningen en geen facturen (kostenfacturen, verhuurfacturen). Hij beschikt ook niet over documenten waaruit blijkt hoe vanuit de bronbescheiden de jaarstukken zijn opgemaakt (tabellarisch boek, grootboek, uitsplitsingen op papier of iets dergelijks).

[naam17] B.V. en [naam15] B.V. hebben een procedure gevoerd tegen [naam16] B.V. waarin deze wordt gesommeerd de financiële administratie van [naam17] B.V. te verstrekken. Deze procedure is door [naam17] B.V. en [naam15] B.V. verloren. [naam16] B.V. heeft diverse verklaringen en documenten overgelegd, waaronder de genoemde overeenkomst, die bevestigen dat de heer [naam7] eind 2010 de administratie heeft ontvangen en dat [naam16] B.V. geen stukken meer heeft.

De heer [naam7] blijft erbij dat hij de financiële administratie niet heeft ontvangen. Hij heeft in de achterliggende jaren een groot vertrouwen gehad in de heer [naam1]. Als de heer [naam1] hem vroeg iets te tekenen, heeft hij dit in vertrouwen gedaan. Het kwam voor dat hij diverse documenten tegelijk moest ondertekenen. Hij heeft deze dan niet allemaal goed bekeken. Hierdoor zou het voor kunnen komen dat hij een verklaring heeft ondertekend dat hij de administratie heeft ontvangen, terwijl dat in werkelijkheid niet zo is.

Dat [naam16] B.V. geen stukken meer zou hebben is niet geloofwaardig. [naam17] B.V. bleef klant bij [naam16] B.V. nadat [naam15] B.V. de aandelen had gekocht. [naam16] B.V. heeft ook de jaarrekening van 2010 en 2011 opgesteld (gedateerd 10 januari 2011, respectievelijk 16 augustus 2012). De financiële administratie over het jaar 2010 moet dus begin 2011 nog beschikbaar zijn

geweest bij [naam16] B.V. Om de jaarrekening van 2010 te kunnen opstellen, zal ook het dossier van 2009 zijn geraadpleegd, bijvoorbeeld voor de overlopende activa en passiva. Er was geen enkele reden om de jaardossiers en het permanente dossier af te geven aan de heer [naam7] . Het is ook niet geloofwaardig dat er helemaal geen documenten meer zijn met betrekking tot de samenstelling van de jaarrekening van 2010 en later. De administratie zou door middel van een spreadsheet zijn gevoerd. Ook dit spreadsheet is niet meer in het bezit van [naam16] B.V. Bij [naam16] B.V. zou geen enkele vastlegging meer zijn van de memoboekingen van 2010 en 2011. Dit is ook erg onwaarschijnlijk.

## 2 Vennootschapsbelasting

### 2.1 Verbouwingen

#### 2.1.1 Algemeen

Van het verloop van de balanspost materiële vaste activa kan het volgende overzicht worden gemaakt:

	2011	2010	2009	2008	2007	2006
Boekwaarde 1/1	1.340.009	1.611.879	1.332.095	1.333.016	1.279.064	1.305.570
Investerings	1.618	- 197.285	332.254	33.718	81.147	
Afschrijvingen	76.665	74.585	52.470	34.639	27.195	26.506
Boekwaarde 31/12	1.264.962	1.340.009	1.611.879	1.332.095	1.333.016	1.279.064

De investeringen hebben uitsluitend of vrijwel uitsluitend betrekking op verbouwingen aan de woning van de heer [naam1] aan de [adres1] 90 te [plaats1] . De heer [naam7] kwam regelmatig in het kantoorpand aan de [adres1] 65 te [plaats1] . Hij heeft hier zelfs een kantoorruimte in gebruik gehad. Grote verbouwingen aan dit pand in de jaren vanaf 2007 zijn hem met bekend.

Ook uit ingestelde derdenonderzoeken is gebleken dat de geactiveerde verbouwingen betrekking hebben op [adres1] 90 te [plaats1] .

De heer [naam1] heeft mij op 3 februari 2014 kopieën van een tweetal overeenkomsten verstrekt [Hof: zie 2.10]. ( )

De heer [naam7] kent deze beide overeenkomsten niet. Het is twijfelachtig of dit authentieke documenten zijn. De heer [naam1] heeft in het jaar 2013 in een beëdigde verklaring het volgende verklaard: "ik noch [naam16] beschikt thans nog over enige administratie van [naam17] ". Op 3 februari 2014 verstrekt de heer [naam1] kopieën van overeenkomsten die de heer [naam7] niet kent. Hij heeft daarbij wel aangegeven, dat hij die niet meer in bezit had, maar de heer [naam18] . De beëdigde verklaring kan dan toch weer juist zijn.

Er is zoals al eerder vermeld een koopovereenkomst met betrekking tot de aankoop door [naam15] B.V. van de aandelen van [naam17] B.V. (verkoper [naam13] N.V.) gedateerd 13 december 2010. In deze overeenkomst zijn ook afspraken over het project [adres1] 90 te [plaats1] opgenomen:

Partijen waren oorspronkelijk een koopsom overeengekomen van 325 000. Na onderzoek door koper in de financiële administratie van de vennootschap is besloten dat de gedane investeringen in het project [adres1] 90 zoveel mogelijk aan verkoper toekomen c.q. worden overgedragen. Derhalve zal de koopsom met 200 000 worden verlaagd tot 125.000.

Koper verklaart uitgebreid onderzoek te hebben gedaan in het kader van deze overname. Daarbij heeft koper externe deskundigen geraadpleegd en due-diligence onderzoek uitgevoerd waarbij koper kennis heeft genomen van de volledige financiële administratie van de vennootschap alsmede uitgebreid en volledig is voorgelicht omtrent de lopende projecten binnen de vennootschap zoals het lopende project [adres1] 90, het project aangaande de verbouwing van [adres1] 65 alsmede voorgenomen toekomstige projecten.

Partijen verklaren dat het project [adres1] 90 en het hierbij behorende activa met een boekwaarde van circa 410 000 door verkoper wordt overgenomen middels verrekening en verlaging van de koopsom voormeld. De fiscale gevolgen van deze transactie komt voor rekening van koper, inclusief de verschuldigde overdrachtsbelasting.

Zoals al eerder vermeld, kent de heer [naam7] deze overeenkomst niet. Hij kan zich niet herinneren dat hij deze overeenkomst heeft ondertekend. De heer [naam7] houdt er rekening mee dat de overeenkomst is vervalst.

De woning [adres1] 90 te [plaats1] is in de jaren 2007 tot en met 2009 volledig gerenoveerd/gemoderniseerd. Alle ruimten in de woning zijn onder handen genomen. Er is een nieuwe keuken en badkamer geplaatst. Het pand is volledig geschilderd en geïsoleerd. Alle bedragen zijn door [naam17] B.V. betaald. Ook het onderhoud van de tuin is door [naam17] B.V. betaald. Het pand is gerenoveerd als woning. Er zijn geen specifieke investeringen bekend die het pand geschikt maken voor de commerciële verhuur. Er is bijvoorbeeld geen balie geplaatst in de hal.

De heer [naam1] heeft een document verstrekt waarin het projectplan met betrekking tot de huur en doorverhuur van de woning is opgenomen. De titel is "Ontwikkeling 10 kantoorappartementen [adres1] 90 te [plaats1]". Volgens dit document wordt er een lift gerealiseerd. Deze lift is in werkelijkheid niet gerealiseerd. Volgens de tekening komen er 12 parkeerplaatsen op eigen terrein. Hiervoor zou een deel van de garage moeten worden gesloopt. Dit is bij de verbouwing niet zo gerealiseerd. Op de plaats van de parkeerplaatsen ligt in werkelijkheid het zwembad en een tuinhuis. Dit tuinhuis zou in het jaar 2010 zijn gerealiseerd volgens een brochure van de makelaar. Dit past niet bij het voornemen om het pand als kantoor te gaan verhuren. Aanpassingen voor de data-installatie zijn mij ook niet bekend.

De ruimten 1.10 en 1.11 worden volgens het projectplan ook verhuurd als één kantoor. Dit is één ruimte, de helft is de keuken van de woning. Ruimte 2.06 heeft geen huuropbrengst. Hierbij staat in het projectplan vermeld: "fitness en sanitair". Dit betreft de badkamer van de woning.

De woning is niet gesplitst in units. De woning is volledig geschikt gebleven voor bewoning en ook als zodanig ingericht na de verbouwing. Er is bijvoorbeeld een babykamer met de kleur rose. De heer [naam1] en zijn gezin hebben tot december 2013 ook in de woning gewoond. De woning stond sinds oktober 2010 bij [naam9] Makelaars te koop.

Gezien het voorgaande is het niet aannemelijk dat [naam17] B.V. echt het voornemen heeft gehad de woning voor commerciële doeleinden te verhuren. De overeenkomsten hebben alleen het doel om een deel van de kosten van de verbouwing ten laste van de winst van [naam17] B.V. te kunnen brengen en de omzetbelasting in aftrek te kunnen brengen. De gedane investeringen in het pand worden als uitdelingen aangemerkt en de in aftrek gebrachte omzetbelasting wordt nageheven.

()

### 2.1.2 Investeringen in 2007 tot en met 2010

Omdat de financiële administratie van de jaren 2007 tot en met 2010 niet beschikbaar is, kan niet exact worden vastgesteld waar de geactiveerde bedragen betrekking op hebben. De financiële administratie van [naam17] B.V. is gereconstrueerd aan de hand van de wel beschikbare documenten en bescheiden. Dit betreft:

De dagafschriften van de bankrekeningen van [naam17] B.V.

informatie die beschikbaar is vanuit ingestelde derdenonderzoeken bij personen waaraan betalingen zijn gedaan vanaf de bankrekeningen van [naam17] B.V.

informatie die beschikbaar is vanuit het ingestelde boekenonderzoek bij [naam13] N.V.

De reconstructie bevestigt dat de geactiveerde bedragen bij [naam17] B.V. uitsluitend, dan wel vrijwel uitsluitend betrekking hebben op de verbouwing van de woning [adres1] 90 te [plaats1] .

### 2.1.3 Desinvestering 2010

De investeringen in 2010 zijn 197.285 negatief. Dit moet zijn veroorzaakt door de ontvangen vergoeding voor de verbouwing van, volgens de overeenkomst, 234.716.

In 2010 is er vanaf de bankrekeningen van [naam17] B.V. in totaal 39.842,35 (exclusief omzetbelasting) betaald dat waarschijnlijk betrekking heeft op geactiveerde verbouwingen. Omdat de investeringen per saldo 197.285 negatief zijn, moet er een correctie zijn aangebracht van 237.127 negatief. Dit wijkt maar gering af van de overeen gekomen vergoeding van 234.716. Het is dus goed mogelijk dat er inderdaad een bedrag van 234.716 in mindering is gebracht op de verbouwingen in 2010.

Hierna wordt in dit rapport nog vermeld dat de huisvestingskosten in het jaar 2010 te hoog zijn. Een deel van het bedrag van 39.842,35 is daarom mogelijk niet geactiveerd, maar als huisvestingskosten ten laste van de winst gebracht. Het bedrag dat in mindering is gebracht op de investeringen is daarom waarschijnlijk lager dan 234.716.

De verlaging van de balanspost heeft niet tot een mutatie op het vermogen geleid. Het bedrag is niet ten laste van het resultaat gebracht. Er moet dus ook een balanspost zijn gedebiteerd voor een bedrag van 234.716. De conclusie is getrokken dat dit voor een bedrag van 225.000 de lening o/g [naam15] B.V. moet zijn geweest (zie hierna bij "Leningen").

()

### 2.1.4 Afschrijvingen verbouwing

De afschrijvingen op de verbouwingen zullen worden gecorrigeerd. Dit betreft de volgende bedragen:

	2012	2011	2010	2009	2008
Afschrijvingen totaal	76.665	76.665	74.585	52.470	34.369
Hiervan afschrijving op de verbouwingen	50.290	50.290	48.079	25.964	8.133

()

## 2.3 Waarborgsom

Op de balans per ultimo 2011 in de jaarrekening van [naam17] B.V. van 2011 staat een post met omschrijving "Ontvangen waarborgsom" (credit). Dit betreft op 1 januari 2011 12.500 en op 31 december 2011 25.000. Deze waarborgsom heeft te maken met het huurcontract van het pand [adres1] 65 te [plaats1] . De huurder ( [naam16] BV) heeft blijkbaar aan [naam17] B.V. een waarborgsom betaald van in totaal 25.000 die aan het einde van de verhuur aan [naam16] B.V. moet worden terugbetaald.



In de jaarrekening van 2010 komt deze balanspost echter niet voor. Er blijkt een verschil te zijn tussen de eindbalans van 2010 en de beginbalans van 2011. Dit betreft onder andere de waarborgsom van 12.500. Het eindvermogen volgens de aangifte vennootschapsbelasting van 2010 sluit ook niet aan met het beginvermogen volgens de aangifte vennootschapsbelasting 2011. Er is blijkbaar de volgende boeking gemaakt:

Vermogen 12 500

Aan ontvangen waarborgsommen 12 500

Op de dagafschriften van 2011 komt geen ontvangst voor van 12.500 met betrekking tot een waarborgsom. Het bedrag van 12.500 dat in 2011 is geboekt als waarborgsom is waarschijnlijk als onderhoudskosten ten laste van het resultaat gebracht. De boeking is dan:

Onderhoudskosten 12 500

Aan ontvangen waarborgsommen 12 500

Ik trek de conclusie dat er een waarborgsom in de financiële administratie is opgenomen die nooit is ontvangen. De onderhoudskosten van 2011 zullen worden gecorrigeerd met 12.500. De boekingen hebben mogelijk het doel aan het eind van de verhuur een waarborgsom te kunnen verrekenen. Dit is in het belang van [naam16] B.V. die ook de financiële administratie van [naam17] B.V. heeft gevoerd.

()

## 2.5 Onderhoudskosten

Uit de bankafschriften blijkt dat de huisvestingskosten in de jaren 2009 en 2010 maximaal 5.000 per jaar zijn. Dit betreft verzekeringskosten en gemeentelijke heffingen. De volgende bedragen zullen worden gecorrigeerd.

2010 2009

Volgens winst- en verliesrekening 23.834 9.925

Af 5.000 per jaar 5.000 - 5.000 -

Correctie 18.834 4.925

## 2.8 Personeelskosten

Vanaf het jaar 2011 is er een personeelslid in dienst bij [naam17] B.V. Dit betreft de zoon van de heer [naam7]. De totale loonkosten bedragen in 2011 27.842. Gezien de aard en omvang van de activiteiten van [naam17] B.V. is dit naar mijn mening geen zakelijke beloning. De beloning kan mijns inziens maximaal 10.000 bedragen.

Correctie kosten 2011 17.842

## 2.9 Recapitulatie vennootschapsbelasting

De belastbare bedragen worden als volgt nader vastgesteld:

	2011	2010	2009	2008
Aangegeven belastbaar bedrag	35.814-	12.675-	7.807	5.550
Correctie afschrijving verbouwing	50.290	48.079	25.964	8.133
Correctie waarborgsom	12.500			
Correctie overige huisvestingskosten		18.834	4.925	
Algemene kosten				2.120
Correctie personeelskosten	17.842			
Gecorrigeerd belastbaar bedrag	44.818	54.238	38.696	15.803"

- 2.17. De navorderingsaanslagen Vpb over de jaren 2009, 2010 en 2011 zijn opgelegd naar belastbare bedragen van achtereenvolgens 36.321, 54.238, 26.976. Kennelijk is de verliesbeschikking 2010 niet herzien, zodat bij het opleggen van de navorderingsaanslag Vpb 2009 2.375 aan verlies is verrekend. Bij het opleggen van de navorderingsaanslag Vpb 2011 is de correctie personeelskosten uiteindelijk niet meegenomen.
- 2.18. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de hiervoor bedoelde navorderingsaanslagen. In de bezwaarfase hebben partijen een compromis bereikt over de in aanmerking te nemen huisvestingskosten, inhoudende dat de desbetreffende correctie voor het jaar 2009 stand houdt en voor het jaar 2010 beperkt blijft tot 3.390 (in plaats van 18.834). Bij uitspraken op bezwaar van 7 februari 2018 heeft de Inspecteur de navorderingsaanslagen Vpb 2009 en 2011 gehandhaafd en die voor het jaar 2010 verminderd tot een berekend naar een belastbare winst, tevens belastbaar bedrag, van 38.794.
- 2.19. Belanghebbende heeft tegen die uitspraken op bezwaar beroep ingesteld bij de Rechtbank.
- 2.20. In beroep heeft belanghebbende een op 3 mei 2018 gedagtekende Rapport inzake [naam17] BV (voorheen [naam6] BV) betreffende: 1. Investerings 2007, 2008, 2009 en 2010 ingebracht (hierna: de rapportage) ter bestrijding van de conclusies in het controlerapport met betrekking tot de aard en aftrekbaarheid van afschrijvingen, welke samenhangen met de door belanghebbende in 2007, 2008, 2009 en 2010 gedane investeringen. De rapportage luidt voor zover van belang als volgt:

### **"3. Investerings in 2007, 2008, 2009 en 2010**

*[adres1] 65 te [plaats1]*

Alle investeringen gedaan door belanghebbende in 2007, 2008 en 2010 zien op het verhuurde kantoorpand [adres1] 65 te [plaats1] .

*[adres1] 90 te [plaats1]*

Door belanghebbende zijn in 2009 investeringen gedaan welke zien op de kantoorvilla [adres1] 90. ()

Deze investeringen hebben daadwerkelijk plaatsgevonden en de hiermee verband houdende investeringen worden hierna per boekjaar uitgewerkt.

#### **3.1. Investerings in 2007**

In de jaarrekening 2007 zijn door belanghebbende investeringen gedaan terzake van de [adres1] 65 te [plaats1] , ter grootte van EUR 81.147.

()

De onderliggende investeringsfactuur van 16 maart 2007 heeft betrekking op de volgende investeringen met betrekking tot [adres1] 65 te [plaats1] :

- Scheidingswanden en deuren inclusief glazen deuren
- Inrichting serverruimten
- Technische installaties zoals airconditioning, klimaatinstallatie, mechanische ventilatie alsmede toebehoren en installatiemateriaal.

#### **3.2. Investerings in 2008**

In de jaarrekening 2008 zijn door belanghebbende de volgende investeringen met betrekking tot [adres1] 65 verantwoord, ter grootte van EUR 33.718.

()

Dit investeringsbedrag van EUR 33.718 kan als volgt worden gespecificeerd naar onderliggende facturen en boekingsdocumenten.

Bijlage nummer	Periode	datum	crediteur	Nummer	bedrag
1	1	01-01-08	[naam19]	20.080.101	6.500,00
2	2	01-02-08	[naam19]	20.080.201	6.500,00
3	3	01-03-08	[naam19]	20.080.301	6.500,00
6	4	01-04-08	[naam19]	20.080.401	6.500,00
7	5	01-05-08	[naam19]	20.080.501	6.500,00
16	1	10-01-08	[naam20]	32308583	1.218,49
				<b>Totaal</b>	<b>33.718,49</b>

De gedane investeringen in 2008 betreffen uitsluitend [adres1] 65 te [plaats1] , het door belanghebbende verhuurde kantoorpand.

De factuur inzake [naam20] ten bedrage van EUR 1.218 is door belanghebbende ten onrechte als investering aangemerkt en geactiveerd. Dit betreft namelijk de premie voor de *gebouwen*verzekering van de [adres1] 65 te [plaats1] , welke kosten direct ten laste van de winst kunnen komen.

### 3.3. Investerings in 2009

In de jaarrekening 2009 zijn door belanghebbende de volgende investeringen ter grootte van EUR 332.253 verantwoord:

()

Dit investeringsbedrag van EUR 332.253 kan als volgt worden gespecificeerd naar onderliggende facturen en boekingsdocumenten.

()

### 3.4. Investerings in 2010

In de jaarrekening 2010 zijn door belanghebbende de volgende investeringen met betrekking tot [adres1] 65 te [plaats1] verantwoord, ter grootte van EUR 12.200, alsmede een desinvestering met betrekking tot [adres1] 90 te [plaats1] van EUR 209.487.

()

Dit investeringsbedrag van EUR 12.200 kan als volgt worden gespecificeerd naar onderliggende facturen en boekingsdocumenten.

Bijlage nummer	Periode	datum	crediteur	Nummer	bedrag
4	2	15-02-10	[naam21]	2010025	1.397,23
19	12	16-12-10	[naam22]	319	2.349,10
27	1	15-01-10	[naam23]	1005	4.226,32
28	3	25-03-10	[naam23]	10027	1.051,52
29	2	23-02-10	[naam23]	10018	3.299,32
			Geboekt als kosten		- 123,49
				<b>Totaal</b>	<b>12.200,00</b>

De gedane investeringen in 2010 betreffen uitsluitend [adres1] 65 te [plaats1] , het door belanghebbende verhuurde kantoorpand.

()

#### 4.4. Conclusie afschrijvingskosten 2009, 2010 en 2011

()

De controleur corrigeert de totale afschrijvingskosten van de verbouwingen, inclusief de verbouwingen die in 2007 en 2008 hebben plaatsgevonden. De afschrijvingen kunnen als volgt worden uitgesplitst.

Omschrijving	Datum	Aanschafwaarde	( )	Afschrijving 2009	Afschrijving 2010	Afschrijving 2011
<b>Bedrijfsgebouwen</b>						
Groot onderhoud	01-05-05	30.000		900	900	900
Kantoorpand [adres1] 65 [plaats1]	01-05-05	853.520		25.606	25.606	25.606
<b>Terreinen en gronden</b>						
Terrein [adres1] 65 te [plaats1]	01-05-05	435.250		0	0	0
		1.308.770		26.506	26.506	26.506
<b>Verbouwingen</b>						
Verbouwing [adres1] 65	01-12-07	81.147		8.115	8.115	8.115
Verbouwing [adres1] 65	31-12-08	33.718		6.744	6.744	6.744
Project [adres1] 90	01-09-09	332.253		11.106	33.110	33.014
Verbouwing [adres1] 65	29-11-10	12.090		0	110	2.418
		459.209		25.964	48.079	50.290
		1.777.978		52.470	74.585	76.665

()"

2.21. Ter onderbouwing van de investeringen in 2007 heeft belanghebbende een aan haar gerichte factuur d.d. 16 maart 2007 overgelegd van [naam8] ( [naam8] BV) ten bedrage van 100.000 (inclusief 19% BTW). De omschrijving op die factuur luidt voor zover van belang - als volgt (bedragen in ):

"Hiermede brengen wij u de goederen en diensten in rekening met betrekking tot [adres1] 65 te [plaats1] , geleverd in de periode **I januari tot en met 15 maart 2007**.

Scheidingswanden en deuren inclusief glazen deuren 20.000,00

Inrichting serverruimten, UPS, 19" racks en toebehoren 10.000,00

Technische installaties: 50.000,00

- Airconditioning en klimaatinstallatie

- Mechanische ventilatie per ruimte en kelder

Toebehoren en installatiemateriaal 1.147,00

Doorberekende kosten 2.886,61

Netto 84.033,61

BTW 19,00% 15.966,39

**Totaal te voldoen in EUR 100.000,00 "**

De verbouwingkosten komen aldus neer op ( 84.033,61 (netto) -/- 2.886,61 (doorberekende kosten) = ) is 81.147.

2.22. Ter onderbouwing van de investeringen in 2008 heeft belanghebbende een vijftal aan haar gerichte facturen overgelegd van [naam19] BV, genummerd 2008/0101 tot en met 2008/0501, betreffende de maanden januari tot en met mei 2008 ten bedrage van telkens 7.735 (inclusief 19% BTW). Behoudens de verschillende perioden waarop de facturen zien, is de omschrijving telkens gelijklopend. De omschrijving op de factuur voor de maand januari 2008 luidt als volgt (bedragen in ):

"Conform afspraak debiteren wij u hierbij inzake de werkzaamheden welke ten behoeve van u worden verricht in de periode 1 januari 2008 tot en met 31 januari 2008 alsmede bijkomende kosten.

6,500,00

Totaal excl. BTW 6.500,00

19% BTW 1.235.00

**Totaal EUR 7.735,00 "**

2.23. De Rechtbank heeft de beroepen ongegrond verklaard, met veroordeling van de Inspecteur tot vergoeding van immateriële schade ten bedrage van 3.500, van proceskosten ten bedrage van 1.532 en van het betaalde griffierecht ten bedrage van 338.

*FIOD-rapport inzake [naam1]*

2.24. Naar aanleiding van de controle bij belanghebbende heeft de Belastingdienst/FIOD een onderzoek ingesteld naar het indienen van onjuiste aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen door [naam1] . De bevindingen van dit onderzoek zijn vastgelegd in het proces-verbaal met nummer OPV-ZD3 van 25 oktober 2016, opgesteld door [naam24] (hierna: het FIOD-rapport). Het FIOD-rapport vermeldt voor zover hier van belang het volgende:

## **"2.2 Feitencomplex en rol verdachte**

()

Verdachte heeft deze winstuitdelingen genoten doordat [naam6] in de periode 2007 tot en met 2010 de kosten van werkzaamheden aan zijn privéwoning aan de [adres1] 90 in [plaats1] voor haar rekening heeft genomen. Deze werkzaamheden hebben bestaan uit het renoveren, moderniseren, verbeteren en verfraaien van de woning met bijbehorende tuin en zullen hierna voortaan worden samengevat onder de noemer verbouwing c.q. verbouwingkosten.

Aangezien er geen administratie van [naam6] beschikbaar was, heeft de controlerend ambtenaar van de Belastingdienst aan de hand van de aangiften vennootschapsbelasting, de jaarstukken over 2009 en 2010 en de bankafschriften van [naam6] , haar financiële administratie gereconstrueerd. Hieruit bleek dat [naam6] de voor haar rekening gekomen verbouwingkosten vrijwel volledig op de balans heeft geactiveerd onder de post materiële vaste activa en in haar fiscale aangiften vennootschapsbelasting op dit activum heeft afgeschreven ten laste van het resultaat. Een heel klein gedeelte van de verbouwingkosten is bij [naam6] als onderhoudskosten direct ten laste van het resultaat gebracht.

()

Aangezien verdachte in deze periode middellijk enig bestuurder van deze vennootschap was, en er verder geen personeel in dienst was, had verdachte het volledig voor het zeggen binnen [naam6] . Verdachte was derhalve de enige persoon die kon beslissen om deze kosten door de vennootschap te laten dragen. Door de dubbele pet heeft verdachte er voor gezorgd dat de vennootschap hem als aandeelhouder heeft bevoordeeld en heeft hij als aandeelhouder deze bevoordeling ook bewust aanvaard. Men spreekt in dit geval van een (verkapte) winstuitdeling.

Verdachte is in 2005 begonnen met de renovatie van het huis en de complete vernieuwing van de tuin. In de loop der jaren heeft hij bij diverse toeleveranciers niet meer zichzelf als privépersoon maar de vennootschap [naam6] als opdrachtgever laten aanmerken. De facturen voor de, door verschillende toeleveranciers, verrichte werkzaamheden aan de woning, kwamen vanaf dat moment ook op naam van [naam6] te staan.

Verdachte heeft hiermee de mogelijkheid gecreëerd om deze facturen als bedrijfskosten op te nemen in de administratie van [naam6] en de hierin begrepen omzetbelasting op de aangiften omzetbelasting van de vennootschap als voorbelasting in aftrek te brengen. Bovendien was [naam6] vennootschap die onroerend goed exploiteerde zodat niet snel argwaan zou ontstaan indien kosten van een verbouwing in de administratie werden verantwoord.

[naam6] heeft in de periode 2007 tot en met 2010 facturen van verbouwingskosten voor een bedrag van **591.323** als bedrijfskosten aangemerkt. De jaarlijkse verdeling hiervan is in onderstaand schema zichtbaar:

Investeringen [adres1] 90 in [plaats1]	2007	2008	2009	2010	TOTALEN
Netto verbouwingskosten	81.146	33.718	338.005	44.042	496.911
Omzetbelasting mbt verbouwingen	15.417	6.406	64.221	8.368	94.421
<b>Uitdelingen per jaar</b>	<b>96.563</b>	<b>40.124</b>	<b>402.226</b>	<b>52.410</b>	<b>591.323</b>

()

Verdachte erkent dat er in 2009 en 2010 voor rekening van [naam6] verbouwingen aan de woning gelegen aan de [adres1] 90 in [plaats1] hebben plaatsgevonden Hij stelt echter dat deze verbouwingskosten voor [naam6] daadwerkelijk zakelijke kosten zijn geweest.

Op 3 februari 2014 heeft verdachte aan de controlerend ambtenaar van de Belastingdienst twee overeenkomsten verstrekt. ()

Verdachte heeft met betrekking tot deze twee overeenkomsten verklaard dat de verbouwing daadwerkelijk heeft plaatsgevonden maar dat de verhuur uiteindelijk geen doorgang heeft gevonden vanwege de vastgoedcrisis. Verdachte zegt dat hij vervolgens het project [adres1] 90 met een boekwaarde van 410.000 weer in privé heeft teruggenomen tegen betaling (in rekening-courant) van 234.716.

Bijna een jaar later, bij brief van 14 januari 2015, heeft verdachte alsnog een op 21 augustus 2007 gedateerd plan voor de Ontwikkeling 10 kantoorappartementen in kantoorvilla [adres1] 90 in [plaats1] op eigen initiatief aan de Belastingdienst gestuurd. Verdachte heeft hierbij tegenover de Belastingdienst verklaard dat hij in 2007 al plannen had om de woning te gaan verbouwen tot commercieel verhuurbare kantoorappartementen. ()

In tegenstelling tot de in de op 25 april 2008 gedagtekende overeenkomst genoemde kantoorappartementen, hebben alle door de Belastingdienst dan wel door de FIOD benaderde bedrijven verklaard dat hun werkzaamheden betrekking hadden op de verbouwing/modernisering van

een woning. Geen van deze bedrijven had kennis van een verbouwing ten behoeve van een functiewijziging van de woning tot kantoorpand c.q. kantoorappartementen. Dit geldt evenmin voor de makelaar die in oktober 2010 de opdracht kreeg om de villa als woning in de verkoop te doen.

Uit een door mij, verbalisant, verricht onderzoek naar de aard van de aan de woning verrichte werkzaamheden, is mij niet gebleken dat hier sprake is geweest van een transformatie van de villa van woning tot kantoorpand. Noch daargelaten dat het bestemmingsplan het volledige gebruik van het pand als kantoorruimte niet toelaat, zijn mij geen specifieke werkzaamheden bekend die het gebruik als toekomstig kantoorpand bevestigen. Daarnaast is het pand qua indeling niet erg geschikt om commercieel als kantoorpand te gebruiken. Er is veel loze ruimte door de immense hal en vide, de afmeting van de keuken op de begane grond is 50m<sup>2</sup> waardoor relatief weinig ruimte overblijft voor kantoorappartementen en tot slot heeft de tweede verdieping schuine wanden en weinig daglicht zodat deze ruimte evenmin commercieel geëxploiteerd kan worden als luxueuze kantoorruimte.

Daarnaast heeft verdachte in de onderhavige periode ook nog bepaalde werkzaamheden aan de [adres1] 90 voor eigen rekening genomen. Dit betreffen bijvoorbeeld de aanleg van een gashaard in de ouderslaapkamer (2009), de luxueuze badkamerinrichting (2009) en de overkapping van het zwembad (2010). Kosten die niet bepaald wijzen op een functiewijziging van het pand.

()

### 3.2 **Onderzoek Belastingdienst en FIOD**

#### 3.2.1. **Aanleiding onderzoek belastingdienst**

()

De Belastingdienst heeft tijdens het boekenonderzoek van [naam6] geconstateerd dat in de periode vanaf 2007 tot en met 2010 verbouwingskosten van het pand gelegen aan de [adres1] 90 in [plaats1], destijds de privéwoning van verdachte, voor rekening zijn gekomen van [naam6] en dat hieraan geen ander doel ten grondslag lag dan de bevoordeling van verdachte als indirect aandeelhouder.

()

De Belastingdienst heeft eveneens geconstateerd dat de BTW op deze verbouwingskosten door [naam6] als voorbelasting op haar aangiften omzetbelasting in aftrek is gebracht.

Het probleem bij dit boekenonderzoek was dat de administratie van [naam6] niet aanwezig was. De controlerend ambtenaar heeft deze wel opgevraagd maar kreeg van de belastingadviseur, de heer [naam25] van [naam26] Belastingadviseurs, te horen dat er volgens de heer [naam7] (indirect aandeelhouder en bestuurder) bij de aandelenoverdracht op 30 december 2010 vrijwel geen administratie was overgedragen met uitzondering van de akte van aandelenoverdracht en de daarbij gevoegde bijlagen waaronder de jaarrekening van [naam6] over 2009. Zowel de fysieke als de digitale administratie uit het verleden bleven volgens [naam7] gearchiveerd bij [naam16], het accountantskantoor van verdachte, die tot dan toe ook de administratie had gevoerd en de jaarstukken van [naam6] had opgemaakt.

()

In 2013 heeft de heer [naam7] een zogenaamde second opinion laten verrichten op de gehele dienstverlening van [naam16] ten aanzien van alle vennootschappen van [naam7]. ()

De aanleiding hiervoor was een gesprek dat [naam7] en zijn echtgenote in 2013 hadden met [naam27], de ex-vriendin van verdachte. Zij had [naam7] er op gewezen dat hij door verdachte was belazerd. ()

Eén van de discutabele zaken die bij de second opinion naar voren kwam betrof de prijs die [naam7] voor de aandelen [naam6] had betaald.

In het kader van een zogenaamde second opinion op de jaarstukken van onder meer [naam6] , heeft de heer [naam26] aan verdachte gevraagd om de investeringsfacturen met betrekking tot de in de jaarstukken van [naam6] opgenomen verbouwing ter grootte van ongeveer 400.000. Deze 'verbouwing stond vermeld in de toelichting op de in de balans opgenomen post 'materiële vaste activa zonder dat hierbij melding werd gemaakt van het pand waar deze verbouwing betrekking op had. [naam26] had in de aangiften vennootschapsbelasting over 2009 ook gezien dat er investeringsaftrek was geclaimd voor een verbouwing ter grootte van 332.253. Deze verbouwing had volgens de aangifte vennootschapsbelasting betrekking op de kelder en de tweede verdieping.

[naam25] heeft dit in een rapportage gemeld aan de heer [naam7] die op zijn beurt niet begreep welke verbouwing er in de kelder of de tweede verdieping van de [adres1] 65 had plaatsgevonden. [naam7] was al sinds 2006 klant van [naam16] en kwam naar zijn zeggen sindsdien regelmatig in het kantoorpand aan de [adres1] 65 al was het alleen maar om wat snacks uit zijn op loopafstand gelegen [naam46] -restaurant te brengen. Verder zegt [naam7] sinds begin 2009 nog enige tijd een kleine kamer op de verdieping van het kantoorpand te hebben gebruikt. Hij had hier de financiële administratie van zijn [naam46] vestiging in [plaats1] ondergebracht en kwam hier tenminste wekelijks. Hij zou derhalve een verbouwing aan het kantoorpand van een dergelijke omvang hebben moeten bemerkt, bijvoorbeeld doordat er steigers waren geplaatst.

[naam7] heeft hierop over een bepaalde periode bij de bank kopieën van bankafschriften van [naam6] opgevraagd. Hierop waren een aantal grote betalingen aan Bouwbedrijf [naam28] zichtbaar.

[naam7] heeft vervolgens bij Bouwbedrijf [naam28] navraag gedaan waar deze betalingen betrekking op hadden en kwam er zo achter dat verbouwingkosten van de woning van verdachte waren betaald door [naam6] .

[naam26] Belastingadviseurs heeft vervolgens aan verdachte om de administratie van [naam6] gevraagd en dan met name om de investeringsfacturen van de in de jaarstukken genoemde verbouwing. Verdachte heeft aan dit verzoek geen gehoor gegeven.

[naam7] is vervolgens met de conclusies van [naam26] Belastingadviseurs naar verdachte gegaan en heeft tegenover verdachte het vermoeden uitgesproken dat de op de balans voorkomende verbouwingkosten betrekking hadden op de verbouwing van de privéwoning van [naam1] . Overigens had verdachte aan [naam7] na afronding van de verbouwing nog een rondleiding in de woning gegeven. Volgens [naam7] was de reactie van [naam1] dat de in de jaarstukken genoemde verbouwing wel degelijk betrekking had op de [adres1] 65. Volgens [naam1] was het dak van het kantoorpand gelift en was het een hele ingewikkelde verbouwing. Hierna is de verhouding tussen [naam7] en verdachte geëscaleerd en zijn er advocaten aan te pas gekomen.

[naam7] heeft vervolgens in een kort geding-procedure (zitting 17 september 2013) afgifte van, dan wel inzage in de administratieve bescheiden met betrekking tot [naam6] gevorderd van verdachte en van [naam16] . [naam7] heeft deze procedure verloren op basis van een aantal door werknemers van [naam16] bij de notaris afgelegde verklaringen ( ) alsmede door overlegging van een vermoedelijk achteraf door verdachte valselijk opgemaakte overeenkomst ( ).

( )



Hierop is in oktober 2013 door de Belastingdienst een boekenonderzoek bij [naam6] gestart. Gezien de geringe informatie wegens het ontbreken van de administratie, heeft de controlerend ambtenaar met name op basis van derdenonderzoeken zijn conclusies getrokken.

()

Ik beperk mij in dit proces-verbaal tot de bevindingen van de Belastingdienst die betrekking hebben op de correcties in verband met de geconstateerde winstuitdelingen naar aanleiding van de verbouwing van de privéwoning van verdachte aan de [adres1] 90 in [plaats1]. De feiten en omstandigheden die aanleiding zijn geweest voor de Belastingdienst om deze correcties aan te brengen zullen in dit proces-verbaal nader worden uitgewerkt en zijn ook voorwerp geweest van eigen onderzoek van de FIOD.

()

### 3.2.2 Rapportage onderzoek Belastingdienst naar aangiften Inkomstenbelasting

()

U hebt mij op 3 februari 2014 kopieën van een tweetal overeenkomsten verstrekt. In deze overeenkomsten is vermeld dat de geactiveerde verbouwingen betrekking hebben op de woning [adres1] 90 te [plaats1]. Eén overeenkomst is gedateerd 25 april 2008. In deze overeenkomst zijn afspraken opgenomen tussen u en [naam17] B.V. over het pand [adres1] 90 te [plaats1]. : [naam17] B.V. is voornemens het pand [adres1] 90 te huren van de heer [naam1] en geschikt te maken voor commerciële verhuur aan derden.

Voor deze verhuuractiviteiten dienen er investeringen aan het pand plaats te vinden die gedeeltelijk ook al plaats hebben gevonden.

[naam17] B.V. neemt alle noodzakelijke investeringen voor het verhuur-gereedmaken van het pand voor haar rekening.

[naam17] B.V. zal het pand huren voor 45.000 per jaar zodra het pand beschikbaar is (uiterlijk 1 oktober 2011).

[naam17] B.V. beoogt het pand op te splitsen in diverse zelfstandig te benutten kleinere (kantoor-)appartementen.

[naam17] B.V. is voornemens deze (kantoor-)appartementen uitsluitend met omzetbelasting belast te zullen verhuren. [naam1] zal aan [naam17] B.V. geen omzetbelasting in rekening brengen over de huur.

Als de verhuur niet uiterlijk op 1 oktober 2011 gerealiseerd kan worden, is [naam1] een tegemoetkoming verschuldigd aan [naam17] B.V. die in nader overleg zal worden vastgesteld.

De investeringen mogen naar hun aard het woongenot van [naam1] niet aantasten. [naam1] moet met de wijzigingen instemmen en indien en voor zover een deel van de beoogde verbouwing plaatsvindt voor uitdrukkelijke privé doeleinden van [naam1], zal [naam1] dit aan [naam17] B.V. vergoeden.

Als de Belastingdienst de investeringen aanmerkt als (verkapte) winstuitdelingen aan de aandeelhouder en dit onomstotelijk komt vast te staan, zal [naam17] B.V. de investeringen beschouwen als een vordering op [naam1] op het moment van ingang van de bedoelde huurovereenkomst.

De tweede overeenkomst is gedateerd op 13 december 2010. In deze overeenkomst is het volgende opgenomen:

[naam1] en [naam17] B.V. beëindigen de overeenkomst van 25 april 2008.

[naam17] B.V. ontvangt van [naam13] N.V. een vergoeding van 234.716 voor het project [adres1] 90 te [plaats1].

[naam13] N. V. zal dit corrigeren in haar rekening courant verhouding met de heer [naam1] .

De woning [adres1] 90 te [plaats1] is in de jaren 2007 tot en met 2009 volledig gerenoveerd/gemoderniseerd. Alle ruimten in de woning zijn onder handen genomen. Er is een nieuwe keuken en badkamer geplaatst. Het pand is volledig geschilderd en geïsoleerd. Ook het onderhoud van de tuin is door [naam17] B.V. betaald. Het pand is gerenoveerd als woning. Er zijn geen specifieke investeringen bekend die het pand geschikt maken voor de commerciële verhuur. Er is bijvoorbeeld geen balie geplaatst in de hal. De woning is niet gesplitst in units. De woning is volledig geschikt gebleven voor bewoning. Er is bijvoorbeeld een babykamer met de kleur roze. U en uw gezin hebben tot december 2013 ook in de woning gewoond. Gezien het voorgaande is het niet aannemelijk dat [naam17] B.V. echt het voornemen heeft gehad de woning voor commerciële doeleinden te verhuren. De overeenkomsten hebben alleen het doel om een deel van de kosten van de verbouwing ten laste van de winst van [naam17] B.V. te kunnen brengen en de omzetbelasting in aftrek te kunnen brengen. De gedane investeringen in het pand worden daarom als uitdelingen aangemerkt.

()

() Al die tijd was verdachte middellijk ook de enige bestuurder van [naam6] . Verder had [naam6] geen personeel in dienst. De Belastingdienst heeft daaruit geconstateerd dat verdachte niet alleen formeel maar ook feitelijk de volledige zeggenschap had binnen deze vennootschap. Hierdoor moet hij zich bewust zijn geweest dat hij de vennootschap een bevoordeling liet doen aan hem in privé.

()

### 3.4 Nader onderzoek FIOD

()

#### 3.4.1 Pand gelegen aan de [adres1] 90 in [plaats1]

Om een indruk te krijgen van het pand waar ik het in dit proces-verbaal over heb, laat ik eerst enkele foto's zien uit de verkoopbrochure van Makelaardij [naam9] (hierna: [naam9] ) uit. Deze foto's zijn in oktober 2010 gemaakt toen de woning door verdachte bij [naam9] in de verkoop is gezet voor 1.799 .000. Uiteindelijk is de woning op 3 december 2013 door verdachte zelf verkocht voor 1.350.000. Verdachte heeft de eigendom van dit pand verkregen bij akte van levering van 23 december 2003. Hij heeft dit pand destijds gekocht voor 925.000.

Per 1 april 2004 heeft verdachte zich bij de gemeentelijke basisadministratie op dit adres ingeschreven. Zijn voormalige vriendin, mevrouw [naam27] , stond eveneens op dit adres ingeschreven van 19 april 2006 tot 5 januari 2009. Verdachte heeft in meerdere brieven verklaard dat hij reeds vanaf 2004 met haar aan de [adres1] 90 samenwoonde.

Vanaf 5 januari 2009 heeft de huidige echtgenote van verdachte, mevrouw [naam29] , op dit adres ingeschreven gestaan. [in] 2009 is hun eerste kind, dochter [naam30] , hier geboren en [in] 2012 hun tweede kind , zoon [naam31] .

Verdachte heeft zich tezamen met zijn gezin per 1 december 2013 uitgeschreven op dit adres en opnieuw ingeschreven aan de [adres2] in [plaats2]

#### **Eigen woning**

In de periode 2004 tot en met 2013 heeft [naam1] in zijn aangiften inkomstenbelasting de villa aan de [adres1] 90 in [plaats1] opgegeven als eigen woning ().

#### **Bewoning en verbouwingen**

De toenmalige vriendin van [naam1] , [naam27] , heeft tegenover de controlerend ambtenaar van de Belastingdienst verklaard dat deze villa hun toekomsthuis was en dat zij om die reden de

woning de hele tijd aan het verbouwen waren zoals de verbouwing van de kelder tot wijnkelder, de aanleg van een nieuwe keuken, het opnieuw aanleggen van de tuin en het zwembad. Ze wist zelfs al waar de babykamer zou komen. In de periode 2007 en 2008 is de villa voor minstens 136.687 inclusief BTW verbouwd.

Na het vertrek van [naam27] is [naam29] begin 2009 bij verdachte in de villa aan de [adres1] 90 ingetrokken. () In 2009 en 2010 is de villa voor minstens 450.000 inclusief BTW verbouwd.

()

### 3.4.3 Wijze van onderzoek

Ten behoeve van de waarheidsvinding heeft de FIOD diverse getuigen gehoord. Allereerst betreft dit een aantal verhoren van de controlerend ambtenaar, de heer [naam14] . Verder zijn een aantal getuigen gehoord die direct bij de verbouwing en/of verkoop van het pand aan de [adres1] 90 in [plaats1] betrokken zijn geweest. Tevens zijn een aantal werknemers van [naam16] die bekend zijn met het kantoorpand aan de [adres1] 65 te [plaats1] gehoord. Daarnaast is de koper van de aandelen van [naam6] , de heer [naam7] gehoord.

()

### 3.4.4 Verbouwingkosten 2007

#### 3.4.4.1 Conclusie controlerend ambtenaar

*Volgens de aangifte vennootschapsbelasting is er in het jaar 2007 81.146 geïnvesteerd in een verbouwing. Inclusief omzetbelasting betreft dit ongeveer 96.563 ( 81.146 \* 1,19). Er is op geen enkele wijze gebleken dat er in het jaar 2007 investeringen aan het pand [adres1] 65 te [plaats1] zijn gedaan door [naam17] B.V. ter grootte van 81.146. De bedragen die door [naam17] B.V. of [naam13] N.V. zijn betaald, hebben allemaal betrekking op het pand [adres1] 90 te [plaats1] . Het investeringsbedrag ad. 81.146 is niet exact te herleiden, omdat de administratie ontbreekt.*

*De heer [naam18] heeft in het jaar 2014 nog het standpunt ingenomen dat een factuur die zeer waarschijnlijk betrekking heeft op onderhoud van de tuin aan het pand [adres1] 90 door [naam17] B.V. betaald zou moeten worden. In de overeenkomst van april 2008 is ook opgenomen dat al gedane investeringen in het pand [adres1] 90 ten laste van [naam17] B.V. zullen komen. Gezien het voorgaande trek ik de conclusie dat de door [naam17] B. V. in het jaar 2007 geactiveerde investeringen betrekking hebben op het pand [adres1] 90 te [plaats1] .*

*Er is geen reden om aan te nemen dat er in 2007 onder de onderhoudskosten nog bedragen voorkomen die betrekking hebben op verbouwingen aan het pand [adres1] 90 te [plaats1] .*

#### 3.4.4.2 Verhoor getuigen: werknemers kantoorpand [adres1] 65 in [plaats1]

Door de FIOD zijn drie medewerkers gehoord die allen in de periode 2007 tot en met 2010 werkzaam zijn geweest in het kantoorpand aan de [adres1] 65 in [plaats1] . Aan hen is gevraagd of er in deze periode ook significante verbouwingen aan of in het pand zijn verricht dan wel grote wijzigingen in de tuin zijn aangebracht. Zij hebben hierover het volgende verklaard:

Gehoorde [naam32] :

#### **Vraag verbalisanten:**

*Heeft er in de periode dat u werkzaam was voor [naam8] ook een verbouwing of aanpassing van het kantoorpand plaats gevonden aan de [adres1] 65 in [plaats1] ?*

#### **Antwoord gehoorde:**

*Nee.*

Getuige [naam33] :

**Vraag verbalisanten:**

Heeft er in de periode dat u werkzaam was voor [naam8] ook een verbouwing of aanpassing van het kantoorpand plaats gevonden aan de [adres1] 65 in [plaats1] ?

**Antwoord gehoorde:**

In 2009 of 2010 zijn de tegels in de WC gestuurd en de balie is in die periode verhuisd. Er is ooit een keer een stalen brandtrap en zijn beugels aan de gevel geplaatst op last van de brandweer, ik weet niet meer wanneer dat was.

Er hebben geen aanpassingen van de kelder en de tweede verdieping plaats gevonden. Ook de voorgenomen aanpassing van de voorpui heeft nooit plaatsgevonden.

**Vraag verbalisanten:**

Is er in de periode dat u werkzaam was voor [naam8] een tuin aangelegd of aangepast aan de [adres1] 65 in [plaats1] ?

**Antwoord gehoorde:**

Nee. Er was nauwelijks tuin en de parkeerplaatsen zijn nooit veranderd. Er is dus ook weinig ruimte voor aanpassingen zoals bijvoorbeeld extra parkeerplaatsen.

Getuige [naam34] :

**Vraag verbalisanten:**

Heeft er in de periode dat u werkzaam was voor [naam8] ook een verbouwing of aanpassing van het kantoorpand plaats gevonden aan de [adres1] 65 in [plaats1] ?

**Antwoord gehoorde:**

Het enige dat ik me weet te herinneren is dat er buiten een brandtrap is aangebracht en dat de balie is verplaatst. Maar geen verbouwing.

**Vraag verbalisanten:**

Is er in de periode dat u werkzaam was voor [naam8] een tuin aangelegd of aangepast aan de [adres1] 65 te [plaats1] ?

**Antwoord gehoorde:**

Nee, die zijn volgens mij ook al sinds jaar en dag hetzelfde.

**3.4.4.3 Facturen 2006/2007**

Uit de door de Belastingdienst verstrekte gegevens en de door mij middels artikel 81 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bij diverse bedrijven opgevraagde stukken, is gebleken dat verdachte in 2006 en 2007 onder meer de volgende facturen heeft ontvangen met betrekking tot de renovatie c.q. modernisering van de woning aan de [adres1] 90 in [plaats1] :

DATUM FACTUUR	GERICHT AAN	AFKOMSTIG VAN	BEDRAG EX BTW	BTW BEDRAG	BEDRAG INCL BTW	BETAALD DOOR
28-08-2007	[naam6]	[naam28]	48.650,45	8.210,61	56.861,06	Travis V d.d. 11-12-2007
01-09-2007	[naam1]	[naam28]	48.650,45	8.210,61	56.861,06	Niet bet
09-10-2007	[naam1]	[naam28]	2.560,63	486,51	3.047,14	Niet bet
09-10-2007	[naam6]	[naam28]	2.560,63	486,51	3.047,14	Travis V 27-11-07
( )						

**Algemene opmerking met betrekking tot bovengenoemde facturen**

Van niet alle voornoemde bedragen is een factuur aanwezig. Sommige bedragen zijn achterhaald uit

betalingen van een bankrekening van [naam12] of uit het door verdachte verstrekt overzicht van de rekening-courant tussen hem en [naam12] . Evenmin is uit deze periode exact na te gaan wie deze facturen heeft betaald aangezien wij niet beschikken over de bankafschriften van de privé rekening van verdachte uit 2007 noch over bankafschriften van rekeningnummer [nummer1] ten name van [naam6] . Deze rekening had [naam6] in ieder geval tot 30 augustus 2007 als enige bankrekening in gebruik.

Sowieso is wegens het ontbreken van de administratie van [naam6] niet meer exact te achterhalen welke investeringen in 2007 ook daadwerkelijk zijn geactiveerd bij [naam6] onder de post materiële vaste activa. De controlerend ambtenaar heeft gemeend dat onder de investeringen ad 81.146 in ieder geval kunnen worden gerangschikt de facturen op naam van [naam6] welke ook nog eens in 2007 vanaf de bankrekening met nummer [nummer2] van [naam6] zijn betaald. Dit betreft de volgende twee bedragen aan Bouwbedrijf [naam28] :

Datum betaling	Bedrag
----------------	--------

27-11-2007	56.861,06
------------	-----------

11-12-2007	3.047,14
------------	----------

Dit betreft bedragen inclusief omzetbelasting. Exclusief omzetbelasting is dit 51.211,08.

Overigens zijn beide facturen twee keer door Bouwbedrijf [naam28] verstrekt: één keer op naam van verdachte in privé en één keer op naam van [naam6] (DOC-034/036 en DOC-035/037). Getuige [naam35] heeft hierover een verklaring afgelegd. In ieder geval heeft verdachte de op zijn eigen naam gestelde facturen tegenover de Belastingdienst gebruikt ten bewijze dat zijn in 2008 verhoogde hypotheek en bijbehorende rente ook daadwerkelijk voor zijn woning is gebruikt. Uiteindelijk is dit bedrag echter niet door hem in privé betaald van zijn hypotheek maar door [naam6] . Ik verwijs voor de correspondentie over de verhoogde hypotheekschuld in 2008 naar DOC-29.

Uit de rapportage van [naam14] blijkt dat niet precies is te achterhalen waar het resterende bedrag van de netto-investering in 2007 ad 29.935 (81.146 - 51.211=) betrekking op heeft. Aan de hand van onder andere de getuigenverklaringen kan wel de conclusie worden getrokken dat zij vrijwel zeker geen betrekking hebben gehad op het door [naam6] aan [naam16] BV verhuurde kantoorpand aan de [adres1] 65 in [plaats1] .

Vermoedelijk hebben de resterende investeringen eveneens betrekking op de verbouwing van de woning van verdachte aan de [adres1] 90 in [plaats1] . Immers volgens de verklaring van de toenmalige vriendin van verdachte, [naam27] , woonachtig aan de [adres1] 90 van 2006 t/m 2008, waren zij hun woning voortdurend aan het verbouwen.

()

#### **3.4.4.4 Aard van de werkzaamheden in 2007**

Derdenonderzoeken door de Belastingdienst alsmede waarnemingen uit eigen onderzoek hebben er toe geleid dat alle bovengenoemde facturen uit 2007 betrekking hebben op werkzaamheden aan het pand [adres1] 90 in [plaats1] . Over de aard van deze werkzaamheden kan ik het volgende verklaren:

##### **Werkzaamheden Bouwbedrijf [naam28] BV in 2006/2007:**

In 2006 kwam getuige [naam35] , destijds projectleider bij Bouwbedrijf [naam28] BV (hierna te noemen: [naam28] ), in contact met [naam27] . Zij wilde een aantal werkzaamheden aan de villa laten verrichten die door [naam35] destijds zijn opgenomen. De woning was volgens [naam35] in 2006 gedateerd zodat het niet overbodig was om deze te moderniseren De eerste

klus aan de villa heeft [naam28] in 2006 op naam van [naam27] uitgevoerd. Dit betrof het vervangen van de vloer en het stukadoren van de wanden in de buurt van de serre.

Het tweede project aan de woning vond volgens [naam35] plaats in 2007 en betrof voornamelijk de keuken. [naam28] heeft daarvoor de oude keuken verwijderd, een tussenmuur verwijderd zodat een

enorm grote keuken (50m<sup>2</sup>) ontstond, een betonvloer met vloerverwarming aangelegd, een nieuw plafond aangebracht en gestukt en de keuken opnieuw gereed gemaakt qua elektrische installatie en

watertoevoer. Verder zijn er op diverse plaatsen in de woning nog diverse lichtpunten en andere elektrische voorzieningen aangebracht ten behoeve van Modular-spots en een kroonluchter. TV en

radio/cd-installatie en een aantal wandcontactdozen, CV-installatiewerk en elektrische installatiewerkzaamheden in de badkamer. De volledige werkzaamheden staan beschreven in de bij

offerte nummer 112 gevoegde werkomschrijving. Het totale werk was aan [naam1] geoffreerd op

51.211 plus 8.688 BTW.

Naar aanleiding van deze offerte, heeft verdachte in een e-mail aan [naam35] van 26 juli 2007, 10.00 uur, nog enkele opmerkingen geplaatst. Eén van die opmerkingen betreft de opdrachtgever. Dit is volgens verdachte niet hemzelf maar [naam6] .

Getuige [naam35] heeft verklaard dat [naam28] de tenaamstelling [naam6] heeft geaccepteerd omdat ze wisten dat [naam1] een vastgoedonderneming had waarin het kantoorpand van [naam16] aan de [adres1] 65 zat. Getuige [naam35] wist niet meer of [naam1] had verteld dat de woning aan de [adres1] 90 ook in [naam6] zat of dat ze dat bij [naam28] verondersteld hadden. Daarnaast was de opdracht gewenst aangezien het hier een behoorlijke omzet betrof.

De op naam van [naam6] uitgeschreven facturen met betrekking tot werkorder 112 zijn ook door [naam6] betaald. Ik verwijs hiervoor naar paragraaf 3.1.2.2 van DOC-200.

()

### 3.4.5 **Verbouwingkosten 2008**

#### **3.4.5.1 Conclusie controlerend ambtenaar**

[naam6] heeft op basis van de mutaties in de balanspost 'materiële vaste activa in 2008 voor een bedrag van 33.718 (40.124 inclusief omzetbelasting) aan investeringskosten geactiveerd. Dit komt overeen de in de aangifte vennootschapsbelasting gegeven specificatie van de geclaimde investeringsaftrek. In deze specificatie is vermeld dat er in het jaar 2008 33.719 is geïnvesteerd in een verbouwing. Als investeringsdatum wordt 31 december 2008 genoemd.

De bedragen die in 2008 door [naam6] of door [naam12] zijn betaald, hebben allemaal betrekking op het pand [adres1] 90 te [plaats1] . Daarnaast zijn er in 2008 geen verbouwingen aan de [adres1] 65 bekend. Hieruit bestaat het vermoeden de door [naam6] in het jaar 2008 geactiveerde investeringen zeer waarschijnlijk betrekking hebben op het pand [adres1] 90 te [plaats1] . Dit wordt bevestigd doordat de heer [naam1] bij zijn eigen reconstructie van de administratie van [naam6] over het jaar 2008 (DOC-200 paragraaf 3.2.2.2) eveneens bedragen als verbouwing activeert die hoogstwaarschijnlijk betrekking hebben op het pand [adres1] 90.

#### **3.4.5.2 Aard van de werkzaamheden 2008**

### **Werkzaamheden Kwekerij [naam36]**

Het geactiveerde bedrag bestaat volgens de controlerend ambtenaar vermoedelijk uit twee boekingen. Enerzijds betreft dit een betaling ad 25.000 aan kwekerij [naam36] . [naam1] activeert hiervan zelf 21.008,40 ( 25.000 minus omzetbelasting). Aan de hand van de door [naam36] verstrekte debiteurenkaart van [naam1] , heeft de controlerend ambtenaar, in samenspraak met mevrouw [naam37] , de toenmalige boekhoudster van [naam36] , geconstateerd dat deze lump sum betaling betrekking heeft op de volgende facturen van [naam36] '

Datum factuur Totaal Bedrag inclusief omzetbelasting

22-12-2006 10.257,00

31-05-2007 19.393,41

02-10-2007 1.057,50

15-07-2008 1.138,81

31.846,72

Deze bedragen zijn als volgt door [naam6] betaald.:

Datum Totaal Bedrag

08-03-2008 25.000,00

26-06-2009 6.846,72

31.846,72

()

Het door de heer [naam1] bij zijn reconstructie van de financiële administratie in 2008 geactiveerde bedrag van 21.008,40 ( 25.000 minus omzetbelasting) heeft dus hoogstwaarschijnlijk betrekking op facturen van [naam36] uit voornamelijk 2006 en 2007. De betreffende werkzaamheden zullen ook in die jaren hebben plaatsgevonden. De BTW is vermoedelijk door [naam6] in aftrek gebracht op haar aangifte omzetbelasting.

Alleen de factuur van 19.393,41 is beschikbaar. Volgens deze factuur is er in totaal 37.855,02 verschuldigd. Er wordt een eerder in rekening gebracht voorschot van 18.461,61 in mindering gebracht, zodat er nog 19.393,41 is verschuldigd. De factuur van 18.461,61 is vermoedelijk in 2007 al geactiveerd bij [naam6] .

De factuur ad 19.393,14 is gericht aan [naam1] , [adres1] 90 te [plaats1] , wat bevestigt dat de werkzaamheden bij de privé woning van verdachte hebben plaatsgevonden. Op de factuur staat vermeld "Eindfactuur tuinrenovatie". Volgens de ex-vriendin van [naam1] is de tuin bij de woning opnieuw aangelegd. Ook mevrouw [naam37] , de voormalige boekhouder van [naam36] , heeft verklaard dat de tuin bij de woning van verdachte vanaf 2005 compleet is vernieuwd waarbij onder meer hoge bomen zijn geplaatst om het zicht van de bewoners van de achterliggende flat te beperken. Op de factuur is vermeld dat er voor 30.838,31 planten zijn geleverd. Gezien de hoogte van dit bedrag en de eenvoudige beplanting bij het kantoorpand aan de [adres1] 65 in [plaats1] is het niet aannemelijk dat deze planten zijn geplant bij het pand [adres1] 65 te [plaats1] . Op deze eindfactuur is ook een bedrag in rekening gebracht met omschrijving "beregeninginstallatie".

Uit de verkoopbrochure van het pand [adres1] 90 te [plaats1] blijkt dat daar een beregeningsinstallatie is. De heer [naam1] van [naam38] heeft ook verklaard dat er in de tuin een complete

beregeninginstallatie is aangelegd.

()

### **Werkzaamheden Bouwbedrijf [naam28] BV**

Bouwbedrijf [naam28] B.V. heeft in 2008 ook werk uitgevoerd op het adres [adres1] 65 in [plaats1] , het kantoorpand waar [naam16] B.V. is gehuisvest. De kosten hiervan bedroegen 10.399,41 inclusief omzetbelasting. Deze werkzaamheden zijn volgens de facturen, aannemingsovereenkomst, opdrachtbevestiging en de calculatie in opdracht van [naam16] Accountants en Adviseurs verricht. De werkzaamheden betroffen het vervangen van deuren door hardglazen deuren met spiegelstuk. Het is niet bekend wie de facturen heeft betaald. In ieder geval zijn ze niet betaald zijn door [naam6] . Vermoedelijk zijn deze kosten door [naam16] als huurder in haar eigen administratie verwerkt.

()

### **3.4.7 Verbouwingkosten 2010**

()

#### **3.4.7.2 Aard van de werkzaamheden in 2010**

De aard van de werkzaamheden van Bouwbedrijf [naam28] , Klusbedrijf [naam39] en Kwekerij [naam36] heb ik reeds bij eerdere jaren beschreven en betreffen allen werkzaamheden aan de woning en/of de tuin aan de [adres1] 90 in [plaats1] . Hierna zal ik nog een nadere omschrijving geven van de aard van de werkzaamheden van een aantal nog niet besproken bedrijven die in 2010 door [naam6] zijn betaald.

()

### **Werkzaamheden [naam21]**

Zoals vermeld in AMB-016 heb ik de facturen uit 2010 op naam van [naam6] van [naam21] ontvangen. In tegenstelling tot de omschrijving op de factuur dat de werkzaamheden zijn verricht op de [adres1] 65 in [plaats1] , heeft mevrouw [naam40] verklaard dat op één factuur na, alle

werkzaamheden zijn verricht aan de [adres1] 90 in [plaats1] . Dit wordt bevestigd door een offerte gedateerd op 25 november 2009 welke zich tussen de door de Belastingdienst van [naam39] ontvangen stukken bevond. Het is mij overigens niet bekend of de omschrijving van het onjuiste adres van de werkzaamheden al dan niet op verzoek van verdachte heeft plaatsgevonden.

Eén factuur (nr. 2010 048) heeft betrekking op [adres1] 42, het andere privé-pand van verdachte dat hij vanuit privé verhuurd en in de inkomstenbelasting bij hem in box 3 zit. Ook deze kosten horen bij hem in privé te drukken zodat ook deze factuur als winstuitdeling kan worden aangemerkt.

()

### **3.4.8 Beantwoording kernvragen**

In 3.4.2 is aangegeven dat de verschillende standpunten van de Belastingdienst en verdachte leidt tot twee kernvragen Op basis van de hiervoor genoemde bevindingen kom ik tot de volgende beantwoording:

*1. Allereerst is er de vraag of [naam6] ook al in 2007 en 2008 kosten met betrekking tot het project [adres1] 90 voor haar rekening heeft genomen. De Belastingdienst heeft immers ook winstuitdelingen geconstateerd in de jaren 2007 en 2008 terwijl verdachte claimt dat de voor rekening van [naam6] gekomen verbouwingkosten van [adres1] 90 pas in 2009 zijn gestart.*

Aangezien er geen verbouwingen bekend zijn aan het door [naam6] verhuurde kantoorpand aan de [adres1] 65 in [plaats1] , moeten de door haar geactiveerde kosten ergens anders betrekking



op

hebben. In de aangiften vennootschapsbelasting van [naam6] over de jaren 2007 en 2008 wordt investeringsaftrek geclaimd voor een "verbouwing". Verdachte heeft hier zelf geen verklaring voor gegeven. Aangezien verdachte bewust bepaalde facturen in deze jaren op naam van [naam6] heeft laten zetten en deze en/of andere facturen ook door [naam6] zijn betaald, mag er van worden uitgegaan dat een aantal verbouwingswerkzaamheden aan de eigen woning door [naam6] zijn geactiveerd en daarmee voor haar rekening zijn gekomen.

In verband met het ontbreken van de administratie is niet exact te achterhalen welke facturen door [naam6] in 2007 en 2008 zijn geactiveerd. In het in paragraaf 3.4.4.3 opgenomen schema staan de facturen uit 2007 die hiervoor in aanmerking komen. In voornoemde paragraaf is ook een vermoeden gegeven welke facturen daadwerkelijk in 2007 door [naam6] zijn geactiveerd. Echter ook los van de vraag welke facturen exact zijn geactiveerd, hebben deze facturen allen gemeen dat zij betrekking hebben op de verbouwing van de privéwoning van verdachte. In zoverre is het volledig geactiveerde investeringsbedrag, waarvoor [naam6] bovendien investeringsaftrek heeft geclaimd, als een winstuitdeling aan te merken.

Voor 2008 geldt eigenlijk hetzelfde als voor 2007. In het jaar 2008 heeft verdachte echter ook zelf een reconstructie van de administratie van [naam6] gemaakt. Hierdoor is zichtbaar dat vrijwel zeker de betaling aan [naam36] ad 25 000 na aftrek van de BTW is geactiveerd. Deze betaling betrof onder meer de eindfactuur van de tuinrenovatie waarvan de heer [naam41] en mevrouw van [naam37] hebben verklaard dat de tuin aan de [adres1] 90 verspreid over een aantal jaren in zijn geheel opnieuw is aangelegd. Het resterende bedrag van de totale investering in dat jaar ad 11.184 heeft vermoedelijk eveneens op de woning betrekking hoewel wegens het ontbreken van de administratie niet exact kan worden aangegeven welke facturen nog meer zijn geactiveerd. Vermoedelijk betreft dit een deelbetaling aan [naam42] Keukens. Blijft staan dat ook in 2008 volgens getuigen aan de [adres1] 65 geen verbouwingen hebben plaatsgevonden zodat de gehele investering uit 2008 hoogstwaarschijnlijk volledig betrekking heeft op de verbouwingkosten van de privéwoning van verdachte. Deze investering is daarmee aan te merken als winstuitdeling."

2.25. In het kader van het strafrechtelijk onderzoek naar [naam1] is [naam7] ten overstaan van de rechter-commissaris van de rechtbank Overijssel gehoord als getuige. Het daarvan opgemaakte proces-verbaal van 18 oktober 2019 luidt voor zover van belang als volgt:

*"Volgens het verslag van 4 juni 2013 meldt mevrouw [naam27] dat er door de toenmalige eigenaar [naam17] BV destijds circa EUR 100.000 is geïnvesteerd in het pand [adres1] 65 te [plaats1] . David [naam1] heeft zelf op 22 november 2010 per e-mail (waarvan een afschrift aan dit proces-verbaal is gehecht als **bijlage IB** ) aan uw bedrijfsmakelaar de heer [naam43] , met u in de cc, gemeld dat er EUR 175.000 was geïnvesteerd in de [adres1] 65 te [plaats1] . Bij de FIOD verklaarde u echter dat er überhaupt geen verbouwing aan de [adres1] 65 heeft plaatsgevonden. Heeft er volgens u helemaal geen enkele verbouwing aan de [adres1] 65 plaatsgevonden?"*

Aan de [adres1] 65 is bijna niets gedaan. Toen [naam1] dat pand had gekocht en daar was ingetrokken is er een brandtrap geplaatst en een keukentje bovenin. Er zal wel wat geschilderd zijn en er zal ook wel een muurtje zijn geplaatst, maar er zijn geen grote ingrepen gepleegd. En echte verbouwing heeft volgens mij niet plaatsgevonden. Als u mij vraagt of ik een investering van een ton over meerdere jaren voorstelbaar vind, dan zeg ik u dat het kan maar dat het wel veel geld is."

2.26. Aan [naam1] zijn uiteindelijk meerdere strafbare feiten ten laste gelegd. De verdenking komt - onder meer - erop neer dat [naam1] al dan niet samen met (een) ander(en) opzettelijk de aangiften inkomstenbelasting over de jaren 2007, 2008, 2009 en 2010 onjuist heeft gedaan (feit 3). De onjuistheid of onvolledigheid zou er uit hebben bestaan dat verdachte over de jaren 2007 tot en met 2010 ten onrechte geen inkomen uit aanmerkelijk belang in box 2 heeft aangegeven. Dit inkomen uit aanmerkelijk belang zou hebben bestaan uit de door belanghebbende in deze periode voor haar

rekening genomen verbouwkosten aan de privéwoning van verdachte gelegen aan de [adres1] 90 te [plaats1] .

2.27. Rechtbank Overijssel heeft vonnis gewezen op 2 juli 2020, ECLI:NL:RBOVE:2020:2250. Ten aanzien van feit 3 heeft de rechtbank Overijssel - voor zover van belang - als volgt geoordeeld:

“Ten aanzien van de jaren 2007 en 2008:

Naar het oordeel van de rechtbank is voldoende aannemelijk geworden dat in de jaren 2007 en 2008 privé-betalingen ten behoeve van de verbouwing hebben plaatsgevonden.

Gelet hierop zal de rechtbank verdachte van dit onderdeel van de tenlastelegging vrijspreken.”

Ten aanzien van de jaren 2009 en 2010 is de rechtbank Overijssel tot een bewezenverklaring gekomen.

### **3 Geschil**

3.1. In geschil is of de navorderingsaanslagen over de jaren 2009, 2010 en 2011 terecht en tot de juiste bedragen zijn opgelegd. Het geschil spitst zich daarbij toe op de volgende vragen:

- i. Beschikt de Inspecteur over een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt en, zo nee, is sprake van kwade trouw aan de zijde van belanghebbende (bevoegdheid tot navorderen)?
- ii. Zijn de afschrijvingskosten ter zake van de verbouwingen terecht (geheel) gecorrigeerd?
- iii. Heeft de Inspecteur bij belanghebbende de indruk gewekt dat haar fiscale handelwijze rondom de werkzaamheden aan de [adres1] 90 (het project [adres1] 90) werd goedgekeurd (vertrouwensbeginsel)?

3.2. Bij de beantwoording hiervan is mede van belang het antwoord op de vraag of belanghebbende voor de onderhavige jaren de vereiste aangifte heeft gedaan (omkering en verzwaring van de bewijslast).

3.3. Belanghebbende beantwoordt de vragen i. en ii. ontkennend en vraag iii. bevestigend. De Inspecteur is de tegengestelde opvatting toegedaan.

### **4 Beoordeling van het geschil**

*Vooraf: beslissing geheimhoudingskamer*

4.1. De geheimhoudingskamer van dit Hof heeft bij beslissing van 9 augustus 2022 bepaald dat het schonen van de stukken gerechtvaardigd is voor zover het ziet op de verslagen van het selectieoverleg Randmeren en de verslagen van het TPO en heeft het verzoek om geheimhouding voor het overige afgewezen en de Inspecteur in de gelegenheid gesteld om de geheimhoudingskamer binnen twee weken na dagtekening van deze beslissing te berichten welke gevolgen hij aan deze beslissing verbindt. De Inspecteur heeft vervolgens het verslag van 28 maart 2014 met betrekking tot een gesprek met mevrouw [naam27] waarvoor geheimhouding is afgewezen in ongeschoonde vorm in de procedure gebracht. Belanghebbende heeft ter zitting bij het Hof aangegeven het niet eens te zijn met de beslissing van de geheimhoudingskamer (punten 1 tot en met 7 van de pleitnota van belanghebbende). In hetgeen belanghebbende heeft aangevoerd, ziet het Hof geen aanleiding terug te komen op de beslissing van de geheimhoudingskamer of de geheimhoudingskamer te vragen

nogmaals naar de zaak te kijken.

*Vraag i: Bevoegdheid tot navorderen*

- 4.2. Volgens vaste jurisprudentie mag de inspecteur bij het vaststellen van de aanslag uitgaan van de juistheid van de gegevens die de belastingplichtige in zijn aangifte heeft vermeld. Tot nader onderzoek is hij in beginsel niet gehouden. Wel is hij tot nader onderzoek gehouden indien hij, na met een normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de inhoud van de aangifte, aan de juistheid van enig daarin opgenomen gegeven in redelijkheid behoort te twijfelen. Voor dergelijke twijfel is geen aanleiding indien de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de in de aangifte opgenomen gegevens juist zijn (zie o.a. HR 18 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:379, r.o. 4.2.1 en de aldaar genoemde arresten).
- 4.3. De inspecteur kan bij het regelen van een aanslag Vpb in het algemeen volstaan met het raadplegen van het (digitale) dossier dat de aangiften en andere gegevens bevat met betrekking tot de heffing van Vpb van de desbetreffende belastingplichtige. Met name bestaat voor de inspecteur niet de verplichting tot het raadplegen van (digitale) dossiers die zijn aangelegd voor andere belastingplichtigen of andere belastingen, ook al zouden daarin mogelijkwijs gegevens kunnen worden aangetroffen die voor het regelen van de bedoelde aanslag in de Vpb van belang zijn. De inspecteur is slechts dan tot een onderzoek buiten het eerstbedoelde (digitale) dossier gehouden, indien de daarin aanwezige gegevens daartoe redelijkerwijs aanleiding geven (vergelijk HR 17 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:249, r.o. 2.3 en de aldaar genoemde arresten).
- 4.4. Naar het oordeel van het Hof bestond geen aanleiding voor twijfel omtrent de juistheid van de in de aangiften Vpb 2009, 2010 en 2011 opgenomen gegevens, in het bijzonder die betreffende de investeringen in onroerend goed en de afschrijvingskosten in verband hiermee, aangezien de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid bestond dat deze gegevens juist waren. De investeringen die belanghebbende volgens de aangiften in die jaren heeft gedaan ter zake van (de verbouwing van) haar onroerend goed, waarop de afschrijvingskosten (mede) betrekking hebben, acht het Hof niet ongebruikelijk of anderszins in het oog springend voor een vastgoedvennootschap als belanghebbende. Hetzelfde geldt voor de afschrijvingskosten als zodanig. Evenmin is gebleken dat zich in het (digitale) dossier met betrekking tot de heffing van Vpb van belanghebbende gegevens bevonden die redelijkerwijs aanleiding hebben kunnen geven tot een onderzoek buiten dat (digitale) dossier, nog daargelaten wat een dergelijk onderzoek de Inspecteur zou hebben opgeleverd.
- 4.5. Aldus heeft de Inspecteur geen ambtelijk verzuim begaan door de aanslagen Vpb voor de jaren 2009, 2010 en 2011 te regelen zonder nader onderzoek te doen naar de voor die jaren gedane aangiften. De Inspecteur was derhalve bevoegd tot navordering van Vpb over die jaren. Of belanghebbende te kwader trouw was ter zake van de feiten die aanleiding hebben gegeven voor navordering, kan gelet hierop in het midden blijven.

*Vraag ii: correctie afschrijvingskosten verbouwingen*

- 4.6. Alvorens toe te komen aan de vraag of belanghebbende aanspraak maakt op de aftrek van afschrijvingskosten zoals die in de aangiften Vpb 2009, 2010 en 2011 zijn gepresenteerd, komt in het kader van de bewijslast ter zake de vraag op of belanghebbende voor die jaren de vereiste aangiften heeft gedaan.

Vereiste aangiften gedaan?

- 4.7. Artikel 27h, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) in samenhang met artikel 27e, eerste lid, van de AWR bepaalt, voor zover van belang, dat het (hoger) beroep van de belastingplichtige ongegrond moet worden verklaard indien de vereiste aangifte niet is gedaan, tenzij de belastingplichtige overtuigend kan aantonen dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is (omkering en verzwaring van de bewijslast).

4.8.

Bij inhoudelijke gebreken in een aangifte kan slechts dan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs (in relatieve zin) aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd (in absolute zin) aanzienlijk is. Inhoudelijke gebreken in de aangifte worden slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven. Bij de beoordeling of aan deze maatstaf is voldaan, dienen alle feiten en omstandigheden van het geval in aanmerking te worden genomen (zie HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1312, r.o. 2.3.2.).

4.9. Naar het oordeel van het Hof is voor geen van de jaren 2009, 2010 en 2011 de vereiste aangifte Vpb gedaan en overweegt daartoe als volgt.

#### 2009

4.10. Belanghebbende heeft aangifte Vpb 2009 gedaan naar een belastbare winst van 7.807. In die aangifte is 52.470 aan afschrijvingskosten gebouwen in aanmerking genomen. Van die afschrijvingskosten heeft 25.964 betrekking op verbouwingen van de bedrijfsgebouwen. Volgens de rapportage van belanghebbende heeft hiervan 8.115 betrekking op een verbouwing van het kantoorpand [adres1] 65 (investering in 2007: 81.147) en 6.744 betrekking op een renovatie van datzelfde pand (investering in 2008: 33.718). Het restantbedrag van 11.106 heeft volgens de rapportage betrekking op het Project [adres1] 90 (investering in 2009: 332.253).

4.11. De Inspecteur heeft bij het opleggen van de navorderingsaanslag Vpb 2009 onder meer de afschrijvingskosten ter zake van de verbouwingen geheel gecorrigeerd (correctie 25.964).

4.12. Niet gebleken is dat in 2007 en 2008 is geïnvesteerd in een verbouwing en/of renovatie van het kantoorpand [adres1] 65 en zeker niet voor de bedragen die in de Rapportage zijn genoemd. Het Hof volgt de Rapportage van belanghebbende op deze punten niet en overweegt daartoe als volgt.

4.13. In de Rapportage wordt de investering in een verbouwing in 2007 onderbouwd met een factuur van [naam8]. Volgens de omschrijving op die factuur zou het moeten gaan om een ingrijpende verbouwing van het kantoorpand [adres1] 65 in de periode 1 januari 2007 tot en met 15 maart 2007 (zie 2.21), terwijl (oud)medewerkers hebben verklaard dat in de periode 2007-2010 geen ingrijpende verbouwingen hebben plaatsgevonden (zie 2.24; paragraaf 3.4.4.2). De uitgevoerde werkzaamheden aan het kantoorpand [adres1] 65 die deze (oud)werknemers noemen zijn beperkt van omvang en vallen niet te scharen onder de omschrijving van de werkzaamheden op de factuur van [naam8]. Onderliggende facturen van uitvoerders van de vermeende verbouwing gericht aan [naam8] zijn niet verstrekt. Voor zover uit het FIOD-rapport naar voren komt dat Bouwbedrijf [naam28] werkzaamheden heeft uitgevoerd in het kantoorpand [adres1] 65 en die werkzaamheden (deels) overeenkomen met de omschrijving op de factuur van [naam8] (vervanging van deuren), moet worden geconstateerd dat die werkzaamheden (i) hebben plaatsgevonden in 2008, (ii) zijn verricht in opdracht van [naam8] (de huurder van het kantoorpand) en (iii) de kosten hiervan 10.399,41 (inclusief omzetbelasting) hebben bedragen. Gelet op al het voorgaande is het vermoeden gerechtvaardigd dat in 2007 geen ingrijpende verbouwing heeft plaatsgevonden van het kantoorpand [adres1] 65. Belanghebbende heeft dit vermoeden geenszins weten te ontzenuwen. De verwijzing naar de getuigenverklaring van [naam7] (zie 2.25) acht het Hof daartoe onvoldoende. Die verklaring is veeleer een bevestiging dat [adres1] 65 niet ingrijpend is verbouwd. De verklaring zegt bovendien niets over investeringen in specifieke jaren.

4.14. Volgens de Rapportage is in 2008 33.718 geïnvesteerd in een renovatie van het kantoorpand [adres1] 65, ter onderbouwing waarvan vijf facturen van [naam19] BV zijn overgelegd (zie 2.22) alsmede een factuur van [naam20] (premie gebouwen- en glasverzekering voor maand januari 2008).

Uit de omschrijving van de facturen van [naam19] BV volgt in het geheel niet welke werkzaamheden zouden zijn verricht, terwijl de factuur van [naam20] in ieder geval geen betrekking heeft op een renovatie of verbouwing van het kantoorpand [adres1] 65. Uit de verklaringen van de (oud)werknemers (zie 2.24; paragraaf 3.4.4.2) volgt niet dat in 2008 sprake is geweest van een renovatie van het kantoorpand [adres1] 65. Voor zover uit het FIOD-rapport naar voren komt dat Bouwbedrijf [naam28] in 2008 werkzaamheden heeft uitgevoerd in het kantoorpand [adres1] 65, volgt daaruit ook dat de kosten hiervan ( 10.399,41 inclusief omzetbelasting) niet bij [naam19] BV in rekening zijn gebracht maar bij de huurder [naam8] . Dat bedrag valt overigens op geen enkele manier te rijmen met de bedragen die [naam19] BV bij belanghebbende in rekening heeft gebracht. Gelet op dit alles is het vermoeden gerechtvaardigd dat belanghebbende in 2008 niet heeft geïnvesteerd in een renovatie van het kantoorpand [adres1] 65. Belanghebbende heeft dit vermoeden geenszins weten te ontzenuwen. De getuigenverklaring van [naam7] is hiervoor onvoldoende (zie hiervoor).

4.15. Aldus heeft belanghebbende met betrekking tot het kantoorpand [adres1] 65 in 2007 en 2008, zonder (concrete) grond daarvoor te hebben, verbouwingsinvesteringen geactiveerd op haar balans en deze vervolgens ten laste van haar winst afgeschreven. Het Hof laat hierbij in het midden wat hiervoor de beweegredenen van belanghebbende zijn geweest.

4.16. In de aangifte Vpb 2009 heeft belanghebbende ter zake hiervan mitsdien ten onrechte ( 8.115 + 6.744 =) 14.859 als afschrijvingskosten gepresenteerd. Als gevolg van deze gebreken is de volgens de aangifte verschuldigde belasting zowel relatief als absoluut aanzienlijk lager dan de werkelijk verschuldigde belasting. Gezien haar handelwijze in dezen acht het Hof aannemelijk dat belanghebbende zich hiervan bewust moet zijn geweest, zeker gezien de achtergrond van [naam1] en zijn kennis en kunde.

#### 2010

4.17. Belanghebbende heeft aangifte Vpb 2010 gedaan naar een belastbare winst van /- 12.675 (verlies). In die aangifte is (in totaal) 74.585 aan afschrijvingskosten gebouwen in aanmerking genomen. Van die afschrijvingskosten heeft 48.079 betrekking op verbouwingen van de bedrijfsgebouwen. Volgens de rapportage van belanghebbende heeft hiervan 8.115 betrekking op een verbouwing van het kantoorpand [adres1] 65 (investering in 2007: 81.147), 6.744 betrekking op een renovatie van datzelfde pand (investering in 2008: 33.718), 33.110 betrekking op het Project [adres1] 90 (investering in 2009: 332.253) en 110 op (opnieuw) een verbouwing van het kantoorpand [adres1] 65 (investering in 2010: 12.201).

4.18. De Inspecteur heeft bij het opleggen van de navorderingsaanslag Vpb 2010 onder meer de afschrijvingskosten ter zake van de verbouwingen geheel gecorrigeerd (correctie 48.079).

4.19. Hetgeen onder 4.11 tot en met 4.14 is overwogen brengt mee dat belanghebbende ook in de aangifte Vpb 2010 ten onrechte ( 8.115 + 6.744 =) 14.859 als afschrijvingskosten heeft gepresenteerd. Als gevolg van deze gebreken is de volgens de aangifte verschuldigde belasting zowel relatief als absoluut aanzienlijk lager dan de werkelijk verschuldigde belasting. Gezien haar handelwijze in dezen acht het Hof aannemelijk dat belanghebbende zich hiervan bewust moet zijn geweest, zeker gezien de achtergrond van [naam1] en zijn kennis en kunde.

#### 2011

4.20. Belanghebbende heeft aangifte Vpb 2011 gedaan naar een belastbare winst van /- 35.814 (verlies). In die aangifte is (in totaal) 76.665 aan afschrijvingskosten gebouwen in aanmerking genomen. Van die afschrijvingskosten heeft 50.290 betrekking op verbouwingen van de bedrijfsgebouwen. Volgens onderdeel 4.3 van de Rapportage van belanghebbende heeft hiervan 8.115 betrekking op een verbouwing van het kantoorpand [adres1] 65 (investering in 2007: 81.147), 6.744 op een renovatie van datzelfde pand (investering in 2008: 33.718), 33.114 op het Project [adres1] 90 (investering in 2009: 332.253) en 2.418 op een verbouwing van opnieuw het kantoorpand [adres1] 65 (investering in

2010 en 2011: 12.201 en 1.619).

- 4.21. De Inspecteur heeft bij het opleggen van de navorderingsaanslag Vpb 2011 onder meer de afschrijvingskosten ter zake van de verbouwingen geheel gecorrigeerd (correctie 50.290).
- 4.22. Hetgeen onder 4.11 tot en met 4.14 is overwogen brengt mee dat belanghebbende ook in de aangifte Vpb 2010 ten onrechte ( 8.115 + 6.744 =) 14.859 als afschrijvingskosten heeft gepresenteerd. Als gevolg van deze gebreken is de volgens de aangifte verschuldigde belasting (het verlies) zowel relatief als absoluut aanzienlijk lager (meer verlies) dan de werkelijk verschuldigde belasting (minder verlies). Gezien haar handelwijze in dezen acht het Hof aannemelijk dat belanghebbende zich hiervan bewust moet zijn geweest, zeker gezien de achtergrond van [naam1] en zijn kennis en kunde.
- 4.23. Op grond van het vorenstaande moet worden geconcludeerd dat belanghebbende voor geen van de onderhavige jaren de vereiste aangifte Vpb heeft gedaan. Dit heeft omkering en verzwaring van de bewijslast als gevolg. Het is aan belanghebbende om overtuigend aan te tonen dat en in hoeverre de uitspraken op bezwaar betreffende de jaren 2009, 2010 en 2011 onjuist zijn.

#### Redelijke schatting

- 4.24. Omkering en verzwaring van de bewijslast laat onverlet dat de navorderingsaanslagen over die jaren, zoals die na uitspraken op bezwaar zijn komen te luiden, moeten berusten op een redelijke schatting van het belastbare bedrag. Dit vereiste strekt ertoe te voorkomen dat een belastingaanslag naar willekeur wordt vastgesteld. In dat kader moet de schatting zodanig met feitelijke stellingen worden onderbouwd dat die schatting de redelijkheidstoets kan doorstaan. Wanneer de schatting de redelijkheidstoets doorstaat, ligt het vervolgens op de weg van belanghebbende, wanneer zij de schatting betwist, daarvoor het verzwaarde (tegen)bewijs te leveren.
- 4.25. Naar het oordeel van het Hof berusten de navorderingsaanslagen Vpb 2009 en 2010 op redelijke schattingen als hiervoor bedoeld. De correcties op de aangiften voor die jaren zijn in het controlerapport voorzien van een voldoende motivering en vinden hun basis in feitelijke constatering tijdens het boekenonderzoek. De navorderingsaanslagen Vpb 2009 en 2010 sluiten hierbij aan en zijn daarmee niet naar willekeur vastgesteld. Dat bij uitspraak op bezwaar betreffende het jaar 2010 bij wijze van compromis alsnog een hoger bedrag aan huisvestingskosten is geaccepteerd, rechtvaardigt niet de conclusie dat de schatting voor dat jaar na die vermindering onredelijk is.
- 4.26. Naar het oordeel van het Hof berust de navorderingsaanslag Vpb 2011 niet op een redelijke schatting, voor zover daarin de correctie waarborgsom van 12.500 is meegenomen. Het Hof ziet geen (feitelijke) aanknopingspunten voor de veronderstelling van de Inspecteur in het controlerapport dat het bedrag dat in 2011 als waarborgsom is geboekt, als onderhoudskosten ten laste van het resultaat is gebracht. Uit het controlerapport volgt niet waarom dat waarschijnlijk zou zijn. In de regel zal de ontvangst van een waarborgsom de winst immers niet raken. De Inspecteur heeft ter zitting van het Hof voor die correctie ook geen verklaring of nadere onderbouwing kunnen geven, zodat in zoverre geen sprake is van een redelijke schatting. Behoudens de niet-doorgevoerde correctie personeelskosten is de navorderingsaanslag overigens vastgesteld in overeenstemming met de correcties in het controlerapport, die daarin voldoende zijn gemotiveerd. Dit betekent dat de schatting van het belastbaar bedrag voor het jaar 2011 in redelijkheid moet worden berekend op ( 26.976 -/ - 12.500 =) 14.476.

#### Verzwaarde bewijslast

- 4.27. Belanghebbende heeft hiertegenover niet overtuigend aangetoond dat zij in haar aangiften Vpb voor de jaren 2009, 2010 en 2011 terecht en tot juiste bedragen afschrijvingskosten in aanmerking heeft genomen ter zake van verbouwingen, zoals gepresenteerd in de aangiften Vpb voor die jaren.
- 4.28.

Voor zover het gaat om de in aanmerking genomen afschrijvingskosten ter zake van de verbouwing en/of renovatie van het kantoorpand [adres1] 65 in 2007 en 2008, verwijst het Hof naar hetgeen hiervoor onder 4.11 tot en met 4.14 is overwogen.

4.29. Voor zover het gaat om de in aanmerking genomen afschrijvingskosten ter zake van een verbouwing van het kantoorpand [adres1] 65 in 2010 (investering 12.201, afschrijvingskosten 110) en 2011 (aanvullende investering 1.619, afschrijvingskosten 2.418), wordt als volgt overwogen.

Belanghebbende heeft facturen overgelegd ter onderbouwing van de verbouwing van het kantoorpand [adres1] 65 die in het jaar 2010 zou hebben plaatsgevonden. Uit de omschrijving op die facturen blijkt niet duidelijk wat die verbouwing zou hebben ingehouden. Dat de facturen daadwerkelijk betrekking hebben op werkzaamheden betreffende het kantoorpand [adres1] 65 is niet gebleken. De vermelding van [adres1] 65 als werkadres acht het Hof daartoe onvoldoende, aangezien uit het FIOD-rapport naar voren komt dat die omschrijving niet zonder meer overeenkomt met het daadwerkelijke werkadres (volgens verklaringen [naam21] : [adres1] 90 of in een enkel geval [adres1] 42, maar niet [adres1] 65). Bovendien geldt ook voor de verbouwingsinvesteringen die in het jaar 2010 zouden zijn gedaan, dat de medewerkers hierover hebben verklaard dat geen ingrijpende verbouwingen van het kantoorpand [adres1] 65 hebben plaatsgevonden. Voor zover het gaat om facturen van [naam23] Architecten (declaratie van ontwerp t/m goedkeuring welstand en bouwaanvraagstukken / stukken prijsvorming aannemer), moet voorts worden opgemerkt dat zonder nadere onderbouwing, die ontbreekt, niet duidelijk is in hoeverre hierover reeds in 2010 en 2011 kon worden afgeschreven. Voor wat betreft de investering van 1.619 in het jaar 2011 heeft belanghebbende in het geheel geen onderbouwing gegeven.

4.30. Voor zover het gaat om de in aanmerking genomen afschrijvingskosten ter zake van een investering in het Project [adres1] 90 in 2009 (investering 332.253), heeft belanghebbende met al hetgeen zij ter onderbouwing hiervan heeft aangevoerd niet overtuigend aangetoond dat het een zakelijke investering betreft en niet een investering in de privéwoning van [naam1] . Daarvoor bevatten die stukken en de daarover gegeven verklaringen te veel ongerijmdheden. Daarbij komt dat de gestelde verbouwing tot kantoorvilla met kantoorappartementen nooit heeft geleid tot een ingebruikname als zodanig, zodat er in de onderhavige jaren nog geen grond bestond voor het presenteren van afschrijvingskosten ter zake (artikel 3.30 Wet IB 2001 in verbinding met artikel 8, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969).

4.31. Belanghebbende heeft in het stuk van 29 december 2020 en in de pleitnota bij het Hof onder punt 15 aangegeven dat mocht het Hof van oordeel zijn dat de verklaringen van de heer [naam44] , de heer [naam1] , mevrouw [naam45] en/of mevrouw [naam29] nog vragen oproepen of thans onvoldoende bewijs leveren om de stellingen van belanghebbende te onderbouwen, zij expliciet aanbiedt hen te laten horen. Het Hof zal dit bewijsaanbod passeren. Niet alleen is dit aanbod niet concreet en geeft belanghebbende niet aan waarover en wat deze getuigen zullen gaan verklaren, maar belanghebbende is gedurende de gehele, al vele jaren lopende procedure in de gelegenheid geweest haar stellingen nader te onderbouwen. Nu belanghebbende geen feiten of omstandigheden heeft gesteld die maken dat zij het aangeboden bewijs niet eerder bijeen kon brengen (belanghebbende had aanvullende verklaringen kunnen overleggen of de desbetreffende personen als getuigen mee kunnen nemen naar de zitting, zoals is vermeld in de uitnodigingsbrief voor de zitting bij het Hof van 5 december 2022), dient naar het oordeel van het Hof de goede procesorde, waaronder is begrepen een vlotte procesgang, in dit geval te prevaleren boven het belang van belanghebbende bij het overleggen van een of meerdere getuigenverklaring en/of de getuigen te horen.

#### *Vraag iii: Vertrouwensbeginsel*

4.32. Belanghebbende betoogt ten slotte dat het vertrouwensbeginsel is geschonden. Volgens belanghebbende is van de zijde van de Belastingdienst het vertrouwen gewekt dat haar handelwijze rondom de werkzaamheden aan de [adres1] 90 (het project [adres1] 90) werd goedgekeurd. Zij verwijst hiervoor naar de afhandeling van de aangifte omzetbelasting (OB) over het derde kwartaal 2009 en de aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) voor het jaar

2008. Van navordering kan daarom geen sprake zijn, aldus belanghebbende.

4.33. Naar het oordeel van het Hof kan noch aan de correspondentie met de Belastingdienst naar aanleiding van de (negatieve) aangifte OB over de periode 1 juli 2009 tot en met 30 september 2009, noch aan de correspondentie met de Belastingdienst naar aanleiding van de aangifte IB/PVV voor het jaar 2008 het in rechte te beschermen vertrouwen worden ontleend, dat het zakelijke karakter van het project [adres1] 90 is beoordeeld en akkoord bevonden. Van een dergelijke toezegging of (impliciete) standpuntbepaling hieromtrent van de zijde van de Belastingdienst, waaraan ook de Inspecteur belast met de heffing van Vpb zou zijn gebonden, is ook overigens niet gebleken. Bij belanghebbende kan die indruk ook redelijkerwijs niet hebben bestaan.

#### *Slotsom*

4.34. Vorenstaande leidt het Hof tot de conclusie dat het hoger beroep betreffende de navorderingsaanslagen Vpb 2009 en 2010 ongegrond moet worden verklaard en dat betreffende de navorderingsaanslag Vpb 2011 gegrond.

4.35. Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de heffingsrente. Belanghebbende heeft hiertegen geen zelfstandige grieven aangevoerd. Het hoger beroep is in zoverre slechts gegrond voor zover het de vorenbedoelde vermindering van de navorderingsaanslag Vpb 2011 betreft.

## **5 Griffierecht, proceskosten en schadevergoeding**

5.1. Nu het Hof het hoger beroep gegrond verklaart, dient de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht te vergoeden ( 519). De beslissing van de Rechtbank omtrent het griffierecht zal het Hof in stand laten.

5.2. Het Hof stelt de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op 2.929,50 (3,5 punten (hogerberoepschrift, schriftelijke inlichtingen, bijwonen zitting geheimhoudingskamer en in de hoofdzaak) wegingsfactor 1 837). Naar het oordeel van het Hof zijn er geen bijzondere omstandigheden aanwezig die aanleiding geven af te wijken van het in artikel 2, eerste lid, van het Besluit opgenomen tarief. Tegen de beslissing van de Rechtbank omtrent de proceskosten zijn in hoger beroep geen grieven aangevoerd, zodat het Hof ook die beslissing in stand zal laten.

5.3. Belanghebbende heeft voorts verzocht om vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn in hoger beroep.

5.4. Het hogerberoepschrift is ontvangen op 19 juli 2019. Het Hof doet heden uitspraak. Dat betekent dat de behandeling van de zaak in hoger beroep afgerond twee jaar langer heeft geduurd dan de in beginsel redelijk te achten termijn van twee jaar. Het Hof ziet geen aanleiding van de tweejaarstermijn af te wijken, zodat belanghebbende aanspraak maakt op een schadevergoeding van 2.000 (4 x 500 per halfjaar), waarvan vanwege samenhang met de zaken betreffende de omzetbelasting (die in hoofdzaak betrekking hebben op hetzelfde onderwerp) 1.000 (de helft) zal worden toegekend in de onderhavige procedure. De Staat der Nederlanden (de Minister van Justitie en Veiligheid) zal hierin worden veroordeeld. De andere helft wordt toegekend in de procedure betreffende de omzetbelasting.

## **6 Beslissing**



Het Hof:

vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, maar uitsluitend voor zover daarbij het beroep inzake de navorderingsaanslag Vpb 2011 ongegrond is verklaard,

vernietigt de desbetreffende uitspraak op bezwaar,

vermindert de navorderingsaanslag Vpb 2011 tot een berekend naar een belastbaar bedrag van 14.476,

vermindert de heffingsrente voor dat jaar dienovereenkomstig,

veroordeelt de Staat (Minister van Justitie en Veiligheid) in de door belanghebbende geleden schade tot een bedrag van 1.000,

veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van 2.929,50 en

gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, te weten 519 in verband met het hoger beroep bij het Hof.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A.E. Keulemans, voorzitter, mr. R.A.V. Boxem en mr. V.F.R. Woeltjes, in tegenwoordigheid van drs. S. Darwinkel als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 27 juni 2023.

De griffier, De voorzitter,

(S. Darwinkel) (A.E. Keulemans)

Een afschrift van deze uitspraak is in Mijn Rechtspraak geplaatst. Indien u niet digitaal procedeedt, is een afschrift aangetekend per post verzonden op 28 juni 2023

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad [www.hogeraad.nl](http://www.hogeraad.nl)**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te

procederen (zie [www.hogeraad.nl](http://www.hogeraad.nl)).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;
- 2 - ( alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
- 3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:
  - a. de naam en het adres van de indiener;
  - b. de 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.