

ECLI:NL:GHARL:2024:3357

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	14-05-2024
Datum publicatie	24-05-2024
Zaaknummer	23/1342
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2023:1526, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	OB. Vergrijpboete wegens feitelijk leidinggeven aan een vennootschap die opzettelijk niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet tijdig omzetbelasting heeft voldaan.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2024/1161 NLF 2024/1271 V-N 2024/44.16 met annotatie van Redactie Viditax (FutD) 2024052411 FutD 2024-1178

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM-LEEWARDEN

locatie Arnhem

nummer BK-ARN 23/1342

uitspraakdatum: 14 mei 2024

Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[belanghebbende] te **[woonplaats]** (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 22 maart 2023, nummer AWB 22/86, ECLI:NL:RBGEL:2023:1526, in het geding tussen belanghebbende en

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

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende is een boetebeschikking opgelegd.
- 1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar het tegen de boetebeschikking gerichte bezwaar ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd en de vergrijpboete verminderd in verband met een overschrijding van de redelijke termijn.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft een nader stuk ingediend.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 9 april 2024. Daarbij zijn verschenen en gehoord belanghebbende, alsmede [naam1] , [naam2] en [naam3] namens de Inspecteur. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 Vaststaande feiten

- 2.1. Belanghebbende voerde vanaf 2005 via zijn persoonlijke holding [naam4] B.V. als directeur de dagelijkse leiding van [naam5] B.V. Alle aandelen van [naam5] B.V. waren eigendom van [naam6] B.V. De heer [naam7] was middellijk aandeelhouder en statutair bestuurder van [naam5] B.V.
- 2.2. [naam5] B.V. heeft haar afnemers voor twee producten, [product1] en [product2] , tegen het algemene omzetbelastingtarief gefactureerd, terwijl zij de bijbehorende omzet vanaf het jaar 2012 in haar maandelijkse aangiften omzetbelasting telkens onder het verlaagde tarief heeft aangegeven. Er zijn geen herstelfacturen uitgereikt aan de afnemers. Belanghebbende heeft maandelijks berekeningen opgesteld ten behoeve van de aangiften omzetbelasting en steeds aan het eind van het jaar de administratie aangepast.
- 2.3. Gedurende de jaren 2019 en 2020 heeft bij [naam5] B.V. een boekenonderzoek plaatsgevonden naar de aanvaardbaarheid van haar aangiften omzetbelasting over onder meer de periode 1 januari 2016 tot en met 31 december 2017.
- 2.4. Op 13 november 2019 heeft belanghebbende een e-mail gestuurd naar de heer [naam8] van de Belastingdienst:

“() Zoals aangegeven zijn er erachter gekomen dat er een verkeerde berekening plaatsvond van 2 merken die in het 6% tarief thuishoren.

() Vanwege de onmogelijkheid om dit achteraf en vervolgens toen in de toekomst de juiste prijzen naar de accounts door te voeren hebben we besloten om het intern op te lossen. Het was voor ons niet mogelijk om dit bij onze grote accounts door te voeren noch te corrigeren naar het verleden toe. Onze afhankelijkheid van deze organisaties is te groot. Er zijn dan ook geen gecorrigeerde facturen naar klanten gestuurd. Uiteraard geldt voor al onze andere merken dat deze op het 21% tarief stonden en staan. We hebben dit alles op een, volgens ons, juiste en consequente manier doorgevoerd.

We hebben maandelijks bijgehouden welke omzet er gerealiseerd werd met deze producten en ter voorkoming van een onoverzichtelijke situatie en ter beperking van de boekhoudkundige boekingen hebben we dit aan het eind van het jaar eenmalig gecorrigeerd.”
- 2.5.

In een e-mail van 9 december 2019 aan de heer [naam8] heeft belanghebbende onder meer verklaard:

“Het was onmogelijk om prijsverhogingen door te voeren in een moeilijke tijd. Een externe tip om eens te kijken naar het BTW tarief van onze producten heeft ons toen doen besluiten van een 2-tal producten het tarief aan te passen naar het volgens ons juiste tarief. Aangezien het ons niet mogelijk was de inkoopprijs aan te passen zonder, op dat moment, de verkoopprijs aan te passen hebben we als bedrijf besloten om het in de administratie aan te passen. ()”

2.6. De heren [naam9] en [naam10] , belastingadviseurs bij [naam11] , hebben op verzoek van de heer [naam7] onderzoek gedaan naar de onvolkomenheden op het gebied van de BTW en de rol die de diverse betrokkenen daarbij hebben gespeeld. In het verslag van een bespreking op 4 maart 2020 tussen belanghebbende, de heer [naam12] (de accountant van [naam5] B.V.) en de heren [naam9] en [naam10] is onder meer opgenomen:

“Bij het aanmaken van de facturen worden deze automatisch in de boekhouding verwerkt volgens het factuurstelsel (dus het kasstelsel wordt niet gehanteerd). Het btw-tarief op de facturen wordt daarbij dus automatisch geboekt op de grootboekrekeningen omzet 6%, omzet 21%, af te dragen btw hoog en af te dragen btw laag.

Achteraf wordt door [belanghebbende] [Hof: belanghebbende] een memoriaalboeking gemaakt, en wordt een deel van de omzet 21% overgeboekt naar de omzet 6%, en wordt een deel van de af te dragen btw 21% overgeboekt naar af te dragen btw 6%. Het btw-bedrag wordt daarbij verlaagd (naar 6%), en de omzet verhoogd. [belanghebbende] omschrijft dat als een indirecte prijsverhoging. Een prijsverhoging op de factuur zou niet geaccepteerd worden door de klanten. Er hadden zich al legitiem accounts teruggetrokken. Deze indirecte prijsverhoging was ook nodig om het bedrijf overeind te houden. Het was onmogelijk prijsverhogingen door te voeren in een moeilijke tijd van recessie. ()

Er is door [belanghebbende] en [naam12] [Hof: de accountant] niet gesproken over het versturen van creditnota's, want dat zou naar verwachting niet geaccepteerd worden door grote klanten als [naam13] en [naam14] . [naam15] stelt dat dat nog wel eens mee kon vallen, [naam5] zou dan een deel van het eerder ontvangen factuurbedrag moeten terugbetalen aan hun klanten. Die klanten lopen immers een risico wanneer zij onterecht gefactureerde btw als voorbelasting aftrekken. Anyway, het is van [belanghebbende] geen overweging geweest om creditnota's te sturen. Al hadden [belanghebbende] en [naam12] zich beiden gerealiseerd dat er eigenlijk wel creditnota's verzonden hadden moeten worden was dit in de praktijk onmogelijk door het achteraf karakter van de aanpassingen.

()

Het enige punt waar nog iets op behaald zou kunnen worden is de (hoogte van de) boete. Door te benadrukken dat [belanghebbende] de consequenties niet goed heeft overzien kan misschien een matiging worden bereikt. Oneerbiedig gezegd, gooi het op onnozelheid. Het is daarom ook beter als [belanghebbende] de communicatie doet.”

2.7. De Inspecteur heeft naar aanleiding van het boekenonderzoek een concept controlerapport opgesteld met datum 5 juni 2020. Dat rapport bevat een kennisgeving van het voornemen om [naam5] B.V. vergrijpboeten op te leggen over de jaren 2015 tot en met 2017. Belanghebbende heeft op dat rapport bij e-mail van 16 juni 2020 als volgt gereageerd:

“()

Punt 3.4.2. Tarief.

Er wordt gesproken over het gegeven dat [product1] en [product2] als geneesmiddel worden aangemerkt. Dit is niet correct, ik heb aangegeven dat het Medische hulpmiddelen betrof in de klasse 1. Voor de volledigheid verwijs ik u naar bijlage 1 voor de uitgebreidere onderbouwing hiervan. Ik meende daar destijds genoeg informatie over ingewonnen te hebben om deze producten daar onder te scharen. De correctie alsook de "tip" is bij de accountant bekend en deze is als zodanig destijds ook doorgevoerd. Ik heb daar geen opmerkingen gehad over het feit dat dit op deze manier belastingtechnisch onjuist zou zijn.

Met de uitleg nu en de wetenschap van nu had er destijds een andere keus gemaakt moeten worden. Een reorganisatie van het bedrijf op dat tijdstip was met de kennis van nu wellicht een betere beslissing geweest.

Het mag duidelijk zijn dat als er geen akkoord was geweest voor deze boekhoudkundige verwerking deze ook nooit doorgezet was geweest.

In bijlage 2 treft u uitgebreider het verhaal aan zoals ik het ervaren heb en met welke gronden er destijds tot deze benadering gekozen is.

In de rapportage wordt gesteld dat ik geen advies heb ingewonnen bij de accountant. Dat is onjuist. Ik heb juist wel advies ingewonnen bij de accountant en die heeft de werkwijze geaccordeerd.

()

5.2. Vergrijpboete

Er wordt gesproken over voorwaardelijke opzet. Hier kan ik mij niet in vinden. Zoals ook in bijlage 2 uitgelegd ben ik er altijd vanuit gegaan dat het een correcte manier was om e.e.a. door te voeren en het bedrijf voor de toekomst weer gezond te maken en te houden. Zelf zou ik deze oplossing ook niet gevonden hebben zonder deze tip van de accountant. Op dat moment is er achteraf gezien een verkeerde beslissing genomen maar door de goedkeuring van de accountant is daar toen verder niet over nagedacht. Het is dan ook zeker niet het geval dat ik willens en wetens een aanmerkelijk risico heb genomen om met voorbedachten rade niet juiste belastingaangiftes en afdrachten te laten doen plaatsvinden. Als extra onderbouwing hiervoor kan ik ook aangeven dat alles 100% transparant in de boekhouding is verwerkt en dat alles in het belang van het bedrijf heeft plaatsgevonden.

Het betrof voor mij een zakelijke oplossing zoals ook andere zakelijke zaken opgelost worden cq afgehandeld worden. Ik was me er niet van bewust dat ik door deze oplossing een groter risico in de toekomst zou lopen en over een mogelijk strafbaar feit zijn al helemaal geen gedachten geweest.

5.2.2 Vergrijpboete 2012-2017

In de rapportage wordt gesteld dat ik de feitelijk leidinggever ben van de vennootschap. Daar ben ik het niet mee eens. Ik was inderdaad degene die de dagelijkse leiding had, maar feitelijk legde ik verantwoordelijkheid af aan de heer [naam7] . Hij was immers de statutair bestuurder. Vandaar dat hij toen en nu de betalingen accordeerde en uitvoerde. Hij was ook degene die de vennootschap formeel leidde en de handelingen verrichte waartoe hij als statutair bestuurder gerechtigd was.

Tariefcorrectie:

Daarnaast ben ik het niet eens met de zin: "De heer [belanghebbende] weet dat hij als hij met 21% BTW factureert, hij ook 21% BTW af moet dragen." Inmiddels begrijp ik dat inderdaad wel. Maar destijds dus niet! Ik dacht, dat omdat er ten onrechte 21% in rekening was gebracht terwijl dit 6% moest zijn, door een memoriaal boeking te maken, deze omissie recht gezet kon worden. Ik was ook in de veronderstelling dat, dat zo mocht en dat daar niets mis mee was. Juist omdat de accountant dit goedkeurde.

Ook met de volgende zin ben ik het dus niet eens; "Hij heeft bewust maandelijks minder verschuldigde btw doorgegeven aan zijn adviseur en daardoor opzettelijk te weinig btw betaald. Dat zijn handelingen bewust zijn geweest, blijkt onder meer uit het feit dat hij maandelijks een overzicht bijhoudt van de bedragen die hij heeft gefactureerd tegen 21%." Ik heb niet bewust maandelijks minder verschuldigde BTW doorgegeven aan mijn adviseur. Ik heb doorgegeven wat volgens mij (en na ingewonnen advies van de adviseur) correct was. Het is juist dat ik dit heb gehouden en dat ik dit heb verwerkt en doorgegeven, maar dus niet met de intentie om iets verkeerd te doen, maar met het idee dat dit juist was en zo mocht gedaan worden.

Het is correct dat ik iedere maand de btw aangifte aan de accountant verstrek. Dat is al jaren zo. Het is correct dat ik daar wegens de reeds uitgelegde aannames de correctie van 21% naar 6% doorvoerde. Dit om de correctie op een juiste manier aan te geven en niet met het idee dat er opzettelijk een verkeerd cijfer werd doorgegeven. Er is zeker geen sprake van bewust minder

BTW af te dragen. Er is bewust gewerkt conform de aannames. De werkwijze voor 2014 en na 2017 is niet anders geweest. Er is telkenmale op basis van de omzet en aannames een volgens mij juiste maandaangifte btw doorgestuurd.

Er wordt gesproken over dat de handelingen puur waren gericht om een belasting voordeel te halen. Deze stelling betwist ik. Zoals uitgelegd in bijlage 2 is er destijds een afweging geweest hoe verder te gaan met het bedrijf en hoe een oudere belastingschuld af te betalen. Er is toen om

moverende redenen gekozen voor de betwiste oplossing. Er is maar één overweging geweest m.b.t. het waarom en dat betreft het zorgdragen voor een gezonde toekomst van het bedrijf. Er is een vaste overtuiging geweest dat deze manier een juiste en correcte manier was, een commerciële oplossing.

Ook met de eindconclusie van 5.2.2. ben ik het, gezien het voorgaande, niet eens. Ik voer vanaf 2005 management werkzaamheden uit voor [naam5] . Ik doe dat uit hoofde van de management overeenkomst tussen [naam5] . en [naam4] B.V. Ik leg daarbij verantwoording af aan de heer [naam7] . Hij kon en kan de overeenkomst van opdracht beëindigen als hij dat wenst. Mijn werkzaamheden werden weldegelijk getoetst en gecontroleerd. Allereerst door de accountant die jaarlijks de jaarstukken opmaakte aan de hand van de gevoerde administratie, daarnaast door de heer [naam7] en [naam6] B.V. als aandeelhouder van [naam5] . die jaarlijks de jaarstukken konden controleerden en daardoor jaarlijks in de algemene vergadering van aandeelhouders, decharge verleenden aan het bestuur.

Alles overziende, denk ik dat er hier sprake was van een noodlottige samenloop van omstandigheden. Ik was onvoldoende boekhoudkundig onderlegd en heb niet gezien en mij niet gerealiseerd dat de wijze waarop het gehanteerde BTW tarief werd gecorrigeerd, juridisch niet juist was en de belastingdienst benadeelde. Ik was in de veronderstelling dat dit zo mocht en dat de accountant dit ook goed had gekeurd en bleef goedkeuren. De accountant heeft dat blijkbaar niet zo ervaren, maar ik wel. De heer [naam7] is er vanuit gegaan dat [naam5] . met onze administratieve kracht, mij als leidinggevende en de accountant als controleur, de administratie op een juiste wijze voerden. Pas toen wij controle kregen beseften wij ons dat dit niet goed was gegaan.

Ik betreur dat persoonlijk bijzonder.”

In de in zijn e-mail van 16 juni 2020 genoemde bijlage 2 heeft belanghebbende onder meer geschreven:

“() In gesprekken met de accountant is toen de tip gekomen om te kijken of er geen producten waren die wellicht tegen 6% BTW verkocht hadden moeten worden. Ik had daar niet over nagedacht en ben gaan kijken hoe dit in z'n werk zou moeten gaan. ()

Als klein bedrijf zijn we niet aangesloten bij branche verenigingen o.i.d. om e.e.a. te laten controleren. Op basis van publicaties op internet en soortgelijke producten vond ik dat er voldoende bewijs was dat deze producten inderdaad onder de 6% regeling zouden moeten vallen.

Omdat onze afnemers heel duidelijk te kennen hadden gegeven dat wij geen prijzen konden verhogen heb ik besloten om het verschil tussen het 21% tarief en het 6% tarief als verbetering op onze marge te nemen, zonder dat er een prijsverhoging toegepast hoefde te worden. Dit hebben wij uiteindelijk in de administratie achteraf opgelost.

Volgens berekening van de accountant zou de belasting minimaal hetzelfde ontvangen als bij een prijsverhoging in vergelijking met het wel kunnen doorvoeren van de 6% naar de afnemers toe. Om het eenduidig en aanwijsbaar te verwerken heb ik deze boeking als een eenmalige boeking op het eind van het jaar in het systeem gezet. De gedachte hierbij was dat mocht er ooit controle komen dan zou het duidelijk te zien zijn en dat er ook zeker geen sprake van zou zijn dat dit op een slinkse manier in de administratie verstopt zou zijn. De accountant was op de hoogte van deze boekingen. Ik heb nooit begrepen dat deze boekingen mogelijk tegen de wet in zouden gaan noch dat er zelfs sprake van een strafbaar feit zou zijn. Ik ben geen financiële man maar

van oorsprong een sales en marketing persoon, ik volg in hoge mate de financiële/boekhoudkundige adviezen die aan mij gegeven worden. Boekhouding is helaas een van mijn mindere sterke kanten. Er is mij nooit op gewezen dat dit op deze manier niet zou mogen, wel is aangegeven dat het goed onderbouwd moet zijn.

Dit was een oplossing om het bedrijf in de toen huidige staat door te zetten, de belastingen uit de voorgaande jaren te betalen en ondertussen aan de toekomst door te werken. In de jaren daarna zijn er ook daadwerkelijk weer merken bijgekomen juist vanwege de onderscheidt wat wij als full service distributeur konden bieden. ()"

2.8. Op 22 september 2020 heeft belanghebbende de heer [naam8] van de Belastingdienst een e-mail gestuurd naar aanleiding van een terugkoppeling, die hij had ontvangen van de advocaat van [naam6] B.V., van een gesprek met de Belastingdienst. Belanghebbende heeft daarin onder meer geschreven:

"Via de advocaat van [naam6] b.v., Dhr. [naam16] heb ik vernomen dat er een overleg heeft plaatsgevonden.

Vanuit een korte samenvatting vanuit het gesprek heb ik vernomen dat de belastingdienst openstaat tot het komen van een vaststellingsovereenkomst op basis van het door ons gemaakte voorstel.

()

Wat ik eveneens uit de samenvatting van Dhr. [naam16] heb vernomen is dat er nog een schuldenonderzoek m.b.t. evt. persoonlijke boetes loopt. Dit onderzoek kan ik eigenlijk niet zo goed plaatsen. Ik heb in het door mij ingediende bezwaarschrift uitgelegd hoe e.e.a. verlopen is. Ik erken dat er achteraf gezien fouten zijn gemaakt die niet gemaakt hadden moeten worden, maar mijns inziens had de gehanteerde methodiek, door de controlerende accountant nooit voorgesteld c.q. geaccordeerd mogen worden. Bovendien is het zo dat er nu ook een maximale inspanning van in ieder geval 2 van de betrokken partijen geleverd wordt om tot een passende oplossing te komen.

De toegevoegde waarde van een bestuurlijke boete ontgaat mij, persoonlijk heb ik het maximale gedaan voor het bedrijf, ik heb er zelf geen baat bij gehad, ik zet m.n totale vermogen/spaargeld in, het betreft een 1ste keer m.b.t. deze fout en de professionele controle door de accountant van [naam5] heeft gefaald, terwijl ik daar op zou hebben moeten kunnen vertrouwen.

Mocht er desondanks door de belastingdienst toch reden zijn voor een persoonlijke boete dan zou deze, bij totstandkoming van de vaststellingsovereenkomst, niet betaald kunnen worden. De afgelopen maanden is aan mij een zo laag mogelijk management fee/salaris uitbetaald om het bedrijf overeind te houden (en dat zal ook nog voorlopig zo moeten blijven), er is reeds geld geleend om de advocaat kosten te kunnen betalen en het totale vermogen dat ik in privé en zakelijk heb, zal ingezet worden ter betaling van de betalingen aan de belastingdienst. Daarna heb ik letterlijk geen rooie cent meer.

Vanuit de verslaggeving van Dhr. [naam16] heb ik begrepen dat er waarschijnlijk voor Dhr. [naam7] geen persoonlijk boete zal volgen maar dat dit voor [belanghebbende] en de accountant nog bepaald zal worden?

In verband met het door mij al dan niet accepteren van de vaststellingsovereenkomst is het voor mij cruciaal om te weten of er i.d.d. nog een persoonlijk boete te verwachten is c.q. met welk bedrag is dan rekening zou moeten houden. Hiermee valt of staat het tot stand komen van de vaststellingsovereenkomst althans mijn akkoord daarmee en mijn bijdrage daaraan.

()"

2.9. Op 23 september 2020 heeft de heer [naam8] de e-mail van belanghebbende van 22 september 2020 als volgt beantwoord:

"() Het klopt dat er een overleg heeft plaatsgevonden naar aanleiding van het gemaakte (betaal)voorstel. Ik ben bereid om te kijken of er mogelijkheden zijn waar ik aan mee kan werken om een eventuele faillissement te vermijden.

Vanwege de geheimhoudingsplicht kan ik u op dit moment de details van dit overleg niet kenbaar maken. ()

Tijdens het overleg heb ik de heer [naam16] te kennen gegeven dat wij geen details kunnen delen ter zake van de lopende individuele schuldonderzoeken. Er is wel in algemene termen uitgelegd hoe de procedure van een schuldonderzoeken loopt. Daarom kan ik op dit moment geen duidelijkheid verschaffen of er wel of geen boeten worden opgelegd en indien er boeten worden opgelegd wat dan de hoogte van de boeten wordt. Mocht er een persoonlijke boete aan u worden opgelegd, dan bedraagt dit maximaal de boete die over de tariefcorrectie aan de B.V. is opgelegd. Eventuele strafverzwarende en -verminderende factoren zullen worden meegewogen om te komen tot een boete die passend en geboden is.

Indien er daadwerkelijk een boetebeschikking opgelegd, dan bestaat de mogelijkheid om daar tegen in bezwaar en beroep te gaan.

Nogmaals, op dit moment is er nog geen beslissing genomen omdat de beslissing landelijk zal worden genomen. Ook voor de heer [naam7] is nog niet beslist of er een persoonlijke boete voor hem wordt opgelegd.

Ik begrijp dat het heel lastig voor u is om nu afspraken te maken met [naam6] B.V., terwijl nog niet alle consequenties voor u duidelijk zijn. Op dit moment kunnen wij helaas vanuit de Belastingdienst nog geen duidelijkheid verschaffen.”

2.10. Op 2 december 2020 hebben [naam5] B.V. en de Belastingdienst een vaststellingsovereenkomst gesloten over de omvang van de naheffingsaanslagen, de vergrijpboetes en betalingstermijnen.

2.11. Het definitieve controlerapport van het boekenonderzoek bij [naam5] B.V. is gedagtekend op 3 december 2020. In dit rapport heeft de Inspecteur onder meer vermeld:

“Eind van het jaar vindt een controle op de financiële administratie plaats door de leidinggevende waarna hij een correctieboeking maakt inzake het omzetbelastingtarief. De accountant maakt vervolgens de jaarrekening op en geeft een samenstellingsverklaring af. Bij het opmaken van de jaarrekening maakt de accountant ook een herberekening voor de omzetbelasting en dient vervolgens de suppletie in.

Tevens verzorgt de accountant de loonadministratie en de aangiften loonheffingen, omzetbelasting en vennootschapsbelasting. De aangiften omzetbelasting worden ingediend door de accountant aan de hand van de voorgestelde aangiften die de administratief medewerker voor hem maakt. Hij neemt de gegevens één op één over. ()

3 Omzetbelasting

3.1 Aangifte

De maandaangiften omzetbelasting worden verzorgd door de accountant aan de hand van de voorgestelde aangiften die de administratief medewerker voor hem maakt. Bij het opmaken van de jaarrekening maakt de accountant ook een herberekening voor de omzetbelasting en verzorgt vervolgens de eventuele suppletie.

()

Correctie 2017: 48.575 meer verschuldigde omzetbelasting

Correctie 2016: 63.296 meer verschuldigde omzetbelasting

5.2 Vergrijpboete

()

Tariefcorrectie

Over de correcties onder punt 3.4.2 zullen - naast de naheffingsaanslagen - vergrijpboeten worden opgelegd voor 2015 tot en met 2017 ingevolge artikel 67f Algemene wet inzake rijksbelastingen en paragraaf 25 en 28 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst. (). Met betrekking tot de hiervoor genoemde correctie ben ik van mening dat er sprake is van (voorwaardelijke) opzet. ()

Op 5 juni 2020 heb ik een kennisgeving gestuurd (in de vorm van een conceptrapport) van mijn voornemen om aan de belastingplichtige vergrijpboeten op te leggen over de jaren 2015 tot en met 2017. Op de kennisgeving heb ik een drietal reacties mogen ontvangen. Een reactie van de heer [naam16] namens de vennootschap en haar toenmalige statutaire bestuurder en (1/3) middellijk aandeelhouder de heer [naam7] , een reactie van de heer [belanghebbende] (de feitelijk leidinggevende) en een reactie van de heer [naam12] (de accountant en adviseur).

Op 16 juni 2020 heeft bij de Belastingdienst kantoor Utrecht een hoorgesprek plaatsgevonden inzake de correcties en de voorgenomen vergrijpboeten. Tijdens en na dat gesprek heb ik nog een aantal documenten ontvangen, waaronder een afschrift van de Telegram correspondentie (productie 8), een verslag van een gesprek met de heren [belanghebbende] en [naam12] en een analyse van een onderzoek uitgevoerd door de heer [naam9] .

Na analyse van alle stukken en reacties, heb ik besloten om niet af te wijken van mijn voornemen om vergrijpboeten op te leggen over de jaren 2015 tot en met 2017. De reden hiervoor is als volgt. Belanghebbende is een rechtspersoon. Om een rechtspersoon als dader te kunnen aanmerken moeten gedragingen van natuurlijke personen aan deze rechtspersoon worden toegerekend. ()

De vennootschap wordt sinds 2005 geleid door de heer [belanghebbende] . Dit gebeurt op basis van een mondelinge managementovereenkomst tussen belastingplichtige en de vennootschap van de heer [belanghebbende] , [naam4] B.V. De aandeelhouder(s) van belastingplichtige hebben sinds 2005 weinig bemoeienis met de vennootschap. De heer [naam7] accordeert nog wel bijna alle betalingen, maar laat de dagelijkse leiding over aan de heer [belanghebbende] . De heer [belanghebbende] is de feitelijke leidinggevende. Hij ontvangt managementfee voor zijn werkzaamheden. Hij heeft het beleid bepaald. De gedragingen van de heer [belanghebbende] zijn daarom rechtstreeks toerekenbaar aan de vennootschap.

De heer [belanghebbende] is sinds 2005 betrokken bij de onderneming. Hij zou de belastingplichtige overnemen, maar verder dan een intentieverklaring is het nog niet gekomen. De heer [belanghebbende] heeft een medewerkster ingehuurd om de administratie te verzorgen. Zij is niet specifiek opgeleid voor de taak, maar heeft enige ervaring en kan bij vragen terecht bij de adviseur. Zij boekt alle stukken in het boekhoudprogramma Mamut. De tariefcorrecties, genoemd bij punt 3.4.2 van dit rapport, worden niet door de administratieve medewerkster gedaan, maar door de heer [belanghebbende] zelf. Maandelijks houdt hij in een overzicht bij hoeveel omzet met 21% is gefactureerd aan [product2] en [product1] . Aan de hand van dit overzicht draagt belastingplichtige maandelijks 6% omzetbelasting af middels de aangiften omzetbelasting terwijl er met 21% is gefactureerd. De heer [belanghebbende] heeft bewust maandelijks minder verschuldigde btw doorgegeven aan zijn adviseur en daardoor is opzettelijk te weinig btw betaald. Dat zijn handelingen bewust zijn geweest, blijkt onder meer uit het feit dat hij maandelijks een overzicht bijhoudt van de bedragen die hij heeft gefactureerd tegen 21% en aan het eind van het jaar het totaalbedrag van de maandelijkse correcties met één memoriaalboeking corrigeert in de boekhouding om de boekhouding kloppend te kunnen maken. In diverse stukken en verklaringen die namens belastingplichtige zijn verstrekt, vind ik bevestigingen van het feit dat de heer [belanghebbende] opzettelijk te weinig omzetbelasting namens de vennootschap heeft afgedragen. Bijvoorbeeld het verslag tussen de heren [belanghebbende] en [naam12] en de zonen van de heer [naam7] van het gesprek gehouden op 13 februari 2020.

"Volgens [belanghebbende] [Hof: belanghebbende] is de aanleiding een belasting onderzoek uit 2013, waaruit een naheffing kwam. Deze zou het faillissement betekenen. Daarop heeft [belanghebbende] in zekere samenspraak met de accountant ([naam17]) [naam12] 2 productlijnen ([product1] en [product2]) overgezet naar 6% btw afdracht en 21% op de factuur. Zijn inschatting en die van de accountant was dat na het belastingonderzoek 2013 niet snel nog een boekenonderzoek zou plaatsvinden (..)."

En een afschrift van berichten uit Telegram (productie 8). Op 8 mei 2015 om 09:59 schrijft de heer [belanghebbende] ; *"Goedemorgen [naam7] , Het zou fijn zijn als je vandaag nog kan autoriseren, er moet wat overgemaakt worden.. Belastingdienstcontrole is goed verlopen, we moeten wel wat betalen maar niet wat wellicht had moeten., dus erg blij met de uitkomst. Gr. "*

De heer [belanghebbende] is gevraagd om een verklaring voor zijn handelen. Hij heeft in eerste instantie aangegeven de tariefkwestie niet te hebben voorgelegd aan de belastingdienst en ook niet advies daarover te hebben ingewonnen. In zijn reactie van 16 juni 2020 komt hij daarop terug en geeft aan dat iemand hem heeft getipt en dat de heer [naam12] hem heeft geadviseerd.

Uit feiten blijkt dat de heer [belanghebbende] zelfstandig, dan wel op advies van en/of in samenwerking met de heer [naam12] , heeft beoordeeld welke twee producten hij voortaan onder het verlaagd tarief zou laten vallen. Hij heeft echter het algemeen tarief gefactureerd en geen herstellfacturen uitgereikt aan de afnemers. Zijn verklaring hiervoor is dat de afnemers dit niet zouden accepteren. De producten ([product1] en tandenstokers) werden door de afnemers (drogisterijen) in hun winkels met 21% btw verkocht.

Gezien de feiten en omstandigheden kan het niet anders zijn dan dat de heer [belanghebbende] als feitelijk leidinggevende bewust heeft gehandeld. Hij moet hebben geweten dat de producten niet onder het verlaagde tarief vielen. Zijn motivering waarom hij in de veronderstelling was dat [product1] en tandenstokers onder het verlaagde tarief vallen is ongeloofwaardig. Dat hij niet zou hebben geweten dat zijn handelingswijze onjuist is geweest, acht ik ook ongeloofwaardig gezien de feiten. Hij moet hebben geweten dat hij 21% btw had moeten afdragen. Gelet op het feit dat hij met 21% heeft gefactureerd maar 6% heeft afgedragen zonder de facturen te herstellen en dat de producten door de afnemers met 21% omzetbelasting in de winkels werden verkocht, is het gevaar voor verlies van belastinginkomsten bewust niet uitgeschakeld. Gezien de feiten en omstandigheden kan geconcludeerd worden dat zijn handelingen puur waren gericht om een belastingvoordeel te behalen. Blijkens het verslag van een gesprek gehouden op 13 februari 2020 heeft hij dat aan de zonen van de heer [naam7] ook verteld.

In de kennisgeving is ook ingegaan op het arrest van de Hoge Raad van 29 mei 2015 (ECLI:NL:HR:2015:1360). Dat arrest ziet op toerekenen van handelingen van een derde aan een vennootschap. Uit het arrest van 29 mei 2015 kan worden opgemaakt dat de enkele omstandigheid dat de gedraging van een derde, zoals een personeelslid of een externe kracht, aan een rechtspersoon wordt toegerekend, niet kan rechtvaardigen dat het bij die derde aanwezig opzet of diens grove onzorgvuldigheid wordt aangemerkt als opzet of grove schuld van de rechtspersoon. De vraag of een rechtspersoon opzet of grove schuld valt te verwijten, moet worden beantwoord met inachtneming van alle omstandigheden van het geval. Belang komt toe aan de zorg die belanghebbende bij het opdragen van de werkzaamheden aan haar werknemer heeft betracht en aan het ontbreken van redelijke gronden voor twijfel aan een behoorlijke taakvervulling door die werknemer. De heer [belanghebbende] is aangesteld om dagelijks leiding te geven aan de vennootschap. Hij heeft daar ook uitvoering aan gegeven en in de hoedanigheid van feitelijk leidinggevende het beleid van de vennootschap (mede)bepaald. Hij kan daarom niet worden gezien als een derde. De handelingen van de heer [belanghebbende] zijn rechtstreeks toerekenbaar aan de vennootschap overeenkomstig de eerder genoemde arresten (IJzerdraad- en Drijfmestarrest).

De heer [naam7] wordt verweten, ondanks signalen dat het niet goed ging met de vennootschap, geen controle te hebben uitgevoerd op de werkzaamheden van de heer [belanghebbende] . De heer [naam7] was in de controlejaren de statutaire bestuurder. Hij wist dat er financiële problemen waren met de vennootschap. Hij heeft immers zelf een lening verstrekt aan de vennootschap die tot op heden niet is afbetaald en waarover op enig moment ook geen rente meer werd berekend.

Uit de Telegram correspondentie blijkt dat de heer [belanghebbende] hem in ieder geval op de hoogte heeft gesteld van de belastingcontrole in 2015 en dat er een naheffing heeft plaatsgevonden. Ook blijkt uit de Telegram correspondentie dat de heer [naam7] iets moet hebben geweten van de verlaagde tarieven. Op 9 januari 2018 om 10:23 bericht de heer [naam7] :

"Geldt de btw-verhoging ook voor [product1] ?"

Zelfs al zou de heer [naam7] niet (tot in detail) op de hoogte zijn geweest van de handelswijze van de heer [belanghebbende] , dan neemt dat niet weg dat hij maatregelen had kunnen en moeten treffen. Zijn nalaten is ook toe te rekenen aan de vennootschap. Tevens kan de vennootschap zelf worden verweten geen maatregelen te hebben genomen en niet de nodige zorg te hebben betracht die van haar kan worden verwacht. Daarmee heeft zij ten minste de aanmerkelijke kans aanvaard dat de belasting welke op aangifte moet worden voldaan niet dan wel niet tijdig is betaald.

De stelling dat de vennootschap mocht vertrouwen op de kennis en kunde van de heer [naam12] gaat in dit geval niet op, nu uit de feiten en omstandigheden blijkt dat de heer [belanghebbende] als feitelijk leidinggevende zelf direct betrokken is bij het opzettelijk niet betalen van de omzetbelasting en zijn handelingen rechtstreeks toe te rekenen zijn aan de vennootschap.

()

De vergrijpboeten 2014, 2015, 2016 en 2017 bedragen respectievelijk 55.487, 40.451, 31.648 en 30.422.

Ten aanzien van de vergrijpboeten 2014 tot en met 2017 zijn er afspraken gemaakt die vastgelegd zijn in de vaststellingsovereenkomst met dagtekening 2 december 2020. Deze overeenkomst is bij dit rapport gevoegd.

()

De gevolgen van dit boekenonderzoek zijn besproken met de gemachtigden van de heer [naam7] . Belastingplichtige gaat akkoord met de correcties die genoemd zijn in dit rapport. Ten aanzien van de vergrijpboeten 2014 tot en met 2017 zijn er mondelinge afspraken gemaakt met de vertegenwoordigers van de belastingplichtige. Tijdens het gesprek op 17 september 2020 zijn partijen mondeling overeengekomen om de gemaakte afspraken over de vergrijpboeten 2014 tot en met 2017 in een vaststellingsovereenkomst vast te leggen. Dit is gebeurd op 2 december 2020. De vaststellingsovereenkomst is bij dit rapport gevoegd."

2.12. Belanghebbende, [naam4] B.V., [naam6] B.V., [naam5] B.V. en de heer [naam7] hebben een vaststellingsovereenkomst gesloten, ondertekend op 22 december 2020. In die vaststellingsovereenkomst is onder meer bepaald:

"()

2.2 [belanghebbende] leent een bedrag ad 290.000,00 aan [naam4] . [naam4] leent ditzelfde bedrag aan De Vennootschap [Hof: [naam5] B.V.]. De Vennootschap betaalt dit bedrag ad 290.000,00 vervolgens direct aan de Belastingdienst als onderdeel van het gehele Schikkingsbedrag. ()

2.3 [naam6] c.s. betaalt een bedrag ad Euro 304.688 aan de Belastingdienst conform en onder de opschortende voorwaarde van ondertekening van de vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst.

()

Artikel 4. Koop

4.1 [naam6] verkoopt hierbij aan [naam4] , gelijk [naam4] van [naam6] koopt, de aandelen in [naam5] B.V. ()

Artikel 5. Koopprijs

5.1 De koopprijs voor de aandelen bedraagt 1 (zegge: één Euro) onder de opschortende voorwaarde de schulden aan de belastingdienst over de periode tot en met 2019 zullen zijn voldaan op de wijze als bepaald in artikel 2, hierna te noemen: de "Koopprijs". ()

()

Artikel 8 Verdere afspraken tussen partijen

8.1 De Belastingdienst pleegt voor zover bekend nog onderzoek naar het handelen van partijen en de Accountants. Indien en voor zover dat zou leiden tot boetes voor partijen dan zijn deze voor eigen rekening en risico van de respectievelijke partijen. Partijen zullen elkaar in dat kader volledig op de hoogte houden.

()”

2.13. Bij akte van levering van 18 januari 2021 zijn de aandelen [naam5] B.V. voor 1 geleverd aan [naam4] B.V.

2.14. Met dagtekening 11 februari 2021 heeft de Inspecteur aan belanghebbende een kennisgeving boete gestuurd:

“Hierbij stel ik u op de hoogte van mijn voornemen om een vergrijpboete op te leggen aan u, als feitelijk leidinggevende bij [naam5] BV. U heeft onjuiste aangiften omzetbelasting namens [naam5] BV gedaan, wat heeft geleid tot te weinig betalen van omzetbelasting. De boete is gebaseerd op artikel 5:1, lid 3 Algemene wet bestuursrecht (hierna Awb) juncto artikel 67f Algemene wet inzake rijksbelasting (hierna Awr).

Deze brief dient u aan te merken als een kennisgeving zoals bedoeld in artikel 5:48 en 5:53 Awb.

1. Motivering van de vergrijpboete

De reden waarom ik voornemens ben om aan u een vergrijpboete op te leggen, is omdat u feitelijk leiding heeft gegeven aan [naam5] BV en opzettelijk onjuiste aangiften omzetbelasting namens de vennootschap heeft ingediend wat heeft geleid tot opzettelijk niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig betalen van de verschuldigde omzetbelasting over de jaren 2014 tot en met 2017.

U was feitelijk leidinggevende van [naam5] BV en heeft handelingen verricht waardoor de omzetbelasting welke op aangifte moet worden voldaan niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de wettelijk vastgestelde termijn is betaald. U heeft de beboetbare gedragingen in eigen persoon gepleegd.

()

5 Grondslag van de boete

()

De nageheven omzetbelasting mbt het tarief over jaren 2014 tot en met 2017 bedraagt:

Jaar Btw

2017 48.575

2016 63.296

2015 80.902

2014 110.974

Er kan over de jaren 2014 en 2015 geen vergrijpboete worden opgelegd aan u. De termijn voor het opleggen van een vergrijpboete is reeds verstreken.

Over de jaren 2016 en 2017 kan een boete worden opgelegd krachtens 67f Awr en 28 BBBB van 55.935 (111.871 * 50%).

Straftoemeting

Bij de hoogte van een boete houd ik rekening met omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot een hogere of lagere boete. () Gezien alle feiten en omstandigheden acht ik een boete van 25.000 passend en geboden.”

2.15. Op 21 maart 2021 heeft naar aanleiding van de kennisgeving boete een hoorgesprek met belanghebbende plaatsgevonden.

2.16. In de aan belanghebbende gerichte mededeling boete van 21 april 2021 heeft de Inspecteur onder meer geschreven:

"Straftoemeting

Bij de hoogte van een boete houd ik rekening met omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot een hogere of lagere boete. De volgende omstandigheden neem ik daarbij aanmerking:

Er is in het verleden bij [naam5] BV een vergrijpboete opgelegd omdat belastingschulden niet zijn gesuppleerd. U heeft toentertijd samen met uw adviseur bewust er voor gekozen om niet te suppleren. Er is geen sprake van recidive omdat toentertijd niet aan u een boete is opgelegd. Echter zie ik dit als overweging om de boete niet te matigen. Ook het feit dat u al sinds 2012 de beboetbare handelingen namens de vennootschap heeft verricht en die jaren zijn verjaard is een reden om de boete niet te matigen.

Uit de feiten blijkt ook dat u geen direct financieel voordeel heeft genoten van uw handelingen. Daarnaast heeft u een overeenkomst gesloten met [naam5] BV en de aandeelhouders daarvan, waarbij u voor 290.000 heeft mee betaald aan belastingschuld en boete. Dit zijn voor mij redenen om de boete te matigen.

U heeft aangegeven dat u 30.000 heeft moeten lenen om de advocaatkosten te betalen. Hoewel u dit niet nader heeft onderbouwd met stukken, acht ik uw verhaal aannemelijk. Tevens heeft u nogmaals benadrukt dat u vanaf het begin heeft meegewerkt om een oplossing te zoeken voor de onderneming en de ontstane situatie.

Gezien alle feiten en omstandigheden acht ik daarom een boete van 15.000 passend en geboden."

2.17. Met dagtekening 18 juni 2021 is de boetebeschikking opgelegd.

3 Geschil

In geschil is of de boetebeschikking terecht en tot het juiste bedrag aan belanghebbende is opgelegd.

4 Beoordeling van het geschil

Boete

4.1. Aan belanghebbende is op grond van artikel 5:1 van de Algemene wet bestuursrecht en artikel 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in samenhang met paragraaf 28 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst over de jaren 2016 en 2017 een boete opgelegd, omdat belanghebbende leiding zou hebben gegeven aan een vennootschap die opzettelijk niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig omzetbelasting zou hebben voldaan. De boete is gebaseerd op 50% van de over het tijdvak 1 januari 2016 tot en met 31 december 2017 nageheven omzetbelasting (111.871). De Inspecteur heeft een lagere boete opgelegd, van 15.000, omdat hij dit boetebedrag gelet op alle feiten en omstandigheden passend en geboden acht. De Rechtbank heeft de opgelegde vergrijpboete verminderd met 5% en vastgesteld op 14.250 in verband met de overschrijding van de redelijke termijn.

4.2. Het Hof stelt voorop dat de aanwezigheid van een beboetbaar feit alleen kan worden aangenomen als de daarvoor vereiste feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan. Het

gaat daarbij om doen blijken, dat wil zeggen: overtuigend aantonen.¹ Voor de beantwoording van de vraag of (voorwaardelijk) opzet aanwezig is, is mede van belang dat bepaalde gedragingen naar hun uiterlijke verschijningsvorm kunnen worden aangemerkt als zozeer gericht op een bepaald gevolg dat het behoudens contra-indicaties niet anders kan zijn dan dat de betrokkene dat gevolg heeft gewild of althans de aanmerkelijke kans op het desbetreffende gevolg bewust heeft aanvaard.²

- 4.3. Het Hof beoordeelt daarom of de Inspecteur op overtuigende wijze heeft aangetoond dat zich feiten en omstandigheden hebben voorgedaan die de conclusie rechtvaardigen dat belanghebbende feitelijk leiding heeft gegeven aan de verboden gedraging, namelijk het (voorwaardelijk) opzettelijk niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig voldoen van omzetbelasting door [naam5] B.V.

Verboden gedraging [naam5] B.V.

- 4.4. Eerst dient te worden beoordeeld of [naam5] B.V. willens en wetens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat zij de verschuldigde omzetbelasting niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet tijdig heeft voldaan (de verboden gedraging).³ Ter zitting van het Hof heeft belanghebbende gesteld dat daarvan geen sprake is.
- 4.5. Het Hof stelt bij de beoordeling voorop dat tussen partijen niet in geschil is dat [naam5] B.V. destijds in zwaar weer verkeerde. Tevens is niet in geschil dat belanghebbende maandelijks de aangiften omzetbelasting van [naam5] B.V. aanleverde bij de accountant en dat belanghebbende daarvoor steeds zelf de aan klanten gefactureerde 21% omzetbelasting voor twee producten corrigeerde naar een voldoening aan de Belastingdienst van 6%. [naam5] B.V. heeft daardoor maandelijks de door haar verschuldigde omzetbelasting gedeeltelijk niet voldaan. Tevens is niet in geschil dat belanghebbende de maandelijkse correcties bijhield en aan het einde van het jaar steeds één journaalpost boekte om de boekhouding, die was gebaseerd op de gefactureerde omzet en omzetbelasting, in overeenstemming te brengen met de door belanghebbende gecorrigeerde omzetbelasting door het verschil ten gunste van de omzet te boeken.
- 4.6. Belanghebbende heeft verklaard dat de enige reden voor zijn handelen, als beschreven in 4.5, was om zorg te dragen voor een gezonde toekomst van het bedrijf. Hij wilde met zijn handelwijze de marge van [naam5] B.V. vergroten, omdat het onmogelijk was een prijsverhoging door te voeren richting de afnemers. Belanghebbende stelt dat hij zich er destijds niet van bewust was dat [naam5] B.V. daardoor te weinig omzetbelasting voldeed en dat hij ook niet wilde dat zij te weinig omzetbelasting zou voldoen.
- 4.7. Uit hetgeen hiervoor is overwogen, blijkt dat belanghebbende maandelijks initiatief nam om financiële marge te creëren bij [naam5] B.V. Hij deed dat door in de maandelijkse aangiften bewust af te wijken van de volgens de administratie op de facturen gebaseerde verschuldigde omzetbelasting. Hij ging maandelijks uit van een lager bedrag aan afdracht van omzetbelasting, dat hij nauwkeurig bijhield. Hij stuurde geen herstelfacturen op basis waarvan [naam5] B.V. de volgens belanghebbende te veel gefactureerde omzetbelasting aan de afnemers zou moeten terugbetalen. Aan het einde van het jaar maakte hij daarentegen een administratieve boeking om de administratie te laten aansluiten op de omzetbelasting die daadwerkelijk was voldaan. De "marge" voor [naam5] B.V. is het bedrag aan omzetbelasting dat zij wel verschuldigd was, maar niet heeft voldaan en is in de jaarlijkse administratieve boeking toegevoegd aan de omzet. Naar het oordeel van het Hof waren deze handelingen bewust en gericht op het niet geheel voldoen van de verschuldigde omzetbelasting. Deze handelwijze van belanghebbende is naar oordeel van het Hof naar de uiterlijke verschijningsvorm zozeer gericht op het niet geheel voldoen van de verschuldigde omzetbelasting, dat het behoudens contra-indicaties niet anders kan zijn dan dat belanghebbende de aanmerkelijke kans op dat gevolg bewust heeft aanvaard. Contra-indicaties zijn het Hof niet gebleken. De enkele stelling van belanghebbende dat hij dacht juist te handelen, acht het Hof ongeloofwaardig en niet een contra-indicatie.

4.8.

Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur overtuigend aangetoond, dat belanghebbende opzettelijk de belasting die in de onderhavige tijdvakken op aangifte had moeten worden voldaan niet, gedeeltelijk niet dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn heeft betaald.

- 4.9. Om [naam5] B.V. te kunnen beboeten, moeten gedragingen van natuurlijke personen aan haar worden toegerekend. De Inspecteur heeft daartoe aangevoerd dat het handelen van belanghebbende die de dagelijkse leiding voerde rechtstreeks aan [naam5] B.V. kan worden toegerekend en daarnaast dat de heer [naam7] , ondanks signalen dat het niet goed ging met de B.V., onvoldoende controle heeft uitgeoefend op belanghebbende, hetgeen ook is toe te rekenen aan de vennootschap.
- 4.10. Het Hof is van oordeel dat dit handelen van belanghebbende, gelet op zijn functie van dagelijks directeur en de beperkte controle die de aandeelhouder van [naam5] B.V. op dat handelen heeft uitgeoefend, toerekenbaar is aan [naam5] B.V. en dat [naam5] B.V. de verboden gedraging dus heeft gepleegd.

Feitelijk leidinggeven

- 4.11. Nadat is vastgesteld dat [naam5] B.V. de verboden gedraging heeft gepleegd, komt aan de orde of belanghebbende aan de verboden gedraging feitelijk leiding heeft gegeven, waarin een zelfstandig opzetvereiste ligt besloten.⁴
- 4.12. Het Hof is van oordeel dat belanghebbende aan de verboden gedraging feitelijk leiding heeft gegeven en overweegt daartoe als volgt. Tussen partijen is niet in geschil dat belanghebbende in 2016 en 2017, ten tijde van de verboden gedraging, de dagelijkse leiding voerde van [naam5] B.V. en dat hij maandelijks de tariefcorrecties voor de omzetbelasting doorvoerde, aan de hand waarvan [naam5] B.V. maandelijks 6% omzetbelasting heeft afgedragen in plaats van de gefactureerde 21%. Daarmee heeft belanghebbende in beginsel feitelijk leiding gegeven aan de verboden gedraging. Daarnaast is het zelfstandig opzetvereiste op de verboden gedraging bij belanghebbende in deze zaak naar het oordeel van het Hof een gegeven, aangezien [naam5] B.V. de verboden gedraging heeft gepleegd, doordat de gedragingen van belanghebbende aan haar worden toegerekend.
- 4.13. Het voorgaande betekent dat de Inspecteur heeft voldaan aan de op hem rustende bewijslast te doen blijken dat het aan (voorwaardelijk) opzet van belanghebbende is te wijten dat hij feitelijk leiding heeft gegeven aan de verboden gedraging. De Inspecteur mocht daarvoor dus een boete aan belanghebbende opleggen.

Gelijkheidsbeginsel

- 4.14. Belanghebbende heeft voor deze situatie gesteld dat de Inspecteur hem desondanks geen boete mocht opleggen. Belanghebbende voert daartoe aan dat de Inspecteur het gelijkheidsbeginsel heeft geschonden door alleen hem, en niet de accountant en de voormalig statutair bestuurder van [naam5] B.V., een boete op te leggen.
- 4.15. De Inspecteur heeft dit gemotiveerd betwist. Op belanghebbende rust dan de last te bewijzen dat de Inspecteur heeft gehandeld in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat de gedragingen en positie van belanghebbende ten aanzien van de verboden gedraging gelijk is aan die van de statutair bestuurder en de accountant. Ter zitting heeft belanghebbende ook aangegeven dat zij alle drie een andere rol hadden ten aanzien van de verboden gedraging. Van (feitelijk en rechtens) gelijke gevallen is dus geen sprake. Het beroep van belanghebbende op het gelijkheidsbeginsel faalt daarom. De Inspecteur mocht aan belanghebbende een boete opleggen.

Passend en geboden

- 4.16. Belanghebbende stelt dat de opgelegde boete niet passend en geboden is. Volgens hem moet de boete worden verminderd naar nihil. Hij voert daartoe aan dat [naam5] B.V. geen waarde had, en dat hij dus geen voordeel heeft behaald bij de overdracht van de aandelen tegen 1, dat de boete is

opgelegd zonder naar het effect voor de mens te kijken, dat hij geen draagkracht heeft, en dat de Inspecteur zich had moeten vergewissen dat de boete geen onevenredige gevolgen heeft. Daarnaast voert belanghebbende daartoe aan dat hij dubbel in zijn vermogen wordt geraakt, nu aan hem in privé wegens feitelijk leidinggeven een boete is opgelegd, nadat al aan [naam5] B.V. een boete was opgelegd. Volgens belanghebbende is de menselijke maat zoek.

4.17. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat hij bij de vaststelling van de boete voldoende rekening heeft gehouden met alle relevante feiten en omstandigheden (zie 2.16). De Inspecteur betwist dat op dit moment sprake is van slechte financiële omstandigheden bij belanghebbende.

4.18. Het Hof acht, gelet de aard en de ernst van de verboden gedraging, de omstandigheden waaronder deze zijn begaan en de persoonlijke omstandigheden van belanghebbende zoals die uit het dossier en tijdens de behandeling ter zitting naar voren zijn gekomen, de opgelegde boete van 15.000 vóór vermindering wegens overschrijding van de redelijke termijn (zie 4.19 tot en met 4.21) passend en geboden. Naar oordeel van het Hof heeft belanghebbende met de stukken die hij in hoger beroep heeft ingebracht, namelijk een overzicht belastingschuld ten name van [naam4] B.V. van 13 september 2023, een fiscaal rapport aangifte vennootschapsbelasting 2021 van [naam5] B.V. van 3 mei 2023, een overzicht winst- en verliesrekening 2022 van [naam5] B.V., een pensioenoverzicht waaruit volgt dat belanghebbende vanaf zijn pensioendatum 1.825 per maand zal ontvangen, een hypotheekadvies van 24 maart 2021, en een samenlevingsovereenkomst van 1 juni 2023, noch anderszins aannemelijk gemaakt dat zijn huidige financiële positie, waaronder zijn draagkracht, dermate slecht is dat de boete gelet op zijn financiële omstandigheden niet passend en geboden zou zijn.⁵

Overschrijding van de redelijke termijn

4.19. Belanghebbende stelt dat de door de Rechtbank geconstateerde overschrijding van de redelijke termijn had moeten leiden tot vrijspraak in plaats van vermindering van de boete tot 14.250.

4.20. De Inspecteur wijst erop dat de vermindering van de boete door de Rechtbank in lijn is met het arrest van de Hoge Raad van 19 december 2008.⁶

4.21. Het Hof oordeelt als volgt. Tussen de kennisgeving van de boete op 11 februari 2021 en de uitspraak van de Rechtbank op 22 maart 2023 is een termijn van afgerond twee jaar, en twee maanden verstreken. De redelijke termijn is dus met twee maanden overschreden. De Rechtbank heeft hierin aanleiding gezien om de boete met 5% te verminderen. Deze vermindering is in overeenstemming met de uitgangspunten die gerechtshof Amsterdam heeft geformuleerd in zijn uitspraak van 2 juli 2009⁷, naar aanleiding van het door de Inspecteur genoemde arrest van de Hoge Raad van 19 december 2008. Het Hof ziet geen aanleiding om daarvan af te wijken. Voor een verdere vermindering van de boete wegens de duur van de procedure in hoger beroep is geen aanleiding omdat het Hof binnen twee jaar na indiening van het hogerberoepschrift uitspraak doet. Het Hof zal de boete daarom in stand laten.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5 Griffierecht en proceskosten

Het Hof ziet geen aanleiding voor vergoeding van het griffierecht of een veroordeling in de proceskosten.

6 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is gedaan door mr. M.M. Breij, voorzitter, mr. B.F.A. van Huijgevoort en mr. A.E. Keulemans, in tegenwoordigheid van mr. C.E. te Brake als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 14 mei 2024

De griffier is verhinderd de De voorzitter,
uitspraak te ondertekenen

M.M. Breij

Een afschrift van deze uitspraak is in Mijn Rechtspraak geplaatst. Indien u niet digitaal procedeedt, is een afschrift aangetekend per post verzonden op 15 mei 2024.

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**.

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).

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.

¹ HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526.

² HR 3 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:97.

³ Vgl. HR 26 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:733, r.o. 3.3.

⁴ Vgl. HR 26 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:733, r.o. 3.3 en het beslissingskader in r.o. 3.5.1 tot en met 3.5.3.

⁵ Vgl. HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:685.

⁶ ECLI:NL:HR:2008:BD0191.

⁷ ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ1298, r.o. 5.7.3.7.
