

ECLI:NL:GHARL:2024:436

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	16-01-2024
Datum publicatie	22-01-2024
Zaaknummer	22/434 t/m 22/440
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	IB/PW. Ontvankelijkheid bezwaar. Inkomsten uit arbeid en aanmerkelijk belang. Vergrijpboetes.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Sdu Nieuws Belastingzaken 2024/77 V-N Vandaag 2024/213 NLF 2024/0272 V-N 2024/23.20 met annotatie van Redactie Viditax (FutD) 2024012205 FutD 2024-0264

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Arnhem

nummers BK-ARN 22/434 tot en met 22/440

uitspraakdatum: 16 januari 2024

Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

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

tegen de uitspraken van de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank) van 23 december 2021, nummers AWB 20/4719 en 20/4721 tot en met 20/4725 (zoals gerectificeerd op 10 februari 2022) en van 10 februari 2022, nummer AWB 20/4726, 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. De Inspecteur heeft aan belanghebbende de volgende aanslagen inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (IB/PVV) en inkomensafhankelijke bijdrage zorgverzekeringswet (ZVW) opgelegd:

- navorderingsaanslagen IB/PVV voor de jaren 2012, 2013 en 2014.
- navorderingsaanslagen ZVW voor de jaren 2013 en 2014.
- aanslagen IB/PVV voor de jaren 2015 en 2016.

Bij beschikkingen is het voor het jaar 2012 vastgestelde verlies uit werk en woning en de (gedeeltelijke) verrekening daarvan met het inkomen uit werk en woning van het jaar 2014 ongedaan gemaakt. Bij beschikkingen is belastingrente berekend en zijn voor de jaren 2012 tot en met 2015 vergrijpboetes opgelegd.

- 1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar van 22 juli 2020 de bezwaren voor de jaren 2012, 2013, 2014 en 2016 ongegrond verklaard en het bezwaar voor het jaar 2015 wegens termijnoverschrijding niet-ontvankelijk verklaard.
- 1.3. Belanghebbende is tegen die uitspraken in beroep gekomen bij de Rechtbank. De Rechtbank heeft de beroepen gegrond verklaard met betrekking tot de vergrijpboetes voor de jaren 2012, 2013 en 2014 en de vergrijpboetes verminderd. De Rechtbank heeft aan belanghebbende wegens overschrijding van de redelijke behandeltermijn een vergoeding van immateriële schade van 1.000 toegekend. Tevens heeft de Rechtbank de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende en vergoeding van het griffierecht gelast.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraken van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 19 december 2023. Daarbij zijn verschenen en gehoord drs. G.M. Kamps, als de gemachtigde van belanghebbende, alsmede [naam1] namens de Inspecteur, bijgestaan door [naam2] en [naam3] . Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 Vaststaande feiten

- 2.1. Belanghebbende was in gemeenschap van goederen gehuwd met [de partner] (hierna: de partner). In december 2013 is de samenwoning tussen hen beëindigd. In oktober 2014 is een verzoek tot echtscheiding ingediend en in juli 2015 is het huwelijk door echtscheiding ontbonden.
- 2.2. Belanghebbende is interim-manager en verricht in die hoedanigheid managementwerkzaamheden voor verschillende bedrijven.
- 2.3. De partner was enig aandeelhouder en bestuurder van [naam4] BV, waarvan de activiteiten voornamelijk bestonden uit de advisering over pensioenen en het bemiddelen bij het afsluiten van pensioenverzekeringen. In 2010 heeft [naam4] BV haar verzekeringsportefeuille verkocht aan [naam5] (hierna: [naam5]). Sindsdien beperkten haar activiteiten zich tot de advisering inzake pensioenen. In juni 2015 zijn de aandelen in [naam4] BV voor 1 verkocht aan [naam6] . Op 3 mei 2016 is [naam4] BV failliet verklaard. Belanghebbende was van 15 december 2003 tot en met 23 oktober 2014 (mede-) bestuurder van [naam4] BV.
- 2.4. Belanghebbende heeft op 12 juni 2014 [naam7] BV (hierna: [naam7] BV) opgericht. Met ingang van 1 juli 2014 is de dienstbetrekking van vier werknemers van [naam4] BV overgegaan naar [naam7] BV. Ultimo 2015 waren bij [naam7] BV 8 werknemers in dienst. Vanaf de oprichting tot 11 november 2015 was belanghebbende enig aandeelhouder van [naam7] BV. Met ingang van die datum tot en met 31 januari 2018 was Stichting [naam8] enig aandeelhouder van [naam7] BV. Belanghebbende was bestuurder van deze stichting en van [naam7] BV. [naam7] BV is in 2020 geliquideerd.

- 2.5. Belanghebbende heeft aangifte IB/PVV en ZVW gedaan naar de volgende belastbare inkomens uit werk en woning: negatief 37.485 (2012), nihil/geen inkomen (2013), 97 (2014) en 24.103 (2016). De aanslag IB/PVV en de verliesvaststellingsbeschikking voor het jaar 2012 alsmede de aanslag IB/PVV voor het jaar 2013 zijn overeenkomstig de aangiften vastgesteld. Na correctie van hypotheekrente aftrek (29.753) en niet-aangegeven loon [naam7] BV (2.143) is het inkomen uit werk en woning voor het jaar 2014 op 31.993 vastgesteld en het belastbaar inkomen uit werk en woning na verrekening van verliezen op nihil. Voor de jaren 2013 en 2014 leidde dat ertoe dat geen premie ZVW werd geheven.
- 2.6. In 2017 is de Inspecteur een boekenonderzoek bij [naam7] BV gestart. De resultaten van het onderzoek zijn vastgelegd in een verslag van 25 februari 2019. Naar aanleiding van dit onderzoek heeft de Inspecteur correcties op het inkomen van belanghebbende aangekondigd.
- 2.7. Tijdens het onderzoek is geconstateerd dat belanghebbende in de jaren 2012, 2013 en 2014 namens [naam4] BV en in de jaren 2015 en 2016 namens [naam7] BV voor verschillende bedrijven (derden) managementwerkzaamheden heeft verricht. Hiertoe zijn overeenkomsten gesloten op naam van [naam4] BV of [naam7] BV enerzijds en de opdrachtgevers anderzijds. De facturen zijn uitgereikt op naam van [naam4] BV of [naam7] BV, maar de bankrekening waarop betaling diende plaats te vinden, is de privé bankrekening van belanghebbende. De (vaak maandelijkse) betalingen zijn ook feitelijk op de privé bankrekening van belanghebbende ontvangen en belanghebbende heeft daarmee privé uitgaven betaald. Het betreft vooral betalingen door [naam9] BV (hierna: [naam9] BV), waarvoor belanghebbende werkzaamheden als commercieel directeur heeft verricht. In de jaren 2014 tot en met 2016 betreft het uitsluitend betalingen door [naam9] BV. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat deze betalingen moeten worden aangemerkt als door [naam4] BV of [naam7] BV aan belanghebbende gedane betalingen van loon uit dienstbetrekking. Na vermindering met het door belanghebbende in de aangiften aan loon van [naam4] BV of [naam7] BV vermelde bedrag, gaat het om de volgende correcties:

	2012	2013	2014	2016
Ontvangen op privé bankrekening	86.630	77.226	76.230	133.705
Loon [naam4] BV of [naam7] BV in aangifte IB/PVV	0	0	0	5.145
Correctie	86.630	77.226	76.230	128.560

- 2.8. In de tweede helft van 2014 en begin 2015 heeft belanghebbende een arbeidsovereenkomst met [naam9] BV gehad. De hiervoor ontvangen bedragen heeft belanghebbende wel in haar aangiften IB/PVV vermeld.
- 2.9. Tijdens het boekenonderzoek is geconstateerd dat [naam7] BV op haar openingsbalans per 12 juni 2014 een bedrag van 207.326 voor betaalde goodwill heeft geactiveerd, als zijnde de vergoeding voor een van [naam4] BV overgenomen cliëntenportefeuille. Hiertegenover heeft [naam7] BV een zelfde bedrag gepassiveerd aan van [naam4] BV overgenomen schulden. Het betreft (oude) schulden van [naam4] BV aan [de bank1] , [de bank2] , [naam10] en [naam5] , waarvoor belanghebbende zich hoofdelijk (mede) aansprakelijk had gesteld. In 2014 heeft [naam7] BV een bedrag van 21.329 en in 2015 een bedrag van 99.459 betaald ter gedeeltelijke aflossing van deze schulden. De Inspecteur heeft zich voor de heffing van de vennootschapsbelasting van [naam7] BV op het standpunt gesteld dat van overgenomen goodwill geen sprake is geweest en de afschrijving daarop niet geaccepteerd. Voor de heffing van de IB/PVV heeft de Inspecteur het standpunt ingenomen dat de betalingen op deze schulden moeten worden aangemerkt als aflossingen op privé schulden van belanghebbende. De Inspecteur heeft deze betalingen aangemerkt als uitdelingen van winst door [naam7] BV aan belanghebbende en de genoemde bedragen tot het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang gerekend.

2.10. Samengevat betreft het de volgende correcties. De Inspecteur heeft voor alle jaren belastingrente in rekening gebracht. Tevens zijn voor vier aanslagen IB/PVV vergrijpboetes van 50% (deels gematigd) opgelegd.

	2012	2013	2014	2016
	Nav	Nav	Nav	Aanslag
Vastgesteld/aangegeven inkomen box 1	-37.485	0	31.993	24.103
Loon op privé bank ontvangen	86.630	77.226	76.230	128.560
Inkomen eigen woning		-34.131		
= Inkomen box 1	49.145	43.095	108.223	152.663
Verliesverrekening	-2.296			
= Belastbaar inkomen box 1	46.849	43.095	108.223	152.663
Belastbaar inkomen box 2 (uitdeling)			21.329	
Navordering IB/PVV / aanslag IB/PVV	14.461	16.033	58.993	55.884
Vergrijpboete	7.230	5.000	20.000	0

2.11. Naar aanleiding van de aangebrachte correcties zijn over 2013 en 2014 ook navorderingsaanslagen ZVW opgelegd (2013: 2.873; 2014: 2.776), ter zake waarvan belastingrente in rekening is gebracht. Met betrekking tot deze aanslagen zijn geen vergrijpboetes opgelegd.

2.12. De Inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar van 22 juli 2020 de aanslagen, rente- en boetebeschikkingen voor de jaren 2012, 2013, 2014 en 2016 ongegrond verklaard. Het bezwaar voor het jaar 2015 heeft de Inspecteur wegens termijnoverschrijding niet-ontvankelijk verklaard. De Inspecteur heeft het bezwaar tevens aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering opgevat en dit verzoek in hetzelfde geschrift vervolgens - met rechtsmiddelenverwijzing - ongegrond verklaard.

2.13. De Rechtbank heeft geoordeeld dat de Inspecteur belanghebbende voor het jaar 2015 terecht wegens termijnoverschrijding niet-ontvankelijk heeft geacht in haar bezwaar. Het beroep daartegen is ongegrond verklaard. De Rechtbank heeft het beroepschrift vervolgens als te behandelen bezwaarschrift tegen de beslissing op het verzoek om ambtshalve vermindering doorgezonden naar de Inspecteur. De beroepen tegen de aanslagen IB/PVV en ZVW voor de andere jaren heeft de Rechtbank ongegrond verklaard. De Rechtbank heeft de beroepen voor die jaren wel gegrond verklaard met betrekking tot de vergrijpboetes en die verminderd. De Rechtbank heeft aan belanghebbende wegens overschrijding van de redelijke behandeltermijn een vergoeding van immateriële schade van 1.000 toegekend. Tevens heeft de Rechtbank de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende en vergoeding van het griffierecht gelast.

2.14. De Inspecteur heeft het door de Rechtbank onder 2.13 genoemde doorgezonden bezwaar tegen de afwijzende beslissing op het verzoek op ambtshalve vermindering van de aanslag over 2015 op 8 september 2023 afgedaan. Hij heeft de vergrijpboete verminderd van 50.000 naar 15.000 en het bezwaar voor het overige ongegrond verklaard. Deze uitspraak op bezwaar staat onherroepelijk vast.

3 Geschil

In geschil zijn de (navorderings-)aanslagen en de boetebeschikkingen. Tevens is in geschil of belanghebbende voor het jaar 2015 terecht niet-ontvankelijk is verklaard in bezwaar.

4 Beoordeling van het geschil

Ontvankelijkheid bezwaar 2015

- 4.1. Tussen partijen is niet in geschil dat belanghebbende te laat bezwaar heeft gemaakt tegen de navorderingsaanslag voor het jaar 2015 en dat geen sprake is geweest van een verschoonbare termijnoverschrijding als bedoeld in artikel 6:11 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). De Inspecteur heeft belanghebbende daarom niet-ontvankelijk verklaard in haar bezwaar en de Rechtbank heeft het hiertegen gerichte beroep verworpen.
- 4.2. Belanghebbende stelt dat het arrest van de Hoge Raad van 16 juli 2021 met zich brengt dat de Inspecteur de niet-ontvankelijkheid van het bezwaar had moeten negeren. Zij verzoekt dat alsnog te doen om haar rechtspositie te kunnen waarborgen.
- 4.3. Het Hof overweegt dat het genoemde arrest niet de strekking heeft dat de Inspecteur geen onderzoek zou mogen doen naar de ontvankelijkheid van het bezwaar. Daarnaast is van ambtshalve beoordeling door de Rechtbank van de ontvankelijkheid van het bezwaar geen sprake geweest, zodat het genoemde arrest ook om die reden geen rol speelt. De rechtspositie van belanghebbende is ook niet geschaad. De Inspecteur heeft het bezwaarschrift immers tevens opgevat als een verzoek om ambtshalve vermindering en daarop een afwijzende beslissing genomen. De Rechtbank heeft het door belanghebbende ingediende beroepschrift (mede) aangemerkt als een tijdig, maar bij de verkeerde instantie, ingediend bezwaarschrift tegen die afwijzende beslissing en dit geschrift op grond van artikel 6:15 van de Awb doorgezonden naar de Inspecteur. Het beroep tegen het oordeel van de Rechtbank over het jaar 2015 is daarom ongegrond.

Inkomsten uit arbeid (2012, 2013, 2014 en 2016)

- 4.4. De Inspecteur heeft de onder 2.7. genoemde betalingen aangemerkt als van [naam4] BV en [naam7] ontvangen loon. Volgens belanghebbende kan van loon geen sprake zijn omdat contracten zijn gesloten en facturen zijn verzonden op naam van de vennootschappen, hetgeen betekent dat de uitbetaling van de gefactureerde bedragen aan belanghebbende slechts kan leiden tot het ontstaan van vorderingen van die vennootschappen op belanghebbende.
- 4.5. Het Hof overweegt dat vaststaat dat de in de jaren 2012, 2013 en 2014 gefactureerde en ontvangen bedragen in het geheel niet in de boekhouding van [naam4] BV zijn verwerkt. De in de jaren 2015 en 2016 gefactureerde en ontvangen bedragen zijn wel in de boekhouding van [naam7] BV verwerkt als omzet en verschuldigde btw van die vennootschap en als vordering in rekening courant op belanghebbende. Belanghebbende heeft zelf de facturen voor de door haar bij derden verrichte werkzaamheden opgemaakt en heeft daarop vermeld dat betaling op de door haar aangegeven privé bankrekening diende plaats te vinden. Dat hebben de opdrachtgevers vervolgens ook gedaan. Deze handelwijze werd alleen bij de activiteiten van belanghebbende verricht; niet bij andere werknemers van [naam4] BV of [naam7] BV. Belanghebbende heeft de op haar bankrekening ontvangen bedragen (2012: 86.830, 2013: 77.226, 2014: 76.230, 2016: 128.560) volledig gebruikt voor privédoeleinden. Belanghebbende ontving in de betreffende jaren van [naam4] BV geen enkele loonbetaling en in 2016 van [naam7] BV een in verhouding tot de gefactureerde bedragen slechts zeer geringe loonbetaling (5.145). Uit de door de Inspecteur verstrekte inkomens- en vermogensgegevens blijkt dat belanghebbende zonder ontvangst van deze bedragen niet in haar levensonderhoud had kunnen voorzien. Uit die gegevens blijkt ook dat belanghebbende en de partner ultimo 2011 al een zeer aanzienlijk schuld van meer dan 3.000.000 aan [naam4] BV hadden en belanghebbende niet in staat kon worden geacht de als rekening courantschuld aangemerkte bedragen ook daadwerkelijk terug te

betalen. Van enige feitelijke terugbetaling aan de vennootschappen is niets gebleken. Uit de handelwijze in de jaren 2012 tot en met 2014, waarin van de op naam van [naam4] BV gefactureerde bedragen in het geheel niets in de boekhouding van die vennootschap werd verantwoord, blijkt te meer dat belanghebbende de betreffende inkomsten niet aan de vennootschap(pen) ten goede wilde laten komen. Uit de handelwijze van belanghebbende blijkt daarom naar het oordeel van het Hof dat belanghebbende, [naam4] BV en [naam7] BV de op naam van de vennootschappen bij derden gedeclareerde bedragen ofwel in het geheel niet aan de betreffende vennootschap ten goede wilden laten komen, ofwel volledig als beloning voor de door belanghebbende op naam van [naam4] BV en [naam7] BV verrichte werkzaamheden hebben willen aanmerken en dat, ondanks de verwerking in de boekhouding in de jaren 2015 en 2016, geen reële schuld in rekening courant van belanghebbende is ontstaan, zoals de Inspecteur heeft gesteld en belanghebbende onvoldoende gemotiveerd heeft weersproken. De Inspecteur heeft daarom terecht de door belanghebbende in de jaren 2012, 2013, 2014 en 2016 ontvangen betalingen als inkomen uit werk en woning aangemerkt. Het subsidiaire standpunt van de Inspecteur dat belanghebbende in ieder geval een zakelijk loon als bedoeld in artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964 in aanmerking had moeten nemen, behoeft dan geen bespreking meer.

Uitdeling / inkomen uit aanmerkelijk belang (2014)

- 4.6. [naam7] BV heeft in 2014 een bedrag van 21.329 afgelost op schulden van [naam4] BV. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat deze betaling aangemerkt moet worden als een verkapte uitdeling van winst door [naam7] BV en daarmee als inkomen uit aanmerkelijk belang. Met betrekking tot de bewijslast beroept de Inspecteur zich in dit verband op artikel 27e, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. In dit artikel is bepaald dat indien de vereiste aangifte niet is gedaan, de rechter het beroep tegen de uitspraak op bezwaar ongegrond moet verklaren, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak onjuist is. Van het niet doen van de vereiste aangifte is sprake als aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken in de aangifte die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Gebreken in de aangifte worden slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige zich ten tijde van het doen van aangifte wist of zich bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag niet zou worden geheven².
- 4.7. Uit het hierboven weergegeven oordeel van het Hof over de door belanghebbende op haar privé bankrekening ontvangen bedragen blijkt dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende de door haar in 2014 ontvangen bedragen ten onrechte niet als inkomen uit werk en woning in haar aangifte IB/PVV over dat jaar heeft opgenomen. Partijen hebben desgevraagd verklaard dat hierdoor de volgens aangifte verschuldigde belasting zowel in absolute zin als verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de verschuldigde belasting. Naar het oordeel van het Hof wist belanghebbende dit op het moment dat zij aangifte IB/PVV deed. Belanghebbende is jarenlang als interim manager bij verschillende bedrijven werkzaam geweest en beschikt daardoor over financiële kennis. Belanghebbende wilde de voor haar eigen activiteiten bij derden gedeclareerde bedragen in het geheel niet aan [naam4] BV ten goede laten komen of had de intentie die gedeclareerde bedragen één op één als door die vennootschap uitgekeerde arbeidsbeloning aan zichzelf uit te betalen. Naar het oordeel van het Hof wist belanghebbende onder de geschetste omstandigheden dat zij die bedragen als inkomen in haar aangifte IB/PVV had moeten opnemen. Nu over de hoogte van de uitdelingscorrectie geen geschil bestaat, betekent het voorgaande dat belanghebbende moet doen blijken (overtuigend aantonen) dat of in hoeverre de navorderingsaanslag met betrekking tot die uitdelingscorrectie onjuist is.
- 4.8. Belanghebbende heeft in de eerste plaats gesteld dat zij uit zakelijke overwegingen tot betaling van die schulden is overgegaan. Volgens belanghebbende kan van een uitdeling geen sprake kan zijn omdat de door [naam7] BV in 2014 betaalde schuld een eigen schuld van [naam7] BV is geworden, doordat zij in het kader van een bedrijfsoverdracht schulden van [naam4] BV heeft overgenomen.

Volgens belanghebbende heeft [naam7] BV op 28 juni 2014 de "totaalportefeuille" van [naam4] BV overgenomen voor een koopsom van 207.326,42, welke koopsom moest worden voldaan door aflossing van een viertal schulden van [naam4] BV aan derden ([de bank1] , [de bank2] , [naam10] en [naam5]) tot hetzelfde bedrag. Het betreft schulden van [naam4] BV waarvoor belanghebbende zich in privé (mede-) aansprakelijk had gesteld. De betreffende schulden zijn in de ogen van belanghebbende in ieder geval in economische zin overgegaan op [naam7] BV, waardoor [naam7] BV met de betaling van 21.329 een eigen schuld heeft voldaan. Belanghebbende verwijst hiervoor naar twee overeenkomsten van 8 mei 2014 en 28 juni 2014. Volgens de Inspecteur heeft [naam7] BV onverplicht privéschulden van belanghebbende betaald. Omdat belanghebbende zich daarvan bewust is geweest, is sprake van een verkapte uitdeling van winst.

4.9. Van een als regulier voordeel uit aanmerkelijk belang aan te merken uitdeling van winst is sprake indien de vennootschap haar aandeelhouder als zodanig heeft willen bevoordelen en tevens de aandeelhouder zich van de bevoordeling bewust is geweest of redelijkerwijs bewust had moeten zijn³.

4.10. Belanghebbende heeft gesteld dat [naam7] BV uit zakelijke overwegingen tot betaling van de genoemde bedragen is overgegaan. In dit verband is van belang dat belanghebbende in haar reactie van 5 september 2018 op de aankondiging van de navorderingsaanslagen voor de jaren 2012, 2013 en 2014 onweersproken heeft gesteld dat de partner in december 2013 het gezin van belanghebbende en het bedrijf van [naam4] BV heeft verlaten om naar Delft te verhuizen, waarna hij niets meer van zich heeft laten horen. Belanghebbende had tot dat tijdstip haar eigen activiteiten, maar werd door het vertrek van de partner plotseling gedwongen zich ook met de dagelijkse gang van zaken in de pensioenadvies-activiteiten van [naam4] BV bezig te houden. In overleg met haar adviseur [naam11] is besloten een eigen BV op te richten waarbij de AFM vergunning zou worden gekoppeld aan werknemer [naam12] . Belanghebbende heeft hierover in haar genoemde brief het volgende geschreven:

"Op de vergadering eind maart 2014 is besloten dat een nieuw bedrijf welke ik zou oprichten met als feitelijk leider [naam12] voor de AFM de goodwill zou betalen en wij zouden als nieuw bedrijf de schulden bij de [de bank1] , [de bank2] , [naam10] en [naam5] overnemen. Dit waren voor de nieuwe club belangrijke partijen om mee verder te gaan want daar zat grotendeels de portefeuille in. [naam5] moesten wij overnemen omdat daar de schade portefeuille van onze klant liep. Dus uw stelling dat dit privé schulden zijn is geheel onjuist. Ik heb wel gezegd dat ik in privé hoofdelijk aansprakelijk was voor die schulden, maar [naam7] moest betalen."

Ook ter zitting is namens belanghebbende verklaard dat de schulden van [naam4] BV slechts werden betaald omdat [naam7] BV door wilde gaan met de activiteiten van [naam4] BV.

4.11. Het Hof overweegt dat uit het dossier onmiskenbaar blijkt dat [naam7] BV de activiteiten van [naam4] BV heeft voortgezet. Dat blijkt niet alleen uit de verklaringen van belanghebbende, maar ook uit het tot de gedingstukken behorende contract waarin is vastgelegd dat vier personeelsleden van [naam4] BV op 1 juli 2014 in dienst treden bij [naam7] BV. Dit contract is door de vier werknemers, waaronder [naam12] , voor akkoord ondertekend. Uit de gedingstukken blijkt dat ook de curator zich op het standpunt heeft gesteld dat dat [naam7] BV de activiteiten van [naam4] BV heeft voortgezet. De curator heeft daarbij wegens benadeling van de boedel een bedrag van 50.000 van [naam7] BV gevorderd. Dit bedrag is ook door [naam7] in 2016 betaald. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen is naar het oordeel van het Hof evident dat [naam7] BV de aflossing van de leningen primair heeft verricht om haar eigen belangen (waaronder die van de overgegane personeelsleden) te behartigen, namelijk voortzetting van de activiteiten van [naam4] BV mogelijk te maken, en dat daarbij niet bevoordeling van haar aandeelhouder werd beoogd. Dat belanghebbende daarmee tevens zelf werd bevrijd van een tot de huwelijksgemeenschap behorende aansprakelijkheidsschuld, doet hier niet aan af. Dat betekent naar het oordeel van het Hof dat belanghebbende overtuigend heeft aangetoond dat van de voor een uitdeling van winst vereiste bevoordelingsbedoeling bij [naam7] BV en van bewustheid daarvan bij belanghebbende geen sprake is geweest. De uitdelingscorrectie moet daarom vervallen.

Vergrijpboetes (2012, 2013 en 2014)

- 4.12. De Inspecteur heeft met betrekking tot de navorderingsaanslagen IB/PVV voor de jaren 2012 tot en met 2014 vergrijpboetes opgelegd op grond van artikel 67e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, waarbij de Inspecteur belanghebbende (voorwaardelijk) opzet verwijt. Op grond van paragraaf 25 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst zijn de vergrijpboetes gesteld op 50% van de nagevorderde belasting, welke boetes voor de jaren 2013 en 2014 door de Inspecteur nog zijn gematigd. De opgelegde vergrijpboetes bedragen 7.230 (2012), 5.000 (2013) en 20.000 (2014). Voor het jaar 2015 was een vergrijpboete van 50.000 opgelegd. Deze is verminderd tot 15.000 en staat inmiddels onherroepelijk vast (zie 2.14).
- 4.13. De Rechtbank heeft de vergrijpboetes verminderd tot 1.870 (2012), 1.350 (2013) en 5.490 (2014) waarbij zij een vermindering wegens overschrijding van de redelijke termijn van 15% (2012) en 10% (2013 en 2014) heeft toegepast.
- 4.14. De bewijslast met betrekking tot de vraag of sprake is van voorwaardelijk opzet rust op de Inspecteur. Op grond van het arrest van de Hoge Raad van 8 april 2024 is niet voldoende dat de Inspecteur het opzet aannemelijk maakt, maar dient hij overtuigend aan te tonen (te doen blijken) dat daarvan sprake is. Uit hetgeen hiervoor is overwogen, blijkt dat belanghebbende in de jaren 2012 tot en met 2014 op eigen initiatief voor de door haar zelf verrichte werkzaamheden facturen op naam van [naam4] BV (een vennootschap waarvan zij bestuurder was) heeft verzonden, maar daarbij betaling op haar privé bankrekening heeft bedongen. Die facturen werden niet in de boekhouding van [naam4] BV verwerkt, terwijl dat bij de facturen van werkzaamheden verricht door andere werknemers van [naam4] BV wel werd gedaan. De ontvangen gelden heeft belanghebbende vervolgens volledig voor privédoeleinden gebruikt. Zoals het Hof hiervoor heeft overwogen, is belanghebbende jarenlang als interim manager bij verschillende bedrijven werkzaam geweest en beschikte zij over financiële kennis. Belanghebbende wilde de voor haar eigen activiteiten bij derden gedeclareerde bedragen in het geheel niet aan [naam4] BV ten goede laten komen. Onder de geschetste omstandigheden kan het niet anders dan dat belanghebbende wist dat zij die bedragen als inkomen in haar aangifte IB/PVV had moeten opnemen. Gelet hierop heeft de Inspecteur overtuigend aangetoond dat het aan opzet van belanghebbende is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld.
- 4.15. Omdat de uitdelingscorrectie vervalt, dient de daarop betrekking hebbende boete te vervallen.
- 4.16. Het Hof acht de door de Rechtbank voor de jaren 2012 (1.870) en 2013 (1.350) vastgestelde boetes passend en geboden. Voor het jaar 2014 zal het Hof de boete verminderen tot 3.000 omdat deze niet meer betrekking heeft op de uitdelingscorrectie. Voor een verdere vermindering van de boetes wegens de duur van de procedure is geen aanleiding omdat het Hof binnen twee jaar na indiening van het hogerberoepschrift (4 februari 2022) uitspraak doet⁵.

Navorderingsaanslagen ZVW

- 4.17. Het hoger beroep ziet mede op de navorderingsaanslagen ZVW. Belanghebbende heeft hiertegen geen zelfstandige grieven aangevoerd. Het hoger beroep is in zoverre ongegrond.

Belastingrente

- 4.18. Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de belastingrente. Belanghebbende heeft hiertegen geen zelfstandige grieven aangevoerd. Het hoger beroep is in zoverre slechts gegrond voor zover het de vorenbedoelde vermindering van de navorderingsaanslag over 2014 betreft.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

5 Griffierecht en proceskosten

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 1.750 voor de kosten in hoger beroep (2 punten (beroepschrift en bijwonen zitting) wegingsfactor 1 875).

6 Beslissing

Het Hof:

bevestigt de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissingen over de navorderingsaanslag IB/PW, de belastingrente en de vergrijpboete voor het jaar 2014,
vermindert de navorderingsaanslag IB/PVV voor het jaar 2014 tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 108.223 en een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van nihil,
vermindert de belastingrente voor het jaar 2014 dienovereenkomstig,
vermindert de vergrijpboete voor het jaar 2014 tot 3.000,
veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van 1.750, en gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, te weten 136 in verband met het hoger beroep bij het Hof.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A.I. van Amsterdam voorzitter, mr. R.F.C. Spek en mr. B.F.A. van Huijgevoort, in tegenwoordigheid van mr. J.H. Riethorst als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op: 16 januari 2024

De griffier, De voorzitter,

(J.H. Riethorst) (A.I. van Amsterdam)

Een afschrift van deze uitspraak is in Mijn Rechtspraak geplaatst. Indien u niet digitaal procedeert, is een afschrift aangetekend per post verzonden op: 17 januari 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 16 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1153

² Zie o.a. HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1083 en HR 29 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:970.

³ o.a. HR 15 mei 1985, nr. 22154, BNB 1985/271

⁴ HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526

⁵ HR 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9006
