

ECLI:NL:GHSHE:2019:4050

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	31-10-2019
Datum publicatie	10-12-2019
Zaaknummer	18/00575
Formele relaties	Cassatie: ECLI:NL:HR:2020:1668
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep Verwijzing na Hoge Raad
Inhoudsindicatie	Eerst na verwijzing ingenomen stelling dat art. 8:42 Awb is geschonden, wordt buiten beschouwing gelaten. Deze stelling is niet eerder ingenomen, ook niet in cassatie. De verwijzingsopdracht geeft geen ruimte voor een onderzoek van deze stelling. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat de aflossing van een schuld van ruim 1,8 miljoen ten goede is gekomen aan [B]. Op grond van een eerder afgesloten vaststellingsovereenkomst kan dit bedrag dan niet ten laste van de winst worden gebracht. Door dat wel te doen heeft belanghebbende niet de vereiste aangifte gedaan en geldt omkering van de bewijslast. Belanghebbende voldoet niet aan haar bewijslast. Hoger beroep ongegrond, maar wel vergoeding van immateriële schade omdat de procedure na verwijzing meer dan één jaar heeft geduurd.
Wetsverwijzingen	Algemene wet bestuursrecht 8:42
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2019/2809 V-N 2020/8.1.2 NLF 2019/2783 met annotatie van

Uitspraak

GERECHTSHOF s-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Kenmerk: 18/00575

Uitspraak op het hoger beroep van

[belanghebbende] B.V.,

gevestigd te [woonplaats] ,

hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de Rechtbank Gelderland te Arnhem (hierna: de Rechtbank) van

29 juli 2014, nummer AWB 13/2934 in het geding tussen

belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de Inspecteur,

betreffende de hierna te melden aanslag in de vennootschapsbelasting.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2004 een aanslag in de vennootschapsbelasting opgelegd naar een belastbaar bedrag van 2.938.765. Tevens is bij beschikking 125.844 heffingsrente in rekening gebracht. De Inspecteur heeft de aanslag en beschikking, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak op bezwaar gehandhaafd.
- 1.2. Belanghebbende is tegen deze uitspraak in beroep gekomen bij de Rechtbank. De griffier van de Rechtbank heeft van belanghebbende een griffierecht geheven. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.3. Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden. De griffier heeft van belanghebbende een griffierecht geheven. Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft het hoger beroep tegen de aanslag voor het jaar 2004 ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden beroep in cassatie ingesteld. Bij arrest van 5 oktober 2018, nr. 17/00373, ECLI:NL:HR:2018:1850, heeft de Hoge Raad het beroep in cassatie gegrond verklaard en de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden vernietigd, doch uitsluitend voor zover daarbij de uitspraak van de Rechtbank betreffende de voor het jaar 2004 opgelegde aanslag in de vennootschapsbelasting is bevestigd, en het geding naar dit Hof verwezen ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van het arrest.
- 1.5. Belanghebbende en de Inspecteur zijn door de griffier in de gelegenheid gesteld tot een schriftelijke reactie op het verwijzingsarrest. De Inspecteur heeft bij brief van 17 januari 2019 een conclusie ingezonden. Belanghebbende heeft bij brief van 25 februari 2019 een reactie op het arrest en op de conclusie van de Inspecteur ingezonden.
- 1.6. De zitting heeft plaatsgehad op 11 september 2019 te s-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord [gemachtigde] , de gemachtigde van belanghebbende, bijgestaan door [A] , alsmede, namens de Inspecteur, [inspecteur 1] , [inspecteur 2] en [inspecteur 3] .
- 1.7. De Inspecteur heeft op deze zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij.
- 1.8. Het Hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.9. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat in afschrift aan partijen is verzonden.

2 Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting zijn in deze zaak de volgende feiten en omstandigheden voor het Hof komen vast te staan.

- 2.1. Voor de vaststaande feiten verwijst het Hof naar de rechtsoverwegingen 2.1 tot en met 2.13 van de uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden en naar de feitelijke uitgangspunten onder 2.1.1 tot en met 2.1.6 van het verwijzingsarrest, die alle als hier herhaald en ingelast moeten worden beschouwd.
- 2.2. Belanghebbende heeft een aangifte vennootschapsbelasting 2004 ingediend, berekend naar een belastbaar bedrag van 904.270.
- 2.3. De Inspecteur heeft, na aankondiging, met dagtekening 11 oktober 2008 de onderhavige aanslag opgelegd. Hierbij heeft verweerder de volgende correcties op het belastbare bedrag aangebracht:

1. Schulden [B]	1.815.121
2. Leningen [C]	15.245
3. Leningen [D]	35.000
4. Schuld [E]	47.941
5. Privé-uitgaven [F]	20.000
6. Declaraties [F]	5.559
7. Cheques [F]	53.579
8. Promotiemateriaal / overige kosten	42.050
Totaal correcties	2.034.495

- 2.4. Op 31 december 2001 heeft [belanghebbende] B.V. een schuld van f 4.000.000 (1.815.121) aan [B] . Deze schuld is in het verleden ontstaan. Bij het vorige boekenonderzoek heeft de Inspecteur deze schuld niet geaccepteerd en zich daarbij op het standpunt gesteld dat de zakelijkheid van de schuld niet was aangetoond.
Bij een op 25 juni 2002 gesloten vaststellingsovereenkomst zijn belanghebbende en de Inspecteur overeengekomen dat het bedrag van deze schuld "() alsnog aftrekbaar [is] in jaar van terugbetaling mits duidelijk blijkt dat de betaling betrekking heeft op het eerder ontvangen bedrag van f 4.000.000 en er geen crediteurensaldo [G] aanwezig is."
- 2.5. In 2003 en 2004 zijn door belanghebbende bedragen overgeboekt naar de Rabobankrekening in [plaats] . De bedragen zijn vervolgens overgemaakt naar een Zwitserse bankrekening. Belanghebbende heeft het bedrag aangemerkt als aflossing van de schuld aan [B] en het bedrag van 1.815.121 in 2004 ten laste van de winst gebracht.
 - 2.6.1. De correctie leningen [C] houdt verband met facturen van [H] , die betrekking hebben op eerste en tweede tranche leningen die zowel door [belanghebbende] BV als door de heer [F] zijn verstrekt aan [C] . De Inspecteur heeft de kosten voor een bedrag van 15.245 aangemerkt als privékosten van de heer [F] .
 - 2.6.2. In verband met het faillissement van [J] zijn bij [K] B.V. vorderingen afgewaardeerd ten laste van het resultaat. Het bedrag van de afwaardering van 35.000 is aan de heer [F] in privé betaald door middel van bijschrijving op zijn vordering op de vennootschappen van de heer [D] .
 - 2.6.3. De Inspecteur heeft het bedrag van 47.941 dat was geboekt als "schuld [E] " niet als schuld geaccepteerd en dit bedrag tot de winst gerekend.

2.6.4. De toenmalige accountant van belanghebbende heeft ten aanzien van een aantal facturen verklaard dat de betreffende uitgaven deels privé uitgaven betreffen. De Inspecteur heeft de gefactureerde bedragen voor een bedrag van 20.000 niet als zakelijke kosten geaccepteerd, maar als privé-uitgaven van de heer [F] aangemerkt.

2.6.5 De heer [F] heeft voor een bedrag van 11.119,84 declaraties ingediend. De Inspecteur heeft aftrek van 50% van dit bedrag (5.559) geweigerd omdat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat meer dan 50% van dit bedrag zakelijke kosten betreffen.

2.6.6. Via de bankrekening van de heer [F] zijn cheques van belanghebbende geïnd tot een bedrag van 53.579, 46.

2.6.7. In 2004 zijn kasopnamen gedaan tot de volgende bedragen:

Datum	Omschrijving	Bedrag ()
15-01-2004	folders	1.000
22-01-2004	foldermateriaal ven	8.800
17-03-2004	[G]	6.260
16-12-2004	giveaways	11.900
16-12-2004	promos en gifts	6.340
25-03-2004	foldermateriaal	7.750
Totaal		42.050

Facturen van deze kosten zijn niet overgelegd.

3 Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

3.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of de onderhavige aanslag terecht en tot het juiste bedrag is opgelegd.

Belanghebbende is van mening dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord. De Inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

3.2. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor dat wat hieraan ter zitting is toegevoegd, wordt verwezen naar het van deze zitting opgemaakte proces-verbaal.

3.3. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het hoger beroep, vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en van de Inspecteur en, naar het Hof begrijpt, vermindering van de aanslag tot een belastbaar bedrag van 904.270. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

4.1. Belanghebbende heeft eerst na het verwijzingsarrest, tijdens het onderzoek ter zitting, gesteld dat de Inspecteur in strijd heeft gehandeld met artikel 8:42 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna:

Awb) omdat hij ten onrechte niet alle op de zaak betrekking hebbende gespreksverslagen over het boekenonderzoek heeft overgelegd. Het Hof is van oordeel dat behandeling van deze stelling een onderzoek van feitelijke aard vergt, waarvoor de verwijzingsopdracht geen ruimte biedt. Het Hof merkt daarbij op dat de Inspecteur bij brief van 18 oktober 2013 stukken heeft overgelegd betreffende het boekenonderzoek, waaronder de vragen die tijdens het boekenonderzoek zijn gesteld en de concept-antwoorden van de heer [L] . Belanghebbende heeft noch in de procedure bij de Rechtbank Gelderland, noch in de procedure bij het Hof Arnhem-Leeuwarden, gesteld dat ten aanzien van dit boekenonderzoek de Inspecteur niet heeft voldaan aan artikel 8:42 Awb. Evenmin heeft belanghebbende in cassatie hierover geklaagd. Nu evenmin sprake is van een geval waarin de aanleiding tot het aanvoeren van een nieuwe stelling pas door of na het verwijzingsarrest is ontstaan, zal het Hof deze stelling buiten beschouwing laten.

- 4.2. Op grond van artikel 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) in verbinding met artikel 27h van de AWR wordt het hoger beroep ongegrond verklaard, indien belanghebbende de vereiste aangifte niet heeft gedaan, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op bezwaar onjuist is. Voor de vennootschapsbelasting geldt dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien de op basis van de gedane aangifte verschuldigde belasting, zowel relatief als absoluut, aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Of dat het geval is, moet worden beoordeeld aan de hand van de normale regels van de stelplicht en bewijslast. De bewijslast dat de aangifte onjuist is, rust op de Inspecteur. Inhoudelijke gebreken in de aangifte worden slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven (Hoge Raad 30 oktober 2009, nr. 07/10513, ECLI:NL:HR:2009:BH1083 en Hoge Raad 1 oktober 2010, nr. 09/02151, ECLI:NL:HR:2010:BN8731).
- 4.3. Voor het antwoord op de vraag of belanghebbende de vereiste aangifte heeft gedaan zal het Hof in de eerste plaats beoordelen of met het overmaken van een bedrag van 1.815.121 naar een Rabobankrekening in [plaats] , de schuld van belanghebbende aan [B] is afgelost. Vaststaat dat de betreffende Rabobankrekening wordt beheerd door de heer [F] en dat hij als enige bevoegd is om over deze bankrekening te beschikken. Uit de stukken volgt dat het bedrag van 1.815.121 na bijboeking op de Rabobankrekening is overgemaakt naar een bankrekening in Zwitserland. Belanghebbende, op wie de bewijslast rust van zijn stelling dat met deze betalingen de schuld aan [B] is afgelost, heeft geen stukken overgelegd op grond waarvan moet worden geoordeeld dat het bedrag ten goede is gekomen aan [B] . Het Hof acht gelet hierop niet aannemelijk dat sprake is van aflossing van een schuld. Veeleer aannemelijk is de stelling van de Inspecteur dat belanghebbende dit bedrag door betaling daarvan op een bankrekening die wordt beheerd door de heer [F] in de beschikkingsmacht van de heer [F] heeft gebracht en dat die gelden daar, mede gelet op de overboeking naar een Zwitserse bankrekening, ook zijn gebleven. Het bedrag van 1.815.121 is daarom - gelet op hetgeen is vastgelegd in de vaststellingsovereenkomst - ten onrechte in aftrek gebracht. De aldus op grond van de aangifte verschuldigde belasting is zowel in absolute als in relatieve zin aanzienlijk lager dan de verschuldigde belasting. Door in de aangifte uit te gaan van de aflossing van een schuld aan [B] , terwijl daarvan in werkelijkheid geen sprake was omdat zij dit bedrag heeft voldaan aan haar directeur-groootaandeelhouder, is belanghebbende zich er bovendien van bewust geweest of had zij zich daarvan bewust kunnen en moeten zijn dat dat hierdoor een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven.
- 4.4. Gelet op het voorgaande heeft de Inspecteur aannemelijk gemaakt dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan als bedoeld in artikel 27e van de AWR, zodat de bewijslast moet worden omgekeerd en verzward. De omstandigheid dat sprake is van omkering en verzwaring van de bewijslast, laat onverlet dat de Inspecteur bij het vaststellen van de belastingaanslag dan wel bij het doen van uitspraak op bezwaar niet naar willekeur mag handelen. Er moet sprake zijn van een redelijke schatting.

- 4.5. In aanmerking genomen hetgeen hiervoor onder 4.3 is overwogen, heeft de Inspecteur terecht het bedrag van 1.815.121 in de heffing betrokken. Voor de correctie in verband met de privé-uitgaven van [F] en de door [F] ingediende declaraties geldt dat op belanghebbende reeds de last rust te bewijzen dat en zo ja, tot welk bedrag deze kosten zijn gemaakt. De Inspecteur heeft deze kosten, waarvoor (volledig) bewijs ontbreekt, in redelijkheid op 50% van het geclaimde bedrag kunnen stellen. De bewijslast dat sprake is van een schuld [E] en dat kosten zijn gemaakt in verband met de aanschaf van promotiemateriaal rust eveneens op belanghebbende. De Inspecteur heeft de bedragen van respectievelijk 47.941 en 42.050 bij het ontbreken van dit bewijs terecht in de heffing betrokken. Vaststaat dat cheques van belanghebbende van 53.579 door [F] zijn geïnd. De Inspecteur heeft dit bedrag terecht bij belanghebbende in aanmerking genomen. Ook overigens acht het Hof de door de Inspecteur aangebrachte correcties redelijk. De aanslag berust gelet op het voorgaande op een redelijke schatting.
- 4.6. Op belanghebbende rust de last te doen blijken dat en in hoeverre de uitspraken op bezwaar onjuist zijn. Met hetgeen hij heeft aangevoerd is belanghebbende naar het oordeel van het Hof niet in die bewijslast geslaagd. Het hoger beroep moet ongegrond worden verklaard.

Immateriële schadevergoeding

- 4.7. Indien de Hoge Raad de uitspraak van een Gerechtshof vernietigt en het geding verwijst naar een ander Gerechtshof heeft als uitgangspunt te gelden dat de verwijzingsrechter uitspraak doet binnen een jaar na het arrest van de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft op 5 oktober 2019 de onder 2 bedoelde uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden vernietigd en de zaak verwezen naar dit Hof. De onderhavige uitspraak wordt gedaan op 24 oktober 2019, zodat meer dan een jaar is verstreken na het arrest van de Hoge Raad. Nu de overschrijding van de redelijke termijn minder dan een half jaar bedraagt, zal aan belanghebbende een vergoeding voor immateriële schade worden toegekend van 500.

Slotsom

- 4.8. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is, de uitspraak van de Rechtbank dient te worden bevestigd en de minister voor Rechtsbescherming moet worden veroordeeld tot vergoeding van de immateriële schade die belanghebbende na verwijzing heeft geleden tot een bedrag van 500.

Ten aanzien van de proceskosten

- 4.9. Nu het verzoek om vergoeding van immateriële schade wordt toegewezen, acht het Hof termen aanwezig de minister voor Rechtsbescherming te veroordelen tot betaling van een tegemoetkoming in de kosten die belanghebbende na cassatie in verband met de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken. Het Hof stelt deze tegemoetkoming, mede gelet op het bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht, op $1,5$ (punten) \times 512 (waarde per punt) \times $0,5$ (factor gewicht van de zaak) \times 1 (factor samenhangende zaken) is 384.
- 4.10. Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende overige voor vergoeding in aanmerking komende kosten als bedoeld in artikel 1 van het Besluit proceskosten bestuursrecht heeft gemaakt.

5 Beslissing

Het Hof

- verklaart het hoger beroep ongegrond,
- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank,

- veroordeelt de minister voor Rechtsbescherming tot vergoeding van de immateriële schade die belanghebbende na verwijzing heeft geleden tot een bedrag van 500, en
- veroordeelt de minister voor Rechtsbescherming in de kosten van het geding na cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op in totaal 384.

Aldus gedaan op 31 oktober 2019 door T.A. Gladpootjes, voorzitter, M.M. de Werd en S.A.J. Bastiaansen, in tegenwoordigheid van A.A. van Wendel de Joode, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

Het aanwenden van een rechtsmiddel:

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden (Belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH s-Gravenhage. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen.

1. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. Het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. e 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.