

NLF 2018/2225

Onbegrijpelijk oordeel over omkering en verzwaring bewijslast

HR, 5 oktober 2018, 17/00374, ECLI:NL:HR:2018:1839

SAMENVATTING

De activiteiten van A (bv) bestonden uit het verkopen van reizen aan toeristen naar – onder meer – Isla Margarita (Venezuela). De dga (belanghebbende) van A is als verdachte van witwassen betrokken geweest bij een strafrechtelijk onderzoek. Publicaties in een landelijk dagblad omtrent dit strafrechtelijk onderzoek zijn voor de Inspecteur aanleiding geweest een fiscaal onderzoek te starten voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Dit heeft geleid tot (navorderings)aanslagen IB/PVV en vpb. In deze procedure over de correcties in de IB/PVV heeft Hof Arnhem-Leeuwarden met omkering en verzwaring van de bewijslast geoordeeld dat de correcties terecht zijn aangebracht. De Inspecteur heeft de correcties in redelijkheid kunnen baseren op hetgeen is gebleken tijdens het FIOD-onderzoek en het fiscaal onderzoek. X heeft cassatieberoep ingesteld. De middelen I en II falen op grond van hetgeen is overwogen in de rechtsoverwegingen 2.3.1 tot en met 2.4 van HR 5 oktober 2018, 17/00373, ECLI:NL:HR:2018:1850. De Hoge Raad verklaart het cassatieberoep gegrond voor zover X opkomt tegen het oordeel van het Hof dat hij voor de jaren 2002, 2003, 2004 en 2006 niet de vereiste aangifte heeft gedaan. De oordelen van het Hof zijn op dit punt ontoereikend gemotiveerd. De overige stellingen falen, aldus de Hoge Raad. De zaak wordt verwezen naar Hof Den Bosch voor een hernieuwde beoordeling van de (navorderings)aanslagen voor de jaren 2002, 2003, 2004 en 2006, waarbij in de eerste plaats moet worden onderzocht of voor die jaren de vereiste aangifte is gedaan.

NOOT

Zie mijn noot bij het hiermee samenhangende arrest van de Hoge Raad van dezelfde datum met nummer 17/00373 (NLF 2018/2224).

Ludwijn Jaeger*Jaeger Advocaten-belastingkundigen***BRON**

Arrest gewezen op het beroep in cassatie van X (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 20 december 2016, nrs. 14/00944 tot en met 14/00955 en 16/00071, op het hoger beroep van belanghebbende tegen uitspraken van de Rechtbank Gelderland (nrs. AWB13/885 tot en met 13/890, AWB13/4021 tot en met 13/4023, AWB13/4025 tot en met 13/4027 en AWB 14/2131) betreffende aan belanghebbende voor de jaren 2000 tot en met 2006 opgelegde (navorderings)aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft de zaak doen toelichten door M. Hendriks en J. Berns, advocaten te Nijmegen.

2. Beoordeling van de middelen

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende is enig aandeelhouder en directeur van A Holding bv (hierna: de bv). De bv is de moedermaatschappij van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting waarvan haar dochtervennootschap B bv (hierna: de dochtervennootschap) deel uitmaakt.

2.1.2. De bedrijfsactiviteiten van de bv en de dochtervennootschap in de onderhavige jaren (2000-2006) omvatten onder meer het verkopen van reizen naar Venezuela. Voor de organisatie van deze reizen werd gebruik gemaakt van de diensten van C ca (hierna: C). C werd vertegenwoordigd door D (hierna: D).

2.1.3. In 2006 is de Inspecteur een controle-onderzoek gestart bij belanghebbende, de bv en de dochtervennootschap (hierna: het controle-onderzoek). Naar aanleiding van dit onderzoek is de FIOD-ECD in 2008 een strafrechtelijk onderzoek begonnen tegen belanghebbende, de bv en de dochtervennootschap (hierna: het FIOD-onderzoek). Van het controle-onderzoek is geen rapport opgemaakt.

Uit voormelde onderzoeken is gebleken dat in de jaren 2000 en 2001 in de administratie van de bv in totaal acht facturen zijn opgenomen betreffende "Handling fee en transportkosten (C)". Het gaat daarbij steeds om een vast bedrag van USD 17.500 per vlucht, en om een totaal van, omgerekend, ruim € 2.000.000 per jaar. Deze facturen (hierna: de vluchtfacturen) zijn blijkens haar administratie aanvankelijk niet door de bv betaald, maar de daarop vermelde bedragen zijn bijgeschreven op een (bestaande) schuld van de bv aan C.

Uit de hiervoor genoemde onderzoeken is voorts gebleken dat D op zijn naam een bankrekening bij de Rabobank heeft geopend en dat uitsluitend belanghebbende gemachtigd was voor deze rekening (hierna: de bankrekening).

2.1.4. In het van het FIOD-onderzoek opgemaakte overzichtsproces-verbaal (hierna: het OPV) wordt het vermoeden uitgesproken dat de vluchtfacturen vals zijn en dat belanghebbende met behulp van de vluchtfacturen gelden heeft onttrokken aan de bv en/of de dochtervennootschap en deze gelden via de bankrekening uiteindelijk heeft gestort op een op zijn naam gestelde en in Luxemburg aangehouden bankrekening.

2.1.5. De strafkamer van de Rechtbank Gelderland heeft bewezen geacht dat in de administratie van de bv acht valse facturen (de vluchtfacturen) werden opgenomen en dat belanghebbende daaraan feitelijke leiding heeft gegeven. De strafkamer van de Rechtbank heeft voorts geoordeeld dat uit het FIOD-onderzoek is gebleken dat de met deze valse facturen gemoeide bedragen ten onrechte werden bijgeschreven op een schuld van de bv aan C. De strafkamer van de Rechtbank heeft verder bewezen geacht dat belanghebbende als enige beschikte over (de gelden op) twee in Luxemburg aangehouden bankrekeningen waarop in contant geld stortingen zijn gedaan, en dat belanghebbende, door de saldi op die bankrekeningen niet te vermelden in zijn aangiften voor de inkomstenbelasting voor de jaren 2002, 2003 en 2004, die aangiften opzettelijk onjuist en onvolledig heeft gedaan.

2.1.6. De onderhavige (navorderings)aanslagen zijn opgelegd op grond van de uitkomsten van het controle-onderzoek en het FIOD-onderzoek. De correcties van de eerder vastgestelde belastbare inkomens respectievelijk de aangegeven belastbare inkomens zijn door de Inspecteur voor elk jaar gespecificeerd, toegelicht en aangekondigd in afzonderlijke brieven (hierna: de correctiebrieven). De correcties houden het volgende in.

De bedragen van de vluchtfacturen (€ 2.300.924 voor 2000 en € 2.049.532 voor 2001) zijn aangemerkt als in die jaren door belanghebbende genoten belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang. Voor de jaren 2001 tot en met 2004 zijn - wat het jaar 2001 betreft, naast de vluchtfaactorcorrecties - diverse andere bedragen aangemerkt als belastbaar inkomen uit werk en woning, als belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang en als belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (hierna tezamen of ten dele aangeduid als: de overige correcties).

De overige correcties voor de jaren 2005 en 2006 betreffen uitsluitend een forfaitair rendement als bedoeld in artikel 5.2 Wet IB 2001. Daarbij zijn tot de rendementsgrondslag gerekend de opgerente

bedragen van de vluchtfacturen (zie hiervoor) alsmede een opgerent totaalbedrag van USD 14.629.459 dat volgens de Inspecteur betrekking heeft op bedragen die in de jaren 1996 tot en met 1999 als kosten betreffende C ten laste van de winst van de bv zijn gebracht, maar die volgens de Inspecteur in bezit van belanghebbende zijn.

2.2.1. Het Hof heeft vastgesteld dat de met de vluchtfacturen gemoeide bedragen door de bv zijn betaald op de bankrekening, dat van die rekening zeer aanzienlijke bedragen zijn overgeboekt naar een bankrekening in Zwitserland, dat belanghebbende zeer aanzienlijke bedragen in contant geld heeft gestort op een bankrekening in Luxemburg en dat hij wederom zeer aanzienlijke bedragen heeft overgeboekt van die bankrekening naar een bankrekening in Zwitserland. Onder verwijzing naar de strafrechtelijke veroordeling van belanghebbende voor het niet opnemen van saldi van buitenlandse bankrekeningen in zijn aangiften voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en naar de bevindingen in het OPV, heeft het Hof geoordeeld dat de voormelde buitenlandse bankrekeningen aan belanghebbende moeten worden toegerekend.

2.2.2. Het Hof heeft, onder verwijzing naar zijn gelijktijdig met de thans bestreden uitspraak gedane uitspraak betreffende de aan de bv opgelegde (navorderings)aanslagen in de vennootschapsbelasting voor de jaren 2000 tot en met 2004, geoordeeld i) dat de vluchtfacturen valselijk zijn opgemaakt teneinde vermogen aan de bv te kunnen onttrekken, en ii) dat de bedragen van de vluchtfacturen als uitdelingen van winst moeten worden aangemerkt en dat zowel belanghebbende als de bv zich daarvan bewust moet zijn geweest.

2.2.3. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat "(h)etzelfde geldt" voor de overige correcties betreffende het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang. Volgens het Hof heeft belanghebbende die correcties inhoudelijk niet bestreden doch heeft hij zich beperkt tot de stelling dat hij zich niet wenst te incrimineren (in verband met de tegen hem lopende strafzaak) en de stelling dat de Inspecteur niet beschikt over een nieuw feit. Deze stellingen zijn volgens het Hof tevergeefs aangevoerd.

2.2.4. Op grond van zijn hiervoor in 2.2.1 tot en met 2.2.3 weergegeven overwegingen heeft het Hof geconcludeerd i) dat de met de vluchtfacturen gemoeide bedragen belanghebbende zijn toegekomen, ii) dat belanghebbende in de onderhavige jaren de met de overige correcties van het inkomen uit aanmerkelijk belang gemoeide bedragen heeft genoten, en iii) dat belanghebbende de rechthebbende is op de hiervoor in 2.2.1 bedoelde buitenlandse bankrekeningen. Aangezien belanghebbende al deze inkomens- en vermogensbestanddelen niet heeft vermeld in zijn aangiften voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor de onderhavige jaren, en bovendien aannemelijk is dat belanghebbende de hem uitgereikte aangiftebiljetten over 2000 en 2001 niet tijdig heeft ingediend, heeft belanghebbende voor de onderhavige jaren niet de vereiste aangiften gedaan, aldus het Hof.

Het Hof heeft hieraan de slotsom verbonden dat op grond van artikel 27e, lid 1, AWR op belanghebbende de last rust te doen blijken dat en in hoeverre de uitspraken op bezwaar onjuist zijn. Het Hof heeft belanghebbende in dat bewijs niet geslaagd geacht.

2.3. De middelen I en II falen op grond van hetgeen is overwogen in de rechtsoverwegingen 2.3.1 tot en met 2.4 van het heden in de zaak met nummer 17/00373 uitgesproken arrest van de Hoge Raad, waarvan een geanonimiseerd afschrift aan dit arrest is gehecht.

2.4.1. De middelen III, IV en V richten zich tegen de hiervoor in 2.2.1 tot en met 2.2.4 weergegeven oordelen van het Hof. Zij lenen zich voor gezamenlijke behandeling.

2.4.2. De inhoud van de in de onderdelen 4.9 tot en met 4.18 van 's Hofs uitspraak opgenomen overwegingen, zoals hiervoor in 2.2 – samengevat – weergegeven, laat geen andere conclusie toe dan dat die overwegingen tevens zien op het jaar 2001. Dat aan die overwegingen het kopje "De jaren 2000 en 2002 tot en met 2006" voorafgaat, is kennelijk een misslag. De klacht in middel IV dat het Hof, behoudens zijn overweging in onderdeel 4.19 van zijn uitspraak, geen oordeel heeft gegeven over de correcties voor het jaar 2001, faalt daarom.

2.4.3. Voor zover de middelen III en IV opkomen tegen het oordeel dat voor de jaren 2000 en 2001 niet de vereiste aangifte is gedaan, falen zij, aangezien dat oordeel zelfstandig wordt gedragen door 's Hofs, in cassatie niet bestreden, vaststelling dat belanghebbende te laat, namelijk pas in de bezwaarfase, gevolg heeft gegeven aan de uitnodigingen tot het doen van aangifte.

De middelen III, IV en V falen eveneens voor zover zij zich richten tegen het oordeel dat belanghebbende niet heeft doen blijken dat en in hoeverre de uitspraken op bezwaar voor de jaren 2000 en 2001 onjuist zijn en tegen het oordeel dat de aanslagen voor die jaren berusten op een redelijke schatting. In aanmerking genomen dat de stukken van het geding geen andere conclusie toelaten dan dat de in 2.1.3 bedoelde schuld van de bv aan C in de loop van de jaren 2000 tot en met 2004 is afgelost door middel van betalingen door de bv op de bankrekening, geven deze oordelen niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Zij kunnen, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. In het licht van de uit de gedingstukken blijkende onderbouwing van de in die jaren aangebrachte correcties enerzijds, en hetgeen belanghebbende blijkens de gedingstukken in feitelijke instanties tegen die correcties heeft aangevoerd anderzijds, zijn die oordelen ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.

2.4.4. Voor zover de middelen III en IV opkomen tegen het oordeel dat belanghebbende voor de jaren 2002, 2003 en 2004 niet de vereiste aangifte heeft gedaan, slagen zij. De met de vluchtfacturen gemoeide bedragen zijn reeds begrepen in de belastbare inkomens uit aanmerkelijk belang voor de jaren 2000 en 2001. Voorts laat de inhoud van de gedingstukken geen andere conclusie toe dan dat belanghebbende de overige correcties gemotiveerd heeft betwist. Tevens heeft het Hof niet vastgesteld in hoeverre de overige correcties betreffende het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang in de jaren 2002, 2003 en 2004 verband houden met de vluchtfacturen. Gezien dit een en ander is niet begrijpelijk dat het Hof op de hiervoor in 2.2.2 en 2.2.3 weergegeven gronden tot het oordeel is gekomen dat de overige correcties betreffende de belastbare inkomens uit aanmerkelijk belang voor de jaren 2002, 2003 en 2004 juist zijn. Aangezien dit oordeel (mede) ten grondslag ligt aan het oordeel dat belanghebbende voor de jaren 2002, 2003 en 2004 niet de vereiste aangifte heeft gedaan, wordt dit laatstbedoelde oordeel in zoverre terecht bestreden.

Het vorenstaande brengt mee dat de middelen III, IV en V geen behandeling behoeven voor zover zij voor het overige betrekking hebben op de jaren 2002, 2003 en 2004.

2.4.5. Voor zover de middelen III en IV zich richten tegen het hiervoor in 2.2.1 weergegeven oordeel dat de aldaar bedoelde buitenlandse bankrekeningen aan belanghebbende moeten worden toegerekend, falen zij. Dat oordeel kan, als van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd, in cassatie niet met succes worden bestreden. In het oordeel ligt besloten dat de bedragen van de vluchtfacturen (zie hiervoor in 2.1.6) moeten worden gerekend tot de bezittingen van belanghebbende in de jaren 2005 en 2006.

Hiervan uitgaande en gelet op het bedrag aan belasting dat volgens de door belanghebbende voor het jaar 2005 ingediende aangifte verschuldigd zou zijn, geeft 's Hof's oordeel dat belanghebbende voor dat jaar niet de vereiste aangifte heeft gedaan, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Dat oordeel kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst en is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.

Hetgeen in de vorige alinea is overwogen, geldt eveneens voor zover de middelen III, IV en V zich richten tegen het oordeel dat belanghebbende niet heeft doen blijken dat en in hoeverre de uitspraak op bezwaar voor het jaar 2005 onjuist is en tegen het oordeel dat de aanslag voor dat jaar berust op een redelijke schatting.

2.4.6. De middelen III en IV slagen voor zover zij zich richten tegen het oordeel dat belanghebbende voor het jaar 2006 niet de vereiste aangifte heeft gedaan. Blijkens de hiervoor in 2.1.6 opgenomen feiten ligt aan de correctie voor dat jaar onder meer ten grondslag de stelling dat belanghebbende in dat jaar de beschikking had over een bedrag van USD 14.629.459. De hiervoor in 2.2 weergegeven oordelen bevatten niet een oordeel over de juistheid van deze stelling. Aldus is het oordeel dat belanghebbende voor het jaar 2006 niet de vereiste aangifte heeft gedaan, ontoereikend gemotiveerd. Gelet op het bedrag aan belasting dat volgens de door belanghebbende voor dat jaar ingediende aangifte verschuldigd zou zijn, kan immers zonder het in aanmerking nemen van voormeld bedrag (USD 14.629.459) als bestanddeel van de rendementsgrondslag voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen, niet de conclusie worden getrokken dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Dit brengt mee dat de middelen III, IV en V geen behandeling behoeven voor zover zij voor het overige betrekking hebben op het jaar 2006.

2.5. Gelet op het hiervoor in 2.4.4 en 2.4.6 overwogene kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen voor een hernieuwde beoordeling van de (navorderings)aanslagen voor de jaren 2002, 2003, 2004 en 2006, waarbij in de eerste plaats moet worden onderzocht of voor die jaren de vereiste aangifte is gedaan.

3. Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

4. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof voor zover daarbij de uitspraak van de Rechtbank betreffende de voor de jaren 2002, 2003, 2004 en 2006 opgelegde (navorderings)aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen is bevestigd,
- verwijst het geding naar het Gerechtshof 's Hertogenbosch ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,
- gelast dat de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 124, en
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 2.004 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, M.E. van Hilten en E.F. Faase, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 5 oktober 2018.