

uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht
meervoudige kamer
nummers BK-13/00124, BK-13/00125 en BK-13/00126

Uitspraak van 26 september 2014

in het geding tussen

X Beheer B.V. te Z, belanghebbende,
en
de directeur van de Belastingdienst W, de Inspecteur,

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de rechtbank Den Haag van 30 november 2012 in de zaken met de nummers AWB 11/9749, AWB 11/9751 en AWB 11/9752, inzake de navorderingsaanslagen in de vennootschapsbelasting voor de jaren 2004, 2005 en 2006 alsmede de boetebeschikkingen.

Navorderingsaanslagen, beschikkingen, bezwaar en beroep

1.1. Aan belanghebbende zijn voor 2004 en 2005 navorderingsaanslagen in de vennootschapsbelasting opgelegd, berekend naar belastbare winsten van respectievelijk € 327.407 en € 147.318. Voor het jaar 2006 is bij beschikking een verlies vastgesteld van € 171.148. Voor de jaren 2004 en 2005 heeft de Inspecteur tevens verliesverrekeningsbeschikkingen genomen. Voorts heeft hij voor de jaren 2004, 2005 en 2006 bij beschikkingen vergrijpboetes opgelegd van respectievelijk € 83.068, € 29.533 en € 8.171.

1.2. Bij uitspraak op bezwaar van 16 november 2011 heeft de Inspecteur de belastbare winsten, de boetebeschikkingen voor 2004 en 2005 gehandhaafd en de vergrijpboete voor het jaar 2006 verminderd tot € 3.575.

1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraken van de Inspecteur beroep bij de rechtbank ingesteld. Een griffierecht van € 302 is geheven.

1.4. De rechtbank heeft de beroepen gegrond verklaard, de uitspraken op bezwaar vernietigd, de Inspecteur opgedragen de verliesverrekeningsbeschikkingen 2004 en 2005 te herzien uitgaande van belastbare winsten van respectievelijk € 271.230 en € 135.468, het verlies voor 2006 vastgesteld op € 188.747, de boetes verminderd tot 45 percent van het bedrag waarop de navorderingsaanslagen zouden zijn berekend zonder rekening te houden met verliesverrekening, bepaald dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op

bezwaar, de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten tot een bedrag van € 436, te betalen aan belanghebbende en de Inspecteur opgedragen het betaalde griffierecht van € 302 aan belanghebbende te vergoeden.

Loop van het geding in hoger beroep

2.1. Belanghebbende is van de uitspraken van de rechtbank in hoger beroep gekomen bij het Hof. Een griffierecht van € 466 is geheven.

2.2. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend. Voorafgaand aan de zitting heeft het Hof van belanghebbende op 13 januari 2014, 17 januari 2014 en 23 januari 2014 nadere stukken ontvangen en op 20 januari 2014 van de Inspecteur. Afschriften van deze stukken zijn naar de wederpartij gezonden.

2.3. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 24 januari 2014, gehouden te Den Haag. Partijen zijn verschenen. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal gemaakt.

2.4. Ter zitting zijn ook de hoger beroepen behandeld in de met deze zaken samenhangende zaken met de nummers BK-13/00120, BK-13/00121, BK-13/00122 en BK-13/00123. Wat in de onderwerpelijke zaken is aangevoerd en aan stukken is ingebracht geldt voor alle zaken.

2.5. Na de sluiting van het onderzoek ter zitting heeft het Hof het onderzoek van de zaak heropend en heeft vervolgens tussen het Hof en partijen een briefwisseling plaatsgevonden.

2.6. Vervolgens heeft een getuigenverhoor plaatsgevonden ter zitting van het Hof van 23 april 2014, gehouden te Den Haag. Partijen zijn verschenen. Op de zitting is V als getuige verhoord. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal gemaakt. Voorafgaand aan de zitting heeft het Hof van de zijde van belanghebbenden op 6 maart 2014, 24 maart 2014 en 22 april 2014 stukken ontvangen. Op 28 maart 2014 heeft het Hof van de zijde van de Inspecteur een stuk ontvangen. Afschriften van deze stukken zijn naar de wederpartij gezonden.

2.7. Op 9 juli 2014 heeft een tweede mondelinge behandeling plaatsgevonden, gehouden te Den Haag. Partijen zijn verschenen. Op de zitting is U als getuige verhoord. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal gemaakt. Ook voor deze zitting geldt hetgeen onder 2.4. hiervoor is vermeld. Voorafgaand aan de zitting heeft het Hof van de zijde van belanghebbende drie brieven ontvangen met als dagtekening respectievelijk 8 mei 2014, 26 mei 2014 en 26 juni 2014. Afschriften van deze stukken zijn naar de Inspecteur gezonden.

Vaststaande feiten

3.1. Op grond van de stukken van het geding gaat het Hof in hoger beroep uit van de volgende door de rechtbank in haar uitspraak vermelde feiten, waarbij belanghebbende als "eiseres" en de Inspecteur als "verweerder" is aangeduid.

" 2. X (hierna X) heeft 100% van de aandelen in X Beheer B.V. (hierna: Beheer B.V.) Beheer B.V. heeft 100% van de aandelen in X Bouw B.V. (hierna Bouw B.V.). Beheer B.V. en Bouw B.V. vormen samen een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting.

3. De ondernemingsactiviteiten van Bouw B.V. bestaan uit het aannemen van werk.

4 Bouw B.V. - die op 11 april 2007 failliet is verklaard - verrichtte in de jaren 2004, 2005 en 2006 regelmatig werkzaamheden voor Y en diens besloten vennootschap, Y B.V. (hierna tezamen en afzonderlijk Y).

5. De Belastingdienst heeft een boekenonderzoek ingesteld bij Y. Bij dat onderzoek is - voor zover hier van belang - geconstateerd dat Y contante bedragen heeft uitbetaald aan X, welke bedragen niet in de administratie van Bouw B.V. zijn verantwoord.

6. Volgens de controleambtenaar is over de jaren 2004, 2005 en 2006 in totaal een bedrag van € 375.774 contant betaald aan Bouw B.V.. Dit bedrag kan volgens de controleambtenaar als volgt over de jaren worden verdeeld 2004 € 248.024, 2005 € 97.000 en 2006 € 30.750.

7. Verweerder heeft zich op het standpunt gesteld dat eiseres in de onderhavige jaren een te lage winst heeft aangegeven.

Te dier zake zijn aan eiseres de onderhavige navorderingsaanslagen en boetebeschikkingen opgelegd."

Omschrijving geschil in hoger beroep en standpunten van partijen

4.1. Partijen houdt verdeeld of de navorderingsaanslagen en de vergrijpboetes terecht en tot een juist bedrag zijn opgelegd. Voorts betwist belanghebbende het oordeel van de rechtbank omtrent de proceskosten.

4.2. Belanghebbende heeft zich - zakelijk weergegeven - op het standpunt gesteld dat de aanslagen en de boetes dienen te worden vernietigd. Zij voert daartoe - zakelijk weergegeven - het volgende aan. Alle contante ontvangsten kwamen bij X binnen; ook deed X alle contante uitgaven. Bouw B.V. speelde hierbij geen rol. X heeft het voordeel in eigen zak gestoken. De navorderingsaanslagen zijn onvoldoende onderbouwd. Belanghebbende is geschaad in haar verdediging.

4 3. De Inspecteur heeft zich - eveneens zakelijk weergegeven - primair op het standpunt dat de navorderingsaanslagen en de boetes terecht en tot de juiste bedragen zijn opgelegd zoals deze door de rechtbank zijn verminderd. Hij beroept zich hierbij op de omkering en verzwaring van de bewijslast.

4.4. Voor een nadere uiteenzetting van de standpunten van partijen en de gronden waarop zij deze doen steunen verwijst het Hof naar de gedingstukken.

Conclusies van partijen

5.1. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van de hoger beroepen, vernietiging van de uitspraken van de rechtbank en van de uitspraken op bezwaar, vernietiging van de navorderingsaanslagen en de boetebeschikkingen en toekenning van een proceskostenvergoeding van een integrale vergoeding van de kosten van de bezwaarfase.

5.2. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank.

Oordeel van de rechtbank

6. De rechtbank heeft voor zover in hoger beroep nog van belang - het volgende overwogen, waarbij de rechtbank belanghebbende als "eiseres" en de Inspecteur als "verweerder" heeft aangeduid.

"Stukken van het geding

14. Ingevolge artikel 8 42 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna Awb) is verweerder gehouden de op de zaken betrekking hebbende stukken aan de rechtbank toe te zenden. Eiseres stelt dat het door verweerder overgelegde dossier incompleet is. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiseres, tegenover de betwisting door verweerder, niet aannemelijk gemaakt dat verweerder niet alle op de zaken betrekking hebbende stukken heeft overgelegd. Hierbij neemt de rechtbank in aanmerking dat verweerder niet is gehouden om de volledige administratie van Bouw B.V. over te leggen. Dat die administratie bij de curator ligt, maakt dit niet anders.

15. Eiseres heeft voorts gesteld dat van sommige stukken meer dan één versie bestaat. Zo staat er soms op een kopie een handgeschreven aantekening, terwijl op een andere kopie van hetzelfde stuk geen aantekening staat. Ook zijn op sommige kopieën woorden of data onleesbaar (gemaakt). De rechtbank heeft kennis genomen van de desbetreffende stukken. Nog daargelaten dat niet duidelijk is door wie en waarom op sommige stukken aantekeningen zijn gemaakt, acht de rechtbank de aantekeningen niet relevant voor de beoordeling van het geschil. Voorts volgt uit het enkele feit dat niet alle kopieën even duidelijk zijn, niet dat verweerder hieraan debet is.

Verdedigingsbeginsel

16. Eiseres doet een beroep op het arrest van het HvJ EG van 18 december 2008 nr. C-349/07, LJV BG9363 (Sopropé). Uit dit arrest volgt dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht vormt dat van toepassing is wanneer het bestuursorgaan voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen. Dit beginsel vereist

dat de adressant van een besluit dat zijn belangen aanmerkelijk raakt, in staat wordt gesteld naar behoren zijn standpunt kenbaar te maken over de stellingen waarop het bestuursorgaan haar besluit wil baseren. Daartoe dient een redelijke termijn te worden geboden. Eiseres stelt zich op het standpunt dat zij in haar verdediging is geschaad omdat haar geen adequate gelegenheid is geboden om de stellingen waarop de aanslagen en de vergrijpboetes zijn gebaseerd vooraf te betwisten. Dienaangaande overweegt de rechtbank het volgende.

17. De navorderingsaanslagen en de vergrijpboetes zijn zonder aankondiging vooraf uitgereikt aan eiseres. Eiseres is derhalve niet voorafgaand aan het opleggen van deze navorderingsaanslagen en de boetebeschikkingen de gelegenheid geboden haar zienswijze kenbaar te maken over de stellingen waarop verweerder die navorderingsaanslagen en vergrijpboetes heeft gebaseerd. Aldus is het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging geschonden.

18. Zoals uit het arrest van het HvJ EG van 10 juli 1980, 30/78 (Distillers Company), LJN: BE4738, Jurispr. blz. 2229 en de arresten van de HR van 18 april 2008, nr. 37.790, LJN: AF7495 en 15 mei 2009, nr. 08/00437, LJN: BI3751 kan worden afgeleid, hoeven dergelijke schendingen echter geen gevolgen te hebben voor de aanslagen en de boetes indien de belastingplichtige door de gang van zaken niet is benadeeld.

19. Verweerder heeft onweersproken gesteld dat er in verband met het faillissement van Bouw B.V. en voor 2004 in verband met de verjaringstermijn, geen gelegenheid was om eiseres voorafgaand aan het opleggen van de navorderingsaanslagen in de gelegenheid te stellen haar standpunten kenbaar te maken. In de bezwaarfase heeft eiseres daarvoor echter uitgebreid de tijd gehad. Onder deze omstandigheden is eiseres naar het oordeel van de rechtbank niet benadeeld doordat verweerder haar niet voor het opleggen van de navorderingsaanslagen en de vergrijpboetes in de gelegenheid heeft gesteld om haar standpunten kenbaar te maken.

Administratieplicht

20. Ingevolge artikel 52, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna Awr) is eiseres gehouden van haar vermogenstoestand en van alles betreffende haar bedrijf naar de eisen van dat bedrijf op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde haar rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.

21. Eiseres ontkent niet dat Y bedragen contant heeft uitbetaald. Eiseres stelt echter dat elle contante ontvangsten en contante uitgaven via X zijn gegaan en niet via Bouw B.V.. De omzet kan daarom niet aan haar worden toegerekend. Dienaangaande overweegt de rechtbank het volgende.

22. Uit de stukken van het geding blijkt dat Bouw B.V. voor de ten behoeve van Y verrichte werkzaamheden offertes heeft opgemaakt en voorts dat Bouw B.V. voor een deel van de werkzaamheden facturen aan Y heeft gestuurd. Gelet hierop is naar het oordeel van de rechtbank aannemelijk dat de betalingen voor de werkzaamheden aan Bouw B.V. ten goede zijn gekomen en dat X de door Y aan hem uitbetaalde bedragen als directeur/enig aandeelhouder en derhalve als orgaan van Bouw B.V. heeft ontvangen. Eiseres heeft geen feiten gesteld en aannemelijk gemaakt die de rechtbank tot een ander oordeel brengen. Bouw B.V. had de contante omzet dan ook in de administratie moeten vermelden. Nu dat niet is gebeurd, staat vast dat een aanzienlijk bedrag aan omzet niet in de administratie is vermeld. Derhalve heeft eiseres naar het oordeel van de rechtbank niet voldaan aan haar administratieplicht.

Omkering en verzwaring bewijslast

23. Aangezien eiseres niet aan haar administratieplicht heeft voldaan, wordt ingevolge het bepaalde in artikel 27e, eerste lid, van de Awr de bewijslast omgekeerd en verzwaaard. Dit brengt mee dat de beroepen van eiseres ongegrond moet worden verklaard, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is. Eiseres dient daarom overtuigend aan te tonen dat de uitspraak op bezwaar niet in stand kan blijven. Naar het oordeel van de rechtbank is eiseres met hetgeen zij heeft aangevoerd en overgelegd daarin niet geslaagd. Eiseres heeft weliswaar begrotingen van de desbetreffende projecten overgelegd, maar niet gebleken is dat de bedragen in die begrotingen overeenstemmen met de gerealiseerde bedragen. Eiseres heeft geen stukken overgelegd aan de hand waarvan de opbrengsten en kosten kunnen worden geverifieerd. Te denken valt aan bewijzen zoals bankstortingen van contante ontvangsten en bankopnamen ten behoeve van de contante uitgaven. Eiseres heeft ook geen namen genoemd van de onderaannemers die zij, naar zij stelt, heeft ingeschakeld voor deze projecten. Ook X, die naar eiseres stelt, alle contante bedragen heeft ontvangen en de contante uitgaven heeft gedaan, heeft in privé geen kasadministratie bijgehouden.

Redelijke schatting

24. Verweerder dient aannemelijk te maken dat de navorderingsaanslagen berusten op een redelijke schatting. Naar het oordeel van de rechtbank is verweerder daarin niet geslaagd. In de administratie van Y is een ordner aangetroffen waarin de door Y verrichte 'zwarte' betalingen worden vermeld. Verweerder heeft de contante omzet becijferd op basis van de in de ordner vermelde 'zwarte' betalingen. Daarmee heeft verweerder naar het oordeel van de rechtbank de niet verantwoorde, contante omzet op redelijke wijze geschat. De rechtbank acht het niet redelijk om aan te nemen, zoals verweerder heeft gedaan, dat de contante omzet niet in de administratie is verantwoord maar dat alle contante uitgaven wel bij Bouw B.V. in aanmerking zijn genomen. Hierbij neemt de rechtbank in aanmerking dat verweerder ter zitting heeft verklaard dat hij aannemelijk acht dat de werkzaamheden zoals vermeld in de door eiseres overgelegde begrotingen zijn uitgevoerd en dat daarvoor ook kosten zijn gemaakt. De rechtbank sluit zich daarom aan bij het subsidiaire standpunt van verweerder, dat inhoudt dat alsnog 30% van de door eiseres gestelde kosten als vermeld in het memo van verweerder van 12 januari 2011 in aanmerking kunnen worden genomen.

De kosten bedragen dan voor de jaren 2004 tot en met 2006 respectievelijk € 56.177, € 11.850 en € 17.599. Dit leidt tot belastbare winsten van respectievelijk € 271.230, € 135.468 en € 188.747 negatief. Nu de respectievelijke belastbare winsten verminderen vindt ook wijziging plaats van de verrekenende verliezen van andere jaren. Deze verliesverrekening is als zodanig niet in geschil.

Bewijsaanbod

25. Eiseres heeft in haar pleitnota aangeboden door middel van het aanleveren van nadere stukken en/of het horen van getuigen en deskundigen te bewijzen dat

- a) "De werken/werkzaamheden zijn uitgevoerd zoals geoffreerd en door Y zijn geaccepteerd,
- b) De daarmee samenhangende contante kosten voor inkoop van materialen en uitvoering van werk door derde/onderaannemers zijn gemaakt, welke net als de daarmee samenhangende contante ontvangsten niet in de administratie zijn verantwoord,
- c) De op deze werken/werkzaamheden betrekking hebbende projectadministraties, grootboekkaarten en ouderdomsverklaringen van de desbetreffende panden in de dossiers van de curator aanwezig zijn of zijn geweest."

Eiseres heeft aangeboden om Y, de curator en de controleambtenaar van de Belastingdienst als getuigen te horen. Ter zitting heeft zij daaraan toegevoegd dat zij ook haar accountant als getuige wil horen.

26. De rechtbank passeert het bewijsaanbod van eiseres en overweegt daartoe het volgende.

Dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd zoals geoffreerd, wordt door verweerder niet bestreden. Ook bestrijdt verweerder niet dat voor de werkzaamheden kosten zijn gemaakt. Deze feiten behoeven derhalve geen bewijs. Of de op de werken of werkzaamheden betrekking hebbende projectadministraties, grootboekkaarten en ouderdomsverklaringen van de desbetreffende panden in de dossiers van de curator aanwezig zijn of zijn geweest, is niet van belang. Dit kan immers niet bijdragen aan de beoordeling van de onttrokken winst, omdat niet de aanwezigheid van deze stukken van belang is maar de inhoud en het in geding brengen daarvan. Het had op de weg van eiseres gelegen dat laatste te doen. Dan blijft slechts over de stelling van eiseres dat de contante kosten niet reeds in de administratie zijn verantwoord. Naar de rechtbank begrijpt, wil eiseres hiervoor haar accountant als getuige (laten) horen. De accountant is echter tijdens de eerste zitting met instemming van de advocaat niet als getuige gehoord maar wel bevraagd. De accountant heeft toen verklaard dat de kosten niet al door eiseres in aanmerking zijn genomen.

Zorgvuldigheidsbeginsel

27. Eiseres stelt voorts dat de navorderingsaanslagen zo ondeugdelijk zijn gemotiveerd dat sprake is van strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel. Eiseres neemt het standpunt in dat dit moet leiden tot vernietiging van de navorderingsaanslagen en de boetebeschikkingen. De rechtbank deelt dit standpunt niet. Naar het oordeel van de rechtbank is de gestelde onzorgvuldigheid, wat daar ook van zij, niet van dien aard dat dit moet

leiden tot vernietiging van de navorderingsaanslagen en de boetebeschikkingen.

Vergrijpboetes

28. Verweerder heeft ingevolge artikel 67e van de Awr aan eiseres vergrijpboetes opgelegd van 100% van de nagevorderde belasting. Hij motiveert het percentage van 100% met aanwezigheid van strafverzwarende omstandigheden. Na bezwaar is het boetebedrag, betrekking hebbend op de vennootschapsbelasting, inkomstenbelasting en omzetbelasting, van in totaal € 274.516 verminderd tot € 210.000 wegens samenloop van boeten die hun grond vinden in hetzelfde feitencomplex.

29. Verweerder stelt zich op het standpunt dat het primair aan opzet en subsidiair aan grove schuld van eiseres is te wijten dat de aanslagen vennootschapsbelasting voor de jaren 2004, 2005 en 2006 tot een te laag bedrag zijn vastgesteld.

30. Gelet op de feiten en omstandigheden, zoals deze voor de rechtbank zijn komen vast te staan, heeft verweerder naar het oordeel van de rechtbank aan zijn bewijslast dat sprake is van opzet voldaan. Eiseres erkent dat Y contante betalingen heeft gedaan. Zoals de rechtbank hiervoor onder 18 heeft geoordeeld, moet deze contante omzet worden toegerekend aan Bouw B.V.. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiseres redelijkerwijs niet kunnen menen dat die omzet aan X toekwam. Vaststaat dat de contante omzet en de winst niet in de administratie van Bouw B.V. zijn verantwoord en dat de winst niet is aangegeven. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiseres aldus willens en wetens een te lage winst aangegeven. Derhalve is het aan opzet van eiseres te wijten dat de voormelde aanslagen te laag zijn vastgesteld. De vergrijpboetes zijn daarmee terecht aan eiseres opgelegd. De rechtbank is voorts van oordeel dat verweerder met hetgeen hij heeft gesteld onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt dat sprake is van listigheid. In zoverre is er dan ook geen reden voor het in aanmerking nemen van strafverzwarende omstandigheden. De boetes zijn daarom ten onrechte verhoogd van 50% tot 100%.

31. Nu de belastbare winsten, zoals de rechtbank hiervoor onder 24 heeft geoordeeld, dienen te worden verminderd, dienen de boetes met inachtneming van die verminderingen te worden verminderd. De rechtbank ziet in de omstandigheid dat er voor de omzetbelasting, de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting sprake is van dezelfde materiële gebeurtenis en de boetes in wezen dezelfde natuurlijke persoon treffen, geen aanleiding om de boetes verder te matigen dan verweerder om deze reden reeds heeft gedaan. Hierbij heeft de rechtbank in ogenschouw genomen dat ook de voor de omzetbelasting opgelegde vergrijpboete van 100%, die verweerder wegens samenhang heeft laten vallen, naar 50% had moeten worden verminderd. Evenmin ziet de rechtbank aanleiding de boetes verder te matigen vanwege het feit dat de correcties met toepassing van de omkering en de verzwaring van de bewijslast zijn vastgesteld. De rechtbank overweegt hierbij dat de bedragen die de aandeelhouder eigen zak gestoken heeft niet zozeer

in geschil zijn en dat de bewijslast tot welke omvang daarmee samenhangende kosten ten laste van eiseres zouden zijn gekomen reeds op haar rust.

32. Eiseres heeft nog erop gewezen op dat zij thans in een slechte financiële positie verkeert en dat op die grond tot matiging van de boetes cliënt te worden overgegaan. De rechtbank verwerpt dat standpunt. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiseres met hetgeen zij heeft gesteld en de stukken die zij heeft overgelegd niet aannemelijk gemaakt dat zij in moeilijke financiële omstandigheden verkeert. De rechtbank neemt daarbij in aanmerking dat Bouw B.V. weliswaar failliet is maar dat eiseres, met wie zij een fiscale eenheid vormt, niet failliet is.

Redelijke termijn

33. De boetebeschikkingen zijn opgelegd met dagtekening 12 november 2009. Tussen die datum en deze uitspraak van de rechtbank zijn ruim drie jaar verstreken. Dit levert een overschrijding van de redelijke termijn op van (naar boven afgerond) één jaar en één maand. De rechtbank ziet hierom reden de boetes wegens overschrijding van de redelijke termijn als bedoeld in artikel 6 van het EVRM verder te matigen met 10% van 50% tot 45% van het bedrag waarop de navorderingsaanslagen zouden zijn berekend zonder rekening te houden met verliesverrekening (zie artikel 67e, tweede lid onderdeel).

b). De rechtbank houdt daarbij rekening met het feit dat een deel van de vertraging het gevolg is van diverse verzoeken om uitstel van de advocaat.

Dwangsom

34. Met betrekking tot de vraag of eiseres recht heeft op een dwangsom wegens het niet tijdig beslissen op haar bezwaar overweegt de rechtbank als volgt.

35. In artikel 4 17, eerste lid, van de Awb is bepaald dat het bestuursorgaan, indien een beschikking op aanvraag niet tijdig wordt gegeven, aan de aanvrager een dwangsom verbeurt voor elke dag dat het gebreke is, doch voor ten hoogste 42 dagen.

36. Ingevolge het derde lid van artikel 4 17 van de Awb, is de eerste dag waarover de dwangsom is verschuldigd, de dag waarop twee weken zijn verstreken na de dag waarop de termijn voor het geven van de beschikking is verstreken en het bestuursorgaan van de aanvrager een schriftelijke ingebrekestelling heeft ontvangen.

37. Partijen houdt verdeeld de vraag wanneer eiseres verweerder in gebreke heeft gesteld. Eiseres stelt dat zij verweerder reeds bij brief van 31 augustus 2011 in gebreke heeft gesteld. Verweerder is van mening dat eiseres hem pas bij brief van 1 november 2011, door hem ontvangen op 2 november 2011, in gebreke heeft gesteld.

38. Naar het oordeel van de rechtbank kan de brief van 31 augustus 2011, welke brief in kopie tot de gedingstukken behoort, niet worden aangemerkt als een ingebrekestelling. Bij dit oordeel neemt de rechtbank in aanmerking dat de advocaat van eiseres na deze brief nog een

aanvullende motivering van het bezwaarschrift heeft ingediend. Met verweerder is de rechtbank van oordeel dat eiseres verweerder niet eerder dan op 2 november 2011 in gebreke heeft gesteld. De uitspraak op bezwaar is verzonden op 16 november 2011. Dat is binnen twee weken na de ingebrekestelling. Verweerder verbeurt daarom geen dwangsom. De stelling van eiseres dat de motivering van de uitspraak op bezwaar pas later is ontvangen, wat daar ook van zij, doet niet of aan het feit dat verweerder op 16 november 2011 op de bezwaren van eiseres heeft beslist en deze beslissing aan eiseres bekend heeft gemaakt.

Slotsom

39. Gelet op hetgeen de rechtbank hiervoor onder 24 en 30 heeft overwogen, dienen de beroepen gegrond te worden verklaard.

Proceskosten

40. De rechtbank vindt aanleiding verweerder te veroordelen in de kosten die eiseres in verband met de behandeling van de bezwaren redelijkerwijs heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand voor de drie zaken tezamen vastgesteld op € 436.

(1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 218 en een wegingsfactor 1). Voor het toekennen van een hogere proceskostenvergoeding ziet de rechtbank geen aanleiding. Daarbij overweegt de rechtbank dat naar haar oordeel geen sprake is van bijzondere omstandigheden als bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Besluit op grond waarvan van de forfaitaire vergoeding kan worden afgeweken.

41. Voor vergoeding van de kosten van de behandeling van de beroepen bestaat geen aanleiding, omdat niet is gesteld dat eiseres in beroep kosten heeft gemaakt die op grond van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor vergoeding in aanmerking komen. Ter zitting heeft de advocaat meegedeeld dat hij vanaf 1 november 2010 geheel pro deo voor eiseres optreedt. Dit brengt mee dat eiseres voor de beroepsfase geen kosten heeft gemaakt voor door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand."

Beoordeling van het hoger beroep

7.1 De stukken van het geding en hetgeen partijen over en weer hebben aangevoerd leiden het Hof tot het oordeel dat de rechtbank op goede gronden een juiste beslissing heeft genomen. Het Hof merkt dienaangaande op dat hij de Inspecteur - ook zonder toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast voor belanghebbende geslaagd acht de juistheid van de bij de uitspraken van de rechtbank verminderde hoogte van de correcties en de daaruit voortvloeiende navorderingsaanslagen en verliesbeschikking aannemelijk te maken. De door de rechtbank te dezen betrapte kosten van dertig procent acht het Hof afdoende gemotiveerd en op zich niet onredelijk.

7.2. Het Hof merkt in dat verband nog het volgende op. Hoezeer het Hof van oordeel is dat de rechtbank reeds terecht en op goede gronden het beroep van belanghebbende op het zogenoemde verdedigingsbeginsel heeft afgewezen in die zin dat de ten laste van belanghebbende genomen besluiten van de Inspecteur in stand blijven, faalt het beroep op dit Europeesrechtelijk beginsel ook vanwege het feit - belanghebbende betwist dit niet - dat belanghebbende gedurende de periode voorafgaande aan het moment dat de aangevochten besluiten van de Inspecteur zijn genomen, bij voortdurende zich bewust schuldig heeft gemaakt aan ernstige belastingfraude. Daarbij dient voorts te worden bedacht dat belanghebbende als geen ander wist en weet wat hij op dit vlak deed en doet en welke de fiscale gevolgen zijn. Verder merkt het Hof op dat de rechtsgang alsdan mede in het licht van de door belanghebbende gestelde schending van het verdedigingsbeginsel overigens is omkleed met voldoende waarborgen voor belanghebbende om op te komen tegen de in de vorm van navorderingsaanslagen genomen belastende besluiten.

7.3.1. Belanghebbende heeft een voorwaardelijk bewijsaanbod gedaan. Het Hof heeft dat bewijsaanbod aanvaard in die zin dat belanghebbende in de gelegenheid is gesteld om de door hem vermelde getuigen op te roepen en te doen horen door belanghebbende, de Inspecteur en het Hof. Daartoe zijn twee getuigenverhoren gehouden waarbij uiteindelijk twee van de vier verzochte getuigen zijn verschenen. Een verslag van het getuigenverhoor is in de gedingstukken neergelegd. Het Hof heeft het verzoek van belanghebbende om zelfstandig de verzochte getuigen op te roepen afgewezen. Naar het oordeel van het Hof waren daartoe geen termen aanwezig.

7.3.2. Het Hof heeft die getuigenverklaringen gewogen en is tot het oordeel gekomen dat belanghebbende niet geslaagd is in het bewijs dat ten onrechte de omzet tot een te hoog bedrag in aanmerking is genomen noch dat er gronden zijn om de daarmee direct samenhangende kosten op een hoger bedrag te stellen dan de rechtbank heeft gedaan.

7.4.1. Voorts heeft belanghebbende verzocht een schouw te doen plaatsvinden op de plaatsen bij de onroerende zaken waarbij de in het geschil zijnde 'zwarte' werkzaamheden zijn verricht. Het Hof wijst dat verzoek of nu na ommekomst van een periode van tien jaar daarvan in redelijkheid geen bijdrage kan worden verwacht om tot waarheidsvinding te komen. Daarbij heeft het Hof meegewogen dat de getuigen V en U geen tot slechts geringe wetenschap meer bezitten inzake de onroerende zaken waaraan zij beweerdelijk betaalde werkzaamheden zouden hebben verricht.

7.4.2. Ook het verzoek van belanghebbende om een derde als onafhankelijke kostendeskundige een deskundigenbericht te laten uitbrengen wijst het Hof af. Belanghebbende moet in redelijkheid op basis van de aanwezige administratieve bescheiden zoals deze door de heer X zijn bijgehouden in staat worden geacht het van haar te verlangen (tegen)bewijs te leveren. Ook overigens acht het Hof niet aannemelijk gemaakt dat voor het benoemen van een deskundige (dwingende) gronden aanwezig zijn.

7.5. Belanghebbende heeft voorts gesteld dat sprake is van onzorgvuldig handelen van de zijde van de Inspecteur dat haar belanghebbende op basis van de brief van de Inspecteur van 11 januari 2013 de terechte verwachting mocht koesteren dat de Inspecteur bereid was een compromissaire afdoening te bereiken met als doel dat belanghebbende in zijn eigen woning kon blijven wonen. Het Hof kan belanghebbende hierin niet volgen. Na zorgvuldige lezing van die brief en de overige gedingstukken is het Hof niet tot het oordeel kunnen komen dat sprake is van een toezegging of een anderszins daarmee geluk te stellen uitlating aan de zijde van de Inspecteur waarop haar aandeelhouder in rechte te beschermen vertrouwen kan ontlenen. Ook overigens is het Hof van oordeel dat voor zover belanghebbende in dit geschil een beroep doet op het zorgvuldigheidsbeginsel of enig ander beginsel van behoorlijk bestuur, dit faalt bij gebrek aan feitelijke grondslag.

7.6 Met betrekking tot de uiteindelijke oordelen over de boetebeschikkingen volgt het Hof de rechtsoverwegingen van de rechtbank tot aan het oordeel omtrent de strafmaat. Alle feiten en omstandigheden - ook vanwege het onlosmakelijke verband met bovengenoemde tegelijkertijd behandelde zaken - in samenhang beziende komt het Hof tot de conclusie dat een boete van in totaal € 20.000 passend en geboden is voor alle zaken (BK-13/00120 t/m BK-13/00126) aansluit bij hetgeen belanghebbende en de gelieerde besloten vennootschappen aan strafbare feiten bewezen hebben begaan en aan strafrechtelijke gevolgen (hebben moeten) ondergaan. Daarbij heeft het Hof tevens meegewogen dat de boetebeschikking inzake de naheffingsaanslag in de omzetbelasting reeds door de Inspecteur is vernietigd. Naar het Hof daarbij in aanmerking neemt, is dat, hoezeer ook sprake is van juridisch verschillende strafbare handelingen en feitelijk verschillende daders of verdachten, dit niet wegneemt dat de totale leedtoevoeging uiteindelijk direct en indirect per saldo door belanghebbende wordt gedragen.

7.7. Dat voert het Hof tot de slotsom dat het hoger beroep slechts gegrond is voor zover het de boetebeschikkingen betreft.

7 8 Gelet op het vorenoverwogene dient te worden beslist als hierna is vermeld.

Proceskosten en griffierechten

8.1. Het Hof acht geen termen aanwezig om de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. De advocaat van belanghebbende heeft meegedeeld pro deo voor belanghebbende op te treden indien en voor zover de procedure voor rechtbank en Hof niet leidt tot een substantieel positief resultaat, hetgeen naar het oordeel van het Hof het geval is. Dat brengt evenals voor de beroepsfase mee dat belanghebbende voor de hoger-beroepsfase geen kosten heeft gemaakt voor door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

8.2 De Inspecteur moet het in hoger beroep betaalde griffierecht van € 466 aan belanghebbende vergoeden.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank voor zover deze de boetebeschikkingen betreft; vernietigt de uitspraken op bezwaar voor zover deze de boetebeschikkingen betreffen;
- vernietigt de boetebeschikkingen voor de jaren 2005 en 2006 en stelt de boete voor 2004 vast op € 20.000;
- gelast de Inspecteur aan belanghebbende € 466 aan griffierechten te vergoeden.

De uitspraak is vastgesteld door mrs. B. van Walderveen, M.C.M. van Dijk en J.J.J. Engel, in tegenwoordigheid van de griffier mr. D.J. Jansen. De beslissing is 26 september 2014 in het openbaar uitgesproken.

w.g. Jansen

w.g. van Walderveen

aangetekend aan
partijen verzonden: 03 OKT 2014

Voor afschrift,
De Griffier van het Gerechtshof
Den Haag,

*Zowel de belanghebbende als het daartoe bevoegde bestuursorgaan kan **binnen zes weken** na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen.*

1 Bij het beroepschrift wordt een kopie van deze uitspraak gevoegd

2 Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste

- de naam en het adres van de indiener,
- de dagtekening,
- de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht,
- de gronden van het beroep tot cassatie.

Het beroepschrift moet worden gezonden aan de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag.

De partij die beroep in cassatie instelt is griffierecht verschuldigd en zal daarover bericht ontvangen van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan worden verzocht de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.