

ECLI:NL:GHARL:2021:2188

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	09-03-2021
Datum publicatie	19-03-2021
Zaaknummer	19/01505 t/m 19/01508
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2019:4530, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	IB/PVV. Gebruikelijk loon. Vergrijpboetes.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Arnhem

nummers 19/01505 tot en met 19/01508

uitspraakdatum: 9 maart 2021

Uitspraak van de vierde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X] te **[Z]** (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 11 oktober 2019, nummers AWB 18/5708, AWB 18/5710, AWB 18/5711 en AWB 18/5712 in het geding tussen belanghebbende en

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

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De Inspecteur heeft aan belanghebbende over de jaren 2012 tot en met 2015 navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd.

Gelijktijdig is bij beschikkingen belastingrente berekend en zijn bij beschikkingen boetes opgelegd.

- 1.2. De Inspecteur heeft bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar de bezwaren tegen de navorderingsaanslagen en de beschikkingen over de jaren 2012, 2013 en 2015 ongegrond verklaard. De Inspecteur heeft eveneens bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar het bezwaar tegen de navorderingsaanslag en de beschikkingen over het jaar 2014 niet-ontvankelijk verklaard.
- 1.3. De Inspecteur heeft het bezwaar tegen de navorderingsaanslag en de beschikkingen over het jaar 2014 in behandeling genomen als een verzoek om ambtshalve vermindering als bedoeld in artikel 9.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en dit verzoek gedeeltelijk afgewezen.
- 1.4. Belanghebbende is tegen die uitspraken en die gedeeltelijke afwijzing (met instemming van de Inspecteur rechtstreeks) in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft bij tussenuitspraak van 27 maart 2019 beslist dat het bezwaar tegen de navorderingsaanslag en de beschikkingen over het jaar 2014 terecht niet-ontvankelijk is verklaard. De Rechtbank heeft bij uitspraak van 11 oktober 2019 de overige beroepen ongegrond verklaard.
- 1.5. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.
- 1.6. Het onderzoek ter zitting heeft digitaal plaatsgevonden op 28 januari 2021. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 Vaststaande feiten

- 2.1. Belanghebbende hield in de jaren 2012 tot en met 2015 (indirect) alle aandelen in [A] B.V. (hierna: [A]). De activiteiten van [A] bestonden uit fiscale advisering. Belanghebbende heeft in de jaren 2012 tot en met 2015 werkzaamheden verricht voor [A] .
- 2.2. Belanghebbende staat als Register Accountant ingeschreven bij de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. Tevens staat hij ingeschreven als Register Belastingadviseur bij het Register Belastingadviseurs.
- 2.3. In de jaren 2007 tot en met 2015 heeft [A] juridische procedures tegen [B] (hierna: [B]) gevoerd. De procedures zijn aanleiding geweest om een voorziening te vormen. Volgens de jaarrekeningen van [A] bedroegen de dotaties € 80.000 in 2011, € 125.500 in 2012 en € 69.500 in 2013. De voorziening is in 2014 geheel, dus voor € 275.000 vrijgevallen.
- 2.4. Belanghebbende heeft in zijn aangiften IB/PVV over onderhavige jaren geen loon aangegeven. In het jaar 2014 heeft hij een bedrag van € 12.000 als resultaat uit overige werkzaamheden in aanmerking genomen met als omschrijving: " [A] BV". In het jaar 2015 heeft [A] aan belanghebbende € 4.099 loon betaald en daarop € 620 loonheffing ingehouden. Bij het vaststellen van de primitieve aanslag is daarmee – in afwijking van de aangifte – rekening gehouden.
- 2.5. Bij [A] heeft in 2017 een boekenonderzoek plaatsgevonden dat zag op de aanvaardbaarheid van de aangiften vennootschapsbelasting, omzetbelasting en loonheffingen over 2012 tot en met 2015. Van dit onderzoek is een rapport opgemaakt met dagtekening 16 januari 2018. In het rapport wordt over gebruikelijk loon, voor zover relevant, het navolgende vermeld:

"Aan belastingplichtige is geen loon toegekend. Als argument heeft de heer [X] verklaard dat er

verliezen zijn geleden binnen de B.V. waar hij voor werkt. Wanneer de journaalposten met betrekking tot de voorziening echter worden geëlimineerd en de memoboeking die ten onrechte zijn aangebracht, blijkt dat er geen structureel verlies wordt geleden in de B.V.

De afwikkeling van het gebruikelijk loon in de jaren 2012 tot en met 2015 zal in de inkomstenbelasting van de heer [X] worden verwerkt. Over 2015 is het wettelijk gebruikelijk loon verminderd met het salaris dat is betaald.

Correctie gebruikelijk loon, meer kosten

2012 42.000

2013 43.000

2014 44.000

2015 39.901"

- 2.6. De Inspecteur heeft naar aanleiding van de hiervoor in het rapport genoemde correcties gebruikelijk loon aan belanghebbende onderhavige navorderingsaanslagen IB/PVV opgelegd ten bedrage van € 14.334 in 2012, € 15.463 in 2013, € 12.933 (na ambtshalve vermindering) in 2014 en € 12.105 in 2015.
- 2.7. De Inspecteur heeft het bezwaar tegen de navorderingsaanslag IB/PVV over 2014 niet-ontvankelijk verklaard. De Inspecteur heeft dit bezwaar tevens opgevat als een verzoek om ambtshalve vermindering van de navorderingsaanslag IB/PVV over 2014. De Inspecteur is aan dit verzoek gedeeltelijk tegemoetgekomen door het in die navorderingsaanslag in aanmerking genomen gebruikelijke loon van € 44.000 te verminderen met het door belanghebbende als resultaat uit overige werkzaamheden aangegeven bedrag van € 12.000. De Inspecteur heeft de beschikking belastingrente en de vergrijpboete bij die navorderingsaanslag dienovereenkomstig verminderd.

3 Geschil

- 3.1. In geschil is of de navorderingsaanslagen, de beschikkingen belastingrente en de boetebeschikkingen terecht en tot de juiste bedragen aan belanghebbende zijn opgelegd. In het bijzonder is in geschil of in de onderhavige jaren het gebruikelijke loon terecht en tot het juiste bedrag in aanmerking is genomen.

4 Beoordeling van het geschil

Vooraf: uitnodiging voor het bijwonen van de zitting

- 4.1. De griffier van het Hof heeft belanghebbende bij aangetekende brief van 15 december 2020 uitgenodigd voor het bijwonen van de (digitale) zitting op 28 januari 2021 om 10.00 uur. Deze brief is verzonden naar het door belanghebbende opgegeven adres [a-straat 1] , [Z] . De brief van 15 december 2020 is evenwel op 30 december 2020 door de griffier terugontvangen. Voormelde brief is, na verificatie van het voormelde adres in de Basisregistratie Personen, bij gewone brief, op 30 december 2020 opnieuw verzonden. Tevens is de uitnodiging voor het bijwonen van de zitting nogmaals bij aangetekende brief van 30 december 2020 verzonden naar het hiervoor genoemde adres. Blijkens informatie van PostNL is deze tweede aangetekende brief op 31 december 2020 op

het adres aangeboden en is daarbij voor ontvangst getekend. Gelet op het vorenstaande heeft, naar het oordeel van het Hof, de uitnodiging van belanghebbende voor het bijwonen van de zitting op behoorlijke wijze, in de zin van artikel 8:38 van de Algemene wet bestuursrecht, plaatsgevonden.

- 4.2. Belanghebbende is niet bij het onderzoek ter zitting verschenen. De griffier heeft voor aanvang van de zitting telefonisch contact opgenomen met belanghebbende, waarbij belanghebbende liet weten dat hij verhinderd was te verschijnen. Hij heeft niet om uitstel van de mondelinge behandeling gevraagd.
- 4.3. Omdat het Hof belanghebbende tijdig en op juiste wijze heeft uitgenodigd en hij evenmin om uitstel van de zitting heeft verzocht, heeft het Hof de zaken op zitting behandeld en nadien het onderzoek ter zitting gesloten.

Vooraf: bezwaar tegen de navorderingsaanslag en de beschikkingen over het jaar 2014

- 4.4. De Rechtbank heeft geoordeeld dat de bezwaren tegen de navorderingsaanslag 2014 en de bijbehorende beschikkingen terecht niet-ontvankelijk zijn verklaard. Daartegen heeft belanghebbende geen grieven aangevoerd. Het Hof ziet geen aanleiding anders te oordelen.

Gebruikelijk loon

- 4.5. Artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) bepaalt, kort gezegd, dat een aanmerkelijkbelanghouder voor zijn werkzaamheden in de vennootschap een gebruikelijk loon geniet. Het gebruikelijke loon wordt – voor zover hier van belang – op de voet van artikel 12a van de Wet LB voor het jaar 2012 gesteld op € 42.000, voor 2013 op € 43.000 en voor 2014 en 2015 op € 44.000 (hierna: de normbedragen). Voor 2012 tot en met 2014 wordt het gebruikelijke loon gesteld op een lager loon, als aannemelijk is dat ter zake van soortgelijke dienstbetrekkingen waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt, in het economische verkeer dat lagere loon gebruikelijk is. Met ingang van 2015 is de wet gewijzigd en geldt dat het gebruikelijke loon wordt gesteld op een lager loon, als het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking dat lagere loon is. De bewijslast dat het gebruikelijke loon lager is dan de normbedragen, rust op belanghebbende.
- 4.6. Belanghebbende betoogt dat in onderhavige jaren het gebruikelijke loon op nihil moet worden gesteld, omdat de resultaten van [A] geen ruimte lieten voor betaling van het gebruikelijke loon zonder de continuïteit van [A] in gevaar te brengen. Hij wijst erop dat [A] over jaren 2012 tot en met 2015 geaccumuleerd een verlies heeft geleden van € 45.715. Belanghebbende gaat daarbij uit van de volgende gegevens per jaar:

	2012	2013	2014	2015
Resultaat volgens het boekenonderzoek	-/- € 65.806	-/- € 118.869	-/- € 4.946	-/- € 34.887
Resultaat na eliminatie gebruikelijk loon	-/- € 23.806	-/- € 75.868	€ 48.945	€ 5.014

- 4.7. De Inspecteur brengt hiertegen in dat belanghebbende bij het weergeven van het resultaat volgens het boekenonderzoek over 2014 ten onrechte niet uitgaat van de belastbare winst, maar van het belastbaar bedrag na verrekening van € 245.261 aan verliezen. Daarnaast maakt belanghebbende volgens de Inspecteur een rekenfout bij het elimineren van het gebruikelijke loon uit het resultaat over 2014, door het gebruikelijke loon van € 44.000 op te tellen bij een positief resultaat van € 4.946 in plaats van bij een verlies van € 4.946. Volgens de Inspecteur geeft het resultaat na eliminatie van het gebruikelijk loon geen aanleiding om het gebruikelijke loon op een lager bedrag dan de normbedragen vast te stellen. Daarbij maakt het niet uit of ook de dotaties aan en de vrijval van de voorziening worden geëlimineerd, omdat deze boekingen per saldo het resultaat over meerdere jaren niet beïnvloeden. Wanneer van deze uitgangspunten wordt uitgegaan, is geen sprake van een structurele verliessituatie, aldus nog steeds de Inspecteur. Per jaar is de belastbare winst dan:

	2012	2013	2014	2015
Belastbare winst volgens het boekenonderzoek	-/- € 65.806	-/- € 118.869	€ 240.315	-/- € 34.228
Belastbare winst na eliminatie gebruikelijk loon	-/- € 23.806	-/- € 75.868	€ 284.315	€ 5.673

4.8. Vast staat dat belanghebbende in de jaren 2012, 2013, 2014 en 2015 voor [A] heeft gewerkt, zodat een gebruikelijk loon in aanmerking moet worden genomen. Het Hof is van oordeel dat belanghebbende tegenover de gemotiveerde betwisting van de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat [A] in onderhavige jaren in een structurele verliessituatie verkeerde waardoor de continuïteit van [A] in gevaar zou worden gebracht indien de vennootschap aan belanghebbende jaarlijks het gebruikelijke loon zou hebben uitgekeerd. Het Hof neemt daarbij in aanmerking dat belanghebbende zelf heeft aangegeven dat [A] in de jaren tot en met 2011 geaccumuleerd een positief resultaat heeft behaald. De belastbare winst zoals de Inspecteur die heeft berekend schetst naar het oordeel van het Hof een betrouwbaar beeld van de financiële positie van [A] , waarbij het Hof rekening houdt met de schommelingen door de dotaties en vrijval van de voorziening. Van een structurele verliessituatie over de jaren 2012 tot en met 2015 is naar het oordeel van het Hof dan ook geen sprake.

4.9. Ook overigens heeft belanghebbende geen feiten en omstandigheden aannemelijk gemaakt op grond waarvan het gebruikelijke loon lager dan op de normbedragen uit artikel 12a van de Wet LB moet worden gesteld. Het hoger beroep met betrekking tot de navorderingsaanslagen is dus ongegrond.

Verzamelinkomen en belastingrente

4.10. Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op het verzamelinkomen en de belastingrente. Belanghebbende heeft hiertegen geen zelfstandige grieven aangevoerd. Het hoger beroep is ook in zoverre ongegrond.

Boetes

4.11. De Inspecteur heeft aan belanghebbende op grond van artikel 67e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vergrijpboetes opgelegd, omdat het volgens de Inspecteur aan belanghebbendes grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven.

4.12. De Inspecteur is, rekening houdend met het bepaalde in § 25, tweede lid, van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, bij het vaststellen van de hoogte van de vergrijpboetes in beginsel uitgegaan van 25% van de bedragen van de navorderingsaanslagen. Voor de jaren 2012, 2013 en 2015 zijn de vergrijpboetes echter feitelijk naar een lager percentage vastgesteld, omdat de Inspecteur bij de berekening van deze boetes is uitgegaan van de op de navorderingsaanslagen verschuldigde IB/PVV zonder daarbij de bij de aanslag vastgestelde, ten onrechte uitbetaalde en eveneens nagevorderde heffingskortingen in aanmerking te nemen. De boetes bedragen daarom € 3.075 in 2012, € 3.365 in 2013, € 3.233 in 2014 en € 2.383 in 2015.

4.13. Onder grove schuld wordt verstaan een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid. Bij grove schuld had belanghebbende, op het moment waarop de gedraging waarvoor de vergrijpboete is opgelegd, redelijkerwijze moeten of kunnen begrijpen dat zijn gedrag tot gevolg kon hebben dat te weinig belasting zou worden geheven of betaald.

4.14. Het Hof acht de Inspecteur erin geslaagd aannemelijk te maken dat het aan de grove schuld van belanghebbende is te wijten dat te weinig belasting is geheven. De Inspecteur heeft onweersproken gesteld dat belanghebbende door zijn werkzaamheden als fiscaal adviseur bekend was met de gebruikelijkloonregeling. Door vervolgens in zijn aangiften IB/PVV geen gebruikelijk loon aan te geven terwijl de financiële omstandigheden van [A] daartoe wel voldoende ruimte boden, had belanghebbende redelijkerwijs moeten of kunnen begrijpen dat te weinig belasting zou worden betaald.

4.15. Belanghebbendes betoog dat sprake is van een pleitbaar standpunt, omdat het aangeven van gebruikelijk loon tot het faillissement van [A] en mogelijk hemzelf zou hebben geleid, maakt dit niet anders. Van een pleitbaar standpunt is sprake als een door een belastingplichtige ingenomen standpunt, ook al wordt dat in rechte onjuist bevonden, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kon menen juist te handelen. De onjuist bevonden feitelijke stelling van belanghebbende dat het aangegeven van gebruikelijk loon tot het faillissement van [A] en mogelijk hemzelf zou hebben geleid, betreft niet een standpunt over de interpretatie van het recht en kan reeds om die reden geen pleitbaar standpunt vormen (vgl. HR 29 mei 2020, 18/02266, ECLI:NL:HR:2020:970). Ook overigens is het Hof van oordeel dat belanghebbende niet redelijkerwijs kon menen dat het juridisch verdedigbaar was in zijn situatie geen gebruikelijk loon aan te geven. De boetes terecht zijn opgelegd.

4.16. Vervolgens dient te worden beoordeeld of de boetes ook passend en geboden zijn. Het Hof is van oordeel dat, gelet op de ernst van de belanghebbende verweten gedragingen en de omvang van de te weinig geheven belasting, vergrijpboetes van 12.5% van de bedragen van de navorderingsaanslagen passend en geboden zijn. Dit betekent dat de vergrijpboetes dienen te worden verminderd tot € 1.791 voor 2012, € 1.932 voor 2013, € 1.616 voor 2014 en € 1.513 voor 2015.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

5 Griffierecht en proceskosten

Nu het Hof het hoger beroep en het beroep gegrond verklaart, dient de Inspecteur aan belanghebbende het bij de Rechtbank en het Hof betaalde griffierecht te vergoeden.

Niet gesteld of gebleken is dat belanghebbende voor vergoeding in aanmerking komende proceskosten heeft gemaakt.

6 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank voor zover het betreft de beslissingen omtrent de boetes en bevestigt de uitspraak voor het overige,
- verklaart het bij de Rechtbank ingestelde beroep voor zover het betreft de boetes gegrond,
- vernietigt de uitspraken op bezwaar omtrent de boetes,
- vermindert de boetes tot € 1.791 voor 2012, € 1.932 voor 2013, € 1.616 voor 2014 en € 1.513 voor 2015.
- gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, te weten € 46 in verband met het beroep bij de Rechtbank en € 128 in verband met het hoger beroep bij het Hof.

Deze uitspraak is gedaan door mr. I. Linssen, voorzitter, mr. J. van de Merwe en mr. T. Tanghe, in tegenwoordigheid van drs. M.T.M. Hennevelt als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 9 maart 2021.

De voorzitter,
De griffier is verhinderd de uitspraak
te ondertekenen.

(I. Linssen)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 9 maart 2021.

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.