

ECLI:NL:GHAMS:2023:469

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	14-02-2023
Datum publicatie	01-03-2023
Zaaknummer	22/00148, 22/00149 en 22/00150
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBNHO:2022:3447, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Afschrijving goodwill. Huisvestingskosten. Vergrijpboete.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 1-3-2023 FutD 2023-0610 V-N Vandaag 2023/520

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerken 22/00148, 22/00149 en 22/00150

14 februari 2023

uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X], wonende te [Z], belanghebbende,
(gemachtigde: mr. dr. J.Th.L. Brouwer)

tegen de uitspraak van 26 januari 2022 in de zaken met kenmerken HAA 20/3866, HAA 20/3867 en HAA 20/3868 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende voor het jaar 2015 een navorderingsaanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: ib/pvv) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 87.892 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 5.166. Op het aanslagbiljet is ook een vergrijpboete van € 1.026 en verschuldigdheid van € 524 belastingrente bekendgemaakt.
- 1.2. De inspecteur heeft aan belanghebbende voor het jaar 2016 een navorderingsaanslag ib/pvv opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 77.234 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 5.067. Op het aanslagbiljet is ook een vergrijpboete van € 1.052 en verschuldigdheid van € 369 belastingrente bekendgemaakt.
- 1.3. De inspecteur heeft aan belanghebbende voor het jaar 2017 een navorderingsaanslag ib/pvv opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 81.583, een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van € 80.000 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 1.720. Op het aanslagbiljet is ook een vergrijpboete van € 1.047 en verschuldigdheid van € 200 belastingrente bekendgemaakt.
- 1.4. De inspecteur heeft bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar de navorderingsaanslagen, de boetebeschikkingen en de belastingrentebesikkingen gehandhaafd.
- 1.5. De rechtbank heeft als volgt op het daartegen ingestelde beroep beslist (belanghebbende en de inspecteur worden aangeduid als 'eiser' respectievelijk 'verweerder'):

"De rechtbank

 - verklaart de beroepen ongegrond;
 - vernietigt de uitspraken op bezwaar inzake de boetebeschikkingen;
 - vermindert de boetes tot € 923, € 946 respectievelijk € 942;
 - veroordeelt verweerder tot vergoeding van de door eiser geleden immateriële schade, vastgesteld op een bedrag van € 333;
 - veroordeelt de Minister van Justitie en Veiligheid tot vergoeding van de door eisergeleden immateriële schade, vastgesteld op € 167;
 - veroordeelt verweerder in de helft van de proceskosten van eiser tot een bedrag van € 379,50;
 - veroordeelt de Minister van Justitie en Veiligheid in de helft van de proceskosten van eiser tot een bedrag van € 379,50;
 - draagt verweerder op de helft van het betaalde griffierecht, oftewel € 24, aan eiser te vergoeden, en
 - draagt de Minister van Justitie en Veiligheid op de helft van het betaalde griffierecht, oftewel € 24, aan eiser te vergoeden."
- 1.6. Belanghebbende heeft tijdig hoger beroep ingesteld. Na de aanvulling van de gronden van het hoger beroep door belanghebbende heeft de inspecteur een verweerschrift ingediend.
- 1.7. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 8 februari 2023. Van het verhandelde ter

zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2 Feiten

2.1. De rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld:

“1. Eiser drijft sinds 2015 een onderneming in de vorm van een éénmanszaak onder de naam “ [X] administratie en financieel advies”. De activiteiten van de onderneming bestaan uit het verstrekken van financieel advies en het verzorgen van administraties. Eiser verzorgt zijn eigen administratie en verzorgt zijn eigen aangiften voor de IB/PVV, inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet en omzetbelasting. Eiser is voormalig registeraccountant en werkte tot zijn 65ste bij het accountantskantoor van PWC. Na zijn pensionering heeft eiser middels zijn B.V. (hierna: de BV) een aangiftepraktijk geëxploiteerd en daarin onder andere de jaarrekeningen voor de partners van PWC en diens levenspartners opgesteld. Eiser beschikt over een beconnummer. In 2015 heeft eiser de activiteiten van de BV voorgezet als éénmanszaak. Hierbij is een bedrag van € 30.000 aan de BV betaald voor overname van de activiteiten/klanten (goodwill). Dit bedrag aan goodwill heeft eiser blijkens zijn aangifte IB/PVV 2015 geactiveerd op de fiscale balans van zijn eenmanszaak.

2. Eiser heeft tijdig aangiften IB/PVV gedaan voor de jaren 2015 tot en met 2017. In deze aangiften zijn telkens afschrijvingen op de goodwill ten bedrage van € 10.000 ten laste van de winst gebracht. De primitieve aanslagen IB/PVV zijn conform de ingediende aangiftes opgelegd op 28 mei 2016 (2015), 16 maart 2018 (2016) en 1 juni 2018 (2017). De aangiften zijn geautomatiseerd afgedaan.

3. Op 30 april 2019 is een steekproefsgewijze boekencontrole aangekondigd. Op 21 mei 2019 is aan eiser een conceptraapport gestuurd. Eiser heeft hierop gereageerd. Het definitieve controlerapport van het boekenonderzoek is van 18 juli 2019. Uit de controle is naar voren gekomen dat eiser de in 2015 verworven goodwill ten onrechte in drie jaar heeft afgeschreven. Voorts is gebleken dat eiser per jaar ten onrechte huisvestingskosten ter hoogte van € 2.000 heeft opgevoerd. Deze kosten heeft eiser geschat op 30% van de jaarkosten van vergelijkbare woningen in eisers directe omgeving. Eisers werkruimte bevindt zich in zijn als privévermogen geëtiketteerde woning. Volgens het rapport is geen sprake van een kwalificerende werkruimte als bedoeld in artikel 3.16, eerste lid, Wet IB 2001. In het rapport is aangekondigd dat vergrijpboetes van 25% wegens grove schuld zullen worden opgelegd met betrekking tot de correcties goodwill en huisvestingskosten.

4. Op basis van de bevindingen in het rapport heeft verweerder de navorderingaanslagen, de boetebeschikkingen en de belastingrentebesikkingen opgelegd.”

2.2. Het Hof gaat uit van de hiervoor vermelde feiten, waarvan partijen de juistheid niet hebben bestreden en voegt hieraan het volgende toe,

2.3. In belanghebbendes beroepschriften staat onder andere vermeld:

“Uit hetgeen hierover [Hof: over aftrekbaarheid van kosten van werkkamers] staat vermeld in de Elseviers belastingalmanak 2016 bij 19.4.9.3 (...) heeft [belanghebbende] afgeleid dat voor hem deze samenloop van bedrijfs- en privéuitgaven van toepassing is.”

en in zijn hogerberoepschrift staat onder andere vermeld:

“Voor de kantoorkosten heeft belanghebbende zich bij het doen van zijn aangifte gebaseerd op Elseviers Belastingalmanak.”

2.4. Ter zitting van het Hof heeft de inspecteur gesteld en heeft de gemachtigde van belanghebbende erkend dat belanghebbende in het kader van de boekencontrole heeft verklaard dat hij de afschrijvingstermijn van de goodwill heeft verkort naar drie jaar. De gemachtigde van belanghebbende heeft aldaar in aanvulling verklaard:

“Belanghebbende is uitgegaan van een gebruikelijke afschrijvingstermijn van vijf jaar. Tijdens zijn loondienst gold die termijn.”

3 Geschil in hoger beroep

- 3.1. In hoger beroep is evenals in eerste aanleg in geschil of de navorderingsaanslagen en de vergrijpboetes over de jaren 2015, 2016 en 2017 terecht en tot de juiste bedragen zijn opgelegd.
- 3.2. Belanghebbende voert tegen de belastingaanslagen meer bepaald aan dat de inspecteur niet over een navordering rechtvaardigend nieuw feit beschikt, omdat hij heeft nagelaten onderzoek te doen naar de ingediende aangiften, terwijl hij aan de juistheid daarvan behoorde te twijfelen (ambtelijk verzuim). Als dat al anders zou zijn, was het wel degelijk gerechtvaardigd de van zijn b.v. verworven goodwill af te waarderen op de lagere bedrijfswaarde.
- Over de boete betoogt belanghebbende dat de inspecteur hoe dan ook een te hoog kennisniveau veronderstelt bij hem, gegeven zijn leeftijd en de omstandigheid dat hij voor zijn klanten slechts eenvoudige aangiften indient, en dat het verwijt van grove schuld daarom te zwaar is.
- 3.3. De inspecteur stelt zich op tegenovergestelde standpunten.

4 De uitspraak van de rechtbank

De rechtbank heeft met betrekking tot het geschil, voor zover in hoger beroep van belang, het volgende overwogen:

“Huisvestingskosten en afschrijving goodwill

9. Ingevolge artikel 3.16, eerste lid, van de Wet IB 2001 kunnen kosten die verband houden met een werkruimte in de niet tot het ondernemingsvermogen behorende woning alleen in aftrek worden genomen indien de werkruimte een naar verkeersopvatting zelfstandig gedeelte van de woning vormt (kwalificerende werkruimte). Niet in geschil is dat de door eiser opgevoerde werkruimte niet kan worden gekwalificeerd als werkruimte in de zin van genoemd wetsartikel. De rechtbank volgt partijen hierin, zodat de huisvestingskosten terecht zijn gecorrigeerd.

10. De rechtbank stelt vast dat eiser de goodwill in 2015 van de BV heeft verworven voor € 30.000 en in drie jaar (2015 tot en met 2017) heeft afgeschreven.

11. Ingevolge artikel 3.30, tweede lid, van de Wet IB 2001 bedraagt de afschrijving van goodwill

(bedrijfsmiddelen) ten hoogste 10% van de aanschaffingskosten. Ingevolge artikel 3.29c van de Wet IB 2001 kunnen omstandigheden die bekend zijn ten tijde van een investering in een bedrijfsmiddel (i.c. goodwill) geen aanleiding zijn voor een afwaardering naar een lagere bedrijfswaarde.

12. Eiser stelt dat het mogelijk is om goodwill af te schrijven in drie jaar. In zijn geval was afschrijving van goodwill in drie jaar aangewezen omdat hij al een hoge leeftijd had en in slechte gezondheid verkeerde. De verwachting dat de onderneming drie jaar na de investering in de goodwill zou worden beëindigd was op economische gronden gerechtvaardigd, aldus eiser.

13. Bij de beoordeling van de afschrijving dient ervan uit te worden gegaan dat een zakelijke prijs is betaald voor de door eiser van de BV overgenomen goodwill. Het gaat om zakelijke goodwill die verband houdt met de te verwachten overwinst van de onderneming en het door eiser van de BV overgenomen klantenbestand. Persoonlijke goodwill kan geen bedrijfsmiddel vormen omdat deze onlosmakelijk is verbonden met de ondernemer en daardoor niet kan worden overgedragen. Activering van persoonlijke goodwill (en afschrijving daarop) is fiscaal niet mogelijk (vgl. HR 8 oktober 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3265). De rechtbank gaat ervan uit dat de door eiser in zijn aangifte IB/PVV 2015 geactiveerde goodwill zakelijke goodwill betreft die bestaat onafhankelijk van zijn persoonlijke kwaliteiten. Immers, als het om persoonlijke goodwill zou gaan dan was afschrijving fiscaal überhaupt niet mogelijk. Persoonlijke omstandigheden kunnen dan ook geen rol spelen bij het bepalen van de levensduur en de hoogte van de afschrijving of afwaardering van deze zakelijke goodwill. Nu de door eiser genoemde argumenten voor versnelde afschrijving of afwaardering naar lagere bedrijfswaarde eiser persoonlijk aangaan, heeft verweerder terecht geconstateerd dat dit niet mogelijk is. (...)

14. De rechtbank is dan ook van oordeel dat eiser de goodwill tegen te hoge bedragen heeft afgeschreven en dat verweerder dit terecht heeft gecorrigeerd.

Nieuw feit

5. Op grond van artikel 16, eerste lid, van de Awr kan, indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, de inspecteur de te weinig geheven belasting navorderen. Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is. Op de inspecteur rust de bewijslast aannemelijk te maken dat er sprake is van een nieuw feit.

16. Volgens vaste jurisprudentie mag de inspecteur bij het vaststellen van de aanslag uitgaan van de juistheid van de gegevens die een belanghebbende in zijn aangifte heeft vermeld. Tot een nader onderzoek is de inspecteur in beginsel niet gehouden. Wel is hij tot een nader onderzoek gehouden indien hij, na met een normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de inhoud van de aangifte, aan de juistheid van enig daarin opgenomen gegeven of het ontbreken daarvan, in redelijkheid behoort te twijfelen (Hoge Raad, 6 juni 2001, ECLI:NL:HR:NL2001:AB2890). Voor twijfel is geen aanleiding als de niet onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de in de aangifte opgenomen gegevens juist zijn (Hoge Raad, 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX7184).

17. De rechtbank is van oordeel dat de aangiftes IB/PVV 2015 tot en met 2017 van eiser voor verweerder geen aanleiding hoefden te vormen om een nader onderzoek in te stellen. Daarbij neemt de rechtbank in aanmerking dat onder omstandigheden afwaardering naar een lagere bedrijfswaarde mogelijk is. Een afschrijftermijn van 3 jaar, dat wil zeggen een afwaardering in afwijking van de wettelijke afschrijftermijn, is gelet hierop geen onwaarschijnlijke mogelijkheid, zodat verweerder op dit punt niet aan de aangiften behoefde te twijfelen indien deze niet-geautomatiseerd zouden zijn afgedaan en verweerder daarbij met een normale zorgvuldigheid kennis zou hebben genomen van de inhoud van die aangiften. Ter zake van de ten onrechte afgetrokken huisvestingskosten kan verweerder evenmin ambtelijk verzuim worden verweten. De mogelijkheid bestond immers dat eiser

over een kwalificerende werkruimte beschikte en verweerder mocht vertrouwen op de juistheid van de aangiften op dit punt. Tot nader onderzoek was hij dan ook niet gehouden. Het feit dat voor de huisvestingskosten een afgerond bedrag is aangegeven en dus zoals eiser stelt, aanstonds blijkt dat dit bedrag een stelpost is waarop verweerder had moeten aanslaan, volgt de rechtbank niet. Het was immers niet onwaarschijnlijk dat jaarlijks sprake was van gelijke bedragen aan huisvestingskosten. Voor twijfel over de ingediende aangiften IB/PVV was voor verweerder dan ook geen aanleiding geweest indien hij de aangiften inhoudelijk zou hebben beoordeeld.

De boete

18. Verweerder heeft tegelijk met de navorderingsaanslagen vergrijpboetes van 25% aan eiser opgelegd op de grond dat het aan grove schuld van eiser is te wijten dat de aanslagen tot een te laag bedrag zijn vastgesteld. Daarbij stelt verweerder dat de vergrijpboetes in overeenstemming met artikel 67e van de Awr zijn opgelegd in samenhang met de paragrafen 25 en 27 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: het BBBB).

19. Op grond van het bepaalde in artikel 67e, eerste lid, van de Awr kan de inspecteur een vergrijpboete opleggen van ten hoogste 100% van de in het tweede lid genoemde grondslag, indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld. Volgens paragraaf 25, tweede lid, van het BBBB legt de inspecteur in het geval van grove schuld een vergrijpboete op van 25%. Tevens is bepaald dat grove schuld een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid is en mede grove onachtzaamheid bevat.

20. Verweerder stelt dat sprake is van grove schuld. De bewijslast daarvan rust op verweerder. Anders dan eiser meent hoeft verweerder voor de opgelegde boete niet te bewijzen dat sprake is van kwade trouw of opzet.

21. Naar het oordeel van de rechtbank is verweerder geslaagd in de op hem rustende bewijslast. Ter zake van het in drie jaar afschrijven van de geactiveerde goodwill is eiser terecht verweten dat zijn gedraging in laakbaarheid aan opzet grenst. Vast staat dat eiser registeraccountant is geweest bij een groot accountantskantoor, dat hij sinds zijn pensionering een eigen aangiftepraktijk voert en dat hij ook zijn eigen aangiftes heeft verzorgd, waarbij hij gebruik maakte van een eigen beconnummer. Eiser had moeten weten dat ingevolge artikel 3.30, tweede lid, Wet IB 2001, voor goodwill een afschrijvingstermijn van minstens 10 jaar geldt. Ook onder de oude regeling, waar eiser zich (ten onrechte) op beroept, kon de goodwill niet in een termijn van drie jaar worden afgeschreven. Eiser had moeten beseffen dat de door hem geactiveerde goodwill zakelijke goodwill betrof en dat de levensduur van dit activum niet afhankelijk is van zijn persoonlijke omstandigheden. Eiser had dan ook moeten beseffen dat hij de hoogte van de afschrijving niet kon afstemmen op de verwachting dat hij de onderneming nog hoogstens drie jaar zou voortzetten. Afwaardering van de goodwill naar een lagere bedrijfswaarde kan ook gelet op het bepaalde van artikel 3.29c Wet IB 2001 niet aan de orde zijn geweest. Het is in casu niet verdedigbaar om voor de goodwill uit te gaan van een kortere levensduur of een hoger afschrijvingspercentage dan 10%, zodat ter zake van de afschrijving of afwaardering in drie jaar geen sprake is van een pleitbaar standpunt.

Gelet op het voorgaande is sprake van grove schuld. Ook met betrekking tot het in aftrek brengen van huisvestingskosten zonder dat sprake is van een kwalificerende werkruimte als bedoeld in artikel 3.16, eerste lid, Wet IB 2001, is naar het oordeel van de rechtbank minst genomen het verwijt van grove schuld op zijn plaats.

22. De stellingen van eiser die ertoe strekken dat hij niet bij machte was zijn aangiftes juist in te vullen vanwege zijn leeftijd en/of ziekte, acht de rechtbank niet geloofwaardig. Eiser was 75 respectievelijk 77 jaar oud ten tijde van het indienen van de aangiften in 2016 en 2018 en hij had een commerciële aangiftepraktijk. Hij was kennelijk in staat dit werk ook voor anderen te blijven doen. Er is

geen reden om aan te nemen dat eiser door ziekte of ouderdom niet in staat was om de juiste aangiften te doen.

23. De rechtbank acht de hoogte van de boete in overeenstemming met het verwijt dat eiser wordt gemaakt. Omdat verder geen feiten en omstandigheden zijn gesteld of gebleken die aanleiding geven tot het matigen van de boetes, acht de rechtbank de vergrijpboetes passend en geboden. De boetebeschikkingen zijn dan ook terecht en tot de juiste bedragen vastgesteld.

24. Gelet op het vorenoverwogene dienen de beroepen ongegrond te worden verklaard.”

5 Beoordeling van het geschil in hoger beroep

Huisvestingskosten en afschrijving goodwill

5.1. Tussen partijen is ook in hoger beroep niet in geschil dat de door belanghebbende opgevoerde werkruimte niet een werkruimte is in de zin van artikel 3.16, eerste lid, van de Wet IB 2001, en dat in elk van de jaren ten onrechte € 2.000 aftrek voor huisvestingskosten in aanmerking is genomen. Het Hof volgt – net als de rechtbank – partijen hierin.

5.2. De rechtbank heeft (in punt 14) verder terecht geoordeeld dat belanghebbende de van zijn b.v. verworven goodwill tegen te hoge bedragen heeft afgeschreven dan wel heeft afgewaardeerd. De door de rechtbank gegeven motivering in de punten 10 tot en met 13 van haar uitspraak neemt het Hof over, voor zover hiervoor geciteerd, en maakt deze tot de zijne. In hoger beroep heeft belanghebbende over de goodwill ook niets nieuws aangevoerd.

Nieuw feit/ambtelijk verzuim

5.3. In de punten 15 en 16 van haar uitspraak heeft de rechtbank het juiste rechtskader over navordering en het vereiste van een nieuw feit geformuleerd. Bovendien geldt dat zelfs als een aanmerkelijke kans bestaat dat een aangifte op een bepaald punt onjuist is, nog niet de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid is uitgesloten dat de aangifte juist is (vergelijk het arrest van de Hoge Raad van 11 september 2020, ECLI:NL:HR:2020:1411, rechtsoverweging 3.3).

5.4. Uitgaande van voormeld kader heeft de inspecteur niet een ambtelijk verzuim begaan. Belanghebbende kan op zich worden toegegeven dat op voorhand een gerede mogelijkheid bestond dat de in zijn aangiften toegepaste afschrijving dan wel afwaardering van goodwill onjuist was. Dat baat hem echter niet, omdat toch de niet onwaarschijnlijke mogelijkheid bestond dat de aangiften, elk op zich beoordeeld, op dat punt wel juist waren, vooral omdat afwaardering op de lagere bedrijfswaarde onder omstandigheden mogelijk is en uit de aangiften op zichzelf niet valt af te leiden dat die omstandigheden zich niet voordeden. Ook hoefde de inspecteur het niet op voorhand voor onwaarschijnlijk te houden dat een rond en vrij laag bedrag aan huisvestingskosten juist was. Dat geldt zelfs als het waarschijnlijk(er) was dat dat gegeven onjuist was. De inspecteur hoefde daarom in redelijkheid niet te twijfelen aan de juistheid van de ingediende aangiften. Nu hem bij controle is gebleken dat belanghebbende niet over een werkruimte in de zin van artikel 3.16, eerste lid, van de Wet IB 2001 beschikte en dat zich geen omstandigheden hebben voorgedaan die een afwaardering van de goodwill op de lagere bedrijfswaarde kunnen rechtvaardigen, beschikt de inspecteur dan ook over navordering rechtvaardigende nieuwe feiten.

Boete

5.5. De inspecteur heeft de vergrijpboetes op grond van artikel 67e, eerste lid, van de Awr opgelegd, omdat hij belanghebbende verwijt dat het aan zijn grove schuld is te wijten dat de (primitieve)

aanslagen ib/pvv voor de jaren 2015, 2016 en 2017 tot een te laag bedrag zijn vastgesteld. Grove schuld houdt een in laakbaarheid aan opzet grenzende verwijtbaarheid in, daaronder te begrijpen grove onachtzaamheid.

- 5.6. Belanghebbende heeft verder op zich terecht gewezen op het arrest van de Hoge Raad van 8 april 2022, ECLI:NL:HR2022:526. Daarin is overwogen dat de bewijslast bij een boete op de inspecteur rust en dat de belanghebbende in geval van twijfel het voordeel van die twijfel moet worden gegund. Daarbij kan de aanwezigheid van een bestanddeel van een beboetbaar feit alleen worden aangenomen als de daarvoor vereiste feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan (overtuigend zijn aangetoond). Belanghebbende heeft ten slotte de aandacht gevestigd op de overwegingen die de Hoge Raad daarnaast nog heeft gewijd aan hetgeen is vereist om voorwaardelijk opzet te kunnen aannemen.
- 5.7. De in 5.6 bedoelde overwegingen van de Hoge Raad over voorwaardelijk opzet zijn in het geval van belanghebbende echter irrelevant. De inspecteur verwijt hem namelijk 'slechts' grove schuld, hetgeen het ontbreken impliceert van willen en weten en van een bewuste aanvaarding (op de koop toe nemen) van een aanmerkelijke kans op het gevolg dat aanslagen door zijn aangiften tot te lage bedragen zouden worden vastgesteld. Hierna wordt dan ook als uitgangspunt genomen dat belanghebbende geen opzet valt te verwijten, zoals hij zelf ook heeft betoogd.
- 5.8. Met het in 5.7 vermelde uitgangspunt is het Hof van oordeel dat het aan grove schuld van belanghebbende is te wijten dat de primitieve aanslagen ib/pvv over de jaren 2015 tot en met 2017 tot te lage bedragen zijn vastgesteld. De motivering in de punt 21 van de uitspraak van de rechtbank wordt onderschreven, met uitzondering van de zin over artikel 3.29c van de Wet IB 2001. In aanvulling overweegt het Hof dat belanghebbende niets heeft aangevoerd dat afwaardering op de lagere bedrijfswaarde van de goodwill zou kunnen rechtvaardigen. Voorts mag bij uitstek van iemand als belanghebbende, met zijn ervaring in de accountancy en met het verzorgen van belastingaangiften, worden verwacht dat hij enig onderzoek had gedaan naar de regels over de aftrek van huisvestingskosten en over het afschrijven dan wel afwaarderen van goodwill. Dat geldt temeer omdat hij al geruime tijd geen (permanente) educatie meer volgde, het materie was die hij naar eigen zeggen niet tegenkwam in andere aangiften die hij verzorgde en hij niet de gebruikelijke afschrijvingstermijn voor goodwill hanteerde maar deze, om hem moverende redenen, had verkort tot 3 jaar (zie 2.4). Het is dan ook onbegrijpelijk, en grof onachtzaam, dat hij zich niet nader heeft georiënteerd. Dit terwijl hij over een belastingalmanak beschikte (zie 2.3). Daarin zijn de regels over aftrek van huisvestingskosten en over afschrijving en afwaardering van goodwill eenvoudig te vinden en helder beschreven, en daardoor ook voor niet-fiscalisten te begrijpen. Als belanghebbende zich de minimale inspanning had getroost de betreffende onderdelen van zijn almanak erop na te slaan, en daarin verder te kijken dan de regels over samenloop van bedrijfs- en privéuitgaven, zoals hij stelt te hebben gedaan (zie 2.3), dan was hij te weten gekomen dat zijn handelwijze niet juist was. Belanghebbende treft een ernstig verwijt dat hij dat niet heeft gedaan en zich ook niet anderszins heeft geïnformeerd.
- 5.9. Ten slotte acht het Hof de hoogte van de boetes, ook voor de vermindering door de rechtbank in verband met een overschrijding van de redelijke termijn, in overeenstemming met het verwijt dat belanghebbende wordt gemaakt. Er zijn geen feiten of omstandigheden gesteld of gebleken die aanleiding geven de boetes te matigen. De boetes zijn daarom passend en geboden.

Slotsom

- 5.10. Het hoger beroep is ongegrond en de uitspraak van de rechtbank dient te worden bevestigd.

6 Kosten

Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

7 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de rechtbank.

De uitspraak is gedaan door mrs. W.J. Blokland, voorzitter, M.J. Leijdekker en J-P.R. van den Berg, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. H.A.S. Roozeboom als griffier. De beslissing is op 14 februari 2023 in het openbaar uitgesproken.

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.

Per 15 april 2020 is digitaal procederen bij de Hoge Raad opengesteld. Niet-natuurlijke personen (daaronder begrepen publiekrechtelijke lichamen) en professionele gemachtigden zijn verplicht digitaal te procederen. Wie niet verplicht is om digitaal te procederen, kan op vrijwillige basis digitaal procederen. Hieronder leest u hoe een cassatieberoepschrift wordt ingediend.

Digitaal procederen

Het webportaal van de Hoge Raad is toegankelijk via "Login Mijn Zaak Hoge Raad" op www.hogeraad.nl. Informatie over de inlogmiddelen vindt u op www.hogeraad.nl.

Niet in Nederland wonende of gevestigde partijen of professionele gemachtigden hebben in beginsel geen geschikt inlogmiddel en kunnen daarom niet inloggen in het webportaal. Zij kunnen zo lang zij niet over een geschikt inlogmiddel kunnen beschikken, per post procederen.

Per post procederen

Alleen bepaalde personen mogen beroep in cassatie instellen per post in plaats van via het webportaal. Zij mogen dit bovendien alleen als zij zonder een professionele gemachtigde procederen. Het gaat om natuurlijke personen die geen ondernemer zijn en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Een professionele gemachtigde moet altijd digitaal procederen, ongeacht voor wie de gemachtigde optreedt. Degene die op papier mag procederen en dat ook wil, kan het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag.**