

NLF 2023/254

## Hofoordeel over winstuitdeling onvoldoende gemotiveerd; grove schuld?

Hoge Raad 13 januari 2023, 20/01589, ECLI:NL:HR:2023:26

### SAMENVATTING

Dga X (belanghebbende) en A (bv) vallen vanaf 1 september 2011 onder het convenant van de toenmalige gemachtigde met de Inspecteur. De aangifte IB/PVV 2010 van X is door de Inspecteur behandeld als een aangifte afkomstig van een convenantklant en conform de ingediende aangifte vastgesteld. In de aangifte was de schuld van X aan A niet opgenomen. Bij het afwickelen van de aangifte vpb van A is de Inspecteur bekend geworden met de aanzienlijke schuldpositie van X aan A. De Inspecteur stelt dat in 2010 een uitdeling van A aan X in aanmerking moet worden genomen tot een bedrag van € 803.414, namelijk de som van de geldverstrekkingen per eind 2010. De Inspecteur heeft daarom een navorderingsaanslag aan X opgelegd. Voorts heeft hij een vergrijpboete opgelegd. Hof Arnhem-Leeuwarden heeft het betoog van X verworpen dat de aanwezigheid van een in het kader van Horizontaal toezicht gesloten convenant leidt tot het in rechte te honoreren vertrouwen dat de aangifte zonder correctie gevolgd zal worden. Volgens het Hof is in 2010 sprake van een vermogensverschuiving van A naar X ter grootte van de gehele schuld. De Inspecteur heeft terecht en tot het juiste bedrag een uitdeling bij X in het inkomen begrepen. Naar het oordeel van het Hof heeft X zelf dermate lichtvaardig gehandeld dat hem grove schuld kan worden verweten. X was zich immers bewust van de onttrekking. Daaraan doet niet af dat X gebruik heeft gemaakt van een gerenommeerd kantoor. Hij heeft namelijk verzuimd de zorg te betrachten die redelijkerwijs van hem kon worden gevergd bij de samenwerking met dit kantoor. Gelet op de hoogte van het onttrokken bedrag had X informatie over de geldverstrekkingen moeten verstrekken aan de toenmalige gemachtigde, maar hij heeft dit klaarblijkelijk niet gedaan. X heeft cassatieberoep ingesteld. Het eerste middel berust op de opvatting dat de belastingplichtige erop mag vertrouwen dat navordering achterwege zal blijven indien de aanslag is vastgesteld in overeenstemming met een onder Horizontaal toezicht ingediende aangifte. Dit middel faalt. Het tweede middel is gericht tegen het oordeel van het Hof over de te belasten uitdeling. Dit middel slaagt wel. Het Hof heeft de omstandigheden waaronder een onttrekking een winstuitdeling vormt miskend dan wel zijn oordelen onvoldoende gemotiveerd. Ook het middel dat is gericht tegen de vergrijpboete slaagt. Het Hof had zijn oordeel dat X informatie over de geldverstrekkingen klaarblijkelijk niet heeft verstrekt aan de toenmalige gemachtigde, nader moeten motiveren. Verwijzing moet volgen voor een hernieuwd onderzoek naar de vragen of en, zo ja, tot welk bedrag van de geldverstrekkingen in 2010 een winstuitdeling aan X heeft plaatsgehad. Indien een winstuitdeling heeft plaatsgevonden, zal verwijzingshof Den Bosch opnieuw moeten beoordelen of het aan grove schuld van X is te wijten dat te weinig belasting is geheven ter zake van die winstuitdeling. Anders, Conclusie A-G Niessen (NLF 2021/0887, met noot van Vetter).

## NOOT

### Navordering en boete

Deze noot heeft betrekking op het betoog dat voor navordering bij zogenoemde convenantklanten strengere eisen gelden, alsmede op de opgelegde boete en de overschrijding van de redelijke termijn.

#### *Navordering en gewekt vertrouwen bij Horizontaal toezicht*

Belanghebbende is een zogenoemde convenantklant. De adviseur en de Inspecteur zijn namelijk een convenant over Horizontaal toezicht overeengekomen en (de aangifte van) belanghebbende viel daaronder. De Belastingdienst sluit alleen convenanten met fiscaal dienstverleners (en koepel- en brancheorganisaties) die een adequaat kwaliteitssysteem hebben geïmplementeerd. Belanghebbende betoogt dat hij erop mocht vertrouwen dat navordering niet zou plaatsvinden, omdat de aangifte is ingediend onder toepassing van Horizontaal toezicht en bij de aanslagregeling niet werd gecorrigeerd. Horizontaal toezicht wordt ook wel omschreven als: meer uitgaan van vertrouwen, begrip en transparantie dan van wantrouwen en meer afstemming vooraf dan controle achteraf. In de Leidraad Horizontaal Toezicht MKB – Fiscaal dienstverleners 2011, waar belanghebbende naar verwijst, zijn zinnen opgenomen als:

‘Binnen het MKB-segment wil de Belastingdienst maximaal inzetten op horizontaal toezicht met fiscaal dienstverleners. Via hun kwaliteitssystemen wordt de kwaliteit van aangiften geborgd, waardoor de toezichtlast kan verminderen en de Belastingdienst sneller zekerheid kan bieden.’

En:

‘Daarnaast worden relevante fiscale standpunten die tot verschil van inzicht kunnen leiden, door de fiscaal dienstverlener en Belastingdienst voorafgaand aan de aangifte afgestemd (vooroverleg).’

In het Standaard fiscaal dienstverleners convenant (versie september 2021) staat:

‘Onder dit convenant vallen aangiften van deelnemende ondernemingen waarvan de kwaliteit wordt gewaarborgd door het kantoor.’

Dat de gemiddelde belastingplichtige ervan uitgaat dat het na aangifteconforme aanslagregeling wel goed zit, is gelet hierop alleszins begrijpelijk. Zijn adviseur had zich er immers toe gecommitteerd goed naar de aangifte te kijken en bij eventuele twijfelpunten vooroverleg te plegen met de Inspecteur.

De Hoge Raad overweegt dat voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel meer nodig is dan het slechts volgen van de aangifte. Dat meerdere kan niet zijn dat de aangifte is ingediend onder Horizontaal toezicht. Dat meerdere kan wel zijn dat vooroverleg heeft plaatsgevonden over de betreffende onderdelen in de aangifte, maar dat speelde in deze zaak niet. Ook aan strengere regels voor navordering bij convenantklanten wil de Hoge Raad niet. Dat het betoog van belanghebbende faalt, valt goed te begrijpen omdat in de hiervoor aangehaalde Leidraad en het Standaard convenant ook wordt gesproken over het steekproefsgewijs controleren van aangiften. Tevens is daarin opgenomen dat bij het herstellen van fouten wordt gehandeld conform algemeen geldend correctiebeleid (Leidraad) en dat rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving ‘zonder enige beperking’ van toepassing

blijven (Standaard convenant). Daarmee strookt niet dat de Inspecteur niet mag navorderen of dat aan de bevoegdheid tot navordering strengere eisen worden gesteld.

### ***Beboeting bij Horizontaal toezicht (bij oplopende rekening-courantschulden)***

Het is vaste jurisprudentie dat geen vergrijpboete kan worden opgelegd aan de belastingplichtige die zich liet bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen. Maar alleen als de belastingplichtige bij de samenwerking met zijn adviseur voldoende zorg heeft betracht. Dat betekent, zo volgt uit dit arrest, dat de belastingplichtige 'alle informatie waarvan hij in redelijkheid mocht aannemen dat die voor het opstellen van die aangifte was benodigd,' aan de adviseur heeft verstrekt. Volgens het Hof had de belanghebbende in deze zaak daar niet aan voldaan en dat oordeel vindt de Hoge Raad onvoldoende gemotiveerd. Belanghebbende had ter zitting namelijk onweersproken gesteld dat hij de toename van de post 'rekening-courant directie' doorgaf aan de adviseur. Verder is het goed dat de Hoge Raad bevestigt dat er geen andere uitgangspunten gelden als het om omvangrijke bedragen gaat of als de belanghebbende de aangifte niet heeft gecontroleerd. Het oordeel over 'omvangrijke bedragen' werd niet eerder gegeven, maar is voor de hand liggend. Verder bevestigt de Hoge Raad dat het bewijs criterium 'overtuigend aantonen' ook geldt voor boetes in verband met grove schuld. Dit viel al af te leiden uit het arrest van 8 april 2022,<sup>18</sup> en dat is met dit arrest expliciet bevestigd.

Het verwijzingshof zal bij de beoordeling van de boete aandacht moeten besteden aan de omstandigheid dat de aangifte is ingediend onder Horizontaal toezicht. Omdat de betreffende adviseur is gescreend door de Belastingdienst en zijn 'kwaliteitssysteem' kennelijk voldeed, mocht belanghebbende hem voor voldoende deskundig houden. Het kan voor een convenantklant als belanghebbende wat boeteoplegging betreft dus alleen misgaan als hij onvoldoende met zijn adviseur samenwerkt, door hem relevante informatie te onthouden.

### ***Overschrijding van de redelijke termijn***

De Hoge Raad kent belanghebbende geen vergoeding toe voor immateriële schade vanwege de overschrijding van de redelijke termijn, omdat belanghebbende daarom niet heeft verzocht. Belanghebbende voorzag bij het indienen van de cassatiemiddelen waarschijnlijk niet dat de Hoge Raad meer dan twee jaar over de behandeling van zijn zaak zou doen. Het is ook niet goed te voorspellen of die termijn in de cassatiefase wordt overschreden. Het is daarom gebruikelijk dat in de cassatieschriftuur wordt opgenomen dat om een immateriële schadevergoeding wordt verzocht voor het geval dat de redelijke termijn wordt overschreden.

Het is mogelijk een verzoek om vergoeding van immateriële schade voor het eerst te doen nadat de Hoge Raad de uitspraak van een Rechtbank of Hof heeft vernietigd en het geding heeft verwezen. In deze gevallen kan het verzoek geen betrekking hebben op een vergoeding van immateriële schade die ziet op de duur van de fasen van het proces die voorafgingen aan het arrest van de Hoge Raad.<sup>19</sup> Belanghebbende is vanwege de verwijzing dus nog niet 'te laat' om een verzoek om vergoeding van immateriële schade te doen voor de overschrijding van de redelijke termijn in de cassatiefase.

---

18 HR 8 april 2022, 20/02638, ECLI:NL:HR:2022:526, NLF 2022/0829, met noot van Berns.

19 HR 19 februari 2016, 14/03907, ECLI:NL:HR:2016:252, r.o. 3.13.6.

Voor wat betreft de boetebeschikking geldt het volgende voor de berechting in de cassatieprocedure. Is de redelijke termijn met zes maanden of minder overschreden, dan wordt de boete verminderd met 5%. Bij een overschrijding met meer dan zes maanden, maar niet meer dan twaalf maanden, wordt de boete met 10% verminderd. De vermindering kan echter niet meer bedragen dan € 2.500. Beloopt de boete minder dan € 1.000, dan wordt geen vermindering toegepast. Is de redelijke termijn met meer dan twaalf maanden overschreden, dan zal de Hoge Raad naar bevind van zaken handelen.<sup>20</sup> Hof Amsterdam hanteert als feitenrechter andere uitgangspunten. Het Hof vermindert een boete niet indien deze minder bedraagt dan € 200 en vermindert een boete met maximaal van 20% met een maximum van € 20.000 bij een overschrijding van de redelijke termijn met twee jaren of meer.<sup>21</sup>

**mr. N. van den Hoek**

*Jaeger Advocaten-belastingkundigen*

---

20 HR 19 december 2008, 42.763, ECLI:NL:HR:2008:BD0191.

21 Hof Amsterdam 2 juli 2009, 04/03329, ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ1298.

22 ECLI:NL:GHARL:2020:2879.

23 ECLI:NL:PHR:2021:288.