

ECLI:NL:RBGEL:2021:2461

Instantie	Rechtbank Gelderland
Datum uitspraak	17-05-2021
Datum publicatie	09-06-2021
Zaaknummer	AWB - 19 _ 7095 tm 19_7099 en 19/7107
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Artikel 3.90 Wet IB 2001. Eiser heeft een eenmanszaak in de administratieve dienstverlening. Gedurende zes jaren onttrekt hij ruim € 1.300.000 onrechtmatig aan zijn opdrachtgevers. Deze bedragen kunnen bij eiser worden belast als ROW en niet als winst uit onderneming, omdat de hiermee gepaard gaande handelingen puur vanuit een privéoogmerk zijn verricht en niets van doen hebben met het ondernemerschap van eiser. Vanwege het ontbreken van een terugbetalingsverplichting in de betreffende jaren kan eiser geen voorziening vormen.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 10-6-2021

Uitspraak

RECHTBANK GELDERLAND

Zittingsplaats Arnhem

Belastingrecht

zaaknummers: AWB 19/7095, AWB 19/7096, AWB 19/7097, AWB 19/7098, AWB 19/7099 en AWB 19/7107

uitspraak van de meervoudige belastingkamer van

in de zaken tussen

[naam eiser] , te [plaatsnaam] , eiser

(gemachtigde: [naam gemachtigde]),

en

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiser voor het jaar 2012 een navorderingsaanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (IB/PVV) opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 127.150 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 563. Tevens is bij beschikking € 10.229 aan belastingrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft aan eiser voor het jaar 2013 een navorderingsaanslag IB/PVV opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 171.421 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 1.584. Tevens is bij beschikking € 13.384 aan belastingrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft aan eiser voor het jaar 2014 een navorderingsaanslag IB/PVV opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 179.851 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 5.353. Tevens is bij beschikking € 10.656 aan belastingrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft aan eiser voor het jaar 2014 een tweede navorderingsaanslag IB/PVV opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 245.191 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 5.353. Tevens is bij beschikking € 5.360 aan belastingrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft aan eiser voor het jaar 2015 een navorderingsaanslag IB/PVV opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 167.679 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 6.749. Tevens is bij beschikking € 7.602 aan belastingrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft aan eiser voor het jaar 2015 een tweede navorderingsaanslag IB/PVV opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 262.706 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 6.749. Tevens is bij beschikking € 5.863 aan belastingrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft aan eiser voor het jaar 2016 een navorderingsaanslag IB/PVV opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 209.929 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 1.421. Tevens is bij beschikking € 6.011 aan belastingrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft aan eiser voor het jaar 2016 een tweede navorderingsaanslag IB/PVV opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 265.667 en een belastbaar inkomen

uit sparen en beleggen van € 1.421. Tevens is bij beschikking € 2.279 aan belastingrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft aan eiser voor het jaar 2017 een ambtshalve aanslag IB/PVV opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 546.861 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 3.139. Tevens is bij beschikkingen een verzuimboete van € 369 opgelegd en € 11.170 aan belastingrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft bij uitspraak op de bezwaren van 31 oktober 2019 de navorderingsaanslagen en beschikkingen belastingrente voor de jaren 2012 tot en met 2016 gehandhaafd.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 31 oktober 2019 het bezwaar tegen de aanslag voor het jaar 2017 niet-ontvankelijk verklaard. In dezelfde beslissing heeft verweerder het belastbaar inkomen uit werk en woning ambtshalve verminderd naar € 538.688.

Eiser heeft daartegen bij brieven van 10 december 2019, ontvangen door de rechtbank op 11 december 2019, beroep ingesteld.

Verweerder heeft op 6 februari 2020 respectievelijk 16 maart 2020 de op de zaken betrekking hebbende stukken overgelegd en verweerschriften ingediend, welke stukken zijn doorgestuurd naar eiser.

Partijen hebben verzocht het beroep tegen de ambtshalve vermindering van de aanslag voor het jaar 2017 aan te merken als een rechtstreeks beroep als bedoeld in artikel 7:1a van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 12 april 2021.

Eiser is verschenen door middel van videobellen. Eisers gemachtigde is met bericht niet verschenen. Namens verweerder zijn verschenen [persoon 1] en [persoon 2] .

Overwegingen

Feiten

1. Eiser heeft een eenmanszaak met de handelsnaam '[naam eenmanszaak] '. De activiteiten van de eenmanszaak houden in hoofdzaak in het verzorgen van de administratie en boekhouding bij [B.V. 1] , [B.V. 2] en [B.V. 3] (de opdrachtgevers).

2. Met dagtekening 23 januari 2015 is aan eiser, overeenkomstig de aangifte, een definitieve aanslag IB/PVV 2012 opgelegd, berekend naar een inkomen uit werk en woning van € 27.150 en een inkomen uit sparen en beleggen van € 563.
3. Met dagtekening 14 oktober 2015 is aan eiser, overeenkomstig de aangifte, een definitieve aanslag IB/PVV 2013 opgelegd, berekend naar een inkomen uit werk en woning van € 21.421 en een inkomen uit sparen en beleggen van € 1.584.
4. Met dagtekening 14 mei 2016 is aan eiser een ambtshalve aanslag IB/PVV 2014 opgelegd, berekend naar een inkomen uit werk en woning van € 135.000 en een inkomen uit sparen en beleggen van € 22.433.
5. Met dagtekening 5 april 2017 is aan eiser een ambtshalve aanslag IB/PVV 2015 opgelegd, berekend naar een inkomen uit werk en woning van € 75.000 en een inkomen uit sparen en beleggen van € 19.673.
6. Met dagtekening 24 januari 2018 is aan eiser een ambtshalve aanslag IB/PVV 2016 opgelegd, berekend naar een inkomen uit werk en woning van € 75.000 en een inkomen uit sparen en beleggen van € 17.673.
7. Bij brieven van 2 juli 2018 en 17 september 2018 heeft verweerder aan eiser een boekenonderzoek naar onder meer naar de aangiften omzetbelasting over de periode 1 januari 2017 tot en met 31 mei 2018 en de aangiften IB/PVV 2012 tot en met 2016 aangekondigd.
8. Volgens rapporten van forensisch accountant [naam forensisch accountant] van [B.V. 4] (dagtekening 20 november 2018) heeft eiser vanaf 2012 in totaal € 828.008 onrechtmatig onttrokken uit [B.V. 1] en in totaal € 537.511 onrechtmatig onttrokken uit [B.V. 2] .
9. Bij brief van 11 oktober 2018 heeft verweerder aan eiser meegedeeld dat hij, naar aanleiding van een onderzoek bij de opdrachtgevers, een navorderingsaanslag IB/PVV 2012 gaat opleggen.
10. Met dagtekening 24 oktober 2018 is aan eiser de navorderingsaanslag IB/PVV 2012 opgelegd.
11. De ontvanger heeft op 24 oktober 2018 beslag gelegd op de woning van eiser. Deze woning is in de zomer van 2019 verkocht. De verkoopopbrengst van € 225.000 is afgeboekt van de belastingschuld van eiser.
12. Bij brief van 22 november 2018 heeft verweerder aan eiser meegedeeld dat hij, naar aanleiding van een onderzoek bij de opdrachtgevers, navorderingsaanslagen IB/PVV en navorderingsaanslagen inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet 2013 tot en met 2016 gaat opleggen.
13. Met dagtekening 22 november 2018 zijn aan eiser navorderingsaanslagen IB/PVV 2013 tot en met 2016 opgelegd.
14. Bij brief van 3 december 2018, door verweerder ontvangen op 5 december 2018, heeft eiser bezwaar gemaakt tegen de navorderingsaanslag IB/PVV 2012.
15.
Eiser heeft in een Excel bestand van 17 december 2018 aan verweerder aangegeven welke geldbedragen hij bij de opdrachtgevers heeft onttrokken, te weten:

Jaar	Onttrekking
2012	€ 63.608
2013	€ 125.107
2014	€ 199.179

2015	€ 219.176
2016	€ 230.674
2017	€ 538.688
	€ 1.376.432
af: zakelijke uitgaven 2016-2017	€ 45.954
Netto	€ 1.330.477

16. Eiser heeft in het jaar 2018 in totaal € 47.000 aan [B.V. 1] en € 16.000 aan [B.V. 2] betaald.

17. Bij brieven van 2 januari 2019, door verweerder ontvangen op 3 januari 2019, heeft eiser bezwaar gemaakt tegen de navorderingsaanslagen IB/PVV 2013 tot en met 2016 (dagtekeningen 22 november 2018).

18. Bij brief van 11 maart 2019 aan de ontvanger heeft eiser onder meer geschreven:

“(…)

Ad 7. Zicht op invulling schuld aan gedupeerde vennootschappen.

Opgemerkt kan worden dat ondanks de handelingen in het verleden, de onderlinge verhouding tussen [naam eiser] en de gedupeerden inmiddels relatief goed kan worden genoemd. Dit kan mede worden toegeschreven aan de inspanningen die [naam eiser] na de bekendwording heeft gepleegd in het kader van het in kaart brengen van de ontstane situatie en het reconstrueren van de gebeurtenissen in betreffende periode. Neemt niet weg dat er een schuld is ontstaan van circa € 1.300.000. het is nagenoeg onmogelijk een dergelijk bedrag terug te betalen. Daar komt bij dat de Belastingdienst voorrang heeft op eventuele opbrengsten. Dit maakt het vinden van een reële oplossing voor de schulden aan benadeelde partijen al met al erg ingewikkeld. Daar komt bij dat eventuele terugbetalingen aan benadeelde partijen in beginsel aftrekbaar zijn van het belastbaar inkomen. Feitelijk zou [naam eiser] in dat kader meer gebaat zijn bij terugbetaling aan de BV's dan aan de Belastingdienst. Als de Belastingdienst geheel voorrang krijgt in de betalingen door [naam eiser] is er sprake van een stuk 'voorfinanciering'. (...)”

19. Met dagtekening 3 april 2019 heeft verweerder het definitieve controlerapport uitgebracht. Hierin heeft verweerder nieuwe navorderingsaanslagen over 2014 tot en met 2016 en een ambtshalve aanslag over 2017 aangekondigd. Verweerder heeft vastgesteld dat eiser door middel van zijn eenmanszaak in de jaren 2012 tot en met 2017 onrechtmatig de volgende gelden heeft onttrokken aan de opdrachtgevers:

Jaar	onttrekking
2012	€ 63.608
2013	€ 125.107
2014	€ 199.179
2015	€ 219.765
2016	€ 230.674
2017 (geschat)	€ 550.000

20. Onder 8 in het controlerapport zijn tevens aanpassingen voor 2012 (€ 17.325 negatief) en 2013 (€ 2.499 negatief) vermeld. Deze correcties zijn niet doorgevoerd.

21. Met dagtekening 10 mei 2019 respectievelijk 18 mei 2019 zijn aan eiser de nieuwe navorderingsaanslagen IB/PVV 2014 tot en met 2016 opgelegd. Met toepassing van artikel 6:10 van de Awb worden de bezwaren tegen de eerste navorderingsaanslagen ook geacht gericht te zijn tegen de nieuwe navorderingsaanslagen.

22. Met dagtekening 22 mei 2019 is aan eiser een ambtshalve aanslag IB/PVV 2017 met een verzuimboete opgelegd.

23. Bij brief van 23 augustus 2019, door verweerder ontvangen op 26 augustus 2019, heeft eiser

bezwaar gemaakt tegen de aanslag IB/PVV 2017.

Geschil

24. Ter zitting heeft verweerder toegezegd de verzuimboete voor het jaar 2017 te vernietigen.

25. In geschil is of de (navorderings)aanslagen voor de jaren 2012 tot en met 2017 terecht en tot de juiste bedragen zijn opgelegd. Meer specifiek is in geschil of de onrechtmatig onttrokken bedragen bij eiser kunnen worden belast als resultaat uit overige werkzaamheden (ROW) als bedoeld in artikel 3.90 van de Wet IB 2001 en zo ja, of eiser een voorziening kan vormen in verband met de terugbetaling van deze bedragen.

26. Eiser stelt zich op het standpunt dat er geen sprake is van ROW, omdat hij geen arbeid heeft verricht en er vanwege de pakkans met de daaruit voortvloeiende terugbetalingsverplichting geen redelijkerwijs te verwachten voordeel was. Mocht er wel arbeid zijn verricht, stelt eiser gehandeld te hebben in het kader van zijn onderneming en winst uit onderneming te hebben genoten. Vanwege de beoogde en reeds plaatsgevonden hebbende terugbetalingen kan volgens eiser dan elk jaar een voorziening worden gevormd. Eiser verwijst naar een vonnis en de afspraken die verweerder heeft gemaakt met de benadeelde partijen over het verrekenen van terugbetaalde bedragen. Verder voert eiser aan dat het handhaven van de aanslagen zijn pogingen om de schuldeisers te betalen, bemoeilijkt hetgeen niet in het maatschappelijke belang is.

27. Verweerder is van mening dat eiser wel arbeid heeft verricht in de vorm van overboekingen naar zijn eigen rekening en naar de rekening van de onderneming en door het opstellen van valse facturen. Eiser kon ook redelijkerwijs voordeel verwachten, gelet op het feit dat pas tijdens het boekenonderzoek de verduistering werd ontdekt. Omdat het ontvreemden van gelden niet valt onder het voeren van een deugdelijke administratie, zoals omschreven in de overeenkomst van opdracht, is sprake van ROW. Verder heeft eiser niet aannemelijk gemaakt dat hij een terugbetalingsverplichting heeft dan wel in de jaren 2012 tot en met 2017 terugbetalingen heeft verricht, waardoor er geen voorziening kan worden gevormd.

Beoordeling van het geschil

28. Vaststaat dat eiser over de jaren 2014 tot en met 2017 geen (tijdige) aangifte heeft gedaan en dat hij de aan zijn opdrachtgevers onrechtmatig onttrokken bedragen niet in zijn aangiften over 2012 en 2013 heeft vermeld.

29. Verweerder heeft de (navorderings)aanslagen gebaseerd op de door eiser in het Excel bestand van 17 december 2018 vermelde bedragen. De bedragen zijn dan ook niet in geschil.

ROW

30. Een resultaat kan slechts inkomen zijn indien er een bepaalde bron aan ten grondslag ligt. Volgens vaste jurisprudentie worden als uitgangspunt de volgende drie algemene voorwaarden gesteld aan een bron van inkomen: (1) deelname aan het economische verkeer, (2) het (subjectieve) oogmerk om voordeel te behalen, en (3) de (objectieve) verwachting dat het voordeel redelijkerwijs - in de toekomst - kan worden behaald.

31. De vraag of in enig jaar sprake is van een objectieve voordeelsverwachting moet in beginsel worden beantwoord op basis van feiten en omstandigheden van dat jaar. Feiten en omstandigheden van andere jaren kunnen echter licht werpen op het antwoord op de vraag of in het betreffende jaar sprake is van een objectieve voordeelsverwachting en mogen daarom mede in aanmerking worden genomen.¹

32. Eiser heeft in zijn functie van boekhouder van zijn opdrachtgevers over gelden kunnen beschikken en zich deze gelden tot een bedrag van ruim € 1.300.000 toegeëigend. Het geheel van de op de voormelde toe-eigening gerichte handelingen die eiser in zijn positie als boekhouder heeft verricht, te weten - kort gezegd - het overmaken van gelden naar zijn privébankrekening en de bankrekening van zijn eenmanszaak en het indienen van valse facturen, vormt, naar het oordeel van de rechtbank, een werkzaamheid in de zin van artikel 3.90 van de Wet IB 2001. Deze handelingen zijn puur vanuit een privéoogmerk verricht en hebben niets van doen met het ondernemerschap van eiser.² De ontvangen gelden kwalificeren naar het oordeel van de rechtbank dan ook als resultaat uit overige werkzaamheden en niet als winst uit onderneming.

Hoogte correcties

33. Gelet op hetgeen de rechtbank onder 20 heeft vastgesteld, dienen de correcties voor 2012 (€ 17.325 negatief) en 2013 (€ 2.499 negatief) alsnog te worden doorgevoerd. Voor het overige houden de correcties stand omdat deze onderbouwd zijn met de door de forensisch accountant en eiser zelf aangeleverde gegevens. Hetgeen eiser hier tegenin heeft gebracht, leidt niet tot een ander oordeel. Eiser heeft niet aannemelijk gemaakt dat hij in de onderhavige jaren een terugbetalingsverplichting heeft en kan alleen al daarom geen voorziening vormen.³ Bovendien kunnen de betalingen die eiser naar eigen zeggen in 2018 aan zijn opdrachtgevers heeft gedaan, niet in aanmerking worden genomen omdat dat jaar niet voorligt in deze procedure. Dat eiser afspraken heeft gemaakt met de ontvanger en dat er afspraken zijn tussen de ontvanger en de opdrachtgevers is niet relevant aangezien die afspraken geen betrekking hebben op de IB/PVV van eiser.

Conclusie

34. De beroepen inzake de navorderingsaanslagen 2012 en 2013 dienen gegrond te worden verklaard.

35. Het beroep inzake de aanslag 2017 dient als gevolg van de vernietiging van de verzuimboete ook gegrond te worden verklaard.

36. De beroepen inzake de navorderingsaanslagen 2014 tot en met 2016 dienen ongegrond te worden verklaard.

37. Nu eiser geen afzonderlijke beroepsgronden tegen de in rekening gebrachte belastingrente heeft aangevoerd, dienen de beroepen inzake de beschikkingen belastingrente 2014 tot en met 2016 eveneens ongegrond te worden verklaard.

Proceskosten

38. Er bestaat aanleiding om verweerder te veroordelen in de kosten die eiser in beroep heeft moeten maken. De rechtbank hanteert daarbij het Besluit proceskosten bestuursrecht (Bbp), zoals dat luidt met ingang van 1 januari 2021, en de daarbij behorende bijlage. De rechtbank stelt de proceskosten in beroep op grond van het Bbp voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vast op € 534 (1 punt voor het indienen van de beroepschriften, met een waarde per punt van € 534 en wegingsfactor 1 vanwege drie gegronde beroepen). In bezwaar heeft eiser niet om een proceskostenveroordeling verzocht.

Beslissing

De rechtbank:

- verklaart de beroepen gegrond;
- vernietigt de uitspraak op de bezwaren in zoverre;
- vermindert de navorderingsaanslag IB/PVV 2012 naar een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 109.825 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 563;
- vermindert de navorderingsaanslag IB/PVV 2013 naar een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 168.922 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 1.584;
- vermindert de beschikkingen belastingrente dienovereenkomstig;
- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de in zoverre vernietigde uitspraak op de bezwaren.

19/7097, 19/7098, 19/7099

De rechtbank verklaart de beroepen ongegrond.

19/7107

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar voor zover die betrekking heeft op de boetebeschikking;
- vernietigt de boetebeschikking;
- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de in zoverre vernietigde uitspraak op bezwaar.

19/7095, 19/7096 en 19/7107

De rechtbank:

- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiser ten bedrage van € 534;
- gelast dat verweerder het door eiser betaalde griffierecht van € 94 vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan door mr. J.J.J. Engel, voorzitter, mr. B.J. Zippelius en mr. J.J. Westerbaan, rechters, in tegenwoordigheid van mr. I.A. Kranenburg, griffier.
De beslissing is in het openbaar uitgesproken op:

griffier	voorzitter

Afschrift verzonden aan partijen op:

--	--

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (belastingkamer), Postbus 9030, 6800 EM Arnhem.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
 - d. de gronden van het hoger beroep.

¹ Vergelijk Hoge Raad 24 juni 2011, ECLI:NL:HR: 2011:BP5707 en Hoge Raad 15 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW8348.

² Vergelijk Hof Den Bosch 12 december 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:6014.

³ Vergelijk Hof Arnhem-Leeuwarden 13 april 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:3501.
