

Omkering en verzwaring van de bewijslast in verband met niet doen van vereiste aangifte. Bewijslevering van ontvangst uitnodiging tot het doen van aa...

HR 24-06-2016, ECLI:NL:HR:2016:1268, m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Instantie	Hoge Raad
Datum	24 juni 2016
Magistraten	Mrs. Koopman, Fierstra, Van Hilten
Zaaknummer	15/02345
Noot	A.E.H. van der Voort Maarschalk
Vakgebied(en)	Fiscaal bestuursrecht / Aangifte Belastingrecht algemeen (V) Fiscaal procesrecht / Bewijs Fiscaal procesrecht (V) Fiscaal bestuursrecht (V)
Brondocumenten	ECLI:NL:HR:2016:1268, Uitspraak, Hoge Raad, 24-06-2016; Beroepschrift, Hoge Raad, 24-06-2016;
Wetingang	Art. 27e AWR

Essentie

**Omkering en verzwaring van de bewijslast in verband met niet doen van vereiste aangifte.
Bewijslevering van ontvangst uitnodiging tot het doen van aangifte**

Samenvatting

Het Hof heeft onder meer geoordeeld dat de bewijslast dient te worden omgekeerd en verzwaard omdat belanghebbende de vereiste aangifte niet heeft gedaan. Aan dit oordeel heeft het Hof ten grondslag gelegd dat belanghebbende is herinnerd respectievelijk aangemaand tot het doen van aangifte in brieven verzonden naar het adres dat volgens de Inspecteur het adres was waarop belanghebbende in de basisregistratie personen stond ingeschreven. Volgens het Hof rechtvaardigt dit het vermoeden van ontvangst of aanbieding van de brieven en is belanghebbende niet erin geslaagd het vermoeden te ontzenuwen.

HR: Indien de vereiste aangifte niet is gedaan, dient het hoger beroep ongegrond te worden verklaard tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is.

Van het niet-doen van de vereiste aangifte kan alleen sprake zijn indien de inspecteur de betrokkene heeft uitgenodigd tot het doen van aangifte. Het ligt op de weg van de inspecteur aannemelijk te maken dat de uitnodiging tot het doen van aangifte op het adres van de belanghebbende is ontvangen of aangeboden dan wel de belanghebbende anderszins heeft bereikt, waarbij de inspecteur in eerste instantie kan volstaan met het bewijs van verzending van de uitnodiging naar het juiste adres. Het Hof heeft niet vastgesteld dat de uitnodiging naar het juiste adres is verzonden, maar slechts aannemelijk geacht dat de herinnering en de aanmaning op het adres van belanghebbende zijn ontvangen of aangeboden. Dat is onvoldoende om te kunnen aannemen dat belanghebbende is uitgenodigd tot het doen van aangifte.

Uitspraak

ARREST

gewezen op het beroep in cassatie van [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 14 april 2015, nrs. BK-14/01482 en BK-14/01483, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nrs. SGR 14/3936 en SGR 14/3937) betreffende de aan belanghebbende over het jaar 2009 opgelegde (navorderings)aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en in de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet en de daarbij gegeven boetebeschikkingen en beschikkingen inzake heffingsrente. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

2. Beoordeling van de middelen

2.1.1.

Het Hof heeft onder meer geoordeeld dat de bewijslast dient te worden omgekeerd en verzwaard omdat belanghebbende geen gevolg heeft gegeven aan zijn verplichting tot het doen van aangifte IB/PVV voor het jaar 2009. Aan dit oordeel heeft het Hof ten grondslag gelegd dat belanghebbende, blijkens tot de gedingstukken behorende brieven, gedagtekend 27 augustus 2010 en 8 oktober 2010, is herinnerd respectievelijk aangemaand tot het doen van aangifte, dat die brieven zijn verzonden naar het adres [c-straat 1] te [Z], en dat de Inspecteur tijdens de mondelinge behandeling van de zaak ter zitting van het Hof heeft verklaard dat belanghebbende ten tijde van de verzending van deze brieven op voormeld adres in de GBA stond ingeschreven. Vervolgens heeft het Hof overwogen dat genoemde omstandigheden het vermoeden van ontvangst of aanbieding van de brieven met dagtekening 27 augustus 2010 en 8 oktober 2010 op het adres van belanghebbende rechtvaardigen en dat belanghebbende niet erin is geslaagd het vermoeden te ontzenuwen.

2.1.2.

Het eerste middel komt op tegen het in 2.1.1 weergegeven oordeel van het Hof met het betoog dat belanghebbende in beroep en hoger beroep heeft betwist de uitnodiging, herinnering en aanmaning tot het doen van aangifte te hebben ontvangen en dat de Inspecteur met het enkel overleggen van niet getekende afschriften van de herinnering en aanmaning zijn stelling dat belanghebbende is uitgenodigd tot het doen van aangifte onvoldoende heeft onderbouwd.

2.2.1.

Op grond van artikel 27e in samenhang met artikel 27h, lid 2, AWR, dient het hoger beroep, indien de vereiste aangifte niet is gedaan, ongegrond te worden verklaard tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is.

2.2.2.

Van het niet doen van de vereiste aangifte in de hiervoor bedoelde zin kan alleen sprake zijn indien de inspecteur de betrokkene heeft uitgenodigd tot het doen van aangifte (vgl. HR 25 oktober 2013, nr. 12/00287, ECLI:NL:HR:2013:971, *BNB* 2013/252 en HR 23 december 2003, nr. 00158/03, ECLI:NL:HR:2003:AL6161, *BNB* 2004/180). Het ligt op de weg van de inspecteur aannemelijk te maken dat de uitnodiging tot het doen van aangifte op het adres van de belanghebbende is ontvangen of aangeboden dan wel de belanghebbende anderszins heeft bereikt, waarbij de inspecteur in eerste instantie kan volstaan met het bewijs van verzending van de uitnodiging naar het juiste adres (vgl. HR 15 december 2006, nr. 41882, ECLI:NL:HR:2006:AZ4416, *BNB* 2007/112).

2.2.3.

Uit het onder 2.1.1 weergegeven oordeel volgt niet dat het Hof heeft vastgesteld dat de uitnodiging naar het juiste adres is verzonden, maar slechts dat het Hof ten aanzien van de herinnering en de aanmaning aannemelijk heeft geacht dat deze op het adres van belanghebbende zijn ontvangen of aangeboden. Dat is echter onvoldoende om te kunnen aannemen dat belanghebbende is uitgenodigd tot het doen van aangifte. 's Hofs oordeel dat belanghebbende geen gevolg heeft gegeven aan zijn verplichting tot het doen van aangifte en de daaraan verbonden conclusie dat de bewijslast dient te worden omgekeerd en verzwaaard, geeft derhalve ofwel blijk van een miskennis van hetgeen hiervoor in onderdeel 2.2.2 is overwogen, ofwel behoefde nadere motivering, die echter ontbreekt.

2.2.4.

's Hofs uitspraak kan niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen. De overige middelen behoeven geen behandeling.

3. Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

4. Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie gegrond,

vernietigt de uitspraak van het Hof, behoudens de beslissingen omtrent het griffierecht en de proceskosten,
verwijst het geding naar het Gerechtshof Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,
gelast dat de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 123, en veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 1.984 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Voorgaande uitspraak

Hof Den Haag, Meerv. belastingk., 14 april 2015 (Nr. 14/1482 en 14/1483)

Uitspraak

in het geding enz.;

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de rechtbank Den Haag van 30 september 2014, nummers SGR 14/3936 en SGR 14/3937, betreffende enz.;

1.1.1.

(...)

Vaststaande feiten

Op grond van de stukken van het geding en het ter zitting verhandelde is, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door één van hen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, in hoger beroep het volgende komen vaststaan:

3.1.

Belanghebbende heeft van 2 februari 2007 tot 9 september 2009 in de Gemeentelijke Basisadministratie (GBA) als huurder ingeschreven gestaan op het adres a-straat 1 te Q (hierna: de woning). Belanghebbende had een contract met A afgesloten voor de levering van energie op voormeld adres.

3.2.

Op 14 augustus 2009 is door de politie Q in de woonkamer van de woning een hennepkwekerij met 387 planten aangetroffen (hierna: de hennepkwekerij). In de badkamer bevond zich een hennepdrogerij zonder hennep toppen en in de overige ruimtes stonden installatiematerialen en vuilniszakken met hennepafval.

3.3.

In verband met de vondst van de hennepkwekerij in de woning, is de buurman van belanghebbende op 18 augustus 2009 als getuige verhoord. Van dit verhoor is een proces-verbaal opgemaakt, waarin onder

meer het volgende is vermeld:

“Op 18 augustus 2009 verscheen voor mij een man, die mij opgaf te zijn [B]

(...).

Ik woon aan de a-sstraat 2 te Q. (...)

Mijn woning ligt, als je voor de woning van a-sstraat 1 staat aan de rechter kant. (...)

Op vrijdag 14 augustus 2009 zag ik dat vanuit mijn woning dat de politie binnen wilde gaan aan de a-sstraat 1 te Q. Ik dacht eigenlijk dat het voor mij was ik heb onlangs een bekeuring gehad voor rijden zonder rijbewijs. Gelukkig was het niet voor mij voor de buurman van 1. U vraagt mij of ik deze man ken. Ik ken deze man niet, alleen van hallo en goede dag. U vraagt mij hoe vaak ik deze man zag. Ik kan U vertellen een keer om de twee weken zie ik deze man. (...) U vraagt mij hoelang de buurman er al woont. Ik denk dat hij daar al 3 jaar woont, vanaf de eerste dag is hij aan het verbouwen. Ik hoorde hem geregeld boren in de muren. Ik dacht gelijk, wat ik ben niet gek ik dacht “dat is voor een hennepkwekerij” (...) In het begin had de buurman een hond. (...) Ze, een man en een vrouw, bleven daar toen overdags en gingen toen 's avonds met de hond weer weg.

Ik kan u vertellen dat nu ongeveer twee maanden geleden ik de buurman met twee blauwe vuilniszakken naar buiten zag komen. Ik wist toen genoeg. Daar moet wiet in gezeten hebben. Ik rook in mijn woning niks, dit komt omdat zelf weleens een blowtje rook.

Ik vertelde wel eens aan mijn buurvrouw C dit zit niet goed met die gozer. Verder heb zij nooit gesproken over dat zij iets rook in de woning. Ja afgelopen vrijdag toen jullie geweest waren toen vertelde C mij dat zij wel eens wat rook. Ik zeg dat had je eerder moeten zeggen. (...) Ik weet niet of de buurman misschien een tussen persootje was of zo, of dat hij “de” man was. In ieder geval heeft hij er nooit iets over tegen mij gezegd.

Ik weet verder niet wie er wel eens kwam in deze woning. Ik werk natuurlijk ook, dus kan nooit alles zien.

Verder kan ik u niets vertellen.”

3.4.

Bij brief van 8 september 2009 is de Belastingdienst in kennis gesteld en geïnformeerd over de ontmanteling van de hennepkwekerij. In die brief is onder meer vermeld dat belanghebbende zowel huurder als contractant voor de levering van energie van de woning is en dat hij op voormeld adres in de GBA staat ingeschreven.

3.5.

Op 23 september 2009 is belanghebbende als verdachte verhoord. In een hiervan opgemaakt proces-verbaal zijn onder meer de volgende vragen van de verbalisant en de antwoorden daarop van belanghebbende opgetekend:

“(...

Hoe gaat het met u?

Met mij gaat het op dit moment goed. Echter ben ik niet blij waarvoor ik hier zit. Ik bent tien jaar samen geweest met mijn vrouw vanaf 1997 tot ongeveer 2006. Vanaf toen ben ik uit elkaar en kreeg een burn-out. Sinds kort gaat het beter en sinds maart dit jaar heb ik een nieuwe vriendin. (...)

Heeft u werk?

Ik werk op dit moment als taxichauffeur in [Z]. (...)

Wat verdient u hiermee?

Ik verdien op dit moment 870 euro bruto per maand. (...) Ik heb verder geen inkomsten.

Heeft u schulden?

Ja, ik heb schulden. Ik heb schulden van een eerdere onderneming. Ongeveer 21.000 euro. Daarnaast heb ik een huurachterstand van denk ik ongeveer 24.000 Dan nog wat bijkomende zaken en ik zal rond de 50.000 euro aan schuld hebben op dit moment.

(...)

U wordt verdacht van het vervaardigen van softdrugs aan de a-sstraat 1 te Q. Wat kunt u hierover verklaren?

Ik heb er helemaal niet mee te maken behalve het feit dat het officieel mijn woning was. Ik had de woning sinds 18 januari 2007. De woning was een grote rotzooi en om het een en ander op te knappen kwam ik een keer een man tegen op b-sstraat te Q. Dit was een Pool (...) en ik sprak hem aan met de vraag of hij iets voor mij kon betekenen. Hij heette D (fonetisch) en noemde zichzelf D. D kon iets voor mij betekenen, echter hij had geen slaappleats en vroeg of hij dan mij mocht wonen. Zo gezegd, zo gedaan en D nam een slaapkamer bij mij in gebruik sinds februari 2009.

Ik had met D afgesproken dat hij 550 euro huurgeld moest betalen en dit deed hij ook netjes elke maand contact [bedoeld zal zijn: contant, Hof]. Ik stortte het geld dan op mijn rekening en kon zo mijn huur aan Vestia betalen.

In maart ontmoette ik mijn vriendin en verbleef sinds die tijd vaker bij haar. In de zomervakantie verbleef ik voor een langere tijd bij mijn vriendin in [Z] en ik was in die tijd twee maanden niet in mijn woning geweest. Ik had D een keer tussendoor ergens gezien, want hij moest wel die 550 euro betalen, anders kon ik mijn rekening niet betalen. Ongeveer 1,5 week voordat jullie binnen zijn gevallen was ik in mijn woning geweest en schrok ik van wat ik aantrof. Ik zag een hele installatie staan. Ik besepte me gelijk dat de installatie bedoeld was voor het kweken van hennep. Ik zei tegen hem dat ik dit niet wilde en dat hij het op moest ruimen. Er stonden nog geen planten gelukkig en ik dreigde de huur op te zeggen, want als hij dat niet deed en dan had hij een probleem. Vervolgens kwam ik kort daarna terug in de woning en zag ik allemaal kleine potjes met bladeren erin staan. Hij had het dus toch gedaan en ik zei tegen D dat ik dit niet wilde en vertelde hem dat het onmiddellijk weg moest. Ik was al van plan om in [Z] te wonen, maar nu helemaal. Ik wilde er niets mee te maken hebben.

Ik zei toe tegen D dat hij alles op moest ruimen en mijn huis uit moest gaan. Ik ben toen naar de buurtagent gegaan, brigadier E. Ik wist van een meisje, F van 17 jaar oud, dat zij gestalkt werd door een man van 25 jaar oud en wilde hem over dat probleem vertellen. Ik heb ook verteld dat ik wegging uit mijn woning aan de a-sstraat 1, maar heb hem niet verteld wat er aan de hand was. Ik vertelde hem dat dit vertrek onder andere te maken had met de problemen die ik ondervond van het te dicht op mijn ex wonen. Ik ging een dag later naar mijn woning en zag de politie aan mijn voordeur staan. Ik wist natuurlijk waarvoor de politie daar was en heb me toen direct op het politiebureau in R gemeld.

Hoeveel oogsten heeft D] hiermee gehad?

D had het een keer over een oogst die mislukt was. Daarna kwam ik tevoorschijn en wilde ik dat alles meteen verdween.

Hoe groot was de oogst?

Dat weet ik echt niet. Ik zag de tweede keer dat ik mijn woning toen binnenkwam mijn halve woonkamer

volstaan met kleine potjes met bladeren. Hiermee heeft hij niet verder kunnen oogsten.

Hoe kwam hij aan de middelen die hij nodig had voor het bouwen van een kwekerij?

Dat weet ik niet.

Er was een illegale aftakking van de meterkast zichtbaar. Hiervan heeft G geconstateerd dat dit gemaakt was voor de stroomtoevoer naar de hennepkwekerij. G heeft aangifte gedaan van diefstal van stroom. Wist je dat er illegaal stroom werd afgetapt?

Ik wist hier niets vanaf. Alles was normaal tot het moment dat ik mijn woning als een kwekerij aantrof. Het leek wel een science-fiction film. Alles onder de aluminium en zelfs in de douche lagen allemaal spullen. In de kamer die hij als slaapkamer gebruikte stonden allemaal houten dozen en ik kon niet zien was hier binnen gebeurde.

Stonden er alleen kleine potjes met bladeren in de woonkamer of werden er nog andere ruimtes gebruikt voor de hennepkwekerij?

Voor zover ik heb kunnen zien niet.

Wil je verder nog iets verklaren?

Ik heb echt niets te maken met deze zaak. (...) Ik baal ervan dat dit op mijn pad is gekomen en vind het heel erg dat mensen mij nu als een crimineel zien. Ik schaam de oren van mijn kop af! Ik baal ervan dat ik niet eerder verhoord ben. Ik had dit al graag eerder aan u willen vertellen. Ik heb geen crimineel verleden en wilde dit graag zo houden. G rekent de diefstal terug van 3 januari 2009 en de schulden zijn gigantisch hoog. Dit kan trouwens echt niet, want in de zomer was alles nog goed en G profiteert nu van de situatie. G heeft zelfs op 28 februari een nieuwe meter voor de CV geplaatst en toen was alles dus nog in orde. Hiervan heb ik bewijzen en kan ik dus aantonen dat de diefstal van een kortere periode is geweest dan G mij nu aanrekent.”

3.6.

Belanghebbende is bij vonnis van 8 augustus 2011 door de politierechter veroordeeld voor het opzettelijk handelen in strijd met het in artikel 3, onder B van de Opiumwet gegeven verbod (het telen, bereiden, bewerken, verwerken, verkopen, afleveren, verstrekken of vervoeren van hennep) gedurende de periode 3 januari 2009 tot en met 13 augustus 2009, voor het opzettelijk handelen in strijd met het in artikel 3, onder C van de Opiumwet gegeven verbod (het aanwezig hebben van hennep) op 14 augustus 2009 en voor diefstal gedurende de periode 3 januari 2009 tot en met 13 augustus 2009. Aan belanghebbende is een werkstraf voor de duur van 120 uren opgelegd. Tegen belanghebbende is geen ontnemingsprocedure gestart.

3.7.

Tot de gedingstukken behoort een “Rapportage diefstal energie” (hierna: de rapportage) die door een fraudespecialist van G BV (hierna: de fraudespecialist) en in opdracht van A BV is opgesteld. Blijkens deze rapportage heeft de fraudespecialist bij de inspectie van de woning ten tijde van de ontmanteling van de hennepkwekerij onder meer het volgende geconstateerd:

“Aanwezige getuigen: De politieambtenaren die alles vast hebben gelegd in hun proces verbaal.

Aangifte: Op zaterdag 15 augustus 2009 omstreeks 15:33 uur was ik tezamen met politieambtenaren van politie Q bij het pand a-straat 1 te Q.

Het betrof een flatwoning 2e woonlaag.

Het vermoeden bestond dat er in dat pand een hennepkwekerij aanwezig was. Nadat de politieambtenaren in een kamer van dat pand een (1) hennepkwekerij had aangetroffen werd mij verzocht de elektriciteitsvoorziening te controleren. Bij controle van de netcomponenten (hoofdleiding, aansluiting en meetinrichting) van A BV en de elektrische installatie in de meterkast van dat pand zag ik dat de verzegeling van het deksel van de hoofdaansluitkast verbroken was. Ik heb de netcomponenten van A BV gecontroleerd op gevaarstelling. De waarneming tijdens deze controle zijn vastgelegd onder punt 1 in een bijlage genaamd Waarnemingen (visuele) controle netcomponenten van A BV en de elektriciteit-installatie welke bij deze rapportage is gehecht. Ik zag dat de hoofdzekeringen die bij het aansluiten van het pand op het elektriciteitsnet van A BV aangebracht waren door personeel van H BV verzwaaard waren van 1 x 35 Ampère naar 3 x 50 Ampère. Door deze hoofdzekeringen te verzwaren kan er een grotere hoeveelheid elektrisch vermogen afgenomen worden. Ik zag dat er aan de bovenzijde van de hoofdzekeringen 4 elektriciteitsdraden waren bijgeplaatst en aangesloten. Deze elektriciteitsdraden zaten aangesloten voor de elektriciteitsmeter zodat alle elektriciteit die via deze elektriciteitsdraden werd afgenomen niet door de elektriciteitsmeter werd geregistreerd. Deze elektriciteitsdraden waren destijds bij het aansluiten van het pand op het elektriciteitsnet van A BV niet door personeel van H BV geïnstalleerd. De op bovenstaande wijze omschreven wijze van diefstal elektriciteit heb ik aan mevr. I, politieambtenaar van Regiopolitie Q getoond. Bij het volgen van die elektriciteitsdraden zag ik dat deze uitkwamen in een onderverdeelinrichting van elektriciteit van waaruit de aanwezige hennepkwekerij onbemeten van elektriciteit werd voorzien. Ik zag dat de kappen van de in de hennepkwekerij aanwezige assimilatielampen onder een dikke laag stof zaten, wat er op duidt dat deze al een langere tijd aanwezig waren. Het witte filtermateriaal van de aanwezige koolstoffilters waren door het gebruik in de hennepkwekerij dermate vervuild op een wijze dat de filters minimaal drie (3) hennepoogsten in werking zijn geweest. De koolstoffilters waren door het gebruik ter plaatse heel erg vervuild. Dit blijkt onder andere uit het feit dat op de contact plaatsen tussen de kettingen en koolstoffilters geen vervuiling is aangetroffen. Op de vloer in de hennepkwekerij zag ik afvalbladeren en resten van hennepplanten liggen, kennelijk afkomstig van een eerdere hennepoogst. Ik zag dat het zeil dat op de vloer lag voorzien was van een dikke kalkaanslag, wat duidt op een langdurige tijd in bedrijf zijn van de hennepkwekerij. Ook zag ik een vuilniszak staan, gevuld met restkluiten met afgeknipte steel en wortel van hennepplanten. De in de hennepkwekerij aanwezige hennepplanten waren ongeveer 14 dagen oud. Gelet op bovenstaande bevindingen was deze hennepkwekerij al een geruime periode in het pand aanwezig. Daarom wordt door A BV een periode van inwerking zijnde hennepkwekerij aangehouden van 224 dagen, te weten de periode vanaf 3 Januari 2009 tot en met 15 augustus 2009. In dit geval zijn het drie (3) volledige hennepoogsten van 70 dagen en een deel van een hennepoogst van 14 dagen.”

3.8.

Met dagtekening 29 december 2011 zijn aan belanghebbende voor het jaar 2009 ambtshalve aanslagen IB/PVV en Zvw opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 20.158 respectievelijk een bijdrage-inkomen van € 6.012. Tegelijkertijd is bij beschikking een verzuimboete opgelegd en heffingsrente in rekening gebracht. Belanghebbende heeft hiertegen op 1 juni 2012 bezwaar gemaakt door alsnog een aangifte IB/PVV voor het jaar 2009 in te dienen. In deze aangifte heeft belanghebbende geen inkomsten uit hennepcultuur vermeld.

3.9.

Bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar heeft de Inspecteur de ambtshalve aanslag IB/PVV verminderd tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 14.146, de in rekening gebrachte heffingsrente dienovereenkomstig verminderd en de verzuimboete gehandhaafd. De ambtshalve aanslag Zvw, alsmede de daarbij genomen boetebeschikking en beschikking heffingsrente zijn bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar vernietigd.

3.10.

Op 10 april 2013 heeft de Inspecteur bij de gemeente Q aanvullende informatie opgevraagd over de ontmanteling van de hennepkwekerij. Op basis van de verkregen informatie zijn aan belanghebbende de onderhavige navorderingsaanslagen opgelegd en beschikkingen gegeven. De navorderingsaanslag Zvw is gedagtekend 7 september 2013 en de navorderingsaanslag IB/PVV is gedagtekend 17 september 2013.

3.11.

Ter zake van de hennepkwekerij heeft de Inspecteur een belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden in aanmerking genomen van € 77.594. Aan deze schatting liggen de volgende uitgangspunten ten grondslag:

- dat bij de inval 387 hennepplanten zijn aangetroffen,
- dat in de periode van 3 januari 2009 tot en met 14 augustus 2009 in de woning een hennepkwekerij operationeel is geweest,
- dat, uitgaande van een groeicyclus van tien weken van de hennepplanten, in bovenvermelde periode drie (voltooide) oogsten hebben plaatsgevonden,
- een gemiddelde opbrengst per plant van 28,2 gram en een gemiddelde verkoopprijs per gram van € 2,37. Deze gemiddelden zijn ontleend aan het rapport 'Wederrechtelijk verkregen voordeel hennepkwekerij bij binnenteelt onder kunstlicht' van Bureau Ontnemingswetgeving Openbaar Ministerie (BOOM) (hierna: het BOOM-rapport), de "Update van 1 november 2010" van dit BOOM-rapport en de nieuwsbrief "Gemiddelde prijs nederwiel" van de KPLD/MND.
- en dat de kosten die met de hennepkwekerij samenhangen op grond van artikel 3.14, eerste lid, letter d, van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet aftrekbaar zijn.

Deze uitgangspunten leiden tot de volgende berekening van de door de Inspecteur in aanmerking genomen opbrengst uit (de exploitatie van) de hennepkwekerij: $387 \times 3 \times 28,2 \times € 2,37 = € 77.594$.

Omschrijving geschil in hoger beroep en standpunten van partijen

4.1.

In geschil is of de navorderingsaanslagen en de vergrijpboeten terecht, en zo ja, tot de juiste bedragen zijn opgelegd. Voorts is in geschil of de heffingsrenten terecht en tot de juiste bedragen in rekening zijn gebracht.

4.2.

Belanghebbende beantwoordt de in geschil zijnde vragen ontkennend. Het hoger beroep van belanghebbende behelst – kernachtig weergegeven – het standpunt dat hij niet betrokken is geweest bij de aangetroffen hennepkwekerij, laat staan dat daaruit inkomsten zijn genoten. Ter onderbouwing van dit standpunt heeft belanghebbende onder meer aangevoerd dat de strafrechtelijke veroordeling en getuigenverklaringen niet tot de slotsom leiden dat door hem inkomsten uit de hennepkwekerij zijn genoten. Bovendien is geen ontnemingsprocedure gestart en werd de woning onderverhuurd, zodat, aldus belanghebbende, ook om die redenen niet geconcludeerd kan worden dat sprake is van betrokkenheid bij de hennepkwekerij. Het oordeel van de rechtbank dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende inkomsten uit hennepcultuur heeft genoten en dat de vereiste aangifte niet is gedaan, acht belanghebbende dan ook niet juist. Belanghebbende verwijst in dit verband naar de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 25 juli 2014, nr. 13/00834, ECLI:NL:GHSHE:2014:2555.

4.3.

Voorts betoogt belanghebbende dat de rechtbank ten onrechte geen oordeel heeft gegeven over de vraag of sprake is van een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt, dat hij niet te kwader trouw is geweest, dat de bewijslast ten onrechte is omgekeerd en dat geen redelijke schatting is gemaakt van de vermeende inkomsten uit de hennepkwekerij. Belanghebbende verzoekt tot slot bij gegrondverklaring van het hoger beroep tot toekenning van een vergoeding op grond van het bepaalde in de artikelen 8:73 tot en met 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb).

4.4.

De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat, gelet op de strafrechtelijke veroordeling van belanghebbende en de in de rapportage opgenomen bevindingen van A BV, aannemelijk is dat belanghebbende een hennepkwekerij heeft geëxploiteerd en daar opbrengsten uit heeft verkregen. De stelling van belanghebbende dat de woning in de betreffende periode is onderverhuurd en dat de huur contant werd betaald door de onderhuurder, acht de Inspecteur niet aannemelijk omdat geen bewijs is overgelegd die dit standpunt ondersteunen.

4.5.

De Inspecteur heeft daarnaast gesteld dat na afloop van het straftraject een verzoek tot opgaaf van alle stukken is ingediend bij de gemeente Q en dat hij pas daarna bekend is geworden met een feit dat navordering rechtvaardigt. Voorts is de Inspecteur van mening dat belanghebbende te kwader trouw is geweest door de inkomsten uit de hennepkwekerij niet in de aangifte IB/PVV te vermelden, zodat reeds daarom nagevorderd kan worden. Aangezien de vereiste aangifte door belanghebbende niet is gedaan, dient de bewijslast volgens de Inspecteur omgekeerd en verzwaard te worden. Tot slot heeft de Inspecteur aangevoerd dat de navorderingsaanslagen berusten op een redelijke schatting omdat de in deze aanslagen besloten correcties gebaseerd zijn op de in opdracht van A BV opgestelde rapportage en de BOOM-normen.

Conclusies van partijen

5.1.

Belanghebbende concludeert primair tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank, vernietiging van de uitspraak op bezwaar, vernietiging van de navorderingsaanslagen en tot vernietiging van de boetebeschikkingen en beschikkingen heffingsrente. Subsidiair concludeert belanghebbende tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank, vernietiging van de uitspraak op bezwaar, vermindering van de navorderingsaanslagen, waarbij voor de vaststelling van het resultaat uit overige werkzaamheden uitsluitend de huurinkomsten in aanmerking genomen dienen te worden, dienovereenkomstige vermindering van de beschikkingen heffingsrente en tot vermindering van de vergrijpboeten tot tien percent van de boetegrondslag. Belanghebbende concludeert tevens tot toekenning van een vergoeding op grond van het bepaalde in de artikelen 8:73 tot en met 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb).

5.2.

De Inspecteur concludeert primair tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank en subsidiair tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank, vernietiging van de uitspraak op bezwaar, handhaving van de navorderingsaanslagen en beschikkingen heffingsrente en vermindering van de vergrijpboeten tot 25 percent van de boetegrondslag.

Oordeel van de rechtbank

6. De rechtbank heeft – voor zover thans van belang – overwogen:

“Navorderingsaanslagen

7.

De bewijslast met betrekking tot de navorderingen rust op [de Inspecteur]. De rechtbank is van oordeel dat [de Inspecteur], gelet op de strafrechtelijke veroordeling van [belanghebbende] en de door een medewerker van G B.V. opgestelde, en tot de gedingstukken behorende, “Rapportage diefstal energie” (rapportage), aannemelijk heeft gemaakt dat [belanghebbende] inkomsten uit hennepcultuur heeft genoten. [Belanghebbende] heeft met hetgeen hij heeft aangevoerd dit vermoeden niet ontzenuwd. De omstandigheid dat [belanghebbende] geen hoger beroep tegen zijn strafrechtelijke veroordeling heeft ingesteld, acht de rechtbank daarbij niet van belang. Evenmin is van belang dat er geen ontnemingsprocedure tegen [belanghebbende] is opgestart, aangezien die omstandigheid geen beperking aan [de Inspecteur] oplegt om het juiste bedrag aan verschuldigde belasting te kunnen heffen. Van de stelling van [belanghebbende] dat hij vanaf maart 2009 nauwelijks in het pand is geweest en dat een Poolse onderhuurder, genaamd D, de hennepkwekerij in het pand heeft gedreven, heeft hij geen bewijs bijgebracht. De enkele verwijzing door [belanghebbende] naar een aantal contante stortingen op zijn bankrekening kan niet als zodanig bewijs worden aangemerkt, nu deze bedragen niet overeenkomen met het, door [belanghebbende] gestelde, bedrag van de door de Poolse onderhuurder betaalde (onder)huur van € 550 per maand en derhalve als zodanig niet herleidbaar zijn naar een onderhuurder. Bovendien is over de identiteit van de onderhuurder niets komen vast te staan. Ook van de stelling van [belanghebbende] dat hij pas vlak voor de politie-inval de hennepkwekerij in het pand

heeft aangetroffen en toen de onderhuurder opdracht heeft gegeven om de hennepkwekerij te verwijderen, heeft [belanghebbende] geen enkel bewijs bijgebracht. Voorts kan evenmin uit hetgeen [belanghebbende] ter zitting heeft aangevoerd omtrent de verklaring van de buurman en de omstandigheid dat [belanghebbende] zich uit eigen beweging bij de politie heeft gemeld voor verhoor, worden afgeleid dat [belanghebbende] niet bij de hennepkwekerij betrokken is geweest. Daarnaast brengt ook de enkele omstandigheid dat in februari 2009 bij het plaatsen van een nieuwe elektriciteitsmeter in het pand de desbetreffende medewerker van het energiebedrijf niets is opgevallen, niet mee dat er op dat moment geen hennepkwekerij in de woning aanwezig was, aangezien gesteld noch gebleken is dat deze medewerker voor het vervangen van de elektriciteitsmeter in het gehele pand is geweest.

8.

Nu vaststaat dat [belanghebbende] geen inkomsten uit hennepteelt in zijn aangifte voor het jaar 2009 heeft aangegeven en hij ook anderszins [de Inspecteur] niet over die inkomsten heeft ingelicht, moet [belanghebbende] zich er destijds bewust van zijn geweest dat hij daarmee [de Inspecteur] opzettelijk de juiste inlichtingen heeft onthouden. Naar het oordeel van de rechtbank was [belanghebbende] aldus te kwader trouw als bedoeld in artikel 16, eerste lid, van de Awr. Nu [de Inspecteur] reeds op deze grond mag navorderen, behoeft de vraag of sprake is van een nieuw feit geen behandeling meer.

9.

Voorts heeft [de Inspecteur], gelet op de rapportage waaruit naar voren komt dat in de periode van 3 januari 2009 tot en met 15 augustus 2009 op het adres [Y] in [A] diefstal van energie is gepleegd en dat er in die periode drie hennepoogsten van elk zeventig dagen zijn geweest, aannemelijk gemaakt dat [belanghebbende] in die periode aanzienlijke bedragen aan inkomsten uit hennepteelt heeft genoten. De rechtbank acht dan ook aannemelijk dat het bedrag aan belasting dat daardoor niet zou worden geheven relatief en absoluut omvangrijk is en dat [belanghebbende] dit wist of zich daarvan bewust moet zijn geweest. Aldus heeft [belanghebbende] niet de vereiste aangifte gedaan. Dat [belanghebbende], naar hij ter zitting heeft gesteld, niet zou zijn uitgenodigd voor het doen van aangifte, wat daar overigens ook van zij, is in dit geval niet van belang, nu [belanghebbende] uiteindelijk wel een aangiftebiljet over 2009 heeft ingediend. De rechtbank is daarom van oordeel dat ingevolge het bepaalde in artikel 27e, eerste lid, van de Awr de bewijslast dient te worden omgekeerd. Dit betekent dat de beroepen ongegrond worden verklaard tenzij [belanghebbende] doet blijken, dat wil zeggen overtuigend aantoon, dat en in hoeverre de uitspraken op bezwaar onjuist zijn. Naar het oordeel van de rechtbank is [belanghebbende] daarin niet geslaagd. [Belanghebbende] heeft namelijk geen enkel bewijs geleverd waaruit blijkt dat de door [de Inspecteur] in aanmerking genomen bedragen aan inkomsten uit hennepteelt onjuist zouden zijn. De enkele stelling van [belanghebbende] ter zitting dat de buurman als getuige in de strafrechtelijke procedure heeft verklaard dat hij bij de schoonmaak van het pand een politiemedewerker heeft horen zeggen dat er nieuwe apparatuur in het pand was aangetroffen, kan niet tot het oordeel leiden dat [belanghebbende] pas kort vóór de inval begonnen was met de hennepkwekerij, aangezien uit de rapportage het tegendeel blijkt. Ook de drie mogelijke, door [belanghebbende] ter zitting geschetste, alternatieve scenario's zijn onvoldoende concreet en niet nader met bewijsstukken onderbouwd om te kunnen concluderen dat de uitspraken op bezwaar onjuist zijn. Voor een vermindering van de correctie tot, naar de rechtbank begrijpt, de, door [belanghebbende] gestelde, ontvangen huurbedragen, ziet de rechtbank geen aanleiding.

10.

Op [de Inspecteur] rust ondanks omkering van de bewijslast de verplichting om een redelijke schatting te maken van de verzwegen inkomsten uit hennepcultuur. [De Inspecteur] heeft de totale opbrengst van de hennepkweek, uitgaande van 387 planten, aan de hand van de zogenoemde BOOM-normen – tien weken per oogst (in dit geval drie voltooide oogsten), een opbrengst van 28,2 gram hennep per plant en een prijs van € 2,37 per gram hennep – berekend op € 77.594. Deze berekening acht de rechtbank redelijk. Ook overigens heeft [belanghebbende] tegen deze berekening niets aangevoerd.

11.

De navorderingsaanslagen zijn dan ook terecht opgelegd.

Vergrijpboetes

12.

Naar het oordeel van de rechtbank heeft [de Inspecteur], gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, aannemelijk gemaakt dat [belanghebbende] in het jaar 2009 aanzienlijke bedragen aan inkomsten uit hennepcultuur heeft genoten, dat hij wist dat hij die inkomsten moest aangeven en dat hij door deze inkomsten ten onrechte niet in zijn aangifte over het jaar 2009 op te nemen, willens en wetens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat van hem in het jaar 2009 te weinig belasting is geheven. De rechtbank acht de door [de Inspecteur] opgelegde vergrijpboetes van 50%, rekening houdend met de omstandigheid dat de verschuldigde belastingbedragen zijn komen vast te staan met omkering van de bewijslast, passend en vanuit een oogpunt van normhandhaving geboden. De door [belanghebbende] aangevoerde persoonlijke omstandigheden – een burn-out, psychische problemen, het continue aan het werk zijn om schulden af te lossen en de mogelijk te verwachten financiële problemen bij zijn onlangs opgestarte onderneming inzake advisering in visa-aanvragen – geven de rechtbank geen aanleiding tot een verdere matiging van de vergrijpboetes.

Heffingsrente

13.

Voor een matiging van de in rekening gebrachte heffingsrenten ziet de rechtbank evenmin aanleiding. Voor zover [belanghebbende] heeft bedoeld te stellen dat ten onrechte heffingsrente in rekening is gebracht doordat de navorderingsaanslagen pas eind 2011 zijn opgelegd, faalt deze stelling, nu de in rekening gebrachte heffingsrente mede een gevolg is van het doen van een onjuiste aangifte. Alsdan kan niet worden gezegd dat [de Inspecteur] onzorgvuldig handelt doordat hij overeenkomstig de wettelijke bepalingen heffingsrente in rekening brengt in geval van correcties van onjuistheden in de aangifte (vgl. Hoge Raad 25 februari 2011, nr. 09/03966, ECLI:NL:HR:2011:BP5536). Ook overigens heeft [belanghebbende] geen gronden voor matiging van de in rekening gebrachte heffingsrenten aangevoerd.

Slotsom

14.

De beroepen zijn ongegrond.

15.

Nu de beroepen ongegrond zijn, wijst de rechtbank het verzoek van [belanghebbende] om een vergoeding van schade, gelet op het bepaalde in artikel 8:73, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht (tekst tot 1 juli 2013) af. Overigens is artikel 8:88 van de Awb, op welk artikel [belanghebbende] zijn verzoek heeft gebaseerd, op grond van artikel V van de Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten, pas vanaf 1 juli 2016 voor besluiten en overige handelingen van de belastingdienst van toepassing.”

Beoordeling van het hoger beroep

Navorderingsaanslagen

7.1.

Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, kan de Inspecteur de te weinig geheven belasting op grond van artikel 16, eerste lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr) navorderen. Het vermoeden dat aanvankelijk te weinig belasting is geheven, mag niet gebaseerd zijn op een verandering of herstel van inzicht in het recht of reeds bekende feiten. Bovendien is vereist dat het moet gaan om een feit dat de Inspecteur ten tijde van de vaststelling van de aanslag niet bekend was of redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is geweest.

7.2.

Op de Inspecteur rust de last feiten en omstandigheden te stellen en aannemelijk te maken die de conclusie rechtvaardigen dat de navorderingsaanslagen terecht zijn opgelegd. De Inspecteur heeft in dit verband gesteld dat de omstandigheid dat door de politie Q in de woning een hennepkwekerij is aangetroffen, reden was de aangifte IB/PVV en Zvw te herbeoordelen. De in de rapportage weergegeven (deskundige) bevindingen van de fraudespecialist, de strafrechtelijke veroordeling van belanghebbende en het feit dat belanghebbende hoofdhuurder van de woning was, rechtvaardigen volgens de Inspecteur het vermoeden dat belanghebbende in de periode van 3 januari 2009 tot 14 augustus 2009 een hennepkwekerij heeft geëxploiteerd. Met de rechtbank is het Hof van oordeel dat de Inspecteur hiermee aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende in het onderhavige jaar inkomsten uit de hennepkwekerij heeft genoten. In hoger beroep heeft belanghebbende geen feiten en omstandigheden aangevoerd die het Hof tot een ander oordeel brengen.

7.3.

Vaststaat dat belanghebbende geen aangifte heeft gedaan van de uit de hennepkwekerij genoten inkomsten en de Inspecteur ook anderszins daaromtrent niet heeft geïnformeerd. Hierdoor wist of

behoorde belanghebbende te weten dat van hem ten onrechte te weinig belasting geheven zou worden. De rechtbank heeft dan ook met juistheid geoordeeld dat sprake is van kwader trouw als bedoeld in artikel 16, eerste lid, Awr. Het gevolg is dat de Inspecteur reeds op deze grond van zijn bevoegdheid tot het opleggen van de onderhavige navorderingsaanslagen gebruik mocht maken. Anders dan belanghebbende kennelijk betoogt, behoeft de vraag of sprake is van een feit dat de Inspecteur bekend was dan wel redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, daarom niet beantwoord te worden.

Omkering en verzwaring van de bewijslast

7.4.

De vraag die zich vervolgens voordoet, is of de bewijslast op grond van artikel 27e in samenhang met artikel 27h, tweede lid, Awr omgekeerd en verzaard moet worden, omdat de vereiste aangifte niet is gedaan. Een bevestigend antwoord op deze vraag heeft tot gevolg dat belanghebbende dient aan te tonen dat en in hoeverre de uitspraken op bezwaar niet juist zijn. Opmerking verdient dat voor de omkering van de bewijslast wegens het niet doen van de vereiste aangifte, geen plaats is indien de belastingplichtige niet is uitgenodigd tot het doen van aangifte.

7.5.

Belanghebbende betwist dat hij een uitnodiging tot het doen van aangifte heeft ontvangen. Met betrekking tot de bewijslastverdeling ter zake van de ontvangst van een dergelijke uitnodiging, heeft het volgende te gelden. Het ligt op de weg van de Inspecteur aannemelijk te maken dat de uitnodiging tot het doen van aangifte op het adres van belanghebbende is ontvangen of aangeboden dan wel belanghebbende anderszins heeft bereikt, waarbij de Inspecteur in eerste instantie kan volstaan met het bewijs van verzending van de uitnodiging naar het juiste adres.

7.6.

Blijkens twee tot de gedingstukken behorende brieven is belanghebbende op 27 augustus 2010 en 8 oktober 2010 herinnerd respectievelijk aangemaand tot het doen van aangifte. Beide brieven zijn verzonden naar het adres c-straat 1 te [Z]. Tijdens de mondelinge behandeling van de zaak ter zitting van dit Hof heeft de Inspecteur verklaard dat belanghebbende ten tijde van verzending van deze brieven op voormeld adres in de GBA stond ingeschreven. Naar het oordeel van het Hof rechtvaardigt dit het vermoeden van ontvangst of aanbidding van voormelde brieven op het adres van belanghebbende. Belanghebbende is er niet in geslaagd dit vermoeden te ontzenuwen.

7.7.

Gelet op het hiervoor in de onderdelen 7.4 tot en met 7.6 overwogene en het feit dat belanghebbende geen gevolg heeft gegeven aan zijn verplichting tot het doen van aangifte, is de conclusie dat belanghebbende de vereiste aangifte niet heeft gedaan. Dientengevolge dient de bewijslast omgekeerd en verzaard te worden. Aangezien belanghebbende geen enkel bewijs heeft aangedragen waaruit blijkt dat en in hoeverre de uitspraken op bezwaar onjuist zijn, is belanghebbende niet in de op hem rustende (zware) bewijslast geslaagd.

Redelijke schatting

7.8.

Dat in het onderhavige geval sprake is van omkering en verzwaring van de bewijslast, laat onverlet dat een aanslag niet naar willekeur vastgesteld mag worden, doch moet berusten op een redelijke schatting van het inkomen. Belanghebbende heeft de in onderdeel 3.11 weergegeven berekeningswijze van de correctie betwist en heeft in dit kader aangevoerd dat op 28 februari 2009 een nieuwe elektriciteitsmeter is geplaatst en dat door de betreffende medewerker van het energiebedrijf niets is opgevallen. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur dit standpunt onvoldoende gemotiveerd weersproken, zodat niet aannemelijk is dat in de periode 3 januari 2009 tot en met 28 februari 2009 in de woning een hennepkwekerij operationeel is geweest. Op 28 februari 2009 hadden de verzwaringen van de hoofdzekeringen van de elektriciteitsaansluiting van 1 x 35 Ampère naar 3 x 50 Ampère en de vóór de gemanipuleerde elektriciteitsmeter aangebrachte illegale aftakkingen de medewerker van het energiebedrijf niet kunnen zijn ontgaan. In zoverre acht het Hof de schatting van de Inspecteur dan ook niet redelijk en stelt het het aantal voltooide oogsten, uitgaande van een groeicyclus van tien weken, vast op twee. Voor het overige is naar 's Hof's oordeel de in geschil zijnde correctie niet naar willekeur of anderszins onredelijk vastgesteld. Gelet op het voorgaande dient de opbrengst uit de hennepkwekerij aan de hand van de normen van het BOOM-rapport vastgesteld te worden op € 51.729 (387 x 2 x 28,2 x € 2,37).

Vergrijpboeten

7.9.

De rechtbank heeft wat betreft de schuldvraag geoordeeld dat het aan opzet van belanghebbende te wijten is dat de aanslagen IB/PVV en Zvw voor het jaar 2009 tot een te laag bedrag zijn vastgesteld en dat de onderhavige vergrijpboeten daarom terecht aan belanghebbende zijn opgelegd. Het Hof acht dit oordeel van de rechtbank juist en maakt dit oordeel en de daarvoor gebezigde gronden tot de zijne.

7.10.

De Inspecteur heeft de verzwegen inkomsten uit de hennepkwekerij bepaald door middel van een theoretische winstberekening. Inherent aan een dergelijke berekeningswijze is dat er onzekerheden in de schatting van het inkomen zitten. Bovendien zijn de verschuldigde inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen en de bijdrage Zvw vastgesteld met omkering en verzwaring van de bewijslast. Onder deze omstandigheden is naar het oordeel van het Hof plaats voor matiging van de boeten. Het Hof acht een vergrijpboete van € 7.000 (IB/PVV) en van € 200 (Zvw) passend en vanuit een oogpunt van normhandhaving geboden.

Heffingsrente

7.11.

Gelet op het voorgaande is de slotsom dat de navorderingsaanslag IB/PVV verminderd dient te worden tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 65.875 (= € 14.146 + € 51.729). De bij de navorderingsaanslag gegeven beschikking heffingsrente dient derhalve dienovereenkomstig verminderd te worden.

7.12.

Uit het voorgaande volgt ook dat het bijdrage-inkomen voor de Zvw vastgesteld dient te worden op € 51.729. Dit leidt evenwel niet tot vermindering van verschuldigde bijdrage Zvw. Het maximum bijdrage-inkomen waarover de bijdrage Zvw wordt berekend, bedraagt € 32.369. De navorderingsaanslag Zvw is opgelegd naar het maximum bijdrage-inkomen van € 32.369. Over een inkomen van € 14.146 is reeds een bijdrage Zvw ingehouden, zodat belanghebbende nog steeds over het verschil ad € 18.223 bijdrage Zvw is verschuldigd. Derhalve handhaaft het Hof de navorderingsaanslag Zvw alsmede de daarbij afgegeven beschikking heffingsrente.

7.13.

Het Hof ziet geen reden de in rekening gebrachte heffingsrente verder te matigen, nu belanghebbende daarvoor geen gronden heeft aangevoerd.

Schadevergoeding ex artikel 8:73 Awb

7.14.

Belanghebbende heeft verzocht om vergoeding van schade als bedoeld in artikel 8:73 Awb. Het Hof wijst dit verzoek af omdat het niet nader is onderbouwd met gegevens en bescheiden waaruit de gestelde schade blijkt.

7.15.

Al uit het vorenoverwogene volgt dat het hoger beroep van de belanghebbende gedeeltelijk gegrond is. Beslist dient te worden als hierna is vermeld.

Proceskosten

8.1.

Het Hof acht termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte proceskosten. Het Hof stelt deze kosten, op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht in verbinding met het Besluit proceskosten bestuursrecht en de daarbij behorende bijlage, vast op € 1.960 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand voor de rechtbank en voor het Hof (4 punten à € 490 x 1 (gewicht van de zaak)) en € 488 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand in de bezwaarfase (2 punten à € 244 x 1 (gewicht van de zaak)), in totaal derhalve op € 2.448. Voor een hogere vergoeding acht het Hof geen termen aanwezig.

8.2.

Voorts dient aan belanghebbende het voor de behandeling voor de rechtbank gestorte griffierecht van € 45, alsmede het voor de behandeling in hoger beroep gestorte griffierecht van € 122 te worden vergoed.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank,
- vernietigt de uitspraken op bezwaar,
- vermindert de navorderingsaanslag IB/PVV tot een, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 65.875,
- vermindert de bij de navorderingsaanslag IB/PVV gegeven beschikking heffingsrente dienovereenkomstig,
- handhaaft de navorderingsaanslag Zvw en de daarbij gegeven beschikking heffingsrente,
- wijzigt de boetebeschikkingen aldus dat de boeten worden vermindert tot € 7.000 (IB/PVV) respectievelijk € 200 (Zvw),
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 2.448, en
- gelast de Inspecteur aan belanghebbende een bedrag van € 167 aan griffierecht te vergoeden.

Voorgaande uitspraak

Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbende:

Middel 1

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht en in het algemeen van beginselen van behoorlijk procesrecht, doordien het Hof in de bestreden uitspraak heeft geoordeeld in rechtsoverweging 7.6 dat belanghebbende op 27 augustus 2010 en 8 oktober 2010 herinnerd respectievelijk aangemaand is tot het doen van aangifte doordat brieven van die strekking zijn verzonden aan het adres van belanghebbende, zulks evenwel ten onrechte althans op gronden die een dergelijk oordeel niet kunnen dragen. Mitsdien is 's Hof's uitspraak onjuist althans onvoldoende naar de eisen der wet met redenen omkleed.

Toelichting

Belanghebbende heeft zowel in beroep als in hoger beroep gesteld dat de uitnodiging tot het doen van aangifte en de aanmaning en herinnering daartoe niet zijn verstuurd en dat hij deze brieven niet heeft ontvangen. Belanghebbende verwijst naar randnummers 23–25 van de reactie op het verweerschrift per brief van 17 februari 2015, de pleitnota overgelegd bij de rechtbank (p. 3, toegezonden aan het Hof bij eerdergenoemde brief van 17 februari 2015 als bijlage 1) en het proces-verbaal van de behandeling van het hoger beroep.

Het oordeel van het Hof dat de brieven inzake de uitnodiging tot het doen van aangifte en de aanmaning daartoe zijn 'verzonden' is zonder grond en mitsdien onbegrijpelijk. De door de Belastingdienst overgelegde brieven zijn niet ondertekende kopieën van de brieven die zouden zijn verzonden.

Belanghebbende heeft betwist dat de originelen van deze brieven zijn verzonden. Enig bewijs dat de aanmaning en herinnering daadwerkelijk zijn verzonden aan belanghebbende anders dan de verklaring van de gemachtigde van verweerder, ontbreekt.

In HR 15 december 2006 (*BNB 2007/112* met noot Van Leijenhorst) formuleerde uw Raad de

bewijsregel dat als er een dispuut ontstaat over de verzending van een aanmaning, de Belastingdienst in eerste instantie kan volstaan met het bewijzen van de verzending van de brief naar het juiste adres. Belanghebbende acht dat de in dat arrest geformuleerde bewijsregel ook in dit geval toepassing kan vinden.

De Belastingdienst heeft ten aanzien van de verzending geen bewijs geleverd en heeft zich beperkt tot de stelling dat de brieven zijn verzonden. Deze stelling/verklaring van de gemachtigde van de Belastingdienst kan dat bewijs niet leveren aangezien de gemachtigde geen wetenschap heeft van de daadwerkelijk verzending. Immers, de gemachtigde heeft die brieven niet zelf verzonden dus ontbeert hij eigen wetenschap.

Ook heeft gemachtigde deze wetenschap niet vergaard of kunnen vergaren uit andere bronnen. Ten aanzien van de uitnodiging tot het doen van aangifte verklaarde de gemachtigde bij de rechtbank:

‘Er is geen brievenboek. Je kunt wel bepaalde stukken in Apeldoorn opvragen. Waarschijnlijk is de brief per post verzonden.’

Dat een en ander ten aanzien van de verzending van de aanmaning of herinnering anders is, is niet vastgesteld. Kortom, de verklaring van de gemachtigde levert niet het bewijs van de verzending van de aanmanings- of herinneringsbrief. Bij gebreke van dit bewijs heeft de Belastingdienst niet voldaan aan zijn bewijslast ten aanzien van de verzending van de uitnodiging, de aanmaning of de herinnering.

Het Hof heeft dan ook ten onrechte vastgesteld dat er een vermoeden was dat voornoemde brieven zijn bezorgd op het adres van belanghebbende en voorts dat belanghebbende dat vermoeden niet heeft ontzenuwd. Aan dat laatste oordeel kon het Hof pas toekomen nadat de Belastingdienst de verzending aannemelijk zou hebben gemaakt.

Het vorenstaande maakt dat het Hof ten onrechte althans op gronden die dat oordeel niet kunnen dragen, heeft geoordeeld dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan.

Middel 2

Schending en/of verkeerde toepassing, van het recht en in het algemeen van beginselen van behoorlijk procesrecht, doordien het Hof in de bestreden uitspraak heeft geoordeeld in rechtsoverweging 7.2 dat de inspecteur middels de (deskundige) bevindingen van de fraudespecialist, de strafrechtelijke veroordeling van belanghebbende en het feit dat belanghebbende hoofdhuurder was, aannemelijk heeft geacht dat belanghebbende een hennepplantage heeft geëxploiteerd en daaruit inkomsten heeft gegenereerd, zulks evenwel ten onrechte althans op gronden die een dergelijk oordeel niet kunnen dragen. Mitsdien is 's Hof's uitspraak onjuist althans onvoldoende naar de eisen der wet met redenen omkleed.

Toelichting

De door het Hof en de Belastingdienst opgesomde omstandigheden maken twee zaken aannemelijk. Ten eerste dat belanghebbende is veroordeeld voor hennepsteelt en er dus sprake was van een in strafrechtelijke zin verwijtbare betrokkenheid bij hennepsteelt. Ten tweede maakt de schatting van de fraudespecialist duidelijk wat in theorie de opbrengst zou kunnen zijn van een hennepplantage zoals aangetroffen in de woning van belanghebbende.

De door het Hof opgesomde omstandigheden maken echter niet aannemelijk dat belanghebbende

inkomsten uit de hennepsteelt heeft genoten. Zoals door belanghebbende naar voren is gebracht voor het Hof volgt uit de vastgestelde betrokkenheid bij een hennepplantage niet zonder meer dat daaruit (substantiële) opbrengsten worden genoten.

Ook kan dat niet worden gebaseerd op ervaringsregels of een feit van algemene bekendheid. Blijkens het rapport 'De wereld achter de wietteelt' kent de hennepsteelt verschillende verschijningsvormen.^[1] Het kan niet in zijn algemeenheid worden gesteld dat een betrokkene bij hennepsteelt daaruit substantiële inkomsten geniet.

In het bijzonder vraagt belanghebbende uw aandacht er voor dat belanghebbende weliswaar is veroordeeld voor betrokkenheid bij hennepsteelt, maar uit dit oordeel van de strafrechter noch uit andere bewijsmiddelen volgt dat hij de 'exploitant' zou zijn geweest van de hennepplantage. Dat belanghebbende, om het woord 'exploitant' te parafaseren, voor eigen rekening en risico de plantage heeft geëxploiteerd volgt niet uit de bewijsmiddelen zoals aangehaald door het Hof (of de rechtbank).

Middel 3

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht en in het algemeen van beginselen van behoorlijk procesrecht, doordien het Hof in de bestreden uitspraak heeft geoordeeld in rechtsoverweging 7.8 dat een redelijke schatting van de genoten inkomsten meebrengt dat belanghebbende inkomsten heeft genoten van twee oogsten, zulks evenwel ten onrechte althans op gronden die een dergelijk oordeel niet kunnen dragen. Mitsdien is 's Hof's uitspraak onjuist althans onvoldoende naar de eisen der wet met redenen omkleed.

Toelichting

Ook wanneer omkering van de bewijslast is toegepast, dient de inspecteur de hoogte van de belastingaanslag op een redelijke wijze, en met feitelijke stellingen onderbouwd, vast te stellen. De aanslag mag niet willekeurig worden vastgesteld, er moet een redelijke, beargumenteerde en inzichtelijke schatting aan ten grondslag liggen.^[2]

Belanghebbende betwist dat dit in het onderhavige geval aan de orde is. De Belastingdienst heeft niet aannemelijk gemaakt, althans niet met feitelijke stellingen onderbouwd dat belanghebbende de inkomsten zoals berekend door de fraudespecialist heeft genoten. Het is van algemene bekendheid dat de hennepsteelt in Nederland verschillende vormen kent.^[3] Daarbij kan bijvoorbeeld worden onderscheiden naar thuistelers die voor eigen rekening en risico telen en telers die in opdracht van andere telen en daarvoor een vergoeding krijgen etc.

Een redelijke schatting die met feitelijke stellingen is onderbouwd, dient met deze maatschappelijke realiteit rekening te houden. Noch de motivering van het h oordeel of de redelijke schatting van de Inspecteur houden met deze omstandigheid rekening. In tegendeel, louter wordt het bedrag berekend op basis van een theoretische schatting niet alleen op basis van de planten die zijn aangetroffen maar ook op basis van planten die er mogelijk in het verleden hebben gestaan. Dat het Hof die schatting later matigt doet daaraan niet af. Op basis daarvan stelt belanghebbende dat van een redelijke onderbouwde schatting geen sprake is.

Middel 4

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht en in het algemeen van beginselen van behoorlijk

procesrecht, doordien het Hof in de bestreden uitspraak heeft geoordeeld in rechtsoverweging 7.9 en 7.10 dat de boetes wordt gematigd tot € 7.000 (inkomstenbelasting) en € 200 (inkomensafhankelijke bijdrage zorgverzekeringswet) rekening houdend met het feit dat de grondslag van de boete is vastgesteld middels een theoretische winstberekening en middels omkering van de bewijslast, zulks evenwel ten onrechte althans op gronden die een dergelijk oordeel niet kunnen dragen. Mitsdien is 's Hof's uitspraak onjuist althans onvoldoende naar de eisen der wet met redenen omkleed.

Toelichting

De boetes zijn berekend over een belastinggrondslag die door belanghebbende is bestreden. Bovendien is door belanghebbende aangevoerd dat ten onrechte een navorderingsaanslag is opgelegd. Belanghebbende verijst naar de voorgaande middelen. Mochten die middelen slagen dan kunnen de boetes niet in stand blijven. Dit middel moet dan ook in samenhang met de voorgaande middelen worden beoordeeld.

Middel 5

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht en in het algemeen van beginselen van behoorlijk procesrecht, doordien het Hof in de bestreden uitspraak heeft geoordeeld in rechtsoverweging 7.9 dat de boetes worden gehandhaafd omdat sprake is opzet, zulks evenwel ten onrechte althans op gronden die een dergelijk oordeel niet kunnen dragen. Mitsdien is 's Hof's uitspraak onjuist althans onvoldoende naar de eisen der wet met redenen omkleed.

Toelichting

Het Hof heeft zich aangesloten bij het oordeel van de rechtbank inzake de vraag of bewijs is geleverd van de opzet van belanghebbende. De rechtbank heeft geoordeeld dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende aanzienlijke bedragen aan inkomsten heeft genoten uit hennepteelt.

De rechtbank heeft voor de aannemelijkheid van deze inkomsten verwezen naar, kort gezegd, het aantreffen van een hennepplantage in de woning van belanghebbende en de verklaringen van de getuige en de berekening van [A].

Zoals hiervoor aangevoerd bewijzen deze omstandigheden niet dat belanghebbende daadwerkelijk dergelijke inkomsten heeft genoten. Mocht Uw Raad echter dat standpunt van belanghebbende niet volgen dan stelt belanghebbende in dit middel aan de orde of het Hof terecht heeft geoordeeld dat de Belastingdienst bewijs heeft geleverd van het opzet van belanghebbende.

Het Hof verwijst niet naar ervaringsregels of feiten van algemene bekendheid zodat het enige bewijs wordt gevormd door de omstandigheden opgesomd door de rechtbank. Tegen de 'aannemelijkheid' van het begaan van het beboetbare feit heeft belanghebbende vanaf zijn eerste verklaring af een, om in strafrechtelijke termen te blijven, 'alternatief scenario'^[4.] geschetst dat verenigbaar is met de omstandigheden genoemd door de rechtbank/het Hof, maar niet met de bewezenverklaring dat het aan opzet van belanghebbende is te wijten dat de aanslag te laag is vastgesteld.

Immers, de verklaring van belanghebbende is dat hij slechts inkomsten in een orde van grote genoot van € 550 per maand, is niet weerlegd terwijl bovendien niet is bewezen dat dergelijke inkomsten zijn belast als inkomsten uit overige arbeid. Ten bewijze van dit scenario kan belanghebbende verwijzen naar de bankstortingen zoals in feitelijke aanleg is gedaan. Er zijn geen concrete omstandigheden naar

voren gebracht die de verklaring weerleggen.

De aanwezigheid van opzet bij belanghebbende wordt in grote mate aannemelijk geacht aan de hand van de veronderstelde aanzienlijke inkomsten uit de hennepkwekerij. Echter ten aanzien van die inkomsten bestaat er slechts een berekening van [A] waarvan het Hof zelf van oordeel is dat de berekening kan worden aangemerkt als een 'theoretische' winstberekening.^[5] Belanghebbende stelt dan ook dat niet aannemelijk is gemaakt dat het aan opzet is te wijten dat de belastingschuld te laag is vastgesteld.

In zoverre kan zelfs gesteld worden dat het Hof het bewijs ten aanzien van het opzet heeft gebaseerd op vermoedens. Conform HR 25 oktober 2002 (r.o. 3.2.4, *BNB* 2003/14), geldt dat bij bewijs middels vermoedens, het bewijsrisico blijft bij de Belastingdienst hetgeen inhoudt dat twijfel blijft werken ten gunste van belanghebbende. Het oordeel van het Hof maakt niet duidelijk of het Hof zich van deze jurisprudentie rekenschap heeft gegeven. Belanghebbende stelt dat hij middels zijn verklaring en de overlegging van bankafschriften voldoende twijfel heeft gezaaid.

Belanghebbende concludeert dan ook dat de Belastingdienst het opzet van belanghebbende niet heeft bewezen (aannemelijk) heeft gemaakt, zodat het oordeel niet in stand kan blijven. Voorts stelt belanghebbende dat het oordeel van het Hof is gebaseerd op vermoedens. Mocht dit laatste het geval zijn geweest dan heeft het Hof zich geen rekenschap gegeven van de bewijslastverdeling die voortvloeit uit HR 25 oktober 2002 (*BNB* 2003/14) zodat ook om die reden het oordeel niet in stand kan blijven.

Conclusie

Op basis van de hiervoor aangevoerde middelen verzoekt belanghebbende Uw Raad de uitspraak van het Hof zowel ten aanzien van de belasting en de boeten te vernietigen en de zaak terug te verwijzen.

Voorts verzoekt belanghebbende om toekenning van een proceskostenvergoeding voor de door een derde verleende rechtsbijstand zowel voor de behandeling bij het Hof als bij uw Raad.

Noot

Auteur: A.E.H. van der Voort Maarschalk

1.

Voor omkering en verzwaring van de bewijslast wegens het niet-doen van de aangifte is vereist dat de belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van die aangifte (HR 23 december 2003, nr. 00158/03, *BNB* 2004/180, m.nt. M.W.C. Feteris, waarnaar de Hoge Raad in bovenstaand arrest ook verwijst). De ratio van deze regel lijkt mij te zijn dat een belastingplichtige voldoende duidelijk in de gelegenheid is gesteld aangifte te doen, althans voldoende duidelijk op zijn aangifteplicht is gewezen, voordat hij met de (potentieel ernstige) gevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast kan worden geconfronteerd.

2.

In dit geval had de Inspecteur aangevoerd dat belanghebbende was uitgenodigd, herinnerd en aangemaand tot het doen van de aangifte IB 2009. De Rechtbank had (in r.o. 9, geciteerd in r.o. 6 van de hofuitspraak) in het midden gelaten of belanghebbende de initiële uitnodiging had ontvangen, omdat hij uiteindelijk een aangiftebiljet over 2009 had ingediend (nadat hem ambtshalve aanslagen waren opgelegd). Het Hof stelt – met toepassing van de door de Hoge Raad ontwikkelde bewijsvermoedens – vast dat belanghebbende de herinnering en de aanmaning heeft ontvangen. Over de initiële uitnodiging zegt het niets, zodat in cassatie ervan moet worden uitgegaan dat hij die niet heeft ontvangen. Blijkbaar vond het Hof dat belanghebbende met de ontvangst van de herinnering en de aanmaning voldoende was uitgenodigd tot het doen van de aangifte. De Hoge Raad denkt daarover anders. Hij vindt dat belanghebbende in elk geval de initiële uitnodiging had moeten ontvangen (of geacht kon worden te hebben ontvangen).

3.

Mij lijkt dat de Hoge Raad wel erg streng is. Mijns inziens kan de herinnering namelijk worden gezien als een uitnodiging tot het doen van aangifte en de aanmaning als een herhaling ervan. Ter illustratie schets ik kort de geschiedenis van de uitnodiging tot het doen van aangifte.

- Tot 1 januari 1996 bepaalde art. 6 lid 1 AWR dat de inspecteur aan iedere vermoedelijke belastingplichtige (of inhoudingsplichtige) een aangiftebiljet kon uitreiken. Door het toesturen van het aangiftebiljet werd de belastingplichtige uitgenodigd tot het doen van aangifte. Zie bijvoorbeeld HR 21 oktober 1998, nr. 33 716, *BNB* 1999/7 en, veel eerder, HR 28 maart 1979, nr. 18 917, *BNB* 1979/170, m.nt. H.J. Hofstra.
- Met ingang van 1 januari 1996 werd de regeling met de invoering van de mogelijkheid van de elektronische aangifte aldus gewijzigd dat de inspecteur iedere vermoedelijke belastingplichtige kon uitnodigen tot het doen van aangifte. De wet knoopte volgens de memorie van toelichting niet meer aan bij het toesturen van het aangiftebiljet; uitnodigen kon voortaan ook op andere wijze dan het uitreiken van een aangiftebiljet geschieden ([Kamerstukken II 1994/95, 24 341, nr. 3](#), p. 7 en 9).
- Gedurende 1996 voorzag art. 4a Uitv.reg. AWR alleen nog in het toesturen van een aangiftediskette (naast het toesturen van een papieren aangiftebiljet) als uitnodiging tot het doen van aangifte.
- Met ingang van 1 januari 1997 werd (in lid 1 onderdeel c) de mogelijkheid toegevoegd om uit te nodigen tot het doen van aangifte door middel van het toesturen van een aangiftebrief. Dat is een brief waarin de betrokkene wordt uitgenodigd op elektronische wijze aangifte te doen en voor een opgave van de verlangde gegevens wordt verwezen naar de te gebruiken programmatuur van de Belastingdienst of derden. Zie de toelichting op de wijziging van art. 4a en 20 Uitv.reg. AWR, *Stcrt.* 1996, 249.
- Met ingang van 1 januari 2005 vermeldt art. 4a Uitv.reg. AWR nog slechts de mogelijkheid van uitnodiging door middel van een aangiftebrief, zij het dat in voorkomende gevallen de aangiftebrief ook het aangifteformulier zelf kan zijn (zie de algemene toelichting bij het besluit van 11 augustus 2004, *Stcrt.* 2004, 154).
- Met ingang van 1 januari 2011 maakte het toegevoegde tweede lid van art. 4a Uitv.reg. AWR het mogelijk de aangiftebrief elektronisch te versturen aan een administratieplichtige als het verkeer met hem al elektronisch verloopt (zie de toelichting op art. XXII, onderdeel A, *Stcrt.* 2010, 21111).

- Met ingang van 1 januari 2015 verviel het tweede lid van art. 4a Uitv.reg. AWR en werd verzending van de uitnodiging langs elektronische weg uitgangspunt voor alle belasting- en inhoudingsplichtigen (art. 3a AWR en Ministeriële regeling 23 oktober 2015, *Stcrt.* 2015, 37619); uitzonderingen zijn geregeld in de Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst.

4.

Het geval van belanghebbende speelde zich af in de tijd dat de uitnodiging tot het doen van aangifte plaatsvond door middel van een aangiftebrief (al kon ook een papieren aangiftebiljet worden toegezonden). Zo'n aangiftebrief hoeft niet veel meer te omvatten dan de mededeling dat de belastingplichtige aangifte moet doen en dat hij een aangifteprogramma kan downloaden van de site van de Belastingdienst. De belastingplichtige moet naar aanleiding van zo'n aangiftebrief dus zelf achter het (elektronische) aangiftebiljet aan en zo nodig zorgen voor een DigiD-inlogcode. Ik zie te weinig relevant verschil tussen de (informatie in de) aangiftebrief enerzijds en de herinnering c.q. aanmaning anderzijds die belanghebbende in bovenstaand geval heeft ontvangen. Ik voel daarom meer voor de beslissing van het Hof dat vond dat belanghebbende middels de herinnering en de aanmaning voldoende was uitgenodigd tot het doen van aangifte.

5.

Ik begrijp niet goed dat de Hoge Raad (aan het slot van r.o. 2.2.3) twee alternatieve gronden voor zijn vernietiging geeft: hij vindt dat het oordeel van het Hof ofwel onjuist is (door de initiële uitnodiging te negeren) ofwel ontoereikend gemotiveerd is. Dat laatste begrijp ik niet. Het betekent namelijk dat het hofoordeel volgens de Hoge Raad met een betere motivering overeind kon blijven, en dus dat de Hoge Raad het kennelijk toch mogelijk acht dat de bewijslast wordt omgekeerd en verzaamd ook al heeft de belastingplichtige de initiële uitnodiging niet ontvangen. Maar wat moet die betere motivering dan behelzen? Als de ontvangst van een herinnering en aanmaning niet genoeg is, onder welke omstandigheden is een belastingplichtige zonder de initiële uitnodiging toch voldoende uitgenodigd tot het doen van aangifte? Dat wordt uit het arrest niet duidelijk.

6.

Hoe dan ook, het verwijzingshof zal de stellingen van partijen omtrent de initiële uitnodiging nader moeten beoordelen. Daarbij zal naar verwachting ook weer ter tafel komen dat belanghebbende een aangiftebiljet heeft ingediend, zoals de Rechtbank had vastgesteld. Hoe kwam hij aan dat biljet? Gaat het wellicht om het biljet dat de inspecteur hem bij wijze van initiële uitnodiging tot het doen van aangifte heeft toegezonden? Dan lijkt de conclusie onontkoombaar dat hij de initiële uitnodiging heeft ontvangen.

7.

Tot slot nog dit. De beslissing van de Hoge Raad zou wel eens zowel belanghebbende als de staatssecretaris kunnen hebben verrast. Met zijn eerste middelonderdeel (de andere onderdelen behandelt de Hoge Raad niet) klaagde belanghebbende namelijk alleen over het bewezen zijn van de verzending (en dus ook van de ontvangst) van de uitnodiging, de herinnering en de aanmaning. Wat betreft het bewezen zijn van de verzending van de initiële uitnodiging miste de klacht feitelijke grondslag, omdat het Hof niet had vastgesteld dat die was verzonden; sterker nog, in cassatie kon ervan worden uitgegaan dat die *niet* was verzonden. Hoe dan ook, belanghebbende betoogde in cassatie niet

dat het oordeel van het Hof onjuist is omdat voor een deugdelijke uitnodiging tot het doen van aangifte (in elk geval) de initiële uitnodiging had moeten zijn ontvangen. Anders dan de Hoge Raad in r.o. 2.1.2 overweegt, lees ik in het middel niet dat belanghebbende in cassatie betoogde dat de Inspecteur zijn stelling (dat belanghebbende was uitgenodigd tot het doen van aangifte) onvoldoende had onderbouwd. De Hoge Raad heeft het eerste middelonderdeel dan ook op zijn zachtst gezegd erg vrij uitgelegd.

8.

Uit een oogpunt van rechtsbescherming heb ik daarmee moeite. Het is erg vervelend in de uitspraak van de rechter geconfronteerd te worden met een onverwachte uitleg van een grief of verweer van de wederpartij. Dat geldt zeker als het gaat om een onverwachte uitleg door de hoogste rechter (zodat geen herkansing bestaat) en tegen het naar aanleiding van die uitleg gegeven oordeel minst genomen het nodige valt in te brengen (zoals ik hierboven in punt 3 en 4 kort heb toegelicht). De Hoge Raad mag weliswaar buiten het middel om casseren, maar als hij dat doet dan pleegt hij dat duidelijk aan te geven. Blijkbaar vond hij dat hij in dit geval binnen de grenzen van het middel bleef, maar ik denk daarover anders.

Voetnoten

[1.]

Brief 17 februari 2015, randnummer 9 e.v.

[2.]

Concl. A-G Niessen, onderdeel 5.3 bij HR 31 januari 2014, *BNB* 2014/91 met noot Pechler.

[3.]

'De wereld achter de wietteelt', A.C.M. Spapens, H.G. van de Bunt e.a., BOOM juridische uitgevers, 2007, te raadplegen via <https://www.wodc.nl/onderzoeksdatabase/aanpak-van-de-criminele-organisaties-achter-de-wietteelt-nulmeting.aspx#publicatiegegevens>.

[4.]

Naar analogie HR (straf) 1 februari 1972, Meer en Vaart, *NJ* 1974, 450.

[5.]

R.o. 7.10 van de bestreden uitspraak van het Hof.