

2018, nr. 17/00879, BNB 2018/170, HR 17 augustus 2018, nr. 16/05120, BNB 2018/181<sup>c\*</sup>, HR 17 augustus 2018, nr. 17/01448, BNB 2018/182<sup>c\*</sup>, en HR 17 augustus 2018, nr. 16/04497 (niet opgenomen in BNB)). Bij de conclusies hoort een gemeenschappelijke bijlage. De bijlage is opgenomen in BNB 2018/161<sup>c\*</sup>.

P.G.M. Jansen

### HOGE RAAD 17 augustus 2018 (Nr. 17/04145)<sup>1</sup>

(Mrs. De Groot, Overgaauw, Fierstra, Groeneveld, Cools; A-G IJzerman)

199<sup>c\*</sup>

m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Art. 27e AWR

ECLI:NL:HR:2018:1312

#### *Omkering en verzwarend van de bewijslast. Vereiste aangifte*

*Belanghebbende exploiteert in een vennootschap onder firma een restaurant. Volgens zijn aangifte IB/PVV bedroeg de door hem verschuldigde IB/PVV over het jaar 2008 € 509. Naar aanleiding van een boekenonderzoek heeft de Inspecteur een navorderingsaanslag opgelegd en daarbij het standpunt ingenomen dat belanghebbende de vereiste aangifte niet heeft gedaan en dat daarom de sanctie van omkering en verzwarend van de bewijslast van toepassing is. Het Hof heeft aannemelijk geacht dat € 7420,15 aan omzet niet is opgenomen in de aangifte en dat daardoor ten onrechte € 715,68 niet is geheven. Het heeft vervolgens geoordeeld dat de gebreken in de aangifte niet ertoe leiden dat de vereiste aangifte niet is gedaan, nu het bedrag van de belasting dat als gevolg van de gebreken in de aangifte niet is geheven op zichzelf beschouwd niet aanzienlijk is.*

*HR: Voor de heffing van IB/PVV geldt dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de gebreken niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is. Inhoudelijke gebreken in de aangifte worden slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven (HR, BNB 2015/176<sup>\*</sup>). Alle feiten en omstandigheden dienen bij de beoordeling in aanmerking te worden genomen.*

*Het oordeel van het Hof geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is voor het overige feitelijk en niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.*

#### ARREST

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 18 juli 2017, nr. 16/00058, op het hoger beroep van [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 14/562) betreffende de aan belanghebbende over het jaar 2008 opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en de daarbij gegeven beschikking inzake heffingsrente. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

#### 1 Geding in cassatie

De Staatssecretaris van Financiën heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroep schrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 8 maart 2018 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2018:231).

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

<sup>1</sup> Het op dezelfde dag gewezen arrest in de zaak met nr. 17/04146 is gewezen onder verwijzing naar de overwegingen in dit arrest. Wij nemen dat arrest niet op in BNB. Red.

## 2 *Beoordeling van het middel*

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende exploiteert samen met zijn echtgenote in de vorm van een vennootschap onder firma (hierna: de vof) een restaurant.

2.1.2. Volgens de door belanghebbende ingediende aangifte in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen bedraagt de over het jaar 2008 verschuldigde inkomstenbelasting € 509.

2.1.3. Op 18 mei 2009 heeft de Inspecteur een boekenonderzoek ingesteld bij de vof. Naar aanleiding van dit boekenonderzoek heeft de Inspecteur de onderhavige navorderingsaanslag opgelegd. De Inspecteur heeft daarbij het standpunt ingenomen dat belanghebbende de vereiste aangifte niet heeft gedaan en de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing is.

2.2. Voor het Hof was onder meer in geschil of de navorderingsaanslag terecht en tot een juist bedrag is opgelegd.

Het Hof heeft onderzocht of de bewijslast moet worden omgekeerd en verzaamd wegens het niet doen van de vereiste aangifte. Het heeft aannemelijk geacht dat een bedrag van € 7420,15 aan gerealiseerde omzet niet is opgenomen in de aangifte van belanghebbende, en dat daardoor ten onrechte een bedrag van € 715,68 niet is geheven. Het Hof heeft vervolgens geoordeeld dat de inhoudelijke gebreken in de aangifte in dit geval niet ertoe leiden dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Het heeft aan dat oordeel ten grondslag gelegd dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de gebreken in de aangifte niet is geheven op zichzelf beschouwd niet aanzienlijk is.

2.3.1. Het middel bestrijdt het hiervoor in 2.2 weergegeven oordeel met betrekking tot het doen van de vereiste aangifte met het betoog dat, mede gelet op het jaarinkomen van belanghebbende (ruim € 14.000), het bedrag van € 715,68 op zichzelf beschouwd aanzienlijk is, en dat het Hof dus ten onrechte heeft geoordeeld dat de vereiste aangifte is gedaan.

2.3.2. Voor de heffing van inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: belasting) geldt dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is. Inhoudelijke gebreken in de aangifte worden slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven (zie HR 24 april 2015, nr. 14/04104, ECLI:NL:HR:2015:1083, BNB 2015/176). Bij de beoordeling of aan deze maatstaf is voldaan, dienen alle feiten en omstandigheden van het geval in aanmerking te worden genomen.

2.3.3. Het oordeel van het Hof, dat het van belanghebbende niet geheven bedrag aan belasting op zichzelf beschouwd niet aanzienlijk is zodat niet gesteld kan worden dat de vereiste aangifte niet is gedaan, geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan voor het overige, als verweven met waardeeringen van feitelijke aard, in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Dat oordeel is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Het middel faalt.

## 3 *Proceskosten*

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. Hierbij wordt in aanmerking genomen dat de zaak met nummer 17/04146 met de onderhavige zaak samenhangt in de zin van het Besluit proceskosten bestuursrecht.

## 4 *Beslissing*

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie ongegrond, en veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op de helft van € 1879 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

**HOF Arnhem-Leeuwarden, Tweede Meerv. belastingk., 18 juli 2017** (Nr. 16/0058)**Uitspraak**

op het hoger beroep enz.;

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 1 december 2015, nummer AWB 14/562, in het geding enz.;

1 (...)

**4 Beoordeling van het geschil***Nieuw feit*

4.1. Met betrekking tot het nieuwe feit oordeelt het Hof als volgt. De Inspecteur heeft in het controle-rapport, derhalve vóór de dagtekening van de primitieve aanslag, aan belanghebbende bericht dat bij de nog op te leggen primitieve aanslag ten onrechte de aangifte is gevolgd en met de resultaten van het boekenonderzoek geen rekening is gehouden. Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende kennis heeft genomen van de primitieve aanslag voordat het controlerapport aan hem ter beschikking is gesteld. Aldus moet worden geconcludeerd dat de navorderingsaanslag niet in strijd met artikel 16 van de Algemeene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is opgelegd, nu de primitieve aanslag die aan belanghebbende is opgelegd, een tevoren door de Inspecteur met voldoende scherpte aangeduide misslag bevatte, de Inspecteur vóór de bekendmaking van de primitieve aanslag aan belanghebbende kenbaar heeft gemaakt dat die aanslag in zoverre niet als definitieve vaststelling van de belastingschuld kan worden aangemerkt, en het belanghebbende op grond daarvan duidelijk moet zijn geweest dat de Inspecteur het voornemen had op dit punt tot navordering over te gaan (vgl. HR 17 oktober 1990, nr. 26.299, ECLI:NL:HR:1990:ZC4417, BNB 1991/118).

*Afroken omzet*

4.2. Tussen partijen is niet in geschil dat de omzet gerealiseerd op 18, 19 en 28 januari, 11 en 17 maart, 31 mei, 21 juni, 23 en 25 augustus, 24 september en 18 en 29 oktober 2008 (hierna ook: de 12 dagen) tot een bedrag van € 6.670,15 inclusief omzetbelasting niet in de aangifte is opgenomen. Verder is tussen partijen niet in geschil dat het kassasysteem de mogelijkheid bood negatieve boekingen door te voeren en dat de digitale sporen van ten minste één negatieve boeking terug zijn te vinden op de images (de flard).

4.3. [D] heeft aangegeven dat niet duidelijk is op welke datum de flard ziet, zodat onduidelijk is of de negatieve boeking is ingevoerd door de vorige gebruikers van het kassasysteem. Het Hof volgt de deskundige hierin niet. Ten eerste staat bij de flard de datum 12 maart 2008, zodat aannemelijk is dat de negatieve boeking ziet op de omzet behaald op deze dag. Verder heeft [C] met betrekking tot de flard het volgende verklaard:

“Mw. [A] heeft gedemonstreerd en een verklaring afgelegd over hoe zij de omzet afroomde. Het document met de negatieve boeking (de flard; toevoeging Hof) was aan het controledossier toegevoegd, omdat dit overeenkwam met één van de manieren waarop zij de te verantwoorden omzet pleegt te verlagen.”

Mede gelet op het bovenstaande acht het Hof het aannemelijk dat de flard een voorbeeld is van een negatieve boeking, te weten een negatieve boeking die op 12 maart 2008 door de echtgenote van belanghebbende op die datum is ingevoerd.

4.4. Verder heeft [D], buiten stroomuitval of een computercrash, geen verklaring kunnen vinden voor de discrepantie met betrekking tot de 12 dagen, anders dan manipulatie van de omzetgegevens. Het Hof acht echter stroomuitval of een computercrash geen plausibele verklaringen voor de discrepantie, gelet op hetgeen belanghebbende en zijn echtgenote hebben verklaard over het afroken en het feit dat ook een objectief spoor (de negatieve boeking op de flard) van dit afroken is aangetroffen op de images.

4.5. De stelling van belanghebbende dat de bekende verklaringen van de vennoten onder druk tot stand zouden zijn gekomen, onjuist zijn geïnterpreteerd dan wel in het geheel niet zijn gedaan, wijst het Hof af. Uit de reacties van [F], [H] en [I] volgt, dat de vennoten niet alleen tegenover de controlerende

ambtenaren van de Belastingdienst, maar ook tegenover deze gemachtigden gelijksoortige verklaringen hebben afgelegd. Verder stroken de verklaringen met het feit dat een negatieve boeking is aangetroffen op de images (de flard) en de constatering die tussen partijen niet in geschil is dat de omzet met betrekking tot de 12 dagen tot een te laag bedrag is aangegeven. De verklaringen van [A] en belanghebbende vinden aldus ook steun in feiten welke op objectieve wijze kunnen worden geverifieerd.

4.6. [D] heeft met betrekking tot de extrapolatie van de 12 dagen het volgende verklaard:

“Er zijn van 12 dagen afwijkingen geconstateerd, en voor de andere 353 dagen uit het controlejaar zijn alleen maar gegevens terug te vinden die overeenkomen met de aangegeven omzet. Als er sprake zou zijn geweest van meer afwijkingen hadden we daar gegevens van terug moeten vinden, en dat is niet het geval.”

4.7. Enerzijds volgt het Hof [D] niet in deze conclusie, nu, in weerwil van hetgeen hij schrijft, wel gegevens zijn teruggevonden van meer afwijkingen. Het Hof wijst daarbij op de flard en het feit dat veel gerechten en dranken voor een bedrag van nihil zijn geboekt. De verklaring dat al deze boekingen zien op gratis gerechten en drankjes van het huis dan wel op de losse componenten die bij een gerecht vervangen kunnen worden (bijvoorbeeld rijst in plaats van bami), acht het Hof, in het licht van al hetgeen daar tegen is ingebracht onaannemelijk. Anderzijds brengt dit oordeel niet mee dat de Inspecteur, op wie de bewijslast rust, aannemelijk heeft gemaakt dat op meer dagen dan de 12 dagen – laat staan elke dag in 2008 – de omzet is afgeroomd. Ook de bekennende verklaringen van belanghebbende en zijn echtgenote kunnen het oordeel dat in 2008 elke dag werd afgeroomd niet dragen, nu omtrent de frequentie van het afkomen volgens de controlerend ambtenaren is verklaard dat dit “meerdere malen per maand” geschiedde. Hetzelfde geldt voor de omstandigheid dat, gelet op het gemiddelde in de branche, relatief vaak met PIN werd betaald. Desgevraagd heeft de Inspecteur geen inzicht kunnen geven in de wijze waarop dit gemiddelde tot stand is gekomen. Aldus kan niet uitgesloten worden dat het branchegemiddelde mede is gevormd door restaurants die, anders dan het restaurant van belanghebbende, in het geheel geen PIN-betalingen accepteerden, zodat de hogere frequentie van PIN-betalingen in het restaurant van belanghebbende (mede) hierdoor zou kunnen worden verklaard. De Inspecteur heeft althans niet aannemelijk gemaakt dat het branchegemiddelde uitsluitend is gebaseerd op gegevens van restaurants die op dit punt vergelijkbaar zijn met dat van belanghebbende. Belanghebbende heeft verder gemotiveerd gesteld dat de omzetstijging na 2008 wordt verklaard door een prijsverhoging. Hetgeen de Inspecteur hiertegen heeft ingebracht, te weten dat de inkopen niet zijn gestegen, is onvoldoende om dit te ontzenuwen, nu inkooprijzen en verkoopprijzen niet noodzakelijkerwijs het directe verband hebben dat de Inspecteur veronderstelt. Prijzen hangen immers ook af van marktomstandigheden. Ten slotte brengt ook het feit dat de op correcties uit hetzelfde boekenonderzoek gebaseerde navorderingsaanslagen over de jaren 2004 tot en met 2007 in stand zijn gebleven, het Hof niet tot een ander oordeel, aangezien zulks is geschied met omkering en verzwaring van de bewijslast op grond van de vóór 1 juli 2011 geldende wetgeving. Het Hof acht de Inspecteur niet geslaagd in de op hem rustende bewijslast om aannemelijk te maken dat de omzet in 2008 elke dag werd afgeroomd.

4.8. Voor de heffing van IB/PVV geldt dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is. Inhoudelijke gebreken in de aangifte worden slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven (zie HR 30 oktober 2009, nr. 07/10513, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, BNB 2010/47).

4.9. Het Hof acht aannemelijk dat de omzet inclusief omzetbelasting tot een bedrag van € 7.420,15 (€ 6.670,15 + € 750) te laag is opgegeven. Het Hof zal er vanuit gaan dat in deze omzet een gecombineerd tarief van 7% omzetbelasting is begrepen. Dit percentage sluit aan bij het percentage dat de Inspecteur voor de berekening van zijn correctie heeft gebruikt (€ 194.544 verzwegen omzet inclusief omzetbelasting tegen € 182.134 exclusief omzetbelasting). Tegen hantering van dit percentage zijn door belanghebbende geen grieven ingebracht. De door het Hof aannemelijk geachte verzwegen omzet exclusief omzetbelasting bedraagt derhalve € 6.934,72. Een evenredig gedeelte van de op deze omzet betrekking hebbende niet verantwoorde meerinkopen bedraagt € 2.212,19 (€ 7.420,15 gedeeld door € 194.544 vermenigvuldigd met € 58.000). Aldus is vóór ondernemersaftrekken een bedrag van € 4.722,53, te weinig

winst in de administratie verantwoord, dat wil zeggen € 2.361,27 per vennoot. Daarmee komt de winst van belanghebbende op € 29.103 (€ 26.742 (bedrag opgenomen in de aangifte) vermeerderd met € 2.361). De hoogte van de zelfstandigenaftrek wijzigt hierdoor niet (blijft € 6.968). De winst uit onderneming na vermindering met de ondernemersaftrek bedraagt € 22.135 (€ 29.103 -/- € 6.968). De extra MKB-winstvrijstelling bedraagt dan € 236 (€ 2.214 -/- reeds verleende MKB-winstvrijstelling à € 1.978), zodat de belastbare winst uit onderneming uitkomt op € 19.921. De door het Hof aannemelijk geachte correcties leiden derhalve tot een belastbare winst uit onderneming die (€ 19.921 -/- € 17.796=) € 2.125 hoger is dan die, die uit de aangifte bleek. Belanghebbende heeft een bedrag van € 5.372 aan aftrek opgegeven in verband met de eigen woning. Het belastbaar inkomen uit werk en woning voor persoonsgebonden aftrek bedroeg volgens de aangifte € 12.424 (€ 17.796 -/- € 5.372); na de correctie bedraagt dit € 14.549 (€ 19.921 -/- € 5.372). Het verzamelinkomen vóór persoonsgebonden aftrek van belanghebbende en zijn echtgenote bedraagt (€ 14.549 + € 16.606=) € 31.155. De drempel van artikel 6.24, tweede en derde lid, van de Wet IB 2001, tekst 2008, waarmee het aangegeven bedrag aan persoonsgebonden aftrek (€ 1.885) wordt verlaagd bedraagt € 514 (1,65% van € 31.155). In de aangifte was rekening gehouden met een drempel van € 443, zodat de correctie leidt tot een verhoging van de drempel met € 71 (€ 514 -/- 443) en een verlaging van de persoonsgebonden aftrek na toepassing van de drempel tot € 1.371 (€ 1.885 -/- € 514). Belanghebbende had in de aangifte een bedrag van € 103 van de persoonsgebonden aftrek aan zichzelf toegerekend en € 1.339 aan zijn echtgenote. Het Hof zal deze verdeling pro rata in stand houden, zodat na correctie een evenredig bedrag overblijft van € 98 (103/1.442e maal € 1.371). Het belastbaar inkomen uit werk en woning bedraagt na correctie € 14.451 (€ 14.549 -/- € 98); vóór correctie bedroeg dit € 12.321. Het gecombineerde IB/PH-tarief in de eerste schijf in 2008 is 33,6%, zodat de aangifte heeft geleid tot een bedrag van € 715,68 (33,6% van het verschil tussen € 14.451 en € 12.321) dat ten onrechte niet is gegeven. Het Hof acht dit bedrag op zichzelf beschouwd, niet aanzienlijk.

4.10. Nu niet gesteld kan worden dat de vereiste aangifte niet is gedaan, heeft de Inspecteur, gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, de door hem voorgestane correcties niet aannemelijk kunnen maken, anders dan die correcties welke hiervoor door het Hof aannemelijk zijn geacht.

4.11. Het voorgaande leidt het Hof tot de conclusie dat de navorderingsaanslag IB/PVV 2008 tot een te hoog bedrag is opgelegd. Het belastbare inkomen uit werk en woning moet zoals hiervoor is berekend worden vastgesteld op € 14.451.

4.12. Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de heffingsrente. Belanghebbende heeft hiertegen geen zelfstandige grieven aangevoerd. Het hoger beroep is derhalve ook in zoverre gegrond.

#### *Slotsom*

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

#### *5 Griffierecht en proceskosten*

Het Hof ziet aanleiding voor vergoeding van het griffierecht en een veroordeling in de proceskosten. Naar het oordeel van het Hof zijn er geen bijzondere omstandigheden aanwezig die aanleiding geven af te wijken van het in artikel 2, eerste lid, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit) opgenomen tarief. De Rechtbank heeft de kosten voor de behandeling van het bezwaar en het beroep vastgesteld op € 734,50. Het Hof ziet, behoudens hetgeen hieronder wordt opgemerkt omtrent de kosten in verband met het inschakelen van de deskundige [D], geen aanleiding anders te oordelen en zal de uitspraak van de Rechtbank in zoverre in stand laten. Het Hof is van oordeel dat de onderhavige zaak dient te worden aangemerkt als samenhangend met de zaak van de echtgenote van belanghebbende met rolnummer 16/00059. Het Hof acht het inschakelen door belanghebbende van een deskundige op het gebied van ICT redelijk tot een bedrag van € 960 (16 uur tegen een tarief van € 60 per uur). Tussen partijen is niet in geschil dat dit bedrag dient te worden verhoogd met de daarover verschuldigde omzetbelasting, derhalve tot € 1.161,60. Aan belanghebbende komt de helft van dit bedrag toe (€ 580,80). Het Hof stelt de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken overeenkomstig het Besluit vast op de helft van € 1.856,25 (2,5 punten (hogerberoepschrift, bijwonen zitting en schriftelijke inlichtingen) x wegingsfactor 1,5 x € 495 (bedrag 2017)), namelijk € 928,13. De totale te vergoeden proceskosten bedragen derhalve € 1.508,93.

#### *6 Beslissing*

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissingen omtrent de boete, de proceskostenvergoeding en het griffierecht,

- verklaart het bij de Rechtbank ingestelde beroep gegrond,
- vernietigt de uitspraken van de Inspecteur,
- verklaart de bezwaren gegrond,
- vermindert de navorderingsaanslag tot een navorderingsaanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 14.451,
- vermindert de beschikking heffingsrente dienovereenkomstig,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 1.508,93,
- gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, te weten € 124 in verband met het hoger beroep bij het Hof.

### **Uit het beroepschrift in cassatie van de staatssecretaris:**

Als middel van cassatie draag ik voor:

Schending van het Nederlands recht, met name van artikel 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) en artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht (Hierna: Awb) doordat het Hof heeft geoordeeld dat geen sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte, zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen omdat in casu sprake is van een zowel absoluut als relatief gezien aanzienlijk bedrag aan meer verschuldigde belasting ten gevolge van gebreken in de aangifte, waarvan belanghebbende zich bewust moet zijn geweest bij het doen van de aangifte.

#### *Toelichting op het middel*

Het Hof heeft geoordeeld dat de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de op basis van de aangifte verschuldigde belasting zowel relatief als absoluut aanzienlijk lager is dan de daadwerkelijk verschuldigde belasting, zodat volgens het Hof geen sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte.

In dit geval is het door belanghebbende aangegeven inkomen 17% te laag. Wanneer wordt uitgegaan van het juiste inkomen is 140% meer belasting verschuldigd dan de conform de ingediende aangifte verschuldigde belasting. Deze afwijkingen acht ik zowel absoluut als relatief aanzienlijk.

De extra verschuldigde belasting over het verzwegen inkomen in verhouding tot de conform de aangifte verschuldigde belasting is een absoluut en relatief omvangrijk bedrag voor een particuliere belastingplichtige. Zeker voor een belastingplichtige met een laag inkomen zoals dat van belanghebbende. Voor iemand die ruim € 14.000 verdient op jaarbasis is een bedrag van € 716 absoluut een groot bedrag. Gelet op het door de Hoge Raad in het arrest van 24 april 2015, nr. 14/04104, ECLI:NL:HR:2015:1083, *BNB* 2015/176 bij een afwijking van 19% meer verschuldigde belasting aanwezig geachte relatief aanzienlijk verschil, is de in casu meer verschuldigde belasting van 140% zeker genoeg.

Dat het Hof een bedrag van € 716 meer verschuldigde belasting in een geval als dit niet aanzienlijk vindt, acht ik onjuist dan wel onbegrijpelijk. In dat kader wijs ik er op dat de Hoge Raad – toegegeven op een ander terrein – voor de toekenning van immateriële schadevergoedingen een bedrag van € 15 nog aanzienlijk genoeg vindt (HR 24 februari 2017, nr. 16/02302, ECLI:NL:HR:2017:232, *BNB* 2017/83). Zonder nadere motivering acht ik dan ook onbegrijpelijk dat het Hof een bedrag van € 716 niet aanzienlijk vindt.

Het Hof heeft derhalve ten onrechte dan wel op gronden die beslissing niet kunnen dragen geoordeeld dat niet gesteld kan worden dat niet de vereiste aangifte is gedaan.

Op grond van het vorenstaande ben ik van oordeel dat de uitspraak van het Hof niet in stand zal kunnen blijven.

### **Conclusie Advocaat-Generaal mr. IJzerman:\***

#### *1 Inleiding*

1.1 Heden neem ik conclusie in de zaken met nummers 17/04145 en 17/04146 naar aanleiding van de beroepen in cassatie van de staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) tegen de uitspraken van gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (hierna: het Hof) van 18 juli 2017.<sup>1</sup> Het cassatiemiddel

\* Deze conclusie betreft mede de niet in *BNB* opgenomen zaak met nr. 17/04146. *Red.*

1 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 18 juli 2017, nr. 16/00058, ECLI:NL:GHARL:2017:6120, *NTRF* 2017-2199 met noot Dijkstra en gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 18 juli 2017, nr. 16/00059, ECLI:NL:GHARL:2017:6121, *FutD* 2017-1954.

van de Staatssecretaris is in beide zaken in principe gelijklopend, maar per zaak zijn er andere getalsmatige verhoudingen. In deze conclusie wordt uitgegaan van de feiten in de zaak van [X], belanghebbende, met nummer 17/04145. De samenhangende zaak met nummer 17/04146 heeft betrekking op de echtgenote van belanghebbende. Hierop zal nader worden ingegaan met betrekking tot de andere getalsmatige verhoudingen in die procedure.

1.2 Belanghebbende exploiteerde in 2008 (en andere jaren) samen met zijn echtgenote, in de vorm van een vennootschap onder firma (hierna: vof), een restaurant in de gemeente [Q].

1.3 Op 18 mei 2009 heeft de Inspecteur een boekenonderzoek ingesteld bij de vof. Daarbij is de juistheid van de aangiften IB/PVV van de vennoten over voorgaande jaren onderzocht, evenals de aangiften omzetbelasting van de vof. Tijdens het boekenonderzoek zijn diverse gebreken in de administratie geconstateerd en is gebleken dat het kassasysteem de mogelijkheid bood negatieve boekingen door te voeren.

1.4 Op 1 september 2009 heeft de Inspecteur de aangifte IB/PVV 2008 ontvangen, waarbij belanghebbende een belastbaar inkomen uit werk en woning heeft aangegeven van € 12.321,<sup>2</sup> resulterend in een bedrag van € 509 aan te betalen belasting.

1.5 De bevindingen van het boekenonderzoek zijn vastgelegd in een controlerapport van 25 januari 2010. In het controlerapport is opgenomen dat de aanslag IB/PVV over het jaar 2008 zich reeds in een vergevorderd stadium in het aanslagsysteem bevindt, dat deze niet kan worden tegengehouden, dat deze aanslag kenbaar onjuist is en dat deze zal worden nagevorderd. Met dagtekening 12 februari 2010 is de aanslag IB/PVV 2008 opgelegd, conform de aangifte.

1.6 De Inspecteur heeft uit de van op 11 juni 2009 door de Belastingdienst gemaakte kopieën van de harde schrijven (ook wel images genoemd) opgemaakt dat de omzet gerealiseerd op 18, 19 en 28 januari, 11 en 17 maart, 31 mei, 21 juni, 23 en 25 augustus, 24 september en 18 en 29 oktober 2008 (samengeteld: twaalf dagen) tot een bedrag van € 6.670,15 inclusief omzetbelasting niet in de aangifte is opgenomen en dat de digitale sporen van ten minste één negatieve boeking terug zijn te vinden op de images (de zogenoemde flard).

1.7 Gelet op de gebreken in de administratie heeft de Inspecteur in het controlerapport het standpunt ingenomen dat niet aan de administratieverplichtingen van artikel 52 van de AWR is voldaan en niet de vereiste aangifte is gedaan. De Inspecteur heeft daarom de administratie verworpen en zich op het standpunt gesteld dat de omkering van de bewijslast van toepassing is.

1.8 Met dagtekening 14 mei 2011 is de navorderingsaanslag IB/PVV 2008 opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 46.055; met (aanvankelijk) een boete en met heffingsrente. In de berekening van de hoogte van de gecorrigeerde winst is de Inspecteur uitgegaan van extrapolatie van de correcties in de genoemde twaalf dagen naar het gehele kalenderjaar 2008.

1.9 De Inspecteur heeft het bezwaar van belanghebbende ongegrond verklaard.

1.10 Daarop heeft belanghebbende beroep ingesteld bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank).<sup>3</sup>

1.11 De Rechtbank heeft het aannemelijk geacht dat er sprake was van een nieuw feit, dat op regelmatige wijze omzet is verzwegen, als gevolg waarvan een zodanig bedrag aan winst niet is aangegeven, dat een absoluut en relatief aanzienlijk bedrag aan belasting niet is geheven. Aldus is de Rechtbank gekomen tot het oordeel dat de vereiste aangifte niet is gedaan en dat daarom de bewijslast dient te worden omgekeerd en verzwaard. De Inspecteur heeft, naar het oordeel van de Rechtbank de navorderingsaanslag niet naar willekeur vastgesteld.

1.12 Belanghebbende is er naar het oordeel van de Rechtbank voorts niet in geslaagd door (administratief) tegenbewijs overtuigend aan te tonen dat de navorderingsaanslag, als opgelegd op basis van de gecorrigeerde administratie van belanghebbende, niet berust op een onjuiste schatting. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

1.13 In het door belanghebbende ingestelde hoger beroep is het Hof gekomen tot het oordeel dat de

2 Nu belanghebbende geen inkomsten uit box 2 en box 3 heeft aangegeven, bedraagt ook het verzamelinkomen € 12.321.

3 Rechtbank Gelderland 1 december 2015, nr. AWB 14/562, ECLI:NL:RBGEL:2015:7468.

Inspecteur, op wie de bewijslast rust, niet aannemelijk heeft gemaakt dat op meer dagen dan de twaalf dagen – laat staan elke dag in 2008 – de omzet is afgeroomd. Het Hof heeft het belastbaar inkomen uit werk en woning, uitgaande van correctie beperkt tot die twaalf dagen, gecorrigeerd tot op € 14.451.

1.14 Het Hof heeft voorts berekend dat nu het gecombineerde IB/PH (premieheffing)-tarief in de eerste schijf in 2008 33,6% bedraagt, de aangifte heeft 'geleid tot een bedrag van € 715,68 (33,6% van het verschil tussen € 14.451 en € 12.321<sup>4</sup>) dat ten onrechte niet is gegeven'. Het Hof is van oordeel dat dit bedrag van € 715 op zichzelf beschouwd, niet aanzienlijk is. Derhalve kan naar het oordeel van het Hof niet worden gesteld dat de vereiste aangifte niet is gedaan, zodat er geen grond is voor omkering (en verzwarening) van de bewijslast.

1.15 Uitgaande van de normale verdeling van de bewijslast, zonder omkering en verzwarening, heeft de Inspecteur naar het oordeel van het Hof geen nadere correcties aannemelijk kunnen maken, anders dan beperkt tot die twaalf dagen.

1.16 Het Hof heeft het hoger beroep van belanghebbende gegrond verklaard en heeft de navorderingsaanslag verminderd, tot een navorderingsaanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 14.451.

1.17 De Staatssecretaris komt thans in cassatie met één middel op tegen de uitspraak van het Hof. In het middel verzet de Staatssecretaris zich tegen het oordeel van het Hof dat geen sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte. Volgens het middel is hier sprake van een zowel absoluut als relatief gezien aanzienlijk bedrag aan meer verschuldigde belasting. Dat zou moeten betekenen dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan met als gevolg, anders dan het Hof heeft geoordeeld, omkering en verzwarening van de bewijslast.

1.18 Blijkens de toelichting op het middel stelt de Staatssecretaris zich op het standpunt dat voor iemand die € 14.000 verdient op jaarbasis, een bedrag van € 716 absoluut en relatief een groot bedrag is.<sup>5</sup> In dat kader wordt erop gewezen dat de Hoge Raad voor de toekenning van immateriële schadevergoedingen, een bedrag van € 15 nog aanzienlijk genoeg heeft gevonden.

1.19 Deze conclusie is verder als volgt opgebouwd. In onderdeel 2 worden de feiten en het procesverloop weergegeven, gevolgd door een beschrijving van het geding dat nu in cassatie voorligt in onderdeel 3. Onderdeel 4 omvat een overzicht van relevante wet- en regelgeving, jurisprudentie en literatuur.<sup>6</sup> In onderdeel 5 wordt het middel van de Staatssecretaris beoordeeld; gevolgd door de conclusie in onderdeel 6.

## 2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

### Feiten

#### 2.1 Het Hof de feiten vastgesteld:

2.1. Belanghebbende exploiteert samen met zijn echtgenote, [X-Y], in de vorm van een vennootschap onder firma een Vietnamees specialiteitenrestaurant te [Q] onder de naam V.O.F. [A] (hierna: de VOF). Beide vennoten zijn gerechtigd tot 50% van de winsten van de VOF.

2.2. Op 18 mei 2009 heeft de Inspecteur een boekenonderzoek ingesteld bij de VOF. Onderzocht is de aanvaardbaarheid van de aangiften IB/PVV van de vennoten voor de jaren 2004 tot en met 2007 alsmede de juistheid van de aangiften omzetbelasting van de VOF voor het tijdvak 1 januari 2004 tot en met 31 december 2007. Tijdens de controle is het onderzoek voor de omzetbelasting uitgebreid met het tijdvak 1 januari 2008 tot en met 30 juni 2009.

4 Voetnoot A-G: Dat is het belastbaar inkomen volgens de aangifte van belanghebbende.

5 In de samenhangende zaak (nummer 17/04146) heeft de Staatssecretaris een inhoudelijk gezien gelijklopend cassatieberoep ingediend. Hierbij merk ik op dat het Hof in die zaak heeft vastgesteld dat de verschuldigde belasting conform aangifte € 39 bedraagt en de daadwerkelijke verschuldigde belasting € 775 is. Door de correctie is de werkelijk te betalen belasting met € 736 gestegen.

6 De in deze conclusie opgenomen citaten uit jurisprudentie en literatuur zijn meestal zonder daarin voorkomende voetnoten opgenomen. Citaten met een tekstbewerking, zoals onderstrepingen, vet- of cursiefzettingen, zijn veelal als onbewerkt weergegeven. In citaten voorkomende witregels zijn soms weggelaten.



2.3. De bevindingen van het onderzoek zijn vastgelegd in een controlerapport, met dagtekening 25 januari 2010 (hierna ook: het controlerapport), en in een controlememorandum van 19 oktober 2009. In het controlerapport is met betrekking tot de (navorderings)aanslag IB/PVV 2008 het volgende opgenomen:

“Voor het jaar 2008 geldt dat de primitieve aanslag in het aanslagsysteem reeds in een vergevorderd stadium is. Deze kan niet tegengehouden worden en zal dus vermoedelijk conform de aangifte tot een aanslag leiden. Deze aanslag is dus kenbaar onjuist en zal dan ook nagevorderd worden.”

2.4. Met dagtekening 12 februari 2010 is de primitieve aanslag IB/PVV 2008 opgelegd.

2.5. Gelet op de geconstateerde gebreken in de administratie heeft de Inspecteur in het controlerapport het standpunt ingenomen dat niet aan de verplichtingen van artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is voldaan en niet de vereiste aangifte heeft gedaan. De Inspecteur heeft de administratie verworpen en zich op het standpunt gesteld dat de sanctie van omkering van de bewijslast van toepassing is. In het controlerapport is dienaangaande het volgende opgenomen:

### “3.1 Gebreken in de administratie

Samengevat zijn de volgende gebreken vastgesteld:

- Kasadministratie:  
[X-Y] heeft tijdens het inleidend gesprek verklaard dat het aanwezige kassaldo aan het eind van de dag wordt gebruikt voor privé-doeleinden (zij bedoelde hiermee aan te geven dat zij leven van het kasgeld). Tijdens het onderzoek bleek echter dat er meestal slechts éénmaal per maand een kasopname werd geboekt. Daarnaast is tijdens het onderzoek vastgesteld dat de omzet werd afgeroomd en dat [X] meerdere malen per maand geld uit de kassa heeft gehaald om deel te nemen aan kansspelen. De volledige ontvangsten dienen per dag vermeld te worden in een kasboek waarin tevens per dag de contant betaalde uitgaven worden vermeld. Tevens dienen hierin zowel de bankstortingen als het geld dat voor privé wordt gebruikt (als privéopnamen) te worden vermeld. Deze mutaties dienen in het kasboek vermeld te worden op de dag dat zij plaatsvinden;
- Back-ups van de computerbestanden van de kasadministratie zijn niet bewaard over de periodes:
  - 24 oktober 2005 tot en met 1 november 2005;
  - 28 februari 2007;
  - juni 2007 tot en met april 2009;
- Op 3 oktober 2005 is een onvolledige back-up gemaakt;
- Detailgegevens met betrekking tot de verkopen zijn niet bewaard gebleven. Bij het afsluiten van een dag wordt er een rapport opgemaakt waarbij een verdichting plaatsvindt op het niveau van de groepen afhaal, dranken laag, dranken hoog en restaurant. Deze verdichtingen zijn niet toegestaan. Ook wordt opgemerkt dat de verdichte gegevens op artikelniveau bij de afhaal- en restaurantgerechten zijn vastgelegd in het Chinees. Daarvan is geen goede vertaling beschikbaar;
- Door belastingplichtigen is aangegeven dat er inkopen hebben plaatsgevonden die niet in de administratie zijn verwerkt;
- Voor zover er correctieboekingen zijn gemaakt, zijn ook deze niet bewaard gebleven;
- Tijdens de eindgesprekken wordt door [X] toegegeven dat er door hem herhaaldelijk geld uit de kassa is gehaald om deel te kunnen nemen aan kansspelen. [X-Y] geeft aan dat dit door haar in de kassa is hersteld door de kasontvangsten te verlagen.

Controle van de administratie is door deze gebreken niet mogelijk.  
(...)”.

2.6. [B] (hierna ook: [B]) heeft de kopieën welke op 11 juni 2009 door de belastingdienst waren gemaakt van de harde schijven (hierna ook: de images) onderworpen aan een digitaal onderzoek. Bij deze controle zijn verschillen aangetroffen met betrekking tot 12 dagen in het jaar 2008 (18, 19 en 28 januari, 11 en 17 maart, 31 mei, 21 juni, 23 en 25 augustus, 24 september en 18 en 29 oktober), alsmede een fragment of “flard” (een stukje informatie dat niet goed meer in verband te brengen is met de rest van de informatie op de images) met de volgende tekst: “uit 12-3-08.hdr (...) NEGATIEF BEDRAG %-15 Speciale bestelling %-750 TOTAAL: -750 Inch BTW: -42.45” (hierna ook: de flard). Met betrekking tot de overige dagen in 2008 heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat de images onvoldoende gegevens bevatten voor een adequate controle. Voor de 12 genoemde dagen zijn telkens twee verschillende bedragen aan omzet aangetroffen, waarbij het laagste van de twee bedragen is verwerkt in de administratie en aangifte. Deze verschillen zijn door de Inspecteur aangemerkt als omzetverschillen, waarop de jaaromzet is gecorrigeerd door het gemiddelde omzetverschil per dag

(€ 555,84) te vermenigvuldigen met 350 (zijnde het aantal dagen dat het restaurant is geopend). De aldus berekende omzetcorrectie voor het jaar 2008 is € 194.544 inclusief omzetbelasting en € 182.000 exclusief omzetbelasting. Daarnaast heeft de Inspecteur rekening gehouden met € 58.000 aan meer inkopen.

2.7. Belanghebbende heeft de images zelf ook laten onderzoeken door een deskundige, te weten [C] (hierna ook: [C]). Deze schrijft in een brief van 13 oktober 2015 onder meer het volgende:

“Ik heb de omzetgegevens die in het kassasysteem zijn vastgelegd voor het controlejaar 2008 geanalyseerd, en de omzetgegevens die in het kassasysteem zijn vastgelegd komen overeen met de aangegeven omzet.

Er zijn door de Belastingdienst echter ook “delen van maandstaten” aangetroffen buiten het kassasysteem waarin wel verschillen zijn geconstateerd met de aangegeven omzet. Het gaat om afwijkingen voor 12 dagen uit het controlejaar 2008 waar de aangetroffen gegevens niet overeenkomen met de aangegeven omzet. Ik heb deze afwijkende gegevens tijdens mijn analyse van de images van de harde schijven ook aangetroffen.

In mijn onderzoek heb ik proberen te achterhalen waar deze afwijkende gegevens vandaan zijn gekomen, maar ik heb hier geen goede verklaring voor kunnen vinden. Het is mogelijk dat deze aangetroffen afwijkingen duiden op manipulaties. Maar het is ook niet uit te sluiten dat deze afwijkende gegevens voort zijn gekomen uit bijvoorbeeld fouten in het kassasysteem zelf of crashes van het kassasysteem door bijvoorbeeld stroomuitval of programmafouten.

(...)

Als gegevens eenmaal zijn vastgelegd is het niet meer mogelijk om deze gegevens via het kassasysteem zelf te manipuleren.

(...)”.

2.8. In een nader stuk van 12 januari 2017 wordt met betrekking tot de “flard” door dezelfde deskundige verder het volgende geschreven:

“Met behulp van de informatie uit het screenshot van het forensische; programma FTK van de Belastingdienst heb ik het betreffende fragment van een bon met een negatieve regel van 750 ook teruggevonden.

Omdat er echter geen datum bij dit fragment staat is het niet te zeggen wanneer deze bon is aangemaakt. Het is heel goed mogelijk dat dit is gebeurd door de vorige eigenaar van het kassasysteem, aangezien uw cliënten het kassasysteem hebben overgenomen van de vorige eigenaren van het restaurant. Aangezien er geen datum bij dit fragment staat, vind ik het vreemd dat de Belastingdienst er zonder meer vanuit gaat dat deze bon door uw cliënt is aangemaakt, zeker gezien uw cliënt ontkent dat ze dergelijke bonnen hebben aangemaakt.”

(...)

Ook geeft de Belastingdienst in deze sectie nog aan dat de dagomzet verlaagd kan worden door het aanmaken van een nieuwe negatieve bon. Dat is inderdaad mogelijk, maar dit geldt voor elk kassasysteem. Het is echter niet zo eenvoudig om deze nieuwe bon uit het systeem te verwijderen zodat daar geen sporen van terug te vinden zijn.”

2.9. Op grond van de aangifte van belanghebbende was er in 2008 een bedrag van € 509 aan IB/PVV verschuldigd.

2.10. Naar aanleiding van de resultaten van het onderzoek heeft [D] bij brief van 16 november 2009 een schikkingsvoorstel gedaan aan de Inspecteur. Dit voorstel is door de Inspecteur verworpen. In deze brief is onder meer het volgende vermeld:

“Ik heb uw voornemen tot het opleggen van de naheffingsaanslag besproken met cliënten. Per 22 oktober 2009 hebben cliënten direct dan ook de administratieplicht in acht genomen. En betuigt hierbij spijt voor hetgeen wat in er in het verleden is gebeurd.

(...)

Cliënten erkennen dat zij in het verleden de administratieplicht niet geheel in acht hebben genomen en betuigen nogmaals middels deze brief hun spijt. De verkregen contanten zijn reeds uitgegeven en zijn de afgelopen jaren door cliënten vergoet en verspild.

(...)”

2.11. In de brief van 11 december 2009 hebben de vennoten aangekondigd, dat [E] bv verder de fis-

cale belangen zal behartigen. In het rapport van het boekenonderzoek hebben de controlerende ambtenaren het volgende vermeld over de contacten met [F] (hierna: [F]) van [E] bv:

“[F] geeft (...) aan dat hij van belastingplichtigen nog niet had vernomen dat er door [X] geld uit de kassa is genomen en dat [X-Y] dit heeft hersteld door de kassagegevens te wijzigen. (...) [F] gaf aan dat hij een gesprek heeft gehad met de familie [X] waarin hem is uitgelegd hoe de verschillen met betrekking tot de kassa tot stand zijn gekomen. Met deze wetenschap heeft [F] een voorlopige berekening gemaakt van hoe hoog de verschillen zouden zijn en dan komt hij lager uit dan de door ons vastgestelde verschillen.”

2.12. In een brief van 25 november 2010 aan de Inspecteur heeft de volgende gemachtigde van belanghebbende, [G] (hierna: [G]) van [H] bv, onder meer het volgende opgemerkt:

“(...) De familie [X] heeft aangegeven dat zij het aan het einde van de dag aanwezige kasgeld heeft gebruikt voor privé-doeleinden. In plaats van dit te verantwoorden als privé opnamen heeft [X-Y] dit in mindering gebracht op de kasontvangsten. Zij was dus niet bekend met de boekhoudkundige procedure in deze. (...)”

2.13. Bij schrijven van 20 februari 2015 heeft de gemachtigde van belanghebbende een schriftelijke verklaring ingebracht van de echtgenote van belanghebbende. In deze verklaring geeft zij – kort en zakelijk weergegeven – aan dat zij en belanghebbende in strijd met de waarheid hebben verklaard dat zij omzet hebben afgeroomd omdat door de controlerend ambtenaren werd bedreigd dat zij anders direct naar de gevangenis zouden moeten.

2.2 Met dagtekening 14 mei 2011 is de navorderingsaanslag IB/PVV 2008 opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 46.055.

#### *Rechtbank*

2.3 Ingevolge de uitspraak van de Rechtbank luidde het geschil in eerste aanleg:<sup>7</sup>

In geschil zijn de antwoorden op de volgende vragen:

- is sprake van een nieuw feit;
- is sprake van omkering en verzwaring van de bewijslast;
- zijn de correcties terecht en naar de juiste bedragen opgelegd.

2.4 De Rechtbank heeft geoordeeld:

#### *Nieuw feit*

13. Eiser [belanghebbende, A-G] stelt dat verweerder [Inspecteur, A-G] geen grond heeft voor navordering als bedoeld in artikel 16, eerste lid, van de AWR, omdat verweerder reeds ten tijde van het opleggen van de aanslag bekend was met de geconstateerde feiten uit het boekenonderzoek. Verweerder heeft door een aanslag op te leggen zonder rekening te houden met de aangekondigde correcties een ambtelijk verzuim begaan, aldus eiser.

14. De rechtbank volgt deze stelling niet. Eiser heeft direct kunnen constateren dat de aanslag IB/PVV 2008 slechts het door hem aangegeven belastbaar inkomen betrof, terwijl hij op grond van het rapport boekenonderzoek wist dat verweerder daarop correcties wilde aanbrengen. De aanslag heeft bij hem redelijkerwijs dan ook niet de indruk kunnen wekken dat de inspecteur het belastbaar inkomen 2008 wilde vaststellen op het aangegeven en op het aanslagbiljet vermelde bedrag. In het rapport boekenonderzoek is duidelijk vooraf vermeld dat de aanslag naar een onjuist belastbaar inkomen zou worden opgelegd en dat verweerder niet akkoord ging met het aangegeven inkomen. Verweerder was derhalve gerechtigd de onderhavige navorderingsaanslag op te leggen.

#### *Omkering bewijslast*

(...)

19. Nu vaststaat dat verweerder geen informatiebeschikking heeft genomen in verband met het niet

<sup>7</sup> Rechtbank Gelderland 1 december 2015, nr. AWB 14/562, ECLI:NL:RBGEL:2015:7468.

voldoen aan de administratieplicht, kan slechts sprake zijn van omkering en verzwaring van de bewijslast indien de vereiste aangifte niet is gedaan. Naar vaste jurisprudentie geldt dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van deze gebreken niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is. Inhoudelijke gebreken in de aangifte worden slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag, aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven. Ook dit moet worden vastgesteld aan de hand van de normale bewijsregels van stelplicht en bewijslast (HR 30 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1083).

20. Het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft in zijn uitspraak van 3 december 2013 ter zake van de bevindingen van het boekenonderzoek als volgt overwogen:

“4.6 Belanghebbende heeft de dagomzetten verdicht in de administratie van de vof opgenomen, waardoor enkel de dagomzetten van de groepen afhaal, dranken laag, dranken hoog en restaurant zijn geregistreerd. Door deze wijze van administreren biedt de administratie van de vof geen inzicht in de wijze waarop de dagomzetten tot stand zijn gekomen. Door het verdichten van deze gegevens kan manipulatie van de gegevens plaatsvinden. Deze manipulatie heeft zich bij de vof ook daadwerkelijk voorgedaan. Uit het onderzoek van de harde schijf van het kassasysteem van de vof volgt, dat de vof op bepaalde dagen meer omzet in een of meer van de groepen heeft behaald, dan zij in haar administratie heeft verwerkt. [B] heeft ter zitting geloofwaardig verklaard, dat de vennoten regelmatig bedragen in contanten aan de kassa hebben onttrokken. [X-Y] heeft, aldus [B], de controlerende ambtenaren van de Belastingdienst laten zien op welke wijze zij kasonttrekkingen in het kassasysteem heeft verwerkt. Zo heeft zij onder andere bedragen aan negatieve omzet geboekt of reeds betaalde bestellingen uit de administratie verwijderd. Deze verklaring van [X-Y] wordt bevestigd door de door belanghebbende overgelegde kassabon van 12 maart 2008, waarop een negatieve omzet van € 750 is geregistreerd. Voorts vindt de verklaring van [X-Y] dat de vennoten aanzienlijke bedragen in contanten aan de kassa hebben onttrokken en deze bedragen uit de omzet zijn geëlimineerd, zijn bevestiging in het feit dat de geadmistrateerde omzet die door pinbetalingen is voldaan ten opzichte van de geadmistrateerde, omzet die in contanten is voldaan, sterk afwijkt van hetgeen in de branche gebruikelijk is. Belanghebbende wijst er op dat op de brutowinstmarges van de onderneming niets valt aan te merken. Deze stelling strookt met de verklaring van [X-Y] dat ook de inkopen voor een deel niet in de administratie zijn verwerkt. Hierdoor wijkt de brutowinstmarge zoals die uit de administratie volgt, niet af van hetgeen in de branche gebruikelijk is.”

21. De rechtbank overweegt dat aannemelijk is dat de feiten en omstandigheden in 2008 en in de door het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden beoordeelde jaren 2004 tot en met 2007 gelijk zijn. Hoewel de overwegingen van het gerechtshof betrekking hebben op de vraag of aan de administratieplicht is voldaan, zijn deze voor de vraag of de vereiste aangifte is gedaan naar het oordeel van de rechtbank tevens relevant. Hierbij, neemt de rechtbank, met name de overwegingen van het gerechtshof in aanmerking dat manipulatie van de gegevens in de administratie mogelijk was, dat de vof op bepaalde dagen meer omzet in een of meer van de groepen heeft behaald, dan zij in haar administratie heeft verwerkt, de verklaringen van eiser omtrent de onttrekkingen van contanten aan de kas en dat [X-Y] heeft voorgedaan op welke wijze zij kasonttrekkingen heeft verwerkt. Ook hecht de rechtbank waarde aan het oordeel van het gerechtshof, waarin de stelling van eiser dat de verklaringen van de vennoten onder druk tot stand zouden zijn gekomen, onjuist zijn geïnterpreteerd dan wel in het geheel niet zijn gedaan, wordt, afgewezen. Eiser heeft met hetgeen hij heeft aangevoerd, niet aannemelijk gemaakt dat sprake is van andere feiten en omstandigheden. Eiser heeft ter zitting verklaard dat manipulatie een van de mogelijke, verklaringen zou kunnen zijn voor de ook door hem geconstateerde omzetverschillen op 12 dagen in 2008. De rechtbank ziet dan ook geen aanleiding om over genoemde feiten en omstandigheden anders te oordelen dan het gerechtshof in zijn uitspraak heeft gedaan.

22. Voorts acht de rechtbank aannemelijk dat vanwege de beperkte schijfruimte de gegevens in de kassa telkens werden overschreven, dat daardoor slechts fragmenten daarvan controleerbaar zijn en uit elk van deze fragmenten blijkt dat op tenminste 12 dagen in het jaar 2008, alsook op meerdere dagen per jaar in 2004 tot en met 2007, meer omzet is behaald dan in de administratie is verwerkt.

23. Gelet op het voorgaande heeft verweerder naar het oordeel van de rechtbank aannemelijk gemaakt dat op meerdere dagen in 2008, en niet alleen op de 12 door partijen geconstateerde dagen, een lagere omzet in de administratie is verantwoord, dan feitelijk is behaald en alsdan eiser in zijn aangifte IB/PVV 2008 een te lage omzet van de vof heeft aangegeven.

24. Ten aanzien van de vraag of de verzwegen omzet ook heeft geleid tot een absoluut en relatief aanzienlijk bedrag aan belasting dat niet is geheven, overweegt de rechtbank het volgende. Verweerder heeft in zijn berekening de niet aangegeven winst berekend door de gemiddelde geconstateerde afwijking van de omzet te vermenigvuldigen met 350 dagen en vervolgens een bedrag aan inkoopkosten daarop in mindering te brengen. Ter zitting heeft eiser verklaard, hetgeen door verweerder niet gemotiveerd is betwist, dat de betreffende fragmenten van maandstaten tevens dagen omvatten waarop de verantwoorde omzet overeenkwam met de behaalde omzet. De rechtbank acht evenwel – gelet op hetgeen hiervoor is overwogen – aannemelijk dat op regelmatige wijze omzet is verzwegen en als gevolg daarvan een zodanig bedrag aan winst niet is aangegeven, dat een absoluut en relatief aanzienlijk bedrag aan belasting niet is geheven. Hierbij neemt de rechtbank in aanmerking dat het te betalen bedrag aan belasting na verrekening van eventuele voorheffingen en heffingskortingen op basis van de aangifte € 509 bedroeg.

25. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen is de vereiste aangifte niet gedaan en dient de bewijslast te worden omgekeerd en verzwwaard.

#### *Hoogte van de navorderingsaanslag*

26. De zogenoemde omkering en verzwaring van de bewijslast ontslaat verweerder evenwel niet van zijn verplichting om door hem aangebrachte correcties niet naar willekeur vast te stellen. De belastingaanslagen dienen te berusten op een redelijke schatting (zie onder meer Hoge Raad 29 september 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5466). In dat kader rust op verweerder de taak zijn schatting van de winst zodanig met feitelijke stellingen te onderbouwen dat die schatting de redelijkheidstoets kan doorstaan (vgl. HR 27 januari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0401). Wanneer verweerder daarin slaagt, ligt het vervolgens op de weg van eiser, wanneer hij de schatting betwist, daarvoor het verzwaaarde (tegen)bewijs te leveren (vgl. HR 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX7184).

27. Verweerder heeft de hoogte van de door eiser behaalde omzet geschat aan de hand van de op de harde schijf gevonden niet-geadministreerde dagomzetten, de branchegegevens over de bruto-winstmarges en de verhouding contante omzet/pin-omzet en de omzetten die eiser heeft aangegeven nadat hij in de loop van 2009 een nieuw kassasysteem heeft aangeschaft. Bij deze berekening heeft verweerder rekening gehouden met de niet in de administratie verantwoorde inkopen en de omzetbelasting die eiser daarover heeft voldaan. Naar het oordeel van de rechtbank heeft verweerder zodoende de navorderingsaanslagen niet naar willekeur vastgesteld.

28. Alsdan ligt, nu eiser de schatting van verweerder betwist, het op zijn weg overtuigend aan te tonen dat die schatting onjuist is. Eiser wijst in dit verband op het feit dat slechts op 12 dagen afwijkingen van de omzet zijn geconstateerd en dat de fragmenten van maandstaten tevens dagen omvatten waarop de verantwoorde omzet overeenkwam met de behaalde omzet. Voorts stelt eiser dat de door verweerder aangevoerde verhouding contante omzet/pin-omzet niet op de vof van toepassing is, omdat pinbetalingen door hem zeer worden aangemoedigd. Weliswaar heeft verweerder niet gemotiveerd betwist dat uit de fragmenten van maandstaten volgt dat op bepaalde dagen de juiste omzet is aangegeven, maar zonder nadere – hier ontbrekende – onderbouwing van de omzet over het gehele jaar kan redelijkerwijs niet worden geconcludeerd dat eiser met die constatering overtuigend heeft aangetoond dat het belastbare inkomen uit werk en woning bij navordering te hoog is vastgesteld. Het had op de weg van eiser gelegen om de door hem bepleite winst met onderliggende bescheiden te staven.

29. Gelet hierop is het beroep tegen de navorderingsaanslag IB/PVV 2008 ongegrond.

#### *Hof*

2.5 Bij het Hof was in geschil 'of de navorderingsaanslag en de beschikking heffingsrente terecht en tot een juist bedrag zijn opgelegd'.

2.6 Het Hof heeft het hoger beroep van belanghebbende gegrond verklaard en overwogen:

### *Nieuw feit*

4.1. Met betrekking tot het nieuwe feit oordeelt het Hof als volgt. De Inspecteur heeft in het controlerapport, derhalve vóór de dagtekening van de primitieve aanslag, aan belanghebbende bericht dat bij de nog op te leggen primitieve aanslag ten onrechte de aangifte is gevolgd en met de resultaten van het boekenonderzoek geen rekening is gehouden: Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende kennis heeft genomen van de primitieve aanslag voordat het controlerapport aan hem ter beschikking is gesteld. Aldus moet worden geconcludeerd dat de navorderingsaanslag niet in strijd met artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is opgelegd, nu de primitieve aanslag die aan belanghebbende is opgelegd, een tevoren door de Inspecteur met voldoende scherpte aangeduide misslag bevatte, de Inspecteur vóór de bekendmaking van de primitieve aanslag aan belanghebbende kenbaar heeft gemaakt dat die aanslag in zoverre niet als definitieve vaststelling van de belastingschuld kan worden aangemerkt, en het belanghebbende op grond daarvan duidelijk moet zijn geweest dat de Inspecteur het voornemen had op dit punt tot navordering over te gaan (vgl. HR 17 oktober 1990, nr. 26.299, ECLI:NL:HR:1990:ZC4417, BNB 1991/118).

### *Afromen omzet*

4.2. Tussen partijen is niet in geschil dat de omzet gerealiseerd op 18, 19 en 28 januari, 11 en 17 maart, 31 mei, 21 juni, 23 en 25 augustus, 24 september en 18 en 29 oktober 2008 (hierna ook: de 12 dagen) tot een bedrag van € 6.670,15 inclusief omzetbelasting niet in de aangifte is opgenomen. Verder is tussen partijen niet in geschil dat het kassasysteem de mogelijkheid bood negatieve boekingen door te voeren en dat de digitale sporen van ten minste één negatieve boeking terug zijn te vinden op de images (de flard).

4.3. [C] heeft aangegeven dat niet duidelijk is op welke datum de flard ziet, zodat onduidelijk is of de negatieve boeking is ingevoerd door de vorige gebruikers van het kassasysteem. Het Hof volgt de deskundige hierin niet. Ten eerste staat bij de flard de datum 12 maart 2008, zodat aannemelijk is dat de negatieve boeking ziet op de omzet behaald op deze dag. Verder heeft [B] met betrekking tot de flard het volgende verklaard:

“[X-Y] heeft gedemonstreerd en een verklaring afgelegd over hoe zij de omzet afroemde. Het document met de negatieve boeking (de flard; toevoeging Hof) was aan het controledossier toegevoegd, omdat dit overeenkwam met één van de manieren waarop zij de te verantwoorden omzet pleegt te verlagen.”

Mede gelet op het bovenstaande acht het Hof het aannemelijk dat de flard een voorbeeld is van een negatieve boeking, te weten een negatieve boeking die op 12 maart 2008 door de echtgenote van belanghebbende op die datum is ingevoerd.

4.4. Verder heeft [C], buiten stroomuitval of een computercrash, geen verklaring kunnen vinden voor de discrepantie met betrekking tot de 12 dagen, anders dan manipulatie van de omzetgegevens. Het Hof acht echter stroomuitval of een computercrash geen plausible verklaringen voor de discrepantie, gelet op hetgeen belanghebbende en zijn echtgenote hebben verklaard over het afromen en het feit dat ook een objectief spoor (de negatieve boeking op de flard) van dit afromen is aangetroffen op de images.

4.5. De stelling van belanghebbende dat de bekennende verklaringen van de vennoten onder druk tot stand zouden zijn gekomen, onjuist zijn geïnterpreteerd dan wel in het geheel niet zijn gedaan, wijst het Hof af. Uit de reacties van [D], [F] en [G] volgt, dat de vennoten niet alleen tegenover de controlerende ambtenaren van de Belastingdienst, maar ook tegenover deze gemachtigden gelijksoortige verklaringen hebben afgelegd. Verder stroken de verklaringen met het feit dat een negatieve boeking is aangetroffen op de images (de flard) en de constatering die tussen partijen niet in geschil is dat de omzet met betrekking tot de 12 dagen tot een te laag bedrag is aangegeven. De verklaringen van [X-Y] en belanghebbende vinden aldus ook steun in feiten welke op objectieve wijze kunnen worden geverifieerd.

4.6. [C] heeft met betrekking tot de extrapolatie van de 12 dagen het volgende verklaard:

“Er zijn van 12 dagen afwijkingen geconstateerd, en voor de andere 353 dagen uit het controlejaar zijn alleen maar gegevens terug te vinden die overeenkomen met de aangegeven omzet. Als er sprake

zou zijn geweest van meer afwijkingen hadden we daar gegevens van terug moeten vinden, en dat is niet het geval.”

4.7. Enerzijds volgt het Hof [C] niet in deze conclusie, nu, in weerwil van hetgeen hij schrijft, wel gegevens zijn teruggevonden van meer afwijkingen. Het Hof wijst daarbij op de flard en het feit dat veel gerechten en dranken voor een bedrag van nihil zijn geboekt. De verklaring dat al deze boekingen zien op gratis gerechten en drankjes van het huis dan wel op de losse componenten die bij een gerecht vervangen kunnen worden (bijvoorbeeld rijst in plaats van bami), acht het Hof, in het licht van al hetgeen daar tegen is ingebracht onaannemelijk. Anderzijds brengt dit oordeel niet mee dat de Inspecteur, op wie de bewijslast rust, aannemelijk heeft gemaakt dat op meer dagen dan de 12 dagen – laat staan elke dag in 2008 – de omzet is afgeroomd. Ook de bekende verklaringen van belanghebbende en zijn echtgenote kunnen het oordeel dat in 2008 elke dag werd afgeroomd niet dragen, nu omtrent de frequentie van het afromen volgens de controlerend ambtenaren is verklaard dat dit “meerdere malen per maand” geschiedde. Hetzelfde geldt voor de omstandigheid dat, gelet op het gemiddelde in de branche, relatief vaak met PIN werd betaald. Desgevraagd heeft de Inspecteur geen inzicht kunnen geven in de wijze waarop dit gemiddelde tot stand is gekomen. Aldus kan niet uitgesloten worden dat het branchegemiddelde mede is gevormd door restaurants die, anders dan het restaurant van belanghebbende, in het geheel geen PIN-betalingen accepteerden, zodat de hogere frequentie van PIN-betalingen in het restaurant van belanghebbende (mede) hierdoor zou kunnen worden verklaard. De Inspecteur heeft althans niet aannemelijk gemaakt dat het branchegemiddelde uitsluitend is gebaseerd op gegevens van restaurants die op dit punt vergelijkbaar zijn met dat van belanghebbende. Belanghebbende heeft verder gemotiveerd gesteld dat de omzetstijging na 2008 wordt verklaard door een prijsverhoging. Hetgeen de Inspecteur hiertegen heeft ingebracht, te weten dat de inkoop niet zijn gestegen, is onvoldoende om dit te ontzenuwen, nu inkooprijzen verkooprijzen niet noodzakelijkerwijs het directe verband hebben dat de Inspecteur veronderstelt. Prijzen hangen immers ook af van marktomstandigheden. Ten slotte brengt ook het feit dat de op correcties uit hetzelfde boekenonderzoek gebaseerde navorderingsaanslagen over de jaren 2004 tot en met 2007 in stand zijn gebleven, het Hof niet tot een ander oordeel, aangezien zulks is geschied met omkering en verzwaring van de bewijslast op grond van de vóór 1 juli 2011 geldende wetgeving. Het Hof acht de Inspecteur niet geslaagd in de op hem rustende bewijslast om aannemelijk te maken dat de omzet in 2008 elke dag werd afgeroomd.

4.8. Voor de heffing van IB/PVV geldt dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is. Inhoudelijke gebreken in de aangifte worden slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven (zie HR 30 oktober 2009, nr. 07/10513, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, BNB 2010/47).

4.9. Het Hof acht aannemelijk dat de omzet inclusief omzetbelasting tot een bedrag van € 7.420,15 (€ 6.670,15 + € 750) te laag is opgegeven. Het Hof zal er vanuit gaan dat in deze omzet een gecombineerd tarief van 7% omzetbelasting is begrepen. Dit percentage sluit aan bij het percentage dat de Inspecteur voor de berekening van zijn correctie heeft gebruikt (€ 194.544 verzwegen omzet inclusief omzetbelasting tegen € 182.134 exclusief omzetbelasting). Tegen hantering van dit percentage zijn door belanghebbende geen grieven ingebracht. De door het Hof aannemelijk geachte verzwegen omzet exclusief omzetbelasting bedraagt derhalve € 6.934,72. Een evenredig gedeelte van de op deze omzet betrekking hebbende niet verantwoorde meerinkopen bedraagt € 2.212,19 (€ 7.420,15 gedeeld door € 194.544 vermenigvuldigd met € 58.000). Aldus is vóór ondernemingsaftrekken een bedrag van € 4.722,53, te weinig winst in de administratie verantwoord, dat wil zeggen € 2.361,27 per vennoot. Daarmee komt de winst van belanghebbende op € 29.103 (€ 26.742 (bedrag opgenomen in de aangifte) vermeerderd met € 2.361). De hoogte van de zelfstandigenaftrek wijzigt hierdoor niet (blijft € 6.968). De winst uit onderneming na; vermindering met de ondernemersaftrek bedraagt € 22.135 (€ 29.103 -/ - € 6.968). De extra MKB-winstvrijstelling bedraagt dan € 236 (€ 2.214 -/ - reeds verleende MKB-winstvrijstelling € 1.978), zodat de belastbare winst uit onderneming uitkomt op € 19.921. De door het Hof aannemelijk geachte correcties leiden derhalve tot een belastbare winst uit onderneming die (€ 19.921 -/ - € 17.796=) € 2.125 hoger is dan die, die uit de aangifte bleek. Belanghebbende heeft een bedrag van € 5.372 aan aftrek opgegeven in verband met de eigen woning. Het belastbaar inkomen uit werk en woning voor

persoonsgebonden aftrek bedroeg volgens de aangifte €12.424 (€ 17.796 -/- € 5.372); na de correctie bedraagt dit € 14.549 (€ 19.921 -/- € 5.372). Het verzamelinkomen vóór persoonsgebonden aftrek van belanghebbende en zijn echtgenote bedraagt (€ 14.549 + € 16.606=) € 31.155. De drempel van artikel 6.24, tweede en derde lid, van de Wet IB 2001, tekst 2008, waarmee het aangegeven bedrag aan persoonsgebonden aftrek (€ 1.885) wordt verlaagd bedraagt € 514 (1,65% van € 31.155). In de aangifte was rekening gehouden met een drempel van € 443, zodat de correctie leidt tot een verhoging van de drempel met € 71 (€ 514 -/- 443) en een verlaging van de persoonsgebonden aftrek na toepassing van de drempel tot € 1.371 (€ 1.885 -/- € 514). Belanghebbende had in de aangifte een bedrag van € 103 van de persoonsgebonden aftrek aan zichzelf toegerekend en € 1.339 aan zijn echtgenote. Het Hof zal deze verdeling pro rata in stand houden, zodat na correctie een evenredig bedrag overblijft van € 98 (103/1.442e maal € 1.371). Het belastbaar inkomen uit werk en woning bedraagt na correctie € 14.451 (€ 14.549 -/- € 98); vóór correctie bedroeg dit € 12.321. Het gecombineerde IB/PH-tarief in de eerste schijf in 2008 is 33,6%, zodat de aangifte heeft geleid tot een bedrag van € 715,68 (33,6% van het verschil tussen € 14.451 en € 12.321) dat ten onrechte niet is geheven. Het Hof acht dit bedrag op zichzelf beschouwd, niet aanzienlijk.

4.10. Nu niet gesteld kan worden dat de vereiste aangifte niet is gedaan, heeft de Inspecteur, gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, de door hem voorgestane correcties niet aannemelijk kunnen maken, anders dan die correcties welke hiervoor door het Hof aannemelijk zijn geacht.

4.11. Het voorgaande leidt het Hof tot de conclusie dat de navorderingsaanslag IB/PVV 2008 tot een te hoog bedrag is opgelegd. Het belastbare inkomen uit werk en woning moet zoals hiervoor is berekend worden vastgesteld op € 14.451.

4.12. Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de heffingsrente. Belanghebbende heeft hiertegen geen zelfstandige grieven aangevoeld. Het hoger beroep is derhalve ook in zoverre gegrond.

### 3 *Het geding in cassatie*

3.1 De Staatssecretaris heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

3.2 Het cassatiemiddel van de Staatssecretaris luidt:

Schending van het Nederlands recht, met name van artikel 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) en artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) doordat het Hof heeft geoordeeld dat geen sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte, zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen omdat in casu sprake is van een zowel absoluut als relatief gezien aanzienlijk bedrag aan meer verschuldigde belasting ten gevolge van gebreken in de aangifte, waarvan belanghebbende zich bewust moet zijn geweest bij het doen van de aangifte.

3.3 Het middel is na een bespreking van het feitelijk kader toegelicht:

#### *Feitelijk kader*

1. Door het Hof is feitelijk vastgesteld dat in ieder geval op 12 dagen de omzet is afgeroomd.
2. De correctie van het inkomen ten gevolge van deze door de inspecteur aannemelijk gemaakte correctie bedraagt € 2.120, waardoor het belastbaar inkomen stijgt van € 12.321 naar € 14.451 (+ 17%).
3. De verschuldigde belasting conform de aangifte bedroeg € 509. Door de correctie stijgt de verschuldigde belasting met € 716 naar € 1.225 (+ 140%).

#### *Toelichting op het middel*

Het Hof heeft geoordeeld dat de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de op basis van de aangifte verschuldigde belasting zowel relatief als absoluut aanzienlijk lager is dan de daadwerkelijk verschuldigde belasting, zodat volgens het Hof geen sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte. In dit geval is het door belanghebbende aangegeven [belastbaar, A-G] inkomen 17% te laag. Wanneer wordt uitgegaan van het juiste inkomen is 140% meer belasting verschuldigd dan de conform de inge-



diende aangifte verschuldigde belasting. Deze afwijkingen acht ik zowel absoluut als relatief aanzienlijk.

De extra verschuldigde belasting over het verzwegen inkomen in verhouding tot de conform de aangifte verschuldigde belasting is een absoluut en relatief omvangrijk bedrag voor een particuliere belastingplichtige. Zeker voor een belastingplichtige met een laag inkomen zoals dat van belanghebbende. Voor iemand die ruim € 14.000 verdient op jaarbasis is een bedrag van € 716 absoluut een groot bedrag. Gelet op het door de Hoge Raad in het arrest van 24 april 2015, nr. 14/04104, ECLI:NL:HR:2015:1083, BNB 2015/176 bij een afwijking van 19% meer verschuldigde belasting aanwezig geachte relatief aanzienlijk verschil, is de in casu meer verschuldigde belasting van 140% zeker genoeg.

Dat het Hof een bedrag van € 716 meer verschuldigde belasting in een geval als dit niet aanzienlijk vindt, acht ik onjuist dan wel onbegrijpelijk. In dat kader wijs ik er op dat de Hoge Raad – toegegeven op een ander terrein – voor de toekenning van immateriële schadevergoedingen een bedrag van € 15 nog aanzienlijk genoeg vindt (HR 24 februari 2017, nr. 16/02302, ECLI:NL:HR:2017:232,<sup>8</sup> BNB 2017/83). Zonder nadere motivering acht ik dan ook onbegrijpelijk dat het Hof een bedrag van € 716 niet aanzienlijk vindt.

Het Hof heeft derhalve ten onrechte dan wel op gronden die beslissing niet kunnen dragen geoordeeld dat niet gesteld kan worden dat niet de vereiste aangifte is gedaan.

### 3.4 In het verweerschrift in cassatie van belanghebbende staat onder meer:

Het Hof heeft geoordeeld dat het bedrag van € 716 op zichzelf beschouwd niet aanzienlijk is. Hierbij heeft het hof een uiteenzetting gegeven over de winst van de onderneming. Het lijkt mij volstrekt logisch dat een bedrag ad € 716 aan correctie van een normaal MKB-bedrijf niet een “aanzienlijk bedrag” is. De omzet was € 266.810. Een correctie van 0,268% van de omzet is niet materieel van aard, laat staan aanzienlijk, zowel niet op zichzelf staand als in verhouding. Het oordeel van het Hof is dan ook volstrekt begrijpelijk.

## 4 Wet- en regelgeving, jurisprudentie en literatuur

### Wetgeving

#### 4.1 Artikel 8, eerste lid, van de AWR luidt:

Ieder die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, is gehouden aangifte te doen door:

- a. de in de uitnodiging gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud op bij ministeriële regeling te bepalen wijze in te vullen, te ondertekenen en in te leveren of toe te zenden, alsmede
- b. de in de uitnodiging gevraagde bescheiden of andere gegevensdragers, dan wel de inhoud daarvan, op bij ministeriële regeling te bepalen wijze in te leveren of toe te zenden.

#### 4.2 Artikel 25, derde lid, van de AWR luidde in 2008:

Indien het bezwaar is gericht tegen een aanslag, een uitnodiging tot betaling, een navorderingsaanslag, een naheffingsaanslag of een beschikking, met betrekking tot welke:

- a. de vereiste aangifte niet is gedaan;
  - b. niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52, alsmede aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 52a en 53, eerste, tweede en derde lid, voorzover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen;
  - c. niet volledig is voldaan aan de verplichting tot inlichtingenverstrekking ingevolge artikel 14 van het Communautair douanewetboek; of
  - d. niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 8 en 9 van de Douanewet; wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of de beschikking gehandhaafd, tenzij gebleken is dat en in hoeverre de belastingaanslag of de beschikking onjuist is.
- De vorige volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

#### 4.3 Artikel 27e, van de AWR luidde in 2008:

Indien:

<sup>8</sup> Voetnoot A-C: bedoeld zal zijn ECLI:NL:HR:2017:292.

- a. de vereiste aangifte niet is gedaan;
  - b. niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52, alsmede aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 52a en 53, eerste, tweede en derde lid, voorzover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen;
  - c. niet volledig is voldaan aan de verplichting tot inlichtingenverstrekking ingevolge artikel 14 van het Communautair douanewetboek; of
  - d. niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 8 en 9 van de Douanewet; verklaart de rechtbank het beroep ongegrond, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is.
- De vorige volzin vindt geen toepassing, voor zover het beroep is gericht tegen een vergrijpboete.

### *Jurisprudentie Hoge Raad*

#### 4.4 In een arrest van 14 mei 1930 heeft de Hoge Raad overwogen:<sup>9</sup>

O. dat daarentegen het derde middel van cassatie onjuist is, daar art. 80 I. B. onder de volgen Hoofdstuk VIII vereischte aangifte niet verstaat een aan den raad van beroep gericht schrijven, (...) dat waar nu ten deze vaststaat, dat deze aangifte door belanghebbende gedaan is met verzwijging van een niet onaanzienlijk bedrag aan inkomsten uit onroerende goederen, – de raad van beroep terecht art. 80 toepasselijk heeft geacht.

#### 4.5 De Hoge Raad heeft bij arrest van 28 maart 1979 geoordeeld:<sup>10</sup>

O. dienaangaande:

dat het Hof heeft geoordeeld dat het door belanghebbende voor het jaar 1972 aangegeven belastbaar inkomen van f 26.680 dient te worden verhoogd met per saldo f 20.000 wegens niet verantwoorde winst uit zijn onderneming van jachtenbouwer en taxateur, en met f 250.000 wegens opbrengst van door belanghebbende naast zijn genoemde onderneming verrichte werkzaamheden;

dat uit 's Hof's uitspraak voorts blijkt dat belanghebbende generlei inkomen uit evenbedoelde werkzaamheden heeft aangegeven dat een en ander dwingt tot de gevolgtrekking dat belanghebbende zijn belastbaar inkomen voor het jaar 1972 opzettelijk tot een zeer aanzienlijk te laag bedrag heeft aangegeven;

dat daaruit voortvloeit dat belanghebbende voor het jaar 1972 niet de vereiste aangifte voor de inkomstenbelasting heeft gedaan, zodat naar luid van artikel 29 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen het Hof het beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de Inspecteur had moeten afwijzen, tenzij gebleken zou zijn dat en in hoeverre de uitspraak van de Inspecteur onjuist was;

dat het Hof zulks heeft miskend door het inkomen van belanghebbende schattenderwijs aanmerkelijk lager vast te stellen dan de Inspecteur bij zijn uitspraak heeft gedaan dat derhalve het beroep gegrond is en de bestreden uitspraak niet in stand kan blijven;

Vernietigt de bestreden uitspraak;

Verwijst het geding naar het Gerechtshof te 's-Gravenhage ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest.

#### 4.6 De Hoge Raad heeft in een arrest van 23 april 1986 overwogen dat bij de vraag of de vereiste aangifte is gedaan bij *aangiftebelastingen* de verhouding tussen het verzwegen bedrag (aan *belasting*) en 'het totale bedrag van de over dat tijdvak af te dragen belasting' bepalend is:<sup>11 12</sup>

##### 4. *Beoordeling van het middel*

In geval een inhoudingsplichtige voor de loonbelasting in de aangifte, zoals hij deze voor enig tijdvak heeft ingediend, een bedrag aan af te dragen belasting heeft verzwegen kan voor de toepassing van artikel 29, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen slechts dan worden gezegd dat hij niet de vereiste aangifte heeft gedaan, indien het verzwegen bedrag in verhouding tot het totale bedrag van de over dat tijdvak af te dragen belasting aanzienlijk is.

<sup>9</sup> Hoge Raad 14 mei 1930, B. 4738.

<sup>10</sup> Hoge Raad 28 maart 1979, nr. 18 916, ECLI:NL:HR:1979:AX2787, BNB 1979/169 met noot Hofstra.

<sup>11</sup> Hoge Raad 23 april 1986, nr. 23 374, ECLI:NL:HR:1986:AW8043, BNB 1986/276 met noot Hofstra.

<sup>12</sup> Het begrip 'de vereiste aangifte' was ten aanzien van beroep tot 1 september 1999 in artikel 29, tweede lid, van de AWR opgenomen.

4.7 Bij arrest van 20 mei 1987 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat bij de vraag of de vereiste aangifte is gedaan bij *aanslagbelastingen* de verhouding tussen het verzwegen bedrag aan inkomen en het aangegeven belastbaar inkomen bepalend is. Ook heeft de Hoge Raad het verschuldigde bedrag aan belasting ter zake van de verzwegen inkomsten bij deze vraag in de beschouwing betrokken.<sup>13</sup>

#### 4. Beoordeling van het middel van cassatie

De bestreden uitspraak moet, voor wat betreft hetgeen het Hof als vaststaand heeft aangenomen, onderscheidenlijk aannemelijk heeft geoordeeld – voor zover in cassatie van belang – aldus worden verstaan dat belanghebbende over het onderhavige jaar aangifte heeft gedaan van een belastbaar inkomen van f 9559,16 en dat hij bij die aangifte een bedrag van ten minste f 2000 ter zake van door hem over dat jaar uit onderverhuring genoten zuivere inkomsten heeft verzwegen.

Het middel keert zich tegen 's Hof's oordeel volgens hetwelk niet gezegd kan worden dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan in de zin van artikel 29, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, welk oordeel klaarblijkelijk daarop berust dat in de zienswijze van het Hof het verzwegen bedrag in verhouding tot het als belastbaar inkomen aangegeven bedrag niet als aanzienlijk kan worden aangemerkt.

Het middel faalt. Gezien de hoogte van het bedrag aan verzwegen inkomsten in verhouding tot het als belastbaar inkomen aangegeven bedrag, en mede gelet op het op zichzelf beschouwd geringe bedrag (f 350) van de belasting verschuldigd ter zake van de verzwegen inkomsten, is het Hof zonder schending van voormelde wetsbepaling tot zijn bestreden oordeel kunnen komen.

4.8 De redactie van *V-N* heeft geannoteerd bij het arrest van 20 mei 1987:<sup>14</sup>

In het onderhavige arrest neemt de Hoge Raad naast evenbedoelde verhouding, ook de grootte van het bedrag van de belasting over het verzwegen inkomen in aanmerking, in die zin dat nu dit bedrag op zichzelf beschouwd gering was niet kon worden gesproken van het niet doen van de vereiste aangifte. De Hoge Raad blijft onzes inziens daarmee in de lijn van de vroegere jurisprudentie.

4.9 De Hoge Raad heeft bij arrest van 13 september 2000 geoordeeld:<sup>15</sup>

#### 3.1. (...)

Vooropgesteld moet worden dat ingeval voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen in de aangifte, zoals deze voor enig tijdvak is ingediend, een bedrag aan af te dragen belasting/premie is verzwegen voor de toepassing van voormelde wetsbepaling slechts dan kan worden gezegd dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien het verzwegen bedrag in verhouding tot het totale bedrag van de over dat tijdvak af te dragen belasting/premie aanzienlijk is (HR 23 april 1986, nr. 23 374, *BNB* 1986/276).

De stukken van het geding laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat belanghebbende erkent in het naheffingstijdvak een bedrag van f 205.904 – hetgeen neerkomt op gemiddeld ongeveer f 41.000 per jaar – aan bruto lonen te hebben verzwegen en dat de jaarlijkse loonsom ongeveer f 600.000 bedraagt. Hieruit volgt dat het door belanghebbende verzwegen bedrag, voorzover niet in geschil, in verhouding tot het totale bedrag aan over loonsom af te dragen loonbelasting/premie volksverzekeringen niet aanzienlijk is. (...)

4.10 Bij arrest van 30 oktober 2009 heeft de Hoge Raad overwogen:<sup>16</sup>

3.3.1. Voor de inkomstenbelasting geldt, evenals voor de loon- en omzetbelasting, dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting (vgl. HR 23 april 1986, nr. 23374, *BNB* 1986/276). Tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is (vgl. HR 20 mei 1987, nr. 23840, *BNB* 1987/208). Indien sprake is van een gecombineerde aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen, is in dit verband het gezamenlijke bedrag van de verschuldigde belasting en premie bepalend.

<sup>13</sup> Hoge Raad 20 mei 1987, nr. 23 840, ECLI:NL:HR:1987:AW7660, *BNB* 1987/208.

<sup>14</sup> *V-N* 1987/1444, 4.

<sup>15</sup> Hoge Raad 13 september 2000, nr. 34 882, ECLI:NL:HR:2000:AA7068, *BNB* 2000/337 met noot Van Soest.

<sup>16</sup> Hoge Raad 30 oktober 2009, nr. 07/10513, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, na conclusie A-G IJzerman, *BNB* 2010/47 met noot Spek.

3.3.2. Inhoudelijke gebreken in de aangifte worden voor de toepassing van de in 3.3.1 gegeven regels slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven (vgl. HR 11 april 2003, nr. 36822, *LJN* AE3220, *BNB* 2003/264). Ook dit moet worden vastgesteld aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast.

3.3.3. Uit het in 3.3.1 overwogene volgt dat ook het opvoeren van een aftrekpost waarop geen of slechts gedeeltelijk recht bestaat, kan meebrengen dat – dan wel kan bijdragen tot het oordeel dat – de vereiste aangifte niet is gedaan. Bij de beoordeling of de vereiste aangifte is gedaan, dient de aangifte als geheel in aanmerking te worden genomen. Daarbij past het niet om onderscheid te maken tussen positieve en negatieve bestanddelen van de belastinggrondslag. Het middel slaagt derhalve.

3.4. De uitspraak van het Hof en de stukken van het geding laten geen andere conclusie toe dan dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van het ten onrechte opvoeren van rente op een niet bestaande lening niet zou worden geheven zowel in relatieve als in absolute zin aanzienlijk is geweest, en dat belanghebbende zich hiervan bewust moet zijn geweest. Belanghebbende heeft derhalve de vereiste aangifte niet gedaan.

3.5. 's Hofs uitspraak kan niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen om vast te stellen of de onjuistheid van de navorderingsaanslag overtuigend kan worden aangetoond.

#### 4.11 In een ander arrest van 30 oktober 2009 heeft de Hoge Raad overwogen:<sup>17</sup>

3.1. Het Hof heeft aan zijn oordeel dat belanghebbende voor het jaar 1996 niet de vereiste aangifte heeft gedaan, mede ten grondslag gelegd de vaststelling dat de gegevens die belanghebbende aan zijn toenmalige belastingadviseur heeft verstrekt geen informatie over het privégebruik van een auto bevatten. Het derde middel betoogt onder meer – terecht – dat deze vaststelling onbegrijpelijk is, aangezien uit de stukken van het geding blijkt dat hierover wel informatie is verstrekt. Tot cassatie kan dit echter niet leiden. De door het Hof – in cassatie onbestreden – vastgestelde hoogte van de overige niet-aangegeven inkomsten bedraagt ten minste f 56.050. De uitspraak van het Hof en de stukken van het geding laten geen andere conclusie toe dan dat belanghebbende zich ervan bewust moet zijn geweest dat hij deze inkomsten in zijn aangifte diende te vermelden. De (absolute en relatieve) hoogte van de daarover verschuldigde belasting brengt mee dat door dit gebrek de vereiste aangifte niet is gedaan.

#### 4.12 Eveneens bij arrest van 30 oktober 2009 heeft de Hoge Raad geoordeeld:<sup>18</sup>

3.1.1. Belanghebbende heeft destijds het standpunt ingenomen dat inhouding van loonheffing ter zake van de – in 's Hofs uitspraak omschreven – rendementsgaranties niet eerder aan de orde zou komen dan bij het inroepen daarvan, en heeft te dier zake in de onderhavige jaren bij het doen van aangiften geen loon in aanmerking genomen. Voor het Hof was onder meer in geschil of belanghebbende aldus de vereiste aangiften heeft gedaan, bij het ontbreken waarvan de bewijslast wordt omgekeerd en verzwaaard.

3.1.2. Het Hof heeft geoordeeld dat het door belanghebbende destijds ingenomen standpunt in ieder geval zodanig pleitbaar was dat in de onderhavige procedure geen plaats is voor het omkeren en verzwaren van de bewijslast. Hierin ligt besloten het oordeel dat belanghebbendes toenmalige standpunt in die mate verdedigbaar was, dat zij redelijkerwijs kon menen juist te handelen door in overeenstemming daarmee haar aangiften te doen, en dat belanghebbende toen derhalve niet wist of zich ervan bewust moest zijn dat zij in die aangiften te weinig loonheffing verantwoordde ter zake van de toekenning van de rendementsgaranties; daaruit volgt dat niet kan worden gezegd dat belanghebbende de vereiste aangiften niet heeft gedaan.

3.1.3. Aldus verstaan is het Hof bij zijn oordeel niet uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting. Dat oordeel kan voor het overige, als verweven met waarderings van feitelijke aard, in cassatie niet op juistheid worden getoetst.

17 Hoge Raad 30 oktober 2009, nr. 43.894, ECLI:NL:HR:2009:BK1521, *BNB* 2010/48 met noot Spek.

18 Hoge Raad 30 oktober 2009, nr. 43.937, ECLI:NL:HR:2009:BK1488, *BNB* 2010/49 met noot Spek.

#### 4.13 Bij arrest van 9 november 2012 heeft de Hoge Raad overwogen:<sup>19</sup>

3.2.3. Het Hof heeft bij zijn oordeel dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan, de door de Hoge Raad in zijn arrest van 30 oktober 2009, nr. 07/10513, *LJN* BH1083, *BNB* 2010/47, geformuleerde regels tot uitgangspunt genomen en geoordeeld dat aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast niet kan worden geconcludeerd dat het hiervoor in 3.1.3 vermelde bedrag van f 15.700 tot het inkomen van belanghebbende moet worden gerekend aangezien daarvoor te weinig feiten bekend zijn geworden, zodat voor de toets of sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen alleen de correctie van f 18.053 in aanmerking kan worden genomen. Belanghebbende heeft door het niet aangeven van dit bedrag, aldus nog steeds het Hof, een gebrek in de aangifte gecreëerd dat ertoe leidde dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting 5,54 percent (f 4513) lager was dan de werkelijk verschuldigde belasting. Naar het oordeel van het Hof is het bedrag van f 4513 zowel in relatieve zin als in absolute zin aanzienlijk.

3.3.1. De primaire klacht bestrijdt laatstvermeld oordeel met het betoog dat, gelet op de arresten van de Hoge Raad van 13 september 2000, nrs. 34881 en 34882, *LJN* AA7067 en AA7068, *BNB* 2000/336 en 337, niet kan worden gezegd dat bij een percentage van 5,54 sprake is van een relatief aanzienlijk bedrag aan belasting.

3.3.2. Voor de inkomstenbelasting geldt dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is (zie HR 30 oktober 2009, nr. 07/10513, *LJN* BH1083, *BNB* 2010/47). Een gebrek in de aangifte dat ertoe heeft geleid dat de volgens aangifte verschuldigde belasting 5,54 percent (f 4513) lager was dan de werkelijk verschuldigde belasting is niet verhoudingsgewijs aanzienlijk. De primaire klacht slaagt derhalve. 's Hofs uitspraak kan niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. Nu het Hof heeft geoordeeld dat aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast niet kan worden geconcludeerd dat het hiervoor in 3.1.3 vermelde bedrag van f 15.700 tot het inkomen van belanghebbende moet worden gerekend aangezien daarvoor te weinig feiten bekend zijn geworden, dient het oordeel van de Rechtbank te worden bevestigd. De overige klachten behoeven geen behandeling.

#### 4.14 De Hoge Raad heeft bij arrest van 14 december 2012 overwogen:<sup>20</sup>

5.2. De tweede klacht houdt in dat het Hof ten onrechte niet ambtshalve tot het oordeel is gekomen dat belanghebbende voor het onderhavige jaar niet de vereiste aangifte heeft gedaan en daardoor heeft verzuimd van belanghebbende op de voet van artikel 27e AWR te verlangen dat zij doet blijken dat en in hoeverre de uitspraak op bezwaar onjuist is.

De klacht faalt. Vastgesteld kan worden dat, uitgaande van het oordeel van het Hof dat de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaken € 15.000.000 bedroeg, de aangifte een gebrek vertoonde dat ertoe leidde dat een verhoudingsgewijs en op zichzelf beschouwd aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven. In 's Hofs uitspraak ligt besloten het oordeel dat deze vaststelling geen grond vormde voor toepassing van artikel 27e AWR, kennelijk omdat niet is komen vast te staan dat sprake is van een gebrek waarvan belanghebbende ten tijde van het doen van aangifte wist of zich bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven. Dit oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige niet op juistheid worden getoetst.

#### 4.15 Bij arrest van 9 januari 2015 heeft de Hoge Raad overwogen:<sup>21</sup>

3.1. Voor het Hof was onder meer in geschil of de Inspecteur zich terecht heeft beroepen op de zogenoemde omkering en verzwaring van de bewijslast wegens het niet doen van de vereiste aangifte.

19 Hoge Raad 9 november 2012, nr. 11/04578, ECLI:NL:HR:2012:BY2665, *BNB* 2013/26 met noot Van Amersfoort.

20 Hoge Raad 14 december 2012, nr. 11/05281, ECLI:NL:HR:2012:BY6047, *BNB* 2013/48 met noot Lubbers.

21 Hoge Raad 9 januari 2015, nr. 13/03820, ECLI:NL:HR:2015:17, *BNB* 2015/52.

Het Hof heeft dienaangaande geoordeeld dat slechts dan kan worden gezegd dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien het verzwegen bedrag aan belasting in verhouding tot het totale bedrag van de verschuldigde belasting aanzienlijk is. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende voor het jaar 2006 niet de vereiste aangifte heeft gedaan en het voormelde beroep van de Inspecteur verworpen. Hiertegen richt zich het middel.

3.2. In de door belanghebbende ingediende aangifte voor het jaar 2006 is – in afwijking van het door belanghebbende ter zitting voor het Hof nader ingenomen standpunt – ervan uitgegaan dat de terbeschikkingstelling van de landerijen is beëindigd in 2006 en is wegens die beëindiging een verlies op de landerijen in aanmerking genomen. Hiervan uitgaande diende het Hof te onderzoeken i) of sprake is van één of meer gebreken in die aangifte die ertoe leiden dat de volgens die aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting, ii) of het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven op zichzelf beschouwd aanzienlijk is, en iii) of belanghebbende ten tijde van het doen van de aangifte dit laatste wist dan wel zich dit laatste bewust moet zijn geweest.

3.3. De Inspecteur heeft voor het Hof aangevoerd dat de door belanghebbende ingediende aangifte gebreken vertoonde als hiervoor bedoeld, onder meer omdat – zijns inziens – bij de beëindiging van de terbeschikkingstelling van de landerijen niet een boekverlies maar een winst is gerealiseerd en voorts dat belanghebbende ten onrechte niet de waarde van de landerijen per 31 december 2006 heeft aangegeven als bezitting die deel uitmaakt van de rendementsgrondslag van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. In het licht van deze gemotiveerde stellingname is 's Hofs oordeel dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan zonder nadere motivering, die evenwel ontbreekt, niet begrijpelijk. Het middel slaagt in zoverre en behoeft voor het overige geen behandeling.  
(...)

## 5 Slotsom

Gelet op het hiervoor in 3.3 overwogene kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen. Daarbij verdient opmerking dat, anders dan belanghebbende in haar verweerschrift in casu heeft betoogd, bij de beoordeling of de door belanghebbende ingediende aangifte één of meer gebreken heeft die ertoe leiden dat de volgens die aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting, moet worden uitgegaan van het te betalen bedrag aan belasting na verrekening van eventuele voorheffingen en heffingskortingen.

### 4.16 De Hoge Raad heeft bij arrest van 24 april 2015 geoordeeld:<sup>22</sup>

Voor het Hof was onder meer in geschil of de navorderingsaanslag terecht en tot het juiste bedrag is opgelegd. Daartoe heeft het Hof eerst onderzocht of de bewijslast moet worden omgekeerd en verzward wegens het niet doen van de vereiste aangifte.

Het Hof heeft dienaangaande geoordeeld dat gelet op de door belanghebbende gestelde opbrengst van de oogst ten bedrage van € 5000, althans niet meer dan € 5338, afgezet tegen de looninkomsten ten bedrage van € 33.552, de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de op basis van de aangifte verschuldigde belasting zowel relatief als absoluut aanzienlijk lager is dan de daadwerkelijk verschuldigde belasting, zodat omkering en verzwaring van de bewijslast niet aan de orde is.

2.3.1. Het eerste middel bestrijdt het hiervoor in 2.2 weergegeven oordeel met het betoog dat zelfs bij de door het Hof aannemelijk geachte verzwegen inkomsten van € 5000 sprake is van een absoluut en relatief omvangrijk bedrag aan gederfde belasting, zodat de vereiste aangifte niet is gedaan.

2.3.2. Voor de heffing van inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: belasting) geldt dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is. Inhoudelijke gebreken in de aangifte worden slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan belas-

<sup>22</sup> Hoge Raad 24 april 2015, nr. 14/04104, ECLI:NL:HR:2015:1083, BNB 2015/176 met noot Spek.

ting niet zou worden gegeven (zie HR 30 oktober 2009, nr. 07/10513, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, *BNB* 2010/47).

2.3.3. Op grond van het door belanghebbende aangegeven inkomen is een bedrag aan belasting verschuldigd van € 8938. De verschuldigde belasting over het door het Hof vastgestelde inkomen van € 38.225 bedraagt € 11.039. Dit is € 2101 oftewel 19 percent<sup>23</sup> meer dan de op grond van de aangifte verschuldigde belasting. Dit is niet alleen verhoudingsgewijs, maar ook op zichzelf beschouwd aanzienlijk. Het eerste middel slaagt derhalve. Het tweede middel behoeft geen behandeling. 's Hof's uitspraak kan niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen.

4.17 Bij arrest van 24 februari 2017 heeft de Hoge Raad geoordeeld:<sup>24</sup>

2.2. Het Hof heeft geoordeeld dat de redelijke termijn voor berechting van de zaak is overschreden, maar dat het financiële belang van de procedure zeer gering is in de zin van het arrest van de Hoge Raad van 29 november 2013, nr. 12/04301, ECLI:NL:HR:2013:1361, *BNB* 2014/5, zodat er geen reden is voor enige vergoeding van immateriële schade. Het Hof heeft bij dat oordeel tot uitgangspunt genomen dat van een zeer gering financieel belang sprake is indien het belang een bedrag van € 200 niet te boven gaat. Hiertegen komt belanghebbende in cassatie op.

2.3. In het geval een geschil betrekking heeft op een zeer gering financieel belang bestaat geen aanleiding om uit te gaan van de veronderstelling dat de lange duur van de procedure spanning en frustratie bij de belanghebbende heeft veroorzaakt. Indien het belang van een procedure uitsluitend is gelegen in de vaststelling van een of meer door of aan een bestuursorgaan te betalen bedragen, zoals in dit geval, moet worden aangenomen dat de procedure betrekking heeft op een zeer gering financieel belang, indien de som van die bedragen niet meer belooft dan € 15.

Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen volgt uit het in 2.1.3 opgenomen uitgangspunt dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat met de procedure een zeer gering financieel belang is gemoeid. De tegen dit oordeel gericht klacht slaagt.

#### *Jurisprudentie feitenrechters*

4.18 Bij uitspraak van 6 september 2011 heeft gerechtshof Leeuwarden geoordeeld:<sup>25</sup>

4.5. Dit houdt in dat voor de toets of sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde IB/PVV verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde IB/PVV alleen de correctie van f 18.053 in aanmerking kan worden genomen. Deze correctie is belast naar het bijzondere tarief van 25%, zodat het gaat om een belastingbedrag van f 4.513. Volgens de aangifte zou een bedrag van f 84.547 min f 7.649 (zie aanslagbiljet navordering) ofwel f 76.898 aan IB/PVV verschuldigd zijn. De werkelijk verschuldigde IB/PVV bedraagt f 76.898 + f 4.513 = f 81.411. Hieruit blijkt dat belanghebbende door het niet aangeven van het bedrag van f 18.053 een gebrek in de aangifte creëerde dat ertoe leidde dat de volgens de aangifte verschuldigde IB/PVV 5,54% lager was dan de werkelijk verschuldigde IB/PVV. Naar het oordeel van het Hof is het bedrag van f 4.513 zowel in relatieve zin als in absolute zin aanzienlijk.

4.19 Gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft bij uitspraak van 14 juli 2016 geoordeeld:<sup>26 27</sup>

4.4.3. Het Hof is van oordeel dat het verschil tussen de volgens de aangifte BPM verschuldigde belasting en de veronderstellenderwijs werkelijk verschuldigde belasting van € 2.974, gelet op het arrest, alwaar de Hoge Raad heeft geoordeeld dat een verschil van € 2.101 tussen de volgens de aangifte verschuldigde en de werkelijk verschuldigde belasting in absolute zin beschouwd aanzienlijk is, eveneens in absolute zin beschouwd aanzienlijk is.

4.4.4. Uitgedrukt in een percentage bedraagt de volgens de aangifte verschuldigde belasting 91,9% van de veronderstelde werkelijk verschuldigde belasting (33.540/36.514), ofwel: de belasting ter zake van de veronderstelde gebreken in de aangifte uitgedrukt in een percentage van de veronderstelde

23 Voetnoot A-G: bedoeld zal zijn 23%.

24 Hoge Raad 24 februari 2017, nr. 16/02302, ECLI:NL:HR:2017:292, *BNB* 2017/83 met noot Pechler.

25 Gerechtshof Leeuwarden 6 september 2011, nr. 09/00029, ECLI:NL:GHL:2011:BR6995, *NTRF* 2011/2251 met noot Meijer. Zie voor het arrest van de Hoge Raad in deze zaak onderdeel 4.12f.

26 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 14 juli 2016, nr. 15/01177, ECLI:NL:GHSHE:2016:3001, *NTRF* 2017/165 met noot Ten Broek.

27 Tegen deze uitspraak is geen cassatieberoep ingesteld.

werkelijk verschuldigde belasting, bedraagt 8,1% (2.974/36.514). Alhoewel de jurisprudentie van de Hoge Raad niet exact afbakt in welke gevallen sprake is van 'in relatieve zin aanzienlijk lager dan de veronderstelde werkelijk verschuldigde belasting', kan daaruit wel worden afgeleid dat bij 5,54% (Hoge Raad 9 november 2012, nr. 11/04578, ECLI:NL:HR:2012:BY2665) en 7% (Hoge Raad 13 september 2000, nr. 34 882, ECLI:NL:HR:2000:AA7068) geen sprake is van in relatieve zin aanzienlijk en bij 19% (het arrest 14/04104) wel sprake is van in relatieve zin aanzienlijk. Naar het oordeel van het Hof dient, gegeven de zware gevolgen (omkering en verzwaring van de bewijslast), niet te snel worden geconcludeerd dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Van in relatieve zin aanzienlijk zal naar het oordeel van het Hof dan in beginsel eerst sprake zijn bij een percentage van 10% of meer. Nu het percentage in het hier aan de orde zijnde geval 8,1% bedraagt, wordt naar het oordeel van het Hof niet voldaan aan de relatieve toets. Er is derhalve geen sprake van het niet doen van de vereiste aangifte.

#### 4.20 Gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft in een uitspraak van 12 januari 2017 overwogen:<sup>28 29</sup>

4.4.8.2. Ten aanzien van de hoogte van de rente-inkomsten is het verschil in 1992 tussen de volgens aangifte verschuldigde belasting en de werkelijk verschuldigde belasting f 2.577, dit is (afgerond) € 1.169, hetgeen een op zichzelf beschouwd aanzienlijk bedrag is. Ook verhoudingsgewijs is dit bedrag aanzienlijk, namelijk 41%.<sup>30</sup> Gelet op belanghebbendes verklaring dat het geld toebehoorde aan zijn schoonvader, welke verklaring door het Hof als ongeloofwaardig terzijde is gesteld, acht het Hof aannemelijk dat belanghebbende bewust het geld buiten het zicht van de fiscus wilde houden en zich ervan bewust was dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven.

4.4.9.1. Voor de jaren 1993 tot en met 2000 acht het Hof aannemelijk dat belanghebbende over de KBL-rekeningen beschikte. Belanghebbende heeft immers verklaard dat de KBL-rekeningen vermoedelijk in 1993 zijn geopend, uit het microfiche blijkt dat de rekeningen op 31 januari 1994 bestonden en niet in geschil is dat de rekeningen in 2002 zijn opgeheven.

4.4.9.2. Ten aanzien van de hoogte van de rente-inkomsten is het verschil in alle jaren van 1993 tot en met 2000 tussen de volgens aangifte verschuldigde belasting en de werkelijk verschuldigde belasting steeds een bedrag lager dan € 1.000 (zie 4.4.4). Naar het oordeel van het Hof kan niet worden gezegd dat dat een op zichzelf beschouwd aanzienlijk bedrag is, zodat omkering van de bewijslast niet aan de orde is.

### Literatuur

#### 4.21 Feteris heeft in 2007 geschreven over 'het aanzienlijk-vereiste':<sup>31</sup>

Betreft de fout in de aangifte een (zeer) aanzienlijk bedrag, dan treedt omkering van de bewijslast in ieder geval op als de fout opzettelijk is gemaakt. De rechtspraak over het begrip 'aanzienlijk' is niet eenduidig. Het zou dan ook wenselijk zijn dat de HR hiervoor bij gelegenheid duidelijker ijkpunten formuleert. In het verleden heeft de HR de aanwezigheid van een aanzienlijke verzwijging een aantal keren gebaseerd op de omvang van het niet-aangegeven bedrag, zonder dit in verband te brengen met het bedrag dat wel was aangegeven. Maar in de meeste gevallen beoordeelt de HR of er een *relatief* aanzienlijk bedrag is verzwegen. Sinds 1987 heeft de HR dit reeds een aantal keren uitdrukkelijk als enige maatstaf gehanteerd ('slechts dan'), zodat de absolute omvang van het verzwegen bedrag geen rol (meer) lijkt te spelen. Soms let de HR op de relatie tussen het verzwegen bedrag en het in feite aangegeven bedrag, andere keren let hij op de relatie met het bedrag dat in totaal aangegeven had moeten worden. Zolang men niet met vaste percentages werkt, hoeft dit niet tot een verschil in uitkomst te leiden. In de rechtspraak wordt tot nu toe ook niet gewerkt met een vast percentage om het begrip 'relatief aanzienlijk' te definiëren. De jurisprudentie blijft daardoor casuïstisch van aard, zij het dat de gevarenzone voor een verzwijging lijkt te beginnen tussen de 20 en 30%. De rechtspraak toont ook geen vaste lijn als het erom gaat waarop de relatief omvangrijke verzwijging betrekking

28 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 12 januari 2017, nr. 15/00643 t/m 15/00657 en 15/00659 t/m 15/00670, ECLI:NL:GHSHE:2017:69, NTFR 2017/1095, met noot Van Wordragen.

29 De Hoge Raad heeft het cassatieberoep van de belanghebbende in die zaak met toepassing van artikel 81 Wet RO ongegrond verklaard. Hierbij merk ik op dat belanghebbende in cassatie geen klachten heeft gericht tegen het oordeel van het gerechtshof dat een bedrag van € 1.169 een op zichzelf beschouwd aanzienlijk bedrag is en dat daarvan geen sprake is indien dit bedrag lager is dan € 1.000. Zie: Hoge Raad 22 september 2017, nr. 17/00701, ECLI:NL:HR:2017:2453, NTFR 2017/2413.

30 Voetnoot A-G: Omgerekend in euro's bedroeg de werkelijk verschuldigde belasting € 2.851 en is een bedrag van € 1.169 aan te betalen belasting niet aangegeven.

31 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2007, p. 312-313.



heeft: betreft dit de belastinggrondslag of de verschuldigde belasting? Bij aanwezigheid van heffingskortingen en/of progressieve of gedifferentieerde tarieven kan dit verschil maken. Bij de inkomstenbelasting onderzoekt de HR vaak of een relatief aanzienlijk bedrag aan inkomsten is verzwegen. Ook de omvang van de inkomstenbelasting die over het verzwegen bedrag verschuldigd is laat de HR echter soms meewegen. Uit een in 1987 uitgebracht advies van de HR kan men zelfs afleiden dat de relatieve omvang van de verzwijging uitsluitend moet worden afgemeten aan de verschuldigde belasting. Bij een aantal belastingen die door middel van betaling op aangifte worden geheven heeft de HR inmiddels uitdrukkelijk in die zin beslist. De HR heeft in het verleden verder een keer betekenis toegekend aan de omstandigheid dat een bron van inkomen geheel was verzwegen.

#### 4.22 Van Amersfoort heeft geschreven:<sup>32</sup>

Het komt mij voor dat met betrekking tot beide vereisten in zekere mate sprake zou moeten zijn van communicerende vaten: naarmate het absolute bedrag hoger is, volstaat een lager verhoudingsgewijs-aanzienlijk-percentages, terwijl bij een lager absoluut bedrag een hoger verhoudingsgewijs-aanzienlijk-percentages nodig is om omkering van de bewijslast te rechtvaardigen.

#### 4.23 Okhuizen heeft geschreven:<sup>33</sup>

Verwarring was er ook over de vraag op welke grondslag het relatief-aanzienlijk-criterium moet worden betrokken. Was dat de aangegeven heffingsgrondslag, de vastgestelde heffingsgrondslag of de verschuldigde belasting? Ook hier ligt de oorzaak van de verwarring in uiteenlopende formuleringen van de Hoge Raad. In de inkomstenbelasting werd doorgaans aangesloten bij de aangegeven heffingsgrondslag, het belastbare inkomen. Bij de aangiftebelastingen sloot de Hoge Raad aan bij de af te dragen belasting (bij de afdrachtbelastingen) of de te betalen belasting (bij de voldoeningsbelastingen). In het hiervoor genoemde arrest HR 30 oktober 2009, 07/10513, BNB 2010/47 is ook deze knoop doorgehakt. Ook bij de aanslagbelastingen gaat het om de verschuldigde belasting. Die keuze acht ik juist. Uit het stelsel dat is neergelegd in de AWR vloeit mijns inziens noodzakelijk voort dat hiervoor alleen de verschuldigde belasting bepalend kan zijn. Elke andere grondslag geeft kans op vervuiling. Dat is bijvoorbeeld het geval als niet voor alle bestanddelen van de heffingsgrondslag hetzelfde tarief geldt, zoals bij de inkomsten-, loon- en omzetbelasting. Wanneer bij de verschuldigde belasting wordt aangeknoopt, kan dat niet gebeuren.

(...)

Ook wat betreft de absolute omvang van het niet aangegeven bedrag tasten we nog in het duister. Ik kan me voorstellen dat de Hoge Raad niet snel zal overgaan tot het formuleren van algemene criteria daarvoor. Wat veel of weinig is in absolute zin, is erg afhankelijk van de economie en van iemands positie in de maatschappij. Positieve criteria zijn mogelijk makkelijker te formuleren, maar veronderstellen scherpe scheidlijnen. Ook dat stuit op bezwaren. Stel dat de scheidlijn voor het relatief-aanzienlijk-criterium inderdaad ligt bij 10% van de verschuldigde belasting. Als geen afrondingsregels worden gehanteerd, zou bij het niet aangeven van 9,9% van de verschuldigde belasting de sanctie niet kunnen worden toegepast. Dat lijkt moeilijk verdedigbaar. Worden er wel afrondingsregels gehanteerd, dan ligt de grens lager, maar dat doet aan het arbitraire karakter van het percentage niet af. Een betere oplossing voor het gesignaleerde probleem lijkt mij het relatief-aanzienlijk-vereiste en het absoluut-aanzienlijk-vereiste niet onafhankelijk maar afhankelijk van elkaar toe te passen, zoals ook in HR 20 mei 1987, nr. 23.840, BNB 1987/208 lijkt te zijn gebeurd. Dat maakt een genuanceerdere toepassing mogelijk.

#### 4.24 Spek heeft geschreven:<sup>34</sup>

(...)

8. Dit brengt mij tot de conclusie dat het rekening houden met voorheffingen bij de absolute, maar vooral bij de relatieve toets tot ongerijmdheden leidt. Mijns inziens moet bij de absolute en relatieve toets geen rekening worden gehouden met voorheffingen. Indien bij de aangifte bewust teveel voorheffingen worden teruggevraagd, dan dient een afzonderlijke toets plaats te vinden waarbij het bedrag aan voorheffing enkel wordt getoetst aan de absolute toets en de bewustheidstoets.

<sup>32</sup> BNB 2013/26.

<sup>33</sup> E. Okhuizen, 'Omkering van de bewijslast: knelpunten in de regeling en bij de toepassing van de sanctie (deel I)', *TFB* 2013/04-02, par. 1.3.

<sup>34</sup> BNB 2015/176.

9. Ook de absolute toets heeft zo zijn relatieve kanten. Zo kan door de geldontwaarding het bedrag van € 2.101 niet als vast uitgangspunt genomen worden. Voorts noem ik als voorbeeld het internationaal opererende concern met een miljardenomzet en dienovereenkomstig hoge aangiften omzetbelasting. Als in enige maand een grote investering is gedaan, kan dat ertoe leiden dat op de maandaangifte geen omzetbelasting is voldaan. Als in die maand door een bewuste fout € 2.101 aan omzetbelasting niet is aangegeven, is direct aan de relatieve toets voldaan. Maar is dan, gelet op het in dit arrest genoemde bedrag, ook aan de absolute toets voldaan?

10. Inmiddels ben ik al weer aardig verzand met mijn beschouwingen over de absolute en relatieve toets. Het maakt in ieder geval wel duidelijk, waarom het goed is dat de Hoge Raad zich niet heeft willen vastleggen op bedragen en percentages.

11. Ik keer opnieuw terug naar de basis en beschrijf een route die voornoemde klippen deels omzeilt. Met de dreiging van de omkering van de bewijslast heeft de wetgever beoogd te voorkomen dat een belastingplichtige bewust een onjuiste of onvolledige aangifte indient, waarbij de onjuistheid of onvolledigheid zou leiden tot een voor hem wezenlijk financieel voordeel. Hoe het financiële voordeel uitpakt, is minder relevant. Dit kan zijn in de vorm van een lagere aanslag, een lagere verliesverrekeningsbeschikking, een hogere verliesvaststellingsbeschikking, hogere teruggaafbeschikking enz. De omvang van het financiële voordeel moet voor de belastingplichtigen wezenlijk zijn. Dit is voor elke belastingplichtige verschillend, afhankelijk van zijn inkomen en vermogen (voor de onderhavige hennepkweker is € 2.101 een wezenlijk bedrag, voor een multinational niet). Dit is een relatieve toets en die dient idealiter aan de financiële positie van de belastingplichtigen en niet aan de aanslag gekoppeld te worden. Een absolute toets is dan niet meer noodzakelijk. De bewustheidsstoets ondergaat geen wijziging.

#### 4.25 Den Ouden heeft geschreven:<sup>35</sup>

In fiscale procedures bij de feitenrechter speelt vaak de kwestie of 'de vereiste aangifte' door de belastingplichtige is gedaan. Het antwoord daarop is van groot belang voor de uitkomst van de procedure. De administratiefrechtelijke sanctie op het niet doen van de vereiste aangifte is immers dat de bewijslast wordt 'omgekeerd en verzward'. In de fiscale praktijk betekent dit veelal 'einde oefening' voor de belastingplichtige. Het is namelijk zeer lastig voor belastingplichtigen om aan deze verzwaarde bewijslast te kunnen voldoen. Hoewel het leerstuk van de 'vereiste aangifte' al zeer oud is en de Hoge Raad met name in de laatste jaren hierover meer helderheid heeft verschaft, zijn sommige kwesties niettemin nog steeds – al dan niet bewust – onduidelijk gebleven. Het gaat daarbij met name om invulling van de begrippen 'verhoudingswijs aanzienlijk' en 'absoluut aanzienlijk'. Die kwesties behoeven verduidelijking. Het lijkt echter erop dat de Hoge Raad zich op deze punten liever niet 'vastlegt'. In het kader van een prejudiciële vraagstelling zal de cassatierechter – naar mijn inschatting – niet eromheen kunnen de vragen op deze punten te beantwoorden.  
(...)

5.4. Voor het jaar 2014 heeft belanghebbende een bedrag van € 67.000.000 aan vervreemdingsvoordeel in zijn aangifte verantwoord. De daarover verschuldigde inkomstenbelasting bedraagt volgens de aangifte € 16.750.000. Belanghebbende heeft bewust ervoor gekozen een bedrag van € 3.000.000 aan vervreemdingsvoordeel niet in zijn aangifte te verantwoorden. De over dit bedrag verschuldigde inkomstenbelasting beloopt een bedrag van € 750.000. Dit bedrag kan – zonder enige twijfel – worden bestempeld als 'op zichzelf beschouwd aanzienlijk'. De volgens de aangifte verschuldigde belasting is 4,28% lager dan de werkelijk verschuldigde belasting. Bij de huidige stand van de jurisprudentie zou moeten worden geconcludeerd dat geen sprake is van een verhoudingsgewijs aanzienlijk bedrag dat als gevolg van de gebreken in de aangifte niet zou worden geheven, zodat niet zou kunnen worden gezegd dat belanghebbende de vereiste aangifte niet heeft gedaan.

5.5. De vraag rijst of deze uitkomst strookt met de visie van de Hoge Raad ten aanzien van het leerstuk van de 'vereiste aangifte'.

De omvang van het absolute bedrag aan belasting dat door het gebrek in de aangifte niet zou worden geheven rechtvaardigt mogelijk een ontkenningse beantwoording van deze vraag, maar zeker is dat echter niet. In dit verband – en meer in het algemeen – dringen zich met betrekking tot het leerstuk van de 'vereiste aangifte' de volgende vragen op:

- Vanaf welk percentage is sprake van 'verhoudingsgewijs aanzienlijk'?

<sup>35</sup> R. den Ouden, 'Prejudiciële vragen aan de Hoge Raad over 'de vereiste aangifte', *NTR* 2015/900.

- Vanaf welk absoluut bedrag is sprake van een 'op zichzelf beschouwd' aanzienlijk bedrag?
- Dient voor een bevestigende beantwoording van de vraag dat de vereiste aangifte niet is gedaan door de belastingplichtige altijd – cumulatief – te zijn voldaan aan de eisen dat zowel verhoudingsgewijs bezien als op zichzelf bezien aanzienlijke bedragen aan belasting niet zouden worden geheven door de gebreken in de aangifte?
- Is, wanneer laatstgenoemde vraag bevestigend dient te worden beantwoord, sprake van een systeem van 'communicerende vaten', in die zin dat naarmate het absolute bedrag aan belasting dat door het gebrek in de aangifte niet zou worden geheven hoger is kan worden volstaan met een lager percentage in het kader van de toets 'verhoudingswijs aanzienlijk' en dat naar mate het absolute bedrag lager is een hoger percentage wordt verlangd?

#### 4.26 Luimes heeft geschreven:<sup>36</sup>

De afgelopen jaren heeft de Hoge Raad diverse arresten gewezen die er aan hebben bijgedragen dat er meer duidelijkheid is gekomen omtrent het leerstuk van de vereiste aangifte. Toch zijn er nog diverse vragen onbeantwoord. Onduidelijk is nog steeds bij welk percentage er sprake is van een verhoudingsgewijs aanzienlijk bedrag en vanaf welk bedrag er sprake is van een op zichzelf beschouwd aanzienlijk bedrag. Betwijfeld mag worden of de Hoge Raad hierover ooit duidelijkheid zal gaan geven. Het lijkt meer waarschijnlijk dat er sprake is van een systeem van communicerende vaten waarbij het absoluut-aanzienlijk en relatief-aanzienlijk-vereiste afhankelijk van elkaar kunnen worden toegepast. Mijns inziens leent het leerstuk van de vereiste aangifte zich niet voor kwantificering in die zin dat er een vast percentage genoemd kan worden waarmee het begrip aanzienlijk kan worden ingevuld.

#### 4.27 Toet heeft geschreven:<sup>37</sup>

Doordat het niet doen van de vereiste aangifte tot zware sancties leidt, vind ik het vanuit het oogpunt van rechtsbescherming onwenselijk dat de Hoge Raad nog steeds niet heeft aangegeven wat precies onder 'relatief aanzienlijk' en 'absoluut aanzienlijk' moet worden verstaan. Dit resulteert in ongewenste onduidelijkheid voor zowel belastingplichtige als de inspecteur.

### 5 *Beoordeling van het middel*

5.1 Uit het verloop van deze procedure blijkt hoezeer het al dan niet omkeren en verzwaren van de bewijslast, de uitkomst van een procedure kan bepalen.

5.2 In zijn aangifte IB/PVV 2008 heeft belanghebbende een belastbaar inkomen aangegeven van € 12.321. Nadat bij een boekenonderzoek administratieve gebreken en tekortkomingen waren geconstateerd, is een navorderingsaanslag opgelegd naar een inkomen van € 46.055.

5.3 De Rechtbank heeft het aannemelijk geacht dat er sprake was van een nieuw feit, dat op regelmatige wijze omzet is verzwegen, als gevolg waarvan een zodanig bedrag aan winst niet is aangegeven, dat een absoluut en relatief aanzienlijk bedrag aan belasting niet is geheven. Aldus is de Rechtbank gekomen tot het oordeel dat de vereiste aangifte niet is gedaan en dat daarom de bewijslast dient te worden omgekeerd en verzaard. Vervolgens is naar het oordeel van de Rechtbank belanghebbende er niet in geslaagd door (administratief) tegenbewijs overtuigend aan te tonen dat de navorderingsaanslag, als opgelegd op basis van de gecorrigeerde administratie van belanghebbende, niet berust op een onjuiste schatting. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

5.4 Het Hof is daarentegen gekomen tot het oordeel dat de Inspecteur, op wie de bewijslast rust, niet aannemelijk heeft gemaakt dat op meer dagen dan de twaalf dagen in 2008 waarover gegevens bekend zijn geworden bij het boekenonderzoek, de omzet is afgeroomd. Het Hof heeft het belastbaar inkomen uit werk en woning, uitgaande van correctie beperkt tot die twaalf dagen, gecorrigeerd tot op € 14.451.

5.5 Het Hof heeft vooropgesteld dat nu het gecombineerde IB/PH-tarief in de eerste schijf in 2008 33,6% bedraagt, de aangifte heeft 'geleid tot een bedrag van € 715,68 (33,6% van het verschil tussen € 14.451 en € 12.321) dat ten onrechte niet is geheven'. Het Hof is van oordeel dat dit bedrag op zichzelf beschouwd,

<sup>36</sup> A.J. Luimes, 'De vereiste aangifte', *WFR* 2015/1378.

<sup>37</sup> M.J.M.A. Toet, 'Het doen van de vereiste aangifte en de gevolgen als daarvan geen sprake is', *MBB* 2017/03-4.

niet aanzienlijk is. Derhalve kan naar het oordeel van het Hof niet worden gesteld dat de vereiste aangifte niet is gedaan, zodat er geen grond is voor omkering (en verzwaring) van de bewijslast.

5.6 Uitgaande van de normale verdeling van de bewijslast, zonder omkering, heeft de Inspecteur naar het oordeel van het Hof geen nadere correcties aannemelijk kunnen maken, anders dan beperkt tot die twaalf dagen.

5.7 Het Hof heeft het hoger beroep van belanghebbende gegrond verklaard en heeft de navorderingsaanslag verminderd, tot een navorderingsaanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 14.451.

5.8 Ik memoreer hier een en ander omdat zo duidelijk wordt hoe groot het belang van het al dan niet omkeren en verzwaren van de bewijslast is in deze en andere vergelijkbare procedures.

5.9 Ook is deze procedure illustratief voor de verschillende manieren waarop rechterlijke instanties, zoals in casu Rechtbank en Hof, omgaan met omkering van de bewijslast. Het komt mij voor dat hier behoefte is aan nadere verduidelijking door de Hoge Raad van de voor omkering aan te leggen maatstaven, met name ten aanzien van de cijfermatige aspecten van de vraag of de vereiste aangifte al dan niet is gedaan.

5.10 De Staatssecretaris komt in cassatie onder aanvoering van één middel:

Schending van het Nederlands recht, met name van artikel 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) en artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) doordat het Hof heeft geoordeeld dat geen sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte, zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen omdat in casu sprake is van een zowel absoluut als relatief gezien aanzienlijk bedrag aan meer verschuldigde belasting ten gevolge van gebreken in de aangifte, waarvan belanghebbende zich bewust moet zijn geweest bij het doen van de aangifte.

5.11 Blijkens de toelichting op het middel stelt de Staatssecretaris dat 'voor iemand die ruim € 14.000 verdient op jaarbasis (...) een bedrag van € 716 absoluut een groot bedrag [is]' en 'de Hoge Raad (...) voor de toekenning van immateriële schadevergoedingen een bedrag van € 15 nog aanzienlijk genoeg vindt'.

5.12 Belanghebbende heeft aangifte IB/PVV 2008 gedaan naar een belastbaar inkomen van € 12.321.<sup>38</sup> Het Hof heeft aannemelijk geacht dat het belastbaar inkomen uit werk en woning in ieder geval € 14.451<sup>39</sup> bedroeg. Volgens het Hof heeft de aangifte 'geleid tot een bedrag van € 715,68 (33,6% van het verschil tussen € 14.451 en € 12.321) dat ten onrechte niet is geheven'.

5.13 Het middel komt op tegen het oordeel van het Hof dat een bedrag van € 715,68 dat ten onrechte niet is geheven op zichzelf beschouwd niet aanzienlijk is (hierna ook: het absoluut-aanzienlijk-vereiste)<sup>40</sup> en daarmee dat 'niet gesteld kan worden dat de vereiste aangifte niet is gedaan'. De Inspecteur heeft voorts 'de door hem voorgestane correcties niet aannemelijk kunnen maken' en hierdoor is volgens het Hof 'de navorderingsaanslag IB/PVV 2008 tot een te hoog bedrag (...) opgelegd'.

5.14 In zijn arrest van 30 oktober 2009 is de Hoge Raad gekomen tot het oordeel 'dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan indien (...) sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting'<sup>41</sup> en 'het bedrag van belasting dat (...) niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is'.<sup>42</sup> Ook volgt uit dit arrest dat 'inhoudelijke gebreken in de aangifte (...) slechts in aanmerking [worden] genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat

38 Oftewel een belastingbedrag van € 4.139,86 uitgaande van het gecombineerde IB/PH tarief in de eerste schijf in 2008 van 33,6%. Verminderd met de algemene heffingskorting (ad € 2.074 in 2008), (maximale) arbeidskorting (ad € 1.443 in 2008) en combinatiekorting (ad € 112), resteert een bedrag aan te betalen van belasting van circa € 509.

39 Oftewel een belastingbedrag van € 4.855,54 uitgaande van het gecombineerde IB/PH tarief in de eerste schijf in 2008 van 33,6%. Verminderd met de algemene heffingskorting (ad € 2.074 in 2008), (maximale) arbeidskorting (ad € 1.443 in 2008) en combinatiekorting (ad € 112), resteert een bedrag aan te betalen van belasting van circa € 1.225.

40 Zie onderdeel 2.4, Rechtbank, r.o. 24: '(...), dat een absoluut en relatief aanzienlijk bedrag aan belasting niet is geheven'.

41 Voetnoot A-G: In de literatuur ook wel aangeduid als het relatief-aanzienlijk-vereiste. Zie Okhuizen in onderdeel 4.23.

42 Voetnoot A-G: hiervoor door mij aangeduid als het absoluut-aanzienlijk-vereiste.

daardoor een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven'. Deze vereisten gelden zowel voor aanslag- als aangiftebelastingen.<sup>43</sup> Blijkens het arrest van de Hoge Raad van 9 januari 2015 gaat het om de verschuldigde belasting na verrekening van de loonheffingen en heffingskortingen.<sup>44</sup>

5.15 In de onderhavige zaak is in cassatie in geschil of een 'op zichzelf beschouwd' aanzienlijk bedrag aan belasting niet is aangegeven, oftewel of is voldaan aan het absoluut-aanzienlijk-vereiste.<sup>45</sup> Met name rijst de vraag of een bedrag van € 716 kan worden aangemerkt als 'aanzienlijk'. De Hoge Raad zal deze knoop moeten doorhakken. In dat kader kan worden gewezen op de volgende rechtspraak.<sup>46</sup>

5.16 Bij uitspraak van 6 september 2011 heeft gerechtshof Leeuwarden een bedrag aan verzwegen maar verschuldigde belasting van f 4.513 aangemerkt als aanzienlijk 'in absolute zin'.<sup>47</sup> In een arrest van de Hoge Raad van 24 april 2015 is een bedrag aan verzwegen maar verschuldigde belasting van € 2.101 als 'op zichzelf beschouwd aanzienlijk' aangemerkt.<sup>49</sup> Bij uitspraak van 12 januari 2017 is door het gerechtshof 's-Hertogenbosch een bedrag aan verzwegen maar verschuldigde belasting van € 1.169 als op zichzelf beschouwd aanzienlijk aangemerkt, in tegenstelling tot bedragen lager dan € 1.000.<sup>50</sup>

5.17 Uit de twee eerstgenoemde zaken blijkt niet hoe gerechtshof Leeuwarden respectievelijk de Hoge Raad zijn gekomen tot het oordeel dat de genoemde bedragen aanzienlijk zijn in absolute zin; evenmin is een ondergrens genoemd. Gerechtshof 's-Hertogenbosch noemt wel een ondergrens, namelijk van € 1.000, maar geeft niet aan hoe men aan die ondergrens gekomen is.

5.18 Het zou mij goed lijken als de Hoge Raad daarover meerdere duidelijkheid zal verschaffen. In dat kader is na te gaan welke cijfermatige maatstaven moeten worden aangelegd ter beantwoording van de vraag of in een bepaald geval de vereiste aangifte is gedaan. In casu speelt met name de invulling van het absoluut-aanzienlijk-vereiste.

5.19 Ik zie de navolgende benaderingen, waarbij ik aanteken dat er ook benaderingen mogelijk zijn waarin het absoluut-aanzienlijk-vereiste en het relatief-aanzienlijk-vereiste tezamen, in onderling verband, worden beoordeeld. Overigens zou als alternatief ook kunnen worden overwogen een nieuw toetsingskader te ontwikkelen.

5.20 In deze procedure zou de Hoge Raad zich in principe kunnen beperken tot een antwoord op de vraag of hier het onderhavige bedrag van € 716 'op zichzelf beschouwd aanzienlijk' is. Het lijkt mij uit het oogpunt van rechtsontwikkeling wenselijk dat de Hoge Raad in elk geval motiveert hoe de absolute ondergrens (in een bepaalde casus) moet worden berekend. Het komt mij voor dat zo kan worden gekomen tot meerdere eenheid van rechtstoepassing in den lande.

5.21 De meest basale benadering om het absoluut-aanzienlijk-vereiste in te vullen is als een vast bedrag. Voordelen van deze oplossing zijn de eenvoudige toepasbaarheid voor met name de feitenrechtspraak en daarmee de rechtszekerheid. Het nadeel is dat wordt geabstraheerd van de financiële gegevens in de voorliggende zaak, waardoor een gebrek aan rechtsverfijning kan ontstaan. Een bijkomend bezwaar is dat sommige belastingplichtigen een gecalculeerd onjuiste aangifte zouden kunnen indienen, zodanig dat zij bij ontdekking (net) buiten de omkering blijven. Bovendien kan waarschijnlijk niet voor elk belastingmiddel en voor alle belastingplichtigen, groot of klein, hetzelfde bedrag worden aangehouden. Een en ander is voor mij reden om niet te kiezen voor deze benadering.<sup>51</sup>

43 Vgl. het arrest van de Hoge Raad van 20 mei 1987 in onderdeel 4.7.

44 Zie 4.15 voor het arrest van de Hoge Raad van 9 januari 2015.

45 Hierbij zij opgemerkt dat ik nog enkele woorden zal wijden aan het relatief-aanzienlijk-vereiste. Zie de onderdelen 5.32 e.v.

46 Ik heb geen jurisprudentie opgenomen waarin bedragen boven de € 3.000 als absoluut aanzienlijk zijn aangemerkt, nu het in casu juist in geschil is wat de 'ondergrens' is.

47 Zie 4.18 voor de uitspraak van gerechtshof Leeuwarden van 6 september 2011. In cassatie heeft belanghebbende alleen klachten gericht tegen het oordeel dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. De Hoge Raad heeft bij arrest van 9 november 2012 het cassatieberoep gegrond verklaard. Zie daarvoor onderdeel 4.13.

48 Omgerekend naar euro's een bedrag van circa € 2.048.

49 Zie onderdeel 4.16 voor het arrest van de Hoge Raad van 24 april 2015.

50 Zie 4.20 voor de uitspraak van gerechtshof 's-Hertogenbosch van 12 januari 2017.

51 Overigens kan, anders dan de Staatssecretaris stelt, naar mijn mening uit het arrest van de Hoge Raad van 24 februari 2017 niet worden afgeleid dat een bedrag van (af) € 15 'aanzienlijk' is. Uit dit arrest volgt weliswaar dat 'de procedure betrekking heeft op een zeer gering financieel belang, indien de som (...) niet meer beloopt dan € 15', maar daaruit volgt naar mijn mening niet dat alle bedragen boven € 15 als 'aanzienlijk' zouden moeten worden aangemerkt. Daarnaast betreft dit, zoals zowel de Staatssecretaris als belanghebbende terecht opmerken, 'een ander terrein'.

5.22 Een andere benadering is die van de Staatssecretaris in casu, dat bij het absoluut-aanzienlijk-vereiste rekening moet worden gehouden met de hoogte van het belastbaar inkomen van een belanghebbende. In de toelichting op het middel heeft de Staatssecretaris opgemerkt dat 'voor iemand die ruim € 14.000 verdient op jaarbasis (...) een bedrag van € 716 absoluut een groot bedrag [is]'. Ik teken hierbij aan dat die € 14.000 een bruto bedrag is waar de inkomstenbelasting nog af moet. Het lijkt mij zuiverder om alleen uit te gaan van de verschuldigde belasting, als zou volgen uit de aangifte en na correctie.<sup>52</sup> Dat voor wat betreft de techniek.

5.23 Verder merk ik nog het volgende op. Ten eerste raakt de benadering van de Staatssecretaris wat verwijderd van het absolute karakter van het absoluut-aanzienlijk-vereiste; een vergelijking lijkt mij namelijk per definitie relatief.<sup>53</sup> Misschien pleit dit laatste ook meer algemeen tegen het handhaven van het absoluut-aanzienlijk-vereiste. Ten tweede merk ik op dat in de benadering van de Staatssecretaris geen normatieve percentages worden genoemd, waardoor het wat gevoelsmatig blijft overkomen.

5.24 De hier door belanghebbende voorgestane benadering houdt in dat bij het absoluut-aanzienlijk-vereiste ook rekening moet worden gehouden met de hoogte van de omzet. Belanghebbende heeft zich gesteld op het standpunt dat nu de omzet over 2008 € 266.810 bedraagt, terwijl de meer geheven inkomstenbelasting uitkomt op € 716, dat slechts een correctie van 0,268% oplevert, hetgeen niet aanzienlijk te achten is.<sup>54</sup> Het komt mij evenwel voor dat het niet juist is binnen een discussie over de kwaliteit van een ingediende aangifte van genoten inkomsten, aan te sluiten bij de omzet, zodat deze benadering mij onjuist lijkt.

5.25 In de literatuur is ook verdedigd dat het absoluut-aanzienlijk-vereiste en het relatief-aanzienlijk-vereiste communicerende vaten (zouden moeten) zijn, in die zin dat die vereisten telkens in samenhang (zouden) moeten worden beoordeeld, aldus dat 'naarmate het absolute bedrag hoger is, volstaat een lager verhoudingsgewijs-aanzienlijk-percentage, terwijl bij een lager absoluut bedrag een hoger verhoudingsgewijs-aanzienlijk-percentage nodig is om omkering van de bewijslast te rechtvaardigen'.<sup>55 56</sup> Wat de ratio voor die 'communicerende vaten' benadering is, heb ik uit de literatuur niet kunnen opmaken. Wel is duidelijk dat deze benadering, hoe dan ook, relativering in zich draagt (wat al blijkt uit 'naarmate').

5.26 Laten wij eens een poging doen om beide vereisten te combineren en in onderling verband te plaatsen. Bij zo een gecombineerde 'aanzienlijk-toets' verdient het mijns inziens de voorkeur om per belastingsoort uit te gaan van vaste percentages en bedragen. Bijvoorbeeld zoals opgenomen in de onderstaande tabel.<sup>57</sup> Tot uitgangspunt zou kunnen worden genomen dat bij een aanslag IB/PVV is voldaan aan het gecombineerde aanzienlijk-vereiste indien zes 'punten' of meer zijn behaald. Per consequent is dan niet de vereiste aangifte gedaan, zodat omkering van de bewijslast volgt. Uitgaande van een 'absoluut' belastingbedrag in casu van € 716 (twee punten) en een relatief-aanzienlijk-percentage van 58% (drie punten),<sup>58</sup> zou aldus niet zijn voldaan aan het 'aanzienlijk-vereiste' en zou de vereiste aangifte aldus zijn gedaan.

52 Vgl. ook Okhuizen in onderdeel 4.23, die opmerkt dat uit het stelsel van de AWR 'noodzakelijk voort[vloeit] dat (...) alleen de verschuldigde belasting bepalend kan zijn. Elke andere grondslag geeft kans op vervuiling. Dat is bijvoorbeeld het geval als niet voor alle bestanddelen van de heffingsgrondslag hetzelfde tarief geldt, zoals bij de inkomsten-, loon- en omzetbelasting. Wanneer bij de verschuldigde belasting wordt aangeknoopt, kan dat niet gebeuren'.

53 Zie zijn stelling in onderdeel 3.3 van deze conclusie: 'De extra verschuldigde belasting over het verzwegen inkomen in verhouding tot de conform de aangifte verschuldigde belasting is een absoluut en relatief omvangrijk bedrag voor een particuliere belastingplichtige. Zeker voor een belastingplichtige met een laag inkomen zoals dat van belanghebbende.'

54 Zie onderdeel 3.4.

55 Zie de BNB-noot van Van Amersfoort in onderdeel 4.22, zie Okhuizen in 4.23 en zie Luimes in 4.26.

56 Zie ook 4.25 voor een voorbeeld van Den Ouden in *NIFR*, waarin een belastingplichtige een pakket aanmerkelijkbelangaandelen heeft vervreemd ter waarde van € 70.000.000 en in zijn aangifte IB een inkomen uit aanmerkelijk belang van € 67.000.000 aangegeven. Uitgaande van een belastingtarief van 25% heeft belanghebbende aldus € 16.750.000 aan te betalen belasting aangegeven, terwijl de werkelijke verschuldigde belasting € 17.500.000 bedraagt. Afgevraagd kan worden of het verschil daartussen van € 750.000 is aan te merken als een absoluut-aanzienlijk bedrag. Het zou Den Ouden niet verbazen dat beslist wordt dat daarvan sprake is, ook al lijkt volgens hem niet voldaan aan het relatief-aanzienlijk-vereiste. De volgens de aangifte verschuldigde belasting (van € 16.750.000) is 4,28% lager dan de werkelijk verschuldigde belasting (van € 17.500.000).

57 Het relatief-aanzienlijk-vereiste is weergegeven in procenten, terwijl het absoluut-aanzienlijk-vereiste is weergegeven in euro's. De keuze voor de bedragen van het absoluut-aanzienlijk-vereiste zijn enigszins arbitrair, waarbij ik opmerk dat voor het bepalen van de ondergrens in de IB/PVV deze vier bedragen naar mijn mening het meest geschikt zijn.

58 In casu is de volgens aangifte verschuldigde belasting 58% lager dan de werkelijk verschuldigde belasting: € 716 na correctie van de aangifte meer verschuldigde belasting x 100% / € 1225 aan werkelijk verschuldigde belasting = 58%.

	<i>Relatief</i>	0-25%	25-50%	50-75%	75-100%
<i>Absoluut</i>	0	1	2	3	4
€ 0-500	1	2	3	4	5
€ 500-1.000	2	3	4	5	6
€ 1.000-1.500	3	4	5	6	7
€ 1.500-2.000	4	5	6	7	8

5.27 Ik realiseer mij dat deze tabel een voorbeeld is en niet volgt uit regelgeving of bestaande jurisprudentie. Niettemin komt het mij voor dat deze tabel een mogelijke oplossingsrichting kan verduidelijken, ofschoon ik hier niet voor zal kiezen.

5.28 Ik moet namelijk zeggen dat ik mij zou kunnen voorstellen om het absoluut-aanzienlijk-vereiste te laten vallen, bij gebreke van een adequate rechtvaardiging daarvoor. Noch in de jurisprudentie noch in de literatuur heb ik een overtuigende uitleg aangetroffen waarom, naast het vereiste dat het moet gaan om een relatief aanzienlijk bedrag tevens moet gaan om een absoluut aanzienlijk bedrag. De literatuur bevat daarover weinig, de jurisprudentie niets.

5.29 Elke vergelijking is relatief en wat 'absoluut aanzienlijk' is, hangt af van de hoogte van de bedragen die in een bepaald geval spelen. Dat is dan ook taalkundig zo: woordenboek Van Dale noemt als synoniemen voor 'aanzienlijk' onder meer: 'tamelijk groot', 'belangrijk', 'aanmerkelijk'. Of daarvan in een bepaald geval sprake is, is naar mijn mening alleen te bepalen door relevante vergelijking, dus door relaties in acht te nemen.

5.30 Als het absoluut-aanzienlijk-vereiste niet meer zou worden gesteld dan blijft alleen het relatief-aanzienlijk-vereiste over.<sup>59</sup> Als bezwaar hiervan is genoemd dat per consequentie een 'foutje' in de aangifte ter grootte van een paar euro, meteen kan leiden tot omkering van de bewijslast.<sup>60</sup> Aan de andere kant gaat het in een dergelijk geval om een vrij mineur bedrag aan meer te betalen belasting. Ik acht afschaffing van het absoluut-aanzienlijk-vereiste aanvaardbaar. Daarbij komt dat afschaffing goed zou zijn voor de eenvoud van de rechtstoepassing en voor de rechtszekerheid.

5.31 Een en ander brengt mij ertoe hier te pleiten voor loslating van het absoluut-aanzienlijk-vereiste, zodat alleen het relatief-aanzienlijk-vereiste zal resteren in de komende jurisprudentie.

5.32 Sinds het arrest van de Hoge Raad van 30 oktober 2009 staat vast dat het bij de 'relatieve toets' gaat om de vraag of de ingevolge de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs (dus procentueel gezien) aanzienlijk lager is dan de werkelijke verschuldigde belasting. Het gaat aldus niet om het bedrag van de verzwegen inkomsten in verhouding tot het als belastbaar inkomen aangegeven bedrag, maar om de betalen belasting.

5.33 Welk percentage dient te worden aangehouden? In dat kader mag niet uit het oog worden verloren dat de omkering van de bewijslast een bestuursrechtelijke en processuele sanctie is die vergaande gevolgen kan hebben voor de belastingplichtige.<sup>61</sup> Gezien de mogelijk zware gevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast, alsmede het risico van materieel te hoge vaststelling dat een omkering in zich bergt, mag niet te snel worden geconcludeerd dat de vereiste aangifte niet is gedaan.<sup>62</sup>

5.34 Mijns inziens kan worden gedacht aan een relatief-aanzienlijk-percentage van 30% of meer. Een percentage van 30% wordt ook bij navordering, zij het op wat andere wijze, wettelijk gehanteerd: op grond van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR kan navordering mede plaatsvinden indien te

59 Feteris heeft in 2007 zelfs gesignaleerd dat 'de absolute omvang van het verzwegen bedrag geen rol (meer) lijkt te spelen'. Zie 4.21. Daarna heeft de Hoge Raad in het reeds genoemde arrest van 30 oktober 2009 overwogen dat 'tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de (...) gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is'. Zie 4.10.

60 Zie het voorbeeld van Spek in onderdeel 4.24, waarin hij het voorbeeld geeft van een internationaal opererende concern met een miljardenomzet en dienovereenkomstig hoge aangiften omzetbelasting. 'Als in enige maand een grote investering is gedaan, kan dat ertoe leiden dat op de maandaangifte geen omzetbelasting is voldaan. Als in die maand door een bewuste fout € 2.101 aan omzetbelasting niet is aangegeven, is direct aan de relatieve toets voldaan'.

61 Zie r.o. 6.24 van de gemeenschappelijk bijlage bij mijn conclusies van 30 december 2008, nr. 07/10513, ECLI:NL:PHR:2009:BH1083, NTFR 2009/2405 met noot Van Amersfoort.

62 Zie 4.19 voor de uitspraak van gerechtshof 's-Hertogenbosch van 14 juli 2016.

weinig belasting is geheven, indien sprake is van een 'kenbare fout', waarvan in elk geval sprake is indien de te weinig geheven belasting ten minste 30% van de verschuldigde belasting bedraagt. In wat verwijderd, maar toch nog relevant verband kan erop worden gewezen dat het begrip 'in belangrijke mate' in diverse artikelen in de Wet IB 2001 staat,<sup>63</sup> waarmee in fiscale zin 30% of meer wordt bedoeld.<sup>64</sup>

5.35 Het zou kunnen dat het door mij genoemde percentage van 30%, alvorens de bijl van de omkering valt, hoger is dan is af te leiden uit gewezen jurisprudentie. In het arrest van de Hoge Raad 24 april 2015, is een gebrek in de aangifte (reeds) als verhoudingsgewijs aanzienlijk aangemerkt, in het geval dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting 19% lager was dan de werkelijk verschuldigde belasting.<sup>65</sup>

5.36 Het Hof heeft het in casu – uitgaande van zijn beoordeling terecht – niet nodig geacht te berekenen of de op grond van de respectieve aangiften verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting.<sup>66</sup> Die berekeningen worden hieronder gemaakt als volgt.

5.37 Eerst wil ik opmerken dat de door de Staatssecretaris in zijn cassatieberoepschrift aangehaalde percentages mij niet van belang lijken voor de berekening. Zijn reksom dat in werkelijkheid 140% meer belasting is verschuldigd dan de conform aangifte verschuldigde belasting, is weliswaar cijfermatig juist ( $((€ 1225 - € 509) / € 509) \times 100\% = 140\%$ ), maar niet de juiste reksom.<sup>67</sup> Het gaat er immers (andersom) om of de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk *lager* is dan de werkelijk verschuldigde belasting. In casu is de volgens aangifte verschuldigde belasting 58% lager dan de werkelijk verschuldigde belasting ( $€ 716$  aan niet verantwoorde belasting  $\times 100\% / € 1225$  aan werkelijk verschuldigde belasting = 58%).<sup>68</sup>

5.38 In de samenhangende zaak van de echtgenote van belanghebbende (nummer 17/04146), bedraagt de verschuldigde belasting conform aangifte € 39 en de werkelijk verschuldigde belasting € 775. Zoals de Staatssecretaris in cassatie heeft opgemerkt, stijgt de verschuldigde belasting met een bedrag van € 736 (19 keer zoveel als op aangifte aangegeven). Bij de beantwoording van de vraag of de in de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk *lager* is dan de werkelijk verschuldigde belasting gaat het mijns inziens om de volgende berekening:  $€ 736 \times 100\% / € 775 = 94,97\%$ . Dit betekent dat de volgens aangifte verschuldigde belasting 94,97% *lager* is dan de werkelijk verschuldigde belasting.

5.39 Het door mij voorgestane normatieve percentage van 30%, is dus in beide gevallen overschreden. Uitgaande, zoals ik voorsta, van alleen het relatief-aanzienlijk-vereiste, hebben beide belanghebbenden niet de vereiste aangifte gedaan. Dat betekent dat het Hof ten onrechte niet is gekomen tot omkering van de bewijslast.

5.40 Ten slotte attendeer ik erop dat het Hof – gezien zijn beoordeling begrijpelijk – niet heeft onderzocht of belanghebbende ten tijde van het doen van aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven. Eventueel kan worden verwezen in verband daarmee.

5.41 Met de Staatssecretaris ben ik van mening dat de Hofuitspraak niet in stand kan blijven, zij het op andere gronden dan aangevoerd in het middel.

## 6 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat beide beroepen in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën gegrond dienen te worden verklaard.

63 Zie de artikelen 1.5, 2.2, derde lid, 2.14, derde lid, onder e, 3.16, lid 1, onder b, 3.22, vijfde lid, onder a, 3.31, derde en vierde lid, 3.54, twaalfde lid, onder c en dertiende lid, 3.91, eerste lid, onder c en 8.9, vierde lid, van de Wet IB 2001.

64 Zie J.A.G. van Es, 'Fiscale hoegrootheden', *WFR* 2011/1069.

65 Zie onderdeel 4.16 voor het arrest van de Hoge Raad van 24 april 2015.

66 In zoverre is de stelling van de Staatssecretaris in de toelichting op het eerste middel onjuist dat 'het Hof heeft geoordeeld dat de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de op basis van de aangifte verschuldigde belasting *zowel relatief als absoluut aanzienlijk lager* is dan de daadwerkelijk verschuldigde belasting (...)'.<sup>67</sup>

67 Hetzelfde geldt mijns inziens voor het uitgerekende groeipercentage (17%) van de stijging van het belastbare inkomen van (aangegeven) € 12.321 naar (werkelijk) € 14.451. Zie 3.3.

68 Voor alle duidelijkheid (dit gaat niet altijd goed in literatuur en jurisprudentie): Bij toepassing van het relatief-aanzienlijk-vereiste gaat het om de toets of de ingevolge de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk *lager* is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Dit kan als percentage berekend worden door het verschil tussen deze twee bedragen te delen door het werkelijk verschuldigde bedrag aan te betalen belasting.



**Noot**

1. Als de belastingplichtige niet de vereiste aangifte doet, wordt de bewijslast omgekeerd en verzwaaard (art. 25 lid 3 AWR). In constante jurisprudentie heeft de Hoge Raad de laatste decennia beslist dat de vereiste aangifte voor aanslagbelastingen niet is gedaan als de belasting over het niet-aangegeven bedrag 'aanzienlijk' is, waarbij bovendien vereist is dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven (zie r.o. 2.3.2 van het arrest). Voor aangiftebelastingen is de vereiste aangifte niet gedaan als het niet-betaalde bedrag 'aanzienlijk' is. Bij een 'aanzienlijk' belastingbedrag moet het gaan om een bedrag dat zowel in absolute zin als in relatieve zin (dat wil zeggen: in verhouding tot de wettelijk verschuldigde belasting) aanzienlijk is. Voor wat 'aanzienlijk' is heeft de Hoge Raad geen cijfermatige grenzen gegeven. Die grenzen zijn zo langzamerhand wel uit de rechtspraak te destilleren.

2. Met bovenstaand arrest is duidelijk dat € 716 geen in absolute zin 'aanzienlijk' bedrag is. Eerder heeft de Hoge Raad beslist dat € 2.101 wel aanzienlijk is (HR 24 april 2015, nr. 14/04104, r.o. 2.3.3, *BNB* 2015/176, m.nt. R.F.C. Spek). Hof Arnhem-Leeuwarden (27 februari 2018, nr. 17/00093 en 94, ECLI:NL:GHARL:2018:1891, r.o. 4.6) vindt € 1.347 aanzienlijk. Hof 's-Hertogenbosch vindt € 1.169 zelfs al aanzienlijk (Hof 's-Hertogenbosch 14 juli 2016, nr. 15/01177, ECLI:NL:GHSHE:2016:3001, r.o. 4.4.4 en 12 januari 2017, nrs. 15/00643, 657 en 659-670, ECLI:NL:GHSHE:2017:69, r.o. 4.4.8.2). Voorts vindt de Hoge Raad een verschil van 6,8% niet relatief aanzienlijk, maar 11,8% wel (HR 13 september 2000, nr. 34 882, *BNB* 2000/337, m.nt. J. van Soest respectievelijk HR 30 oktober 2009, nr. 43 894, *BNB* 2010/48, m.nt. R.F.C. Spek).<sup>1</sup>

3. Hof 's-Hertogenbosch heeft in zijn in punt 2 genoemde uitspraken geconcludeerd dat de absolute grens ongeveer ligt bij € 1.000 en de relatieve grens in beginsel bij 10% van de wettelijk verschuldigde belasting. De Hoge Raad heeft zich over deze uitspraken niet uitgelaten,<sup>2</sup> maar deze conclusies van het hof lijken mij in het licht van de jurisprudentie terecht.

4. Overigens gaat het niet om harde grenzen, maar meer om richtlijnen. De reden dat de Hoge Raad nimmer harde cijfermatige grenzen heeft gegeven is, denk ik, dat hij de feitenrechters de ruimte wil laten op grond van de omstandigheden van het geval naar boven of beneden af te wijken van de genoemde € 1.000 en 10%. Bij kleine onder- of overschrijdingen van de absolute en relatieve grens kunnen de omstandigheden van het geval de feitenrechter dus doen concluderen dat het belastingbedrag toch aanzienlijk, respectievelijk toch niet aanzienlijk is. Ook valt te denken aan het geval van een incidenteel lage of hoge aangifte. De relatieve grens kan dan te snel worden overschreden respectievelijk niet worden bereikt. Stel bijvoorbeeld dat een ondernemer maandelijks € 25.000 BTW aangeeft en voldoet. Een opzettelijke fout van € 2.000 is dan niet aanzienlijk in relatieve zin. Als die fout echter wordt gemaakt in een maand waarin slechts € 5.000 is te voldoen, bijvoorbeeld als gevolg van een eenmalige grote uitgave voor een bedrijfsmiddel, dan zou de fout opeens 'van kleur verschieten' en wél aanzienlijk zijn. Het omgekeerde doet zich voor als de opzettelijke fout bijvoorbeeld € 4.000 is (dus in beginsel aanzienlijk), maar wordt gemaakt ter zake van een maand waarover als gevolg van een incidentele bate (bijvoorbeeld verkoop van een bedrijfsmiddel) € 50.000 is te voldoen. De 'aanzienlijke' fout verschiet dan van kleur tot niet aanzienlijk.

5. De Hoge Raad heeft mijns inziens al met al een begrijpelijke regel ontwikkeld door (a) de vraag of de vereiste aangifte niet is gedaan te verbinden aan de mate waarin de aangifte afwijkt van wat de juiste aangifte is en (b) kleine gevallen buiten beschouwing te laten. Als de staatssecretaris met zijn cassatieberoep de Hoge Raad wilde verleiden tot een bijstelling van deze regel, dan is het cassatieberoep wel erg mager gemotiveerd. De staatssecretaris licht bijvoorbeeld niet toe waarom hij het relatieve criterium relateert aan de volgens de foute aangifte verschuldigde belasting (in plaats van aan de wettelijk verschuldigde belasting). Wat betreft het absolute criterium licht de staatssecretaris zijn verwijzing naar het arrest HR 24 februari 2017, nr. 16/02302, *BNB* 2017/83\* evenmin toe. De relevantie van dit arrest valt overigens moeilijk in te zien. De Hoge Raad besliste daarin dat bij een belang van € 15 sprake is van een 'zeer gering financieel belang', zodat bij overschrijding van de redelijke behandelingstermijn toch geen recht bestaat op vergoeding van immateriële schade van € 500 per half jaar (zie HR 29 november 2013,

1 Beide percentages heb ik overigens berekend aan de hand van het niet-aangegeven deel van de grondslag in plaats van (wat eigenlijk zou moeten) de belasting daarover. Voor mijn conclusie maakt dat weinig uit.

2 Tegen de uitspraak van 14 juli 2016 is geen cassatieberoep ingesteld. Het cassatieberoep tegen de uitspraak van 12 januari 2017 is met toepassing van art. 81 Wet RO verworpen (HR 22 september 2017, nr. 17/00701, ECLI:NL:HR:2017:2453). A-G IJzerman wijst (in voetnoot 29) terecht erop dat de belanghebbende in die zaak geen klachten heeft gericht tegen het oordeel dat € 1.169 absoluut aanzienlijk is en evenmin tegen 's hofs conclusies dat de absolute grens bij € 1.000 ligt en de relatieve grens in beginsel bij 10%.

nr. 12/04301, *BNB* 2014/5). Het antwoord op de vraag bij welk financieel gewicht van een zaak een te lange procedure tot rechtens relevante spanning en frustratie kan leiden en de vraag bij welke omvang van opzettelijk niet-aangegeven inkomsten of niet-betaalde belasting niet de vereiste aangifte is gedaan, lijken mij twee verschillende dingen. Afgezien daarvan zit tussen een 'zeer gering financieel belang' en een 'aanzienlijk bedrag' ook nog heel wat ruimte. Als de staatssecretaris de Hoge Raad had willen overtuigen had hij met betere argumenten moeten komen.

6. A-G IJzerman doet een veel betere poging voor een alternatieve benadering. Hij ontwikkelt (in punt 5.26 van zijn conclusie) eerst een model waarin het absolute en het relatieve criterium zijn gecombineerd. Toch kiest hij niet voor dat model, omdat hij voor het absolute criterium naast het relatieve criterium in de jurisprudentie en literatuur geen overtuigende uitleg heeft aangetroffen (punt 5.28). Hij pleit daarom ervoor dat voortaan nog slechts een relatief criterium geldt. Om kleine fouten te ecarteren kiest hij voor een grens van 30%. Daarmee zoekt hij aansluiting bij het elders in de belastingwet voorkomende begrip 'in belangrijke mate' (punt 5.34).

7. Het loslaten van het absolute criterium lijkt mij geen goede benadering. De wet heeft het slechts over het niet-doen van de vereiste aangifte; omkering en verzwaring van de bewijslast ligt in zo'n geval voor de hand, omdat de inspecteur bij gebreke van een aangifte (of een leeg aangiftetiljet) geen enkel aanknopingspunt heeft voor wat een juiste heffing zou moeten zijn. De leer van het relatieve en het absolute criterium is ontwikkeld door de Hoge Raad. Ik veronderstel dat de gedachte van de Hoge Raad is geweest dat in wezen geen aangifte is gedaan als een verhoudingsgewijs aanzienlijk bedrag niet wordt aangegeven. De rechtvaardiging voor het absolute criterium is dan om kleine fouten (in absolute zin) buiten beschouwing te laten. De A-G wil dat ook, maar doet dat door het relatieve criterium te verhogen. Het onwenselijke effect daarvan is dat een groep gevallen met fouten die in eerste instantie als relatief aanzienlijk (boven de 10%-grens) werden aangemerkt toch wordt uitgesloten doordat een groep gevallen met kleine fouten moet worden uitgesloten. Op deze manier wordt mijns inziens het kind met het badwater weggegooid. De combinatie van een relatief en een absoluut criterium is daarom de beste oplossing.

8. Overigens spreekt een relatief criterium van 30% mij meer aan dan 10%. Ik vind het nogal wat om een aangifte die voor bijna 90% goed is geheel van tafel te vegen vanwege een opzettelijke fout van 10%. Bij een fout van 10% kan mijns inziens bezwaarlijk worden gesproken van het in wezen niet doen van een aangifte. Die vergaande conclusie is mijns inziens beter te rechtvaardigen als een aangifte 'in belangrijke mate' (dus voor 30%) opzettelijk onjuist is.

9. Ik heb mij nog afgevraagd of de inspecteur nu wel zoveel opschiet met de omkering en verzwaring van bewijslast als weliswaar een aangifte is gedaan, maar voor een aanzienlijk te laag bedrag. Voordat het tot omkering en verzwaring van de bewijslast komt, zal de inspecteur moeten bewijzen dat de absolute en relatieve grens is overschreden. Dat betekent dat de inspecteur moet bewijzen wat het juiste aan te geven bedrag was. Daartoe zal hij moeten bewijzen welke bedragen ten onrechte niet zijn aangegeven. Pas daarna kunnen immers de berekeningen voor het relatieve en absolute criterium worden gemaakt. Voor zover hij dat bewijs heeft geleverd staat ook wel vast hoe de aanslag moet luiden. De bewijslast wordt weliswaar omgekeerd en verzaard als de inspecteur aantoont dat een aanzienlijk bedrag opzettelijk niet is aangegeven, maar die verzwaring en omkering heeft volgens mij in de praktijk nauwelijks effect. De belastingplichtige zal de bewijslevering door de inspecteur immers zo goed mogelijk bestreden hebben, en zal in het algemeen niets extra kunnen aanvoeren om alsnog aan zijn (inmiddels verzwaarde) bewijsplicht te voldoen. Van zijn kant zal de inspecteur geen nadere fouten in de aangifte hebben aan te voeren, omdat hij alle mogelijke fouten meteen al zal hebben aangevoerd om aan te tonen wat het juiste aan te geven bedrag is. De slotsom lijkt mij dus te zijn dat de inspecteur weinig opschiet met omkering en verzwaring van bewijslast als weliswaar een aangifte is gedaan, maar voor een aanzienlijk te laag bedrag.

10. De inspecteur zou wel wat aan de regel van omkering en verzwaring van de bewijslast kunnen hebben als de aangifte verschillende fouten bevat en hij ervoor kiest slechts van een grote fout te bewijzen dat die opzettelijk is gemaakt omdat hij meent dat hij daarmee al voldoende kan aantonen dat de absolute en relatieve grens is overschreden. De correctie van de overige fouten kan hij dan door middel van een redelijke schatting vaststellen. Een dergelijke benadering is risicovol. Als de inspecteur immers niet erin slaagt te bewijzen dat de grote fout opzettelijk is gemaakt, dan kan hij de andere fouten ook niet meer door middel van een redelijke schatting corrigeren. Naar mijn inschatting zal een inspecteur dus steeds proberen alle fouten te bewijzen. Als hij tevens erin slaagt te bewijzen dat een aanzienlijk bedrag opzettelijk niet is aangegeven, leidt dat tot een omkering en verzwaring van bewijslast die naar mijn indruk zonder praktisch belang is.

11. Mijn conclusie is dat de door de Hoge Raad ontwikkelde regel niet nodig is. Voldoende is dat de bewijslast wordt omgekeerd en verzaamd als überhaupt geen aangifte is gedaan. Dat is mijns inziens ook wat de wet inhoudt.

A.E.H. van der Voort Maarschalk

**HOGE RAAD 21 september 2018 (Nr. 17/05350)**  
(Mrs. De Groot, Fierstra, Beukers-van Dooren)

200\*

m.nt. R.P.C. Cornelisse

Art. 4.16 lid 1 onderdeel e en art. 4.17a lid 2 Wet IB 2001

ECLI:NL:HR:2018:1699

*Doorschuiffaciliteit. Fictieve vervreemding van aandelen bij overgang krachtens erfrecht. Omvang ondernemingsvermogen. Pensioenverplichting*

*Tot de huwelijksgoederengemeenschap van erflaatster en haar echtgenoot behoorden alle aandelen in een BV. De BV is jegens de echtgenoot een pensioenverplichting aangegaan. De Inspecteur heeft aan de erfgenamen vragen gesteld over het niet aangeven van een resultaat uit aanmerkelijk belang in verband met de (fictieve) vervreemding van de aandelen in de BV ten gevolge van het overlijden van erflaatster. De erfgenamen hebben vervolgens verzocht om de overgang krachtens erfrecht onder algemene titel niet als een vervreemding aan te merken. Het Hof heeft geoordeeld dat sprake is van een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van erflaatster van € 27.077.*

*HR: Ingevolge de wet wordt niet als vervreemding aangemerkt het deel van de overdrachtprijs dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen van de vennootschap waarop de aandelen betrekking hebben. Als ondernemingsvermogen worden aangemerkt de bezittingen en schulden voor zover toerekenbaar aan de onderneming, vermeerderd met het beleggingsvermogen tot ten hoogste 5% van de waarde in het economische verkeer van die bezittingen en schulden. In cassatie is uitgangspunt dat geen grieven zijn aangevoerd tegen de oordelen van het Hof dat bij het bepalen van het deel van de overdrachtprijs dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen de regels van de vermogensetikettering analoog van toepassing zijn en dat een redelijk handelend ondernemer rekening mag houden met risico's binnen de onderneming, en daarbij dus ook rekening mag houden met enige buffer voor het geval zich een slecht scenario zal manifesteren. Zonder nadere motivering is echter onbegrijpelijk het oordeel van het Hof dat het bij een pensioenverplichting met een commerciële waarde van € 57.833 redelijk is om een buffer van ruim € 550.000 aan te houden.*

*Na verwijzing is uitgangspunt dat de met de pensioenverplichting verband houdende bezittingen in dit geval niet beperkt zijn tot de commerciële waarde van de pensioenverplichting, aangezien in cassatie niet is bestreden dat rekening mag worden gehouden met enige buffer.*

## ARREST

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 6 oktober 2017, nr. 16/03754, op het hoger beroep van de Inspecteur en het incidentele hoger beroep van de erven van [A] te [Z] (hierna: belanghebbenden) tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. BRE 15/7017) betreffende de aan belanghebbenden over het jaar 2010 opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en de daarbij gegeven beschikking inzake heffingsrente. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

### 1. Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld.

Belanghebbenden hebben een verweerschrift ingediend. Zij hebben tevens incidenteel beroep in cassatie ingesteld.

Het beroepschrift in cassatie en het geschrift waarbij incidenteel beroep in cassatie is ingesteld, zijn aan dit arrest gehecht en maken daarvan deel uit.

De Staatssecretaris heeft schriftelijk zijn zienswijze omtrent het incidentele beroep naar voren gebracht.

Belanghebbenden hebben in het incidentele beroep een conclusie van repliek ingediend.