

# ECLI:NL:PHR:2021:413

Instantie Parket bij de Hoge Raad

Datum conclusie 19-04-2021

Datum publicatie 07-05-2021

Zaaknummer 20/02392

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken -

Inhoudsindicatie

(i) Structureel aangifteverzuim; omkering bewijslast; redelijkheid schatting NV-winst; salarisschatting wijkt af van gebruikelijk-loonbijtelling in de eveneens bewijslast-omgekeerde IB-zaak van de DGA. (ii) corona-zitting met telefonische verbinding Tijdelijke wet COVID-19 Justitie en Veiligheid; art. 6 EVRM; goede procesorde

Feiten: De belanghebbende is een NV. Haar directeur houdt alle aandelen en verricht haar werkzaamheden. Zij heeft over 2000 t/m 2015 geen aangiften Vpb gedaan. Ook voor het geschiljaar 2012 is zij uitgenodigd tot, herinnerd aan en aangemaand tot het doen van aangifte, alles vergeefs. De Inspecteur heeft de aanslag Vpb 2012 van ambtswege opgelegd, en ook een verzuimboete en beschikking belastingrente. Op dezelfde Hofzitting is de IB-zaak van belanghebbendes dga behandeld, waarin eveneens de bewijslast was omgekeerd wegens aangifteverzuim. In de IB-zaak heeft het Hof onder meer de gebruikelijk-loonregeling (art. 12a Wet LB 1964) van toepassing geacht, op basis waarvan bij de dga € 42.000 loon in aanmerking genomen. In belanghebbendes zaak zijn echter slechts - op basis van door haar overgelegde stukken - personeelskosten ad € 6.861 in aanmerking is genomen

De Rechtbank achtte het pas in bezwaar ingediende aangiftebiljet niet de vereiste aangifte, zodat de bewijslast ten nadele van de belanghebbende is omgekeerd en verzwaaard, die niet overtuigend heeft aangetoond dat en in hoeverre de aanslag te hoog is vastgesteld. De Inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag rekening gehouden met alle hem bekende gegevens, waarmee die aanslag op een redelijke schatting berust.

Het Hof heeft zich aangesloten bij de overwegingen en het oordeel van de Rechtbank.

De belanghebbende stelt twee cassatiemiddelen voor.

Middel I het Hof is ongemotiveerd voorbij gegaan aan zijn eigen oordeel in de IB-zaak, behandeld op dezelfde zitting, waarin een gebruikelijk loon van € 42.000 in aanmerking is aangenomen; een aftrek personeelskosten ad slechts € 6.861 bij de belanghebbende kan dan geen redelijke schatting zijn en is in elk geval ongemotiveerd.

Middel II art. 6 EVRM en een goede procesorde zijn geschonden omdat (i)

belanghebbendes dga in verband met COVID-19 niet op 's Hofs zitting aanwezig kon zijn, (ii) haar verzoek om uitstel van de mondelinge behandeling is afgewezen en (iii) zij door de gebrekkige telefoonverbinding tijdens de zitting haar standpunten niet voldoende naar voren heeft kunnen brengen.

A-G Wattel acht Middel II gegrond, gegeven de uitspraak van de Hoge Raad van 9 april 2021 in de IB-zaak van de dga.

De A-G gaat daarom alleen in op Middel I.

In beide zaken is de bewijslast omgekeerd en verzaamd. Ook daarzonder was het aan de dga om te bewijzen dat het gebruikelijke loon lager was dan de wettelijke arm's length schatting ex art. 12a(1) en (3) Wet LB. De aftrek van personeelskosten ad € 6.861 bij de belanghebbende is gebaseerd op stukken die zij zelf heeft overgelegd. Dat een salarispost ad € 6.861 bij de betaler en een salarispost ad € 42.000 bij de ontvanger onderling onverenigbaar zijn, wil nog niet zeggen dat die eerste post onjuist is geschat. Wellicht is de tweede te hoog. Bovendien impliceert eventueel overtuigend bewijs van de onjuistheid van het bedrag van € 6.861 nog geenszins overtuigend bewijs dat – en in hoeverre – de aanslag vennootschapsbelasting te hoog is; de omkering en verzwaring van de bewijslast geldt immers voor de gehele aanslag; niet slechts één post. Er waren, gegeven het ontbreken van aangiften, diverse punten van onduidelijkheid en geschil, waaronder de omvang van belanghebbendes opbrengsten. Het feitelijke, althans bewijsoordeel van het Hof dat de onjuistheid van de aanslag niet overtuigend is gebleken, noch dat de schatting willekeurig was, lijkt A-G Wattel niet onbegrijpelijk.

De vraag rijst nog of de belanghebbende vertrouwen kan ontleen aan het optreden van de Inspecteur IB jegens de dga. De bevoegde Inspecteur (Vpb) zou daarvoor zodanig hebben moeten handelen dat zij er redelijkerwijze vanuit mocht gaan dat het optreden van de Inspecteur IB ter zake van het salaris jegens de dga ook zou gelden voor de heffing van de Vpb. Dergelijke omstandigheden zijn niet gesteld of gebleken. Van coördinatie aan de kant van de belastingdienst is pas in de hoger-beroepsfase gebleken, toen de Inspecteur Vpb ook de IB-zaak overnam omdat zijn behandelende IB-collega met pensioen ging. Van enige (toerekenbare schijn van) materiële (klant)coördinatie bij de aanslagregeling, in bezwaar of in beroep is niet gebleken.

Dan rijst de vraag rijst nog of het Hof aan zijn eigen uitspraak in de Inkomstenbelastingzaak gebonden geacht moet worden. De A-G meent van niet. Niet alleen gaat het niet om dezelfde belastingplichtige en ook niet om dezelfde belasting, maar in verband met (i) de omkeringen van de bewijslasten in beide zaken, (ii) het gegeven dat die omkeringen in beide belastingen de gehele aanslagen, althans alle geschilpunten omvatten en (iii) het gegeven dat in elk geval voor de vennootschapsbelasting meer significante onduidelijkheden en geschilpunten bestonden dan alleen de salariskosten, spreken de twee Hofuitspraken elkaar niet tegen: de schattingen van beide belastingen kunnen nog steeds niet-onredelijk zijn, ook als ze op (slechts) één punt (de salariskosten) niet met elkaar stroken. A-G Wattel acht Middel I ongegrond.

Conclusie: middel I ongegrond; middel II gegrond; verwijzen naar hetzelfde gerechtshof als dat waarnaar de inkomstenbelastingzaak van de dga is verwezen.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl

## Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

**Nummer** 20/02392

**Datum** 19 april 2021

**Belastingkamer** A

**Onderwerp/tijdvak** Vennootschapsbelasting 2012

Nr. Gerechtshof 19/00292

Nr. Rechtbank BRE 18/00030

CONCLUSIE

P.J. Wattel

in de zaak van

**[X] N.V.**

**tegen**

**de Staatssecretaris van Financiën**

### 1 Inleiding

- 1.1 De belanghebbende is een naamloze vennootschap. Haar directeur houdt alle aandelen en verricht haar werkzaamheden. Zij heeft over 2000 t/m 2015 geen aangifte vennootschapsbelasting gedaan. Voor het geschiljaar 2012 is zij uitgenodigd tot, herinnerd aan en aangemaand tot het doen van aangifte vennootschapsbelasting, alles vergeefs.
- 1.2 De Inspecteur heeft daarom de aanslag vennootschapsbelasting 2012 van ambtswege

vastgesteld, uitgaande van een belastbaar bedrag ad € 25.000. Hij heeft daarnaast een verzuimboete opgelegd en belastingrente in rekening gebracht. De belanghebbende heeft daartegen bezwaar gemaakt en als motivering een aangiftebiljet ingediend.

- 1.3 Gelijktijdig met belanghebbendes zaak liep de inkomstenbelastingzaak van de directeur/grootaandeelhouder (dga) van de belanghebbende. Beide zaken zijn op dezelfde zitting behandeld bij het Hof. In de zaak van de dga heeft het Hof onder meer geoordeeld dat de gebruikelijk-loonregeling (art. 12a Wet op de loonbelasting 1964) van toepassing is. Er is op die basis bij de dga een loon van € 42.000 in aanmerking genomen.
- 1.4 Omdat de belanghebbende geen aangifte had gedaan, is de bewijslast omgekeerd (art. 25(3) AWR). De Rechtbank achtte de belanghebbende er niet in geslaagd overtuigend aan te tonen dat haar aanslag 2012 te hoog zou zijn vastgesteld, noch dat de aanslag zou berusten op een onredelijke schatting. Het Hof heeft zich aangesloten bij de overwegingen en het oordeel van de Rechtbank.
- 1.5 Cassatiemiddel I klaagt dat het Hof daarbij - ongemotiveerd - voorbij is gegaan aan zijn eigen oordeel in de zaak van de dga, op dezelfde zitting behandeld door dezelfde kamer van hetzelfde Hof, waarin een directeursloon ad € 42.000 in aanmerking is genomen, terwijl in belanghebbendes zaak slechts een aftrek personeelskosten ad € 6.861 in aanmerking is genomen. Gegeven dit verschil, kan geen sprake zijn van een redelijke schatting. Elke aanslag moge op zichzelf staan, maar het is een feit van algemene bekendheid dat een gebruikelijk loon van € 42.000 leidt tot een aftrekpost tot dat bedrag. Het Hof heeft niet, laat staan begrijpelijk gemotiveerd, hoe een aftrekpost van € 6.861 een redelijke schatting van de personeelskosten zou kunnen zijn als de algemeen bekende werkelijkheid is dat een gebruikelijk loon van het zesvoudige daarvan in aanmerking is genomen.
- 1.6 Middel II klaagt dat de regels van een goede procesorde en art. 6 EVRM zijn geschonden omdat (i) belanghebbendes dga (74 jaar oud en niet bekend met moderniteiten als beeldverbindingen) in verband met COVID-19 niet op 's Hof's zitting aanwezig kon zijn, (ii) zijn deswege gedane verzoek om uitstel van de mondelinge behandeling is afgewezen en (iii) hij als gevolg van een gebrekkige telefoonverbinding tijdens de zitting belanghebbendes standpunten niet (voldoende) naar voren heeft kunnen brengen.
- 1.7 Middel II lijkt mij gegrond, gegeven uw uitspraak van 9 april 2021 in de inkomstenbelastingzaak van de dga.<sup>1</sup>
- 1.8 Ik ga daarom alleen op middel I in, dat betoogt dat de personeelskosten niet redelijk zijn geschat omdat bij de dga een gebruikelijk loon ad € 42.000 is belast. De belanghebbende heeft over 2012 en ook over de andere jaren 2000 t/m 2015 geen aangifte gedaan. Uit de inkomstenbelastingprocedures van de dga blijkt dat ook voor de inkomstenbelasting en de premies volksverzekeringen geen aangiften zijn ingediend over 2010 t/m 2014. Voor al die jaren en voor beide belastingen moeten de belastingplichtigen dus volgens art. 25(3) AWR overtuigend aantonen dat en in hoeverre de hen van ambtswege opgelegde aanslagen onjuist zijn. De omkering van de bewijslast ex art. 25(3) AWR wegens aangifteverzuim ziet op de gehele aanslag. De beginselen van behoorlijk bestuur eisen wel dat de Inspecteur de verschuldigde belasting in redelijkheid schat en (dus) niet naar willekeur aanslaat, hetgeen de rechter van ambtswege controleert. De beoordeling van de redelijkheid van de schatting is in beginsel een feitelijke kwestie die dus in beginsel alleen aan de feitenrechter en niet aan de Hoge Raad is, behoudens onbegrijpelijkheid.
- 1.9 In de zaak van belanghebbendes dga is diens gebruikelijke loon ex art. 12a(1)(c) Wet op de loonbelasting 1964 vastgesteld op € 42.000. De last te bewijzen dat het gebruikelijke loon lager is, rust op de belanghebbende. Voor de vennootschapsbelasting is uitgegaan van een aftrek personeelskosten ad € 6.861, op basis van stukken die de belanghebbende zelf heeft overgelegd. Het bedrag ad € 42.000 is een *arm's length* schatting van de wetgever. Wellicht is het in casu te hoog. Wellicht is € 6.861 correct en is de dga er alleen niet in geslaagd om de wettelijke schatting overtuigend te ontzenuwen (art. 12a(1) en (3) Wet LB, tekst 2012), zulks als gevolg van zijn aangifteverzuim en de daardoor over hem afgeroepen bewijslastomkering en -verzwaring. Dat een salarispost ad € 6.861 bij de betaler en een salarispost ad € 42.000 bij de ontvanger onderling

onverenigbaar zijn, wil nog niet zeggen dat die eerste post onjuist is geschat. Wellicht is de tweede te hoog. Bovendien impliceert eventueel overtuigend bewijs van de onjuistheid van het bedrag van € 6.861 nog geenszins overtuigend bewijs dat – en in hoeverre – de *aanslag* vennootschapsbelasting te hoog is; de omkering en verzwaring van de bewijslast geldt immers de gehele aanslag; niet slechts één post. Er waren, gegeven het ontbreken van aangiften, diverse punten van onduidelijkheid en geschil, waaronder ook de omvang van belanghebbendes omzet, een afwaardering van € 15.000 en de vaststelling van verrekenbare verliezen. Onduidelijk is gebleven welk bedrag is betaald aan personeelskosten.

- 1.10 De uitspraak van het Hof munt niet uit in expliciteit op dit punt doordat hij zich heeft aangesloten bij de Rechtbank, maar zijn oordeel houdt kennelijk in ofwel (i) dat ook als het in aanmerking te nemen loon in bepaalde mate hoger zou moeten zijn, de aanslag vennootschapsbelasting, in verband met redelijkheidsmarges in andere schattingen en met 'interne compensatie' nog steeds niet willekeurig genoemd kan worden, ofwel (ii) dat de hoogte van het in de inkomstenbelasting in aanmerking genomen gebruikelijke loon niet als overtuigend bewezen kan gelden voor de vennootschapsbelasting omdat ook dat bedrag een (wettelijke) schatting is bij gebrek aan aangiften van en overtuigende bewijsvoering door de dga. Het feitelijke, althans bewijsoordeel dat de onjuistheid van de *aanslag* niet overtuigend is gebleken, noch dat de schatting willekeurig was, lijkt mij niet onbegrijpelijk, mede gezien dat 20% van (42.000 – 6.861) € 7.027 verschil in de aanslag uitmaakt. Ik acht daarom het – nogal impliciete – feitelijke oordeel van het Hof dat de schatting niet willekeurig is, ook niet in het licht van de – bij gebrek aan gegevens eveneens geschatte – aanslag inkomstenbelasting, niet onbegrijpelijk. Dat feitelijke oordeel kan voor het overige in cassatie niet worden getoetst. Ik merk daarbij op dat de belanghebbende in feitelijke instanties niet zichtbaar geklaagd heeft over onverenigbaarheid van haar ambtshalve aanslag Vpb met de ambtshalve aanslag IB van haar dga .
- 1.11 Dan rijst nog de vraag of de belanghebbende vertrouwen kan ontleen aan het optreden van de Inspecteur inkomstenbelasting jegens de dga. Uit de rechtspraak volgt dat de *bevoegde* Inspecteur (Vpb) daarvoor zodanig zou hebben moeten handelen dat de belanghebbende er redelijkerwijze vanuit mocht gaan dat het optreden van de Inspecteur inkomstenbelasting ter zake van het salaris jegens de dga ook zou gelden voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Dergelijke omstandigheden zijn niet gesteld of gebleken . Van coördinatie aan de kant van de belastingdienst is pas in de hoger-beroepsfase gebleken, toen de Inspecteur Vpb ook de IB-zaak overnam omdat zijn behandelende IB-collega met pensioen ging. Van enige (toerekenbare schijn van) materiële (klant)coördinatie bij de aanslagregeling, in bezwaar of in beroep is niet gebleken.
- 1.12 Ook rijst nog de vraag of het Hof niet aan zijn eigen uitspraak in de inkomstenbelastingzaak gebonden geacht moet worden. Ik meen dat dat niet het geval is. Niet alleen gaat het niet om dezelfde belastingplichtige en ook niet om dezelfde belasting, maar in verband met (i) de omkeringen van de bewijslasten in beide zaken, (ii) het gegeven dat die omkeringen de gehele aanslagen, althans alle geschilpunten omvatten (voor zover de bewijslasten niet toch al bij de belastingplichtigen lagen) en (iii) het gegeven dat in elk geval voor de vennootschapsbelasting meer significante onduidelijkheden en geschilpunten bestonden dan alleen de salariskosten, spreken de twee Hofuitspraken elkaar mijns inziens niet tegen: de schattingen van beide belastingen kunnen nog steeds niet-onredelijk zijn ook als ze op (slechts) één punt (de salariskosten) niet met elkaar stroken.
- 1.13 De belanghebbende beroept zich nog op een feit van algemene bekendheid, daarmee doelende op de Hofuitspraak in de dga-zaak en/of het bestaan van de gebruikelijk-loonregeling. Het lijkt mij geenszins van algemene bekendheid hoe die regeling in een individueel geval uitpakt, laat staan hoe die regeling interageert met een omkering van de bewijslast wegens ontbreken van aangiften, laat staan met een omkering van de bewijslast in de vennootschapsbelasting van de werkgever die nog meer geschilpunten met de fiscus heeft. Ook als het alleen om de Hofuitspraak in de IB-zaak zou gaan, meen ik dat dit beroep de belanghebbende niet baat: ook als die van algemene bekendheid zou worden geacht, geldt dat de Vpb-uitspraak en de IB-uitspraak niet als onverenigbaar met elkaar hoeven te worden beschouwd, gegeven de dubbele bewijslastomkering, ook ter zake van diverse andere significante geschilpunten. Zelfs al zou

overtuigend aangetoond worden geacht dat ook bij de belanghebbende € 42.000 in aanmerking genomen had moeten worden, dan nog kon het Hof oordelen, gegeven de overige onduidelijkheden, geschilpunten en schattingen, dat de aanslag niet naar willekeur is vastgesteld. De uitspraak van het Hof in de zaken van de dga lijken mij overigens überhaupt niet van algemene bekendheid.

- 1.14 Ik geef u in overweging middel I ongegrond te verklaren.
- 1.15 Middel II daarentegen lijkt mij gegrond, gegeven uw uitspraak van 9 april 2021 in de zaak van de dga, die mijns inziens impliceert dat ook in belanghebbendes zaak het ter zitting telefonisch horen van haar dga niet beantwoordde aan de eisen van een goede procesorde en een *fair hearing*. De zaak ware te verwijzen naar hetzelfde gerechtshof als dat waarnaar de zaak van de dga is verwezen.

## **2 De feiten en het geding in feitelijke instanties**

### De feiten

- 2.1 De belanghebbende is een naamloze vennootschap die een accountantskantoor drijft. Haar directeur (de dga) houdt al haar aandelen en verricht al haar werkzaamheden. De dga drijft ook buiten de belanghebbende een accountantskantoor als eenmanszaak.
- 2.2 De Inspecteur heeft de aanslagen vennootschapsbelasting (Vpb) over 2000 t/m 2015 van ambtswege vastgesteld omdat de belanghebbende over die jaren geen aangifte vennootschapsbelasting had gedaan.
- 2.3 Tegen de ambtshalve aanslag 2011 heeft de belanghebbende bezwaar gemaakt. Tot motivering daarvan heeft zij een aangiftebiljet 2011 ingediend. De Inspecteur heeft naar aanleiding daarvan de aanslag 2011 verminderd en het belastbaar bedrag vastgesteld op negatief € 6.260. Hij heeft dat verlies vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.
- 2.4 De belanghebbende is uitgenodigd tot, herinnerd aan en aangemaand tot het doen van aangifte Vpb 2012. Na desondanks uitblijven daarvan heeft de Inspecteur van ambtswege een aanslag Vpb 2012 vastgesteld naar een belastbaar bedrag ad € 25.000. Hij heeft daarnaast een verzuimboete opgelegd en belastingrente in rekening gebracht. De belanghebbende heeft daartegen bezwaar gemaakt en heeft tot motivering daarvan een aangiftebiljet Vpb 2012 ingediend.
- 2.5 Tegelijk met belanghebbendes bezwaar- en (hoger) beroepsprocedure liepen bezwaar- en (hoger) beroepsprocedures over de inkomstenbelasting van belanghebbendes dga (uw rolnummer 20/02393 - inmiddels beslist op 9 april 2021<sup>2</sup>). De zaak van de belanghebbende en die van haar dga zijn op dezelfde dag en op dezelfde zitting behandeld door dezelfde kamer van hetzelfde Hof maar in de 2012-zaak van de dga achtte het Hof de gebruikelijk-loonregeling (art. 12a Wet op de Loonbelasting 1964) van toepassing en heeft hij bij de dga een loon van € 42.000 in aanmerking genomen.

### De Rechtbank Zeeland-West-Brabant <sup>3</sup>

- 2.6 Op het beroep voor de Rechtbank was in geschil of de aanslag Vpb 2012 te hoog is vastgesteld, met name (i) de omvang van belanghebbendes omzet in 2012, (ii) of zij recht heeft op een door haar gestelde afwaardering van € 15.000 op een vordering, (iii) of de Inspecteur de nog verrekenbare verliezen te laag heeft vastgesteld en (iv) of de belastingrente en de verzuimboete terecht en tot een juist bedrag zijn vastgesteld.
- 2.7 De Rechtbank oordeelde dat een na het negeren van de uitnodiging, de herinnering en de aanmaning pas in bezwaar ingediend aangiftebiljet niet de vereiste aangifte is, zodat volgens art. 25(3) AWR de bewijslast ten nadele van de belanghebbende is omgekeerd en verzwaard. De belanghebbende heeft volgens de Rechtbank niet overtuigend aangetoond dat en in hoeverre de aanslag Vpb 2012 te hoog is vastgesteld:

"2.8. Belanghebbende heeft weliswaar gesteld dat de aanslag te hoog is vastgesteld en heeft hiertoe de beroepsgronden aangedragen. Daarmee is echter, tegenover de betwisting van de

inspecteur, geen overtuigend bewijs geleverd ten aanzien van de door haar genoemde beroepsgronden. Belanghebbende heeft geen stukken overgelegd of ander bewijs geleverd waaruit afgeleid zou kunnen worden dat één deel van de omzet toegerekend zou moeten worden aan een andere onderneming en of en in hoeverre sprake is van een fiscaal af te waarden vordering. Nu de verliezen met betrekking tot andere jaren dan 2011 niet bij een voor bezwaar vatbare beschikking zijn vastgesteld, kan belanghebbende geen beroep doen op verrekening van die verliezen.”

- 2.8 De Inspecteur heeft volgens de Rechtbank bij het vaststellen van de aanslag 2012 rekening gehouden met alle hem bekende gegevens, waarmee die aanslag op een redelijke schatting berust en ook de belastingrente is verschuldigd. De Rechtbank achtte de verzuimboete passend en geboden.

Het Gerechtshof 's-Hertogenbosch <sup>4</sup>

- 2.9 Voor het Hof was in geschil of de aanslag vennootschapsbelasting 2012 tot het juiste bedrag is vastgesteld. Het Hof heeft zich aangesloten bij de uitspraak van de Rechtbank:

“4.1 Belanghebbende heeft in hoger beroep dezelfde gronden aangevoerd als in eerste aanleg,

- 4.2. De overwegingen van de rechtbank acht het hof juist en op goede gronden gegeven. Het hof neemt deze dan ook over en maakt deze tot de zijne.”

### **3 Het geding in cassatie**

- 3.1 De belanghebbende heeft tijdig en regelmatig beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend. Mr. G.J.M.E. De Bont heeft op 7 december 2020 namens de belanghebbende een schriftelijke toelichting ingediend. De Staatssecretaris van Financiën heeft op 14 december 2020 laten weten af te zien een schriftelijke toelichting.

- 3.2 De belanghebbende stelt twee middelen voor.

**I.** Schending van art. 25(3) AWR doordat het Hof geen rekening heeft gehouden met het veel hogere gebruikelijke loon dat hij in de inkomstenbelastingprocedure van belanghebbendes dga over hetzelfde jaar in aanmerking heeft genomen, waardoor geen sprake kan zijn van een redelijke schatting van belanghebbendes aanslag Vpb 2012.

**II.** Schending van art. 6 EVRM en de eisen van een goede procesorde doordat het Hof de belanghebbende in deze boetezaak niet naar behoren ter digitale zitting heeft gehoord als gevolg van een gebrekkige telefoonverbinding.

- 3.3 Ad I licht belanghebbende toe dat het Hof voorbij is gegaan aan het gegeven dat zijn oordeel in de IB-zaak met de Hofnummers 19/00734 t/m 1900738 over de dga, op dezelfde dag behandeld, effect heeft op belanghebbendes zaak. De schatting van de Inspecteur berust op door de belanghebbende eerder overgelegde overzichten waarin aan personeelskosten een te laag bedrag (€ 6.861) is opgenomen. Nu in de IB-procedure een gebruikelijk loon van € 42.000 is aangenomen, is geen sprake meer van een redelijke schatting. De belanghebbende betoogt dat elke uitspraak wordt naast de concrete feiten van dat geval, ook wordt beheerst door de feiten van algemene bekendheid en dat 's Hofs uitspraak niet in strijd mag komen met wat voor eenieder realiteit is. Nu een feit van algemene bekendheid - het gebruikelijk loon van € 42.000 - en algemene logica (een loon van € 6.861 is onverenigbaar met een loon van € 42.000) zijn veronachtzaamd, is 's Hofs uitspraak onbegrijpelijk.
- 3.4 Ad II betoogt de belanghebbende dat zij zich ter digitale zitting, waar zij niet mocht verschijnen in verband met COVID-19, slechts via een gebrekkige telefonische verbinding heeft kunnen uitlaten over haar standpunten en die van de Inspecteur. Haars inziens is niet gebleken dat een fysieke zitting, zoals zij wenste, niet mogelijk was. Het proces-verbaal van de zitting is bovendien pas bijna vijf maanden na de zitting opgemaakt en gedeeld.
- 3.5 Bij verweer betoogt de Staatssecretaris ad I dat het Hof het recht correct heeft toegepast en dat de beoordeling van de redelijkheid van de door de Inspecteur geschatte winst voorbehouden is aan de feitenrechter. Het was aan de belanghebbende om met alle middelen rechtens te bewijzen

dat haar winst lager was dan die schatting. 's Hofs oordeel dat zij dat niet heeft gedaan, is niet onbegrijpelijk. Ad II betoogt hij dat de belanghebbende in de gelegenheid is gesteld om haar standpunten telefonisch toe te lichten tijdens de zitting. 's Hofs keuze voor een digitale zitting is gebaseerd op art. 2 van de Tijdelijke wet COVID-19 Justitie en Veiligheid en zijn handelwijze strookt met de door HR 25 september 2020<sup>5</sup> aanvaarde handelwijze. Ook een digitale zitting biedt voldoende waarborgen voor de rechtsbescherming en tijdens de mondelinge behandeling zijn geen feiten of stellingen ter sprake gekomen die niet al bekend waren.

#### 4 Omkering van de bewijslast

##### 4.1 Art. 25(3) Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) luidt als volgt:

"Indien het bezwaar is gericht tegen een aanslag, een navorderingsaanslag, een naheffingsaanslag of een beschikking, met betrekking tot welke de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of beschikking gehandhaafd, tenzij is gebleken dat en in hoeverre die belastingaanslag of beschikking onjuist is. De eerste volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete."

##### 4.2 De term 'vereiste aangifte' verwijst naar de in art. 8 AWR neergelegde aangifteplicht. Wordt daaraan niet (tijdig) voldaan, dan is niet de vereiste aangifte gedaan in de zin van art. 25(3) AWR, ook niet als zij na ambtshalve aanslagoplegging alsnog bij bezwaar wordt ingediend.<sup>6</sup>

##### 4.3 Art. 25(3) AWR verlegt de bewijslast van de inspecteur naar de belastingplichtige en verzwart die ten opzichte van het gebruikelijke 'aannemelijk maken' naar 'overtuigend aantonen'.<sup>7</sup> Deze 'omkering van de bewijslast' geldt blijkens de wettekst voor de aanslag in zijn geheel, i.e. ter zake van alle geschilpunten, ook als wél aangifte is gedaan, maar zodanig onjuist dat zij niet als de vereiste aangifte kan gelden, zo blijkt uit onder meer HR *BNB* 1992/127:<sup>8</sup>

"4.2. Het Hof heeft geoordeeld dat aannemelijk is dat het souterrain het gehele jaar 1984 voor f 250 per week verhuurd was en dat ter zake van de huuropbrengst van de kamer op de bel-etage een bedrag van f 18 200 moet worden bijgeteld. Het Hof heeft daaraan de gevolgtrekking verbonden dat belanghebbende met betrekking tot de inkomsten uit de verhuur van de kamer op de bel-etage niet de vereiste aangifte in de zin van artikel 29, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen heeft gedaan. Met laatstvermeld oordeel heeft het Hof blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Voor de toepassing van evenbedoeld artikel 29, lid 2, dient immers de aangifte als geheel in aanmerking te worden genomen. Het middel treft in zoverre doel."

##### 4.4 Op grond van artt. 27e en 27h AWR geldt de omkering van de bewijslast ook in (hoger) beroep bij de belastingrechter. De omkering is imperatief, niet facultatief of discretionair.<sup>9</sup>

##### 4.5 Feteris schrijft het volgende over doel en effect van de omkering van de bewijslast:<sup>10</sup>

"Deze bijzondere wettelijke regeling met betrekking tot de bewijslast, die in een aantal gevallen verder gaat dan wat redelijk zou zijn, kan tot gevolg hebben dat meer belasting wordt geheven dan materieel verschuldigd is. Een nuttig effect is wel dat de belastingplichtigen die van de regeling op de hoogte zijn, daardoor worden aangezet juiste en volledige informatie aan de inspecteur te verschaffen. Zij zouden het er anders op aan kunnen laten komen: zij zouden dan eerst informatie kunnen achterhouden in de hoop dat de inspecteur een te lage aanslag vaststelt; als de inspecteur een te hoge aanslag oplegt zouden zij bij een normale verdeling van de bewijslast de onjuistheid van die aanslag wellicht aannemelijk kunnen maken met de aanvankelijk achtergehouden informatie. De HR beschouwt de hier besproken verdeling en verzwaring van de bewijslast dan ook als een dwangmiddel van administratiefrechtelijke aard dat gericht is op het bevorderen van (onder meer) juiste en volledige aangiften. De HR duidt de maatregel ook wel aan als een sanctie, maar vindt de afschrikwekkende en bestraffende elementen ervan onvoldoende om te kunnen spreken van een strafvervolgning ('criminal charge') in de zin van art. 6 EVRM.<sup>11</sup>"

##### 4.6 Bergman/Koopman/Niessen-Cobben/Van Suilen merken er het volgende over op:<sup>12</sup>

"Wij hebben hier te maken met een regeling waarvan de toepassing wel eens moeilijk kan zijn

doordat zij niet primair is gericht op een redelijke verdeling van de bewijslast, maar dient als zware processuele sanctie<sup>13</sup> op de naleving van de bedoelde informatieverplichtingen. (...). Deze sanctie plaatst de belanghebbende, processueel in een bijzonder ongunstige positie.”

- 4.7 Op de punten waarop de belastingplichtige ook bij de normale verdeling van de bewijslast die last al droeg, zoals bij aftrekposten, heeft het niet voldoen aan de informatieplicht ter zake van die gestelde belastingverminderende feiten (dus) geen omkering van bewijslast tot gevolg, zo volgt uit HR *BNB* 2006/205:<sup>14</sup>

“3.3. Als op een belastingplichtige de bewijslast rust met betrekking tot feitelijke omstandigheden, zoals in dit geval de aanwezigheid van aftrekposten die, indien aannemelijk, tot een lagere belasting voor die belastingplichtige zouden leiden, heeft het niet ingaan op een uitnodiging van de inspecteur bepaalde bescheiden ter beschikking te stellen ter onderbouwing van de aftrek, geen gevolg voor de bewijslastverdeling. De bewijslast van die omstandigheden rust immers al op de belastingplichtige. Bij het vragen die bescheiden ter beschikking te stellen heeft de Inspecteur dan niet een belang als waarop artikel 47 van de AWR ziet. In zoverre komt de Hoge Raad terug van zijn arrest van 8 maart 1995, nr. 29 885, *BNB* 1995/246.”

In een dergelijk geval wordt de aftrekpost simpelweg geschrapt, maar keert de bewijslast niet om ter zake van andere elementen van de aangifte (tenzij daarin relatief en absoluut significante onjuistheden zitten die ertoe nopen de aangifte niet als de ‘vereiste’ te beschouwen).

- 4.8 IJzerman annoteerde in *BNB* 2006/205:

“2. Het is aan partijen de feiten van hun geschil aan de rechter voor te leggen. Daartoe dient de Inspecteur de belastingvermeerderende feiten te stellen, terwijl het op de weg van de belanghebbende ligt de belastingverminderende feiten te stellen, bijvoorbeeld aangaande een aftrekpost. Indien de wederpartij bepaalde gestelde feiten betwist, komt bewijslevering aan de orde en daarmee de vraag op welke partij de bewijslast dient te rusten. Hoofregel voor de verdeling van de bewijslast is dat die is conform de stelplicht: wie eist, bewijst. Aldus rust de bewijslast voor feiten verband houdend met een aftrekpost, zoals in casu de zelfstandigenaftrek, op de belanghebbende. (...). Ingevolge art. 47 AWR dient een belanghebbende er door informatieverschaffing aan mee te werken dat de Inspecteur kan komen tot een juiste vaststelling van de belastingvermeerderende feiten waarop de aanslag is gebaseerd. Met andere woorden: de bewijslast rust op de Inspecteur, maar de belanghebbende moet desgevraagd informatie verschaffen. Zo niet, dan volgt de sanctie van omkering van de bewijslast, waardoor de belanghebbende in een processueel ongunstigere uitgangspositie belandt. In casu heeft belanghebbende aanspraak gemaakt op zelfstandigenaftrek, maar is desgevraagd in gebreke gebleven aan de Inspecteur bepaalde bescheiden, zoals een urenspecificatie, ter beschikking te stellen ter onderbouwing van de aftrek. Het gaat dus om een belastingverminderende omstandigheid waarvan de bewijslast al rust op belanghebbende. In zoverre valt er niets om te keren, zodat als sanctie slechts zou kunnen resteren de verzwaring van de bewijslast tot doen blijken. Maar de Hoge Raad is hier tot het oordeel gekomen dat de sanctie van omkering van de bewijslast niet van toepassing is indien het niet verstrekken van informatie ziet op een door belanghebbende verlangde aftrekpost. Dat is begrijpelijk omdat de Inspecteur zijn controlefunctie bij aftrekposten uitoefent op basis van de door belanghebbende verschaft feitelijke informatie. Als die ontoereikend is wordt de aftrekpost geweigerd. Er is dan geen sprake van verdere onderzoeken naar belastingvermeerderende omstandigheden, waaraan belanghebbende desgevraagd door informatieverschaffing moet meewerken.”

## 5 Een redelijke schatting

- 5.1 De wettelijke omkering van de bewijslast betekent niet dat de inspecteur er maar een gooi naar mag doen. Hij moet de verschuldigde belasting in redelijkheid schatten, rekening houdend met alle hem wél bekende relevante feiten en omstandigheden, zo bleek al in onder meer HR *BNB* 1955/51,<sup>15</sup> waarin u overwoog:

“dat als gevolg van het feit, dat belanghebbende zijn verplichting tot het doen van aangifte niet

tijdig was nagekomen, de Insp. ten tijde van het opleggen van den primitieven aanslag niet beschikte over de juiste gegevens voor de vaststelling daarvan en hij dientengevolge een te lagen ambtshalven aanslag heeft opgelegd;

dat aan dit feit niet afdoet, dat de Inspecteur vrij was in het tijdstip van het opleggen van dien aanslag;

dat belanghebbende nog aanvoert, dat de Inspecteur ook een hogeren ambtshalve aanslag had mogen opleggen - waarmede belanghebbende blijkbaar wil zeggen, dat de Inspecteur het aan zich zelf heeft te wijten, dat de aanslag te laag is geweest – doch hij daarbij uit het oog verliest, dat ook een ambtshalve aanslag niet naar willekeur mag worden opgelegd, doch moet berusten op een redelijke schatting van het inkomen, en dat, indien zodanige schatting achteraf te laag blijkt te zijn, zulks niet te wijten is aan den Inspecteur, doch aan den belastingplichtige, die dezen de gegevens voor een betere vaststelling van het inkomen onthield.”

- 5.2 De omkering van de bewijslast is geen *probatio diabolica*. De van de inspecteur te vergen redelijkheid brengt ook mee dat als de belanghebbende het wettelijke juistheidsvermoeden weerlegt heeft, de inspecteur de aanslag niet desondanks kan handhaven op basis van de stelling dat die weerlegging niet uitsluit dat er nog ander inkomen was. U overwoog in HR *BNB* 1957/40:<sup>16</sup>

“dat nu wel, aangezien belanghebbende de vereiste aangifte niet had gedaan, de aanslag moest worden gehandhaafd zo niet was gebleken dat en in hoeverre hij onjuist was; dat echter hierbij van belanghebbende niet het onmogelijke bewijs mocht worden gevergd, dat hij uit welken hoofde ook geen inkomsten of minder dan het in den aanslag begrepen bedrag had gehad;

dat, toen was gebleken, dat de grondslag, waarnaar de Inspecteur den aanslag had opgelegd, onjuist was, de Inspecteur had behoren aan te geven, uit welken anderen hoofde belanghebbende inkomen had genoten, opdat belanghebbende de gelegenheid had aan te tonen, dat hij ook uit dien hoofde geen inkomen of een lager inkomen dan het in den aanslag begrepen bedrag had gehad; dat de Inspecteur wel had gesteld, dat belanghebbende inkomsten uit Joodse nalatenschappen en rente van een geldlening had ontvangen, doch niet heeft betwist belanghebbendes stelling, dat zijn inkomsten te dier zake in totaal hebben bedragen f 1799, en daarna nog slechts heeft aangevoerd, dat geenszins uitgesloten is, dat hij nog andere inkomsten heeft gehad; dat onder deze omstandigheden moet worden aangenomen, dat is gebleken, dat de aanslag geheel onjuist was, en de Raad van Beroep door anders te beslissen art. 80 van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 onjuist heeft toegepast; dat het middel dus gegrond is.”

- 5.3 Uit onder meer HR *BNB* 1994/65<sup>17</sup> volgt dat na indiening van het beroepschrift bij de rechter, de informatievorderingsbevoegdheden jegens de belastingplichtige overgaan van de inspecteur naar de rechter, maar dat de daaruit volgende onbevoegdheid van de inspecteur niet meebrengt dat hij elk bewijsaanbod kan afslaan en zich desondanks kan blijven beroepen op de omkering van de bewijslast:

“3.4. Bij de beoordeling van dit middel moet worden vooropgesteld dat de bewijspositie van de belastingplichtige in een geval als het onderhavige meebrengt dat de gegevens welke zijn vermeld in de ten bewijze van de onjuistheid van de aanslag overgelegde stukken (...) – die, bij tijdige verschaffing ervan, omkering van de bewijslast zouden hebben voorkomen – door het Hof niet zonder meer ter zijde mogen worden gesteld.

Voor zover de juistheid van die gegevens door de inspecteur gemotiveerd wordt betwist, dient naar aanleiding daarvan een nader onderzoek plaats te vinden. Indien daarbij twijfel rijst aan de juistheid van bedoelde gegevens en deze twijfel zou kunnen worden weggenomen doordat, overeenkomstig een aanbod van de belastingplichtige, inzage wordt genomen van zijn boekhouding, doet – anders dan de Inspecteur voor het Hof heeft aangevoerd – zich niet de situatie voor dat de inspecteur geen inzage van de boekhouding kan verkrijgen, omdat hij niet bevoegd is na de indiening van het beroepschrift nog inzage van de boekhouding te vorderen, doch brengen de algemene beginselen van behoorlijk procesrecht mede dat het onderzoek dat voordien door de inspecteur op de voet van artikel 47 van de Wet noodzakelijk kon worden geacht, ingevolge het bepaalde in de artikelen 14 en 15 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken onder leiding van de rechter plaatsvindt, eventueel door of vanwege de inspecteur.

3.5. Nu het Hof zonder nader onderzoek heeft geoordeeld dat belanghebbende niet erin is geslaagd aan te tonen dat de aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld, is 's Hof's uitspraak niet naar behoren met redenen omkleed, zodat het middel doel treft."

5.4 De inspecteur kan, als de vereiste aangifte niet is gedaan, volstaan met motiveren waarop zijn vermoeden c.q. schatting van (meer) inkomen dan aangegeven is gebaseerd; hij hoeft geen bepaalde bron aan te wijzen maar hoeft slechts feiten te stellen die om een verklaring van de belastingplichtige vragen. Hij heeft immers weliswaar nog wel een stelplicht, maar geen bewijslast meer ter zake van de door hem gestelde belastingverhogende feiten (tenzij hij buiten de bandbreedte van de redelijkheid gaat). In HR *BNB* 1993/330<sup>18</sup> overwoog u daaromtrent:

"3.9. Middel 2 betoogt (...) dat de Inspecteur ten onrechte niet heeft aangegeven tot welke bron van inkomen hij het bedrag van f 698 003 rekent. Dit betoog faalt, aangezien de Inspecteur, nu belanghebbende de vereiste aangifte niet had gedaan, kon volstaan met de gemotiveerde stelling dat belanghebbende blijkens de door hem verrichte stortingen genoemd bedrag in 1982 als inkomen had genoten."

De annotator in *FED* 1994/45 vat de bovenstaande rechtspraak als volgt samen:

"De leer van de Hoge Raad is mijns inziens deze: als een belastingplichtige in betekenende mate (bijvoorbeeld) rente heeft verzwegen (en de inspecteur kan dat bewijzen), dan keert de bewijslast om, niet voor die rentepost (die heeft de inspecteur immers net bewezen), maar voor andere geschilposten, met name die geschilposten ter zake waarvan de inspecteur wel een redelijk vermoeden heeft, maar in bewijsnood verkeert. Zijn die geschilposten aftrekposten, dan heeft de 'omkering' geen invloed op de verdeling van de bewijslast (die lag immers voor aftrekposten ook volgens de gewone bewijsleer toch al bij de belanghebbende), maar alleen op de zwaarte van de bewijslast (nl. overtuigend aantonen in plaats van het gewone aannemelijk maken). Zijn die geschilposten (andere) bijtellingen, dan bewerkstelligt de wettelijke 'omkering' dat de positieve bewijslast van de inspecteur (de inspecteur moet immers in beginsel de belastingverhogende feiten aannemelijk maken) verandert in een negatieve - en verzwaarde - bewijslast voor de belanghebbende (hij moet overtuigend aantonen dat het door de inspecteur gestelde onjuist is).

4. Het bovenstaande betekent niet dat de inspecteur maar raak mag doen, noch dat van de belanghebbende het onmogelijke gevraagd mag worden, zoals een volledig negatief bewijs (bewijs dat hij geen enkel inkomen heeft genoten anders dan in de aangifte vermeld). De bewijslast moge omgekeerd zijn, de stelplicht niet: de inspecteur zal gemotiveerd moeten stellen dat de belanghebbende meer inkomen heeft genoten dan in zijn aangifte vermeld. Hij zal dus feiten en omstandigheden moeten aanvoeren (en bij weerspreking aannemelijk moeten maken) waaruit op zijn minst een redelijk vermoeden van hoger inkomen voortvloeit. De inspecteur kan dus niet volstaan met slechts iets stellen ('de belanghebbende heeft volgens mij véél meer genoten dan hij opgegeven heeft'), hij zal die stelling moeten motiveren, al hoeft hij haar dus niet te bewijzen."

5.5 Uit HR *BNB* 2005/339<sup>19</sup> volgt dat de rechter zijn eigen redelijke schatting in de plaats stelt van die van de Inspecteur als hij die laatste schatting niet redelijk acht en onvoldoende gegevens voorhanden zijn om anders dan door schatting tot een belastingbedrag te geraken:

"3.5. Middel II, dat betoogt dat het Hof het bepaalde in artikel 29, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen heeft geschonden doordat het Hof in goede justitie de aanslag heeft verminderd, terwijl belanghebbende niet heeft doen blijken dat de aanslag te hoog was, faalt evenzeer. Een aanslag mag niet naar willekeur worden vastgesteld, maar moet berusten op een redelijke schatting (vgl. HR 29 september 1993, nr. 28 400, *BNB* 1993/330). Met zijn onder 3.2 weergegeven oordeel heeft het Hof tot uitdrukking gebracht dat de schatting van de Inspecteur van de na te heffen omzetbelasting niet redelijk is in evenvermelde zin, zodat de aanslag naar willekeur is vastgesteld. Dit oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan voor het overige, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet op zijn juistheid worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Nu partijen voorts op beide zittingen desgevraagd te kennen hebben gegeven niet te weten tot welk bedrag de

naheffingsaanslag, zo inderdaad te veel belasting is nageheven, te hoog is opgelegd, mocht het Hof zelf op grond van hetgeen in het geding was komen vast te staan, een redelijke schatting daarvan maken.”

Feteris annoteerde in *BNB* 2005/339:<sup>20</sup>

“3. Wanneer de informatie die de belastingplichtige aan de fiscus verstrekt ontoereikend of ondeugdelijk is, ontkomt de inspecteur er vaak niet aan het belastbare bedrag te schatten. Juist vanwege het gebrek aan informatie van de kant van de belastingplichtige, kan die schatting veelal niet meer zijn dan nattevingerwerk. Wel stelt de Hoge Raad als randvoorwaarde dat de aanslag niet naar willekeur mag worden vastgesteld, maar moet berusten op een redelijke schatting (HR 29 december 1954, nr. 12 051, *BNB* 1955/51). Dat geldt ook wanneer de wettelijke omkering (met verzwarend) van de bewijslast van toepassing is. Het arrest HR 22 februari 1989, nr. 12 051, *BNB* 1989/145 zou de indruk kunnen wekken dat de aanwezigheid van een redelijke grond voor de vaststelling van de aanslag het enige criterium is. In HR 29 september 1993, nr. 28 400, *BNB* 1993/330c staat daarentegen het verbod van willekeur centraal. In het arrest HR 28 maart 2003, nr. 38 039, *BNB* 2003/203\*, brengt de Hoge Raad weer een synthese aan: net als in het arrest *BNB* 1955/51 worden het verbod van willekeur en de eis van een redelijke schatting in één adem genoemd. Deze formulering, die in het thans gepubliceerde arrest terugkomt, wijst erop dat de Hoge Raad beide criteria als synoniem ziet. Waar de redelijkheid ophoudt, begint willekeur.”

5.6 In HR *BNB* 2018/178<sup>21</sup> concretiseerde u de te maken schatting als volgt:

“2.4. (...) als (...) de bewijslast is omgekeerd en verzwaard, is uitgangspunt dat de berekening van het nagevorderde bedrag jegens de belanghebbende redelijk en dus niet willekeurig behoort te zijn. Voor de beoordeling of aan deze maatstaf wordt voldaan dient mede in aanmerking te worden genomen in hoeverre de inspecteur beschikt over gegevens voor het opleggen van een (navorderings)aanslag en in hoeverre ervan mag worden uitgegaan dat de belastingplichtige in staat is opening van zaken te geven. (Vgl. HR 15 april 2011, nr. 09/03075, *ECLI:NL:HR:2011:BN6324*, *BNB* 2011/206, rechtsoverweging 4.4.3). Daarvan uitgaande zal de inspecteur op basis van de feiten en omstandigheden van het geval aanknopingspunten dienen te verschaffen waaruit is af te leiden dat zijn berekening of schatting van de (navorderings)aanslag niet onredelijk en dus niet willekeurig is.”

5.7 Pechler schreef over de hardheid van de omkering van de bewijslast:<sup>22</sup>

“Die hardheid wordt enigszins verzacht doordat de inspecteur de aanslag niet naar willekeur mag vaststellen. Bij gebrek aan informatie kan de inspecteur de belastingschuld vaak niet anders dan schatten. De schatting berust noodgedwongen vaak op aannames. Deze aannames moeten echter voldoende concreet en verifieerbaar zijn. Ik denk aan vergelijking met andere jaren/tijdvakken waarover de belastingschuld zonder omkering van de bewijslast is vastgesteld, of aan vergelijking met andere belastingplichtigen in dezelfde branche.”

5.8 Uit HR *BNB* 2005/339<sup>23</sup> volgt dat de rechter van ambtswege zelf redelijk (‘in goede justitie’) kan schatten als hij de schatting van de fiscus te hoog acht:

“Middel II, dat betoogt dat het Hof het bepaalde in artikel 29, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen heeft geschonden doordat het Hof in goede justitie de aanslag heeft verminderd, terwijl belanghebbende niet heeft doen blijken dat de aanslag te hoog was, faalt evenzeer. Een aanslag mag niet naar willekeur worden vastgesteld, maar moet berusten op een redelijke schatting (vgl. HR 29 september 1993, nr. 28 400, *BNB* 1993/330). Met zijn (...) oordeel heeft het Hof tot uitdrukking gebracht dat de schatting van de Inspecteur van de na te heffen omzetbelasting niet redelijk is in evenvermelde zin, zodat de aanslag naar willekeur is vastgesteld. Dit oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan voor het overige, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet op zijn juistheid worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Nu partijen voorts op beide zittingen desgevraagd te kennen hebben gegeven niet te weten tot welk bedrag de naheffingsaanslag, zo inderdaad te veel belasting is nageheven, te hoog is opgelegd, mocht het Hof zelf op grond van hetgeen in het geding was komen vast te staan, een redelijke schatting daarvan maken.”

## 6 Elke aanslag staat op zichzelf

- 6.1 In beginsel moet elke aanslag op zichzelf worden beschouwd, aldus oordeelde u al in HR *BNB* 1953/84.<sup>24</sup> In die zaak had de belanghebbende voor 1946 een verlies ad circa f 65.000 genomen. De inspecteur had een aanslag opgelegd naar een belastbaar bedrag ad circa f 47.000. De belanghebbende had daartegen geen bezwaar ingediend. Hij wilde vervolgens het verlies 1946 in mindering brengen op het inkomen over 1947. U overwoog:
- “dat (...) de Raad dezen aftrek niet heeft toegestaan, op grond van het feit, dat belanghebbende over het jaar 1946 - naar een zuiver inkomen van f 47 372 - was aangeslagen en deze aanslag onherroepelijk vaststond; dat echter deze grond 's Raads beslissing niet kan dragen; dat toch elke aanslag op zich zelf moet worden beschouwd en, aangezien de Raad van Beroep had te beoordelen of bij de vaststelling van het inkomen over het jaar 1947 verrekening van het verlies over het voorafgaand jaar mocht plaats vinden, de Raad niet gebonden was aan hetgeen met betrekking tot de vaststelling van den aanslag over het jaar 1946 is aangenomen;”
- 6.2 Doedens annoteerde in *BNB* 1953/84:
- “De belastingschuld ontstaat uit de wet; de aanslagen beogen, telkens voor een jaar, het bedrag der schuld zo goed mogelijk te bepalen. De aanslag heeft dus in beginsel een beperkte strekking: hij bepaalt de belastingschuld voor een jaar, doch werkt in het algemeen niet voor andere jaren. Voor die andere jaren blijft in het algemeen de mogelijkheid open om de belastingschuld inderdaad zo goed mogelijk, d.w.z. met "vrij" gebruik van alle beschikbare gegevens, te bepalen.”
- 6.3 HR *BNB* 1972/253<sup>25</sup> betrof een aanslag inkomstenbelasting 1966 ad circa f 9.000 die onherroepelijk was geworden. Daarna was een navorderingsaanslag inkomstenbelasting 1966 opgelegd ad circa f 11.000, waartegen wel bezwaar en beroep was aangetekend. Bij het Hof had de belanghebbende verzocht om de navorderingsaanslag te vernietigen, en de Inspecteur om het belastbaar inkomen vast te stellen op circa f 5.500. Omdat de inspecteur had verzocht om het belastbaar inkomen lager vast te stellen dan f 9.000, vernietigde het Hof de navorderingsaanslag. De primitieve aanslag, hoezeer ook evenzeer te hoog, vernietigde het Hof niet omdat hij onherroepelijk was. U oordeelde:
- “dat de juistheid van elk dier aanslagen afzonderlijk moet worden beoordeeld; dat immers de wet aan een belastingplichtige de bevoegdheid geeft om op te komen tegen elke hem opgelegde aanslag en daarvoor ten aanzien van primitieve aanslagen enerzijds en navorderingsaanslagen anderzijds regelingen van onderscheiden aard bevat, zoals blijkt uit de voorschriften van artikel 23 onderscheidenlijk artikel 26, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;”
- 6.4 In ons geval heeft de Inspecteur vennootschapsbelasting pas in de hoger-beroepsfase ook behandeling van de inkomstenbelasting van de dga op zich genomen. De aanslag vennootschapsbelasting is opgelegd door een andere Inspecteur dan de aanslag inkomstenbelasting. Het gaat dus om zowel een andere belastingplichtige als een andere Inspecteur. Zelfs als de Inspecteur al eerder dezelfde zou zijn geweest, zou dat nog niet automatisch meebrengen dat zijn handelwijze jegens de ene belastingplichtige hem tegengeworpen kan worden door een andere belastingplichtige. In HR *BNB* 2000/343<sup>26</sup> overwoog u:
- “3.4. (...). Voor handelen in strijd met het vertrouwensbeginsel is meer vereist dan de door het Hof in dit verband van belang geachte omstandigheden. Van belang zijn slechts omstandigheden die zich voordoen in de verhouding tussen de inspecteur en de desbetreffende belastingplichtige en die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat een door de inspecteur gevolgde gedragslijn berust op een weloverwogen standpuntbepaling. Aan de omstandigheid dat de inspecteur voorheen ten aanzien van andere belastingplichtigen een bepaalde gedragslijn heeft gevolgd, kan derhalve geen in rechte te beschermen vertrouwen worden ontleend.”
- 6.5 Maar de dga van de belanghebbende is wel een bijzonder andere belastingplichtige. HR *BNB* 2010/65<sup>27</sup> betrof een belanghebbende en diens broer, die beiden voormalige vennoten in een v.o.f. waren en onder dezelfde inspecteur vielen. In hun aangiften hadden ze identieke standpunten ingenomen. De aanslag van broer was overeenkomstig de aangifte opgelegd, terwijl bij

belanghebbende werd gecorrigeerd. U oordeelde als volgt over het beroep van de belanghebbende op de behandeling van zijn broer:

“3.4. Voor zover het Hof met zijn oordeel toepassing heeft willen geven aan het vertrouwensbeginsel, geldt het volgende. Als regel heeft te gelden dat een belastingplichtige geen gerechtvaardigd vertrouwen kan ontleen aan het optreden van de inspecteur ten aanzien van een of meer andere belastingplichtigen. Dit is echter anders indien dat optreden heeft plaatsgevonden op een zodanige wijze en onder zodanige omstandigheden dat de belastingplichtige redelijkerwijze mocht menen dat dit ook bedoeld was om te gelden in zijn situatie. Dat kan onder meer het geval zijn als een belastingplichtige redelijkerwijze mocht menen dat de ambtenaar die de aanslag van een medefirmant na onderzoek vaststelde, daarbij optrad als contactinspecteur van de firma. Uit de enkele omstandigheid dat welbewust een verdedigbaar standpunt is ingenomen bij belanghebbendes broer/medefirmant volgt niet, althans niet zonder nadere toelichting, die ontbreekt, dat belanghebbende redelijkerwijze mocht menen dat datzelfde standpunt ook voor hem had te gelden. Ook in dit opzicht geeft 's Hofs oordeel derhalve blijk van een onjuiste rechtsopvatting of is dat oordeel onvoldoende gemotiveerd.”

- 6.6 Voor 'contactinspecteur' kan mijns inziens ook 'klantcoördinator' worden gelezen. Niet elke vennootschapsbelastingplichtige heeft een contactinspecteur of klantcoördinator. Ik maak uit de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen van de belastingdienst op dat in beginsel alleen organisaties die onder de competentie van Belastingdienst Grote Ondernemingen vallen een aanspreekpunt (klantcoördinator) hebben die nauw samenwerkt met een al dan niet vast behandelteam.
- 6.7 Uit HR *BNB* 2021/35<sup>28</sup> blijkt dat zelfs als het om dezelfde belastingplichtige gaat, de ene Inspecteur (vennootschapsbelasting) de andere (overdrachtsbelasting) niet bindt ter zake van reorganisatievrijstellingen in verschillende belastingen, zelfs niet als uit de wetsgeschiedenis volgt dat de wetgever voor zover mogelijk synchronisatie van die vrijstellingen wenste. De vraag was of de toepassing van de splitsingsvrijstelling door de Inspecteur vennootschapsbelasting automatisch ook leidde tot toepassing van de splitsingsvrijstelling voor de overdrachtsbelasting. U overwoog:
- “2.5 Middel 4, dat zich richt tegen het in 2.4 weergegeven oordeel van het Hof, faalt op de gronden vermeld in de onderdelen 6.1 tot en met 6.4 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.”
- De onderdelen 6.3 en 6.4 van die conclusie luiden als volgt:
- “6.3 Hoewel de wetgever duidelijk bedoeld heeft de vrijstellingen in de twee belastingen zoveel mogelijk synchroon te doen toepassen, kan het voorkomen dat geen sprake is van ontgaan of uitstel van vennootschapsbelasting maar wel van ontgaan van overdrachtsbelasting of andersom. Het kan dus zijn dat uit het verschil in karakter tussen (splitsingsmisbruik in) de Vpb en (splitsingsmisbruik in) de overdrachtsbelasting voortvloeit dat de Inspecteurs Vpb en overdrachtsbelasting terecht tot een tegengesteld antwoord komen op de vraag of zich misbruik voordoet.
- 6.4 Ook kan het gebeuren, hoezeer ook onwenselijk, gegeven de door de wetgever gewenste synchronisatie, dat de ene inspecteur dezelfde feiten anders duidt of dezelfde wettelijke bepaling anders toepast dan de andere inspecteur; beide inspecteurs kunnen fouten maken. De ene Inspecteur kan de andere niet binden, tenzij (de belanghebbende op grond van hun gedragingen mocht menen dat) de ene zich na onderlinge afstemming mede namens de andere uitte, hetgeen de belanghebbende in casu desgevraagd expliciet heeft verklaard niet te stellen.”
- 6.8 Uit de oude doos komt de laatste zaak in deze bloemlezing: HR B. 3582<sup>29</sup> betrof art. 85 Wet IB 1914, dat luidde: “de in een naderen aanslag te begrijpen belasting wordt met het viervoud daarvan verhoogd, tenzij blijkt, dat slechts over één belastingjaar te weinig belasting is geheven. In geval van navordering over twee belastingjaren wordt de verhoging slechts toegepast op één der bedragen, die van den belastingplichtige te weinig zijn geheven, bij verschil op de grootste.” De belastingplichtige had bezwaar gemaakt tegen de toepassing van deze bepaling omdat zijns inziens over slechts één belastingjaar te weinig was betaald. De Raad van Beroep (RvB) had de verhoging (boete) niettemin gehandhaafd. U oordeelde dat de RvB die handhaving niet kon motiveren met de blote overweging dat ook over het vorige jaar te weinig zou zijn betaald als uit

een andere uitspraak van dezelfde RvB blijkt dat hij de navorderingsaanslag over dat andere jaar heeft vernietigd omdat hij de oorspronkelijke aanslag niet naar een te laag inkomen opgelegd achtte:

“O. dat inderdaad uit die in het middel genoemde en aan den Hoogen Raad overlegde uitspraak van denzelfden raad van beroep blijkt, dat die raad naar aanleiding van het door belanghebbende ingestelde beroep tegen den hem opgelegden navorderingsaanslag over het belastingjaar 1920/1921 het inkomen van belanghebbende over dat belastingjaar heeft onderzocht, waarbij bevonden is dat de oorspronkelijke aanslag niet naar een te laag inkomen was opgelegd;

Dat nu belanghebbende beweerd had slechts over 1921/22 te weinig te hebben betaald, de raad van beroep in deze omstandigheid niet kon volstaan met bloot te overwegen dat belanghebbende over 1920/21 te weinig had betaald, maar dit had moeten motiveren;”

Er zijn twee verschillen met onze zaak. Ten eerste ging het in 1925, anders dan in onze zaak, om dezelfde belastingplichtige. Ten tweede ging het niet om de (on)juistheid van de aanslag, maar om een evident onjuiste motivering van de verviervoudiging van een boete. In ons geval gaat het wel om de aanslag, over de (on)juistheid waarvan weinig vast staat, omdat beide aanslagen in beide belastingen geschat moesten worden en de belanghebbende en dier dga in geen van beide zaken geslaagd zijn in overtuigend bewijs dat en in hoeverre de desbetreffende aanslag onjuist was. In de 1925-zaak stond vast dat slechts over één jaar te weinig was betaald, én over welk jaar, en ging het alleen nog om de verviervoudiging van de boete. In ons geval is niet meer duidelijk dan dat een salarispost ad € 6.861 bij de betaler en een salarispost ad € 42.000 bij de ontvanger onderling onverenigbaar zijn, maar daarmee is niet overtuigend aangetoond dat, laat staan in hoeverre, de *gehele aanslag* vennootschapsbelasting onjuist is, gegeven dat er diverse geschilpunten, onzekerheden en dus schattingen waren. Onduidelijkheid bestond ook, behalve over de hoogte van de aftrekbare personeelskosten, over de omvang van belanghebbendes omzet en daarmee van haar opbrengsten, over een gestelde afwaardering ad € 15.000 en over in het verleden geleden verliezen.

## 7 Beoordeling

### Middel I

- 7.1 Middel I betoogt dat de personeelskosten niet redelijk zijn geschat omdat bij de dga een gebruikelijk loon ad € 42.000 is belast. De belanghebbende heeft over 2012 en ook over de andere jaren 2000 t/m 2015 geen aangifte vennootschapsbelasting gedaan. Uit de inkomstenbelastingprocedures (uw rolnummer 20/02393; inmiddels arrest van 9 april 2021<sup>30</sup>) blijkt dat ook voor de inkomstenbelasting en de premies volksverzekeringen geen aangiften ingediend over 2010 t/m 2014. Voor al die jaren en voor beide belastingen moeten de belastingplichtigen dus volgens art. 25(3) AWR overtuigend aantonen dat en in hoeverre de hen van ambtswege opgelegde aanslagen onjuist zijn.
- 7.2 In de zaak van de dga is diens gebruikelijke loon ex art. 12a(1)(c) Wet op de loonbelasting (Wet LB) 1964 vastgesteld op € 42.000. De bewijslast voor de stelling dat het gebruikelijke loon lager is dan uit art. 12a(1)(c) Wet LB (2012) voortvloeit, op basis van lid 1 of lid 3, rust op de dga. De bewijslast voor de stelling dat het gebruikelijke loon hoger is, rust op de Inspecteur. Voor de vennootschapsbelasting is uitgegaan van een aftrek personeelskosten ad € 6.861, zulks op basis van stukken die de belanghebbende heeft overgelegd, zo volgt uit belanghebbendes beroepschrift en de schriftelijke toelichting.
- 7.3 Het bedrag ad € 42.000 ex art. 12a Wet LB is een *arm's length* schatting van de wetgever. Wellicht is het in casu te hoog. Wellicht is € 6.861 correct en is de dga er alleen niet in geslaagd om de wettelijke schatting overtuigend te ontzenuwen op de voet van lid 1 of lid 3 van art. 12a Wet LB (tekst 2012), zulks als gevolg van zijn aangifteverzuim en de daardoor over hem afgeroepen bewijslastomkering en -verzwaring. Dat een salarispost ad € 6.861 bij de betaler en een salarispost ad € 42.000 bij de ontvanger onderling onverenigbaar zijn, wil dus nog niet zeggen dat die eerste post onjuist is geschat. Wellicht is de tweede te hoog.

- 7.4 Bovendien, zo bleek al in 6.8 hierboven, impliceert eventueel overtuigend bewijs van de onjuistheid van het bedrag van € 6.861 nog geenszins overtuigend bewijs dat - en in hoeverre - de *aanslag* vennootschapsbelasting te hoog is; de omkering en verzwaring van de bewijslast geldt immers de gehele aanslag; niet slechts één post. Uit de uitspraak van de Rechtbank<sup>31</sup> blijkt dat er diverse punten van onduidelijkheid en geschil waren, waaronder ook de omvang van belanghebbendes omzet, een afwaardering van € 15.000 en de vaststelling van verrekenbare verliezen.
- 7.5 De uitspraak van het Hof munt niet uit in expliciteit op dit punt doordat hij zich heeft aangesloten bij de Rechtbank, maar zijn oordeel houdt kennelijk in ofwel (i) dat ook als het in aanmerking te nemen loon in bepaalde mate hoger zou moeten zijn in verband met aansluiting op de inkomstenbelasting, de aanslag vennootschapsbelasting, in verband met redelijkheidsmarges in andere schattingen en met 'interne compensatie' nog steeds niet willekeurig genoemd kan worden, ofwel (ii) dat de hoogte van het in de inkomstenbelasting in aanmerking genomen gebruikelijke loon niet als overtuigend bewezen kan gelden voor de vennootschapsbelasting omdat ook dat bedrag slechts een (wettelijke) schatting is bij gebrek aan aangiften van en overtuigende bewijsvoering door de dga. Het feitelijke, althans bewijsoordeel dat de onjuistheid van de *aanslag* niet overtuigend is gebleken, noch dat de schatting onredelijk zou zijn geweest, lijkt mij niet onbegrijpelijk, mede gezien dat 20% (het Vpb-opstaptarief in 2012) van (42.000 - 6.861) € 7.027 verschil in de aanslag uitmaakt.
- 7.6 Gegeven de omkering van de bewijslast in beide procedures, lijkt mij dat verwijzing naar de feitenrechter hoe dan ook niet tot een ander resultaat zal leiden als de belanghebbende en haar dga geen ander overtuigingsmateriaal hebben dan de discrepantie tussen twee schattingen in twee verschillende belastingen bij twee verschillende belastingplichtigen, waarvan één - de door haar bestredene - gebaseerd is op haar eigen gegevens, en de andere een wettelijke is die haar dga kennelijk niet kan weerleggen. Onduidelijk is gebleven wat daadwerkelijk is betaald aan personeelskosten .
- 7.7 Ik acht daarom het - nogal impliciete - feitelijke oordeel van het Hof dat de schatting niet onredelijk is, ook niet in het licht van de - bij gebrek aan gegevens eveneens geschatte - aanslag inkomstenbelasting, niet onbegrijpelijk. Dat feitelijke oordeel kan voor het overige in cassatie niet worden getoetst. Ik merk daarbij op dat de belanghebbende bij de feitenrechters niet zichtbaar geklaagd heeft over onverenigbaarheid van haar ambtshalve aanslag Vpb met de ambtshalve aanslag IB van haar dga.
- 7.8 Dan rijst de vraag is of de belanghebbende gerechtvaardigd vertrouwen kan ontnemen aan het optreden van de inspecteur inkomstenbelasting jegens de dga. Uit de boven weergegeven rechtspraak volgt dat de *bevoegde* Inspecteur (Vpb) daarvoor zodanig zou hebben moeten handelen dat de belanghebbende er redelijkerwijze vanuit mocht gaan dat het optreden van de Inspecteur inkomstenbelasting ter zake van het salaris jegens de dga ook zou gelden voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Dergelijke omstandigheden zijn niet gesteld of gebleken. Van coördinatie aan de kant van de belastingdienst is pas (laat) in de hoger-beroepsfase gebleken, toen de Inspecteur Vpb blijkens het proces-verbaal van de Hofzitting verklaarde:
- "Ik heb inhoudelijk geen toevoeging aan de stukken. Ik maak excuses voor de late toezending van het stuk van 15 mei 2020. Ik heb de behandeling van deze zaken overgenomen van [Inspecteur inkomstebelasting], die met pensioen is gegaan. Ik handhaaf mijn eerder ingenomen standpunten."
- Van enige (toerekenbare schijn van) materiële (klant)coördinatie bij de aanslagregeling, de bezwaarafdoeing of de beroepsfase is niet gebleken.
- 7.9 Wel rijst nog de vraag of het Hof niet aan zijn eigen uitspraak in de inkomstenbelastingzaak gebonden geacht moet worden, net zoals de Raad van Beroep in de boven (onderdeel 6.8) geciteerde zaak uit 1925. Zoals uit het bovenstaande voortvloeit en in wezen ook al in 6.8 hierboven betoogd, meen ik dat dat niet het geval is. Niet alleen gaat het niet om dezelfde belastingplichtige en ook niet om dezelfde belasting, maar in verband met (i) de omkeringen van de bewijslasten in beide zaken, (ii) het gegeven dat die omkeringen de gehele aanslagen, althans

alle geschilpunten omvatten (voor zover de bewijslasten niet toch al bij de belastingplichtigen lagen) en (iii) het gegeven dat in elk geval voor de vennootschapsbelasting meer significante onduidelijkheden en geschilpunten bestonden dan alleen de salariskosten, spreken de twee Hofuitspraken elkaar niet tegen: de schattingen van beide belastingen kunnen nog steeds redelijk zijn ook als ze op (slechts) één punt (de salariskosten) niet met elkaar stroken.

- 7.10 De belanghebbende beroept zich nog op een feit van algemene bekendheid (dat geen bewijs behoeft). Het moge van algemene bekendheid zijn dat er een gebruikelijk-loonregeling bestaat, maar het lijkt mij geenszins van algemene bekendheid hoe die regeling in een individueel geval uitpakt, laat staan hoe die regeling interageert met een omkering van de bewijslast wegens ontbreken van aangiften, laat staan met een omkering van de bewijslast in de vennootschapsbelasting van de werkgever die nog meer geschilpunten met de fiscus heeft. De rechter is overigens terughoudend met het gebruik van het internet, nu de hoeveelheid (des)informatie op het internet zo groot is en volatiel is dat niet valt vol te houden dat ieder normaal ontwikkeld mens die (des)-informatie kan kennen en de informatie van de desinformatie kan onderscheiden.<sup>32</sup> De uitspraak van het Hof in de zaken van de dga lijken mij alleen daarom al niet van algemene bekendheid, maar, zoals betoogd: dat doet ook niet ter zake, nu de Vpb-uitspraak en de IB-uitspraak niet als onverenigbaar met elkaar hoeven te worden beschouwd, gegeven de dubbele bewijslastomkering, ook ter zake van diverse andere significante geschilpunten. Zelfs al zou overtuigend aangetoond worden geacht dat ook bij de belanghebbende € 42.000 in aanmerking genomen had moeten worden, dan nog kon het Hof oordelen, gegeven de overige onduidelijkheden, geschilpunten en schattingen, dat de aanslag niet naar willekeur is vastgesteld.

#### Middel II

- 7.11 In de tegelijkertijd door het Hof behandelde inkomstenbelastingzaak van de dga heeft u ter zake van het vergelijkbare cassatiemiddel II in die zaak als volgt overwogen:<sup>33</sup>

"2.3.1 In verband met de uitbraak van het corona-virus SARS-CoV-2 en de door dit virus veroorzaakte ziekte COVID-19 is op 24 april 2020 de Tijdelijke wet COVID-19 Justitie en Veiligheid (hierna: TW-COVID) in werking getreden. Deze wet beoogt onder meer de continuïteit van de rechtspraak te waarborgen en bevat daartoe wettelijke voorzieningen en aanpassingen waaronder een tijdelijke voorziening om fysieke zittingen in gerechtelijke procedures te kunnen vervangen door elektronische varianten daarop.<sup>34</sup>

2.3.2 Artikel 2, lid 1, TW-COVID bepaalt ten aanzien van de mondelinge behandeling in burgerlijke en bestuursrechtelijke gerechtelijke procedures dat indien in verband met de uitbraak van COVID-19 het houden van een fysieke zitting niet mogelijk is, de mondelinge behandeling kan plaatsvinden door middel van een tweezijdig elektronisch communicatiemiddel.

2.3.3 Uit de parlementaire geschiedenis bij artikel 2 TW-COVID blijkt dat de wetgever heeft beoogd het fysiek ter zitting verschijnen te kunnen doen vervangen door gebruik van een tweezijdig elektronisch communicatiemiddel als dat nodig is voor de voortgang van urgente burgerlijke en bestuursrechtelijke zaken; instemming van partijen is daarvoor niet vereist.<sup>35</sup> Uitgangspunt is dat het onderzoek ter zitting door middel van tweezijdige communicatiemiddelen zo veel mogelijk de fysieke zitting benadert.<sup>36</sup> Het gebruik van tweezijdige audiovisuele communicatiemiddelen verdient daarbij de voorkeur boven technisch eenvoudiger communicatievormen, zoals een telefoonverbinding. Gebruik van technisch eenvoudiger communicatievormen zonder instemming van partijen is slechts mogelijk indien dat bij een afweging van de betrokken belangen aanvaardbaar kan worden geacht.<sup>37</sup>

2.3.4 De eisen van een goede procesorde, alsook de fundamentele rechtsbeginselen waaronder het in artikel 6 EVRM vervatte beginsel van equality of arms, brengen in belastingzaken mee dat ter waarborging van een eerlijk proces in beginsel deelname van partijen aan een volgens artikel 2 TW-COVID ingerichte mondelinge behandeling dient te geschieden met gebruikmaking door partijen van gelijkwaardige tweezijdige elektronische communicatiemiddelen. Daarvan kan worden afgeweken indien de rechter zich ervan heeft vergewist dat de ongelijkwaardigheid van de middelen niet aan een eerlijk proces in de weg

staat.

2.3.5 Met betrekking tot een verzoek om uitstel van de mondelinge behandeling van een zaak geldt in belastingzaken het volgende. De rechter moet zo'n verzoek inwilligen indien een partij daar tijdig om verzoekt en gewichtige redenen aanvoert waarom zij niet aanwezig kan zijn op de dag die voor de mondelinge behandeling is vastgesteld, of waarom zij zich niet op die mondelinge behandeling kan voorbereiden. De rechter wijst zo'n verzoek alleen af als hij oordeelt dat zwaarder wegende bij de behandeling van de zaak betrokken belangen aan zo'n uitstel in de weg staan. Dit oordeel moet de rechter in zijn uitspraak motiveren.<sup>38</sup> Het vorenstaande is niet anders indien het gaat om een zitting als bedoeld in artikel 2, lid 1, TW-COVID. In het geval het verzoek om uitstel alleen wordt onderbouwd met de wens dat een fysieke zitting plaatsvindt, zonder dat dat verzoek anderszins wordt gemotiveerd, behoeft de rechter aan dat verzoek, gelet op artikel 2 TW-COVID, geen gevolg te geven.

2.4 Belanghebbende heeft, na de ontvangst van de uitnodiging voor het onderzoek ter zitting in digitale vorm op 28 mei 2020, het hiervoor in 2.1.4 vermelde verzoek om uitstel ingediend.

De afwijzing door het Hof van dat verzoek berust kennelijk uitsluitend op hetgeen is vermeld in de hiervoor in 2.1.5 weergegeven brief; de uitspraak van het Hof bevat geen andere motivering van die beslissing. Aldus heeft het Hof al hetgeen hiervoor in 2.3.3 tot en met 2.3.5 is overwogen, miskend. Middel II slaagt daarom in zoverre.”

7.12 Ik meen dat dit betekent dat middel II ook in de zaak van de belanghebbende doel treft.

## 8 Conclusie

Ik geef u in overweging cassatiemiddel II gegrond te verklaren en de zaak naar hetzelfde gerechtshof te verwijzen als dat waarnaar de inkomstenbelastingzaak van de dga is verwezen.

De Procureur-Generaal bij de  
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

---

<sup>1</sup> HR 9 april 2021, nr. 20/02393, ECLI:NL:HR:2021:505, *FutD* 2021/1162, *NTFR* 2021/1260 met noot Van der Merwe, *V-N* 2021/17.20 met noot van de redactie.

<sup>2</sup> HR 9 april 2021, nr. 20/02393, ECLI:NL:HR:2021:505, *FutD* 2021/1162, *NTFR* 2021/1260 met noot Van der Merwe, *V-N* 2021/17.20 met noot van de redactie.

<sup>3</sup> Rechtbank Zeeland-West-Brabant 12 april 2019, BRE 18/00030, ECLI:NL:RBZWB:2019:1645.

<sup>4</sup> Gerechtshof 's-Hertogenbosch 19 juni 2020, nr. 19/00292, ECLI:NL:GHSHE:2020:1846.

<sup>5</sup> HR 25 september 2020, nr. 20/01583, na conclusie Langemeijer, ECLI:NL:HR:2020:1509, *NJ* 2020/402 met noot van Legemaate.

<sup>6</sup> Zie onder meer HR 30 november 2001, nr. 36 278, ECLI:NL:HR:2001:AD6423, *BNB* 2002/34.

<sup>7</sup> HR 7 januari 1976, nr. 17 792, ECLI:NL:HR:1976:AX3829, *BNB* 1976/42 en HR 26 januari 1983, nr. 21 507, ECLI:NL:HR:1983:AW8992, *BNB* 1983/90, met noot den Boer.

<sup>8</sup> HR 14 november 1990, nr. 26 727, ECLI:NL:HR:1990: ZC4441, *BNB* 1992/127.

<sup>9</sup> Zie bijvoorbeeld HR 31 december 1924, B. 3569, HR 9 februari 1927, B. 4000, en HR 28 maart 1979, nr. 18 917, ECLI:NL:HR:1979:AX26688, *BNB* 1979/169, met noot Hofstra, alsmede (impliciet) HR 9

maart 1988, nr. 25 240, ECLI:NL:HR:1988:ZC790, *BNB* 1988/161, met noot Hofstra.

<sup>10</sup> M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer, 2007, paragraaf 4.3.1, p.309-310.

<sup>11</sup> Voetnoot in origineel: HR 8 juli 1998, *BNB* 1998/326. Zie over het sanctiekarakter van de omkering van de bewijslast ook Meyjes e.a. 1997, blz. 111-112, en J. van Schaaik en P.J. Wattel, *WFR* 1990/5901, blz. 187 e.v.

<sup>12</sup> Bergman/Koopman/Niessen-Cobben/van Suilen, *Fiscaal procesrecht*, Deventer: Wolters Kluwer, 2020, p. 105.

<sup>13</sup> Voetnoot in origineel: HR 29 augustus 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2257, *BNB* 1997/343, HR 8 juli 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2337, *BNB* 1998/326 en HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, *BNB* 2004/225.

<sup>14</sup> HR 3 februari 2006, nr. 41 814, ECLI:NL:HR:2006:AV0826, *BNB* 2006/205, met noot IJzerman.

<sup>15</sup> HR 29 december 1954, nr. 12 051, ECLI:NL:HR:1954:AY2378, *BNB* 1955/51.

<sup>16</sup> HR 27 december 1956, nr. 12 823, ECLI:NL:HR:1956:AY1523, *BNB* 1957/40.

<sup>17</sup> HR 1 december 1993, nr. 29 023, ECLI:NL:HR:1993:ZC5526, *BNB* 1994/65, met noot Scheltens.

<sup>18</sup> HR 29 september 1993, nr. 28 400, ECLI:NL:HR:1993:BH8552, *BNB* 1993/330, *FED* 1994/45, met noot Wattel.

<sup>19</sup> HR 22 april 2005, nr. 38 693, na conclusie Wattel, ECLI:NL:HR:2005:AO9047, *BNB* 2005/339, met noot Feteris.

<sup>20</sup> HR 22 april 2005, nr. 38 693, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2005:AO9047, *BNB* 2005/339, met noot Feteris.

<sup>21</sup> HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1311, na conclusie A-G Niessen, *BNB* 2018/178, met noot Lubbers.

<sup>22</sup> E.B. Pechler, 'Omkering van de bewijslast', *NTFR Beschouwingen* 2008/26.

<sup>23</sup> HR 22 april 2005, nr. 38693, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2005:AO9047, *BNB* 2005/339, met noot Feteris

<sup>24</sup> HR 14 januari 1953, nr. 11 179, ECLI:NLHR:AY3499, *BNB* 1953/84, met noot Doedens.

<sup>25</sup> HR 18 oktober 1972, nr. 16 893, ECLI:NL:HR:AY4383, *BNB* 1972/253.

<sup>26</sup> HR 14 juli 2000, nr. 35 549, ECLI:NL:HR:2000:AA6516, *BNB* 2000/343 met noot Happé.

<sup>27</sup> HR 4 december 2009, 08/02258, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2009:BG7213, *BNB* 2010/65, met noot van Amersfoort.

<sup>28</sup> HR 18 december 2020, 20/00199, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NLHR:2020:2078, met noot de Vries.

<sup>29</sup> HR 18 februari 1925, B, 3582.

<sup>30</sup> HR 9 april 2021, nr. 20/02393, ECLI:NL:HR:2021:505, *FutD* 2021/1162, *NTFR* 2021/1260 met noot Van der Merwe, *V-N* 2021/17.20 met noot van de redactie.

<sup>31</sup> Rechtbank Zeeland-West-Brabant 12 april 2019, BRE 18/00030.

<sup>32</sup> Bergman/Koopman/Niessen-Cobben/van Suilen, *Fiscaal procesrecht*, Deventer: Wolters Kluwer, 2020, p. 99.

<sup>33</sup> HR 9 april 2021. ECLI:NL:HR:2021:505.

<sup>34</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 434, nr. 3, blz. 1.

<sup>35</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 434, nr. 3, blz. 4.

<sup>36</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 434, nr. 3, blz. 4.

<sup>37</sup> *Kamerstukken II* 2019/20, 35 434, nr. 3, blz. 3.

<sup>38</sup> Vgl. HR 28 januari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN3529, rechtsoverweging 3.3.1.

---