

## Ondanks uitworp onderzocht Inspecteur aangifte niet; geen navorderingsbevoegdheid

A-G, 25 november 2020, 20/01121, ECLI:NL:PHR:2020:1121

### SAMENVATTING

De (fiscale) partner van X (belanghebbende) is in 2006 gestart met een eenmanszaak in kinderkleding. De partner is in 2013 failliet gegaan. Na het faillissement heeft X de schulden van de onderneming betaald door middel van (onder meer) een verhoging van de hypothecaire lening op de woning. In zijn aangiften IB/PVV 2012 en 2013 heeft X een bedrag van respectievelijk € 26.649 en € 60.478 aan negatief resultaat uit overige werkzaamheden aangegeven. De aanslag IB/PVV 2012 is conform de aangifte opgelegd. Naar aanleiding van de aangifte 2013 heeft de Inspecteur vragen gesteld. X heeft daarop verklaard dat de aangegeven negatieve resultaten uit overige werkzaamheden samenhangen met de betaling van de schulden van de onderneming, waarvoor X (mede) aansprakelijk is gesteld. De Inspecteur heeft de in aftrek gebrachte negatieve resultaten uit overige werkzaamheden met een navorderingsaanslag (2012) en bij de aanslagregeling (2013) gecorrigeerd. In geschil is (voor 2012) of de Inspecteur bevoegd is tot navordering en (voor beide jaren) of de afwaardering terecht is geweigerd. Volgens Hof Den Bosch is het mogelijk dat de aangifte voor 2012 (toch) juist is, ook al vermeldt de aangifte een (hoog) negatief resultaat uit overige werkzaamheden. Hieraan doet niet af dat de aangifte ondanks daarop betrekking hebbende uitworpreden geautomatiseerd is afgedaan, omdat ook dan de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de aangifte op dit punt juist is. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat de afwaardering terecht is geweigerd omdat een onzakelijk debiteurenrisico is gelopen. Het is er in dit verband van uitgegaan dat de door X betaalde bedragen hebben geleid tot regresvorderingen van X op zijn partner. X heeft met vijf middelen cassatieberoep ingesteld. Het eerste middel bestrijdt het oordeel van het Hof dat de Inspecteur beschikt over een nieuw feit. Volgens A-G Niessen is dit middel gegrond. De uitworp houdt in dat de Inspecteur erop wordt gewezen dat een onderdeel van de aangifte 'verdacht' is en aandacht dient te krijgen. Het signaal indiceert dat nu juist niet sprake is van de niet onwaarschijnlijke kans dat de aangifte juist is. Het cassatieberoep is volgens de A-G gegrond voor zover het betrekking heeft op de navorderingsaanslag IB/PVV 2012. De overige middelen falen, aldus de A-G.

### NOOT

Met deze conclusie snijdt de A-G een interessant formeel punt aan. Namelijk: mag de Inspecteur een uitgeworpen aangifte 'terugduwen' of verspeelt hij daarmee zijn recht tot navordering? A-G Niessen leidt uit een arrest uit 2018 af dat de Inspecteur de uitgeworpen aangifte moet onderzoeken. In dit geval ben ik dat met hem eens. Maar of dat altijd opgaat, waag ik te betwijfelen.

### Arrest uit 2018

Ik bespreek eerst het arrest uit 2018 waar de A-G de onderhavige zaak mee vergelijkt.<sup>1</sup> De belanghebbende in die zaak had een aangifte IB/PVV 2010 ingediend met behulp van een aangifteprogramma van de Belastingdienst en daarin zelfstandigenaftrek geclaimd. Dit had tot gevolg

<sup>1</sup> HR 15 juni 2018, 17/01894, ECLI:NL:HR:2018:797, NLF 2018/1368, met noot van Nuyens.

dat het programma automatisch toepassing gaf aan de inkomensafhankelijke combinatiekorting (iack). Het computersysteem van de Belastingdienst signaleerde een bijzonderheid en wierp de aangifte uit. De Inspecteur stelde vervolgens vragen en het antwoord daarop leidde tot de conclusie dat belanghebbende geen recht had op zelfstandigenaftrek, zodat op dat punt van de aangifte werd afgeweken. De Inspecteur verzuumde echter de iack te corrigeren. Toen de Inspecteur zich dat realiseerde, werd de onterecht toegekende iack nagevorderd. De Inspecteur stelde dat hij daartoe bevoegd was omdat sprake zou zijn van een voor de belastingplichtige kenbare fout zoals bedoeld in artikel 16, lid 2, onderdeel c, AWR. De Hoge Raad wees dat af met de volgende overwegingen:

‘2.3.2. Uit de parlementaire behandeling van het in artikel 16, lid 2, aanhef en letter c, AWR opgenomen voorschrift moet worden afgeleid dat het begrip “fout” in deze bepaling neutraal en ruim is bedoeld, en dat daaronder moet worden verstaan elke misslag die bij de Belastingdienst optreedt in verband met de aanslagregeling, zoals schrijf-, reken-, overname- en intoetsfouten maar ook andere fouten zoals “fouten ten gevolge van de geautomatiseerde verwerking van aangiften”, indien het gevolg daarvan is dat de belastingschuld op een te laag bedrag is vastgesteld. De wetgever heeft met de introductie van deze regeling echter niet willen breken met de voorheen ontwikkelde rechtspraak over beoordelingsfouten van de inspecteur. Die rechtspraak houdt in dat herstel door middel van navordering niet mogelijk is indien een aanslag te laag is vastgesteld als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten die bepalend zijn voor de (omvang van de) belastingplicht of van een onjuist inzicht van de inspecteur in het recht. Een dergelijke beoordelingsfout kan niet op basis van artikel 16, lid 2, aanhef en letter c, AWR worden hersteld, ook niet indien zij voor de belastingplichtige kenbaar was (zie HR 27 juni 2014, nr. 13/02194, ECLI:NL:HR:2014:1529, BNB 2014/202, onderdeel 2.3.1).

De vastgestelde feiten houden in dat de Inspecteur al bij de aanslagregeling een melding had gekregen die hem aanleiding had behoren te geven voor onderzoek naar hetgeen in de aangifte was vermeld en van belang was voor het al dan niet toekennen van “ondernemersfaciliteiten”. Bij een behoorlijke taakvervulling had dat onderzoek niet beperkt mogen zijn tot de vraag of belanghebbende in aanmerking kwam voor de zelfstandigen- of de startersaftrek, maar zou de Inspecteur tevens hebben behoren vast te stellen of de met toekenning van die zelfstandigenaftrek rechtstreeks verband houdende iack terecht was verleend.

2.3.4. Het achterwege blijven van dat onderzoek moet worden aangemerkt als een verwijtbaar onjuist inzicht van de Inspecteur dat niet met toepassing van artikel 16, lid 2, aanhef en letter c, AWR kan worden hersteld.’

## De onderhavige zaak

In het onderhavige geval werd de aangifte van belanghebbende ‘uitgeworpen’ met de volgende instructie: ‘hoog negatief saldo TBS-vermogensbestanddelen’ en ‘beoordeel hoog TBS-verlies’. De Inspecteur heeft het TBS-verlies niet onderzocht en de aanslag geautomatiseerd opgelegd, onder andere vanwege capaciteitsbeperkingen. Niet veel later ontving de Inspecteur informatie waaruit hij de conclusie trok dat het TBS-verlies niet aftrekbaar was. Het is de vraag of navordering dan mogelijk is. Volgens de A-G verschilt het voorliggende geval niet in relevant opzicht van het arrest uit 2018. Ik ben er niet zo zeker van dat de zaken vergelijkbaar zijn. Het onjuiste inzicht van de Inspecteur in de zaak uit 2018 bestond uit het niet corrigeren van de iack, na het wel corrigeren van de uitworpreden. Die correcties zijn door de wettelijke regeling met elkaar verbonden, zodat het niet corrigeren van de iack kennelijk berust op het niet paraat hebben van die verbinding. Dat is een beoordelingsfout en daarvoor kan niet worden nagevorderd. Zo’n beoordelingsfout doet zich in dit geval echter niet voor. De aangifte is niet inhoudelijk onderzocht. De Inspecteur heeft kennelijk gemeend dat de aangifte ondanks de uitworp toch geautomatiseerd kon worden opgelegd. Dat lijkt mij geen beoordelingsfout als hiervoor bedoeld,

omdat in dit geval een beoordeling van (fiscaal relevante) feiten of recht achterwege bleef zodat daarin geen fout gemaakt kan zijn.

## Onderhavige zaak versus arrest uit 2018

Wel is het zo dat de Inspecteur in beide gevallen tijdens de aanslagregeling een melding kreeg dat onderzoek nodig was. Bij een behoorlijke taakvervulling had dat onderzoek geleid tot een afwijking van de aangifte. In het arrest uit 2018 leidde het niet doen van deugdelijk onderzoek tot afwezigheid van navorderingsbevoegdheid. In dit geval heeft in het geheel geen onderzoek plaatsgevonden. Naar mijn mening moet dat laatste geval getoetst worden aan de norm dat er een niet onwaarschijnlijke kans bestaat dat de aangifte juist is, ondanks de uitworpreden. Dat is het recent bevestigde criterium voor beoordeling van de aanwezigheid van een nieuw feit bij automatisch gevolgde aangiften. De bewijslast voor het vervuld zijn van die norm rust mijns inziens op de Inspecteur. De Inspecteur heeft echter in dit geval te weinig gesteld om aan de norm te voldoen. Het enkele aanvoeren van capaciteitsproblemen acht ik daarvoor onvoldoende, aangezien de uitworpreden specifiek op een onderdeel van de betreffende aangifte betrekking had.<sup>2</sup> Ik ben het dus voor dit geval met de A-G eens, zij het op andere gronden dan door hem aangevoerd.

Volgens de A-G volgt uit het arrest uit 2018 dat uitworp zonder meer een verplichting voor de Inspecteur tot onderzoek meebrengt. In punt 3.21 van zijn conclusie schrijft hij:

‘Daarmee is al gegeven dat het niet daaraan voldoen een verzuim betekent. (...) De uitworp houdt in dat de Inspecteur door de dienstleiding langs de weg van de door deze geprogrammeerde algoritmes erop wordt gewezen dat een onderdeel van de aangifte “verdacht” is en aandacht dient te krijgen. Het signaal indiceert dat nu juist niet sprake is van de niet onwaarschijnlijke kans dat de aangifte juist is.’

Ik meen dat meer nuance geboden is dan de A-G voorstaat, zoals uit het voorgaande al blijkt.

## Uitwerpen = onderzoeken?

Er worden meer aangiften uitgeworpen dan daadwerkelijk goed kunnen worden onderzocht (capaciteitsprobleem). Hoewel uitworp aanleiding is om te kijken, wordt er (kennelijk) vervolgens beoordeeld welke uitgeworpen aangiften daadwerkelijk worden onderzocht en welke toch ‘door de kelder gaan’ (geautomatiseerd worden opgelegd). Als de Inspecteur naast het capaciteitsprobleem een goede reden heeft om een aangifte na uitworp toch niet inhoudelijk te onderzoeken, dan zou dat naar mijn mening zonder gevolgen voor de navorderingsbevoegdheid kunnen blijven. Zo’n goede reden zou dan verband moeten houden met de waarschijnlijkheid dat de aangifte ondanks uitworp toch juist is. Er dient dus een relatie te liggen tussen de reden van uitworp en de reden waarom (verder) onderzoek achterwege blijft in de zin dat de uitworpreden onverlet laat dat er een niet onwaarschijnlijke kans is dat de aangifte juist is. Een specifieke uitworpreden die een onderdeel van de aangifte ‘verdacht’ maakt, geeft daarbij sneller aanleiding tot ‘verplicht’ onderzoek dan een generieke uitworpreden. De uitworpreden dat (hoge) zorgkosten worden geclaimd lijkt mij bijvoorbeeld van generieke aard. Het handmatig wijzigen van vooringevulde aangiftegegevens geeft daarentegen aanleiding tot een ‘verdachte uitworp’. Mocht de Inspecteur zo’n aangifte toch ‘door de kelder laten gaan’, dan heeft hij (heel) wat uit te leggen. Het is mogelijk dat de Hoge Raad het door de A-G voorgestelde systeem, dat het aantrekkelijke karakter van een ‘hard and fast rule’ heeft, prefereert. Dan staat de Belastingdienst nog de weg open om aan de uitworp te gaan sleutelen zodat precies evenveel wordt uitgeworpen als onderzocht kan worden. Toch kan ik me voorstellen dat de Hoge Raad de Inspecteur een zekere vrijheid laat om een uitgeworpen aangifte niet inhoudelijk te beoordelen. Als hij het maar goed kan uitleggen.

<sup>2</sup> HR 11 september 2020, 18/03849, ECLI:NL:HR:2020:1411, NLF 2020/2035, met noot van Krukkert.

mr. N. van den Hoek  
*Jaeger Advocaten-belastingkundigen*

## BRON

PROCUREUR-GENERAAL  
BIJ DE  
HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

**Nummer 20/01121**

**Datum 25 november 2020**

**Kamer III**

**Onderwerp/tijdvak IB / PVV 2012-2013**

Nrs. Gerechtshof 17/00643 en 17/00644  
Nrs. Rechtbank BRE 16/3607 en 16/8330

CONCLUSIE

R.E.C.M. Niessen

in de zaak van

**X**

**tegen**

**de Staatssecretaris van Financiën**

In geschil is of een bevoegdheid tot navordering bestaat ter correctie van aangiftegegevens die, ondanks een daartoe strekkende uitworp van de aangifte, niet zijn onderzocht.

## 1. Procesverloop

1.1. Aan [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) is een navorderingsaanslag IB / PVV<sup>3</sup> 2012 opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 52.727 (hierna: de navorderingsaanslag) en is de aanslag IB / PVV 2013 opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 67.880 (hierna: de aanslag; de aanslag tezamen met de navorderingsaanslag: de belastingaanslagen).

1.2. De belastingaanslagen zijn, na daartegen gemaakt bezwaar, gehandhaafd bij afzonderlijke uitspraken van de Inspecteur<sup>4</sup>.

1.3. Belanghebbende heeft tegen elk van deze uitspraken van de Inspecteur beroep ingesteld bij de Rechtbank<sup>5</sup>. De Rechtbank heeft de beroepen ongegrond verklaard bij gezamenlijke uitspraak.<sup>6</sup>

1.4. Tegen de uitspraak van de Rechtbank heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof<sup>7</sup>. Het Hof heeft het hoger beroep ongegrond bevonden en de uitspraak van de Rechtbank bevestigd.<sup>8</sup>

3 Inkomstenbelasting / premie volksverzekeringen.

4 De inspecteur van de Belastingdienst.

5 De rechtbank Zeeland-West-Brabant.

6 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 juli 2017, nrs. BRE 16/3607 en 16/8330, ECLI:NL:RBZWB:2017:4547.

7 Het gerechtshof 's-Hertogenbosch.

8 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 13 februari 2020, nrs. 17/00643 en 17/00644, ECLI:NL:GHSHE:2020:496,

1.5. Tegen de uitspraak van het Hof heeft belanghebbende tijdig en ook overigens regelmatig beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris<sup>9</sup> heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft gerepliceerd. De Staatssecretaris heeft laten weten niet te zullen dupliceren.

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

### De feiten

2.1. Het Hof heeft de feiten vastgesteld als volgt:

2.1. De (fiscale) partner van belanghebbende, [A] (hierna: de partner), is in 2006 gestart met een eenmanszaak in kinderkleding "[B]" (hierna: de onderneming en/of [B]). Belanghebbende en zijn partner zijn ongehuwd en hebben geen samenlevingsovereenkomst gesloten. Aanvankelijk werd de kinderkleding enkel via een webshop verkocht. In 2008 is gestart met een fysieke winkel in [Q]. In 2009 is de winkel verhuisd naar een grotere ruimte in [Q].

2.2. Voor de financiering van de onderneming zijn in 2008, 2009 en 2010 diverse leningen bij de Rabobank aangegaan, waarvoor belanghebbende mede heeft ondertekend. De zekerheid voor de door de Rabobank verstrekte financieringen bestaat onder meer uit een derde hypothecaire lening op de woning van belanghebbende en zijn partner tot een bedrag van € 75.000, te vermeerderen met rente en kosten tot een bedrag van € 26.250, vastgelegd bij hypotheekakte van 11 maart 2008.

2.3. De resultaten van de onderneming waren in 2006 tot en met 2012 als volgt:

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
€ 3.759	€ 18.144	€ 16.504	- € 63.724	- € 36.509	- € 42.022	- € 12.879

2.4. Op 16 april 2013 is het faillissement van belanghebbendes partner uitgesproken en is de onderneming beëindigd. Na het faillissement heeft belanghebbende de schulden van de onderneming betaald door middel van (onder meer) een verhoging van de hypothecaire lening op de woning.

2.5. Belanghebbende heeft in zijn aangiften IB/PVV 2012 en 2013 een bedrag van respectievelijk € 26.649 en € 60.478 aan negatief resultaat uit overige werkzaamheden aangegeven. De aanslag IB/PVV 2012 is op 18 juli 2014 conform de aangifte opgelegd. Naar aanleiding van de aangifte 2013 heeft de Inspecteur bij brief van 8 oktober 2015 vragen gesteld aan belanghebbende. Belanghebbende heeft met zijn brief van 18 november 2015 daarop verklaard dat de aangegeven negatieve resultaten uit overige werkzaamheden samenhangen met de betaling van de schulden van de onderneming, waarvoor belanghebbende (mede)aansprakelijk is gesteld en dat sprake is van een negatief resultaat uit overige werkzaamheden op grond van artikel 3.91 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: de Wet IB).

2.6. Naar aanleiding van de mondelinge behandeling bij het Hof op 31 augustus 2018 is belanghebbende in staat gesteld het negatieve resultaat uit overige werkzaamheden (€ 30.282 - € 3.633 (vrijstelling terbeschikkingstelling; hierna TBS-vrijstelling) = € 26.649) van het jaar 2012 te specificeren. Deze specificatie luidt als volgt:

- Restantsaldo van een in 2008 bij de ABN (voorheen Fortis)-bank afgesloten krediet dat gebruikt is voor de financiering van de voorraad en inventaris van de onderneming ter grootte van € 13.375;
- Door belanghebbende betaalde inkoopfacturen van de onderneming, aanvulling van het banksaldo van de onderneming en aflossingen van een krediet ter grootte van € 16.907.

2.7. Het voor het jaar 2013 in aanmerking genomen negatieve resultaat uit overige werkzaamheden van € 68.725 - € 8.247 (TBS-vrijstelling) = € 60.478 luidt volgens belanghebbende als volgt:

Datum	Vordering	Bedrag (per saldo)
Januari 2013	Zakelijke lasten uit privé middelen	€ 10.375
Augustus 2013	Aanwending polissen ter aflossing van andere schulden [B]	€ 5.390
Augustus 2013	Verhoging hypothecaire leningen ter aflossing bancaire schulden [B]	€ 51.955
		€ 68.725

<sup>9</sup> De staatssecretaris van Financiën.

2.8. In zijn pleitnota van 14 februari 2019 heeft belanghebbendes gemachtigde de in zijn ogen van belang zijnde feiten als volgt gespecificeerd:

Jaartal	Feit
2006	Start van de onderneming van [A], de webshop waarvan het platform
2007	Verdere groei financieren middels RABO-lening om tevens een fysiek
2008	Inschrijven 3e hypotheek ten behoeve van RABO-bank.
2009	Verhuizing naar grotere winkel in [Q]. RABO-bank leent een extra lening
2010	Omzetting kredietfaciliteit in een leningsdeel en een restantfaciliteit
2012	[X] betaalt een lening aan Fortis terug die gebruikt is in de onderneming
2013	RABO-bank dreigt de hypotheek die zij vanaf 2008 hebben uit te tekenen

2.2. Naar het Hof eveneens heeft vastgesteld, is de aangifte IB / PVV 2012 van belanghebbende uitgeworpen om twee redenen en heeft de Inspecteur hierover verklaard als volgt:

4.6. (...)

Deze uitworpredenen hebben het effect dat het geautomatiseerde proces van afdoening van de aangifte wordt onderbroken en dat de inspecteur de aangifte "handmatig" kan behandelen. De eerste uitworpreden heeft als code W436 en betekent, aldus de Inspecteur, "hoog negatief saldo TBS vermogensbestanddelen". De tweede uitworpreden betreft W442 en betekent, aldus nog steeds de Inspecteur, "beoordeel hoog TBS-verlies". De Inspecteur heeft aangegeven dat uitworpreden W436 door de Regiekamer van de Belastingdienst op 29 januari 2014 is uitgezet voor alle aangiften met deze uitworpreden. Uitworpreden W442 is vanwege beperkte capaciteit voor een deel van de aangiften met deze uitworpreden ook uitgezet. Dit heeft tot gevolg gehad dat de aangifte IB/PVV voor het jaar 2012 geautomatiseerd is afgedaan. (...)

### **Rechtbank Zeeland-West-Brabant**

2.3. Voor de Rechtbank was tussen partijen in geschil of (a) de Inspecteur beschikt over een nieuw feit voor het opleggen van de navorderingsaanslag en (b) de door belanghebbende betaalde bedragen in mindering komen op het resultaat uit overige werkzaamheden. Naar het oordeel van de Rechtbank is het gelijk aan de Inspecteur.

2.4. Ad (a): Uit HR BNB 2010/155<sup>10</sup> en HR BNB 2010/227<sup>11</sup> leidt de Rechtbank af dat de inspecteur niet een ambtelijk verzuim begaat door de aanslag vast te stellen in overeenstemming met de aangifte ondanks hem ter beschikking staande informatie die erop kan duiden dat de aangifte onjuist is, wanneer die informatie ook de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid openlaat dat de aangifte toch juist is. De Rechtbank overweegt dat de enkele omstandigheid dat de aangifte IB / PVV 2012 een (hoog) bedrag aan negatief resultaat uit overige werkzaamheden vermeldt, de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid openlaat dat de aangifte juist is. Hierbij neemt de Rechtbank in aanmerking dat de Inspecteur uit de hem ter beschikking staande informatie niet heeft kunnen afleiden dat dit resultaat verband houdt met een (onzakelijke) borgstelling. Naar het oordeel van de Rechtbank heeft de Inspecteur daarom niet een ambtelijk verzuim begaan.

2.5. Ad (b): De Rechtbank is ervan uitgegaan dat de door belanghebbende betaalde bedragen verband houden met betalingsverplichtingen die zijn partner is aangegaan voor haar onderneming en waarvoor hij mede aansprakelijk is. Naar het oordeel van de Rechtbank heeft de Inspecteur aannemelijk gemaakt dat de borgstelling door belanghebbende haar oorzaak vindt in onzakelijke motieven. Geen zakelijk handelende derde zou bereid zijn geweest zich op gelijke wijze als belanghebbende hoofdelijk borg te stellen voor deze betalingsverplichtingen en geen vergoeding laat zich denken waartegen een dergelijke derde wel daartoe bereid zou zijn geweest, aldus de Rechtbank. In dit verband wijst de Rechtbank erop dat (i) een schriftelijke afspraak tussen belanghebbende en de partner over (de vergoeding voor) de borgstelling ontbreekt, (ii) geen marktonderzoek is verricht bij de uitbreiding van de webshop naar een fysieke winkel, (iii) belanghebbende heeft geweten dat zijn partner geen verhaalsmogelijkheden zou bieden wanneer haar onderneming verlieslatend zou zijn, en (iv) belanghebbende geen marktonderzoek heeft verricht of businessplan heeft overgelegd met betrekking tot de te verwachten resultaten van

<sup>10</sup> Zie voetnoot 23.

<sup>11</sup> Zie voetnoot 24.

de website van die onderneming. Hieraan doet niet af, zo overweegt de Rechtbank tenslotte, dat belanghebbende naar zeggen van de curator van zijn partner € 5.000 zou kunnen ontvangen voor de overdracht van de website, ook omdat schriftelijke afspraken tussen belanghebbende en zijn partner over de verdeling van een dergelijke verkoopopbrengst ontbreken.

### *Gerechtshof 's-Hertogenbosch*

2.6. Voor het Hof houden, voor zover in cassatie van belang, dezelfde geschilpunten partijen verdeeld als die welke hen verdeeld hielden voor de Rechtbank. Ook naar het oordeel van het Hof is het gelijk aan de Inspecteur.

2.7. Ad (a): Evenals de Rechtbank, maakt het Hof uit HR BNB 2010/155 en HR BNB 2010/227 op dat een inspecteur niet een ambtelijk verzuim pleegt als hij bij de beoordeling van de aangifte over informatie beschikt die hem bij een behoorlijke vervulling van zijn aanslagregelende taak redelijkerwijs ertoe zou hebben moeten brengen daarover nadere vragen te stellen maar hij toch de aanslag conform de aangifte oplegt wanneer die informatie ook de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid openlaat dat de aangifte toch juist is. Naar het oordeel van het Hof vermeldt de aangifte IB / PVV 2012, die er overigens verzorgd uitziet en is ingediend door een fiscaal deskundige, weliswaar een (hoog) negatief resultaat uit overige werkzaamheden, maar kan niet de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid worden uitgesloten dat de aangifte wat dit aspect betreft (toch) juist kan zijn.<sup>12</sup> Hieraan doet niet af dat, zoals belanghebbende heeft aangevoerd, de aangifte ondanks de uitworpredenen toch geautomatiseerd is afgedaan, omdat ook dan de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de aangifte wat het (hoge) negatieve resultaat uit overige werkzaamheden betreft juist is.<sup>13</sup>

2.8. Het Hof is van oordeel dat de Inspecteur pas na het opleggen van de primitieve aanslag IB / PVV 2012 heeft beschikt over een nieuw feit voor het opleggen van de navorderingsaanslag, namelijk toen hij op 18 november 2015 informatie ontving waaraan hij de conclusie heeft verbonden dat het aangegeven negatieve resultaat uit overige werkzaamheden in 2012 en 2013 niet aftrekbaar is.<sup>14</sup>

2.9. Het Hof begrijpt de stelling van belanghebbende dat het afdoen van de aangifte op geautomatiseerde wijze ondanks de uitworpredenen in strijd is met het discriminatieverbod, als een beroep op het gelijkheidsbeginsel en verwerpt deze stelling. Volgens het Hof heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt welk aspect van dit beginsel zou zijn geschonden.<sup>15</sup>

2.10. Ad (b): Anders dan de Rechtbank, is het Hof ervan uitgegaan dat de door belanghebbende betaalde bedragen niet verband houden met een borgstelling.<sup>16</sup> Met het betalen van deze bedragen is telkens een regresvordering van belanghebbende op zijn partner ontstaan, die oninbaar is gebleken, aldus het Hof.<sup>17</sup>

2.11. Wel is het Hof met de Rechtbank van oordeel dat de afwaardering van de regresvorderingen niet aftrekbaar is omdat een onzakelijk debiteurenrisico is gelopen.<sup>18</sup> In dit verband stelt het Hof voorop dat het heeft te beoordelen of een onzakelijke lening is ontstaan dan wel een lening onzakelijk is geworden telkens naar het moment waarop belanghebbende het desbetreffende bedrag heeft betaald en dat de Inspecteur hiervoor de bewijslast draagt.<sup>19</sup> Op de gronden die de Rechtbank heeft gehanteerd, is het Hof van oordeel dat de Inspecteur heeft voldaan aan deze bewijslast.<sup>20</sup> Bovendien geldt volgens het Hof op het moment van de betalingen dat de onderneming van de partner van belanghebbende "in zwaar weer" heeft verkeerd, dat hij hiervan op de hoogte is geweest en dat hij desondanks geen rentevergoeding, zekerheden of terugbetalingsverplichting heeft bedongen.<sup>21</sup> Tot slot heeft belanghebbende niet aannemelijk kunnen maken dat hij zakelijke belangen heeft gehad

12 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 13 februari 2020, nrs. 17/00643 en 17/00644, ECLI:NL:GHSHE:2020:496, r.o. 4.7-4.8.

13 Idem, r.o. 4.9.

14 Idem, r.o. 4.10.

15 Idem, r.o. 4.11.

16 Idem, r.o. 4.12-4.14.

17 Idem, r.o. 4.17.

18 Idem, r.o. 4.16.

19 Idem, r.o. 4.17-4.19.

20 Idem, r.o. 4.20-4.21.

21 Idem, r.o. 4.23-4.24.

in die onderneming en dat hij daarom de bedragen heeft betaald met het oog op het verkrijgen van toekomstige inkomsten, aldus het Hof.<sup>22</sup>

### 3. Het geding in cassatie

3.1 Belanghebbende stelt vijf cassatiemiddelen voor, die ik samenvat als volgt:

middel 1 – bevat een rechtsklacht tegen het oordeel van het Hof dat de Inspecteur heeft beschikt over een nieuw feit voor het opleggen van de navorderingsaanslag IB / PVV 2012. Volgens belanghebbende heeft de Inspecteur een ambtelijk verzuim gepleegd door de aangifte niet te beoordelen ondanks de uitworpredenen;

middel 2 – richt een rechtsklacht tegen het verwerpen door het Hof van de stelling dat het afdoen van de aangifte op geautomatiseerde wijze ondanks de uitworpredenen in strijd is met het discriminatieverbod. Belanghebbende meent dat het afdoen van de aangifte op geautomatiseerde wijze ondanks de uitworpredenen neerkomt op een verschil in behandeling tussen vergelijkbare aangiften waarvoor een rechtvaardiging ontbreekt;

middel 3 – acht het oordeel van het Hof onbegrijpelijk dat belanghebbende niet aannemelijk heeft kunnen maken dat hij zakelijke belangen heeft gehad in de onderneming van zijn partner. Volgens belanghebbende heeft het Hof ten onrechte geen acht geslagen op wat hij ter zitting heeft aangevoerd hieromtrent;

middel 4 – klaagt dat het oordeel van het Hof dat een onzakelijk debiteurenrisico is gelopen, onvoldoende is gemotiveerd. Belanghebbende licht toe dat het Hof dit oordeel ten onrechte niet heeft gegrond op gedragingen van hem in de hoedanigheid van crediteur; en

middel 5 – betoogt dat het Hof ten onrechte niet heeft gerespondeerd op stellingen van belanghebbende.

3.2. Ik begin met het bespreken van de casuïstiek van de niet onwaarschijnlijke mogelijkheid van een juiste aangifte en de zogenoemde 'uitworp van de aangifte' (zie 3.3-3.13). Vervolgens behandel ik de middelen (zie 3.14-3.27).

#### *De niet onwaarschijnlijke mogelijkheid van een juiste aangifte*

3.3. Indien op enig moment het vermoeden ontstaat dat een aanslag is vastgesteld tot een te laag bedrag, zoals hier het vermoeden is ontstaan dat de primitieve aanslag IB / PVV 2012 het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden van belanghebbende vaststelt tot een te laag bedrag, dan biedt de eerste volzin van artikel 16, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) een inspecteur de bevoegdheid om de te weinig geheven belasting na te vorderen. De AWR verbindt voorwaarden aan het uitoefenen van deze bevoegdheid, waaronder de voorwaarde dat het ontstane vermoeden berust op een feit dat navordering rechtvaardigt.

3.4. Een zogeheten nieuw feit rechtvaardigt navordering van de daardoor te weinig geheven belasting.<sup>23</sup> De tweede volzin van artikel 16, lid 1, AWR omschrijft wanneer een feit niet heeft te gelden als 'nieuw', namelijk "[e]en feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn (...)". Als een inspecteur een feit dat hem redelijkerwijs bekend had kunnen zijn of zelfs bekend was, niet betreft in het vaststellen van de primitieve aanslag, dan begaat hij een ambtelijk verzuim, dat navordering belet van de belasting die te weinig is geheven ter zake van het desbetreffende feit.<sup>24</sup>

3.5. De voorliggende zaak is één van de vele gevallen waarin de vraag of een feit de inspecteur redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, zich toespitst op een gegeven dat de belastingplichtige verstrekt bij zijn of haar aangifte. Voor dergelijke aangiftegegevens heeft als uitgangspunt te gelden dat een

<sup>22</sup> Idem, r.o. 4.25.

<sup>23</sup> Daarnaast is navordering gerechtvaardigd in gevallen waarin te weinig belasting is geheven doordat (a) de belastingplichtige te kwader trouw is (artikel 16, lid 1, tweede volzin, AWR); (b) een voorlopige aanslag, een voorheffing, een voorlopige teruggaaf of een voorlopige verliesverrekening ten onrechte of tot een onjuist bedrag is verrekend (artikel 16, lid 2, onder a, AWR); (c) de verhouding waarin gemeenschappelijke inkomens- en vermogensbestanddelen opkomen bij de belastingplichtige en diens partner onvolkomen is (artikel 16, lid 2, onder b, AWR); en (d) een (belasting)aanslag ten onrechte achterwege is gebleven of tot een te laag bedrag is vastgesteld als gevolg van – kort gezegd – een kenbare fout (artikel 16, lid 2, onder c, AWR). In feitelijke aanleg heeft de Inspecteur niet gesteld dat (ook) één van deze navorderingsgronden zich voordoet in de voorliggende zaak. Dan moet in cassatie ervan worden uitgegaan dat de navorderingsaanslag niet (mede) berust op deze gronden. Daarom abstraheer ik in deze conclusie van die gevallen.

<sup>24</sup> Vergelijk Hoge Raad 15 juni 2018, nr. 17/01894, na conclusie A-G IJzerman, ECLI:NL:HR:2018:797,



inspecteur deze gegevens niet hoeft te onderwerpen aan nader onderzoek maar mag aannemen dat deze gegevens juist zijn. Ter illustratie noem ik HR BNB 2010/155.<sup>25</sup> In dit arrest gaat het om een aangifte die een gerenseioneerde, aftrekbare lijfrentepremie en niet-gerenseioneerde, niet-aftrekbare lijfrentepremie bevat. Het arrest beslist dat het ontbreken van een renseignement niet zonder meer reden hoeft te zijn voor gereede twijfel aan de aftrek:

3.3.2. Bij kennisneming met normale zorgvuldigheid van belanghebbendes aangifte zou de Inspecteur bemerkt hebben dat voor slechts een gedeelte van de afgetrokken lijfrentepremies een renseignement van een verzekeraar voorhanden was. Dat enkele feit zou voor de Inspecteur echter nog geen reden behoeven te zijn geweest om aan de juistheid van de in het aangiftebiljet opgenomen aftrekpost in redelijkheid te twifelen, indien er voor het ontbreken van een zodanig renseignement ook een andere, niet onwaarschijnlijke verklaring mogelijk was. Dit laatste is, naar in cassatie moet worden aangenomen, het geval. De Inspecteur heeft immers gesteld dat de renseignering van aftrekbare lijfrentepremies door de verzekeraars ten tijde van het vaststellen van belanghebbendes primitieve aanslag verre van volledig was; belanghebbende heeft daartegenover slechts gesteld dat de renseignementen betrouwbaar waren, en heeft de stelling van de Inspecteur met betrekking tot de onvolledigheid van de renseignering niet weersproken.

3.6. Voorts noem ik HR BNB 2010/227.<sup>26</sup> Een gemoedsbezwaarde belastingplichtige vermeldt betaalde ziektekosten in de aangifte en ontvangen giften in de als bijlage bij de aangifte overgelegde jaarrekening van zijn onderneming. In geschil is of het vermoeden dat de ziektekosten niet drukken, berust op een ambtelijk verzuim. Het gerechtshof oordeelt van niet. Het arrest beslist:

3.3.3. Hiermee heeft het Hof kennelijk bedoeld te oordelen dat de Inspecteur, indien hij met een normale zorgvuldigheid kennis zou hebben genomen van de inhoud van de aangifte, in redelijkheid niet behoorde te twifelen aan de juistheid van de daarin gevraagde ziektekostenaftrek. In dit oordeel ligt besloten dat de Inspecteur in redelijkheid geen aanleiding tot twijfel hoefde te vinden in (a) de mogelijkheid dat belanghebbende met het oog op de ziektekosten financiële steun had gekregen van de leden van zijn geloofsgemeenschap en (b) de niet nader toegelichte vermelding van ontvangen giften in een bijlage bij belanghebbendes aangifte, omdat er desondanks een niet onwaarschijnlijke mogelijkheid bestond dat de door belanghebbende gemaakte ziektekosten op hem drukten.

3.3.4. Aldus opgevat geeft 's Hof's oordeel geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is ook niet onvoldoende gemotiveerd.

3.7. Beide arresten brengen de niet onwaarschijnlijke verklaring dan wel mogelijkheid van een juiste aangifte onder woorden in de casuïstiek van de in die arresten voorgelegde gevallen. In HR BNB 2013/181 formuleert de Hoge Raad dienaangaande een vuistregel, onder verwijzing naar beide voor(af)gaande arresten:<sup>27</sup>

3.3.2. (...)

Bij de beoordeling van de vraag of de inspecteur een ambtelijk verzuim heeft begaan, komt het er in een geval als het onderhavige op aan of die inspecteur, na met een normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de inhoud van de aangifte, en mede gelet op de overige in aanmerking komende omstandigheden van het geval, aan de juistheid van enig daarin opgenomen gegeven in redelijkheid behoorde te twifelen. Voor twijfel is geen aanleiding indien de niet onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de in de aangifte opgenomen gegevens juist zijn (...).

3.8. Nadien is de vuistregel verfijnd in twee arresten van 11 september 2020.<sup>28</sup> In geschil is of een inspecteur mag navorderen ter zake van een voordeel uit de vervreemding(en) die artikel 4.16, lid 1, onder e, van de Wet inkomstenbelasting 2001 fingeert voor de overgang krachtens erfrecht van aandelen die tot een aanmerkelijk belang behoren. De aangiften van zowel de vrouw als wijlen de man vermelden een aanmerkelijk belang maar niet een dergelijk vervreemdingsvoordeel, hoewel de aangifte van wijlen de man is ingediend op een zogeheten F-biljet (het aangifteformulier voor het jaar van overlijden) en de aangifte voor de erfbelasting ter zake van het overlijden van de man is binnengekomen

25 Hoge Raad 12 maart 2010, nr. 08/04868, ECLI:NL:HR:2010:BL7165,

26 Hoge Raad 16 april 2010, nr. 08/05088, na conclusie A-G Van Ballegooijen, ECLI:NL:HR:2010:BJ9082,

27 Hoge Raad 31 mei 2013, nrs. 11/03452 en 11/03456, na conclusie A-G IJzerman, ECLI:NL:HR:2013:BX7184,

28 Hoge Raad 11 september 2020, nr. 18/03849, ECLI:NL:HR:2020:1410,

vóór die aangiften. Naar het oordeel van het gerechtshof heeft de inspecteur een ambtelijk verzuim begaan. De Hoge Raad casseert:

3.3. Het Hof heeft aan zijn oordeel dat de Inspecteur een ambtelijk verzuim heeft begaan ten grondslag gelegd de omstandigheid dat de aanmerkelijke kans bestond dat een voordeel uit de fictieve vervreemding van het aanmerkelijk belang in aanmerking zou moeten worden genomen. De aanwezigheid van die aanmerkelijke kans sluit echter niet uit dat de niet onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de aangifte juist is. Met zijn oordeel heeft het Hof een onderzoeksplicht van de Inspecteur aangenomen die verder gaat dan voortvloeit uit [de regel van HR BNB 2013/181; A-G]. (...)

#### *Uitworp van de aangifte*

3.9. HR BNB 2018/147 betreft een geval waarin een belastingplichtige aangifte doet met een door de Belastingdienst daartoe ter beschikking gesteld aangifteprogramma, dat automatisch toepassing geeft aan de inkomensafhankelijke combinatiekorting (iack) nadat de belastingplichtige heeft aangegeven in aanmerking te komen voor zelfstandigenaftrek.<sup>29</sup> De aangifte wordt 'uitgeworpen'; de 'uitworpreden' vermeldt dat het saldo van de fiscale winstberekening niet is ingevuld en dat mogelijk ten onrechte ondernemers- en/of ondernemingsfaciliteiten zijn geclaimd. De inspecteur beoordeelt de uitworpreden en corrigeert zowel de zelfstandigen- als de startersaftrek, maar niet de iack. De correctie daarvan volgt niet eerder dan bij navorderingsaanslag. Het arrest overweegt hierover:

2.3.3. De vastgestelde feiten houden in dat de Inspecteur al bij de aanslagregeling een melding had gekregen die hem aanleiding had behoren te geven voor onderzoek naar hetgeen in de aangifte was vermeld en van belang was voor het al dan niet toekennen van 'ondernemersfaciliteiten'. Bij een behoorlijke taakvervulling had dat onderzoek niet beperkt mogen zijn tot de vraag of belanghebbende in aanmerking kwam voor de zelfstandigen- of de startersaftrek, maar zou de Inspecteur tevens hebben behoren vast te stellen of de met toekenning van die zelfstandigenaftrek rechtstreeks verband houdende iack terecht was verleend.

2.3.4. Het achterwege blijven van dat onderzoek moet worden aangemerkt als een verwijtbaar onjuist inzicht van de Inspecteur dat niet met toepassing van artikel 16, lid 2, aanhef en letter c, AWR kan worden hersteld.

3.10. Navorderen tot correctie van de iack is dus te laat: door niet de iack te onderzoeken ondanks het rechtstreekse verband met de zelfstandigen- en startersaftrek heeft de inspecteur een beoordelingsfout begaan. Uit de aangehaalde overwegingen volgt evenwel dat de onderzoeksplicht van de inspecteur zich mede uitstrekt tot de toepassing van de zelfstandigen- en startersaftrek. Immers, de uitworpreden "[had] aanleiding behoren te geven voor onderzoek" dat "niet beperkt [had] mogen zijn" tot deze aftrekken.

3.11. De niet onwaarschijnlijke mogelijkheid van een juiste aangifte doet in HR BNB 2018/147 niet af aan het aannemen van een onderzoeksplicht van de inspecteur voor wat betreft de zelfstandigen- en startersaftrek. Zie dienaangaande onderdeel 3.19 hierna. Blijkens het arrest wordt zonder meer een onderzoek van de inspecteur gevergd naar aanleiding van hetgeen is vermeld als uitworpreden. Hierbij merk ik op dat een uitworpreden niet per se betekent dat het desbetreffende aangiftegegeven onjuist is; zoals het arrest vermeldt, wordt een risico – en dus een mogelijke onjuistheid in dit aangiftegegeven – signaleerd.

3.12. In HR BNB 2018/147 wordt het achterwege blijven van onderzoek waar een onderzoeksplicht bestaat, aangemerkt als een beoordelingsfout waarvoor artikel 16, lid 2, onder c, AWR niet een bevoegdheid tot herstel biedt. Daarvoor biedt artikel 16, lid 1, AWR net zo min een bevoegdheid tot herstel.<sup>30</sup>

3.13. Weijers leidt dan ook uit HR BNB 2018/147 af:<sup>31</sup>

(...) dat bij een uitgeworpen aangifte in ieder geval de reden van uitworp en de daarmee rechtstreeks samenhangende posten moeten worden gecontroleerd. (...) Die uitkomst lijkt goed aan te sluiten bij de meer algemene insteek van de wetgever, namelijk dat de wetswijziging 'geen vrijbrief is voor de Belastingdienst om slordig te handelen, maar dat de Belastingdienst daarentegen de hoogste mate van zorgvuldigheid zal blijven betrachten' (Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 8, p. 49).

<sup>29</sup> Zie voetnoot 22.

<sup>30</sup> Zie Hoge Raad 27 juni 2014, nr. 13/02194, na conclusie A-G IJzerman, ECLI:NL:HR:2014:1529,

<sup>31</sup>

### Beoordeling van de middelen

3.14. Middel 1 houdt in dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de Inspecteur niet een ambtelijk verzuim heeft gepleegd, althans dat het ten onrechte een nieuw feit aanwezig heeft geoordeeld. Uit de toelichting van het middel volgt dat het niet onderzoeken van de uitworpredenen volgens belanghebbende een ambtelijk verzuim betekent waardoor de eventuele niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid dat de aangifte IB / PVV 2012 toch juist kan zijn, in de 'beslisboom' niet meer aan de orde komt. Belanghebbende beroept zich hierbij op HR BNB 2018/147 dat hierboven is besproken.

3.15. Het Hof heeft – in cassatie onbestreden – vastgesteld dat, ondanks te zijn 'uitgeworpen', de aangifte is behandeld op geautomatiseerde wijze en de Inspecteur niet de desbetreffende uitworpredenen heeft onderzocht, klaarblijkelijk (deels) om capaciteitsbeperkingen (zie 2.2). Daarmee verschilt het voorliggende geval mijns inziens niet in relevant opzicht van dat in HR BNB 2018/147. Weliswaar is in het geval van dat arrest uitsluitend onderzoek achterwege gebleven naar een aangiftegegeven dat rechtstreeks verband houdt met de uitworpreden (namelijk: de iack) terwijl de uitworpreden zelf wél is onderzocht (namelijk de zelfstandigen- en startersaftrek) en is hier onderzoek achterwege gebleven naar de uitworpreden(en), maar dit verschil is zonder betekenis voor de onderzoeksplicht van de inspecteur. Deze plicht omvat blijkens HR BNB 2018/147 zowel de uitworpreden als de daarmee rechtstreeks verband houdende aangiftegegevens (zie 3.10). Laat de inspecteur onderzoek na waar een plicht daartoe bestaat, dan begaat hij opnieuw blijkens HR BNB 2018/147 een beoordelingsfout waarvoor een bevoegdheid tot navordering ontbreekt (zie 3.12), zoals in het geval van dat arrest voor de iack en zoals hier voor het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden.

3.16. Bovendien zou ik menen dat voor de inspecteur die een niet navorderbare beoordelingsfout begaat door een rechtstreeks met een uitworpreden verband houdend aangiftegegeven niet te beoordelen, te meer heeft te gelden dat hij een niet navorderbare beoordelingsfout begaat door de uitworpreden zelf geheel niet te beoordelen. Dat heeft mijns inziens ook te gelden voor het voorliggende geval, waarin één van de uitworpredenen een risico signaleert in een hoog negatief saldo van tot een terbeschikkingstelling behorende vermogensbestanddelen (zie 2.2). Het heeft mijns inziens eens te meer te gelden wanneer de andere uitworpreden een zodanig risico signaleert in een hoog verlies uit terbeschikkingstelling dat de Inspecteur met klem wordt geïnstrueerd specifiek dit verlies te beoordelen (zie 2.2).

3.17. Klaarblijkelijk is hier noch de ene noch de andere uitworpreden onderzocht als gevolg van capaciteitsbeperkingen. Het Hof heeft niet vastgesteld om welke beperkingen het gaat. Blijkens een brief van de staatssecretaris van Financiën aan het parlement moet het ervoor worden gehouden dat die beperkingen samenhangen met beleidskeuzes ten aanzien van de beschikbare middelen.<sup>32</sup>

3.18. Ten overvloede merk ik op dat volgens oudere rechtspraak doorgaans onderzoek naar een uitworpreden kan worden uitgesteld als gevolg van capaciteitsbeperkingen tot een later moment; het achterwege blijven van onderzoek kan hoogstens worden gerechtvaardigd wanneer de aanslagtermijn als gevolg van (verder) uitstel dreigt te verstrijken.<sup>33</sup> Dienaangaande is niets gesteld en de door het Hof vastgestelde – en in cassatie onbestreden – feiten wijzen niet op een dreigende termijnoverschrijding: de primitieve aanslag IB / PVV 2012 is opgelegd met dagtekening 18 juli 2014 (zie 2.1).

3.19. Het Hof heeft de Inspecteur niettemin bevoegd geacht tot navordering op de grond dat niet de niet onwaarschijnlijke mogelijkheid kan worden uitgesloten dat de aangifte IB / PVV 2012 (toch) juist is. In HR BNB 2018/147 speelde deze kans in het oordeel geen rol, naar mag worden aangenomen omdat hij niet aanwezig was.<sup>34</sup>

3.20. In de onderhavige zaak heeft het Hof geoordeeld dat die kans wel bestaat zodat van een ambtelijk verzuim geen sprake is. Middel 1 beroept zich op HR BNB 2018/147 en impliceert dat het verzuimen van de verplichting om de uitworpredenen te onderzoeken, met zich brengt dat ongeacht de eventuele 'niet-onwaarschijnlijke kans' niet sprake is van een nieuw feit.

3.21

In HR BNB 2018/147 is geoordeeld dat de uitworp een verplichting voor de inspecteur tot onderzoek meebrengt. Daarmee is al gegeven dat het niet daaraan voldoen een verzuim betekent. Dit oordeel

<sup>32</sup> Zie rapport Algemene Rekenkamer,

<sup>33</sup> Vergelijk Hoge Raad 18 november 1925,

<sup>34</sup> Zie punt 5 van de annotatie van Haas in

onderschrijf ik. De uitworp houdt in dat de inspecteur door de dienstleiding langs de weg van de door deze geprogrammeerde algoritmes erop wordt gewezen dat een onderdeel van de aangifte ‘verdacht’ is en aandacht dient te krijgen. Het signaal indiceert dat nu juist niet sprake is van de niet onwaarschijnlijke kans dat de aangifte juist is.

3.22. Hieruit volgt dat middel 1 slaagt.

3.23. Middel 2 betoogt dat het Hof ten onrechte de stelling heeft verworpen dat het afdoen van de aangifte op geautomatiseerde wijze ondanks de uitworpredenen in strijd is met het discriminatieverbod. Het Hof heeft deze stelling verworpen op de grond dat belanghebbende niet heeft gesteld en niet aannemelijk heeft gemaakt welk aspect van het gelijkheidsbeginsel zou zijn geschonden.<sup>35</sup> Daarmee berust de verwerping op de uitleg van wat belanghebbende heeft aangevoerd voor het Hof en op de waardering van wat hij heeft aangedragen als bewijsmiddelen. Die uitleg en waardering zijn voorbehouden aan het Hof als feitenrechter. Zij zijn niet onbegrijpelijk. Hierbij neem ik in aanmerking dat belanghebbende naar zijn zeggen niet heeft kunnen inschatten of sprake is geweest van een schending van het discriminatieverbod.<sup>36</sup> Middel 2 faalt derhalve.

3.24. Uit het beroepschrift in cassatie begrijp ik dat de overige middelen worden voorgesteld voor zowel de navorderingsaanslag als de aanslag. Ik bespreek deze middelen voor beide, maar merk op dat zij voor de navorderingsaanslag (en middel 2) geen behandeling behoeven als de Hoge Raad met mij van opvatting is dat middel 1 tot cassatie leidt.

3.25. Middel 3 bestrijdt als onbegrijpelijk het oordeel van het Hof dat belanghebbende niet aannemelijk heeft kunnen maken dat hij zakelijke belangen heeft gehad in de onderneming van zijn partner. Voor dit oordeel acht het Hof redengevend dat de Inspecteur heeft betwist dat belanghebbende rechthebbende van de voor de webwinkel benodigde software is, belanghebbende tegenover deze betwisting niets anders heeft aangevoerd dan dat de verwachte opbrengst voor overdracht van de website naar zeggen van de curator € 5.000 bedraagt en de Inspecteur onweersproken heeft gesteld dat uit de aangiften van belanghebbende niet blijkt van een opbrengst uit de verkoop van software.<sup>37</sup> Anders dan het middel veronderstelt, heeft het Hof daarmee aan dit oordeel niet uitsluitend ten grondslag gelegd dat de verwachte verkoopopbrengst naar zeggen van de curator € 5.000 bedraagt. Dat oordeel is dus niet onvoldoende gemotiveerd of onbegrijpelijk. Ook middel 3 faalt.

3.26. Middel 4 bestrijdt als onvoldoende gemotiveerd het oordeel van het Hof dat een onzakelijk debiteurenrisico is gelopen. Het betoogt dat het Hof dit oordeel ten onrechte niet heeft gegrond op gedragingen die belanghebbende heeft verricht in de hoedanigheid van crediteur. Voor het antwoord op de vraag of een (regres)vordering die is verstrekt aan een met de belastingplichtige verbonden persoon voor het behalen van belastbare winst, al dan niet een onzakelijke lening is, zoals hier, is beslissend of de belastingplichtige een debiteurenrisico heeft aanvaard dat zijn oorzaak vindt in de persoonlijke betrekkingen tussen de belastingplichtige en de met hem verbonden persoon.<sup>38</sup> Hier komt het dus aan op het handelen of nalaten van belanghebbende jegens zijn partner dat is ingegeven door de persoonlijke betrekkingen tussen beiden. Klaarblijkelijk is het Hof uitgegaan van dezelfde opvatting. Het heeft namelijk als oordeel tot uitdrukking gebracht dat het aannemelijk acht dat onder de omstandigheden van dit geval geen zakelijk handelende derde bereid zou zijn geweest de betalingen te verrichten waaruit de regresvorderingen zijn ontstaan en zich niet een vergoeding laat denken waaronder een dergelijke derde wel ertoe bereid zou zijn geweest deze regresvorderingen te verstrekken. Het Hof heeft dit oordeel (onder meer) erop gegrond dat op het moment van die betalingen de onderneming van de partner van belanghebbende “in zwaar weer” heeft verkeerd, belanghebbende hiervan heeft geweten en hij desondanks geen zekerheden heeft bedongen.<sup>39</sup> Dat oordeel getuigt dus niet van een onjuiste rechtsopvatting en is ook niet onvoldoende gemotiveerd. Het middel kan derhalve niet tot cassatie leiden.

3.27. Middel 5 verwijt het Hof niet te hebben gerespondeerd op stellingen van belanghebbende. In dit verband verwijst belanghebbende naar stellingen waarmee hij voor het Hof heeft betwist dat sprake is van een ongebruikelijke terbeschikkingstelling.<sup>40</sup> Het Hof heeft geoordeeld dat deze stellingen

35 Zie voetnoot 6, r.o. 4.11.

36 Zie punten 18 en 19 van het hoger-beroepschrift van belanghebbende.

37 Zie voetnoot 6, r.o. 4.25.

38 Vergelijk Hoge Raad 22 april 2016, nr. 15/03701, ECLI:NL:HR:2016:703,

39 Zie voetnoot 6, r.o. 4.20-4.24.

40 Zie punten 5-7 van het hoger-beroepschrift.

geen bespreking behoeven op de grond dat zij een standpunt betwisten dat de Inspecteur niet heeft ingenomen.<sup>41</sup> Middel 5 stoelt dus op een onjuiste lezing van de uitspraak en faalt derhalve eveneens.

#### **4. Conclusie**

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond dient te worden verklaard voor zover het betrekking heeft op de navorderingsaanslag IB / PVV 2012 en ongegrond dient te worden verklaard voor het overige.

De Procureur-Generaal bij de  
Hoge Raad der Nederlanden  
Advocaat-Generaal

---

<sup>41</sup> Zie voetnoot 6, r.o. 4.27.