

Gedeeltelijke vrijspraak in strafzaak. Onschuldpresumptie. Bewijs in fiscale zaak met betrekking tot handelingen waarvoor vrijgesproken

HR 31-01-2020, ECLI:NL:HR:2020:140, m.nt. G.J.M.E. de Bont

Essentie

Gedeeltelijke vrijspraak in strafzaak. Onschuldpresumptie. Bewijs in fiscale zaak met betrekking tot handelingen waarvoor vrijgesproken

Samenvatting

Tegen belanghebbende is strafvervolg ingesteld. In de strafzaak is bewezen verklaard dat belanghebbende in 1994-1996 te Amsterdam opzettelijk handelshoeveelheden hasjiesj heeft verkocht. Belanghebbende is voor het overige vrijgesproken. Later is het door belanghebbende wederrechtelijk verkregen voordeel vastgesteld. Belanghebbende heeft het daarmee gemoeide bedrag in 2007 betaald. De Inspecteur heeft aan belanghebbende voor 1994-1997 aanslagen IB/PVV en voor 1995, 1997 en 1998 aanslagen vermogensbelasting opgelegd. Daarbij heeft de Inspecteur zich gebaseerd op informatie uit de strafzaak en ontnemingszaak.

Voor het Hof was onder meer in geschil of de aanslagen te hoog zijn vastgesteld.

HR: Het door de staatssecretaris voorgestelde middel faalt voor zover het is gericht tegen het oordeel van het Hof dat, gelet op het verband tussen de strafzaak en de procedure over de aanslagen, het in het EVRM neergelegde vermoeden van onschuld ten aanzien van de feiten waarvan belanghebbende is vrijgesproken, zich ook uitstrekt tot de procedure over de aanslagen. Het Hof heeft uit dat oordeel echter ten onrechte afgeleid dat het standpunt van de Inspecteur, inhoudende dat belanghebbende behalve met de handel in hasjiesj waarvoor hij strafrechtelijk is veroordeeld ook inkomen heeft genoten uit en vermogen heeft gegenereerd met activiteiten waarvan hij in de strafzaak is vrijgesproken, niet kan worden gevolgd zonder in strijd te komen met dat vermoeden van onschuld. Een vrijspraak door de strafrechter hoeft niet eraan in de weg te staan dat de desbetreffende gedragingen als gevolg van minder strenge bewijsregels of op grond van aanvullend bewijs door de belastingrechter bewezen worden verklaard, mits de rechterlijke autoriteiten geen twijfel doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak in de strafzaak.

Uitspraak

ARREST

In de zaak van
de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN
tegen

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 27 november 2018, nrs. 16/00578 t/m 16/00584, op het hoger beroep van de Inspecteur en het incidentele hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Noord-Holland (nrs. HAA 15/345 tot en met HAA 15/350 en HAA 15/352) betreffende de aan belanghebbende voor de jaren 1994 tot en met 1997 opgelegde aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen, de voor de jaren 1995, 1997 en 1998 opgelegde aanslagen in de vermogensbelasting en de daarbij gegeven beschikkingen inzake heffingsrente. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend. Hij heeft ook voorwaardelijk incidenteel beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie en het geschrift waarbij voorwaardelijk incidenteel beroep in cassatie is ingesteld, zijn aan dit arrest gehecht en maken daarvan deel uit.

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

De Staatssecretaris heeft in het principale beroep een conclusie van repliek ingediend. Belanghebbende heeft in het principale beroep een conclusie van dupliek ingediend.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 30 oktober 2019 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het principale beroep in cassatie en ongegrondverklaring van het incidentele beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2019:1104). Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1

Tegen belanghebbende is vervolging ingesteld wegens verdenking van handel in verdovende middelen en deelname aan een criminele organisatie. In die strafzaak is bewezen verklaard dat belanghebbende in de periode van 1 april 1994 tot en met 9 december 1996 te Amsterdam opzettelijk handelshoeveelheden hashish heeft verkocht. Belanghebbende is in die strafzaak vrijgesproken van hetgeen hem overigens ten laste is gelegd. Later is het door belanghebbende wederrechtelijk verkregen voordeel vastgesteld op fl. 1.038.000 (€ 471.023,86). Belanghebbende heeft dit bedrag in 2007 betaald.

2.1.2

De Inspecteur heeft aan belanghebbende voor de jaren 1994 tot en met 1997 aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en voor de jaren 1995, 1997 en 1998 aanslagen in de vermogensbelasting opgelegd. Daarbij heeft de Inspecteur zich gebaseerd op informatie uit de hiervoor in 2.1.1 vermelde strafzaak en ontnemingszaak.

2.2.1

Voor het Hof was onder meer in geschil of de in 2.1.2 vermelde aanslagen te hoog zijn vastgesteld. Het Hof heeft, voor zover in cassatie van belang, als volgt geoordeeld.

2.2.2

De procedure over de aanslagen heeft onmiskenbaar een voldoende band ('link') met de strafzaak. Daarom strekt, gelet op het arrest van het EHRM van 23 oktober 2014 in de zaak van Melo Tadeu^[1], het uit de vrijspraak voortvloeiende vermoeden van onschuld als bedoeld in artikel 6, lid 2, EVRM, zich in zoverre ook uit tot de procedure over de aanslagen. Dit staat weliswaar niet eraan in de weg dat in laatstgenoemde procedure in het licht van een andere (lichtere) bewijslast en/of bewijslastverdeling en/of aanvullend bewijs andere feiten komen vast te staan dan in de strafzaak. Daarbij heeft echter steeds te gelden dat de motivering van de door het Hof te nemen beslissing en de gebruikte bewoordingen geen twijfel mogen doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak. Het vermoeden van onschuld opgeroepen door een vrijspraak brengt mee dat zelfs het uiten van vermoedens met betrekking tot de onschuld van de betrokkene niet langer toelaatbaar is.

2.2.3

Het standpunt van de Inspecteur komt erop neer dat belanghebbende behalve met de handel in hashish ter zake waarvan hij is veroordeeld, ook inkomsten heeft genoten uit (en vermogen heeft gegenereerd met) activiteiten waarvan hij in de strafzaak is vrijgesproken. Aangezien de Inspecteur zijn standpunt in essentie baseert op het bewijsmateriaal dat in het strafrechtelijk onderzoek is verzameld en dat onderzoek heeft geleid tot strafvervolging, ziet het Hof geen mogelijkheid dat standpunt te volgen zonder in strijd te komen met het op grond van artikel 6, lid 2, EVRM te respecteren vermoeden van onschuld. Het Hof zal de juistheid van de aanslagen dan ook beoordelen voor zover de veroordeling in de strafzaak, het in de periode van 1 april 1994 tot en met 9 december 1996 verkopen van hashish, daartoe ruimte biedt.

3. Beoordeling van het in het principale beroep voorgestelde middel

3.1

Het middel bevat onder meer klachten tegen de hiervoor in 2.2.2 en 2.2.3 weergegeven oordelen van het Hof.

3.2

Het middel faalt voor zover het klachten richt tegen het oordeel van het Hof dat, gelet op het verband tussen de strafzaak en de procedure over de aanslagen, het in artikel 6, lid 2, EVRM neergelegde vermoeden van onschuld ten aanzien van de feiten waarvan belanghebbende is vrijgesproken, zich ook uitstrekt tot de procedure over de aanslagen. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie art. 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

3.3

Het Hof heeft uit zijn in 3.2 weergegeven oordeel ten onrechte afgeleid dat het standpunt van de Inspecteur, inhoudende dat

belanghebbende behalve met de handel in hashish waarvoor hij strafrechtelijk is veroordeeld ook inkomen heeft genoten uit en vermogen heeft gegenereerd met activiteiten waarvan hij in de strafzaak is vrijgesproken, niet kan worden gevolgd zonder in strijd te komen met dat vermoeden van onschuld. Een vrijspraak door de strafrechter hoeft immers niet eraan in de weg te staan dat de gedragingen waarvan belanghebbende door de strafrechter is vrijgesproken, als gevolg van minder strenge bewijsregels of op grond van aanvullend bewijs door de belastingrechter bewezen worden verklaard, mits de rechterlijke autoriteiten door hun optreden, de motivering van hun beslissing of de door hen gebruikte bewoordingen geen twijfel doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak in de strafzaak.^[2] Het Hof diende dan ook met inachtneming hiervan per bestreden aanslag – op basis van de fiscale bewijsregels en aan de hand van de wederzijdse stellingen van partijen en het in het geding gebrachte bewijsmateriaal – te beoordelen in hoeverre de aanslagen juist zijn. Dat is in het bestreden oordeel miskend. In zoverre slaagt het middel.

3.4

De bestreden uitspraak kan niet in stand blijven. De overige klachten van het middel behoeven geen behandeling. Verwijzing moet volgen.

4. Beoordeling van de in het voorwaardelijke incidentele beroep in cassatie voorgestelde middelen

4.1

Middel I bevat onder meer de klacht dat het Hof ten onrechte, dan wel onvoldoende gemotiveerd heeft beslist dat belanghebbende voor het jaar 1994 niet de vereiste aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen heeft ingediend. Deze klacht mist feitelijke grondslag en kan daarom niet tot cassatie leiden. Het Hof is (in rechtsoverweging 4.4.1 van de bestreden uitspraak) slechts veronderstellenderwijs ervan uitgegaan dat belanghebbende die aangifte niet heeft gedaan.

4.2

De overige klachten van de middelen kunnen evenmin tot cassatie leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie art. 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

5. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

6. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het principale beroep in cassatie gegrond,
- verklaart het incidentele beroep in cassatie ongegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof, en
- verwijst het geding naar het Gerechtshof Den Haag ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest.

Voorgaande uitspraak

HOF Amsterdam, Vierde Meerv. belastingk., 27 november 2018 (Nr. 16/0578 t/m 16/0584)

Uitspraak

op het hoger beroep en het incidenteel hoger beroep enz.;
tegen de uitspraak van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) van 16 november 2016 in de zaken met kenmerken HAA 15/345 tot en met HAA 15/350 en HAA 15/352 in het geding enz.;

1. (...)

4. Beoordeling van het geschil

Het principaal en het incidenteel hoger beroep leent zich voor gemeenschappelijke behandeling.

4.1.

De inspecteur heeft tijdig hoger beroep ingesteld. De omstandigheid dat de door het Hof gestelde termijn voor het motiveren van het hoger beroep met één dag is overschreden geeft het Hof geen aanleiding het hoger beroep niet-ontvankelijk te verklaren.

4.2.

Het Hof verwerpt het betoog van belanghebbende inhoudende dat in het licht van het onder 2.8. geciteerde besluit de vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel (in zoverre) aan belastingheffing in de weg staat. Het besluit kan naar het oordeel van het Hof in redelijkheid niet anders worden gelezen dan dat het ontnemen van wederrechtelijk verkregen voordeel alleen dan (in zoverre) belastingheffing belet indien de desbetreffende vordering onherroepelijk is komen vast te staan, alleen dan is immers sprake van een 'ontnomen' voordeel. Nu ten tijde van het opleggen van de onderhavige belastingaanslagen de ontnemingsvordering nog niet onherroepelijk vast stond, stond de vordering niet aan belastingheffing ter zake van het wederrechtelijk voordeel in de weg en is met de ontnemingsvordering voldoende rekening gehouden door deze in aanmerking te nemen bij de belastingheffing over het jaar van betaling daarvan (2007).

4.3. De beslissingen van de strafkamer van het Hof en het vermoeden van onschuld (artikel 6 lid 2 EVRM)

4.3.1.

De door de inspecteur opgelegde aanslagen – voor zover zij door belanghebbende worden betwist – zijn, naar volgt uit de zogenaamde 'afwijkingsbrieven' (bijlagen 1.5, 3.5, 5.5. en 7.4 bij het verweerschrift in eerste aanleg) alle gebaseerd op de door de inspecteur aanwezig geachte, door belanghebbende niet aangegeven, inkomens- en vermogensbestanddelen verkregen en gegenereerd door betrokkenheid bij grootschalige invoer van en handel in verdovende middelen. De inspecteur baseert zich daartoe op het door het Kernteam Randstad Noord & Midden (KTR) ingesteld strafrechtelijk onderzoek en het strafdossier welke ook ten grondslag hebben gelegen aan de strafrechtelijke vervolging van belanghebbende.

4.3.2.

De onderhavige procedure vertoont daarmee onmiskenbaar een voldoende band ('link') met de eerdere strafrechtelijke procedure. Belanghebbende heeft in de van hem afkomstige stukken ook herhaaldelijk op het verband met die procedure gewezen. Dit verband brengt mee dat het uit de vrijspraak door de strafkamer van het Hof van hetgeen belanghebbende destijds onder 1, 2, 3 en 4 is tenlastegelegd voortvloeiende vermoeden van onschuld (artikel 6 lid 2 EVRM) zich – in zoverre – ook uitstrekt tot deze procedure (vgl. EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10, *Melo Tadeu v. Portugal*, *NJB* 2015/354).

4.3.3.

Het vorenstaande staat er weliswaar niet aan in de weg dat in een procedure als de onderhavige in het licht van een andere (lichtere) bewijslast en/of bewijslastverdeling en/of aanvullend bewijs andere feiten komen vast te staan dan in de voorafgegane strafprocedure, maar daarbij heeft steeds te gelden dat de motivering van de door het Hof te nemen beslissing en de daarbij gebruikte bewoordingen geen twijfel mogen doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak. In het oog moet worden gehouden dat het vermoeden van onschuld opgeroepen door een vrijspraak meebrengt dat zelfs het uiten van vermoedens met betrekking tot de onschuld van de betrokkene niet langer toelaatbaar is (vgl. EHRM 25 augustus 1983, nr. 13126/87, *Sekanina v. Austria*, § 30: "The voicing of suspicions regarding an accused's innocence is conceivable as long as the conclusion of criminal proceedings has not resulted in a decision on the merits of the accusation. However, it is no longer admissible to rely on such suspicions once an acquittal has become final", en EHRM 1 maart 2007, nr. 30810/03, *Geerings v. The Netherlands*, § 49: "Article 6 § 2 embodies a general rule that, following a final acquittal, even the voicing of suspicions regarding an accused's innocence is no longer admissible").

4.3.4.

Nu de inspecteur zijn standpunt in essentie baseert op het bewijsmateriaal dat in het strafrechtelijk onderzoek is verzameld en dat onderzoek heeft geleid tot strafvervolging, ziet het Hof in dezen geen mogelijkheid het standpunt van de inspecteur, dat er in wezen op neerkomt dat belanghebbende behalve met de handel in hashish ter zake waarvan hij is veroordeeld, ook inkomsten heeft genoten uit (en vermogens heeft gegenereerd met) activiteiten waarvan hij in de strafprocedure is vrijgesproken, te volgen zonder in strijd te komen met het op grond van artikel 6 lid 2 EVRM (zie hiervoor onder 4.3.2. en 4.3.3.) te respecteren vermoeden van onschuld. De omstandigheid dat ten aanzien van een aantal belastingaanslagen – zoals hierna nog aan de orde komt – de verzwaarde bewijslast van de onjuistheid van de uitspraken op bezwaar op belanghebbende rust, maakt dat niet anders.

4.3.5.

Het Hof zal de juistheid van de omstreden belastingaanslagen dan ook beoordelen voor zover de veroordeling door de

strafkamer van het Hof (voor zover hier van belang: het in de periode van 1 april 1994 tot en met 9 december 1996 verkopen van hashish), daar ruimte toe biedt. In zoverre is er dus een parallel met het beoordelingskader van de ontnemingsvordering door de strafkamer van het Hof.

4.3.6.

Op de gronden die de strafkamer van het Hof ten grondslag heeft gelegd aan zijn oordeel met betrekking tot de ontnemingsvordering acht het Hof het in deze fiscale procedure aannemelijk dat belanghebbende als koper voor eigen rekening en risico is opgetreden bij de verkoop van een partij hashish van 1000 kilogram in het najaar van 1995. Belanghebbende is daarbij met de koper overeengekomen dat een deel van de partij bij aflevering moest worden betaald en een deel van de partij op krediet werd gekocht. De koper heeft vervolgens van de overeengekomen verkoopprijs de bedragen van fl. 500.000, fl. 300.000, en CAD 200.000 voldaan. Het bedrag van fl. 500.000 is ontvangen in 1995, de andere twee bedragen (in totaal en omgerekend fl. 538.000) in 1996.

4.4. IB 1994

4.4.1.

Ook indien er veronderstellenderwijs van wordt uitgegaan dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan, kan dit er niet toe leiden dat de aanslag wordt gehandhaafd op een hoger bedrag dan overeenkomt met zijn (na het vaststellen van de aanslag) ingediende aangifte. Het dossier bevat geen enkele aanwijzing die voldoende concreet is om de conclusie te kunnen rechtvaardigen dat belanghebbende inkomsten heeft genoten die hij niet in zijn (na het vaststellen van de aanslag) ingediende aangifte heeft vermeld. Hetgeen de inspecteur naar voren heeft gebracht is te algemeen, te weinig concreet en te speculatief van aard om daaraan, zonder in strijd te komen met het vermoeden van onschuld, het oordeel te kunnen verbinden dat de aanslag, voor zover die de aangifte te boven gaat, niet naar willekeur is opgelegd.

4.4.2.

De verwijzing door de inspecteur naar de onder 2.7. bedoelde uitspraak van het Gerechtshof Den Haag maakt dit niet anders. Het betreft hier een andere belastingplichtige en die uitspraak is gebaseerd op hetgeen in die procedure door partijen is aangevoerd. Er kan geenszins van worden uitgegaan dat wat in die zaak met de in die zaak toepasselijke bewijsregels is komen vast te staan en op grond daarvan door het Gerechtshof Den Haag is beslist, ook in de onderhavige procedure als juist zou moeten worden aanvaard.

4.4.3.

De beslissing van de rechtbank met betrekking tot de aanslag IB 1994 is juist.

4.5. VB 1995

4.5.1.

Ter zitting van het Hof heeft de inspecteur zijn standpunt dat belanghebbende de vereiste aangifte (voor deze aanslag) niet heeft gedaan laten vallen. Het Hof is ambtshalve niet gebleken van feiten of omstandigheden op grond waarvan anders zou moeten worden geoordeeld.

4.5.2.

Het is derhalve aan de inspecteur om met de normale regels van de stelplicht en bewijslast aannemelijk te maken dat de aanslag hoger moet zijn dan overeenkomt met de door belanghebbende (na het vaststellen van de aanslag) ingediende aangifte.

4.5.3.

De inspecteur is niet in de op hem rustende bewijslast geslaagd. Hetgeen de inspecteur naar voren heeft gebracht is te algemeen, te weinig concreet en te speculatief van aard en levert hoogstens een vermoeden op dat tegenover de betwisting door belanghebbende en in het licht van de onschuldpresumptie onvoldoende bewijs oplevert. De verwijzing door de inspecteur naar de onder 2.7. bedoelde uitspraak van het Gerechtshof Den Haag maakt dit niet anders op de gronden vermeld onder 4.4.2.

4.5.3.

De beslissing van de rechtbank met betrekking tot de aanslag VB 1995 is juist.

4.6. IB 1995

4.6.1.

De rechtbank heeft geoordeeld dat de inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de uitnodiging tot het doen van aangifte

belanghebbende heeft bereikt. Zij heeft daartoe onder meer het volgende overwogen:

“25.

(...) Tot de gedingstukken behoort een afschrift van de uitnodiging in de vorm van de omslag van een aangiftebiljet (bijlage 3.12 bij het verweerschrift). Daarop zijn onder meer vermeld de uitreikdatum (26 februari 1996), de datum waarvóór de aangifte bij de Belastingdienst binnen moet zijn (1 april 1996), het sofinummer en de naam en de juiste adresgegevens van eiser. Op het afschrift is door de indiener van het biljet een handtekening geplaatst, onder vermelding van de datum (29 april 1999). Aan het stuk is een afzonderlijk afgedrukte en ingevulde aangifte IB 1995 gehecht. Over dit stuk heeft verweerder desgevraagd ter zitting verklaard dat de indertijd uitgereikte omslag van het aangiftebiljet (met daarachter de ingevulde aangifte) uiteindelijk – tijdens de bezwaarfase – door of namens eiser is ingediend. De rechtbank heeft geen aanleiding verweerder hierin niet te volgen, gelet op de handtekening op de omslag en de bij de omslag van het aangiftebiljet gevoegde stukken. Op de eerste bladzijde van de bijgevoegde stukken is vermeld dat de handtekening is geplaatst op “origineel aangiftebiljet”.

Het Hof neemt deze overweging 25 van de rechtbank in zoverre over en maakt die tot de zijne. Het voegt daar nog het volgende aan toe:

4.6.2.

Voordat de omstreden aanslag is opgelegd heeft belanghebbendes toenmalige belastingadviseur ([M]) bij brief van 24 juli 1997 verzocht de termijn waarbinnen de aangifte IB 1995 “aangeboden dient te worden te verlengen tot eind augustus 1997”. Die brief is onbegrijpelijk indien belanghebbende niet zou zijn uitgenodigd tot het doen van aangifte (bijlage 3.1. bij het verweerschrift in eerste aanleg).

4.6.3.

In de brief d.d. 24 november 1996, waarin de inspecteur meedeelt de aanslag ambtshalve te hebben vastgesteld (de ‘afwijkingsbrief’, bijlage 3.5. bij het verweerschrift in eerste aanleg), staat dat aan belanghebbende een aangiftebiljet IB 1995 is uitgereikt en dat hij op 16 mei 1997 schriftelijk is gemaand alsnog de vereiste aangifte te doen. In het bij brief van 22 december 1997 door belanghebbendes toenmalige advocaat ([naam advocaat 1]) gemaakte bezwaar wordt met geen woord gerept over het ontbreken van een uitnodiging tot het doen van aangifte en/of de aanmaning daartoe. Dit is onbegrijpelijk indien belanghebbende niet zou zijn uitgenodigd en aangemaand. Bovendien wordt op pagina 4 van de brief van belanghebbendes advocaat [naam advocaat 2] van 25 november 2011 (bijlage 13.10 bij het verweerschrift in eerste aanleg) gesproken over pogingen van [M] “na ontvangst van de aanmaning voor 1995 (...) een steeds langere termijn te verkrijgen voor de indiening van de desbetreffende aangifte”.

4.6.4.

De inspecteur heeft de stukken terecht gezonden naar het [adres A] te [Z]. Dit was immers het adres waarop belanghebbende van [...] 1958 tot [...] 2006 was ingeschreven in de Gemeentelijke Basisadministratie (bijlage 13.10, laatste 3 pagina’s, bij het verweerschrift in eerste aanleg). Uit de verklaring van [N], op maandag 9 december 1996 gehoord door een rechercheur (productie 1 bij het verweerschrift in hoger beroep/incidenteel hoger beroepschrift), volgt dat belanghebbende een sleutel van de brievenbus van de woning [adres A] had en van tijd tot tijd zijn post ophaalde.

4.6.5.

Belanghebbende heeft derhalve hoewel daartoe uitgenodigd en aangemaand, geen aangifte gedaan voordat de omstreden aanslag ambtshalve is vastgesteld. Hij heeft derhalve de vereiste aangifte niet gedaan zodat op hem de last rust op overtuigende wijze aan te tonen dat, en zo ja in hoeverre, de uitspraak op bezwaar onjuist is. De omstandigheid dat belanghebbende vanaf 9 december 1996 in voorlopige hechtenis verbleef maakt dit niet anders, de uitnodiging voor het doen van aangifte is van ruim voor die datum (26 februari 1996) en belanghebbende maakte gebruik van de diensten van een belastingadviseur ([M]) die kennelijk met de uitnodiging en de aanmaning bekend was.

4.6.6.

Voor dit geding moet er van worden uitgegaan dat belanghebbende (zie 4.3.2.) in 1995 een bedrag ontvangen van fl. 500.000 als deelbetaling bij de verkoop van een partij hashish van 1000 kilogram. Anders dan de rechtbank is het Hof van oordeel dat onvoldoende grond bestaat om op dit bedrag kosten in mindering te brengen. Op belanghebbende rust immers de last te doen blijken dat hij kosten heeft gemaakt en hetgeen hij daartoe heeft aangevoerd is volstrekt onvoldoende. De gestelde kosten (in het verweerschrift van belanghebbende in de hoger beroepsprocedure zijn genoemd: inkoop hasj in Pakistan fl. 150.000, transport Pakistan-Nederland fl. 3.500, laden en wegbrengen busje fl. 10.200 en verpakken en overladen fl. 30.000) zijn op geen enkele wijze toereikend met bewijsmiddelen onderbouwd en belanghebbende heeft niet overtuigend aangetoond dat er kosten zijn gemaakt die daadwerkelijk voor zijn rekening zijn gekomen.

4.6.7.

Het dossier bevat evenwel geen enkele aanwijzing die voldoende onderbouwd en concreet is om de conclusie te kunnen rechtvaardigen dat belanghebbende daarenboven inkomsten heeft genoten die hij niet in zijn (na het vaststellen van de aanslag) ingediende aangifte heeft vermeld. Hetgeen de inspecteur naar voren heeft gebracht is te algemeen, te weinig concreet en te speculatief van aard om daaraan, zonder in strijd te komen met de in acht te nemen onschuldpresumptie, het oordeel te kunnen verbinden dat de aanslag, voor zover die het aangegeven belastbaar inkomen verhoogd met fl. 500.000 te boven gaat, niet naar willekeur is opgelegd.

De verwijzing door de inspecteur naar de onder 2.7. bedoelde uitspraak van het Gerechtshof Den Haag maakt dit niet anders op de gronden vermeld onder 4.4.2.

4.6.8.

Nu er voor dit geding van moet worden uitgegaan dat belanghebbendes activiteiten rond de handel van verdovende middelen zich hebben beperkt tot de onder 4.3.6. omschreven transactie, kwalificeren belanghebbendes inkomsten daaruit als inkomsten uit arbeid in de zin van artikel 22 lid 1, aanhef en onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Het treffen van een voorziening in verband met een (mogelijke) ontnemingsvordering is reeds daarom niet mogelijk.

4.6.9.

De beslissing van de rechtbank met betrekking tot de aanslag IB 1995 kan niet in stand blijven. Het belastbaar inkomen moet worden gesteld op fl. 219.434 (aangegeven) + fl. 500.000 = fl. 719.434.

4.7. IB 1996

4.7.1.

Belanghebbende heeft in de bezwaarfase een 'suppletoire aangifte' gedaan naar een belastbaar inkomen van fl. 148.232. Naar het Hof begrijpt uit bijlage 5.2. bij het verweerschrift in eerste aanleg, verschilt deze 'suppletoire aangifte' slechts in zoverre van de aanvankelijk ingediende aangifte dat in die aangifte abusievelijk een dividenduitkering van fl. 50.000 was opgenomen.

4.7.2.

Voor dit geding moet er van worden uitgegaan dat belanghebbende (zie 4.3.2.) in 1996 de bedragen van fl. 300.000 en CAD 200.000 heeft ontvangen (in totaal in guldens fl. 538.000) als deelbetalingen voor de verkoop van een partij hasj van 1000 kilogram. Dat belanghebbende in 1996 kosten heeft gemaakt die op deze ontvangsten in mindering komen is – zo belanghebbende dat al heeft willen stellen – niet aannemelijk gemaakt.

4.7.3.

Belanghebbende moet zich ervan bewust zijn geweest dat zijn inkomsten uit de handel in hashish fiscaal relevant zijn en in zijn aangifte hadden moeten worden vermeld. Nu daarvan in de aangifte op geen enkele wijze melding is gemaakt en voorts het met de niet vermelde inkomsten gemoeide bedrag aan belasting ten opzichte van de belasting volgens de aangifte zowel absoluut als relatief aanzienlijk is, heeft belanghebbende de vereiste aangifte niet gedaan. Op belanghebbende rust derhalve de last op overtuigende wijze aan te tonen dat en zo ja in hoeverre, de uitspraak op bezwaar onjuist is.

4.7.4.

Naar volgt uit hetgeen is overwogen onder 4.6. moet er van worden uitgegaan dat belanghebbende in 1995 niet aangegeven inkomsten heeft genoten van fl. 500.000. De inspecteur neemt het standpunt in dat belanghebbende over dit bedrag een (niet aangegeven) rendement heeft gerealiseerd van 5%. Het is gelet op de op hem rustende bewijslast – aan belanghebbende om te doen blijken dat dit niet het geval is. Belanghebbende is daar niet in geslaagd. Het Hof acht het door de inspecteur in aanmerking genomen rendement van 5% niet dermate hoog dat dit als een onredelijke schatting moet worden aangemerkt.

4.7.5.

Het dossier bevat evenwel geen enkele aanwijzing die voldoende concreet is om de conclusie te kunnen rechtvaardigen dat belanghebbende daarenboven inkomsten heeft genoten die hij niet in zijn (na het vaststellen van de aanslag) ingediende aangifte heeft vermeld. Hetgeen de inspecteur naar voren heeft gebracht is te algemeen, te weinig concreet en te speculatief van aard om daaraan, zonder in strijd te komen met de in acht te nemen onschuldpresumptie, het oordeel te kunnen verbinden dat de aanslag, voor zover die het aangegeven belastbaar inkomen verhoogd met fl. 538000 + (5% van fl. 500.000) = fl. 563.000 te boven gaat, niet naar willekeur is opgelegd.

De verwijzing door de inspecteur naar de onder 2.7. bedoelde uitspraak van het Gerechtshof Den Haag maakt dit niet anders op de gronden vermeld onder 4.4.2.

4.7.6.

Het treffen van een voorziening in verband met een ontnemingsvordering is niet mogelijk op de gronden vermeldt onder 4.6.8.

4.7.7.

De beslissing van de rechtbank met betrekking tot de aanslag IB 1996 kan niet in stand blijven. Het belastbaar inkomen moet worden gesteld op fl. 148.232 (aangegeven in de 'suppletoire aangifte') + fl. 563.000 = fl. 711.232.

4.8. VB 1997

4.8.1.

Belanghebbende heeft aangifte gedaan naar een vermogen van fl. 441.917.

4.8.2.

Uit hetgeen is overwogen onder 4.6. en 4.7. volgt dat er voor dit geding van moet worden uitgegaan dat belanghebbende in 1995 en 1996 fl. 500.000 + fl. 563.000 aan inkomsten heeft genoten, waarvan hij geen aangifte voor de IB heeft gedaan. Er zijn geen, of althans onvoldoende, aanwijzingen zijn dat die bedragen het vermogen van belanghebbende voor 1 januari 1997 volledig of voor een groot deel hebben verlaten. Dat bij de aankoop van panden gebruik *kan* zijn gemaakt van in 1995 en 1996 ontvangen bedragen (incidenteel hoger beroep, randnummer 10.14.) is onvoldoende concreet. Het had op de weg van belanghebbende gelegen indien hij inderdaad wil verdedigen dat de met handel in hashish verdiende bedragen in onroerend goed zijn geïnvesteerd de investeringen en de geldstroom te preciseren. Het aangegeven vermogen laat ook niet toe dat de in 1995 en 1996 ontvangen, niet verantwoorde, bedragen in onroerend goed zouden zijn belegd. De omstandigheid dat het Openbaar Ministerie er niet in is geslaagd vermogensbestanddelen van belanghebbende te traceren (incidenteel hoger beroep, randnummer 10.12.) rechtvaardigt niet het oordeel dat er ook in deze procedure van zou moeten worden uitgegaan dat de met de handel van hashish verdiende bedragen het vermogen van belanghebbende daadwerkelijk hebben verlaten.

4.8.3.

Belanghebbende moet zich ervan bewust zijn geweest dat de onder 4.8.2. bedoelde vermogensbestanddelen fiscaal relevant zijn en in zijn aangifte hadden moeten worden vermeld. Nu daarvan in de aangifte op geen enkele wijze melding is gemaakt en voorts het met het niet vermelde vermogen gemoeide bedrag aan belasting ten opzichte van de belasting volgens de aangifte zowel absoluut als relatief aanzienlijk is, heeft belanghebbende de vereiste aangifte niet gedaan. Op belanghebbende rust derhalve de last op overtuigende wijze aan te tonen dat en zo ja in hoeverre, de uitspraak op bezwaar onjuist is. Hij is er met hetgeen hij heeft aangevoerd niet in geslaagd te doen blijken dat minder dan (fl. 500.000 + fl. 563.000) aan vermogen gegeneerd met inkomsten uit de handel in hashish en het daarover behaalde rendement.

4.8.4.

De in dezen aan de orde zijnde bewijslastverdeling brengt voorts mee dat het aan belanghebbende is op overtuigende wijze te doen blijken dat aan de vordering op de afnemer van de hashish (het niet betaalde deel van de koopsom, door de inspecteur in zijn pleitnota in hoger beroep gesteld op fl. 500.000), naar de stand van zaken op 1 januari 1997, geen of minder waarde toekomt. Het Hof acht belanghebbende in die bewijslast niet geslaagd. Het enkele gegeven dat de rechtbank en de strafkamer van het Hof er bij de behandeling van de ontnemingsvordering vanuit zijn gegaan dat de vordering ten tijde van de behandeling ter zitting van die vordering oninbaar zou zijn, maakt – ook indien van de juistheid daarvan uitgegaan wordt – niet dat dit ook het geval is op de in dezen relevante peildatum 1 januari 1997.

4.8.5.

Het dossier bevat evenwel geen enkele aanwijzing die voldoende concreet is om de conclusie te kunnen rechtvaardigen dat belanghebbende daarenboven vermogen heeft genoten dat hij niet in zijn aangifte heeft vermeld. Hetgeen de inspecteur naar voren heeft gebracht is te algemeen, te weinig concreet en te speculatief van aard om daaraan, zonder in strijd te komen met de in acht te nemen onschuldpresumptie, het oordeel te kunnen verbinden dat de aanslag, voor zover die het aangegeven vermogen verhoogd met de onder 4.8.3. gemelde bedragen van fl. 500.000 en fl. 563.000, alsmede het onder 4.8.4. gemelde bedrag van de vordering (fl. 500.000) te boven gaat, niet naar willekeur is opgelegd.

4.8.6.

De beslissing van de rechtbank met betrekking tot de aanslag VB 1997 kan niet in stand blijven. Het vermogen moet worden gesteld op fl. 441.917 (aangegeven) + (fl. 500.000 + fl. 563.000 + fl. 500.000 =) fl. 1.563.000 = fl. 2.004.917, welk bedrag nog dient te worden verminderd met de niet in de aangifte begrepen IB die extra is verschuldigd in verband met het ten onrechte niet aangegeven inkomen over de jaren 1995 en 1996.

4.9. IB 1997

4.9.1.

Belanghebbende heeft aangifte gedaan naar een belastbaar inkomen van fl. 340.030.

4.9.2.

De inspecteur verdedigt dat belanghebbende ook met betrekking tot de IB 1997 niet de vereiste aangifte heeft gedaan. Daartoe dient hij, met de normale regels van de bewijslast(verdeling) feiten en omstandigheden aannemelijk te maken die een dergelijke conclusie kunnen rechtvaardigen.

4.9.3.

Het dossier bevat evenwel geen enkele aanwijzing die voldoende concreet is om tot het oordeel te kunnen komen dat belanghebbende (ook) in het onderhavige jaar 1997 inkomsten heeft genoten uit transacties waarvan hij door de strafkamer van het Hof niet is vrijgesproken. Hetgeen de inspecteur naar voren heeft gebracht is te algemeen, te weinig concreet en te speculatief van aard om daaraan, zonder in strijd te komen met de in acht te nemen onschuldpresumptie, tot een ander oordeel te komen.

De verwijzing door de inspecteur naar de onder 2.7. bedoelde uitspraak van het Gerechtshof Den Haag maakt dit niet anders op de gronden vermeld onder 4.4.2.

4.9.4.

Naar volgt uit hetgeen is overwogen onder 4.8.2. moet er voor dit geding van worden uitgegaan dat belanghebbende in 1995 en 1996 fl. 500.000 + fl. 563.000 aan inkomsten heeft genoten, waarvan hij geen aangifte voor de IB heeft gedaan en dat er geen, of althans onvoldoende, aanwijzingen zijn dat die bedragen het vermogen van belanghebbende voor 1 januari 1997 volledig of voor een groot deel hebben verlaten. Het Hof is voorts van oordeel dat dergelijke aanwijzingen er evenmin zijn voor de loop van het jaar 1997. Het is evenwel op geen enkele wijze aannemelijk geworden dat belanghebbende met dit verzwegen vermogen een rendement heeft gehaald dat dermate groot is daarmee gemoeide bedrag aan belasting ten opzichte van de belasting volgens deze aangifte zowel absoluut als relatief aanzienlijk is.

4.9.5.

Het onder 4.9.3. en 4.9.4. overwogene brengt mee dat niet kan worden geoordeeld dat belanghebbende ook ten aanzien van de IB 1997 niet de vereiste aangifte heeft gedaan. De bewijslast voor de door de inspecteur in aanmerking genomen bijtellingen blijft derhalve bij hem. De inspecteur is hierin niet geslaagd. Het dossier bevat geen enkele concrete aanwijzing dat belanghebbende over de hiervoor genoemde bedragen enig rendement heeft genoten.

4.9.6.

De beslissing van de rechtbank met betrekking tot de aanslag IB 1997 kan niet in stand blijven. Het belastbaar inkomen moet worden gesteld op fl. 340.030.

4.10. VB 1998

4.10.1.

Belanghebbende heeft aangifte gedaan naar een vermogen van fl. 533.947.

4.10.2.

Hetgeen in 4.8.2. is overwogen met betrekking tot belanghebbendes inkomsten over 1995 en 1996 van onderscheidenlijk fl. 500.000 + fl. 563.000 geldt evenzeer met betrekking tot de aangifte VB 1998. Er zijn geen, of althans onvoldoende, aanwijzingen zijn dat die bedragen het vermogen van belanghebbende voor 1 januari 1998 volledig of voor een groot deel hebben verlaten. Dat bij de aankoop van panden gebruik *kan* zijn gemaakt van in 1995 en 1996 ontvangen bedragen (incidenteel hoger beroep, randnummer 10.14.) is onvoldoende concreet. Het had op de weg van belanghebbende gelegen indien hij inderdaad wil verdedigen dat de met handel in hashish verdiende bedragen in onroerend goed zijn geïnvesteerd de investeringen en de geldstroom te preciseren. Het aangegeven vermogen laat ook niet toe dat de in 1995 en 1996 ontvangen, niet verantwoorde, bedragen in onroerend goed zouden zijn belegd. De omstandigheid dat het Openbaar Ministerie er niet in is geslaagd vermogensbestanddelen van belanghebbende te traceren (incidenteel hoger beroep, randnummer 10.12.) rechtvaardigt niet het oordeel dat er ook in deze procedure van zou moeten worden uitgegaan dat de met de handel van hashish verdiende bedragen het vermogen van belanghebbende daadwerkelijk hebben verlaten.

4.10.3.

Hetgeen is overwogen onder 4.8.3, 4.8.4 en 4.8.5. is eveneens van toepassing bij de beoordeling van de aanslag VB 1998.

4.10.4.

De beslissing van de rechtbank met betrekking tot de aanslag VB 1998 kan niet in stand blijven. Het vermogen moet worden

gesteld op fl. 533.947 (aangegeven) + (fl. 500.000+ fl. 563.000 + fl. 500.000 =) fl. 1.563.000 = fl. 2.096.947, welk bedrag nog dient te worden verminderd met de niet in de aangifte begrepen IB die extra is verschuldigd in verband met het ten onrechte niet aangegeven inkomen over de jaren 1995 en 1996, alsmede de niet in de aangifte begrepen extra verschuldigde VB over het jaar 1997.

4.11. Heffingsrente

Tegen de beschikkingen heffingsrente zijn geen afzonderlijke grieven aangevoerd.

5. Vergoeding van immateriële schade

5.1.

De rechtbank heeft dienaangaande het volgende overwogen:

57.

Eiser heeft verzocht om immateriële schadevergoeding. Volgens eiser is, gelet op de datum van indiening van het eerste bezwaarschrift, sprake van overschrijding van de redelijke beslistermijn van – inmiddels – 17 jaar. Verweerder gaat uit van overschrijding vanaf 2013.

58.

De rechtbank overweegt als volgt. Het eerst ingediende bezwaarschrift betreffende de aanslag IB 1994 is ingekomen op 23 december 1997. Daarin heeft de (toenmalige) gemachtigde van eiser verzocht om een nadere termijn voor motivering van het bezwaar. In de daarop volgende correspondentie betreffende dit bezwaarschrift én de nadien ingediende bezwaarschriften heeft de gemachtigde steeds verzocht om de bezwaarprocedures aan te houden in afwachting van de uitkomst in de strafrechtelijke procedure jegens eiser. Later heeft eisers gemachtigde voorgesteld om de bezwaarprocedures aan te houden in afwachting van de uitkomst van de ontnemingsprocedure (zie bijvoorbeeld de brieven van 14 december 2000 en 7 januari 2002). Bij arrest van de Hoge Raad van 27 juni 2006 is de ontnemingsprocedure tot een eind gekomen. Daarop hebben besprekingen plaatsgevonden tussen de gemachtigde van eiser en verweerder. Uit de hierover gewisselde stukken leidt de rechtbank af dat partijen doende waren compromisbesprekingen over onder andere onderhavige jaren te voeren, gelijktijdig met de gemachtigde van de medeverdachte in de strafprocedure, tevens mede-eigenaar en medevenoot. Vervolgens zijn de belastingprocedures van die medeverdachte afgewacht. Dit heeft de huidige gemachtigde ook betoogd in hoger beroep in deze procedure (zie de brief van 27 april 2014 en de hofuitspraak): "In deze lopende geschillen zijn uitkomsten van vergelijkbare procedures van (...) afgewacht. Vanzelfsprekend is tussentijds wel gecorrespondeerd. Hof Den Haag heeft op 22 januari 2008 in een aantal procedures van (...) (na verwijzing) uitspraak gedaan over de geschillen met betrekking tot de kalenderjaren 1994 en 1995. Nadien is een civiele procedure (...) geëntameerd en zijn de latere jaren, overigens veelal eveneens zonder dat uitspraak op bezwaar is gedaan, aan uw rechtbank voorgelegd. Bij de mondelinge behandeling van die (gevoegde) aangelegenheid is, nadat de rechtbank partijen in kennis had gesteld van voorzichtig geformuleerde voorlopige standpunten, door de behandelend voorzitter gevraagd of er niet nog ruimte was voor een compromis, indachtig die voorlopige standpunten. Dat heeft tot nieuwe compromisbesprekingen aanleiding gegeven. Eind december 2012 is vervolgens alsnog een vaststellingsovereenkomst gesloten tussen (...) en de belastingdienst over alle geschillen. Het leek partijen onwenselijk, mede vanwege een aantal van belang zijnde verschillen en omdat het al moeilijk genoeg was met één feitencomplex, om tegelijkertijd ook overleg te voeren over de hier aan de orde zijnde aanslagen. [Eiser] is wel steeds over de voortgang op de hoogte gebracht. Direct na het sluiten van de vaststellingsovereenkomst met (...), heeft [eiser] (nogmaals) aangegeven (ook) in gesprek te willen komen over het al zeer lang slepende geschil. Nadat [de gemachtigde] een eerste aanzet heeft gedaan richting de inspecteur en de verschillen in kaart heeft gebracht, is er een aantal malen gesproken over het op minnelijke wijze oplossen van alle geschillen. Op 13 december 2013 bleken de verschillen van inzicht niet te overbruggen."

59.

Gelet op het voorgaande is de rechtbank van oordeel dat sprake is van bijzondere omstandigheden die ertoe leiden dat niet de volledige periode vanaf indiening van het bezwaarschrift (23 december 1997) tot heden in aanmerking dient te worden aangenomen. De rechtbank ziet in de brief van eiser van 25 november 2011, meer in het bijzonder het daarin vervatte verzoek aan verweerder om uitspraken op bezwaar te doen, aanleiding de periode tot 25 november 2011 buiten beschouwing te laten. Vanaf 25 november 2011 tot deze uitspraak is een periode van bijna vijf jaar (60 maanden) verstreken. De redelijke termijn is derhalve overschreden met afgerond drie jaar (36 maanden). Daarmee correspondeert een vergoeding van immateriële schade van € 3.000. De rechtbank neemt hierbij alle zaken tezamen in aanmerking. De rechtbank rekent aan de beroepsfase toe de periode vanaf de datum van de hofuitspraak (13 november 2014) tot aan de datum van deze uitspraak. De rechtbank ziet aanleiding deze periode niet te laten aanvangen per de dagtekening van de uitspraken op bezwaar, nu verweerder in deze zaken, ondanks een daartoe strekkende ingebrekestelling, niet tijdig op de bezwaren heeft beslist. Aan de beroepsfase dient derhalve een tijdsverloop van afgerond 24 maanden te worden

toegerekend. Aan de bezwaarfase dient het tijdsverloop van afgerond 36 maanden te worden toegerekend. Van de overschrijding van de redelijke termijn moet een periode van (36 minus 6 is) 30 maanden worden toegerekend aan verweerder en een periode van (24 maanden minus 18 is) 6 maanden aan de Staat. Verweerder dient daarom van de schadevergoeding 30/36e deel van € 3.000 te betalen, namelijk € 2.500, en de Staat (de Minister van Veiligheid en Justitie) 6/36e deel, is € 500.”

5.2.

Het Hof zal de beslissing van de rechtbank over de aan belanghebbende toegekende vergoeding van immateriële schade – waarover belanghebbende in hoger beroep klaagt – beoordelen aan de hand van de uitgangspunten die de Hoge Raad in zijn arrest van 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252, *BNB* 2016/140 (hierna: het arrest *BNB* 2016/140) heeft gegeven.

5.3.

De hier in aanmerking te nemen termijn voor de beslechting van een belastinggeschil in eerste aanleg (bezwaar- en beroepsfase) is aangevangen – dat is niet in geschil – met het ontvangst door de inspecteur van het (eerste) bezwaarschrift op 23 december 1997 en is geëindigd met de uitspraak van de rechtbank op 16 november 2016 (afgerond 18 jaar en 11 maanden oftewel 227 maanden) (vgl. r.o. 3.3.2 van het arrest *BNB* 2016/140).

5.4.

In beginsel geldt voor de beslechting van een belastinggeschil in eerste aanleg een termijn van twee jaar. In deze tweejaarstermijn is begrepen het tijdsverloop dat is gemoeid met herstel van eventuele verzuimen in het bezwaar- of beroepschrift (vgl. r.o. 3.6.1 van het arrest *BNB* 2016/140). Bijzondere omstandigheden kunnen aanleiding zijn de tweejaarstermijn te verlengen (vgl. r.o. 3.5.1 van het arrest *BNB* 2016/140).

5.5.

Tussen partijen is niet in geschil dat (het op verzoek van belanghebbende afwachten van de uitkomst van) de strafprocedure jegens belanghebbende en de belastingprocedure van belanghebbendes zakenpartner (vergelijk overweging 58 van de rechtbankuitspraak) op zichzelf een verlenging van bovenbedoelde tweejaarstermijn rechtvaardigen.

5.6.

De klacht van belanghebbende dat de rechtbank bij de verlenging ten onrechte het tijdsverloop in verband met het voor de motivering van het bezwaarschrift (gedateerd 22 december 1997) verleende uitstel heeft betrokken faalt, voor zover het een (standaard)termijn van vier weken overtreft. Daartoe overweegt het Hof dat reeds in voormeld bezwaarschrift de toenmalig gemachtigde heeft verwezen naar het (toen jegens belanghebbende lopende) strafrechtelijk onderzoek op basis waarvan de belastingaanslagen zijn opgelegd en dat hij – naar het Hof verstaat – mede in dat verband (herhaaldelijk) heeft verzocht om uitstel van de motivering. Het daarmee gemoeide tijdsverloop vindt naar het oordeel van het Hof in zoverre (ook) zijn oorzaak in de strafprocedure jegens belanghebbende (zie 5.5). Van een ‘standaard’ verzuimherstelsituatie als bedoeld in r.o. 3.6.1 van het arrest *BNB* 2016/140 is in dit geval geen sprake.

5.7.

Belanghebbende klaagt voorts erover dat de rechtbank ten onrechte de tweejaarstermijn heeft verlengd tot het moment dat belanghebbende bij brief van 25 november 2011 heeft verzocht om uitspraken op bezwaar te doen. Met de inspecteur was namelijk afgesproken om de behandeling van de bezwaren aan te houden in afwachting van de uitkomst van de onder 5.5 genoemde belastingprocedure. De klacht van belanghebbende slaagt. Het Hof vermag zonder nadere toelichting, die ontbreekt, niet in te zien waarom de inspecteur, gegeven de hierover gemaakte afspraak – het bestaan van deze afspraak heeft de inspecteur blijkens het proces-verbaal van de zitting van 14 april 2016 ook bevestigd – heeft gewacht met het doen van uitspraken op bezwaar totdat belanghebbende erom had verzocht. Belanghebbende miskent echter dat vorenbedoelde belastingprocedure niet is geëindigd op 22 januari 2008 – gelijk hij betoogt – doch pas met het onder 2.7. gemelde arrest van de Hoge Raad van 9 april 2010.

5.8.

Gelet op hetgeen onder 5.7 is overwogen, bestaat aanleiding de tweejaarstermijn te verlengen met (afgerond) 147 maanden (periode 20 januari 1998 tot 9 april 2010). Het Hof is voorts van oordeel dat de zaak complex is. Het gaat hier namelijk om een omvangrijk dossier over meerdere belastingjaren waarbij diverse gerechtelijke procedures een rol spelen. Het Hof ziet hierin aanleiding de tweejaarstermijn verder te verlengen met 1 jaar. De hier in aanmerking te nemen redelijke termijn bedraagt aldus 15 jaar en 2 maanden en 6 dagen oftewel (afgerond) 183 maanden).

5.9.

De overschrijding van de redelijke termijn in eerste aanleg bedraagt aldus 3 jaar en 6 maanden (18 jaar en 11 maanden (zie 5.2) -/- 183 maanden (zie 5.8)) oftewel 44 maanden. Daarmee correspondeert in beginsel een schadevergoeding van

€ 4.000 (vgl. 3.10.1 van het arrest *BNB 2016/140*). Nu de zaken zowel in de bezwaarfase als in de beroepsfase telkens gezamenlijk zijn behandeld en de zaken naar het oordeel van het Hof in hoofdzaak betrekking hebben op hetzelfde onderwerp (kort gezegd: (vermeend) verzwegen inkomen uit de handel in verdovende middelen en daarmee gegeneerd verzwegen vermogen) kan worden volstaan met het toekennen van een schadevergoeding in één zaak (vgl. r.o. 3.10.2 van het arrest *BNB 2016/140*). De klacht van belanghebbende in hoger beroep dat de rechtbank voor elke belastingaanslag afzonderlijk (zaak) een schadevergoeding had moeten toekennen faalt.

5.10.

Het Hof zal de toerekening van de overschrijding van de redelijke termijn aan de bestuurlijke fase onderscheidenlijk de rechterlijke fase (in eerste aanleg) bepalen met inachtneming van r.o. 3.11.1 van het arrest *BNB 2016/140*. Van het tijdsverloop van 227 maanden kan een periode van 202 maanden, te weten de periode vanaf 23 december 1997 tot de uitspraak op bezwaar van 21 oktober 2014, worden toegerekend aan de bezwaarfase en een periode van 25 maanden, te weten vanaf de uitspraak op het bezwaar tot de uitspraak van de rechtbank, worden toegerekend aan de beroepsfase. Nu de feiten en omstandigheden die aanleiding hebben geven de redelijke termijn te verlengen (159 maanden in totaal) zich met name in de bezwaarfase hebben voorgedaan, rekent het Hof deze verlenging daaraan toe, behoudens voor zover het de verlenging in verband met de complexiteit van de zaak betreft. Daarvan rekent het Hof zes maanden toe aan de bezwaarfase en zes maanden aan de beroepsfase. Van de overschrijding van de redelijke termijn moet derhalve een periode van $(202 - (153 + 6) =) 43$ maanden aan de inspecteur worden toegerekend. En een periode van $(25 - (18 + 6) =) 1$ maand aan de rechtbank. De inspecteur dient daarom van de schadevergoeding van € 4.000 x 43/44 deel te betalen, te weten € 3.909. Voor rekening van de Minister komt € 4.000 x 1/44 = € 91.

5.11.

Het Hof zal de beslissing van de rechtbank om de inspecteur te veroordelen in € 2.500 aan immateriële schadevergoeding vernietigen en hem veroordelen tot het vergoeden van € 3.909 aan immateriële schade. Nu de Minister niet in hoger beroep is gekomen tegen de beslissing van de rechtbank tot veroordeling van de vergoeding van immateriële schade ten bedrage van € 500, zal het Hof dit oordeel in stand laten.

6. Proceskosten

Belanghebbende heeft verzocht om integrale proceskostenvergoeding. Naar het oordeel van het Hof vormt de enkele omstandigheid dat uit het proces-verbaal van de zitting van de rechtbank van 14 april 2016 niet expliciet blijkt dat de inspecteur zich hiertegen heeft verzet (in het proces-verbaal is als verklaring van de inspecteur slechts opgenomen: "Het door de gemachtigde genoemde bedrag van € 123.000 is bijzonder hoog. De facturen dienen beoordeeld te worden"), onvoldoende grond voor het oordeel dat de inspecteur instemt met een integrale proceskostenvergoeding. De rechtbank heeft met betrekking tot het verzoek overwogen:

"Eiser heeft verzocht om een integrale kostenvergoeding. Volgens eiser rechtvaardigt de handelwijze van verweerder een dergelijke vergoeding. Van verregaand onzorgvuldig handelen of handelen tegen beter weten door verweerder is naar het oordeel van de rechtbank geen sprake. Aangezien niet van bijzondere omstandigheden als bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (Bpb) is gebleken, ziet de rechtbank geen aanleiding om eisers verzoek te honoreren."

Het Hof deelt dit standpunt van de rechtbank en acht ook overigens geen termen aanwezig bij de veroordeling van de inspecteur in de proceskosten af te wijken van het forfait. De proceskostenveroordeling van de rechtbank blijft derhalve in stand.

Het Hof bepaalt de voor vergoeding in aanmerking komende proceskosten in hoger beroep gelet op het Besluit proceskosten bestuursrecht op 3 (punten voor proceshandelingen) x 1,5 (gewicht van de zaak) x 1,5 (samenhangende zaken) x € 501 = € 3.381,75.

7. Beslissing in het principaal en het incidenteel hoger beroep

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank, behoudens voor zover daarin de uitspraken op bezwaar zijn vernietigd, en voor wat betreft de beslissingen omtrent de aanslag IB 1994, de aanslag VB 1995, de op beide aanslagen betrekking hebbende heffingsrente, de proceskosten en de veroordeling van de Minister tot betaling van vergoeding van immateriële schade;
- vermindert de aanslag IB 1995 tot een berekend naar een belastbaar inkomen van (fl. 719.434 =) € 326.465, en overigens met inachtneming van de elementen die bij het vaststellen daarvan in aanmerking zijn genomen;
- vermindert de aanslag IB 1996 tot een berekend naar een belastbaar inkomen van (fl. 711.232 =) € 322.743, en overigens met inachtneming van de elementen die bij het vaststellen daarvan in aanmerking zijn genomen;
- vermindert de aanslag VB 1997 tot een berekend naar een vermogen van (fl. 2.004.917 =) € 909.791 te

verminderen met de niet in de aangifte VB 1997 begrepen IB die extra verschuldigd is in verband met ten onrechte niet aangegeven inkomen over de jaren 1995 en 1996, en overigens met inachtneming van de elementen die bij het vaststellen daarvan in aanmerking zijn genomen;

- vermindert de aanslag IB 1997 tot een berekend naar een belastbaar inkomen van (fl. 340.030 =) € 154.299, en overigens met inachtneming van de elementen die bij het vaststellen daarvan in aanmerking zijn genomen;
- vermindert de aanslag VB 1998 tot een berekend naar een vermogen van (fl. 2.096.947 =) € 951.553 te verminderen met de niet in de aangifte VB 1998 begrepen IB die extra verschuldigd is in verband met ten onrechte niet aangegeven inkomen over de jaren 1995 en 1996, alsmede de niet in de aangifte begrepen extra verschuldigde VB over het jaar 1997, en overigens met inachtneming van de elementen die bij het vaststellen daarvan in aanmerking zijn genomen;
- vermindert de beschikkingen heffingsrente met betrekking tot de aanslagen IB 1995, IB 1996, VB 1997, IB 1997 en VB 1998 dienovereenkomstig;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende in de procedure bij het Hof tot een bedrag van € 3.381,75;
- veroordeelt de inspecteur tot het betalen van een vergoeding van immateriële schade van € 3.909.

Voorgaande uitspraak

Uit het beroepschrift in cassatie van de staatssecretaris:

Als middel van cassatie draag ik voor:

Schending van het recht, met name van artikel 6, tweede lid, van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM), artikel 27e, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) en/of artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht doordat het Hof heeft geoordeeld dat vanwege het onschuldpresumptiebeginsel de correcties beperkt moeten blijven tot de in de ontnemingsprocedure bewezen geachte door belanghebbende voor de verkoop van hashish^[1] ontvangen betalingen in 1995 en 1996, zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen, omdat:

- a. Het Hof heeft miskend dat in het belastingrecht voor aan te brengen inkomenscorrecties minder strenge bewijsregels gelden, zeker in een geval waarin belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan, zodat belanghebbende moet doen blijken dat de opgelegde aanslagen onjuist zijn;
- b. Het Hof miskent dat de bewijsmiddelen uit de strafzaak, ook die met betrekking tot de onderdelen waar belanghebbende voor is vrijgesproken, fiscaal wel gebruikt mogen worden voor het aannemelijk maken van de genoten inkomsten;
- c. Het Hof miskent dat het oordeel van de strafrechter inzake de vrijspraak van belanghebbende niet per definitie in twijfel wordt getrokken indien de belastingrechter (in een casus met omkering van de bewijslast) tot het oordeel komt dat gelet op de door de strafrechter aanwezig geachte sterke aanwijzingen aannemelijk is dat belanghebbende meer inkomsten uit handel in verdovende middelen heeft genoten dan de wettig en overtuigend aangetoonde ontvangen betalingen;
- d. Het Hof (onvoldoende gemotiveerd) voorbij is gegaan aan het overige bewijs dat de inspecteur heeft aangevoerd, dat los staat van de vrijspraak in de strafzaak.

Ter toelichting kan het volgende dienen

Niet de vereiste aangifte gedaan

Aan belanghebbende zijn voor de jaren 1994 en 1995 aangiftebiljetten inkomstenbelasting/premieheffing volksverzekeringen (hierna: IB) uitgereikt, welke ondanks een toegezonden aanmaning uiteindelijk niet (tijdig) zijn ingediend. Door de aan hem uitgereikte aangiften niet in te dienen, heeft belanghebbende ten aanzien van de jaren 1994 en 1995 niet de vereiste aangiften IB gedaan. Wat het Hof in de rechtsoverwegingen 4.6.1 tot en met 4.6.5 ten aanzien van de aangifte IB 1995 oordeelt, heeft mijns inziens onverkort te gelden voor de aangifte IB 1994. In zoverre had het Hof niet in r.o. 4.4.1 veronderstellenderwijs moeten uitgaan van het niet doen van de vereiste aangifte IB 1994, want feitelijk staat vast dat deze aangifte niet (tijdig) is gedaan. Uit hoofde van artikel 27e AWR geldt dan omkering en verzwaring van de bewijslast.

Voor de aangifte VB 1995 geldt dit niet omdat belanghebbende niet is uitgenodigd tot het doen van aangifte. Ten aanzien van deze aangifte dient de inspecteur aannemelijk te maken dat een absoluut en relatief aanzienlijk bedrag aan vermogen ten onrechte niet is aangegeven om te komen tot het oordeel dat de vereiste aangifte niet is gedaan.

Voor de aangiften IB 1996 en VB 1997 heeft het Hof in r.o. 4.7.3 en r.o. 4.8.3 geoordeeld dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan omdat hij aanzienlijke bedragen aan aannemelijk geachte inkomsten c.q. vermogen niet

heeft aangegeven. Ook voor deze aanslagen geldt derhalve de wettelijke omkering en verzwaring van de bewijslast.

Voor de aangifte IB 1997 heeft het Hof niet geoordeeld dat niet de vereiste aangifte is gedaan (zie r.o. 4.9.5), terwijl van de aangifte VB 1998 conform de aangifte VB 1997 geldt dat niet de vereiste aangifte is gedaan (zie r.o. 4.10.2).

Voor de verder behandeling van de zaak geldt dat vaststaat dat voor de volgende aangiften sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte: IB 1994, IB 1995, IB 1996, VB 1996, VB 1997 en VB 1998.

Voor de aangiften IB 1997 en VB 1995 staat dit voor het Hof niet vast.

Beoordeling bewijs/onschuldpresumptie

Met betrekking tot de aanslagen waarvoor de wettelijke omkering en verzwaring van de bewijslast geldt, wijs ik op het arrest HR 17 augustus 2018, 17/03633, ECLI:NL:HR:2018:1311, waarin wordt overwogen:

'2.4.

In een geval als het onderhavige, waarin niet in geschil is dat 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. [21](#)

2.5.1.

Uit het voorgaande volgt dat de middelen falen voor zover zij tot uitgangspunt nemen dat de inspecteur in een geval waarin de bewijslast is omgekeerd en verzwaard, steeds moet stellen en aannemelijk maken welke bron van inkomen aan de (navorderings)aanslag ten grondslag ligt.' (Hoge Raad, 17 augustus 2018, 17/03633, ECLI:NL:HR:2018:1311).

In casu heeft belanghebbende de aan hem uitgereikte aangiftebiljetten IB 1994 en 1995 niet ingediend en daarmee de inspecteur belangrijke gegevens onthouden voor het opleggen van de betreffende aanslagen.

Daarnaast zijn er volgens de Strafkamer van het Hof (geciteerd in onderdeel 2.3 van de uitspraak van het Hof)

'(...) sterke aanwijzingen voorhanden dat verdachte en zijn medeverdachten met enigen van de in de tenlastelegging met name genoemde anderen deel uitmaakten van een samenwerkingsverband dat zich bezighield met zaken die het daglicht niet konden velen. Naar het oordeel van het hof is er geen andere verklaring voor het feit dat verdachte, zijn medeverdachten en de hiervoor bedoelde anderen het kennelijk noodzakelijk vonden om – onder meer – het af luisteren en begrijpen door derden van door hen (onderling) gevoerde telefoongesprekken te belemmeren door gebruik te maken van wisselende telefoonaansluitingen en verhullende taal. Er viel blijkbaar iets te verbergen. In dit verband verwijst het hof naar de door de rechtbank terzake gebezigde bewijsmiddelen. Bij gebrek aan wettig bewijs kan niet bewezen worden verklaard dat verdachte deel uitmaakte van een samenwerkingsverband dat het plegen van een of meer van de in de tenlastelegging onder 1 opgesomde misdrijven als oogmerk had. Voor enige is er geen enkel concreet bewijs. Voor andere is er wel iets, maar om de twijfel te overwinnen of dat aangevuld of in verband gebracht mag worden met andere voorhanden gegevens dient gebruik gemaakt te worden van op speculatie rustende redeneringen. Dat kan geen wettig bewijs opleveren.'

In het onderhavige geval zijn er, zoals blijkt uit de vastleggingen in het strafdossier, tevens gecodeerde administraties bijgehouden, die echter opzettelijk (gedeeltelijk) vernietigd zijn. De inspecteur heeft hierover in zijn verweerschrift in eerste aanleg op pagina 6 en 7 het volgende gesteld:

'Uit het door het KTR ingestelde strafrechtelijke onderzoek blijkt dat de bij onherroepelijk strafrechtelijk vonnis veroordeelde [G] middels computerbestanden een administratie bijhield, welke betrekking heeft op de jaren 1994 tot en met 1996 en waarin vermoedelijk de opbrengsten van grote hoeveelheden verdovende middelen zijn verantwoord (waaronder een hoeveelheid van 7.550 kilogram Colombiaanse weed ter waarde van f 10.338.270 (€ 4.691.302) in de periode 25 augustus 1994 – januari 1995). Tevens werd door [G] aantekening gehouden van (vermoedelijk met die partijen verdovende middelen samenhangende) kosten alsmede van de verrekening daarvan tussen een groep van (oorspronkelijk) vijf investeerders, waaronder een persoon die als '[...]' te boek staat. Het is gelet op de onderzoeksgegevens aannemelijk dat deze bijnaam op belanghebbende betrekking heeft (zie bijlage 9.3, P-V nr. 01-0V-03, pag. 9 tot en met 12, alsmede 18 tot en met 20). De politie heeft slechts fragmenten van deze geautomatiseerde administratie kunnen achterhalen doordat een deel van deze bestanden kort voordat de doorzoeken op 9 december 1996 plaatsvonden met succes is gewist. Het voorgaande geeft grond aan een gerechtvaardigd vermoeden dat ook in de periode vóór 25 augustus 1994 door belanghebbende opbrengsten uit de handel in verdovende middelen werden genoten. Dit mede gelet op het navolgende.' (zie verder pagina 7 en 8 van het verweerschrift in eerste aanleg).

Het voorgaande duidt erop dat belanghebbende en zijn kompanen er alles aan hebben gedaan om hun (duistere) zaken te verhullen. Belanghebbende moet evenwel in staat worden geacht fiscaal opening van zaken te geven, ook al zou hij zichzelf daarmee (kunnen) incrimineren (vgl. HR 27 februari 2004, nr. 37465, ECLI:NL:HR:2004:AF5556). Belanghebbende heeft echter slechts in zeer beperkte mate opening van zaken verschaft (zie hierna onder het kopje 'De redelijkheid van het geschatte inkomen').

Dientengevolge kon de inspecteur ten tijde dat hij de ambtshalve definitieve aanslagen IB 1994 en 1995 en VB 1995 en 1996 oplegde (d.d. 24 november 1997), alsmede de definitieve aanslagen IB 1996 en VB 1997 (d.d. 23 december 1999) mede door toedoen van belanghebbende, over weinig andere gegevens beschikken dan de hem ter beschikking staande processen-verbaal uit de (Radar)strafzaak. De (veroordelende!) uitspraak van de Strafkamer van de Rechtbank was immers pas op 26 januari 1998, de gedeeltelijke vrijspraak door de Strafkamer van het Hof is gedateerd 29 maart 1999 en het arrest van de Strafkamer van de Hoge Raad dateert van 24 oktober 2000, derhalve kon de inspecteur bij de (ambtshalve) aanslagregeling nog geen rekening houden met het oordeel van de strafrechter. De inspecteur kon ten tijde van het vaststellen van de ambtshalve definitieve aanslagen IB 1994 en 1995 dus onmogelijk in strijd met het onschuldpresumptiebeginsel handelen, omdat de strafrechter op dat moment nog geen oordeel had gegeven, laat staan dat dat oordeel toen onherroepelijk was.

Het Hof miskent in de uitspraak aldus dat de aanslagregeling een totaal andere fase behelst dan de bezwaarfase. De inspecteur moet bij aanslagregeling gebruik maken van de hem op dát moment ter beschikking staande gegevens; indien de strafrechter naderhand strafbare feiten niet wettelijk en overtuigend bewezen verklaart, maakt dat nog niet dat er fiscaal onjuiste aanslagen zijn opgelegd.

In r.o. 4.4.1 oordeelt het Hof ten aanzien van het inkomen over 1994:

'Ook indien er veronderstellenderwijs van wordt uitgegaan dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan, kan dit er niet toe leiden dat de aanslag wordt gehandhaafd op een hoger bedrag dan overeenkomt met zijn (na het vaststellen van de aanslag) ingediende aangifte. Het dossier bevat geen enkele aanwijzing die voldoende concreet is om de conclusie te kunnen rechtvaardigen dat belanghebbende inkomsten heeft genoten die hij niet in zijn (na het vaststellen van de aanslag) ingediende aangifte heeft vermeld. Hetgeen de inspecteur naar voren heeft gebracht is te algemeen, te weinig concreet en te speculatief van aard om daaraan, zonder in strijd te komen met het vermoeden van onschuld, het oordeel te kunnen verbinden dat de aanslag, voor zover die de aangifte te boven gaat, niet naar willekeur is opgelegd.'

Eenzelfde oordeel geeft het Hof in de r.o. 4.5.3, 4.6.7, 4.7.5, 4.8.5 en 4.9.3 ten aanzien van de aangiften VB 1995, IB 1995, IB 1996, VB 1997 en IB 1997.

De Strafkamer van het Hof te Amsterdam achtte bewezen hetgeen belanghebbende onder 6 tenlastegelegd is, met dien verstande dat

'Hij in de periode van 1 april 1994 tot en met 9 december 1996 te [Z] en/of elders in Nederland opzettelijk heeft verkocht handelshoeveelheden hashish'.^[3]

Van hetgeen belanghebbende onder 6 meer of anders is tenlastegelegd is belanghebbende vrijgesproken. De strafrechter gaat er blijkens deze bewezenverklaring vanuit dat belanghebbende in 1994 handelshoeveelheden hashish heeft verkocht.

De inspecteur heeft in zijn overwegingen in de uitspraak op bezwaar tegen deze aanslagen geenszins twijfels geuit omtrent de juistheid van het oordeel van de strafrechter, integendeel, hij sluit daar juist bij aan door in 1994 e.v. inkomsten (uit handel in hashish) bij te tellen, hetgeen dus geen schending van het onschuldpresumptiebeginsel kan opleveren. Reeds daarom is de motivering van het oordeel van het Hof onjuist dan wel onbegrijpelijk.

Daarenboven is het voor de vaststelling van het inkomen indien de wettelijke omkering en de verzwaring van de bewijslast van toepassing is niet relevant uit welke (al dan niet wederrechtelijke) bron(nen) van inkomen dit is genoten, de inspecteur behoeft slechts te stellen dát er sprake is van een bron, hij hoeft de bron niet nader te duiden^[4]. Dat de onschuldpresumptie geschonden is – quod non – betekent nog niet dat de inspecteur geen inkomen kan stellen.

Uit het arrest HR 2 juni 2017, nr. 15/05179, ECLI:NL:HR:2017:958, volgt dat de inspecteur op basis van de bevindingen uit de strafzaak, eventueel aangevuld met ander bewijs, aannemelijk kan achten dat inkomen is genoten, ook wanneer belanghebbende strafrechtelijk voor het verrichten van de activiteiten waarmee dat inkomen zou zijn verdiend is vrijgesproken. De Hoge Raad wijst daarbij uitdrukkelijk op het minder strenge bewijs in belastingzaken:

'2.4.2.

Uit de rechtspraak van het EHRM volgt tevens dat een strafrechtelijke vrijspraak niet eraan in de weg hoeft te staan dat in een latere gerechtelijke procedure de gedragingen waarvan de belanghebbende is vrijgesproken, als gevolg van minder strenge bewijsregels of op grond van aanvullend bewijs bewezen worden verklaard, mits de rechterlijke autoriteiten door hun optreden, de motivering van hun beslissing of de door hen gebruikte bewoordingen geen twijfel doen ontstaan over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafzaak werd verweten (vgl. HR 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB* 2015/173, rechtsoverweging 2.6.6).'

Het Hof heeft zich, zoals volgt uit r.o. 4.3.5, voor de beoordeling van de juistheid van de correcties beperkt tot alleen het strafrechtelijk bewezen geachte gedeelte van de tenlastelegging. Daarmee heeft het Hof zich ten onrechte beperkt tot alleen de feiten met betrekking tot dat deel van de tenlastelegging. In r.o. 4.3.6 gaat het Hof nog verder met zich beperken bij het aanvaarden van door de inspecteur aangedragen bewijs, door alleen de strafrechtelijk bewezen geachte betalingen mee te nemen. Daarmee miskent het Hof dat de strafrechter uitging van een veel langere periode waarin belanghebbende handelde in hashish, maar waarbij de genoten inkomsten niet bewezen konden worden. Ik vermag niet in te zien waarom in casu niet aannemelijk kan zijn dat belanghebbende meer inkomsten genoten zou kunnen hebben dan de wettig en overtuigend bewezen ontvangen betalingen ad NLG 1.038.000, zoals het Hof oordeelt in r.o. 4.3.6.

Daarbij dient bedacht te worden dat het door de inspecteur aan te dragen bewijs slechts diende ter onderbouwing van de redelijke schatting (voor de aanslagen waarvoor de wettelijke omkering en verzwaring van de bewijslast geldt). Ik vermag niet in zien waarom het oordeel van de strafrechter in twijfel zou worden getrokken wanneer de inspecteur, bij bewezen geachte handelsactiviteiten, uitgaat van een hoger geschat bedrag aan met deze activiteiten behaalde inkomsten.

Ik wijs in dit kader ook op de conclusie van A-G Niessen (ECLI:NL:PHR:2016:784) voor het arrest HR 14 april 2017, nr. 15/02197, ECLI:NL:HR:2017:673:

‘3.31

Anders dan belanghebbende lijkt te betogen, betekent dat niet dat na vrijspraak in een strafprocedure, in de samenhangende fiscale procedure in het geheel niet (langer) over het voorliggende feitencomplex mag worden geoordeeld, of dat een inspecteur steeds gehouden zou zijn de aanslagen in te trekken. Het nationale fiscale recht kent een eigen procesrecht op grond waarvan de belastingrechter zelfstandig dient te beoordelen welke feiten als vaststaand kunnen worden aangenomen, zonder dat hij is gebonden aan een oordeel van de strafrechter over hetzelfde feitencomplex. De rechtspraak van het EHRM lijkt daar in beginsel niet aan in de weg te staan.’

Het Hof heeft niet dan wel onvoldoende gemotiveerd in hoeverre de door de inspecteur uit het strafdossier overgelegde informatie niet aannemelijk zou kunnen maken dat meer inkomsten zijn genoten dan wel dat ook in andere periodes inkomen is genoten. Dit geldt te meer voor zover er sprake is van omkering en verzwaring van de bewijslast.

De inspecteur heeft slechts gesteld dat het in het kader van zijn redelijke schatting aannemelijk c.q. niet onvoorstelbaar is dat belanghebbende meer verdiend heeft. Daarmee wordt op geen enkele manier het oordeel van de strafrechter in twijfel getrokken. Dat belanghebbende in de periode 1 april 1994 tot en met 9 december 1996 heeft gehandeld in hashish is zelfs strafrechtelijk bewezen verklaard. Hoeveel daarmee verdiend is, is door de strafrechter in de bodemprocedure niet vastgesteld.

Uitsluitend in het kader van de ontnemingsprocedure is er door de strafrechter geoordeeld over de vraag welk bedrag daadwerkelijk aan belanghebbende betaald zou zijn. Dat er meer betalingen c.q. belaste inkomsten geweest kunnen zijn binnen de periode 1 april 1994 tot en met 9 december 1996 is in die procedure niet vast komen te staan. Dat betekent echter niet dat sprake is van willekeur bij de schatting van de inspecteur dan wel van in twijfel trekken van het oordeel van de strafrechter indien in het kader van de redelijke schatting in fiscalibus wordt uitgegaan van hogere genoten inkomsten.

In dat kader wijs ik er bijvoorbeeld op dat in de ontnemingszaak ook gesproken wordt over een vordering voor de verkoop van 400 kilogram (kennelijk met een prijs van NLG 500.000) naast de daadwerkelijk genoten inkomsten van (omgerekend) NLG 1.038.000. Dat in 2005 (dus tien jaar later) is vast komen te staan dat verhaal van deze vordering niet meer mogelijk lijkt, neemt niet weg dat dit tien jaar eerder nog wel tot de mogelijkheden behoorde. Het feit dat belanghebbende destijds kennelijk akkoord ging met verkoop op krediet, wijst er juist op dat belanghebbende er ook zelf van uitging dat de koper dit later zou kunnen betalen (al was het maar van de door de koper gerealiseerde winsten van de eerdere leveranties van hashish. Mijns inziens heeft het Hof in ieder geval ten onrechte met deze verkoop op krediet geen rekening gehouden. Dat mogelijk in een later jaar de vordering afgewaardeerd diende te worden, staat daar namelijk niet aan in de weg. Ter onderbouwing van een redelijke schatting van het inkomen in 1995 had deze verkoop op krediet naar mijn opvatting zeker meegenomen moeten worden.

Belanghebbende heeft in ieder geval niet doen blijken dat dit bedrag ten tijde van de verkoop niet als inkomsten in aanmerking genomen kan worden. Ik zie niet in dat hieruit volgt dat hiermee een oordeel van de strafrechter in twijfel zou worden getrokken.

Uit bovenstaande volgt naar mijn mening ook dat het Hof in r.o. 4.3.2 er ten onrechte vanuit gaat dat er een onmiskenbaar voldoende band (‘link’) met de strafrechtelijke procedure bestaat.

De Hoge Raad overweegt namelijk in r.o. 2.4.1 van het arrest HR 2 juni 2017, nr. 15/05179, ECLI:NL:HR:2017:958, dat de link niet automatisch aanwezig hoeft te zijn:

‘2.4.1.

Uit de rechtspraak van het EHRM leidt de Hoge Raad af dat het in artikel 6, lid 2, EVRM neergelegde vermoeden van

onschuld niet is beperkt tot procedures betreffende een 'criminal charge', maar zich kan uitstrekken tot een daarop volgende bejegening door een bestuurlijke autoriteit of gerechtelijke procedure die op zichzelf bezien niet onder de reikwijdte van artikel 6, lid 2, EVRM valt (zoals een procedure betreffende een belastingaanslag). In laatstbedoelde gevallen dient de belanghebbende te stellen en te bewijzen dat een voldoende verband ('link') bestaat tussen de strafrechtelijke procedure en de latere bejegening door een bestuurlijke autoriteit of de latere gerechtelijke procedure. Een dergelijk verband is bijvoorbeeld aanwezig als die latere procedure een onderzoek vereist van de uitkomst van de eerdere strafrechtelijke procedure, in het bijzonder in een geval waarin die latere procedure de rechter dwingt tot een onderzoek van een strafrechtelijk oordeel, tot een heroverweging of beoordeling van het bewijs in het strafrechtelijke dossier, tot een oordeel over de deelname van de belanghebbende aan de gebeurtenissen die hebben geleid tot de eerdere 'criminal charge', of tot een oordeel over de bestaande aanwijzingen van mogelijke schuld van de belanghebbende. Het hiervoor bedoelde verband met artikel 6, lid 2, EVRM is niet beperkt tot de situatie waarin de strafrechtelijke procedure is geëindigd in een vrijspraak, maar kan ook aan de orde zijn indien het betreft belanghebbenden 'in respect of whom criminal proceedings have been discontinued'. Vergelijk voor dit een en ander EHRM 12 juli 2013, nr. 25424/09, Allen tegen Verenigd Koninkrijk, ECLI:CE:ECHR:2013:0712 JUD002542409, punten 92 tot en met 104.'

Het Hof komt in r.o. 4.3.2 te makkelijk tot de conclusie dat het verband wel aanwezig is. Daarmee miskent het Hof dat de inspecteur zijn correctie geheel op tenlastelegging 6 baseert en het voor de overige tenlasteleggingen gebruikte bewijsmateriaal slechts gebruikt als ondersteunend bewijs voor zijn op tenlastelegging 6 gebaseerde correctie, waarvoor hij overigens ook ander bewijsmateriaal heeft aangedragen (zie hierna).

In dit kader wil ik ook wijzen op de uitspraak van Hof Den Haag van 22 januari 2008, nr. 06/00031, ECLI:NL:GHSGR:2008:BC3858, waar het Hof na verwijzing door de Hoge Raad heeft geoordeeld over een andere belastingplichtige in dezelfde strafzaak als die van belanghebbende. Deze persoon is dezelfde als de persoon die door de inspecteur is opgevoerd als de zakenpartner van belanghebbende, gelet op het gezamenlijke bezit in dezelfde panden en aandelen ([L] Holding B.V.). Het Hof oordeelt daar:

6.7.

Gelet op de waarde van de in 6.6 bedoelde panden ultimo 1997 komt het Hof – naar aanleiding van de door belanghebbende na cassatie verstrekte afschriften van de notariële akten van levering – tot de conclusie dat de voor de panden betaalde koopsommen van respectievelijk f 950.000 ([voorjaar] 1995) voor a-straat 1, f 150.000 ([voorjaar] 1996) voor b-straat 1, f 325.000 ([voorjaar] 1996) voor c-straat 1, f 1.850.000 ([voorjaar] 1996) voor d-straat 1, 3 en 5 en e-straat 1 – in totaal f 3.275.000 – niet de werkelijke tegenprestatie voor die onroerende zaken moeten hebben gevormd. Deze moet belangrijk hoger zijn geweest. Het verschil tussen de aankoopssommen en de waarde ultimo 1997 kan naar het oordeel van het Hof niet worden verklaard door een waardeverhoging in de periode vanaf de aankoop tot eind 1997. Ook acht het Hof niet geloofwaardig dat het waardeverschil mede kan worden verklaard door de omstandigheid dat een aantal panden moest worden verbouwd. Het Hof komt tot de conclusie dat belanghebbende voor de aankoop op andere wijze moet hebben beschikt over inkomsten- en vermogensbestanddelen die aan de verkoper ten goede zijn gekomen.

(...)

6.9.

Na cassatie staat voorts vast dat de waarde van de door belanghebbende gehouden aandelen in C B.V. ultimo 1997 een waarde hebben van f 2.000.000, terwijl belanghebbende deze bezitting in de aangifte vermogensbelasting 1995 voor f 20.000 heeft opgenomen en in de aangifte vermogensbelasting 1996 in het geheel niet.

(...)

6.15.

In dit kader acht het Hof voorts aannemelijk dat I (hiermee wordt belanghebbende bedoeld) betrokken is geweest bij de invoer van een partij uit N-land afkomstige hasj van 7.550 kilogram. De juistheid van de stelling van belanghebbende dat het hier om activiteiten zou gaan van een bende bestaande uit andere personen die strafrechtelijk zouden zijn veroordeeld, is niet bewezen of aannemelijk geworden.

6.16.

Ook heeft de Inspecteur tijdens de mondelinge behandeling op 26 juni 2007 gesteld, in samenhang met het transport van 7.550 kilogram [] hasj, dat het samenwerkingsverband een kas van f 7,5 miljoen voor activiteiten beschikbaar had. Belanghebbende heeft zulks onvoldoende bestreden.

(...)

6.19.

Het Hof acht door de Inspecteur voldoende aannemelijk gemaakt dat belanghebbende in de onderhavige jaren uit de activiteiten van het samenwerkingsverband via een bepaalde verdeelsleutel revenuen heeft ontvangen. De omstandigheid

dat dit samenwerkingsverband niet kan worden gekwalificeerd als een organisatie in de zin van artikel 140 van het Wetboek van Strafrecht en dat strafrechtelijk niet is bewezen dat belanghebbende inkomsten uit drugshandel heeft genoten is voor de heffing van belastingen niet van belang.'

Nu de inspecteur dit ook hier heeft aangevoerd, geldt ook voor belanghebbende de vraag met welke financiële middelen hij de panden en de aandelen heeft kunnen verwerven. In dat kader zou ik graag nader ingaan op de redelijkheid van de schatting.

De redelijkheid van de geschatte inkomens

In de aanslagregelende fase heeft de inspecteur voornamelijk aanknopingspunten, feiten en omstandigheden kunnen vergaren die in de strafzaak contra belanghebbende en zijn medeverdachten (waaronder zijn zakenpartner uit de hierboven geciteerde uitspraak van Hof Den Haag) naar voren zijn gekomen, met name vanwege het niet nakomen door belanghebbende van de op hem rustende aangifteplicht.

Indien de inspecteur bewijst dat de vereiste aangifte niet is gedaan, dan is vervolgens uitsluitend nog aan de orde de redelijkheid van de schatting van de inspecteur, welke volgens vaste jurisprudentie niet willekeurig mag zijn.

Daarbij heeft de inspecteur in de bezwaar- en beroepsfase, anders dan het Hof lijkt te stellen, ook de volgende concrete aanwijzingen aangevoerd, die in redelijkheid het door de inspecteur (nader) vastgestelde inkomen onderbouwen. Ik stel hierbij nadrukkelijk vast dat deze gegevens (voor een groot deel) naast de gegevens uit het strafdossier zijn ingebracht c.q. aangevoerd:

1. De door de strafrechter en ook de Belastingkamer van het Hof gebezigde verklaring van de getuige [O]. Opmerkelijk daarin is dat belanghebbendes afnemer van de handelshoeveelheid van 1.000 kg (Pakistaanse) hashish spreekt over 't Kantoor' in relatie tot belanghebbende (zie onderdeel 2.5 van de hofuitspraak). Dit duidt niet op een eenmalige, incidentele transactie van iemand die eens een gokje waagt op de internationale verdovende middelenmarkt, maar op deelname van belanghebbende aan een duurzame organisatie. Wie een partij van nota bene 1.000 kilogram verdovende middelen kan regelen (afnemen en leveren!), is geen beginneling in deze schimmige wereld die drijft op onderling vertrouwen. Dat moet iemand zijn die al langer actief is in deze risicovolle branche, ook als zodanig bekend staat. [O] wordt door een derde naar belanghebbende verwezen), en over de financiële middelen beschikt om zo'n enorme hoeveelheid hashish te kunnen financieren. De overgelegde CID- en politie-informatie duidt daar eveneens op: van belanghebbende is bekend dat hij reeds lange tijd relaties onderhield met allerlei personen die gerekend worden tot de zogenaamde Nederlandse netwerken (waaronder de voormalige Bruinsma-organisatie). De inspecteur wijkt hier niet af van het oordeel van de strafrechter, hij geeft uitsluitend zijn eigen fiscale duiding aan de door de strafrechter gebezigde bewijsmiddelen en vastgestelde (al dan niet strafbare) feiten en de daarmee genoten belastbare inkomsten en vergaarde vermogens. Daarmee heeft de inspecteur zijn redelijke schatting voldoende onderbouwd;
2. De pleitnotities d.d. 19 december 1997^[6] van [AA], die belanghebbendes zakenpartner verdedigde, wijst op een achtstal in gedeelde eigendom (met belanghebbende!) zijnde panden, waarvan de maandelijkse huur ongeveer NLG 52.000 zou belopen en waarvan de verkoopwaarde op basis van een conservatieve schatting kan worden becijferd op rond de NLG. 7.500.000. In belanghebbendes aangiften IB 1995/VB 1996^[6] is bij vraag 34c 'Overige onroerende zaken' een waarde per 1 januari 1996 vermeld van NLG 475.000. In de aangifte IB 1996/VB 1997^[7] is bij vraag 34.c een waarde per 1 januari 1997 van NLG 1.687.500 verantwoord en in de aangifte IB 1997/VB 1998^[8] is bij vraag 32.c een waarde per 1 januari 1998 van NLG 1.750.000 aangegeven. De hiervoor vermelde waarden van belanghebbendes onroerende zaken staan in geen enkele verhouding tot de waarde die [AA] op 19 december 1997 noemde voor belanghebbendes medegerechtigde tot dezelfde onroerende zaken. Hof 's-Gravenhage in boven geciteerde uitspraak van 22 januari 2008 gaat dan ook uit van hogere waarden waarvoor belanghebbende en zijn zakenpartner deze panden hebben gekocht.
3. Hetzelfde geldt voor de beweerde jaarlijkse huurinkomsten daaruit ad NLG. 624.000. In belanghebbendes aangifte IB 1995 is slechts NLG 53.650 verantwoord, de aangifte IB 1996 vermeldt NLG 197.537 (vraag 13b) en de aangifte IB 1997 NLG 280.381 (vraag 14b). Voldoende aannemelijke is dat belanghebbende meer inkomsten genoten kan hebben. In ieder geval kunnen ook deze inkomsten en vermogens een groter bedrag dan de door het Hof in aanmerking genomen correcties rechtvaardigen. Het is, zoals ook Hof Den Haag oordeelt, niet aannemelijk dat deze klaarblijkelijk niet verantwoorde meeropbrengsten het vermogen van belanghebbende tussentijds hebben verlaten.
4. 'Verder is [naam belanghebbendes zakenpartner] aandeelhouder in '[L]' (zie r.o. 6.9 van de uitspraak van Hof 's-Gravenhage d.d. 22 januari 2008). De waarde van zijn aandeel in deze onderneming, is ruwweg te begroten op 2.000.000 gulden.', aldus de hiervoor aangehaalde pleitnotities van [AA]. In belanghebbendes (pas in de bezwaarfase alsnog ingediende) aangifte IB 1995/VB 1996 is aan de andere helft van de aandelen [L] Holding B.V. per 1 januari 1996 een waarde van NLG 40.000 toegekend, in de aangifte VB 1997 is een waarde per 1 januari 1997 van NLG 263.099 verantwoord en in de aangifte IB 1997/VB 1998 is een waarde per 1 januari 1998

van NLG 74.596 aangegeven. Voormelde waarden staan in geen enkele verhouding tot de waarde die [AA] op 19 december 1997 toedicht aan het 50%-belang van belanghebbendes mede-aandeelhouder in [L] Holding B.V.

Het Hof miskent derhalve dat er wel degelijk voldoende concrete aanknopingspunten door de inspecteur zijn aangevoerd om de conclusie te kunnen rechtvaardigen dat belanghebbende inkomsten heeft genoten die hij niet in zijn (na het vaststellen van de aanslag) ingediende aangifte heeft vermeld.

Voorts heeft de inspecteur in de bezwaarfase, bij de herziening van zijn schattingen, rekening gehouden met de jurisprudentie welke betrekking heeft op zijn zakenpartner, die een vergelijkbare rol speelde in het 'samenwerkingsverband'.

De Belastingkamer van Hof Amsterdam d.d. 14 april 2003 (ECLI:NL:GHAMS:2003:AF9268)^[9], gecasseerd door Hoge Raad d.d. 27 januari 2006 (ECLI:NL:HR:2006:AV0401)^[10], en na verwijzing Hof 's-Gravenhage d.d. 22 januari 2008 (ECLI:NL:GHSGR:2008:BC3858)^[11], bekrachtigd door Hoge Raad d.d. 9 april 2010 (ECLI:NL:HR:2010:BL9809), hebben in de met deze vergelijkbare zaak aan de pleitnotities van toenmalig advocaat [AA] het vermoeden ontleend dat er aanzienlijke bedragen onder de tafel zijn betaald voor de (in gezamenlijke eigendom) aangekochte (prostitutie)panden en dat dit niet uit de desbetreffende notariële akten blijkt. De Belastingkamer van Hof 's-Gravenhage (ECLI:NL:GHSGR:2008:BC3858) oordeelt in de (verwijzings)uitspraak onder het kopje 'Waarde panden ultimo 1997 en opbouw vermogen ultimo 1994, 1995 en 1996' in r.o. 6.6:

'Na cassatie staat vast, naar Hof Amsterdam heeft geoordeeld in 5.6 van zijn uitspraak, dat belanghebbende (mede-)eigenaar was van een aantal panden ('kamerverhuurbedrijven'), welke door hem zijn aangekocht en waarvan de waarde ultimo 1997 in ieder geval 7,5 miljoen gulden beliep. De klacht in cassatie van belanghebbende, inhoudende dat het Hof Amsterdam niet tot dit oordeel had kunnen komen, is door de Hoge Raad verworpen.'

De panden waaraan het Hof 's-Gravenhage 'middels een conservatieve schatting' een waarde van NLG 7.500.000 toekent, zijn voor de helft mede-eigendom van belanghebbende en vormen dus tevens onderdeel van de grondslagen voor zijn inkomstenbelasting en vermogensbelasting.

Dat belanghebbende zijn niet in zijn belastingaangiften verantwoorde inkomsten uit grootschalige handel in hashish geïnvesteerd heeft in de in gezamenlijk eigendom verkregen onroerende zaken wordt door belanghebbende in zijn incidenteel hoger beroepsschrift in onderdeel 10.14 zelf ook naar voren gebracht:

'Verder is van belang dat uit het dossier blijkt dat [X] in de jaren 1995 en 1996 panden heeft aangekocht. Bij de aankoop van die panden kan [X] gebruik hebben gemaakt van de ontvangen bedragen in 1995 en 1996. De uitspraak van rechtbank Den Haag, waar de inspecteur meermaals naar heeft verwezen, neemt het mede aanwenden van de verdiende bedragen ter aankoop van de panden als uitgangspunt. Als gevolg daarvan is het aannemelijk dat het 'geld' is omgezet in 'stenen'. De panden zijn door [X] opgenomen in de opgegeven vermogensbestanddelen.'

Het Hof signaleert dit in r.o. 4.8.2. zelf ook:

'Dat bij de aankoop van panden gebruik kan zijn gemaakt van in 1995 en 1996 ontvangen bedragen (incidenteel hoger beroep, randnummer 10.14.) is onvoldoende concreet. Het had op de weg van belanghebbende gelegen indien hij inderdaad wil verdedigen dat de met handel in hashish verdiende bedragen in onroerend goed zijn geïnvesteerd de investeringen en de geldstroom te preciseren. Het aangegeven vermogen laat ook niet toe dat de in 1995 en 1996 ontvangen, niet verantwoorde, bedragen in onroerend goed zouden zijn belegd.'

Het Hof verbindt hieraan merkwaaardigerwijs niet de financiële consequenties aan die Hof Amsterdam op 14 april 2003 (ECLI:NL:GHAMS:2003:AF9268) en na cassatie en verwijzing Hof 's-Gravenhage d.d. 22 januari 2008 (ECLI:NL:GHSGR:2008:BC3858) wél daaraan hebben verbonden. Het oordeel van het Hof over de redelijke schatting (alleen de wettig en overtuigend bewezen ontvangen betalingen corrigeren) acht ik in dat licht bezien eveneens onbegrijpelijk.

De informatie uit het strafdossier en de daarnaast aangevoerde feiten en omstandigheden zijn sterke aanwijzingen dat er inkomsten zijn genoten uit 'grootschalige handel in hashish' of – meer neutraal gesteld – onbekende bron van inkomen die in de onderhavige jaren vermoedelijk geïnvesteerd zijn in de in gezamenlijke eigendom verkregen onroerende zaken en in de aandelen [L] Holding B.V. Zoals in de zaak van de zakenpartner uiteindelijk is geoordeeld is een geschat bedrag van NLG 7.500.000 inkomsten per jaar in dit verband geenszins onredelijk.

De inspecteur heeft bij zijn (nadere) schatting daarom ook aansluiting gezocht bij het oordeel van het verwijzingshof 's-Gravenhage dat de inkomens van belanghebbendes zakenpartner (die nota bene is vrijgesproken van alle hem ten laste gelegde strafbare feiten!) over de jaren 1994 en 1995 in goede justitie vaststelde op NLG 7.500.000 (per jaar). In die procedure heeft de inspecteur nagenoeg dezelfde feiten naar voren gebracht, bewijsstukken ingebracht en stellingen geponeerd. Juist om die reden heeft de inspecteur naar deze uitspraak verwezen, temeer daar het in die casus om de waardering en de inkomsten van de onverdeelde eigendom van dezelfde panden en een even groot aandelenpakket in dezelfde B.V. ging.

De inspecteur heeft bij de uitspraak op bezwaar voorts rekening gehouden met belanghebbendes rol in het

'samenwerkingsverband' (waarvoor volgens de strafrechter ook sterke aanwijzingen voorhanden zijn) en de positie die hij daarin ten opzichte van anderen bekleedde (bij de vermeende leider werden zelfs jaarlijkse inkomens van NLG 10.000.000 redelijk geacht.)^[12]

Voorts dient in ogenschouw te worden genomen dat belanghebbende tot het allerlaatst geweigerd heeft om volledige openheid van zaken te geven over de werkelijke gang van zaken, waarschijnlijk omdat hij dat kennelijk fiscaal voordelig acht. Dit gegeven, in samenhang met het voorgaande, rechtvaardigt mijns inziens een ruimere schatting van zijn inkomsten en vermogens, dan de beperkte schatting van het Hof gebaseerd op de in de ontnemingszaak bewezen geachte daadwerkelijke betalingen.

Tot slot heeft de inspecteur het geschatte inkomen van belanghebbende over 1996 vanwege zijn detentie sinds 9 december 1996 naar tijdsgelang toegepast, ervan uitgaande dat de inkomsten uit belanghebbendes wederrechtelijke activiteiten op dat moment eindigden.

Het Hof overweegt in onderdeel 4.4.2 (en in de onderdelen 4.5.3, 4.6.7, 4.7.5, en 4.9.3 soortgelijk):

'De verwijzing door de inspecteur naar de onder 2.7. bedoelde uitspraak van het Hof Den Haag maakt dit niet anders. Het betreft hier een andere belastingplichtige en die uitspraak is gebaseerd op hetgeen in die procedure door partijen is aangevoerd. Er kan geenszins van worden uitgegaan dat wat in die zaak met de in die zaak toepasselijke bewijsregels is komen vast te staan en op grond daarvan door het Hof Den Haag is beslist, ook in de onderhavige procedure als juist zou moeten worden aanvaard.'

Naar mijn opvatting is deze overweging gelet op het voorgaande onbegrijpelijk.

In onderdeel 4.3.5 legt het Hof zichzelf ten onrechte een veel te eng kader op door aan te sluiten bij het oordeel van de strafrechter in de ontnemingszaak. Het Hof miskent hiermee dat er veel meer financieel relevante feiten en omstandigheden (kunnen) zijn die de redelijke schatting van belanghebbendes inkomen (kunnen) onderbouwen.

Zo zijn er in de strafprocedure in processen-verbaal zaken geconstateerd/bevindingen neergelegd die uiteindelijk niet ten laste zijn gelegd door het Openbaar Ministerie omdat die mogelijk niet wettig en overtuigend bewezen werden geacht, maar die fiscaal wel degelijk aannemelijk en relevant (kunnen) zijn. Daarbij herhaal ik dat door uit te gaan van een hogere redelijke schatting op geen enkele manier het oordeel van de strafrechter in de strafzaak zelve in twijfel wordt getrokken. Althans volstrekt onbegrijpelijk is waarom de onschuldpresumptie de inspecteur zou dwingen tot het beperken van zijn redelijke schatting tot de in de ontnemingsprocedure vastgestelde bedragen.

Mijns inziens heeft de inspecteur met het gestelde in zijn verweerschrift en de daarbij gevoegde bewijsstukken, alsook in zijn hoger beroepschrift en pleitnota in hoger beroep zijn schatting van de inkomens c.q. vermogens zodanig met feitelijke stellingen en voldoende concrete aanknopingspunten onderbouwd, dat die schatting de redelijkheidstoets kan doorstaan.

Het oordeel van het Hof dat de Inspecteur onvoldoende aanknopingspunten zou hebben verschaft, acht ik onbegrijpelijk. Het oordeel van het Hof komt erop neer dat de door de inspecteur toegepaste correctie van NLG 7.500.000 onredelijk en dus willekeurig is, hoewel de Inspecteur zich voor de hoogte van de correctie heeft aangesloten bij hetgeen onder meer door belanghebbende zelf naar voren is gebracht, en belanghebbende er niet in is geslaagd te doen blijken dat (een deel van) deze correctie onjuist is.

Het Hof heeft de door de inspecteur aangevoerde fiscaal relevante concrete feiten en omstandigheden ten onrechte buiten beschouwing gelaten bij de beoordeling van de redelijkheid van de schatting van de inspecteur en deze ten onrechte, althans op onjuiste gronden, als willekeurig bestempeld. Ook laat het Hof deze feiten ten onrechte buiten beschouwing omdat in zijn ogen daarmee het onschuldpresumptiebeginsel zou worden geschonden, hetgeen geenszins zo hoeft te zijn.

Het Hof heeft ten onrechte geen dan wel onvoldoende acht geslagen op de door de inspecteur aangevoerde uit het strafdossier blijkende feiten en omstandigheden.

Het Hof heeft ook ten onrechte de gegevens uit de procedure van belanghebbendes zakenpartner niet meegenomen bij de beoordeling van de redelijke schatting. Daardoor heeft het Hof ten onrechte geen belang gehecht aan de vraag hoe belanghebbende zijn in samenwerking met medeverdachte aangeschafte panden en aandelen heeft gefinancierd en ook ten onrechte geen rekening gehouden met de volgens de advocaat van zijn medeverdachte genoemde hogere inkomens en vermogens. Daarmee heeft het Hof zijn oordeel ook onvoldoende gemotiveerd. Het Hof had deze gegevens niet zo makkelijk terzijde mogen schuiven.

Het oordeel van het Hof geeft dan ook blijk van een onjuiste rechtsopvatting voor zover het Hof heeft miskend dat in het belastingrecht voor aan te brengen inkomens- en vermogenscorrecties minder strenge bewijsregels gelden, zeker in een geval waarin belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan. Het Hof miskent tevens dat de bewijsmiddelen uit de strafzaak, ook die met betrekking tot de onderdelen waar belanghebbende voor is vrijgesproken, wel gebruikt mogen worden voor het aannemelijk maken van de genoten inkomsten en de aanwezige vermogens. Voorts miskent het Hof dat het oordeel van de strafrechter inzake de vrijspraak van belanghebbende niet per definitie in twijfel wordt getrokken indien

de belastingrechter (in een casus met omkering van de bewijslast) tot het oordeel komt dat gelet op de door de strafrechter aanwezig geachte sterke aanwijzingen aannemelijk is dat belanghebbende fiscaal meer inkomsten uit handel in verdovende middelen heeft genoten dan de strafrechtelijk wettig en overtuigend aangetoonde ontvangen betalingen.

Voor de aanslagen waarvoor de wettelijke omkering en verzwaring van de bewijslast geldt (IB 1994, IB 1995, IB 1996, VB 1996, VB 1997, VB 1998), dient de zaak verwezen te worden voor een nadere beoordeling van de redelijke schatting, waarbij ook het strafvorderlijk verkregen bewijsmateriaal als onderbouwing kan dienen.

Voor de overige aanslagen (VB 1995 en IB 1997) heeft het Hof naar mijn oordeel ten onrechte geoordeeld dat de inspecteur onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt dat substantiële bedragen aan inkomen en vermogen niet zijn aangegeven. Hierdoor oordeelt het ook ten onrechte dat voor die aangiften de vereiste aangiften zijn gedaan. Het Hof heeft daardoor ten onrechte niet de omkering en verzwaring van de bewijslast toegepast. Ook voor deze aanslagen dient de zaak derhalve verwezen te worden.

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

Voorgaande uitspraak

Uit het verweerschrift van belanghebbende, waarin opgenomen een (voorwaardelijk) incidenteel beroep in cassatie:

B. (Voorwaardelijk) Incidenteel beroep in cassatie

Zoals in het vorenstaande reeds is opgemerkt, wenst [X] (voorwaardelijk) incidenteel beroep in cassatie in te stellen. Dit (voorwaardelijk) incidentele beroep in cassatie ziet op de oordelen van het gerechtshof over het niet doen van de vereiste aangifte.

Incidenteel cassatiemiddel I

Schending van het recht, in het bijzonder 8:77 Algemene wet bestuursrecht en/of 27e Algemene wet inzake rijksbelastingen en/of verzuim van de vormen doordat het gerechtshof in rechtsoverwegingen 4.4.3 en 4.6.5 ten onrechte, dan wel onvoldoende gemotiveerd, heeft beslist dat [...] niet de vereiste aangifte heeft ingediend voor de inkomstenbelasting 1994 en de inkomstenbelasting 1995 omdat niet binnen de gestelde termijn aangifte zou zijn gedaan.

1.1.

Op grond van artikel 27e AWR kan de bewijslast worden omgekeerd en verzaamd als sprake is van een onherroepelijke informatiebeschikking of als de belastingplichtige de vereiste aangifte niet heeft gedaan.

1.2.

Op grond van artikel 6 AWR kan de inspecteur een belastingplichtige een uitnodiging tot het doen van aangifte sturen. Op grond van artikel 8 AWR is de belastingplichtige gehouden de aangifte in te dienen. Een belastingplichtige kan alleen worden geconfronteerd met het niet doen van de vereiste aangifte als hij is uitgenodigd tot het doen van aangifte.^[5]

1.3.

Uit de jurisprudentie van Uw Raad volgt ook dat voor omkering en verzwaring van de bewijslast niet voldoende is dat de belastingplichtige niet binnen de gestelde termijn het aangiftebiljet heeft ingediend, maar hij moet na het verstrijken van de termijn tevens zijn herinnerd en aangemaand en vervolgens geen gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid om binnen de door de inspecteur bij aanmaning gestelde termijn te reageren.^[6]

1.4.

Uit het arrest van Uw Raad van 15 december 2006 volgt dat de inspecteur aannemelijk moet maken dat de aanmaning de belastingplichtige heeft bereikt. Verzending per post rechtvaardigt het vermoeden van ontvangst of aanbieding op het vermelde adres.^[7] Uit de jurisprudentie volgt eveneens dat de inspecteur in eerste instantie kan volstaan met het leveren van bewijs van de verzending van de aanmaning.

1.5.

[X] is van mening dat de inspecteur niet in deze op hem rustende bewijslast is geslaagd. Op het ambtshalve aanslagbiljet inkomstenbelasting 1994 wordt weliswaar vermeld dat een aanmaning met dagtekening 15 maart 1996 aan [X] is gezonden, maar bewijs voor de verzending (zoals een verzendrapport) levert de inspecteur niet, evenmin heeft de inspecteur een kopie van de aanmaning overgelegd.

1.6.

Voor het jaar 1995 komt de inspecteur ook niet verder dan te verwijzen naar een toelichtingsbrief bij de ambtshalve aanslag inkomstenbelasting waaruit zou volgen dat op 16 mei 1997 een aanmaning aan [X] zou zijn gezonden.

1.7.

De inspecteur produceert derhalve geen verzendrapport, kopie van de aanmaning of ander bewijs waaruit volgt dat de aanmaning aan [X] is verzonden. Als gevolg daarvan is hij niet in de op hem rustende bewijslast en is het gerechtshof ten onrechte tot het oordeel gekomen dat [X] voor de inkomstenbelasting 1994 en 1995 niet de vereiste aangifte heeft gedaan.

Incidenteel cassatiemiddel II

Schending van het recht, in het bijzonder 8:77 Algemene wet bestuursrecht en/of 27e Algemene wet inzake rijksbelastingen en/of verzuim van de vormen doordat het gerechtshof in rechtsoverwegingen 4.7.3, 4.8.3. en 4.10.4. ten onrechte, dan wel onvoldoende gemotiveerd, heeft beslist [X] niet de vereiste aangifte heeft ingediend voor de inkomstenbelasting 1996, de vermogensbelasting 1997 en de vermogensbelasting 1998 omdat in zowel absoluut als relatieve zin een aanzienlijk te lage aangifte is ingediend.

1.8.

Op grond van artikel 27e AWR kan de bewijslast worden omgekeerd en verzwaaard als sprake is van een onherroepelijke informatiebeschikking of als de belastingplichtige de vereiste aangifte niet heeft gedaan.

1.9.

Uit de jurisprudentie van Uw Raad volgt dat de belastingplichtige niet de vereiste aangifte heeft gedaan als het verzwegen inkomen/vermogen in verhouding tot het aangegeven inkomen/vermogen aanzienlijk is. [1.9.1](#) Uit het arrest van Uw Raad van 11 april 2003 volgt dat de belastingplichtige niet alleen moet hebben geweten dat te weinig belasting werd voldaan, maar dat hij zich er ook van bewust moet zijn geweest dat een relatief aanzienlijk bedrag te weinig werd voldaan.

1.10.

Bij de beoordeling van de vragen of de vereiste aangiften inkomstenbelasting 1996, alsmede de vermogensbelasting 1997 en 1998 zijn gedaan, betreft het gerechtshof het oordeel over de inkomstenbelasting 1995. In het eerste incidentele cassatiemiddel heb ik het standpunt ingenomen dat het gerechtshof ten onrechte tot het oordeel is gekomen dat niet de vereiste aangifte is gedaan. Indien Uw Raad mij volgt in dat standpunt heeft dit direct gevolgen voor de overwegingen van het gerechtshof met betrekking tot de inkomstenbelasting 1996, alsmede de vermogensbelasting 1997 en 1998.

1.11.

Indien bij de aanslag inkomstenbelasting 1995 de normale bewijslastregels van toepassing zijn, dan is van belang dat de inspecteur ter zitting bij de rechtbank (proces-verbaal van de zitting van 14 april 2016, pagina 5 bovenaan) heeft erkend dat in dat geval de kosten die samenhangen met het transport waarvoor [X] is veroordeeld, aannemelijk zijn gemaakt. In dat licht bezien kon het gerechtshof de berekening of sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte niet alleen baseren op de inkomsten, maar had het gerechtshof ook de kosten van fl. 193.700 in het oordeel moeten betrekken. Met die kosten in ogenschouw had het gerechtshof tot een ander oordeel kunnen c.q. moeten komen ten aanzien van de vraag of sprake is van een in absolute en relatieve zin te lage aangifte. Als gevolg van het niet meenemen van deze kosten in de beoordeling of voor deze belastingmiddelen/-jaren niet de vereiste aangifte is gedaan, kunnen de oordelen van het gerechtshof reeds om deze reden niet in stand blijven.

Inkomstenbelasting 1996

1.12.

Het gerechtshof oordeelt dat de [X] niet de vereiste aangifte inkomstenbelasting 1996 heeft ingediend omdat de inkomsten uit het transport waarvoor [X] strafrechtelijk is veroordeeld niet in zijn aangifte zijn opgenomen. Het bedrag dat daarmee is gemoeid, is – aldus het oordeel van het gerechtshof – zowel absoluut als relatief bezien aanzienlijk (r.o. 4.7.3.). Bij dit oordeel heeft het gerechtshof ten onrechte niet het verweer van [X] betrokken dat belastingheffing in 1996 niet meer aan de orde kan zijn, vanwege de samenloop tussen ontneming en belastingheffing.

1.13.

In het incidentele hoger beroepschrift heeft [X] (paragraaf 9.10 e.v.) het standpunt ingenomen dat uit het Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ97/2041M volgt dat als wederrechtelijk verkregen voordeel dat een veroordeelde wordt ontnomen nog niet was belast, die ook niet zal gebeuren. Anders gezegd, de inspecteur kan voor dit bedrag/deze bedragen geen aanslag vaststellen dan wel mag dit bedrag/deze bedragen niet opnemen in een belastingaanslag.

1.14.

Door het Openbaar Ministerie is met dagtekening 16 december 1999 de vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel ingediend. Onderdeel van deze vordering zijn de inkomsten in 1996 van het drugstransport waarvoor [X] is veroordeeld. De aanslag inkomstenbelasting 1996, gedagtekend 23 december 1999, is (thans) gebaseerd op dezelfde inkomsten.

1.15.

Op basis van het hiervoor aangehaalde Besluit had de inspecteur het bedrag van fl. 538.000 niet meer mogen opnemen in een belastingaanslag. Deze overweging had het gerechtshof moeten betrekken bij de beoordeling of [X] al dan niet de vereiste aangifte inkomstenbelasting 1996 heeft gedaan. Nu het gerechtshof dit niet heeft gedaan, is het ten onrechte tot het oordeel gekomen dat [X] niet de vereiste aangifte inkomstenbelasting 1996 heeft ingediend.

Vermogensbelasting 1997 en 1998

1.16.

Om voor de vermogensbelasting 1997 en 1998 tot het oordeel te komen dat [X] niet de vereiste aangiften heeft gedaan, hanteert het gerechtshof een extrapolatie. Het gerechtshof dient namelijk de stap te zetten dat de door [X] ingediende aangiften zowel absoluut als relatief aanzienlijk te laag zijn ingediend.

1.17.

Uw Raad heeft zich in verschillende procedures (voor de BPM, de omzetbelasting, de loonbelasting, de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting) uitgelaten over de mogelijkheden voor de inspecteur om aanslagen vast te stellen middels extrapoleren.^[9] Uit deze jurisprudentie volgt dat extrapolatie is toegestaan, mits aan een aantal voorwaarden wordt voldaan.

1.18.

Een van de voorwaarden van de Hoge Raad voor extrapolatie is dat het hanteren van een modelmatige berekening redelijk en niet willekeurig moet zijn. Deze toets is geen abstracte toets, maar is nauw verbonden met de omstandigheden van het geval. Daarnaast is van belang dat bij de modelmatige berekening rekening mag worden gehouden met het feit dat de inspecteur slechts over minimale gegevens beschikt, terwijl in het algemeen ervan mag worden uitgegaan dat een belastingplichtige geacht moet worden in staat te zijn openheid van zaken te geven. Het model mag als gevolg daarvan enige ruwheid vertonen, zonder dat dit tot onredelijke of willekeurige uitkomsten leidt.

1.19.

Bij de vraag of in deze zaak terecht van een modelmatige berekening mag worden uitgegaan, is een belangrijk verschil aanwezig met bijvoorbeeld het arrest van Uw Raad in de KB-Luxprocedures.^[10] In deze KB-Luxprocedures gold een omkering en verzwaring van de bewijslast omdat de betreffende belastingplichtige niet aan zijn informatieverplichtingen zou hebben voldaan. Een dergelijke situatie doet zich in deze zaak niet voor.

1.20.

In deze zaak stelt de inspecteur zich op het standpunt dat [X] niet de vereiste aangifte heeft gedaan. Om in deze zaak tot omkering en verzwaring van de bewijslast te kunnen komen, dient de inspecteur eerst volgens de normale regels van stelplicht en bewijslast aannemelijk te maken dat [X] vermogen buiten zijn aangifte heeft gehouden.

1.21.

In het oordeel keert het gerechtshof de stappen echter om en oordeelt dat er geen of althans onvoldoende aanwijzingen zijn dat gelden het vermogen van [X] hebben verlaten. Dat is echter, gelet op de bewijslastverdeling in deze zaak, een onjuist toetsingskader. De toets die het gerechtshof had moeten aanleggen was of de inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de gelden nog in het vermogen van [X] vielen en dus niet of zij het vermogen al hebben verlaten.

1.22.

Die toets komt pas in beeld als de inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de inkomsten in geldvorm nog in het vermogen aanwezig zijn. Dit verschil in toetsingskader heeft het gerechtshof ten onrechte niet onderkend, waardoor zij eveneens ten onrechte is uitgegaan van het extrapoleren van gegevens uit eerdere jaren naar een later jaar.

1.23.

Bij het vorenstaande komt nog dat het extrapoleren van gegevens naar andere jaren alleen mogelijk is als op voorhand vaststaat dat de gegevens in die jaren eenzelfde beeld laten zien als in het eerdere jaar. Dat betekent dat de inspecteur had moeten stellen en bewijzen dat de inkomsten uit 1995 en 1996 niet alleen in die jaren in het vermogen van [X] waren opgenomen, maar dat (de opbouw van) dit vermogen in de jaren daarna geen ander beeld liet zien. Een dergelijke stelling

heeft de inspecteur niet ingenomen. Vermoedelijk omdat dit niet kon aangezien [X] in de jaren na 1995 is gaan investeren in onroerend goed en daarvoor onder andere gelden heeft aangewend.

1.24.

Gelet op het vorenstaande is het gerechtshof bij het beoordelen of [X] voor de vermogensbelasting 1997 en 1998 niet de vereiste aangifte heeft gedaan uitgegaan van een onjuist toetsingskader, alsmede van een extrapolatie die niet is toegestaan. Op basis van de feiten en omstandigheden die in het dossier aanwezig zijn, had het gerechtshof niet tot het oordeel kunnen komen dat [X] voor dit jaar niet de vereiste aangifte heeft gedaan. Vervolgens had het gerechtshof moeten beoordelen of de inspecteur op basis van de normale regels van stelplicht en bewijslast is geslaagd in zijn standpunt dat [X] over meer vermogen beschikt dan in de aangifte is aangegeven. Aangezien hiervoor al is opgenomen dat de inspecteur ten aanzien van het niet doen van de vereiste aangifte niet in die bewijslast is geslaagd, kan hij in die bewijslast ook niet slagen ten aanzien van de aangebrachte correcties. Dit had het gerechtshof tot het oordeel moeten brengen dat het vermogen voor de vermogensbelasting 1997 en 1998 had moeten worden vastgesteld op basis van de door [X] aangegeven gegevens (fl. 441.917 respectievelijk fl. 33.947).

Conclusie

1.25.

Op grond van beide middelen in (voorwaardelijk) incidenteel cassatieberoep ben ik van mening dat de uitspraak van het gerechtshof niet in stand kan blijven. Aangezien het gerechtshof in sommige jaren ten onrechte de bewijslast heeft omgekeerd en verzwamd wegens het niet doen van de vereiste aangifte dienen de desbetreffende zaken te worden verwezen voor een nadere beoordeling op basis van de normale bewijslastverdeling. Dit geldt evenzeer daar waar zonder omkering is geëxtrapoleerd.

1.26

[X] maakt aanspraak op vergoeding van zijn proceskosten, alsmede vergoeding van de door hem geleden (immateriële) schade.

Conclusie

Conclusie Advocaat-Generaal mr. IJzerman:

1. Inleiding

1.1

Heden neem ik conclusie in de zaak met nummer 19/00166 naar aanleiding van de beroepen in cassatie van de staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) en van belanghebbende tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 27 november 2018 (hierna: het Hof) [\[1\]](#).

1.2

Belanghebbende is eerder strafrechtelijk vervolgd op verdenking van handel in verdovende middelen en deelname aan een criminele organisatie. De Rechtbank Amsterdam (hierna: de strafkamer van de Rechtbank) heeft in eerste instantie een veroordeling uitgesproken tot vier jaar gevangenisstraf. In tweede instantie heeft het Gerechtshof Amsterdam (hierna: de strafkamer van het Hof), bij arrest van 29 maart 1999, een groot deel van de ten laste gelegde transacties onvoldoende bewezen geacht en heeft belanghebbende in zoverre vrijgesproken. Slechts één onderdeel van de tenlastelegging werd uiteindelijk wettig en overtuigend bewezen geacht, namelijk de verkoop van handelshoeveelheden hasjesj in de periode van 1 april 1994 tot en met 9 december 1996. Daarvoor is belanghebbende uiteindelijk veroordeeld tot een gevangenisstraf van twee jaar.

1.3

In een daarop volgende ontnemingsprocedure heeft het Hof [\[2\]](#), bij arrest van 15 maart 2005, het door belanghebbende wederrechtelijk verkregen voordeel berekend op fl. 1.038.000. Dit is berekend op grond van de eerdere bewezenverklaring door de strafkamer van het Hof. Belanghebbende heeft dat bedrag aan de Staat betaald in 2007. In de onderhavige jaren is dat bedrag in aanmerking genomen bij de belastingheffing.

1.4

De Inspecteur heeft de onderhavige aanslagen inkomstenbelasting en vermogensbelasting in de loop van de jaren 1997 tot en met 2000 opgelegd over de jaren 1994 tot en met 1997. De aanslagen zijn bij uitspraak op bezwaar verminderd, waarbij

het belastbaar inkomen onderscheidenlijk vermogen is berekend naar bedragen, variërend van ca. fl. 1,5 tot 7,7 miljoen. De Inspecteur heeft zich in de berekeningen steeds gebaseerd op het strafdossier dat ten grondslag heeft gelegen aan de strafprocedure en de daarin oorspronkelijk genoemde feiten.

1.5

Belanghebbende heeft bij de Rechtbank Noord-Holland (hierna: de Rechtbank) beroep ingesteld, waarna de aanslagen door de Rechtbank zijn verminderd.^[3] De Inspecteur heeft vervolgens hoger beroep ingesteld bij het Hof, daarop is belanghebbende incidenteel in hoger beroep gekomen.

1.6

Het Hof heeft in zijn beoordeling van de fiscale procedure het verband (de 'link') betrokken met de eerdere strafrechtelijke procedure. Belanghebbende was eerder voor een groot deel van de hem ten laste gelegde feiten vrijgesproken wegens gebrek aan bewijs, maar was voor een onderdeel van de telastlegging wel veroordeeld. De Inspecteur nam bij de aanslagoplegging echter het standpunt in dat belanghebbende belastbaar inkomen had genoten wegens de feiten, handel in drugs, waarvoor belanghebbende wel was veroordeeld plus de feiten waarvan hij uiteindelijk was vrijgesproken. Dit gezien gebrek aan bewijs in strafrechtelijke zin, als te beoordelen volgens het (relatief zware) vereiste dat de ten laste gelegde feiten wettig en overtuigend bewezen moeten zijn.

1.7

In de onderhavige fiscale procedure heeft de Inspecteur nagenoeg geen andere bewijsmiddelen aangevoerd dan die van het oorspronkelijke strafdossier. Dienaangaande heeft het Hof tot uitgangspunt genomen dat de onschuldpresumptie ingevolge artikel 6, lid 2, van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens (hierna: het EVRM), eraan in de weg staat aan de belastingheffing feiten ten grondslag te leggen waarvan belanghebbende eerder is vrijgesproken. Het vermoeden van onschuld opgeroepen door een vrijspraak mag niet achteraf ter discussie worden gesteld in een fiscale procedure. Dat wordt volgens het Hof niet anders doordat in een fiscale procedure andere bewijsregels gelden dan in een strafprocedure.

1.8

Daarom heeft het Hof zich in zijn beoordeling van de aanslagen slechts gebaseerd op de drugstransactie waarvoor belanghebbende wel is veroordeeld, als vastgesteld in de ontnemingsprocedure.

1.9

Tegen dat uitgangspunt en die beoordeling is het beroep in cassatie van de Staatssecretaris gericht.

1.10

De incidenteel, voorwaardelijk, ingestelde cassatiemiddelen van belanghebbende gaan over de vraag of de vereiste aangiften zijn gedaan en zien daarmee op eventuele omkering en verzwaring van de bewijslast.

1.11

De verdere opbouw van deze conclusie is als volgt. In onderdeel 2 zijn de eerdere strafrechtelijke procedure en deze daarop volgende fiscale procedure in feitelijke instanties weergegeven. Onderdeel 3 bevat een uiteenzetting van het geding in cassatie. Onderdeel 4 omvat een beschouwing van de bewijslast(verdeling) en doorwerking van de onschuldpresumptie. In onderdeel 5 worden de (incidentele) middelen beoordeeld; gevolgd door de conclusie in onderdeel 6.^[4]

2. De strafprocedure, de feiten in de belastingprocedure en het geding in feitelijke instanties

De strafprocedure

2.1

Belanghebbende is strafrechtelijk vervolgd op verdenking van handel in verdovende middelen en deelname aan een criminele organisatie. De (gewijzigde) dagvaarding had betrekking op de voornoemde activiteiten gedurende de jaren 1994 tot en met 1996 en luidde, voor zover nu nog relevant^[5], als volgt:

- 1, dat hij in of omstreeks de periode van 1 april 1994 tot en met 9 december 1996 (...) heeft deelgenomen aan een organisatie, welke organisatie tot oogmerk had het plegen van misdrijven, namelijk: (...);
- 2, dat hij in of omstreeks de maand mei 1996 (...) opzettelijk heeft vervoerd en/of aanwezig gehad (...) een hoeveelheid van (ongeveer) 17.000 kilogram, in elk geval een handelshoeveelheid, hashish en/of hennep (...);
- 3, dat hij in of omstreeks de maanden april en mei 1996 (...) opzettelijk heeft vervoerd en/of aanwezig gehad (...) een hoeveelheid van (ongeveer) 100.000 kilogram, in elk geval een handelshoeveelheid, hashish en/of hennep (...);
- 4, dat hij in om omstreeks de maand maart 1996 (...) opzettelijk heeft vervoerd en/of aanwezig gehad (...) een

- 6, hoeveelheid van (ongeveer) 23.000 kilogram, in elk geval een handelshoeveelheid, hashish en/of hennep; dat hij in om omstreeks de periode van 1 april 1994 tot en met 9 december 1996 (...) (telkens) opzettelijk heeft afgeleverd en/of bereid, bewerkt, verwerkt, verkocht, vervoerd, en/of verstrekt een of meer handelshoeveelheden hashish en/of hennep (...).

2.2

Op 26 januari 1998 is belanghebbende door de strafkamer van de Rechtbank veroordeeld tot vier jaar gevangenisstraf. Op 29 maart 1999 is belanghebbende door de strafkamer van het Hof grotendeels vrijgesproken. De strafkamer van het Hof heeft enkel hetgeen is tenlastegelegd onder 6 (hierboven) bewezen geacht, met dien verstande dat: *“hij in de periode van 1 april 1994 tot en met 9 december 1996 te [Z] opzettelijk heeft verkocht handelshoeveelheden hashish”*. Voor al het overige is belanghebbende wegens gebrek aan bewijs vrijgesproken, waartoe de strafkamer van het Hof heeft overwogen:

De bewijslevering

Het hof acht het onder 1 tenlastegelegde niet bewezen. Er zijn sterke aanwijzingen voorhanden dat verdachte en zijn medeverdachten met enigen van de in de tenlastelegging met name genoemde anderen deel uitmaakten van een samenwerkingsverband dat zich bezighield met zaken die het daglicht niet konden velen. Naar het oordeel van het hof is er geen andere verklaring voor het feit dat verdachte, zijn medeverdachten en de hiervoor bedoelde anderen het kennelijk noodzakelijk vonden om – onder meer – het afluisteren en begrijpen door derden van door hen (onderling) gevoerde telefoongesprekken te belemmeren door gebruik te maken van wisselende telefoonaansluitingen en verhullende taal. Er viel blijkbaar iets te verbergen. In dit verband wijst het hof naar de rechtbank terzake gebezigde bewijsmiddelen. Bij gebrek aan wettig bewijs kan niet bewezen worden verklaard dat verdachte deel uitmaakte van een samenwerkingsverband dat het plegen van een of meer van de in de tenlastelegging onder 1 opgesomde misdrijven als oogmerk had. Voor enige is er geen enkel concreet bewijs. Voor andere is er wel iets, maar om de twijfel te overwinnen of dat aangevuld of in verband gebracht mag worden met andere voorhanden gegevens dient gebruik gemaakt te worden van op speculatie rustende redeneringen. Dat kan geen wettig bewijs opleveren.

2.3

Het arrest van de strafkamer van het Hof is door de Hoge Raad op 24 oktober 2000 vernietigd, doch uitsluitend voor wat betreft de aan het bewezenverklaarde gegeven kwalificatie. Na terugwijzing is belanghebbende veroordeeld tot een gevangenisstraf van twee jaar.[\[6\]](#)

2.4

Op 15 maart 2005 is belanghebbende de verplichting opgelegd tot betaling van fl. 1.038.000 aan de Staat voor het door hem verkregen wederrechtelijk voordeel. Grondslag van de ontnemingsvordering is de hierboven opgenomen bewezenverklaring.[\[7\]](#) Het Hof heeft met betrekking tot de ontnemingsvordering als volgt overwogen:

(...) Op grond hiervan acht het Hof bewezen dat veroordeelde als koper voor eigen rekening en risico is opgetreden bij de verkoop van een partij hasj van 1000 kilogram in het najaar van 1995. Veroordeelde is daarbij met de koper overeengekomen dat een deel van de partij bij aflevering moest worden betaald en een deel van de partij op krediet werd gekocht. De koper heeft vervolgens van de overeengekomen verkoopprijs de bedragen van fl. 500.000, fl. 300.000 en CAD 200.000 voldaan. (...)

De feiten in de belastingprocedure

2.5

De aanslagen zijn, na verminderingsbeschikkingen, door de inspecteur als volgt berekend:[\[8\]](#)

- de aanslag IB/PVV voor 1994 naar een belastbaar inkomen van fl. 7.492.452;
- de aanslag IB/PVV voor 1995 naar een belastbaar inkomen van fl. 7.491.383;
- de aanslag VB voor 1995 naar een belastbaar vermogen van fl. 1.517.348;
- de aanslag IB/PVV voor 1996 naar een belastbaar inkomen van fl. 7.708.706;
- de aanslag IB/PVV voor 1997 naar een belastbaar inkomen van fl. 1.525.910;
- de aanslag VB voor 1997 naar een belastbaar vermogen van fl. 4.543.585;
- de aanslag VB voor 1998 naar een belastbaar vermogen van fl. 4.520.406.

2.6

Over de hierboven genoemde jaren en belastingmiddelen heeft de Inspecteur initieel belastingaanslagen opgelegd met dagtekeningen tussen 1997 en 2000. Belanghebbende heeft destijds tegen de aanslagen achtereenvolgens op 22 december 1997, 19 januari 2000 en 14 december 2000 bezwaar gemaakt, waarna belanghebbende op 27 januari 2014

beroep heeft ingesteld wegens het uitblijven van beslissingen op bezwaar.

Rechtbank

2.7

Ten aanzien van alle aanslagen, behalve VB 1995^[9], heeft de Rechtbank geoordeeld dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan. Derhalve is het aan belanghebbende om te doen blijken (overtuigend aantonen) dat de aanslag verder dient te worden verminderd dan is gebeurd bij de verminderingsbeschikkingen. Voor geen van de aanslagen is belanghebbende hier echter in geslaagd, aldus de Rechtbank.

2.8

Omkering van de bewijslast betekent niet dat de Inspecteur van zijn verplichting is ontslagen bij het vaststellen van de aanslagen niet naar willekeur te handelen; er dient nog steeds sprake te zijn van een redelijke schatting. De Rechtbank heeft geoordeeld dat hetgeen de Inspecteur naar voren heeft gebracht onvoldoende concreet en te vaag is om daaraan het oordeel te verbinden dat sprake is van een redelijke schatting, met uitzondering van het bedrag van fl. 1.038.000 (vermeerderd met rendement) gelijk aan de ontnemingsvordering. Voor de aanslag VB 1995 heeft de Rechtbank eveneens geoordeeld dat de Inspecteur het meerdere^[10] niet aannemelijk heeft kunnen maken.

2.9

Dientengevolge heeft de Rechtbank bij uitspraak van 16 november 2016 het beroep van belanghebbende gegrond verklaard, de uitspraken op bezwaar vernietigd en de aanslagen IB/PVV en VB op basis van door belanghebbende overgelegde documentatie als volgt verminderd:

- 1994: IB/PVV belastbaar inkomen ad fl. 83.519.
- 1995: IB/PVV belastbaar inkomen ad fl. 525.734 en VB belastbaar vermogen ad fl. 689.232.
- 1996: IB/PVV belastbaar inkomen ad fl. 686.232.
- 1997: IB/PVV belastbaar inkomen ad fl. 382.245 en VB belastbaar vermogen ad fl. 1.286.217.
- 1998: VB belastbaar vermogen ad fl. 1.420.462.

Hof

2.10

De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. Volgens de Inspecteur heeft de Rechtbank de aanslagen ten onrechte verminderd. Belanghebbende heeft in zijn incidenteel hoger beroep het tegenovergestelde betoogd.

2.11

Allereerst verwerpt het Hof het betoog van belanghebbende inhoudende dat de vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel aan belastingheffing in de weg staat. Nu ten tijde van het opleggen van de aanslagen de ontnemingsvordering nog niet onherroepelijk vaststond, stond de vordering niet aan belastingheffing ter zake van het wederrechtelijk verkregen voordeel in de weg en is met de ontnemingsvordering voldoende rekening gehouden door deze in aanmerking te nemen bij de belastingheffing over het jaar van betaling daarvan (2007).

2.12

Inzake de beslissing van de strafkamer van het Hof en het vermoeden van onschuld uit artikel 6, lid 2, van het EVRM heeft het Hof geoordeeld dat het de juistheid van de omstreden belastingaanslagen beoordeelt voor zover de veroordeling door de strafkamer van het Hof daartoe ruimte biedt. In zoverre is er dus een parallel met het beoordelingskader van de ontnemingsvordering door de strafkamer van het Hof.^[11] Daartoe heeft het Hof overwogen:

4.3.1.

De door de inspecteur opgelegde aanslagen (...) zijn (...) alle gebaseerd op de door de inspecteur aanwezig geachte, door belanghebbende niet aangegeven, inkomens- en vermogensbestanddelen verkregen en gegenereerd door betrokkenheid bij grootschalige invoer van en handel in verdovende middelen. De inspecteur baseert zich daartoe op het door het Kernteam Randstad Noord & Midden (KTR) ingesteld strafrechtelijk onderzoek en het strafdossier welke ook ten grondslag hebben gelegen aan de strafrechtelijke vervolging van belanghebbende.

4.3.2.

De onderhavige procedure vertoont daarmee onmiskenbaar een voldoende band ('link') met de eerdere strafrechtelijke procedure. Belanghebbende heeft in de van hem afkomstige stukken ook herhaaldelijk op het verband met die procedure gewezen. Dit verband brengt mee dat het uit de vrijspraak door de strafkamer van het Hof van hetgeen belanghebbende destijds (...) is tenlastegelegd voortvloeiende vermoeden van onschuld (artikel 6 lid 2 EVRM) zich – in zoverre – ook

uitstrekt tot deze procedure (vgl. EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10, Melo Tadeu v. Portugal, *NJB* 2015/354).

4.3.3.

Het vorenstaande staat er weliswaar niet aan in de weg dat in een procedure als de onderhavige in het licht van een andere (lichtere) bewijslast en/of bewijslastverdeling en/of aanvullende bewijs andere feiten komen vast te staan dan in de voorafgegane strafprocedure, maar daarbij heeft steeds te gelden dat de motivering van de door het Hof te nemen beslissing en de daarbij gebruikte bewoordingen geen twijfel mogen doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak. In het oog moet worden gehouden dat het vermoeden van onschuld opgeroepen door een vrijspraak meebrengt dat zelfs het uiten van vermoedens met betrekking tot de onschuld van de betrokkene niet langer toelaatbaar is (...).

4.3.4.

Nu de inspecteur zijn standpunt in essentie baseert op het bewijsmateriaal dat in het strafrechtelijk onderzoek is verzameld en dat onderzoek heeft geleid tot strafvervolgning, ziet het Hof in deze geen mogelijkheid het standpunt van de inspecteur, dat er in wezen op neerkomt dat belanghebbende behalve met de handel in hashish ter zake waarvan hij is veroordeeld, ook inkomsten heeft genoten uit (en vermogens heeft gegenereerd met) activiteiten waarvan hij in de strafprocedure is vrijgesproken, te volgen zonder in strijd te komen met het op grond van artikel 6 lid 2 EVRM (...) te respecteren vermoeden van onschuld. De omstandigheid dat ten aanzien van een aantal belastingaanslagen (...) de verzwaarde bewijslast van de onjuistheid van de uitspraken op bezwaar op belanghebbende rust, maakt dat niet anders.

2.13

Evenals de Rechtbank, heeft het Hof het vervolgens aannemelijk geacht, op de gronden die de strafkamer van het Hof ten grondslag heeft gelegd aan zijn oordeel met betrekking tot de ontnemingsvordering, dat belanghebbende als koper voor eigen rekening en risico is opgetreden bij de verkoop van een partij hasjiesj in het najaar van 1995. Belanghebbende heeft hiervoor een bedrag van fl. 500.000 ontvangen in 1995 en een bedrag van fl. 538.000 in 1996.^[12.]

2.14

Overigens volgt het Hof de beslissing van de Rechtbank in grote lijnen met betrekking tot de aanslag IB/PVV 1994, aanslag VB 1995, aanslag IB/PVV 1995^[13.], aanslag IB/PVV 1996^[14.], aanslag VB 1997^[15.] en aanslag VB 1998^[16.]. Het Hof heeft hetgeen de Inspecteur naar voren heeft gebracht te algemeen, te weinig concreet en te speculatief van aard bevonden om daaraan, zonder in strijd te komen met het vermoeden van onschuld, het oordeel te kunnen verbinden dat de aanslagen niet naar willekeur zijn opgelegd.^[17.]

2.15

Voor wat betreft de bewijslastverdeling sluit het Hof aan bij de Rechtbankuitspraak, met uitzondering van de aanslag IB/PVV 1997. Voor deze aanslag heeft het Hof, in tegenstelling tot de Rechtbank, geoordeeld dat belanghebbende wel degelijk de vereiste aangifte heeft gedaan daar het enkele rendement van 5% niet aanzienlijk is. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat de Inspecteur niet in zijn bewijslast is geslaagd. Dientengevolge sluit het Hof aan bij de door belanghebbende ingediende aangifte.

2.16

Het treffen van een voorziening in verband met een ontnemingsverordening acht het Hof voorts niet mogelijk voor de jaren 1995 en 1996.^[18.]

3. Het geding in cassatie

3.1

De Staatssecretaris heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft incidenteel beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris heeft het incidentele beroep in cassatie schriftelijk beantwoord. Partijen hebben elkaar over en weer gediend van re- en dupliek.

3.2

De Staatssecretaris draagt als cassatiemiddel voor dat artikel 6, lid 2, EVRM is geschonden doordat het Hof heeft geoordeeld dat vanwege het onschuldpresumptiebeginsel de correcties beperkt moeten blijven tot de in de ontnemingsprocedure bewezen geachte door belanghebbende voor de verkoop van hasjiesj ontvangen betalingen in 1995 en 1996, zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen, omdat:

- a. Het Hof heeft miskend dat in het belastingrecht voor aan te brengen inkomenscorrecties minder strenge bewijsregels gelden, zeker in een geval waarin belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan, zodat belanghebbende moet doen blijken dat de opgelegde aanslagen onjuist zijn;
- b. Het Hof miskent dat de bewijsmiddelen uit de strafzaak, ook die met betrekking tot de onderdelen waar

belanghebbende voor is vrijgesproken, fiscaal wel gebruikt mogen worden voor het aannemelijk maken van de genoten inkomsten;

- c. Het Hof miskent dat het oordeel van de strafrechter inzake de vrijspraak van belanghebbende niet per definitie in twijfel wordt getrokken indien de belastingrechter (in casu met omkering en verzwaring van de bewijslast) tot het oordeel komt dat gelet op de door de strafrechter aanwezig geachte sterke aanwijzingen aannemelijk is dat belanghebbende meer inkomsten uit handel in verdovende middelen heeft genoten dan de wettig en overtuigend aangetoonde ontvangen betalingen;
- d. Het Hof (onvoldoende gemotiveerd) voorbij is gegaan aan het overige bewijs dat de inspecteur heeft aangevoerd, dat los staat van de vrijspraak in de strafzaak.

3.3

Het voorgaande plaatst de Staatssecretaris binnen het kader van de (niet-)toepassing van de onschuldpresumptie ex artikel 6, lid 2, EVRM.

3.4

Samengevat heeft het Hof de door de Inspecteur aangevoerde bewijsmiddelen ten onrechte buiten beschouwing gelaten bij de beoordeling van de redelijkheid van de schatting en deze ten onrechte, althans op onjuiste gronden, als willekeurig bestempeld. Hierbij verwijst de Staatssecretaris naar de spelregels omtrent de bewijslast(verdeling), namelijk de omkering en verzwaring van de bewijslast ex artikel 27e van de AWR. Ik begrijp dit aldus dat de Staatssecretaris stelt dat het verschil in bewijslast(verdeling) tussen een strafprocedure en een belastingprocedure ertoe kan leiden dat hetgeen niet bewezen is geacht in een eerdere strafrechtelijke procedure, wel bewezen kan worden geacht in een daarop volgende fiscale procedure.

3.5

Overigens klaagt de Staatssecretaris over de invulling van de door het Hof aangelegde bewijsrechtelijke maatstaf.

3.6

Belanghebbende heeft voorwaardelijk, incidenteel beroep in cassatie ingesteld. Het eerste middel behelst dat het Hof ten onrechte in r.o. 4.4.3 en 4.6.5 heeft beslist dat belanghebbende niet de vereiste IB/PVV-aangiften heeft ingediend voor de jaren 1994 en 1995. Voor beide jaren is de Inspecteur niet in de bewijslast geslaagd dat de aanmaningen zijn verzonden, aldus belanghebbende.

3.7

Het tweede (voorwaardelijk) incidenteel cassatiemiddel behelst dat het Hof ten onrechte in r.o. 4.7.3, 4.8.3 en 4.10.4 heeft beslist dat belanghebbende niet de vereiste aangiften heeft ingediend voor de jaren 1996 (IB/PVV), 1997 (VB) en 1998 (VB) omdat in zowel absoluut als relatieve zin aanzienlijk te lage aangiftes zijn ingediend.

3.8

De middelen van belanghebbende zien op de (voor)vraag of de vereiste aangiften zijn ingediend en de daarop volgende verdeling van de bewijslast, al dan niet met omkering. Ik zal daarmee beginnen. Vervolgens behandel ik het cassatiemiddel van de Staatssecretaris, ten eerste omtrent de redelijkheid van de door de Inspecteur gemaakte schattingen en ten tweede omtrent de doorwerking van de onschuldpresumptie in deze fiscale procedure.

4. Beschouwing bewijslast(verdeling) en doorwerking van de onschuldpresumptie

Ongebondenheid tussen de straf- en belastingrechter

4.1

Als uitgangspunt heeft te gelden dat de strafrechter en de belastingrechter onafhankelijk van elkaar oordelen over de aan hen voorgelegde bewijsmiddelen. Deze autonomie heeft de Hoge Raad bij arrest van 19 juni 1996 als volgt verwoord:^[19]

3.4.

Aan de uitkomst van de behandeling van een strafzaak ter zake van eenzelfde feitencomplex als waarover de rechter in belastingzaken dient te beslissen, kan de rechter weliswaar bewijs ontlenen, doch hij is daaraan niet gebonden en dient zich – ook als hem dezelfde bewijsmiddelen ter beschikking staan – zelfstandig een oordeel te vormen omtrent de hem voorgelegde feiten. (...)

4.2

Voorop staat dat indien een belanghebbende in een fiscale procedure ontkent bepaalde feiten te hebben gepleegd en

daaruit inkomsten te hebben genoten, de belastingrechter zich daaromtrent zelfstandig een oordeel dient te vormen. De belastingrechter mag niet zonder meer afgaan op hetgeen de strafrechter (al dan niet) bewezen heeft geacht. Op 8 augustus 2014 overwoog de Hoge Raad hieromtrent als volgt:[\[20.1\]](#)

3.3.

(...) Aangezien belanghebbende in hoger beroep gemotiveerd de door de Inspecteur gestelde valsheid van de afleveringsbewijzen heeft betwist, diende het Hof zich omtrent de juistheid van de stelling van de Inspecteur zelfstandig een oordeel te vormen. Het Hof had niet, zoals het kennelijk heeft gedaan, zonder meer mogen uitgaan van hetgeen door de strafrechter ten laste van de directeur bewezen is verklaard.

4.3

Deze ongebondenheid tussen de straf- en de belastingrechter hebben Verschaeren en Meijerman met het volgende voorbeeld enigszins genuanceerd:[\[21.1\]](#)

De strafrechter beoordeelt of wettig en overtuigend bewezen kan worden dat de verdachte (bijvoorbeeld) 200 hennepplanten heeft geteeld of aanwezig heeft gehad, terwijl de belastingrechter beoordeelt of de belastingplichtige belastbaar inkomen heeft genoten uit hennep. Het zijn de strafrechter respectievelijk de belastingrechter die vanuit hun verschillende expertises bij uitstek competent zijn om die verschillende rechtsvragen te beantwoorden. Daarbij is het doorgaans niet de bedoeling dat de ene rechter het oordeel van de andere rechter doorkruist door dat oordeel nog eens dunnetjes over te doen.

Bewijsregels en bewijslast(verdeling) in het straf- en belastingrecht

4.4

De regels omtrent bewijs en bewijslastverdeling verschillen tussen het strafrecht en het belastingrecht. Het strafrecht kent een negatief wettelijk stelsel, waarbij bewijs alleen met de in de wet opgesomde bewijsmiddelen mag worden geleverd.[\[22.1\]](#) In het belastingrecht geldt daarentegen de vrije bewijsleer, waarbij de wet geen limitatieve opsomming kent van wat als bewijsmiddel kan dienen. De belastingrechter bepaalt of in een concreet geval voldoende bewijs is geleverd.[\[23.1\]](#) Voor wat betreft de bewijslastverdeling geldt in het strafrecht dat de verdachte zijn onschuld niet behoeft aan te tonen, op hem rust geen bewijslast. In het belastingrecht geldt als uitgangspunt dat de bewijslast in beginsel tussen beide partijen wordt verdeeld, de meest gereede partij wordt opgedragen het bewijs te leveren.[\[24.1\]](#)

4.5

Bovendien geldt in het strafrecht dat het ten laste gelegde wettig en overtuigend moet worden bewezen[\[25.1\]](#); aannemelijkheid of waarschijnlijkheid is (duidelijk) onvoldoende voor een strafrechtelijke bewezenverklaring.[\[26.1\]](#) In het belastingrecht is het in het algemeen wel voldoende dat een feit aannemelijk is geworden, zodat de bewijsintensiteit relatief lichter is in het belastingrecht.

4.6

Hierbij zij opgemerkt dat zich een uitzondering voordoet bij omkering en verzwaring van de bewijslast.[\[27.1\]](#) In geval van omkering en verzwaring van de bewijslast[\[28.1\]](#), zoals onder meer bij het niet hebben gedaan van de vereiste aangifte, komt de bewijslast in beginsel volledig op de belanghebbende te rusten. Bovendien geldt een verzwaarde bewijsintensiteit: belanghebbende moet 'doen blijken' (oftewel: overtuigend aantonen) dat de aanslag zoals die door de inspecteur is opgelegd onjuist is. Aannemelijk maken is dan niet meer voldoende.

4.7

De inspecteur dient het bedrag van de aanslag altijd in redelijkheid te schatten, deze mag niet naar willekeur worden vastgesteld.[\[29.1\]](#) De redelijke schatting moet terug te voeren zijn op vermoedens die hun weerslag hebben in de feiten die zich in het dossier bevinden. De inspecteur dient derhalve feiten en omstandigheden aan te voeren die de basis kunnen vormen van de gemaakte schatting. De belastingrechter kan een schatting toetsen op redelijkheid en kan die zo nodig vervangen door een eigen schatting.[\[30.1\]](#)

De (strafrechtelijke) onschuldpresumptie in een fiscale procedure

4.8

De op de primair strafrechtelijke procedure gerichte waarborg 'onschuldig totdat het tegendeel is bewezen' (oftewel: de onschuldpresumptie) waarborgt een onbevooroordeelde strafrechtsgang en is vervat in artikel 6, lid 2, EVRM:[\[31.1\]](#)

Een ieder tegen wie een vervolging is ingesteld, wordt voor onschuldig gehouden totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan.

4.9

De tekst van artikel 6, lid 2, EVRM is in eerste instantie gericht op de strafrechtelijke procedure. Volgens vaste rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: het EHRM) speelt de (strafrechtelijke) onschuldpresumptie ook een rol buiten de strafrechtelijke procedure. Sinds *Minelli v. Switzerland*^[32] is het vaste rechtspraak van het EHRM dat een andere rechter dan een strafrechter achteraf geen twijfel mag zaaien over de juistheid van een eerdere vrijspraak. In *Melo Tadeu v. Portugal*^[33] besliste het EHRM voor het eerst (expliciet) dat het strafrechtelijk vermoeden van onschuld onder omstandigheden ook doorwerkt in fiscale zaken na het onherroepelijk worden van een strafrechtelijk oordeel. Vereist voor doorwerking is een aanwezig 'link' tussen de straf- en de niet-strafzaak.^[34]

4.10

In een posterieure fiscale procedure, zoals in onderhavige situatie, beschermt de onschuldpresumptie onder meer de publieke reputatie van een gewezen verdachte.^[35] Het uiteindelijke oordeel van de strafrechter, bijvoorbeeld vrijspraak, mag niet in een latere (fiscale) procedure in twijfel worden getrokken.^[36] Het is echter niet ondenkbaar dat een fiscale rechter tot een andere uitkomst komt dan de strafrechter vanwege de verschillende bewijslaststelsels.^[37] Dit is geoorloofd zo lang de fiscale rechter geen twijfel zaait over de beoordeling van de strafrechter. Het EHRM benadrukt hierbij in al haar jurisprudentie 'the importance of the choice of words'.^[38]

4.11

Uit de jurisprudentie van het EHRM is duidelijk dat 'vrijspraak' ruim opgevat dient te worden, ook een ongemotiveerde vrijspraak of een 'net-aan'-vrijspraak valt onder het bereik van de onschuldpresumptie. In lijn hiermee overwoog het Gerechtshof 's-Hertogenbosch op 10 november 2017:^[39]

4.9.

Immers anders dan belanghebbendes gemachtigde meent, brengt de omstandigheid dat belanghebbende door de strafkamer van het Hof is vrijgesproken van mensenhandel, niet mee dat de navorderingsaanslagen vernietigd moeten worden. De belastingrechter is niet gebonden aan een oordeel van de strafrechter over hetzelfde feitencomplex, zelfs niet als aan hem dezelfde bewijsmiddelen ter beschikking staan als aan de strafrechter. Dit geldt zowel voor het bewijs met betrekking tot een belastingaanslag als voor het bewijs ten aanzien van een fiscale bestuursrechtelijke boete. Van een – door belanghebbende gestelde – inbreuk op het in het EVRM neergelegde vermoeden van onschuld kan eerst sprake zijn, indien de bewoordingen van de uitspraak van de belastingrechter twijfel oproepen over de juistheid van een vrijspraak in de strafzaak (vgl. EHRM 12 juli 2013, *Allen* tegen het Verenigd Koninkrijk, nr. 25424/09, ECLI:CE:ECHR:2013:0712JUD002542409, en EHRM 23 oktober 2014, *Melo Tadeu* tegen Portugal, nr. 27785/10, ECLI:CE:ECHR:2014:1023JUD002778510). De strafkamer heeft belanghebbende vrijgesproken van de mensenhandel omdat zij hem het voordeel van de twijfel gunde gelet op de voor het strafprocesrecht geldende bewijsregels. Het Hof (belastingkamer) trekt de juistheid van deze beslissing van de strafkamer niet in twijfel. In het onderhavige geval gaat het echter om de toepassing van de in het belastingrecht geldende regels voor de verdeling en omkering en verzwaring van de bewijslast, die afwijken van de in het strafprocesrecht geldende regels. Naar het oordeel van het Hof doet zich hier geen situatie voor waarin twijfel is ontstaan over de juistheid van de vrijspraak in de strafzaak en is derhalve geen sprake van een inbreuk op de onschuldpresumptie.

4.12

De ruimte om in een gelinkte procedure tot schijnbaar tegengestelde conclusies te komen heeft het EHRM in *Allen v. United Kingdom* als volgt verwoord:^[40]

124.

In cases concerning disciplinary proceedings, the Court accepted that there was no automatic infringement of Article 6 § 2 where an applicant was found guilty of a disciplinary offence arising out of the same facts as a previous criminal charge which had not resulted in a conviction. It emphasised that the disciplinary bodies were empowered to, and capable of, establishing independently the facts of the cases before them and that the constitutive elements of the criminal and disciplinary offences were not identical (see *Vanjak*, cited above, §§ 69-72, and *Šikić*, cited above, §§ 54-56).

4.13

Het EHRM benadrukt voorts dat er niet één duidelijke lijn is en dat veel afhangt van de aard en de context van de vervolgpcedure waarover geklaagd wordt.^[41] Daarbij is het taalgebruik in de vervolgbeslissing van cruciaal belang. Rechterlijke instanties moeten vermijden dat zij met hun oordeel de strafrechtelijke onschuld in twijfel trekken.

126.

In all cases and no matter what the approach applied, the language used by the decision-maker will be of critical importance in assessing the compatibility of the decision and its reasoning with Article 6 par. 2 (...). Thus, in a case where the domestic

court held that it was “clearly probable” that the applicant had “committed the offences ... with which he was charged”, the Court found that it had overstepped the bounds of the civil forum and had thereby cast doubt on the correctness of the acquittal (...). Similarly, where the domestic court indicated that the criminal file contained enough evidence to establish that a criminal offence had been committed, the language used was found to have violated the presumption of innocence (...). In cases where the Court’s judgment expressly referred to the failure to dispel the suspicion of criminal guilt, a violation of Artikel 6 par. 2 was established (...). However, when regard is had to the nature and context of the particular proceedings, even the use of some unfortunate language may not be decisive. (...) The Court’s case-law provides some examples of instances where no violation of Article 6 par. 2 has been found even though the language used by domestic authorities and courts was criticised (...).

4.14

Als een verdachte bijvoorbeeld is vrijgesproken voor het telen van hennep, kan de belastingrechter in zoverre tot de slotsom komen dat een strafrechtelijk vrijgesproken verdachte wel belastbaar inkomen uit hennepenteelt heeft genoten.[\[42\]](#)

4.15

De jurisprudentie van het EHRM toont een casuïstisch beeld, zoals in *Vanjak v. Croatia*.[\[43\]](#) In deze zaak werd een Kroatische politiemans (Vanjak) ervan beticht betrokken te zijn geweest bij omkoping. Het strafrechtelijk onderzoek tegen hem werd echter gestaakt. Er was weliswaar bewijs dat hij iemand (illegaal) aan een certificaat van Kroatisch burgerschap had geholpen, maar niet was komen vast te staan dat hij daarvoor daadwerkelijk geld had aangenomen. Vervolgens werd Vanjak in een disciplinaire procedure wegens ongepast gedrag ontslagen als politiemans. Het EHRM heeft beslist dat dit ontslag geen inbreuk maakte op artikel 6, lid 2, EVRM omdat de elementen van het disciplinaire en het strafrechtelijke vergrijp niet identiek waren. De vraag van Vanjak zelf het geld had aangenomen was beslissend in het strafrecht, maar niet voor de disciplinaire bestraffing.

4.16

Haas en Jansen schrijven het volgende over de onschuldpresumptie:[\[44\]](#)

De belastingrechter die het desbetreffende materieel wel gebruikt, moet zijn uitspraak niet zo formuleren dat die uitspraak ‘cast doubt on the correctness of the acquittal’ (twijfel oproept over de juistheid van de vrijspraak). De uitspraak van de belastingrechter mag niet zo geformuleerd zijn, dat daarin tot uitdrukking wordt gebracht dat hij de uitspraak van de strafrechter onjuist vindt. Is dit wel het geval, dan is namelijk wel sprake van schending van art. 6, lid 2, EVRM.

4.17

In twee arresten van datum 14 april 2017[\[45\]](#) heeft de Hoge Raad overigens enige nuancering in de gevolgen van een eventuele schending van de onschuldpresumptie aangebracht. De Hoge Raad heeft namelijk geoordeeld dat als de belastingrechter de onschuldpresumptie heeft geschonden, die schending niet fataal hoeft te zijn. De Hoge Raad oordeelde weliswaar dat de onschuldpresumptie was geschonden door de belastingrechter, maar dat de strijdige feitenvaststelling niet dragend was voor het eindoordeel van het gerechtshof. Het eindoordeel kon derhalve in stand blijven:[\[46\]](#)

2.2.

Het eerste middel richt zich tegen 's Hof's oordeel dat uit het arrest van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens van 23 oktober 2014, *Melo Tadeu tegen Portugal*, nr. 27785/10, niet volgt dat, gelet op de (...) vrijspraak, de onderhavige navorderingsaanslag is opgelegd in strijd met de in artikel 6, lid 2, EVRM genoemde onschuldpresumptie en om die reden moet worden vernietigd.

Het Middel kan niet tot cassatie leiden op de gronden vermeld in de onderdelen 3.27 tot en met 3.44 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.

4.18

In de voorafgaande conclusie heeft A-G Niessen geconcludeerd dat op basis van het arrest *Melo Tadeu* en eerdere rechtspraak van het EHRM de fiscale rechter zelfstandig dient te beoordelen welke feiten als vaststaand kunnen worden aangenomen, zonder dat de rechter is gebonden aan het oordeel van de strafrechter over hetzelfde feitencomplex. Wel dient de fiscale rechter zich te onthouden van uitlatingen en gedragingen die, gelet op de bewoordingen daarvan, twijfel oproepen over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafprocedure werd verweten. Hiertoe overwoog de A-G:[\[47\]](#)

3.30

Voor de onderhavige procedure is van belang dat de rechter die oordeelt in een latere procedure zich zal moeten onthouden van uitlatingen en gedragingen die, gelet op de bewoordingen daarvan, twijfel oproepen over de juistheid van een vrijspraak

van hetgeen de verdachte in de strafprocedure werd verweten. Bijvoorbeeld uitlatingen over de verwijtbaarheid van de gewezen verdachte of de feitelijke vaststelling van alle bestanddelen van de strafbare gedraging die de gewezen verdachte werd verweten. Daarnaast zal ook een bestuursorgaan een vrijspraak in ogenschouw moeten nemen bij een eventuele executie van een reeds onherroepelijk geworden (en met de strafprocedure samenhangende) uitspraak indien die handelingen twijfel zouden oproepen over de juistheid van de vrijspraak.

3.31

Anders dan belanghebbende lijkt te betogen, betekent dat niet dat na vrijspraak in een strafprocedure, in de samenhangende fiscale procedure in het geheel niet (langer) over het voorliggende feitencomplex mag worden geoordeeld, of dat een inspecteur steeds gehouden zou zijn de aanslagen in te trekken. Het nationale fiscale recht kent een eigen procesrecht op grond waarvan de belastingrechter zelfstandig dient te beoordelen welke feiten als vaststaand kunnen worden aangenomen, zonder dat hij is gebonden aan een oordeel van de strafrechter over hetzelfde feitencomplex. De rechtspraak van het EHRM lijkt daar in beginsel niet aan in de weg te staan.

3.32

De vraag of de onschuldpresumptie van artikel 6, lid 2, EVRM in een concrete, samenhangende procedure is geschonden, is daarmee sterk afhankelijk van de aard en context van die procedure en de omstandigheden van het geval, waaronder de bewoordingen in de betreffende uitspraak.

4.19

In het arrest van 20 maart 2015 heeft de Hoge Raad het volgende overwogen met betrekking tot de verschillen in de bewijsregels in straf- en belastingprocedures. [\[48.\]](#)

2.6.6.

(...) In verband met de verschillen tussen het in straf- en belastingprocedures geldende bewijsrecht en de uiteenlopende kaders voor de beoordeling van de bruikbaarheid van het voorhanden bewijs in dergelijke procedures, is dat verschil aanvaardbaar. Indien de uitsluiting van het bewijs in de strafzaak heeft geleid tot een vrijspraak, vormt een oordeel van de belastingrechter dat wél op dit bewijs gebaseerd is op zichzelf geen inbreuk op het in artikel 6, lid 2, EVRM neergelegde vermoeden van onschuld. Van een inbreuk op dat vermoeden kan in dit verband eerst sprake zijn indien de uitspraak van de belastingrechter, gelet op de bewoordingen daarvan, twijfel oproept over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafzaak werd verweten (vgl. EHRM 12 juli 2013, Allen tegen het Verenigd Koninkrijk, nr. 25424/09, par. 124 en 126, en EHRM 23 oktober 2014, Melo Tadeu tegen Portugal, nr. 27785/10, par. 66).

4.20

In het arrest van 2 juni 2017 heeft de Hoge Raad meer uitgebreid het volgende overwogen met betrekking tot de verschillen in de bewijsregels in straf en belastingprocedures. [\[49.\]](#)

2.2.2.

Bij de beoordeling van het bewijs dat belanghebbende inkomsten uit hennepcultuur heeft genoten, heeft het Hof over (...) het sepot geoordeeld dat – nog daargelaten dat niet valt uit te sluiten dat ook andere overwegingen dan alleen het voorhanden zijnde bewijs een rol hebben gespeeld bij de beslissing van de Officier van Justitie om van verdere vervolging van belanghebbende af te zien – het aan de belastingrechter is om zich aan de hand van de in de belastingprocedure ingebrachte bewijsmiddelen zelfstandig een oordeel te vormen over de voor de belastingheffing van belang zijnde feiten en omstandigheden. Anders dan in het strafrecht, waarin het ten laste gelegde wettig en overtuigend moet worden bewezen, is het in het belastingrecht reeds voldoende, aldus het Hof, dat het te bewijzen feit aannemelijk wordt geacht. Het sepot noch de omstandigheid dat de Officier van Justitie heeft afgezien van het instellen van een vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, brengt naar het oordeel van het Hof mee dat redelijkerwijs moet worden betwijfeld dat belanghebbende inkomsten uit hennepcultuur heeft genoten.

2.3.

Het eerste middelonderdeel richt zich tegen de hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordelen van het Hof. (...)

2.4.1.

Uit de rechtspraak van het EHRM leidt de Hoge Raad af dat het in artikel 6, lid 2, EVRM neergelegde vermoeden van onschuld niet is beperkt tot procedures betreffende een 'criminal charge', maar zich kan uitstrekken tot een daarop volgende bejegening door een bestuurlijke autoriteit of gerechtelijke procedure die op zichzelf bezien niet onder de reikwijdte van artikel 6, lid 2, EVRM valt (zoals een procedure betreffende een belastingaanslag). In laatstbedoelde gevallen dient de belanghebbende te stellen en te bewijzen dat een voldoende verband ('link') bestaat tussen de strafrechtelijke procedure en de latere bejegening door een bestuurlijke autoriteit of de latere gerechtelijke procedure. Een dergelijk verband is

bijvoorbeeld aanwezig als die latere procedure een onderzoek vereist van de uitkomst van de eerdere strafrechtelijke procedure, in het bijzonder in een geval waarin die latere procedure de rechter dwingt tot een onderzoek van een strafrechtelijk oordeel, tot een heroverweging of beoordeling van het bewijs in het strafrechtelijke dossier, tot een oordeel over de deelname van de belanghebbende aan de gebeurtenissen die hebben geleid tot de eerdere 'criminal charge', of tot een oordeel over de bestaande aanwijzingen van mogelijke schuld van de belanghebbende. Het hiervoor bedoelde verband met artikel 6, lid 2, EVRM is niet beperkt tot de situatie waarin de strafrechtelijke procedure is geëindigd in een vrijspraak, maar kan ook aan de orde zijn indien het betreft belanghebbenden "in respect of whom criminal proceedings have been discontinued". Vergelijk voor dit een en ander EHRM 12 juli 2013, nr. 25424/09, Allen tegen Verenigd Koninkrijk, ECLI:CE:ECHR:2013:0712JUD002542409, punten 92 tot en met 104.

2.4.2.

Uit de rechtspraak van het EHRM volgt tevens dat een strafrechtelijke vrijspraak niet eraan in de weg hoeft te staan dat in een latere gerechtelijke procedure de gedragingen waarvan de belanghebbende is vrijgesproken, als gevolg van minder strenge bewijsregels of op grond van aanvullend bewijs bewezen worden verklaard, mits de rechterlijke autoriteiten door hun optreden, de motivering van hun beslissing of de door hen gebruikte bewoordingen geen twijfel doen ontstaan over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafzaak werd verweten (vgl. HR 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB* 2015/173, rechtsoverweging 2.6.6).

4.21

Waarbij Sanders in *FED* annoteerde:[\[50.\]](#)

We mogen het cruciale belang van het taalgebruik dus met een korrel zout nemen. De Hoge Raad komt in deze zaak aan een beoordeling van het taalgebruik van het Hof Den Haag niet toe. Daarvoor had belanghebbende zich er hoe dan ook te gemakkelijk vanaf gemaakt. Hij had alleen geklaagd over het feit dat de inspecteur geen onderzoek had ingesteld naar de reden van het sepot, maar zelf had hij daarover überhaupt geen feiten gesteld of stukken overgelegd. Het EHRM heeft uitdrukkelijk beslist dat het in gevallen als deze aan de klager is te laten zien dat er een voldoende sterk verband bestaat tussen de norm waaraan de feiten moesten worden getoetst in de strafzaak en de norm in de vervolprocedure. Belanghebbende had dus in dit geval ten minste moeten stellen dat de verdenking tegen hem betrekking had op het telen van hennep en dat het hof de gronden van het sepot in twijfel had getrokken door aannemelijk te achten dat hij zich wél schuldig had gemaakt aan dat vergrijp (en daaruit inkomsten had genoten). Of dat genoeg was geweest, is trouwens nog maar de vraag. Ik maak uit r.o. 2.4.2 van het arrest op dat de Hoge Raad in dat geval waarschijnlijk had gewezen op de verschillen tussen de bewijsregels in het belastingrecht en het strafrecht en alsnog had geoordeeld dat de beslissing van het hof niet zonder meer impliceert dat de strafzaak ten onrechte was geseponeerd. Die redenering zal in het Nederlandse belastingrecht, waar de bewijslast van de inspecteur beperkt is tot aannemelijk maken, vrijwel altijd opgeld doen. Het lijkt mij daarom niet te verwachten dat de *Melo-Tadeu*-lijn in de jurisprudentie van het EHRM hier te lande op fiscaal terrein veel impact zal hebben.

4.22

Waarbij De Bont in *BNB* annoteerde:[\[51.\]](#)

De Hoge Raad overweegt dat – in geval er een verband ('link') is tussen de strafrechtelijke procedure die eindigde in de vrijspraak en het geschil in de fiscale procedure – de belastingrechter in beginsel de vrijheid heeft om anders te beslissen, "als gevolg van minder strenge bewijsregels of op grond van aanvullend bewijs". Daarmee duidt de Hoge Raad de fiscale procedure naar haar aard en context in het licht van de jurisprudentie van het EHRM. De situatie van aanvullend bewijs wordt door het EHRM niet genoemd in de zaken *Allen v. UK* en *Melo Tadeu*, maar lijkt voor de hand te liggen. Kent het fiscale procesrecht minder strenge bewijsregels?

(...)

De wezenlijke verschillen tussen de bewijsstelsels zijn nog de onschuldpresumptie en de regels omtrent de omkering en verzwaring van de bewijslast. Als de strafrechter een belastingplichtige verdachte vrijspreekt omdat niet bewezen is dat de aangifte onjuist is, zal de belastingrechter naar mijn overtuiging slechts een contrair standpunt kunnen innemen als dat voortvloeit uit de non-existente werking van de onschuldpresumptie in het fiscale procesrecht, dan wel zal dat standpunt aanwijsbaar dienen voort te vloeien uit de toepassing van de wettelijke bepaling omtrent de omkering en verzwaring van de bewijslast. Indien het andersluidende oordeel van de belastingrechter niet voortvloeit uit deze duidelijk 'minder strenge bewijsregels', kan de conclusie niet anders zijn dan dat de belastingrechter dezelfde feiten zonder afwijkend bewijsregime (toch) anders heeft geïnterpreteerd dan de vrijsprekende strafrechter. Daarmee ontstaat mijns inziens twijfel over de juistheid van de vrijspraak en worden de rechtsregels van het EHRM geschonden.

5. Beoordeling van de middelen over en weer

(voorwaardelijk) incidenteel cassatiemiddel: vereiste aangifte IB/PVV 1994 en 1995

5.1

Het eerste (voorwaardelijke) cassatiemiddel van belanghebbende behelst dat het Hof ten onrechte in r.o. 4.4.3 en 4.6.5 heeft beslist dat belanghebbende niet de vereiste IB-aangiften heeft gedaan voor de jaren 1994 en 1995. Voor beide jaren is de Inspecteur niet in de bewijslast geslaagd dat de aanmaningen zijn verzonden, aldus belanghebbende.

5.2

Ik merk op dat over 1994 de Rechtbank in r.o. 19, als gevolgd door het Hof in r.o. 4.4.3, de Inspecteur uiteindelijk in het ongelijk heeft gesteld en de aanslag heeft verminderd conform de door belanghebbende in de bezwaarfase ingediende 'aangifte'. In zoverre heeft belanghebbende geen belang bij dit middel.

5.3

Omtrent 1995 heeft het Hof overwogen:

4.6.5.

Belanghebbende heeft derhalve hoewel daartoe uitgenodigd en aangemaand^[52], geen aangifte gedaan voordat de omstreden aanslag ambtshalve is vastgesteld. Hij heeft derhalve de vereiste aangifte niet gedaan zodat op hem de last rust op overtuigende wijze aan te tonen dat, en zo ja in hoeverre, de uitspraak op bezwaar onjuist is. De omstandigheid dat belanghebbende vanaf 9 december 1996 in voorlopige hechtenis verbleef maakt dit niet anders, de uitnodiging voor het doen van aangifte is van ruim voor die datum (26 februari 1996) en belanghebbende maakte gebruik van de diensten van een belastingadviseur (...) die kennelijk met de uitnodiging en de aanmaning bekend was.

5.4

Het niet doen van de vereiste aangifte leidt op grond van artikel 27e, lid 1, van de AWR tot omkering en verzwaring van de bewijslast. Op grond van artikel 6 van de AWR kan de Inspecteur een belastingplichtige een uitnodiging tot het doen van aangifte sturen. Op grond van artikel 8 van de AWR is de belastingplichtige gehouden de aangifte in te dienen. Een belastingplichtige kan alleen worden geconfronteerd met het niet doen van de vereiste aangifte indien hij is uitgenodigd tot het doen van aangifte.^[53] Bovendien moet de belastingplichtige na het verstrijken van de termijn zijn herinnerd en aangemaand.^[54]

5.5

Bij de beoordeling of sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte in vorenbedoelde zin moeten de normale regels van stelplicht en bewijslast worden toegepast.^[55] Het komt mij voor dat het Hof is uitgegaan van het juiste toetsingskader en dat verder sprake is van niet onbegrijpelijke feitelijke beoordelingen.^[56]

5.6

Daarop stuit het eerste middel van belanghebbende af.

(voorwaardelijk) cassatiemiddel: vereiste aangifte IB/PVV 1996, VB 1997 en VB 1998

5.7

Het tweede (voorwaardelijke) incidentele cassatiemiddel behelst dat het Hof ten onrechte in r.o. 4.7.3, 4.8.3 en 4.10.4 heeft beslist dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft ingediend voor de IB/PVV 1996, VB 1997 en VB 1998 omdat in zowel absoluut als relatieve zin aanzienlijk te lage aangiftes zijn ingediend.

5.8

Nu de overwegingen sterk met elkaar overeenkomen citeer ik enkel overweging 4.7.3:

4.7.3.

Belanghebbende moet zich ervan bewust zijn geweest dat zijn inkomsten uit de handel in hashish fiscaal relevant zijn en in zijn aangifte hadden moeten worden vermeld. Nu daarvan in de aangifte op geen enkele wijze melding is gemaakt en voorts het met de niet vermelde inkomsten gemoeide bedrag aan belasting ten opzichte van de belasting volgens de aangifte zowel absoluut als relatief aanzienlijk is, heeft belanghebbende de vereiste aangifte niet gedaan. Op belanghebbende rust derhalve de last op overtuigende wijze aan te tonen dat en zo ja in hoeverre, de uitspraak op bezwaar onjuist is.

5.9

Er moet sprake zijn van een relatief en absoluut omvangrijk bedrag dat aan belasting is verzwegen.^[57] Of daarvan sprake is moet worden beoordeeld aan de hand van de normale regels van bewijslastverdeling.^[58]

5.10

De belastingplichtige moet zich er ook van bewust zijn geweest dat hij een relatief en absoluut omvangrijk bedrag niet heeft aangegeven. [\[59\]](#)

5.11

Ik meen dat 's Hofs oordeel dat de vereiste aangifte niet is gedaan, waarna het gevolg van de omkering en verzwaring van de bewijslast hier moet intreden, geen blijk geeft van onjuiste maatstaven of onbegrijpelijke afwegingen.

5.12

Daarmee slaagt het tweede middel van belanghebbende evenmin.

Cassatiemiddel Staatssecretaris

5.13

De Staatssecretaris draagt als cassatiemiddel voor dat artikel 6, lid 2, EVRM is geschonden doordat het Hof heeft geoordeeld dat vanwege het onschuldpresumptiebeginsel de correcties beperkt moeten blijven tot de in de ontnemingsprocedure bewezen geachte door belanghebbende voor de verkoop van hasjes ontvangen betalingen in 1995 en 1996.

5.14

Ter toelichting betoogt de Staatssecretaris dat het Hof (i) minder strenge bewijsregels had dienen toe te passen, zeker in een geval waarin belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan [\[60\]](#), zodat belanghebbende moet doen blijken dat de opgelegde aanslagen onjuist zijn, (ii) de bewijsmiddelen uit de strafzaak, ook die met betrekking tot de onderdelen waar belanghebbende voor is vrijgesproken, ten onrechte niet heeft toegelaten voor de fiscale procedure, (iii) heeft miskend dat het oordeel van de strafrechter inzake vrijspraak niet per definitie in twijfel wordt getrokken indien de belastingrechter (in een casus met omkering en verzwaring van de bewijslast) tot het oordeel komt dat gelet op de door de strafrechter aanwezig geachte sterke aanwijzingen aannemelijk is dat belanghebbende meer inkomsten uit handel in verdovende middelen heeft genoten dan de wettig en overtuigend aangetoonde ontvangen betalingen en (iv) onvoldoende gemotiveerd voorbij is gegaan aan het overige bewijs aangevoerd door de Inspecteur, dat los staat van de vrijspraak in de strafzaak.

5.15

In de eerdere strafrechtprocedure is belanghebbende grotendeels vrijgesproken. Wettig en overtuigend is slechts bewezen geacht de verkoop van een bepaalde partij hasjes. Alleen daarvoor is belanghebbende strafrechtelijk onherroepelijk veroordeeld tot een gevangenisstraf van twee jaar. In de latere ontnemingsprocedure is belanghebbende gelast aan de Staat te betalen een verkregen wederrechtelijk voordeel van fl. 1.038.000, als gebaseerd op die illegale transactie.

5.16

In de onderhavige fiscale procedure heeft de Inspecteur nagenoeg geen andere bewijsmiddelen aangevoerd dan die van het oorspronkelijke strafdossier. Dienaangaande heeft het Hof tot uitgangspunt genomen dat de onschuldpresumptie ingevolge artikel 6, lid 2, van het EVRM, eraan in de weg staat aan de belastingheffing feiten ten grondslag te leggen waarvan belanghebbende eerder is vrijgesproken. Het vermoeden van onschuld opgeroepen door een vrijspraak mag niet achteraf ter discussie worden gesteld in een fiscale procedure. De consequentie die het Hof daaraan verbindt is dat aan de belastingheffing geen feiten ten grondslag mogen worden gelegd waarvan belanghebbende eerder is vrijgesproken. Dat geldt in casu met name voor feiten uit het oorspronkelijke strafdossier die niet bewezen zijn geacht door de strafrechter.

5.17

Voor een goed begrip van wat een strafrechtelijke vrijspraak hier inhoudt wil ik het volgende opmerken. In principe kan uit een vrijspraak alleen worden afgeleid dat de strafrechter niet wettig en overtuigend bewezen heeft geacht dat de verdachte een bepaald ten laste gelegd delict, zoals een drugstransactie, heeft begaan. Vrijspraak volgt, voor zover in casu van belang, als er onvoldoende wettig en overtuigend bewijs is dat bepaalde ten laste gelegde feiten door de verdachte zijn verricht. De strafrechter zal zich in zijn beoordeling, uitzonderingen daargelaten, beperken tot dat bewijsoordeel. Vrijspraak houdt dus in principe niet in dat geoordeeld wordt dat een verdachte iets niet heeft gedaan, maar slechts dat niet bewezen is dat hij het wel heeft gedaan.

5.18

In een belastingprocedure gelden, als eerder gezegd, geheel andere, soms minder strenge bewijsregels. Er is een verschil in aard tussen de juridische procedures. [\[61\]](#)

5.19

De onderhavige belastingprocedure vertoont onmiskenbaar verband ('link') met de eerdere strafprocedure. [\[62\]](#) De aanslagen

zijn namelijk gebaseerd op ten laste gelegde feiten afkomstig uit het oorspronkelijke dossier in de strafprocedure.

5.20

Uit de rechtspraak van het EHRM en de Hoge Raad volgt dat, gelet op het uit artikel 6, lid 2 van het EVRM voortvloeiende beginsel van de onschuldpresumptie, de juistheid van een (algehele of gedeeltelijke) vrijspraak in een strafprocedure niet in twijfel mag worden gebracht door een feitelijk samenhangende latere uitspraak in een fiscale procedure.^[63.]

5.21

De Hoge Raad heeft bij arrest van 2 juni 2017 geoordeeld:^[64.]

2.4.2.

Uit de rechtspraak van het EHRM volgt tevens dat een strafrechtelijke vrijspraak niet eraan in de weg hoeft te staan dat in een latere gerechtelijke procedure de gedragingen waarvan de belanghebbende is vrijgesproken, als gevolg van minder strenge bewijsregels of op grond van aanvullend bewijs bewezen worden verklaard, mits de rechterlijke autoriteiten door hun optreden, de motivering van hun beslissing of de door hen gebruikte bewoordingen geen twijfel doen ontstaan over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafzaak werd verweten (vgl. HR 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB* 2015/173, rechtsoverweging 2.6.6).

5.22

Zoals gezegd zijn de bewijsregels in een belastingprocedure qua bewijslastverdeling en bewijslastintensiteit anders dan in een strafprocedure.^[65.] Uitgaande van het falen van de middelen van belanghebbende, is in casu ook een beoordeling van bepaalde aanslagen aan de orde met omkering en verzwaring van de bewijslast. Belanghebbende zal moeten aantonen in hoeverre redelijk te achten schattingen van de Inspecteur niet juist zijn. Dat staat, naar ik meen, ver af van de strafrechtelijke bewijslastverdeling waarin alleen het openbaar ministerie wettelijk en overtuigend feiten moet bewijzen. Uit een en ander kan volgen dat bepaalde feiten, zoals drugshandel, die strafrechtelijk niet bewezen geacht zijn, wel bewezen kunnen worden geacht in een daarop volgende fiscale procedure.

5.23

In r.o. 4.3.1 - 4.3.4 heeft het Hof samengevat het volgende overwogen.^[66.] De aanslagen zijn gebaseerd op bewijsmateriaal dat in het strafrechtelijk onderzoek is verzameld. Er is een voldoende verband ('link') met de eerdere strafrechtelijke procedure. Dit staat er echter niet aan in de weg dat in de onderhavige procedure in het licht van een andere (lichtere) bewijslast en/of bewijslastverdeling en/of aanvullend bewijs andere feiten komen vast te staan dan in de voorafgaande strafprocedure, maar daarbij heeft steeds te gelden dat de motivering geen twijfel mag doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak. Het komt in strijd met de onschuldpresumptie wanneer het (strafrechtelijk) bewijsmateriaal, waarvan belanghebbende (grotendeels) is vrijgesproken (maar ook voor een deel is veroordeeld) wordt gebruikt in de belastingprocedure.

5.24

Die benadering vind ik te algemeen en onvoldoende gemotiveerd. Naar mijn mening had het Hof eerst per aanslag met inachtneming van de fiscale bewijsregels moeten vaststellen in hoeverre een bepaalde aanslag juist is. De in het belastingrecht geldende vrije bewijsleer impliceert mijns inziens dat de Inspecteur alle door hem relevante geachte bewijsmiddelen mag aanvoeren, met inbegrip van die uit het oorspronkelijke strafdossier.^[67.]

5.25

Vervolgens had het Hof per aanslag moeten beoordelen of een bepaalde vaststelling strijd oplevert met de onschuldpresumptie. In dat kader moet goed rekening worden gehouden met de bestaande verschillen in bewijsrecht tussen enerzijds het strafprocesrecht en anderzijds het formele belastingrecht.

5.26

Indien bepaalde feiten fiscaal wel bewezen worden geacht waar dat eerder strafrechtelijk niet zo was, is na te gaan of dat is terug te voeren op verschillen in bewijslastverdeling en bewijsintensiteit. Indien dat inderdaad het geval is lijkt het mij minder voor de hand te liggen dat een fiscale feitenvaststelling twijfel oproept over de juistheid van een eerdere strafrechtelijke vaststelling in andere zin. Deze kan immers juist zijn in het licht van het eigen procesrecht.

5.27

Ik geef de Hoge Raad in overweging de zaak te verwijzen naar een ander Hof ter nadere toetsing en beoordeling in het bovenstaande kader.

5.28

6. Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën gegrond dient te worden verklaard en dat van belanghebbende ongegrond.

Noot

Auteur: G.J.M.E. de Bont

1

Alvorens in te gaan op de rechtsoordelen in dit arrest van de Hoge Raad van 31 januari 2020, wil ik wijzen op de belastingjaren die in geding waren. Het ging over de aanslagen inkomstenbelasting over de jaren 1994 tot en met 1997 en de aanslagen vermogensbelasting 1995, 1997 en 1998. De bezwaarschriften zijn ingediend op 22 december 1997 en 14 december 2000. In casu liepen aanverwante strafzaken, die mogelijk enige vertraging kunnen rechtvaardigen. De strafzaak tegen de belastingplichtige is echter waarschijnlijk al in 2001 geëindigd; de uitspraak van het Hof is daarover niet geheel duidelijk. Weliswaar wilde de belastingplichtige blijkbaar eerst zijn strafzaak, zijn ontnemingszaak en de fiscale procedures van zijn medeverdachte afwachten, maar toen het hem allemaal te lang ging duren, heeft hij op 25 november 2011 een 'procesversneller' ingezet door de Inspecteur in gebreke te stellen en vervolgens beroep aan te tekenen tegen de fictieve weigering uitspraak op bezwaar te doen. Uit de uitspraak van het Hof blijkt dat de Rechtbank dit beroep afwees omdat de belanghebbende "in de tussenliggende jaren op ieder moment beroep [had] kunnen instellen tegen het niet tijdig beslissen op de door hem ingediende bezwaarschriften". Voorts zou het voor de Inspecteur onredelijk zijn "dat hij binnen een termijn van slechts twee weken na dagtekening van die brief op alle bezwaarschriften uitspraak op bezwaar doet." Het Hof verwerpt deze argumentatie door te oordelen dat het recht om beroep in te stellen tegen de fictieve weigering niet verloren gaat als in de voorgaande jaren is gewacht op de uitkomst van aanverwante procedures dan wel in verband met onderhandelingen om een compromis te bereiken. Een belangrijk kwaliteitskenmerk van een goede procedure is de voortvarendheid waarmee deze is afgerond. Uiteraard kan voor compromissaire gesprekken tijd worden gereserveerd, maar deze dienen niet vele jaren te omvatten. Desnoods kunnen de gesprekken plaatsvinden zonder de procedure stil te zetten. Ook met het opschorten van procedures om de uitkomst van soortgelijke procedures af te wachten, dient terughoudend te worden omgegaan. Slechts als de feiten en de rechtsvraag identiek zijn en beide partijen zich committeren aan de uitkomst in die andere zaak, lijkt er aanleiding de procedures 'on hold' te zetten. Wordt er te lichtvaardig gebruik van gemaakt, dan dreigen onacceptabel lange procedures zoals in deze zaak waar nu ook Hof Den Haag zich na het arrest van de Hoge Raad nog eens over moet buigen.

2

Uit de arresten van de Hoge Raad was al duidelijk dat de fiscale rechter niet per definitie is gebonden aan een strafrechtelijke vrijspraak "als gevolg van minder strenge bewijsregels of op grond van aanvullend bewijs" (HR 20 maart 2015, nr. 13/03959, *BNB* 2015/173*, r.o. 2.6.6). Dat van afwijkende bewijsregels sprake was, erkende ook het Hof in de onderhavige zaak: "De omstandigheid dat ten aanzien van een aantal belastingaanslagen (...) de verzwaarde bewijslast van de onjuistheid van de uitspraken op bezwaar op belanghebbende rust, maakt dat niet anders." Desondanks meende het Hof niet te ontkomen aan het schenden van de onschuldpresumptie als het zou oordelen dat de inkomsten en het vermogen belast dienden te worden terwijl belanghebbende van de aanverwante strafbare feiten was vrijgesproken. Het Hof oordeelde derhalve dat bij een dergelijke uitspraak de gebruikte woorden in de motivering van zijn beslissing wel twijfel zouden doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak van hetgeen de gewezen verdachte werd verweten. Voor die redenering valt mijns inziens veel te zeggen. Het Hof maakt bij de rechterlijke beoordeling onderscheid tussen enerzijds de vraag of er – van het strafrecht afwijkende – bewijsregels zijn die tot een fiscaal oordeel leiden dat afwijkt van de strafrechtelijke beoordeling en anderzijds de toets (hierna ook: het tweede criterium) of de motivering en bewoording van de fiscale uitspraak van het Hof bij een differentiatie van het strafrechtelijke oordeel niet een argumentatie bevat "suggesting that the court regards the accused as guilty" (zaak *Minelli v. Switzerland*, EHRM 25 maart 1983, nr. 8660/79, *NJ* 1983/698). Het Hof heeft geoordeeld dat het niet in staat is te voldoen aan dit tweede criterium. Het arrest van de Hoge Raad impliceert dat het Hof de eerste vraag niet per aanslag zou hebben afgewogen. Daarbij kan echter de kanttekening worden geplaatst dat het Hof in de laatste zin van r.o. 4.3.4 constateert dat voor bepaalde aanslagen een verzwaarde bewijslast geldt en voor andere dus niet, waaruit volgt dat het Hof wel degelijk heeft geoordeeld per aanslag. Het Hof heeft daaraan verder weinig woorden besteed hetgeen ook niet noodzakelijk lijkt te zijn nu het Hof al oordeelde dat aan het tweede criterium niet kan worden voldaan. Nu sprake is van twee cumulatieve criteria, rijst de vraag waarom van het Hof wordt verwacht de eerste vraag geheel te beantwoorden als het Hof al wist dat aan het tweede criterium niet kon worden voldaan.

3.

Ik vrees dat het tweede criterium verwordt tot een semantische kwestie. Dat valt overigens de Hoge Raad niet aan te rekenen nu het EHRM bij het tweede criterium "the language used by the decision-maker" (*Allen v. United Kingdom*, EHRM 12 juli 2013, nr. 25424/09, *NJB* 2013/2410, r.o. 126) van essentieel belang acht. De Hoge Raad lijkt A-G IJzerman te volgen die in zijn conclusie (5.25 en 5.26) schrijft dat het er bij de beantwoording van de vraag of de onschuldpresumptie is geschonden vanaf hangt of een afwijkende (belastende) feitenvaststelling in de fiscale procedure "is terug te voeren op verschillen in bewijslastverdeling en bewijsintensiteit." Het is een feit dat de wettelijke bewijsregimes van strafvordering en fiscaal bestuursrecht van elkaar afwijken. Het Wetboek van Strafvordering kent het negatief-wettelijke bewijsstelsel; het fiscale procesrecht hanteert de vrije bewijsleer. De gehele *Melo Tadeu*-problematiek^[1] waaraan een mensenrecht ten grondslag ligt, blijkt bij deze benadering niet meer te zijn dan een juridisch-technocratische vingeroefening van de rechter om zijn uitspraak dicht te schrijven met afdoende verwijzingen naar de afwijkingen in de verschillende bewijsregimes. De beleving van de verdachte belastingplichtige zou daarbij mijns inziens een meer prominente plaats hebben mogen krijgen, maar zoals gezegd heeft het EHRM de deur open gezet voor handige 'wegschrijverij' door de rechter.

4.

In zijn conclusie (5.17) duidt de A-G de betekenis van een strafrechtelijke vrijspraak: "Vrijspraak houdt dus in principe niet in dat geoordeeld wordt dat een verdachte iets niet heeft gedaan, maar slechts dat niet bewezen is dat hij het wel heeft gedaan." Dat is natuurlijk juist, maar met name in het licht van de reikwijdte van de onschuldpresumptie lijkt me dit een geheel onjuiste benadering. De onderliggende boodschap in het citaat van de A-G is immers dat de belastingplichtige de gedragingen waarvan hij werd vrijgesproken wel degelijk kan hebben verricht. Daarmee wordt de situatie benaderd die strijdig is met de onschuldpresumptie die voor de vrijgesproken belastingplichtige volgens het EHRM de volgende rechten omvat: "the person who was the subject of the criminal proceedings is innocent in the eyes of the law and must be treated in a manner consistent with that innocence" (*Allen v. United Kingdom*, a.w., r.o. 103). Een vrijspraak die slechts wordt geuid als een beslissing dat het bewijs niet kon worden geleverd, doet afbreuk aan het mensenrecht van de vrijgesprokene om voor de wet als onschuldige te worden behandeld.

Voetnoten "Uitspraak"

[1.]

EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10, ECLI:CE:ECHR:2014:1023JUD002778510.

[2.]

Vgl. HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, rechtsoverweging 2.6.6, HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:958, rechtsoverweging 2.4.2.

Voetnoten "Voorgaande uitspraak"

[1.]

In de procedure wordt consequent deze Engelse term gebruikt.

[2.]

Dit is het criterium dat de Hoge Raad op 27 januari 2006 (ECLI:NL:HR:2006:AV0401) heeft opgenomen in het arrest dat ten grondslag ligt aan het verwijzingsarrest van Hof 's-Gravenhage d.d. 22 januari 2008 in de zaak van belanghebbendes zakenpartner (ECLI:NL:GHSGR:2008:BC3858).

[3.]

Bijlage 10.2 verweerschrift eerste aanleg.

[4.]

Vgl. Hoge Raad, 17 augustus 2018, 17/03633, ECLI:NL:HR:2018:1311, r.o. 2.5.1.

[5.]

Zie bijlage 10.4 verweerschrift eerste aanleg, blz. 68-69, alsmede de pleitnota van de inspecteur in hoger beroep, blz. 3-5.

[6.]

Bijlage 3.12 verweerschrift eerste aanleg.

[7.]

Bijlage 5.2 verweerschrift eerste aanleg.

[8.]

Bijlage 7.2 verweerschrift eerste aanleg.

[9.]

Zie bijlage 19.1 verweerschrift eerste aanleg.

[10.]

Zie bijlage 19.2 verweerschrift eerste aanleg.

[11.]

Zie bijlage 19.3 verweerschrift eerste aanleg.

[12.]

Vgl. de (niet gepubliceerde) arresten van de Hoge Raad d.d. 5 december 2003 met kenmerken 38946 en 38948 betreffende de IB 1994 respectievelijk IB 1995, waarin het cassatieberoep van de betreffende belanghebbende tegen de uitspraken van de – eveneens niet gepubliceerde – uitspraken van Gerechtshof Amsterdam d.d. 2 juli 2002 met kenmerken 99/01716 en 99/01718 op grond van art. 81 RO ongegrond is verklaard.

Voetnoten "Voorgaande uitspraak"

[5.]

Hoge Raad 28 maart 1979, nr. 18.917, ECLI:NL:HR:1979:AX2688.

[6.]

Hoge Raad 14 april 2017, nr. 16/05276, ECLI:NL:HR:2017:675.

[7.]

Hoge Raad 15 december 2006, nr. 41.882, ECLI:NL:HR:2006:AZ4416.

[8.]

Hoge Raad 14 november 1990, nr. 26.727, *BNB* 1992/127 en Hoge Raad 13 september 2000, nr. 34.882, *BNB* 2000/337.

[9.]

Hoge Raad 14 maart 2008, nr. 39866, *BNB* 2008/157, Hoge Raad 14 maart 2008, nr. 40.474, *BNB* 2008/196, Hoge Raad 14 maart 2008, nr. 40.806, *BNB* 2008/144 en Hoge Raad 15 april 2011, nr. 09/5192, ECLI:NL:HR:2011:BN6350.

[10.]

Hoge Raad 15 april 2011, nr. 09/5192, ECLI:NL:HR:2011:BN6350.

Voetnoten "Conclusie"

[1.]

Hof Amsterdam 27 november 2018, nrs. 16/00578 t/m 16/00584, ECLI:NL:GHAMS:2018:4414.

[2.]

Hofuitspraak, r.o. 2.5.

[3.]

Rechtbank Noord-Holland 16 november 2016, nrs. HAA 15/345 t/m 15/350 en 15/352, ECLI:NL:RBNHO:2016:10315.

[4.]

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

[5.]

Zie 2.1 van de uitspraak van het Hof voor de dagvaarding.

[6.]

Zie 2.4 Hof.

[7.]

Zie 2.5-2.6 Hof. De Hoge Raad heeft op 27 juni 2006 het cassatieberoep tegen de hofuitspraak met betrekking tot de ontnemingsvordering verworpen.

[8.]

Zie 1.4 Hof. De in rekening gebrachte heffingsrente is telkens dienovereenkomstig verminderd.

[9.]

Naar het oordeel van de Rechtbank heeft de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat de uitnodiging tot het doen van aangifte belanghebbende heeft bereikt (r.o. 21 Rechtbank).

[10.]

Boven de door belanghebbende tijdens de bezwaarfase aangeleverde vermogensgegevens.

[11.]

Zie 4.3.5 Hof.

[12.]

Zie 4.3.6 Hof.

[13.]

In tegenstelling tot de Rechtbank acht het Hof de kostenafrek niet aannemelijk.

[14.]

In toevoeging op de uitspraak van de Rechtbank is het Hof van oordeel dat over het genoten inkomen van fl. 500.000 (1995) en fl. 538.000 (1996) 5% rendement berekend dient te worden.

[15.]

In tegenstelling tot de Rechtbank acht het Hof de kostenafrek niet aannemelijk en in toevoeging op de uitspraak van de Rechtbank is het Hof van oordeel dat de vordering van fl. 500.000 wel inbaar is.

[16.]

Idem vorige voetnoot.

[17.]

Zie r.o. 4.4.1, 4.5.3, 4.6.7, 4.7.5, 4.8.5, 4.9.3 en 4.10.3 Hof.

[18.]

Zie 4.6.8 en 4.7.6 Hof.

[19.]

HR 19 juni 1996, nr. 31 079, ECLI:NL:HR:1996:AA1946. Zie ook arresten van latere datum: HR 10 maart 1999, nr. 33 840, ECLI:NL:HR:1999:AA2713 en HR 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643. En de andere hoogste bestuursrechters: CRvB 27 februari 2018, nr. 16/4312 PW, ECLI:NL:CRVB:2018:550, ABRvS 17 september 2008, nr. 200800601/1, ECLI:NL:RVS:2008:BF0974 en C/Bb 8 februari 2013, nr. AWB 12/291, ECLI:NL:CBB:2013:BZ4406.

[20.]

HR 8 augustus 2014, nr. 13/02211, ECLI:NL:HR:2014:2146.

[21.]

N.G.H. Verschaeren en V.L. Meijerman, 'Uitzonderingen op de gebondenheid van de straf- en de belastingrechter. Over onrechtmatig verkregen bewijs, onschuld en onverbindendverklaring', *DD* 2019/18.

[22.]

Zie hierover G.J.M. Corstens, M.J. Borgers & T. Kooijmans, *Het Nederlandse strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2018, p. 796.

[23.]

Zie hierover C.M. Bergman, R.J. Koopman, R.M.P.G. Niessen-Cobben & A.J.H. van Suijen, *Fiscaal procesrecht*, Deventer: Kluwer 2014, p. 92 e.v.

[24.]

Fiscaal procesrecht, p. 97-100.

[25.]

Zie artikel 338 Wetboek van Strafvordering.

[26.]

Fiscaal procesrecht, p. 92 e.v.

[27.]

Artikel 27e AWR.

[28.]

Hierbij zij opgemerkt dat de verzwaaring en de omkering ex artikel 27e AWR pas plaatsvindt nadat met de gewone regels van bewijslastverdeling is vastgesteld dat is voldaan aan de voorwaarden die gelden voor omkering (zie o.m. HR 1 oktober 2010, nr. 09/02151, ECLI:NL:HR:2010:BN8731).

[29.]

Zie o.m. HR 29 december 1954, *BNB* 1995/51, nr. 12 051, ECLI:NL:HR:1954:AY2378, HR 29 september 1993, nr. 28 400, *BNB* 1993/330, ECLI:NL:HR:1993:BH8552 en HR 28 maart 2003, nr. 38.039, ECLI:NL:HR:2003:AF6486.

[30.]

Fiscaal procesrecht, p. 101-105.

[31.]

Het Europese Verdrag Voor de Rechten van de Mens, *Trb.* 1951, 154. Goedgekeurd bij wet van 28 juli 1954, *Stb.* 335.

[32.]

EHRM 25 maart 1983, nr. 8660/79, (*Minelli v. Switzerland*), *NJ* 1986, 698, ECLI:NL:XX:1983:AC7928.

[33.]

EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10, (*Melo Tadeu v. Portugal*), ECLI:CE:ECHR:2014:1023JUD002778510.

[34.]

Zie voor de omschrijving 'link' o.m. r.o. 104 van *Allen v. United Kingdom*: '(...) for example, where the subsequent proceedings require examination of the outcome of the prior criminal proceedings and, in particular, where they oblige the court to analyse the criminal judgment, to engage in a review or evaluation of the evidence in the criminal file, to assess the applicant's participation in some or all of the events leading to the criminal charge, or to comment on the subsisting ' en HR 2 juni 2017, nr. 15/05179, ECLI:NL:HR:2017:958 waar de Hoge Raad de bewoordingen uit *Allen v. United Kingdom* eigen heeft gemaakt.

[35.]

Vgl. EHRM 20 september 2018, nr. 18925/09, r.o. 41 (*Jishkariani v. Georgia*).

[36.]

Zie o.a. EHRM 12 juli 2013, nr. 25424/09 (*Allen v. United Kingdom*), ECLI:CE:ECHR:2013:0712JUD002542409.

[37.]

Zoals o.a. erkend in EHRM 18 oktober 2016, nr. 21107/07, r.o. 52 (*Alkasi v. Turkey*).

[38.]

Zie o.m. EHRM 27 februari 2014, nr. 17103/10, ECLI:CE:ECHR:2014:0227JUD001710310), r.o. 63 (*Karaman v. Duitsland*).

[39.]

Zie Hof 's-Hertogenbosch 10 november 2017, nrs. 16/03524 - 16/03529, ECLI:NL:GHSHE:2017:4842.

[40.]

Allen v. United Kingdom (r.o. 124).

[41.]

Allen v. United Kingdom (r.o. 125 en 126).

[42.]

Zie o.m. *Alaksi v. Turkey* (r.o. 30); *Kemal Coskun v. Turkey* (r.o. 52), *Karaman v. Germany* (r.o. 63-64), *Muller v. Germany* (r.o. 54).

[43.]

EHRM 14 januari 2010, nr. 29889/04, *Vanjak v. Croatia*.

[44.]

F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, 'Bewijs in belastingzaken: een update', *TFB* 2015/07, p. 3.

[45.]

HR 14 april 2017, nr. 15/02203, ECLI:NL:HR:2017:671 en HR 14 april 2017, nr. 15/02197, ECLI:NL:HR:2017:673, *BNB* 2017/223 en *BNB* 2017/221.

[46.]

HR 14 april 2017, nr. 15/02197, ECLI:NL:HR:2017:673 (r.o. 2.2).

[47.]

Conclusie A-G Niessen 7 juli 2016, nr. 15/02197, ECLI:NL:PHR:2016:784.

[48.]

HR 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643, na conclusie A-G Wattel 28 mei 2014, ECLI:NL:PHR:2014:521.

[49.]

HR 2 juni 2017, nr. 15/05179, ECLI:NL:HR:2017:958.

[50.]

FED 2017/138.

[51.]

BNB 2017/181.

[52.]

Zie over de aanmaning r.o. 4.6.2 - 4.6.4.

[53.]

Zie o.a. HR 28 maart 1979, nr. 18 917, *BNB* 1979/170, ECLI:NL:PHR:1979:AX2688 en HR 21 oktober 1998, nr. 33 716, *BNB* 1999/7, ECLI:NL:HR:1998:AA2367.

[54.]

HR 14 april 2017, nr. 16/05276, ECLI:NL:HR:2017:675.

[55.]

Zie onderdeel 4.4 e.v. van deze conclusie.

[56.]

Zie meer uitgebreid de Hofuitspraak r.o. 4.6.1 - 4.6.5.

[\[57.\]](#)

HR 30 oktober 2009, nr. 07/10513, ECLI:NL:HR:2009:BH1083.

[\[58.\]](#)

Zie onderdeel 4.4 e.v. van deze conclusie.

[\[59.\]](#)

HR 30 oktober 2009, nr. 07/10513, ECLI:NL:HR:2009:BH1083.

[\[60.\]](#)

Dat geldt voor alle aanslagen behalve de aanslag VB 1995, aldus het Hof.

[\[61.\]](#)

Vgl. 4.10.

[\[62.\]](#)

Vgl. 4.9.

[\[63.\]](#)

Zie 4.8 e.v.

[\[64.\]](#)

Zie 4.20.

[\[65.\]](#)

Zie 4.4 - 4.7.

[\[66.\]](#)

Zie onderdeel 2.12 van deze conclusie.

[\[67.\]](#)

Vgl. 4.4.

Voetnoten "Noot"

[\[1.\]](#)

Naar EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10, *H&I 2015/29 (Melo Tadeu v. Portugal)*.