

Weekblad *fiscaal recht*



Mr. J.A.R. van Eijsden (blz. 1356)

Déjà vu

Mr. E.J.M. Rosier (blz. 1358)

Een dwangmiddel onder controle

Prof. mr. dr. P.G.H. Albert en prof. dr. T.M. Berkhout MRE MRICS (blz. 1363)

Vastgoed: box 3, resultaat uit overige werkzaamheden en sfeerovergang

Mr. drs. H. Pijl (blz. 1371)

De additionele inwonereis in het verdrag met de Verenigde Staten: HR 4 december 2009, BNB 2010/177



EEN DWANGMIDDEL ONDER CONTROLE

MR. E.J.M. ROSIER *

1 Inleiding

Menig belastingadviseur of belastingkundige is in een discussie met de Belastingdienst (terecht of onterecht) het dreigement van de omkering en verzwaring van de bewijslast voor de voeten geworpen. Een dergelijk dreigement heeft grote gevolgen voor de rechtspositie van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige (hierna gezamenlijk aan te duiden als 'belanghebbende') en dus ook voor de opdracht van de belastingadviseur of belastingkundige. Vaak worden materiële geschillen onder druk van een dergelijk dreigement op een voor de belanghebbende ongunstige wijze opgelost.

De belastingadviseur/ belastingkundige dient de rechtspositie te beoordelen van de belanghebbende. In die beoordeling speelt de bewijslastverdeling een belangrijke (misschien wel: de belangrijkste) rol. Het gaat immers in een geschil niet om gelijk hebben maar om gelijk krijgen. In dit kader is het dreigement van omkering en verzwaring van de bewijslast een zeer belangrijk aspect dat op de verdere behandeling van een geschil van grote invloed is.

2 Plan van aanpak

Na een korte introductie van het wettelijke kader, toepassing door de rechter en een opsomming van de onderwerpen die samenhangen met de omkering en de verzwaring van de bewijslast die in deze bijdrage niet verder zullen worden behandeld, zal ik stilstaan bij een aantal arresten van de Hoge Raad die de toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast bij het niet doen van de vereiste aangifte van nadere spelregels heeft voorzien. Deze arresten zijn behulpzaam bij het bepalen of een dreigement hout snijdt.

3 Wettelijk kader

De omkering en verzwaring van de bewijslast is voor de bezwaarfase geregeld in art. 25, derde lid, AWR. Voor de

beroepsfase is deze geregeld in art. 27e AWR. Deze bepaling is voor het hoger beroep op grond van art. 27j, tweede lid, AWR van overeenkomstige toepassing verklaard. Samengevat vormen deze bepalingen een sanctie op het niet doen van de vereiste aangifte en het niet of niet volledig voldoen aan bepaalde wettelijke (informatie)verplichtingen.

.....

***'Van dat oordeel zal
menig belastingadviseur
tandenknarsend
kennis hebben genomen'***

.....

De Hoge Raad heeft overigens eerder bepaald dat omkering en verzwaring van de bewijslast 'geen sanctie in de zin van artikel 6 van het EVRM (is). Het is een dwangmiddel van administratiefrechtelijke aard, gericht op het bevorderen van juiste en volledige aangiften, niet een maatregel met een afschrikwekkend of bestraffend karakter.¹ Van dat oordeel zal overigens menig belastingadviseur tandenknarsend kennis hebben genomen. Hierna zal, in navolging van de Hoge Raad, voor de leesbaarheid 'de omkering en verzwaring van de bewijslast' als 'het dwangmiddel' worden aangeduid. Als het dwangmiddel aan de orde is, staat belanghebbende zo ver op punten achter dat evenwichtige procesvoering niet meer mogelijk is. Een 'level playing field' ontbreekt dan ten enenmale. Belanghebbende dient immers te doen *blijken* dat de aanslag of beschikking onjuist is. De bewijslast is niet het gebruikelijke 'aanneemelijk te maken' maar belanghebbende dient te voldoen aan de overtreffende trap, 'blijken'. Onder 'blijken' wordt hier verstaan 'overtuigend aantonen'.² Belanghebbende wordt bovendien opgepadeld met de bewijslast van stellingen die normaliter op de schouders van de inspecteur rust. Met Feteris³ stel ik vast dat wanneer het dwang-

* Auteur is werkzaam als advocaat-belastingkundige bij *Thuis & Partners advocaten te Heerlen en Maastricht* (www.thuispartners.nl).

1 HR 8 juli 1998, BNB 1998/326.

2 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, blz. 309 (tweede druk).

3 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, blz. 309 (tweede druk).

middel terecht is toegepast, het bezwaar of beroep in de meeste gevallen voor afwijzing gereed ligt.

4 Toepassing door de rechter

Indien de inspecteur zich beroept op de toepassing van het dwangmiddel zal de rechter dit oordeel van de inspecteur toetsen. Als de rechter tot de conclusie komt dat de inspecteur het dwangmiddel terecht heeft toegepast, zal het beroep ongegrond worden verklaard. Als de toepassing van het dwangmiddel heeft geleid tot een schatting van de belastingaanslag door de inspecteur, zal de rechter die schatting pas afwijzen als blijkt dat deze willekeurig is. Voor een schatting dient een redelijke grond te bestaan.⁴ De inspecteur is immers gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.⁵ Blijkt die redelijke grond te ontbreken, dan zal de rechter zelf een alternatieve schatting moeten maken.⁶ Dit leidt naar mijn mening tot een meer of minder marginale toetsing van de schatting van de inspecteur door de rechter. Indien de inspecteur zich niet heeft beroepen op de toepassing van het dwangmiddel dient de rechter in de gegeven omstandigheden op grond van art. 27e AWR (en in hoger beroep op grond van art. 27j, tweede lid, AWR) dit dwangmiddel ambtshalve toe te passen. In deze omstandigheden dient de belanghebbende eerst door de rechter in de gelegenheid te worden gesteld om zich over de toepassing van het dwangmiddel uit te laten en om alsnog (nader) tegenbewijs te kunnen aandragen.⁷

5 Waar gaat deze bijdrage niet over

Bij de bestudering van de jurisprudentie en literatuur blijkt het dwangmiddel een veelkoppig monster te zijn. In deze bijdrage wil ik mij beperken tot de bespreking van de recente arresten van de Hoge Raad. Dat houdt in dat ik een groot aantal aspecten onbesproken zal laten. Ik denk daarbij onder andere aan de volgende aspecten.

- Onder omstandigheden kunnen de Algemene beginselen van behoorlijk bestuur toepassing van het dwangmiddel verhinderen.
- Ik zal niet verder ingaan op de formele vereisten die behoren bij het doen van een aangifte.⁸
- Ook bespreek ik niet de overige verplichtingen waarop bij niet of niet volledig voldoen het dwangmiddel toe-

passing vindt. Terzijde merk ik op dat het nu toch wel de hoogste tijd wordt dat het wetsvoorstel⁹ waarin rechtsmiddelen zijn opgenomen tegen controle- en informatieverplichtingen, tot wet wordt verheven. Thans bestaat er een uiterst onbevredigende situatie. De belanghebbende wordt geconfronteerd met wettelijke verplichtingen die alles behalve eenduidig zijn. Indien hij van mening is dat een wettelijke verplichting niet op hem van toepassing is en de inspecteur (en in zijn kielzog, de rechter) zijn mening niet deelt, vindt het dwangmiddel in beginsel toepassing. Toepassing van het dwangmiddel dat dergelijke verstrekende gevolgen heeft, mag naar mijn mening alleen plaatsvinden indien op voorhand komt vast te staan wat de wettelijke verplichtingen zijn waaraan moet worden voldaan.

- De gevolgen van de toepassing van het dwangmiddel op andere onderdelen van de aangifte.
- De gevolgen van de toepassing van het dwangmiddel op andere aanslagen dan de voorliggende aanslag.
- De gevolgen van de toepassing van het dwangmiddel bij een belastingschuldige voor wiens belastingschulden een derde aansprakelijk wordt gesteld.
- De gevolgen van de toepassing van het dwangmiddel bij het bepalen van de hoogte van de vergrijpboete.

6 Jurisprudentie van de Hoge Raad

De Hoge Raad heeft recent een reeks arresten gewezen die de toepassing van het dwangmiddel in geval van het niet doen van een vereiste aangifte (anders dan het niet voldoen aan de formele vereisten) nader inkadert.¹⁰ De Hoge Raad past hier oudere jurisprudentie toe en vult deze aan. In de navolgende bespreking abstraheer ik van de feiten van de berechte gevallen, maar zal mij concentreren op de voorwaarden die de Hoge Raad heeft geformuleerd. Het uitgangspunt van de jurisprudentie is de verplichting opgenomen in art. 8, eerste lid, onderdeel a, AWR, waarin is bepaald dat de aangifte duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moet worden gedaan. Met andere woorden: de aangifte dient correct te zijn ingevuld.¹¹ Ingeval de inspecteur een correctie op de ingediende aangifte wenst aan te brengen zijn daarop de gebruike-

4 HR 29 december 1954, BNB 1955/51, inzake een ambtshalve aanslag.

5 HR 8 januari 1986, BNB 1986/128.

6 HR 22 april 2005, BNB 2005/339.

7 HR 9 december 2005, BNB 2006/241.

8 Ik verwijs hiervoor onder andere naar I. Leenders, 'De (vereiste) aangifte van Pandora', MBB, juni 2008.

9 Wetsvoorstel Dezentjé Hamming-Bleumink en Crone, Kamerstukken 30 645. Op 28 september 2010 heeft de Tweede Kamer uiteindelijk met het wetsontwerp ingestemd. Het is wachten op goedkeuring van de Eerste Kamer en publicatie in het Staatsblad.

10 HR 30 oktober 2009, BNB 2010/47; HR 30 oktober 2009, BNB 2010/48; HR 30 oktober 2009, BNB 2010/49, en HR 7 mei 2010, V-N 2010/22.10 (FED 2010/94, m.aant. Poelmann).

11 Deze wettelijke eis is feitelijk niet na te komen. Nagenoeg geen aangifte kan zonder fouten worden gedaan. De aan de aangifte ten grondslag liggende wetgeving is gewoonweg te complex.

lijke regels van stelplicht en bewijslast van toepassing. Hierna zal ik de voorwaarden bespreken die volgens de Hoge Raad dienen te worden vervuld om het dwangmiddel te kunnen toepassen.

6.1 De normale regels van stelplicht en bewijslast zijn van toepassing bij het bewijs van het gebrek in de aangifte

De Hoge Raad overweegt: '3.3.1. (...) dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting.'^{12,13}

.....

'Niet elke correctie op de aangifte draagt automatisch bij aan de conclusie dat er een gebrek is in de aangifte waardoor het dwangmiddel toepassing kan vinden'

.....

Een gebrek in de aangifte kan dus leiden tot toepassing van het dwangmiddel. Niet elke correctie op de aangifte draagt evenwel automatisch bij aan de conclusie dat er een gebrek is in de aangifte waardoor het dwangmiddel toepassing kan vinden.

Op grond van deze overweging van de Hoge Raad dient de inspecteur te stellen en bij betwisting te bewijzen dat er sprake is van één of meer gebreken in de aangifte die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs en absoluut gezien aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Op grond van eigen bevindingen naar aanleiding van bijvoorbeeld een controleonderzoek botweg correcties aanbrengen en daaropvolgend vaststellen dat er gebreken zijn in de aangifte, waardoor de vereiste aangifte niet is gedaan en het dwangmiddel toepassing

vindt, kan dus niet. De inspecteur dient niet alleen de correctie te stellen maar deze ook te bewijzen, wil er sprake zijn van een gebrek in de aangifte overeenkomstig voormelde regel van de Hoge Raad. De belanghebbende kan volgens de normale regels tegenbewijs leveren. Uitsluitend in het geval de rechter tot het oordeel komt dat de inspecteur op basis van de normale bewijsregels het gebrek in de aangifte heeft bewezen, kan het dwangmiddel toepassing vinden. Terzijde merk ik op dat een onderdeel van 'de normale regels van de stelplicht en bewijslast' het bewijs door middel van vermoedens is. In dat geval behoeft de belanghebbende dat vermoeden slechts te ontzenuwen.¹⁴

6.2 Draagt elke correctie op de aangifte bij tot het vaststellen van een gebrek in de aangifte die toepassing van het dwangmiddel rechtvaardigt?

De Hoge Raad overweegt: '3.3.2. Inhoudelijke gebreken in de aangifte worden voor de toepassing van de in 3.3.1 gegeven regels slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven (vgl. HR 11 april 2003, nr. 36 822, *LJN* AE3220, *BNB* 2003/264). Ook dit moet worden vastgesteld aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast.'¹⁵

Neen dus. De Hoge Raad stelt aan de correctie die kan bijdragen tot een gebrek in de aangifte de eis dat de belanghebbende 1. op het moment van het doen van de aangifte 2. wist of zich er bewust van moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven. Dat dit het geval, is moet de inspecteur wederom volgens de normale bewijsregels bewijzen.

6.2.1 'Ten tijde van het doen van de aangifte'

Dit is een belangrijk onderdeel van de beslissing van de Hoge Raad. Toetsing van het weten of bewustzijn bij de belanghebbende dient plaats te vinden op het moment dat de aangifte wordt gedaan. Wetenschap bij de belanghebbende van na het doen van de aangifte kan in beginsel niet bijdragen aan het bewijs dat door de inspecteur moet worden geleverd. De wetenschap van de belanghebbende op het moment van het doen van de aangifte dient objectief te worden bepaald. Daarmee is in overeenstemming dat de Hoge Raad (impliciet) heeft beslist dat een na het indienen van de aangifte gegeven belastingadvies kan bijdragen aan het bewijs dat wetenschap aan de zijde

¹² HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/47.

¹³ De Hoge Raad verwijst naar HR 23 april 1986, *BNB* 1986/276.

¹⁴ HR 25 oktober 2002, *BNB* 2003/14.

¹⁵ HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/47.

van belanghebbende ontbrak op het moment van het doen van de aangifte.¹⁶

6.2.2 'Wist' of 'zich ervan bewust moest zijn'

Het criterium 'weten' dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven, verwijst naar opzet. Indien belanghebbende opzettelijk zijn aangifte zodanig heeft ingediend dat een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven, kan het dwangmiddel worden toegepast. De Hoge Raad heeft recent¹⁷ beslist dat 'zich ervan bewust zijn' niet gelijk te stellen is aan opzet. Maar wat dient dan onder 'zich ervan bewust moest zijn' te worden verstaan? De laagste schuldgradatie is immers bepalend voor de toepassing van het dwangmiddel. De Hoge Raad heeft met zoveel woorden beslist dat een pleitbaar standpunt van de belanghebbende er niet toe kan leiden dat het dwangmiddel kan worden toegepast omdat de belanghebbende niet wist of zich er van bewust was dat in de aangifte een gebrek aanwezig was.¹⁸ Deze beslissing van de Hoge Raad leidt tot de conclusie dat de belanghebbende een verwijt moet kunnen worden gemaakt ter zake van de correctie, wil die correctie kunnen bijdragen tot de conclusie dat er een gebrek is in diens aangifte die tot toepassing van het dwangmiddel kan leiden. Ook afwezigheid van alle schuld leidt tot de conclusie dat belanghebbende geen verwijt kan worden gemaakt.¹⁹ Mitsdien leidt afwezigheid van alle schuld met betrekking tot een correctie er ook toe, dat deze correctie niet kan bijdragen aan een gebrek als hiervóór bedoeld.

In de annotatie in Vakstudie Nieuws²⁰ wordt gesteld: 'Ons inziens is 'weten of zich ervan bewust zijn' ook een lichtere eis dan 'grofschuldig', nu grove schuld naar vaste jurisprudentie in laakbaarheid aan opzet grenst. Kortom: aan omkering en verzwaring van de bewijslast komt men eerder toe dan aan het opleggen van een vergrijpboete.' Deze redenering is volgens mij niet juist. Dat de Hoge Raad heeft beslist dat er geen sprake behoeft te zijn van opzet om te komen tot toepassing van het dwangmiddel wil nog niet zeggen dat de naastliggende drempel in de schuldgradatie, grove schuld, dan ook niet de laagste drempel vormt. Dat klemt temeer daar de Hoge Raad bewustheid bij belanghebbende veronderstelt. Bewust-

heid is nu juist een wezenskenmerk van grove schuld en wijst meer in die richting dan in de richting van lichte schuld, de laagste schuldgradatie. Ik ben dus de mening toegedaan dat de Hoge Raad aansluiting lijkt te zoeken bij grove schuld. Grove schuld wordt gedefinieerd als: in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid.²¹ Deze definitie behelst 'het zich bewust had moeten zijn'.²² In feite dus een normstellend criterium. Helemaal bevredigend is deze verklaring niet, want waarom heeft de Hoge Raad niet gewoon het beestje bij de naam genoemd? Dat had veel onduidelijkheid bij de toepassing van het dwangmiddel kunnen voorkomen.

.....

'Ik ben dus de mening toegedaan dat de Hoge Raad aansluiting lijkt te zoeken bij grove schuld'

.....

Poelmann²³ meent dat de Hoge Raad met 'weten of zich ervan bewust zijn' het goede trouw criterium van art. 3:11 BW impliciet heeft toegepast. Poelmann duidt dit criterium als 'wist' of 'behoorde te weten'. 'Behoorde te weten' komt overeen met de hiervoor gegeven definitie van grove schuld en ondersteunt mitsdien mijn mening. De Hoge Raad heeft geen oordeel gegeven over de vraag of bij het bepalen van 'wist' of 'zich ervan bewust moest zijn' toerekening van de kennis en wetenschap van de adviseur aan belanghebbende mag plaatsvinden.²⁴ In tegenstelling tot Van der Spek²⁵ ben ik van mening dat die toerekening niet zou mogen plaatsvinden. Enerzijds leidt toepassing van het dwangmiddel tot zeer vergaande gevolgen voor de belanghebbende. Een toerekening van kennis en wetenschap van een derde past daar niet in. Anderzijds pleit de toepassing van het gegeven criterium eveneens tegen deze toerekening. Ik realiseer mij overigens wel dat vóór wat betreft de heffing van belastingen toerekening van kennis en wetenschap van de adviseur door de Hoge Raad is gesauveerd.²⁶

16 HR 30 oktober 2009, BNB 2010/49.

17 HR 7 mei 2010, V-N 2010/22.10 (FED 2010/94, m.aant. Poelmann).

18 HR 30 oktober 2009, BNB 2010/49.

19 Zie ook impliciet MvT, Kamerstukken II 1957/58, 4080, blz. 870-871: 'Wanneer het dus een redelijk belang is van de belastingplichtige dat geen inzage in de stukken wordt verleend, dan is er geen sprake van schuld en dan blijft de bepaling inzake de omkering van de bewijslast buiten toepassing.'

20 V-N 2010/22.10.

21 HR 17 augustus 1998, BNB 1998/329.

22 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, blz. 349 (tweede druk).

23 Annotatie onder FED 2010/94.

24 HR 1 december 2006, BNB 2007/151, waarbij toerekening voor de bestuurlijke boete is uitgesloten.

25 In zijn annotatie onder HR 30 oktober 2009, BNB 2010/47.

26 HR 12 mei 1999, BNB 1999/258, inzake toerekening van wetenschap bij het bepalen van kwade trouw bij navordering.

6.3 Wat kunnen gebreken zijn?

De Hoge Raad overweegt: '3.3.3. Uit het in 3.3.1 overwogene volgt dat ook het opvoeren van een aftrekpost waarop geen of slechts gedeeltelijk recht bestaat, kan meebrengen dat – dan wel kan bijdragen tot het oordeel dat – de vereiste aangifte niet is gedaan. Bij de beoordeling of de vereiste aangifte is gedaan, dient de aangifte als geheel in aanmerking te worden genomen. Daarbij past het niet om onderscheid te maken tussen positieve of negatieve bestanddelen van de belastinggrondslag.'²⁷

Onder gebreken wordt mitsdien niet alleen het bijtellen van inkomsten verstaan, maar ook het geheel of gedeeltelijk ten onrechte in aanmerking nemen van een aftrekpost. De aangifte dient dus in zijn geheel te worden beoordeeld.

6.4 Effect op de verschuldigde belasting

Tevens dient de inspecteur te bewijzen dat de verschuldigde belasting op grond van de aangifte op zichzelf beschouwd aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting (inclusief het gebrek dus). Niet beslissend is het gebrek zelf maar het effect op de verschuldigde belastingen. De op grond van de volgens de normale regels van stelplicht en bewijslast bewezen gebreken moeten ertoe leiden dat de additioneel geheven

.....

***'Het begrip
"Op zichzelf beschouwd"
veronderstelt dat het gebrek
absoluut en relatief
aanzienlijk dient te zijn'***

.....

belasting op zichzelf beschouwd aanzienlijk is.²⁸ Als de aangifte ziet op een gecombineerde heffing van bijvoorbeeld inkomstenbelasting en premieheffing, is het gezamenlijke bedrag bepalend voor de vraag of de additioneel geheven belasting aanzienlijk is. Terecht stelt Van der Spek in zijn annotatie dat aparte aanslagen, zoals de WAZ en Zfw en de toeslagen, die gebaseerd zijn op de aangifte

niet meetellen bij de bepaling of de additioneel geheven belasting op zichzelf beschouwd aanzienlijk is.

Wanneer is er sprake van aanzienlijk lagere belasting? De Hoge Raad geeft daar geen expliciet antwoord op, maar geeft aan dat dit 'op zichzelf' beschouwd moet worden. 'Op zichzelf beschouwd' veronderstelt dat het gebrek absoluut en relatief aanzienlijk dient te zijn. Een correctie van 13% op het belastbaar inkomen is volgens de Hoge Raad voldoende om te kunnen spreken van een aanzienlijk verschil in de verschuldigde belasting.²⁹ Het zij hier wel expliciet gesteld dat aan het begrip 'aanzienlijk' slechts die correcties kunnen bijdragen die de inspecteur heeft bewezen en overigens voldaan is aan de vereiste wetenschap van de belanghebbende zoals hiervoor is toegelicht.

7 Conclusie

De toepassing van het dwangmiddel van de omkering en de verzwarende van de bewijslast blijft een weerbarstige materie. De inzet van deze discussie, een vrijwel zeker verloren procedure, is echter hoog. In grote lijnen kunnen de volgende 'hard and fast rules' uit het vorengaande worden gedestilleerd:

- De inspecteur dient volgens de normale regels van de bewijslastverdeling correcties te bewijzen.
- Alleen die correcties waarvan de inspecteur volgens de normale regels van de bewijslastverdeling bewijst dat de belanghebbende zich er ten minste van bewust moest zijn, tellen mee voor het criterium dat een op zichzelf beschouwd aanzienlijk bedrag aan belasting niet wordt geheven. Naar mijn mening dient er ten minste sprake te zijn van grove schuld aan de zijde van belanghebbende. Toerekening van kennis en wetenschap van de adviseur vindt naar mijn mening niet plaats.
- Uitsluitend wetenschap op het moment van het doen van de aangifte is beslissend.
- De aangifte dient in zijn geheel te worden beoordeeld. Alle correcties (bijtelling van inkomen of schrappen van aftrekposten) tellen mee.
- De correcties die voldoen aan voormelde voorwaarden dienen te leiden tot een absoluut en relatief aanzienlijk bedrag aan extra verschuldigde belasting.

Alleen wanneer cumulatief aan deze eisen is voldaan kan het dwangmiddel worden toegepast. Bij een terechte toepassing die leidt tot een schatting rest slechts de rechter te overtuigen dat de schatting niet redelijk is geweest.

²⁷ HR 30 oktober 2009, BNB 2010/47.

²⁸ De Hoge Raad verwijst naar HR 20 mei 1987, BNB 1987/208.

²⁹ HR 30 oktober 2009, BNB 2010/48.