

Bewijsnood in belastingzaken

1. Inleiding

Belastingrecht is bestuursrecht. De regels die, vaak op grond van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) voor het bestuursrechtelijke proces gelden, gelden in beginsel ook voor het fiscale proces. Sterker nog, de wet kent niet een van het bestuursproces te onderscheiden fiscaal proces en evenmin een van de bestuursrechter te onderscheiden belastingrechter. Toch zijn dergelijke begrippen in de rechtspraak algemeen geaccepteerd en ook met goede reden. Zodra een besluit “ingevolge de belastingwet”¹ is genomen, gelden op grond van Hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) namelijk bijzondere procesregels, soms in afwijking van, dan weer in aanvulling op de Awb. Bovendien worden geschillen omtrent dergelijke besluiten in hoogste instantie beslecht door een bijzondere hoogste bestuursrechter: de Hoge Raad. Tot slot verschilt de aard van het belastingproces van veel andere delen van het bestuursproces, waarbij om maar iets te noemen in fiscalibus zelden meer dan twee partijen zijn betrokken en waarbij de rechter zelden rekening hoeft te houden met bestuurlijke beslissingsruimte. Het is dan ook niet vreemd dat het belastingprocesrecht op veel vlakken een eigen leven leidt.² Niettemin blijft belastingprocesrecht ook gewoon bestuursprocesrecht en hebben beide rechtsgebieden ook uiteindelijk ongeveer dezelfde functies, zoals het bieden van rechtsbescherming en definitief beslechten van geschillen, bij voorkeur op basis van de materiële waarheid. Beide onderdelen van het bestuursrecht kunnen daarom, zonder dat zij noodzakelijkerwijs één hoeven te worden, baat hebben bij kruisbestuiving. In dit preadvies tracht ik daaraan een bijdrage te leveren.

Het onderwerp van dit preadvies bevindt zich in het domein van het fiscale bewijsrecht. Daarbij heb ik ervoor gekozen een specifiek deelonderwerp vanuit meerdere invalshoeken te belichten: bewijsnood. Ik ga met name in op twee figuren die als remedies tegen bewijsnood kunnen worden gezien en die binnen het belastingrecht een min of meer bijzondere invulling krijgen: het bewijsvermoeden en de omkering van de bewijslast. Mijn onderwerpkeuze is mede geïnspireerd door wat zonder twijfel de meest spraakmakende, recente ontwikkeling op het gebied van het fiscale bewijsrecht is: het arrest van de Hoge Raad van 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526, BNB 2022/68 over het voor beboeting benodigde bewijs. Dat arrest zal in onderdeel 3 worden besproken.

In dit preadvies vertrek ik vanuit het geldende recht zoals dat volgens mij luidt, zonder evenwel uit het oog te verliezen waartoe het bewijsrecht nu principieel dient en welke vragen nog niet beantwoord zijn. Hiertoe belicht ik in onderdeel 3 het fiscale bewijsvermoeden en in onderdeel 4 de omkering van de bewijslast, na enige algemene bespiegelingen over fiscaal bewijsrecht in onderdeel 2. Ik sluit in onderdeel 5 af met een aantal conclusies en aanbevelingen.

¹ Zie voor dit begrip artikel 2, lid 1, onderdeel a, in verbinding met artikel 1 AWR.

² Vgl. F.J.P.M. Haas, ‘Fiscale boeten’, in: *Boetes en andere bestraffende sancties: een nieuw perspectief (VAR-preadviezen, VAR-reeks 152)*, Den Haag: Boom Juridisch 2014, hoofdstuk 1.

2. Bewijsrecht (in belastingzaken) in vogelvlucht

2.1. Inleiding

In dit onderdeel wordt een aantal algemene aspecten van bewijsrecht (in belastingzaken) besproken, zodat daarop kan worden voortgebouwd in onderdelen 3 en 4. Ik zal dan ook met name ingaan op die aspecten die relevant zijn voor het bewijsvermoeden en de omkering van de bewijslast. Het doel van dit onderdeel is daarnaast het voorkomen van misverstanden over bepaalde begrippen die binnen verschillende delen van het bestuursrecht wellicht verschillende betekenissen hebben.

2.2. Het belang van bewijsrecht en de vrije bewijsleer

Waartoe dient het bewijsrecht? Op zichzelf kan eenvoudig worden geconstateerd dat de rechter vaak niet in staat is met zekerheid vast te stellen welke relevante feiten zich in een zaak hebben voorgedaan. Ondanks deze onzekerheid zal de rechter uiteindelijk toch een beslissing moeten nemen, waarbij hij van bepaalde feiten zal moeten uitgaan. Het bewijsrecht verschaft de rechter een middel om met deze onzekerheid om te gaan, door als het erop aankomt te regelen dat deze onzekerheid voor rekening van een bepaalde partij komt, ten nadele van wie de beslissing dan in zoverre zal luiden. Dit is het praktische belang van het bewijsrecht.

Het praktische belang van het bewijsrecht kan echter op vele manieren worden verwezenlijkt en om iets zinnigs te kunnen zeggen over wat de beste manier is, dus hoe het bewijsrecht het best kan worden vormgegeven, is het nuttig te kijken naar de achterliggende doelstellingen daarvan. In dat kader kan in de eerste plaats worden gewezen op de geschiedenis van de invoering van Hoofdstuk 8 van de Awb. Bij die invoering is het voor de wetgever steeds van groot belang geweest dat burgers zelf moeten kunnen procederen en dat de procedure zo eenvoudig mogelijk moet worden gehouden.³ In dit kader heeft de wetgever gewild dat de rechter aan ongelijkheidscompensatie doet. Daarnaast is de wetgever ervan uitgegaan dat de bestuursrechter actief onderzoek doet naar de materiële waarheid.⁴ Hij mag bijvoorbeeld ambtshalve de feiten aanvullen. Mede gelet op deze uitgangspunten is ervoor gekozen nauwelijks regels van materieel bewijsrecht op te nemen. Het enige voorschrift dat de Awb-wetgever in dit kader heeft willen opnemen, is artikel 8:69, lid 1, Awb. Die bepaling schrijft dwingend voor waarop de rechter zijn uitspraak moet baseren. Bovendien heeft de wetgever in de toelichting op Hoofdstuk 8 van de Awb wel enige wensen geformuleerd over de wijze waarop de rechter met bewijskwesaties moet omgaan. Die wensen komen erop neer dat de rechter afhankelijk van onder meer de verhouding tussen partijen, de aard van het geschil en de in geding zijnde feiten, naar redelijkheid en billijkheid stelplecht en bewijslast over de partijen moet verdelen.⁵ De wetgever spreekt van de in het bestuursprocesrecht geldende vrije bewijsleer.⁶

³ Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. A, blz. 33.

⁴ Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. A, blz. 36.

⁵ Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 33 en 37.

⁶ Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 110.

Bij de behandeling van de Vierde tranche Awb is door de wetgever opnieuw uitdrukkelijk gekozen het materiële bewijsrecht, zowel voor bestuurlijke boetes als voor het bestuursrecht in het algemeen, niet wettelijk te regelen. Aan een dergelijke omvangrijke operatie zou geen behoefte bestaan, omdat het bestuursorgaan al op grond van het in artikel 3:46 Awb neergelegde motiveringsbeginsel gehouden is zich ervan te verzekeren dat hij voldoende bewijs heeft alvorens hij een besluit neemt. De rechter kan dit vervolgens volledig toetsen, waarbij de materiële waarheid centraal staat. Ook regels over de keuze en waardering van bewijsmiddelen achtte de wetgever niet nodig, omdat uit artikel 3:2 Awb al volgt dat het feitenonderzoek zorgvuldig moet gebeuren.⁷

Geconcludeerd kan worden dat de wetgever de rechter nagenoeg volledig vrij heeft willen laten op het gebied van het bewijsrecht. Verder kan worden geconstateerd dat het bewijsrecht primair de waarheidsvinding, de laagdrempeligheid van de bestuursrechtelijke procedure en het beginsel van equality of arms dient. Bij een onderzoek naar het bewijsrecht in belastingzaken moeten deze belangen dan ook steeds voor ogen worden gehouden.

2.3. Het bewijsrechtelijk model

Algemeen geaccepteerd is dat het fiscale bewijsrechtelijke model uit een aantal elementen bestaat, waarin ook een zekere chronologie is te onderkennen. Dat model kan met weglating van de nodige nuances als volgt worden weergegeven.⁸

Bij de toepassing van een bepaalde rechtsregel zal de rechter moeten beoordelen wat de relevante feiten zijn, wie die feiten moet stellen (**stelplicht**) en of die feiten inderdaad zijn gesteld. Indien dat het geval is en die feiten door de wederpartij ook gemotiveerd worden betwist,⁹ komt bewijslevering aan de orde. In dat stadium zal de rechter moeten beslissen wie de bewijslast heeft (**bewijslastverdeling**). Diegene zal aan de hand van **bewijsmiddelen** een bepaalde **bewijsstandaard** moeten halen; hij zal een bepaalde mate van zekerheid over de door hem gestelde feiten moeten verschaffen. De rechter is bij de **selectie** en de **waardering** van de bewijsmiddelen in beginsel vrij. Uit de bewijsmiddelen zal hij uiteindelijk **bewijsgronden** moeten afleiden. Het gaat daarbij om de relevante inhoud van bewijsmiddelen en wat daaruit als gevolgtrekking kan worden afgeleid.¹⁰ Aan de hand daarvan komt de rechter tot slot tot een **bewijsoordeel**. Daarbij speelt niet alleen een rol wat door de partij met de bewijslast is aangedragen, maar ook wat door de wederpartij daartegen is ingebracht.

⁷ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, blz. 131-132.

⁸ Voor een nadere beschouwing van de basisbegrippen verwijs ik naar het drieluik van F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, 'Bewijs in belastingzaken', in *TFB 2009/2*, *TFB 2009/3* en *TFB 2009/4*. Zie voor het overzicht op hoofdlijnen van het bewijsrecht in het algemeen bestuursrecht R.J.N. Schlössels, 'Een vrije en kenbare bewijsleer?', in: *Bestuursrechtelijk bewijsrecht: wetgever of rechter? (VAR-pleadviezen, VAR-reeks 142)*, Den Haag: Boom Juridisch 2009, par. 1.2.

⁹ Aan stellen en betwisten worden doorgaans geen hoge motiveringseisen gesteld, maar in specifieke gevallen kan dit anders zijn, bijvoorbeeld als de partij die niet de bewijslast heeft, wel in staat is relevante gegevens aan te leveren, zie HR 29 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:1021, *BNB 2018/156*.

¹⁰ Zie in deze zin: P. Meyjes e.a., *Fiscaal Procesrecht (Fiscale Handboeken nr. 6)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, par. 3.1.

2.4. Bewijslastverdeling

Over de vraag hoe de rechter de bewijslast moet verdelen, is veel geschreven. Daarbij wordt in het algemeen onderscheid gemaakt tussen de objectieve bewijsleer en de billijkheidsleer.¹¹

Kort gezegd houdt de objectieve leer in dat de bewijslastverdeling volgt uit de toe te passen rechtsregel. Sommige wettelijke bepalingen schrijven heel uitdrukkelijk voor welke bewijslastverdeling geldt, maar veel vaker zal dit impliciet uit de toe te passen regel moeten worden afgeleid. In essentie verschillen beide type wettelijke bepalingen voor aanhangers van de objectieve leer echter niet.¹² Hoofregel daarbij is dat iemand die zich beroept op een door toepassing van die regel te bereiken rechtsgevolg, de bewijslast heeft. Roept de wederpartij op haar beurt bijvoorbeeld een uitzondering op die regel in, dan ligt het voor de hand dat zij daarvoor weer de bewijslast heeft.¹³ In deze leer ligt de verdeling van de bewijslast kortom besloten in het materiële recht en staat zij reeds vóór het proces onwrikbaar vast.¹⁴

De billijkheidsleer vertrekt niet vanuit de rechtsregel, maar vanuit de omstandigheden in de concrete zaak, zoals het partijdebat, gezond verstand, ervaringsregels en de redelijkheid.¹⁵ Volgens deze leer zal de rechter in elke procedure weer opnieuw kunnen en moeten bepalen hoe de bewijslast moet worden verdeeld, afhankelijk van alle relevante feiten en omstandigheden van het geval.

Geconcludeerd kan worden dat in het fiscale procesrecht de objectieve leer dominant is.¹⁶ Dat betekent onder meer dat de Hoge Raad als cassatierechter het laatste woord heeft over de bewijslastverdeling bij de toepassing van een bepaalde rechtsregel. Dit betekent echter niet dat de redelijkheid helemaal geen rol speelt. Vooral indien de bewijslastverdeling niet expliciet uit de toe te passen rechtsregel blijkt, zal de rechter immers aan de hand van uitleg van die regel tot een beslissing over de bewijslastverdeling moeten komen. Bij die beslissing betreft hij uitdrukkelijk wat redelijk is.¹⁷ Zo heeft de Hoge Raad om een recent voorbeeld te noemen in 2019 geoordeeld dat een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt dat een belastingplichtige die zijn jaarlijkse winst aan de hand van een bepaald (boekhoudkundig) stelsel wil bepalen, de stelplicht en bewijslast heeft voor de feiten waarop de toepassing van dat

¹¹ Zie hierover bijvoorbeeld R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken (Fiscale monografieën, nr. 78)*, Deventer: Kluwer 1996, par. 1.2.3 en 1.2.4.

¹² Vgl. R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken (Fiscale monografieën, nr. 78)*, Deventer: Kluwer 1996, par. 4.5.

¹³ Vgl. HR 18 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1610, *BNB* 2019/190 en HR 11 september 2020, ECLI:NL:HR:2020:1344, *BNB* 2020/172.

¹⁴ J.G. Verseput, 'De verdeling van de bewijslast in de belastingwetgeving en daarbuiten', in: J.E.A.M. van Dijck & R.J.T. Smid (red.), *Fiscale aspecten van ondernemingen. Opstellen aangeboden aan prof. D.A.M. Meeles*, Deventer: Kluwer 1985.

¹⁵ Vgl. R.J.N. Schlössels, 'Een vrije en kenbare bewijsleer?', in: *Bestuursrechtelijk bewijsrecht: wetgever of rechter? (VAR-pleadviezen, VAR-reeks 142)*, Den Haag: Boom Juridisch 2009, par. 2.5.1.

¹⁶ In deze zin onder meer: W.A.P. van Roij, FBR.6.7.4.A Inleiding, in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer en P. Meyjes e.a., *Fiscaal Procesrecht (Fiscale Handboeken nr. 6)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, par. 3.2.

¹⁷ Zie bijvoorbeeld HR 12 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1050, *BNB* 2020/20.

stelsel steunt.¹⁸ Een van de gedachten daarachter, die overigens niet wordt uitgesproken, zal zijn dat die belastingplichtige beter dan de inspecteur over deze feiten (betreffende zijn eigen economische reilen en zeilen) kan beschikken.

2.5. Bewijsmiddelen

Uitgangspunt in het fiscale procesrecht is dat een partij alles wat haar ter beschikking staat, mag aandragen als bewijsmiddel.¹⁹ Daar komt bij dat het de rechter in beginsel vrijstaat om uit die bewijsmiddelen te selecteren wat hem uit een oogpunt van betrouwbaarheid dienstig voorkomt en terzijde te stellen wat hij voor het bewijs van geen waarde acht.²⁰ Die bewijsmiddelen kunnen uiteraard allerlei vormen hebben, van mondelinge verklaringen tot jaarrekeningen, foto's, monsters, en andere stukken. Door sommige auteurs wordt de opvatting gehuldigd dat ook het bewijsvermoeden een bewijsmiddel is, waaruit de rechter kan afleiden dat een bepaald feit is bewezen.²¹ Aan deze visie wordt in 3.2.3 nader aandacht besteed.

Hiervóór is besproken dat de belastingrechter de redelijkheid meeweegt bij de verdeling van de bewijslast. De verdeling van de bewijslast is echter niet de enige knop waaraan de belastingrechter kan draaien om tot redelijke uitkomsten te komen. Soms staat bijvoorbeeld als een paal boven water dat de bewijslast bij de inspecteur of juist bij de belastingplichtige ligt, maar is het toch niet redelijk om die partij het volle gewicht van deze last te laten dragen. Ik noem daarvan een voorbeeld. De stelling dat een belastingplichtige een bepaald bedrag aan omzet heeft gerealiseerd, heeft doorgaans rechtstreeks tot gevolg dat die belastingplichtige een daarmee samenhangend bedrag aan omzetbelasting is verschuldigd. Het is bij uitstek aan de inspecteur om in dat kader het benodigde bewijs te leveren. In een op het gebied van bewijsrecht belangwekkend arrest, waarin de inspecteur hiermee grote moeite had, schoot de Hoge Raad hem te hulp.²² Die moeite werd in die zaak namelijk veroorzaakt doordat de administratie van de belastingplichtige zodanige gebreken en tekortkomingen bevatte dat deze niet kon dienen als grondslag voor de winst- en omzetberekening. In dat geval kan de inspecteur ter voldoening aan de op hem rustende bewijslast in eerste instantie volstaan met een gemotiveerde schatting van de winst/omzet. Wanneer hij daarin slaagt, is het aan de belastingplichtige om te bewijzen dat en waarom de winst/omzet toch lager moet zijn. Het is belangrijk om te zien dat de bewijslast in eerste instantie bij de inspecteur blijft liggen, maar dat bij de vraag of hij aan die bewijslast voldoet, de waardering van de bewijsmiddelen dus, rekening wordt gehouden met het feit dat de belastingplichtige bewijsnood voor hem

¹⁸ HR 8 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:199, *BNB* 2019/58.

¹⁹ HR 26 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:294, *BNB* 2021/77.

²⁰ HR 13 augustus 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK8502, *BNB* 2010/323.

²¹ Zie bijvoorbeeld W.A.P. van Roij, FBR.6.7.5 Bewijsmiddelen, in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer.

²² HR 9 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1086, *BNB* 2021/138. Een ander aspect van deze zaak betreft de wettelijke omkering van de bewijslast (zie artikel 27e AWR). Het is op deze plaats echter niet nodig daarop in te gaan.

veroorzaakt. Dit is een gebruikelijke wijze om met bewijsnood om te gaan,²³ mits die bewijsnood uiteraard niet is te wijten aan de partij die de bewijslast sowieso al had.²⁴

2.6 Bewijsstandaarden

Met het begrip bewijsstandaard wordt bedoeld op de mate waarin de rechter overtuigd moet zijn dat een bepaald feit zich heeft voorgedaan om dat feit als bewezen te beschouwen. Het belastingrecht is ervan doordrongen dat in het algemeen twee bewijsstandaarden bestaan: het minder strenge aannemelijk maken en het strengere doen blijken. Daarbij geldt dat aannemelijk maken volstaat, maar dat van dit uitgangspunt kan worden afgeweken als daar een (bijvoorbeeld wettelijke of verdragsrechtelijke) grond voor is. Beide begrippen worden in het fiscale recht ook wel van elkaar onderscheiden doordat aannemelijk maken wordt gelijkgesteld met “aantonen”, terwijl doen blijken wordt gelijkgesteld met “overtuigend aantonen”. Het onderscheid tussen beide bewijsstandaarden is expliciet aangebracht door de fiscale wetgever.²⁵

Bij de herziening van het bestuursprocesrecht lijkt de Awb-wetgever zich aan te sluiten bij de in fiscalibus op dat moment al lang bestaande terminologie, wanneer hij een onderscheid maakt tussen aannemelijk maken en doen blijken. Daarbij merkt hij echter ook op dat de woorden “doen blijken” suggereren dat er “expliciet, specifiek bewijs moet zijn”, terwijl aannemelijk maken ook kan op basis van “algemene ervaringsregels”.²⁶ De Awb-wetgever lijkt het onderscheid tussen beide begrippen hier dus te plaatsen in de toelaatbaarheid van bepaalde bewijsmiddelen. In de fiscale jurisprudentie komt dit onderscheid op deze manier niet terug. Op basis van die jurisprudentie en de fiscale literatuur kan wel het volgende worden gezegd over de betekenis van deze twee bewijsstandaarden.

De jurisprudentie van de Hoge Raad maakt niet duidelijk wanneer de feitenrechter ervan mag uitgaan dat een stelling aannemelijk is. In de literatuur wordt wel aangenomen dat dit het geval is als die stelling de meest waarschijnlijk juiste stelling is of als die stelling waarschijnlijk meer waar dan onwaar is.²⁷ Verseput merkt hierover met de nodige realiteitszin op dat de ene rechter met een bepaalde graad van zekerheid eerder genoeg zal nemen dan de andere rechter en dat de rechter ook bewust de ene keer lichtere en de andere keer weer zwaardere eisen aan het te leveren bewijs kan stellen.²⁸

²³ Zie ook F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, ‘Bewijs in belastingzaken, deel 3’, *TFB* 2009/4 en G.J.M.E. de Bont, ‘Schaf de informatiebeschikking af’, *NTFR* 2020/1116.

²⁴ Vgl. HR 19 april 2019, ECLI:NL:HR:2019:629, *BNB* 2019/129.

²⁵ Vgl. HR 27 januari 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX689, *BNB* 1971/55, HR 26 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:BI6766, *BNB* 1999/272, HR 20 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO4209, *BNB* 2004/169 en HR 29 september 2023, ECLI:NL:HR:2023:1335.

²⁶ Kamerstukken II 2010/11, 32 450, nr. 7, blz. 12.

²⁷ Vgl. W.A.P. van Roij, FBR.6.7.8 Zwaarte van de bewijslast. Begrippenkader, in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer.

²⁸ J.G. Verseput, ‘De verdeling van de bewijslast in de belastingwetgeving en daarbuiten’, in: J.E.A.M. van Dijk & R.J.T. Smid (red.), *Fiscale aspecten van ondernemingen. Opstellen aangeboden aan prof. D.A.M. Meeles*, Deventer: Kluwer 1985.

Over de betekenis van het begrip “doen blijken” is de Hoge Raad duidelijker. Een feit is pas gebleken als buiten redelijke twijfel is dat dat feit zich heeft voorgedaan.²⁹ Ook bij deze bewijsstandaard wordt echter niet van een partij geëist dat zij de onweerlegbare juistheid van haar stelling bewijst; andere mogelijkheden mogen denkbaar blijven.³⁰

Niessen meent dat het maken van het onderscheid tussen aannemelijk maken en doen blijken niet steeds eenvoudig is. Ik zou daaraan willen toevoegen dat het onderscheid tussen “aannemelijk” en “niet aannemelijk” in algemene zin evenmin eenvoudig te maken is. Niessen suggereert daarom dat de Hoge Raad expliciet nader onderscheid zou kunnen maken tussen de mate van zekerheid van beide bewijsvormen (‘gerede kans’ tegenover ‘naar zekerheid tenderende waarschijnlijkheid’?).³¹ Zoals hiervoor betoogd, is weliswaar duidelijk wat de ondergrens is voor doen blijken (buiten redelijke twijfel), maar is niet duidelijk wanneer iets niet meer aannemelijk is. In zoverre valt de suggestie van Niessen zeker te onderschrijven.

Zoals in 2.2.4 besproken, wordt het bewijsvermoeden door sommige auteurs als bewijsmiddel gezien. Een andere opvatting die in de literatuur echter wel wordt verdedigd is dat het bewijsvermoeden naast doen blijken en aannemelijk maken als een derde bewijsstandaard kan worden onderscheiden. Daarbij zou het gaan om een nog lichtere bewijslast dan aannemelijk maken. In weer andere gevallen is wel betoogd dat het bewijsvermoeden een verschuiving van de bewijslast naar de wederpartij tot gevolg heeft.³² Ik zal hierna betogen dat deze zienswijzen volgens mij onjuist zijn.

3. Het bewijsvermoeden

3.1. Inleiding

In dit onderdeel staat het bewijsvermoeden in het belastingrecht centraal. Het gebruik van een bewijsvermoeden is een remedie waarover de (belasting)rechter beschikt indien een partij in bewijsnood verkeert en uit die nood moet worden geholpen.

In dit onderdeel zal ik eerst in 3.2 ingaan op het bewijsvermoeden in algemene zin en de plaats van dit verschijnsel in het bewijsrechtelijk model. Vervolgens zal ik in onderdeel 3.3 beschouwen of in fiscale boetezaken, al dan niet op grond van artikel 6 EVRM, andere regels gelden voor het gebruik van bewijsvermoedens. De aanleiding voor deze exercitie is BNB 2022/68. Ik zal dan ook op dat arrest ingaan en daarbij mede beoordelen hoe dit arrest zich verhoudt tot andere, eerdere jurisprudentie over bewijsvermoedens in boetezaken en of de Hoge Raad is “omgegaan”.

²⁹ HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526, BNB 2022/68.

³⁰ Vgl. R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken (Fiscale monografieën, nr. 78)*, Deventer: Kluwer 1996, par. 4.2. Zie ook D.J.E. de Kruijf & A.B. Visser, “Convinced before convicted” - Overtuigend aantonen bij een vergrijpboete’, TSO 2022/2/3.

³¹ A-G Niessen 31 augustus 2022, ECLI:NL:PHR:2022:783.

³² F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, ‘Bewijs in belastingzaken, deel 2’, TFB 2009/3.

3.2 Het bewijsvermoeden in het algemeen

3.2.1. Vestiging van een bewijsvermoeden

Een bewijsvermoeden kan in beeld komen indien een partij die de bewijslast heeft er niet in slaagt om een gesteld feit X rechtstreeks aannemelijk te maken, maar wel sprake is van een of meer andere feiten Y-Z die het vermoeden rechtvaardigen dat dat feit X zich heeft voorgedaan. Het is daarbij niet van belang hoe die feiten Y-Z zijn komen vast te staan. Het kan dus gaan om feiten die op zichzelf wel behoorlijk zijn bewezen, maar ook om feiten die vaststaan omdat ze van algemene bekendheid zijn of tussen partijen niet in geschil zijn.³³ Een partij kan dus verhinderen dat een bewijsvermoeden wordt gevestigd door de feiten en omstandigheden die aan dat vermoeden ten grondslag liggen met succes te betwisten.³⁴

Een klassiek voorbeeld van een bewijsvermoeden is het vermoeden dat per post verzonden stukken ook op het daarop vermelde adres van de geadresseerde zullen worden ontvangen, gebaseerd op de algemene ervaringsregel dat per post verzonden stukken doorgaans op het desbetreffende adres worden ontvangen. De partij die moet bewijzen dat een stuk op een adres is ontvangen, kan dus in beginsel volstaan met het bewijs van verzending naar het juiste adres.³⁵

De rechter moet van bewijsvermoedens terughoudend gebruik maken en hij moet daarvan in bepaalde gevallen in het geheel afzien. Het gebruik van bewijsvermoedens zal namelijk vooral geboden zijn in gevallen waarin hetgeen moet worden bewezen niet of bezwaarlijk waarneembaar is voor de rechter of voor de partij op wie de bewijslast rust. Deze omstandigheid doet zich doorgaans bijvoorbeeld niet voor bij de beoordeling of een belanghebbende heeft voldaan aan zijn fiscale administratieplicht. Als een administratie voorhanden is, kan de inspecteur immers aanwijzen wat daarin ontbreekt of onjuist is. Hij kan dan doorgaans niet volstaan met het bewijs dat de administratie in eerdere jaren ook al gebrekkig was.³⁶ De parallel dringt zich hier op met het geval waarin de inspecteur een redelijke schatting mag maken van de omzet zoals besproken in 2.5. Net zoals het gebruik van bewijsvermoedens is ook dat slechts toegestaan indien de partij die de bewijslast heeft in bewijsnood verkeert en daarvan zelf geen verwijt kan worden gemaakt. Vanuit het belang van waarheidsvinding zijn deze beperkingen aan het gebruik van bewijsvermoedens goed te volgen. De kans op juiste feitelijke oordelen wordt immers groter indien zoveel mogelijk van partijen wordt verlangd dat zij direct bewijs leveren voor hun stellingen en zo min mogelijk wordt toegestaan dat gebruik wordt gemaakt van vermoedens die in het algemeen wel zullen gelden, maar in een specifiek geval wellicht niet.

³³ Vgl. HR 26 mei 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY2893, *BNB* 1954/235 en HR 17 december 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3355, *BNB* 1998/112.

³⁴ Vgl. HR 28 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63, *BNB* 2013/207.

³⁵ Vgl. HR 15 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ4416, *BNB* 2007/112.

³⁶ HR 25 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:986, *BNB* 2021/125.

3.2.2 Ontzenuwing van een bewijsvermoeden

Is een bewijsvermoeden eenmaal gevestigd, dan ligt het op de weg van de wederpartij dat vermoeden te ontzenuwen. Daartoe is niet vereist dat die partij aannemelijk maakt dat het vermoeden in haar geval onjuist is; voldoende is dat op grond van wat zij aanvoert redelijkerwijs moet worden getwijfeld aan de juistheid van het vermoeden.³⁷ Toegepast op het vermoeden van ontvangst van een poststuk hoeft de vermeende ontvanger dus slechts redelijke twijfel te zaaien over de ontvangst van dat stuk, bijvoorbeeld door uit te leggen en voor zover mogelijk te onderbouwen dat hij het stuk niet heeft ontvangen.³⁸

In sommige gevallen zal een geloofwaardige verklaring van de wederpartij kunnen volstaan voor het zaaien van redelijke twijfel over de juistheid van het bewijsvermoeden. In andere gevallen is meer nodig. Zo kan een ondernemer die zijn personeel in de gelegenheid stelt een sportwedstrijd bij te wonen, worden geconfronteerd met het bewijsvermoeden dat dit privédoeleinden voor zijn werknemers dient. Dat zou fiscale gevolgen hebben. Volgens de Hoge Raad kan hij dit vermoeden bijvoorbeeld ontzenuwen door aannemelijk te maken dat er ook (potentiële) zakenrelaties bij dat evenement waren. Zie goed dat de Hoge Raad hier dus niet eist dat aannemelijk wordt gemaakt dat het bijwonen van het evenement **geen** privédoeleinden voor de werknemers dient. Voor ogen moet immers worden gehouden dat niet van de wederpartij mag worden geëist dat zij aannemelijk maakt dat het vermoeden niet opgaat. Omkering van de bewijslast heeft een bewijsvermoeden namelijk niet tot gevolg, zodat het bewijsrisico blijft berusten bij degene die de bewijslast oorspronkelijk had en twijfel dus ten nadele van hem blijft werken.³⁹

Slaagt de wederpartij erin een bewijsvermoeden te ontzenuwen, dan ligt de bal weer volledig bij de partij die de bewijslast al had. De verzender van een brief zal in dat geval de ontvangst aan de hand van bewijsmiddelen aannemelijk moeten maken.⁴⁰

3.2.3 Inpassing in het bewijsrechtelijk model

Zoals al eerder opgemerkt bestaat in de literatuur geen eenduidigheid over de plaats van het bewijsvermoeden in het bewijsrechtelijk model.

Zo is er aan de ene kant een aantal auteurs dat bewijslevering door middel van vermoedens als een vorm van bewijslevering ziet die lichter is dan aannemelijk maken. Onder meer Haas verdedigt deze opvatting.⁴¹ Zij zien als gevolg van deze opvatting het gebruik van bewijsvermoedens principieel als onverenigbaar met de bewijsstandaard “doen blijken”.

³⁷ HR 25 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE9354, *BNB* 2003/14.

³⁸ Vgl. HR 15 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ4416, *BNB* 2007/112.

³⁹ HR 25 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE9354, *BNB* 2003/14 en HR 29 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:1021, *BNB* 2018/156.

⁴⁰ HR 15 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ4416, *BNB* 2007/112.

⁴¹ F.J.P.M. Haas, ‘Fiscale boeten’, in: *Boetes en andere bestraffende sancties: een nieuw perspectief (VAR-preadviezen, VAR-reeks 152)*, Den Haag: Boom Juridisch 2014, par. 3.3. Zie ook zijn noot in *BNB* 200268 bij HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526.

Koopman huldigt een andere opvatting. Hij ziet het bewijsvermoeden als een bewijsgrond, dus een inhoudelijke gevolgtrekking uit de bewijsmiddelen.⁴² Volgens hem zouden vermoedens dus een rol moeten spelen bij de vraag of degene die de bewijslast heeft, erin is geslaagd zijn stellingen aannemelijk te maken.⁴³ In zijn proefschrift formuleert hij het zo, dat het gebruik van bewijsvermoedens zich afspeelt in het grensgebied van bewijslastverdeling en bewijswaardering.⁴⁴ Koopman meent overigens wel dat in gevallen waarin een feit moet zijn gebleken, nauwelijks ruimte zal zijn voor bewijsvermoedens, omdat vermoedens doorgaans te veel ruimte voor twijfel zullen overlaten.⁴⁵ Ik begrijp deze opvatting zo dat Koopman niet van mening is dat het gebruik van bewijsvermoedens zonder meer uitgesloten is indien een feit overtuigend moet worden aangetoond (net zo min als het gebruik van een partijverklaring hiervoor bijvoorbeeld uitgesloten is),⁴⁶ maar wel dat de rechter bij de waardering van het uit de bewijsmiddelen af te leiden bewijsvermoeden nog terughoudender moet zijn dan hij is met zulke vermoedens wanneer de soepelere bewijsstandaard (aannemelijk maken) geldt.

De Bont betoogt ten slotte dat een bewijsvermoeden een bewijsmiddel is. Volgens mij bedoelt hij hiermee echter in wezen hetzelfde als Koopman, getuige zijn toelichting op dit standpunt dat een bewijsvermoeden gelijk te stellen is met de inhoud van een geschrift of een getuigenverklaring, waarmee de benodigde bewijsstandaard kan worden gehaald. Hij meent dan ook, anders dan Haas, dat het leveren van bewijs door middel van vermoedens niet categorisch te mager is om de norm van het 'doen blijken' te halen.⁴⁷

Volgens mij is de opvatting dat een bewijsvermoeden een (al dan niet uit de bewijsmiddelen af te leiden) bewijsgrond is, de juiste. De geschiedenis van de Awb biedt geen duidelijke argumenten vóór of tegen deze opvatting. Mijns inziens ook niet als wordt gekeken naar de uitspraak van de Awb-wetgever dat "doen blijken" suggereert dat er "expliciet, specifiek bewijs moet zijn", terwijl aannemelijk maken ook kan op basis van "algemene ervaringsregels" (zie 2.2.5). Met die uitspraak zegt de wetgever mijns inziens niets over het gebruik van bewijsvermoedens en bovendien is die uitspraak betwistbaar in die zin dat de rechter ook bij de bewijsstandaard "aannemelijk maken" niet steeds tevreden hoeft te zijn of mag zijn met algemene ervaringsregels. Bovendien pleit de systematiek van het bewijsrecht volgens mij voor de door mij verdedigde opvatting dat een bewijsvermoeden een bewijsgrond is. Nu een bewijsvermoeden een gevolgtrekking uit vaststaande feiten is,⁴⁸ valt deze opvatting het best in

⁴² P. Meyjes e.a., *Fiscaal Procesrecht (Fiscale Handboeken nr. 6)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, par. 3.1. In dezelfde zin HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4555, *BNB* 1991/218.

⁴³ P. Meyjes e.a., *Fiscaal Procesrecht (Fiscale Handboeken nr. 6)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, par. 3.2.

⁴⁴ R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken (Fiscale monografieën, nr. 78)*, Deventer: Kluwer 1996, par. 3.6.

⁴⁵ R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken (Fiscale monografieën, nr. 78)*, Deventer: Kluwer 1996, par. 4.2 en 6.3.

⁴⁶ HR 13 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4101, *BNB* 1989/318.

⁴⁷ G.J.M.E. de Bont, 'Boetebewijsrecht', in: P.H.J. Essers e.a. (red.), *Verschuivende machtsverhoudingen in de fiscaliteit. Jubileumbundel ter gelegenheid van 150 jaar Weekblad Fiscaal Recht*, Deventer: Wolters Kluwer 2022, par. 3.2 t/m 3.4.

⁴⁸ Vgl. HR 25 november 2011, ECLI:NL:HR:2011:BU5687, *BNB* 2012/28.

te passen in het bewijsrechtelijk model. Illustratief voor de juistheid van deze opvatting is verder het arrest BNB 1993/272, waarin de Hoge Raad oordeelt dat het Hof aan de hand van vermoedens tot het oordeel kon komen dat “buiten redelijke twijfel” was dat door opzet van de belanghebbende te weinig belasting was betaald.⁴⁹ Volgens mij kan niet worden volgehouden dat hier een bewijsstandaard is toegepast die soepeler is dan aannemelijk maken. Ook kan worden gewezen op het arrest BNB 2011/103, waarin de Hoge Raad overweegt dat ook vermoedens bewijs kunnen “opleveren” en de inspecteur dus niet over (ander) bewijsmateriaal hoeft te beschikken indien hij op basis van vermoedens een correctie aanbrengt.⁵⁰ Verder acht ik ook vanuit het belang van waarheidsvinding mijn opvatting het best verdedigbaar. De kans op een juist feitelijk oordeel wordt mijns inziens onnodig verkleind indien het gebruik van bewijsvermoedens categorisch wordt uitgesloten wanneer de maatstaf “doen blijken” geldt. Het is immers goed voorstelbaar dat het ook in zulke gevallen om valide redenen niet mogelijk is direct bewijs voor een stelling te leveren, maar aan de wél vaststaande feiten een zo sterk vermoeden kan worden ontleend dat de stelling toch buiten redelijke twijfel (of zelfs met 99,8% zekerheid)⁵¹ voor juist moet worden gehouden. De waarheidsvinding zou mijns inziens geweld worden aangedaan indien aan zulke vermoedens dan voorbij moet worden gegaan. Tot slot pleit mijns inziens ook de laagdrempeligheid van de bestuursrechtelijke procedure ervoor dat, ook indien een verzwaarde bewijslast geldt, partijen moet worden toegelaten dat zij aan de hand van alle mogelijke bewijsmiddelen trachten aan die last te voldoen. Ik acht het met andere woorden niet juist om te stellen dat het hanteren van bewijsvermoedens leidt tot een lichtere bewijslast dan “aannemelijk maken”. Ter illustratie: wanneer iemand aan de hand van authentieke camerabeelden kan bewijzen dat hij op een bepaald moment op een bepaalde plek was, kan niet worden gezegd dat voor diegene een “lichtere bewijslast” geldt dan voor een andere die dat tracht te bewijzen aan de hand van eigen verklaringen. Beide personen hebben dezelfde bewijslast, maar de eerste persoon heeft simpelweg een sterker bewijsmiddel.

Gelet op het feit dat de vrije bewijsleer blijft gelden, ook indien de bewijsstandaard “doen blijken” van toepassing is, kan in de visie die ik verdedig ook bij die standaard het bewijs door middel van vermoedens worden geleverd. Een belanghebbende mag immers met elk bewijsmiddel doen blijken dat een bepaalde stelling waar is.⁵² Wel zal het uit die bewijsmiddelen af te leiden vermoeden aanzienlijk sterker moeten zijn als aan de hand van die vermoedens iets moet blijken, dan wanneer aan de hand daarvan iets aannemelijk moet zijn.

3.3. Het bewijsvermoeden in boetezaken

3.3.1. Het arrest BNB 2022/68

In BNB 2022/68 ging het om de vraag of het bewijs met betrekking tot een bestanddeel van een beboetbaar feit was geleverd. Omdat het gaat om een boete en artikel 6 EVRM in dit kader van

⁴⁹ HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5391, *BNB* 1993/272.

⁵⁰ HR 4 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP2975, *BNB* 2011/103.

⁵¹ Zie de opmerking van de Redactie Vakstudie Nieuws over de betrouwbaarheid van de postbezorging in haar noot in *V-N* 2023/6.17 bij HR 20 januari 2023, ECLI:NL:HR:2023:41.

⁵² HR 22 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO1395, *BNB* 2011/22.

belang is, hoeft voor het antwoord op die vraag niet noodzakelijkerwijs te gelden wat hiervoor in 3.2 over het gebruik van bewijsvermoedens bij belastingheffing is geschreven. Artikel 6 EVRM is namelijk niet van toepassing op het gebied van belastingheffing. De Hoge Raad oordeelt dat in dit kader de bewijslast inderdaad op grond van artikel 6, lid 2, EVRM op de inspecteur rust⁵³ en dat in geval van twijfel het voordeel van die twijfel aan de belanghebbende moet worden gegund. Dit betekent volgens de Hoge Raad dat de aanwezigheid van een bestanddeel van een beboetbaar feit alleen kan worden aangenomen als de daarvoor vereiste feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan. Vertaald naar de in het belastingrecht gangbare begrippen (zie 2.6), betekent dit dat de inspecteur de desbetreffende feiten en omstandigheden moet “doen blijken”, ofwel overtuigend moet aantonen.⁵⁴

Het arrest BNB 2022/68 heeft in de praktijk een aantal vragen opgeroepen. Een van die vragen is of de Hoge Raad met dit arrest is omgegaan ten opzichte van eerdere jurisprudentie. Vóór BNB 2022/68 werd namelijk wel ervan uitgegaan dat voor het bewijs van een bestanddeel van een fiscaal beboetbaar feit voldoende was dat de benodigde feiten en omstandigheden aannemelijk worden gemaakt; de in fiscalibus gangbare bewijsmaatstaf. Hiermee samenhangend is in de literatuur ook de vraag opgekomen of het voor beboeting benodigde bewijs nog wel geleverd kan worden aan de hand van bewijsvermoedens. Deze vragen komen zoals gezegd in het vervolg van dit onderdeel 3.3 aan bod.

Bijzonder aan het arrest BNB 2022/68 is onder meer dat daarin door de Hoge Raad wordt verwezen naar uitspraken van de ABRvS, de CRvB en het CBb.⁵⁵ Daarmee wordt klaarblijkelijk tot uitdrukking gebracht dat voor het bewijs van boetebestanddelen alle hoogste bestuursrechters materieel dezelfde bewijsstandaard hanteren, hoewel de terminologie om deze te duiden soms verschilt.⁵⁶ Inderdaad kan worden geconstateerd dat alle hoogste bestuursrechters uit artikel 6 EVRM afleiden dat de bewijslast op het bestuursorgaan rust en dat in geval van twijfel dit ten voordele van de belanghebbende strekt. Dat in dit kader de ABRvS en de CRvB soms wel spreken van “aantonen”,⁵⁷ terwijl dit in belastingzaken synoniem is met het lichtere “aannemelijk maken”, moet mijns inziens worden gezien als een verschil in terminologie zonder inhoudelijke betekenis. In het belastingrecht hebben deze woorden van oudsher nu eenmaal een eigen betekenis. Dat de Hoge Raad strenger is dan de andere hoogste bestuursrechters, lijkt mij derhalve geen juiste conclusie.⁵⁸

⁵³ Dit is vaste jurisprudentie op basis van artikel 6 EVRM sinds HR 15 juli 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3876, *BNB* 1988/270.

⁵⁴ Zie ook HR 3 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:97, *BNB* 2023/48.

⁵⁵ ABRvS 12 mei 2021, ECLI:NL:RVS:2021:999, CRvB 1 juni 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:2068, CBb 1 juni 2021, ECLI:NL:CBB:2021:560 en CBb 23 november 2021, ECLI:NL:CBB:2021:1016.

⁵⁶ Zie het jaaroverzicht 2022 van de Commissie rechtseenheid bestuursrecht.

⁵⁷ Zie naast de in voetnoot 55 genoemde uitspraken ook CRvB 29 maart 2017, ECLI:NL:CRVB:2017:1204, waarin de CRvB overweegt dat “aantonen” duidt op een zwaardere bewijslast dan “aannemelijk maken”.

⁵⁸ Anders: D.J.E. de Kruijf & A.B. Visser, ‘Convinced before convicted’ - Overtuigend aantonen bij een vergrijpboete’, *TSO* 2022/2/3.

3.3.2. De jurisprudentie (van de Hoge Raad) tot BNB 2022/68

De jurisprudentie van de Hoge Raad tot BNB 2022/68 kan als volgt worden samengevat. Artikel 6 EVRM gaat niet zover dat daaruit volgt dat een bestuurlijke boete die een criminal charge vormt moet worden beoordeeld met inachtneming van de regels van het nationale strafprocesrecht. De rechter hoeft dus niet, in weerwil van het nationale bestuursprocesrecht, te onderzoeken of voor de bestuurlijke boete wettig en overtuigend bewijs overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 338 en volgende van het Wetboek van Strafvordering is geleverd.⁵⁹ Het bewijs voor een bestuurlijke boete kan op grond van deze in ieder geval tot BNB 2022/68 vaste jurisprudentie van de Hoge Raad daarom ook worden gebaseerd op vermoedens, mits die vermoedens redelijkerwijs voortvloeien uit de aanwezige bewijsmiddelen.⁶⁰ Het gebruik van bewijsvermoedens mag niet ertoe leiden dat de bewijslast verschuift naar de belanghebbende. Concreet betekent dat bijvoorbeeld dat het zwijgen van de belanghebbende alleen kan bijdragen tot het bewijs voor zover uit de aanwezige bewijsmiddelen reeds een zodanige verdenking voortvloeit dat die vraagt om uitleg van de belanghebbende.⁶¹

Onderbelicht in de jurisprudentie van de Hoge Raad is mijns inziens dat de (feiten)rechter bij het gebruik van bewijsvermoedens bij wijze van evenredigheidstoets ook acht moet slaan op, in de woorden van het EHRM, “what is at stake”. Volgens Wattel (mede onder verwijzing naar Bemelmans) moet daarbij kort gezegd een afweging worden gemaakt tussen onder meer het algemene belang bij handhaving van een bepaalde norm (in de fiscaliteit: het verzekeren dat de staat zijn primaire bron van inkomsten, belastingen en premies, op massale schaal kan blijven innen)⁶² en het individuele belang van een belanghebbende om niet in een uiterst bezwaarlijke bewijspositie gemanoeuvreed te worden (en de gevolgen als hij zich niet weer uit die positie weet te manoeuvreren). Het gaat er dus niet alleen om dat het bewijsvermoeden voldoende weerlegbaar moet zijn en de bewijslast niet mag omkeren, het gebruik van dat vermoeden moet ook in een redelijke verhouding staan tot de daarmee te dienen doelen.⁶³ Feteris voegt daar in het kader van artikel 6 EVRM nog aan toe dat een vermoeden slechts gebruikt zou moeten worden als het in de overgrote meerderheid van de gevallen in overeenstemming is met de werkelijkheid.⁶⁴ Een vorm van een dergelijke belangenafweging wordt in de jurisprudentie al wel enigszins gemaakt, bijvoorbeeld doordat de rechter acht slaat op de vraag of sprake is van bewijsnood en door wie die is veroorzaakt (zie 2.2.4 en 2.3.1), maar volgens mij is het toetsingskader daarbij te beperkt. Die vraag betreft immers slechts het individuele belang van degene die zich beroept op of geconfronteerd ziet met het bewijsvermoeden. De rechter slaat

⁵⁹ HR 18 november 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5166, *BNB* 1993/40.

⁶⁰ Vgl. EHRM 7 oktober 1988, ECLI:NL:XX:1988:AB9983, *FED* 1990/420 en HR 23 mei 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4295, *BNB* 1990/240. Zie ook P. Meyjes e.a., *Fiscaal Procesrecht (Fiscale Handboeken nr. 6)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, par. 3.7.

⁶¹ HR 15 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN6324, *BNB* 2011/206 en HR 28 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63, *BNB* 2013/207.

⁶² EHRM 23 juli 2002, ECLI:CE:ECHR:2002:0723JUD003461997 en EHRM 3 juni 2021, ECLI:CE:ECHR:2021:0603JUD004843118.

⁶³ Conclusie van Raadsheer Advocaat-Generaal P.J. Wattel van 22 mei 2018, ECLI:NL:CBB:2018:187.

⁶⁴ Zie zijn noot in *FED* 1990/420 bij EHRM 7 oktober 1988, ECLI:NL:XX:1988:AB9983.

daarbij doorgaans niet ook kenbaar acht op het algemene belang dat met het gebruik van het bewijsvermoeden zou kunnen worden gediend.

Nu de hoogste bestuursrechters naar eigen zeggen materieel uitgaan van dezelfde bewijsmaatstaf bij boetes (zie 3.3.1), is het nuttig om ook te kijken wat de niet-fiscale hoogste bestuursrechters doen. Zo sluit de CRvB zich uitdrukkelijk aan bij de rechtspraak van het EHRM dat weliswaar gebruik mag worden gemaakt van vermoedens, maar dat dit gebruik niet ertoe mag leiden dat de bewijslast wordt verschoven van het bestuursorgaan naar de belanghebbende en dat het vermoeden redelijkerwijs moet voortvloeien uit de aanwezige bewijsmiddelen.⁶⁵ Ook het CBb acht bewijsvermoedens in boetezaken niet ontoelaatbaar, mits de belanghebbende voldoende reële mogelijkheden heeft om zich tegen die vermoedens te verweren.⁶⁶ Tot slot staat ook volgens de ABRvS artikel 6 EVRM niet in de weg aan het gebruik van vermoedens in boetezaken.⁶⁷

3.3.3. Is de Hoge Raad omgegaan?

Gelet op de literatuur die zowel voor als na BNB 2022/68 is verschenen kan worden vastgesteld dat de meerderheid van de auteurs vóór BNB 2022/68 ervan uitging dat in fiscale boetezaken niet de strenge bewijsstandaard van doen blijken gold. Zo schrijft Okhuizen in 2016 dat in het fiscale boeterecht aannemelijk maken voldoende wordt geacht en dat dit ook valt te verklaren vanuit het gegeven dat artikel 6 EVRM regels van bewijsrecht aan het nationale recht overlaat.⁶⁸ Met BNB 2022/68 staat vast dat aannemelijk maken in ieder geval niet meer voldoende is. Veel auteurs kennen echter een nog grotere betekenis aan dat arrest toe. Dat de Hoge Raad na BNB 2022/68 niet alleen geen genoeg meer zal nemen met “aannemelijk maken” bij boetes, maar ook niet meer zal accepteren dat gebruik wordt gemaakt van bewijsvermoedens, is namelijk de opvatting van veel auteurs, waaronder Haas,⁶⁹ Van Roij,⁷⁰ de redactie van de Vakstudie Nieuws,⁷¹ Sitsen⁷² en Sijbers.⁷³ Ook Berns denkt dat de Hoge Raad de lat heeft verhoogd en dat hij steeds meer aansluit bij wat geldt voor het strafrecht, maar laat zich niet uit over de betekenis van dit arrest voor het gebruik van bewijsvermoedens.⁷⁴ Tot slot vermoedt ook Den

⁶⁵ Vgl. CRvB 28 juni 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:3024, r.o. 4.11 en CRvB 13 december 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:5094, r.o. 4.10.

⁶⁶ CBb 18 december 2018, ECLI:NL:CBB:2018:652, AB 2020/34.

⁶⁷ ABRvS 24 mei 2023, ECLI:NL:RVS:2023:2023.

⁶⁸ Zie haar noot in AB 2016/418 bij CRvB 1 juni 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:2068.

⁶⁹ Zie zijn noot in BNB 2022/68 bij HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526.

⁷⁰ W.A.P. van Roij, FBR.6.7.4.G Boete, in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer.

⁷¹ Zie haar noot in V-N 2022/17.10 bij HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526.

⁷² Zie haar noot in NTFR 2022/1628 bij HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526.

⁷³ F.H.H. Sijbers, FBR.8.7.3 Verdeling van de bewijslast ten aanzien van de verwijtbare gedraging, in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer. Sijbers schrijft weliswaar dat BNB 2022/68 moet worden gezien als verduidelijking, maar ook dat bewijsvermoedens op basis van dit arrest onvoldoende zijn.

⁷⁴ Zie zijn noot NLF 2022/0829 bij HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526.

Ouden dat de Hoge Raad is omgegaan, waarbij hij wel erop wijst dat de Hoge Raad dit doorgaans uitdrukkelijk benoemt en dus zelf mogelijk niet meent dat hij is omgegaan.⁷⁵

Een middenweg wordt bewandeld door Paans en De Borst. Ook zij menen dat de Hoge Raad met de bewijsstandaard “doen blijken” voor fiscale boetes weliswaar is omgegaan, maar dat ook onder die bewijsstandaard het gebruik van bewijsvermoedens nog steeds mogelijk is. Daartoe is volgens hen vereist dat die vermoedens dan wel gestoeld zijn op feiten en omstandigheden die buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan.⁷⁶ Min of meer in dezelfde zin schrijft De Bont. Hij wil weliswaar ook wel toegeven dat de bewijsnorm in boetezaken in een zwaardere klasse is ingedeeld, maar volgens hem leidt dit materieel niet tot wijzigingen. Kort gezegd baseert hij dat erop dat (i) de Hoge Raad in BNB 2022/68 naar zijn eigen eerdere rechtsregels op dit vlak verwijst en (ii) ook uit de verwijzingen naar de andere hoogste bestuursrechters niet kan worden afgeleid dat de Hoge Raad is omgegaan. Zijn belangrijkste argument is echter, zoals in 3.2.3 ook besproken, dat het leveren van bewijs door middel van vermoedens volgens hem geen bewijsstandaard is, maar een bewijsmiddel en dat dit bewijsmiddel niet categorisch te mager is om de bewijsstandaard “doen blijken” te kunnen halen, mits het vermoeden zelf weer is gebaseerd op feiten die buiten redelijke twijfel vast zijn komen te staan.⁷⁷ Daaraan zou ik voor de volledigheid willen toevoegen dat ook feiten die niet in geschil zijn of die van algemene bekendheid zijn, in die visie als basis voor een bewijsvermoeden kunnen volstaan.

Het zal gelet op wat ik in 3.2.3 heb geschreven niet verbazen dat ook ik denk dat de Hoge Raad voortaan het gebruik van bewijsvermoedens in boetezaken nog steeds niet categorisch zal afwijzen. Zoals ik in dat onderdeel heb betoogd, is het gebruik van bewijsvermoedens mijns inziens ook toelaatbaar als de bewijsstandaard “doen blijken” geldt. Als de Hoge Raad voor het bewijs van boetes dus al is omgegaan van aannemelijk maken naar doen blijken, brengt dit nog niet mee dat bewijsvermoedens niet meer zijn toegestaan. De onduidelijkheid die op dit vlak bestaat is echter uiteraard niet wenselijk; daarop kom ik in onderdeel 5 terug.

4. De omkering van de bewijslast

4.1. Inleiding

De wetgever heeft in de AWR wettelijk geregeld dat onder bepaalde omstandigheden de bewijslast van de onjuistheid van een belastingaanslag of andere fiscale beschikking bij de belastingplichtige moet worden gelegd en dat die belastingplichtige dan bovendien de zware bewijsstandaard “doen blijken” moet halen. Die regeling vindt kort gezegd toepassing in een aantal gevallen waarin de belastingplichtige geen (deugdelijke en tijdige) aangifte heeft gedaan of bepaalde informatieverplichtingen jegens de inspecteur niet is nagekomen. Het gevolg

⁷⁵ R. den Ouden, ‘Uitvergroot: Koerswijzigingen’, *V-N* 2022/56.0.

⁷⁶ F. Paans & M.H. de Borst, ‘Kroniek Boeterecht 2022’, *TFB* 2022/8.

⁷⁷ G.J.M.E. de Bont, ‘Boetebewijsrecht’, in: P.H.J. Essers e.a. (red.), *Verschuivende machtsverhoudingen in de fiscaliteit. Jubileumbundel ter gelegenheid van 150 jaar Weekblad Fiscaal Recht*, Deventer: Wolters Kluwer 2022, par. 3.2 t/m 3.4. Zie ook G.J.M.E. de Bont & M. Prins, ‘Tour d’horizon fiscaal strafrecht anno 2022’, *TFB* 2023/2.

hiervan wordt in de praktijk de omkering en verzwaring van de bewijslast genoemd. Omkering, omdat in veel gevallen volgens het normale bewijsrecht de bewijslast bij de inspecteur ligt (tenzij het bijvoorbeeld gaat om vrijstellingen en aftrekposten) en verzwaring, omdat doorgaans de lichtere bewijsstandaard “aannemelijk maken” geldt. Ik spreek korthedshalve over omkering van de bewijslast.

In onderdeel 4.2 ga ik in op het geldende recht omtrent de omkering van de bewijslast. Daarbij is het noodzakelijk om kort in te gaan op de voorwaarden voor intreding van die omkering. Ik zal in dat onderdeel echter met name op de gevolgen en de aard van de omkering ingaan. De algemeen, ook door de Hoge Raad,⁷⁸ geaccepteerde opvatting is dat de omkering moet worden getypeerd als een (weliswaar niet punitieve, maar toch) zware processuele sanctie voor degene die niet voldoet aan bepaalde verplichtingen. Vaak wordt gesteld dat een belastingplichtige dan geen of weinig kans meer maakt de procedure te winnen.⁷⁹ In onderdeel 4.3 zal ik betogen dat die typering losgelaten zou moeten worden en dat het beter is om de omkering van de bewijslast te gaan zien als een remedie tegen bewijsnood.

4.2. Omkering van de bewijslast als sanctie

4.2.1. Voorwaarden voor omkering van de bewijslast

De omkering van de bewijslast is geregeld in artikel 25, lid 3 (voor de bezwaarfase) en artikel 27e (voor de beroepsfase) van de AWR. Volgens die bepalingen is de omkering van toepassing indien ofwel de vereiste aangifte niet is gedaan, ofwel sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking. Beide gevallen bespreek ik hierna.

4.2.1.1. De vereiste aangifte

Op grond van artikel 8, lid 1, aanhef en onderdeel a, van de AWR is ieder die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, gehouden de daarbij gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud op bij ministeriële regeling te bepalen wijze in te vullen. Van het niet doen van de vereiste aangifte kan sprake zijn als de aangifte niet, niet tijdig of niet juist wordt gedaan. In welke gevallen sprake is van het niet juist doen van een aangifte, verdient in het kader van dit preadvies nadere aandacht.

Volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad is een weliswaar tijdig ingediende aangifte in de eerste plaats niet de “vereiste aangifte” indien (i) door inhoudelijke gebreken in die aangifte een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven en (ii) de aangifteplichtige dit op het moment van het doen van de aangifte ook wist of zich hiervan bewust moest zijn.⁸⁰ Hierna duid ik dit geval aan als de inhoudelijk gebrekkige aangifte. Het is aan de inspecteur om aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast te

⁷⁸ Zie bijvoorbeeld HR 9 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1150, *BNB* 2022/134.

⁷⁹ Zie bijvoorbeeld punt 3.4.1 van de noot van Lubbers in *BNB* 2018/178 bij HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1311.

⁸⁰ HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2023:526, *BNB* 2022/68.

bewijzen dat aan deze voorwaarden is voldaan.⁸¹ Hij kan bijvoorbeeld aan die bewijslast voldoen door aannemelijk te maken dat de omzet die met een bepaalde transactie binnen de aangifteperiode is behaald, niet is aangegeven, terwijl de belastingplichtige wist dat zij deze omzet wel moest aangeven. Slaagt de inspecteur daarin, dan heeft die belastingplichtige de vereiste aangifte niet gedaan. Daarvoor is dan wel vereist dat het om een aanzienlijk bedrag aan niet geheven belasting gaat. Ook dat moet de inspecteur bewijzen. Het moet daarbij gaan om zowel een op zichzelf beschouwd aanzienlijk bedrag (bijvoorbeeld enkele duizenden euro's), als een aanzienlijk bedrag in verhouding tot de werkelijk verschuldigde belasting (daarvan is bij meer dan 10% in het algemeen wel sprake).⁸² Kan de inspecteur ook dit bewijzen, dan treedt de omkering in en betekent dat in beginsel dat de inspecteur vervolgens mag schatten hoeveel omzet de belastingplichtige over de gehele aangifteperiode heeft behaald en dat die belastingplichtige het tegendeel moet doen blijken (zie daarover ook 4.2.2 hierna).

Van het niet doen van de vereiste aangifte kan ook sprake zijn indien weliswaar tijdig aangifte is gedaan en die aangifte niet direct ertoe leidt dat aanzienlijk te weinig belasting is geheven, maar die aangifte toch onjuist is omdat bepaalde vragen in het aangiftebiljet niet of onjuist zijn beantwoord. Naar in de literatuur, mijns inziens terecht, wordt aangenomen, gaat het hier niet om vragen die direct de hoogte van het belastbaar inkomen betreffen. Als zulke vragen onjuist worden beantwoord, geldt wat in de vorige alinea is geschreven over de "inhoudelijk gebrekkige aangifte". Het aangiftebiljet bevat echter ook andere vragen. Een van die vragen is of de belastingplichtige betrokken is bij een "trust". Dergelijke vragen worden in de literatuur wel aangeduid als "bijkomende vragen"⁸³ en die terminologie zal ik volgen. Recentelijk heeft de Hoge Raad een arrest gewezen over een belastingplichtige die inderdaad betrokken was bij een trust, maar deze vraag in het aangiftebiljet onbeantwoord liet.⁸⁴ Het niet beantwoorden van die vraag leidt volgens de Hoge Raad in de regel tot de gevolgtrekking dat de vereiste aangifte niet is gedaan, los van de vraag of daarmee een aanzienlijk belastingbedrag is gemoeid. Zo'n tekortkoming zal doorgaans ook niet tot gevolg hebben dat te weinig belasting wordt geheven, omdat bijkomende vragen niet zozeer gaan over het bedrag aan verschuldigde belasting, maar over andere informatie die de inspecteur in het kader van zijn controletaak op het spoor wil komen. Dit geval zal ik hierna aanduiden als de "formeel gebrekkige aangifte".

4.2.1.2. De informatiebeschikking

Een belastingplichtige kan zich niet alleen geconfronteerd zien met de verplichting aangifte te doen; op grond van Afdeling 2 van Hoofdstuk VIII van de AWR kan de inspecteur hem nog allerlei andere verplichtingen opleggen. Een belangrijke verplichting is die op grond van artikel 47 van de AWR om desgevraagd aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verstrekken of (de inhoud van) gegevensdragers beschikbaar te stellen voor zover dit voor de eigen belastingheffing van belang kan zijn. Daarnaast zijn bepaalde personen verplicht een deugdelijke administratie te voeren. Het niet voldoen aan dergelijke informatieverplichtingen kan

⁸¹ Vgl. HR 9 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1086, *BNB* 2021/138.

⁸² Vgl. HR 29 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:970, *BNB* 2020/108.

⁸³ Zie bijvoorbeeld Boer in zijn noot in *BNB* 2022/108 bij het arrest van de HR van 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767.

⁸⁴ HR van 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767.

tot omkering van de bewijslast leiden, mits de inspecteur op grond van artikel 52a AWR een zogenaamde informatiebeschikking heeft genomen en die beschikking onherroepelijk is geworden. Met een informatiebeschikking stelt de inspecteur kort gezegd vast dat met betrekking tot een op te leggen belastingaanslag niet (volledig) is voldaan aan de hiervoor besproken informatieverplichtingen. De belastingplichtige die zich geconfronteerd ziet met een informatiebeschikking krijgt op die manier nog een keer de kans om, voor zover nog mogelijk, alsnog de gevraagde informatie aan te leveren. Bovendien staat tegen de informatiebeschikking bezwaar en beroep open, zodat de belastingplichtige de vraag aan de rechter kan voorleggen of de informatiebeschikking wel terecht is genomen. Een belastingplichtige die meent dat een verzoek om informatie onrechtmatig is en niet beantwoord hoeft te worden, kan deze weg bewandelen. Geeft de rechter hem gelijk, dan wordt de informatiebeschikking vernietigd en treedt omkering van de bewijslast niet op grond van die informatiebeschikking in.⁸⁵ Oordeelt de rechter evenwel in het voordeel van de inspecteur, dan krijgt de belastingplichtige alsnog een laatste kans de informatie te verstrekken. Doet hij dat niet, dan heeft dat in beginsel omkering van de bewijslast tot gevolg.

4.2.1.3. Evenredigheidstoets

Zoals hiervoor is beschreven, is een inhoudelijk gebrekkige aangifte slechts dan niet “de vereiste aangifte” indien die gebreken ertoe leiden dat volgens die aangifte een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven. Dit vereiste zou als evenredigheidstoets kunnen worden aangemerkt; wanneer een belastingplichtige verzuimt een post van enkele euro’s in zijn aangifte op te nemen, staat dat verzuim niet in verhouding tot het zware gevolg dat die belastingplichtige vervolgens moet doen blijken dat de aanslag niet juist is.

De vraag of een aanzienlijk bedrag aan belasting niet is aangegeven, speelt als zodanig niet wanneer een belastingplichtige een formeel gebrekkige aangifte doet of een informatiebeschikking krijgt. In dergelijke gevallen is het verzuim (het niet (juist) beantwoorden van vragen van de inspecteur) ook moeilijker één-op-één te koppelen aan een bepaald bedrag aan belasting dat niet zou worden geheven. Toch legt de Hoge Raad ook in deze situaties een evenredigheidstoets aan. Die toets houdt in dat omkering van de bewijslast niet volgt indien het niet of onjuist beantwoorden van de desbetreffende vragen van onvoldoende gewicht is om die zware sanctie te kunnen rechtvaardigen.⁸⁶ Die toets is uiteraard vager dan de vraag of een aanzienlijk belastingbedrag niet is aangegeven, maar biedt daardoor ook meer ruimte voor maatwerk. De rechter kan bijvoorbeeld nog steeds meewegen wat voor bedragen waarschijnlijk met het informatieverzuim gemoeid zijn, maar hij kan ook op andere factoren letten, zoals bijvoorbeeld hoezeer het verzuim het onderzoek van de inspecteur frustreert. Verder moet het informatieverzuim, om tot omkering te leiden, uiteraard wel van belang zijn voor de heffing van

⁸⁵ De omkering van de bewijslast kan dan nog steeds worden gebaseerd op het niet doen van de vereiste aangifte, mits aan de daarvoor geldende voorwaarden is voldaan. Zie HR 13 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1336, r.o. 3.2.2.

⁸⁶ Vgl. HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767, *BNB* 2022/108, r.o. 4.2.4 en HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130, *BNB* 2017/92, r.o. 3.3.5 en HR 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1526, *BNB* 2014/214, r.o. 3.6.

de belasting waarover het geschil tussen de belastingplichtige en de inspecteur bestaat.⁸⁷ Ook als sprake is van overmacht, leidt een informatieverzuim niet tot omkering van de bewijslast.⁸⁸

4.2.2. Gevolgen van omkering van de bewijslast

De omkering van de bewijslast heeft volgens de artikelen 25, lid 3, en 27e van de AWR tot gevolg dat de aanslag in stand blijft, tenzij is gebleken dat en in hoeverre hij onjuist is. Anders dan de tekst van deze bepalingen doet vermoeden, betekent dit echter niet dat de inspecteur een aanslag kan opleggen en handhaven naar een willekeurig bedrag. Zijn aanslag moet, ook als de omkering van toepassing is, berusten op een redelijke schatting. Ook op andere manieren worden de gevolgen van de omkering van de bewijslast in bepaalde gevallen gemitigeerd. Dit bespreek ik hierna.

4.2.2.1. Redelijke schatting

Omkering van de bewijslast laat onverlet dat de berekening van een belastingaanslag redelijk en dus niet willekeurig behoort te zijn. Voor de beoordeling of aan deze maatstaf wordt voldaan, moet mede in aanmerking worden genomen in hoeverre de inspecteur beschikt over gegevens voor het opleggen van een belastingaanslag en in hoeverre ervan mag worden uitgegaan dat de belastingplichtige in staat is opening van zaken te geven. De inspecteur zal op basis van de feiten en omstandigheden van het geval aanknopingspunten moeten verschaffen waaruit is af te leiden dat zijn berekening of schatting van het bedrag van de belastingaanslag redelijk en dus niet willekeurig is. Waar het op aankomt is dat de inspecteur de hoogte van zijn schatting zodanig moet onderbouwen met feitelijke stellingen, dat die schatting de redelijkheidstoets kan doorstaan. De beoordeling of een schatting redelijk (niet willekeurig) is, gaat niet zover dat de inspecteur feiten en omstandigheden aannemelijk moet maken die meebrengen dat de door hem gemaakte schatting overeenkomt met de werkelijk verschuldigde belasting. Een zo vergaande eis zou de omkering van de bewijslast ongedaan maken. Juist vanwege het gebrek aan informatie voor de inspecteur, dat heeft geleid tot omkering en verzwaring van de bewijslast, zal hij bij zijn schatting op basis van gegevens waarover hij wel beschikt, binnen de grenzen van de redelijkheid een zekere – van de omstandigheden van het geval afhankelijke – beoordelingsruimte moeten hebben.⁸⁹ Ook hier heeft de rechter dus veel ruimte voor maatwerk.

4.2.2.2. Reikwijdte omkering

Vaste jurisprudentie is dat voor de vraag of een inhoudelijk gebrekkige aangifte nog de “vereiste aangifte” is, de aangifte als geheel in aanmerking moet worden genomen.⁹⁰ Het is dus niet mogelijk te oordelen dat een belastingplichtige die slechts een bepaald inkomensbestanddeel niet aangeeft, ook slechts met betrekking tot dat bestanddeel de vereiste aangifte heeft gedaan en ook slechts voor de hoogte van dat bestanddeel met de omkering van de bewijslast wordt geconfronteerd. In een dergelijk geval moet op het niveau van de gehele aangifte worden

⁸⁷ Vgl. HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1736, *BNB* 2015/178.

⁸⁸ Zie HR 25 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:987, *BNB* 2021/126, r.o. 3.1.1.

⁸⁹ HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1093, *BNB* 2023/126. Zie ook HR 9 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1086, *BNB* 2021/138.

⁹⁰ Vgl. HR 14 november 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4441, *BNB* 1992/127 en HR 30 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, *BNB* 2010/47.

beoordeeld of het niet aangegeven bedrag leidt tot een aanzienlijk bedrag aan niet-geheven belasting en of aan het bewustheidsvereiste is voldaan. Is dat het geval, dan is de omkering van de bewijslast van toepassing op de gehele belastingaanslag die betrekking heeft op de desbetreffende aangifte. Dat geldt zelfs voor eventuele elementen van die belastingaanslag die de inspecteur na de uitspraak op bezwaar aanvoert ter onderbouwing van de juistheid van de belastingaanslag.⁹¹

Het voorgaande geldt niet als de omkering van de bewijslast wordt gebaseerd op een onherroepelijke informatiebeschikking omdat niet aan de informatieverplichting van artikel 47 AWR is voldaan en ook niet indien de vereiste aangifte niet is gedaan omdat sprake is van een formeel gebrekkige aangifte. In zulke gevallen brengt een redelijke wetstoepassing volgens een arrest van de Hoge Raad uit 2022 mee dat de omkering van de bewijslast vanwege het feit dat een of meer vragen niet of onjuist zijn beantwoord, niet geldt voor geschilpunten waarvoor het antwoord op deze vraag of vragen niet van belang kan zijn. In zulke gevallen geldt de omkering van de bewijslast dus niet noodzakelijkerwijs voor de gehele belastingaanslag die in geschil is, maar zal moeten worden beoordeeld welke elementen van die belastingaanslag samenhangen met de vragen die niet (juist) zijn beantwoord. Hierover kan, vooruitlopend op 4.3 hierna, op deze plaats vast worden opgemerkt dat dit zonder meer een evenredigere benadering van de omkering van de bewijslast is dan de benadering die geldt bij de inhoudelijk gebrekkige aangifte.⁹²

4.3. Omkering van de bewijslast als remedie

Dat de omkering van de bewijslast, ook door de rechter, wel als “sanctie” wordt gekarakteriseerd, zal gelet op het voorgaande wellicht niet verbazen. De gevolgen voor de belastingplichtige kunnen groot zijn. Ik zou de vraag willen stellen of die gevolgen in sommige gevallen niet te groot zijn en of het niet beter zou zijn te stoppen met het aanmerken van de omkering van de bewijslast als sanctie en deze figuur te gaan zien als remedie.

De omkering van de bewijslast pakt met name hard uit in het geval dat een inhoudelijk gebrekkige aangifte is gedaan. In dat geval geldt voor de gehele belastingaanslag dat de inspecteur mag volstaan met een redelijke schatting en dat de belastingplichtige moet doen blijken dat die schatting onjuist is. De hardheid kan in dat geval erin bestaan dat de belastingplichtige weliswaar met betrekking tot een bepaald element bewust een onjuiste aangifte heeft gedaan (bijvoorbeeld het onterecht opvoeren van aftrekposten), maar met betrekking tot andere elementen niets fout heeft gedaan. Ook die andere elementen mag de inspecteur dan echter schatten op basis van redelijke stellingen. Vervolgens kan de inspecteur bewijsrechtelijk achterover leunen, terwijl het heel goed mogelijk is dat de inspecteur, wellicht zelfs beter dan de belastingplichtige, over de nodige informatie beschikt of kan beschikken voor het aannemelijk maken van die elementen. Wanneer het belang van waarheidsvinding voorop

⁹¹ Vgl. HR 15 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1129, *BNB* 2014/28.

⁹² Al menen sommige auteurs dat de Hoge Raad deze benadering ook zal toepassen als een inhoudelijk gebrekkige aangifte is gedaan, zie J.D. Baron & E. Poelmann, Evenredigheid geconcretiseerd in partiële omkering van de bewijslast', *TFB* 2023/21.

wordt gesteld, lijkt het niet gerechtvaardigd dat de omkering van de bewijslast de hiervoor beschreven uitwerking heeft. Vanuit dat belang zou zij moeten worden beperkt tot een bewijsrechtelijke tegemoetkoming aan de inspecteur voor zover hij dat (redelijkerwijs) nodig heeft. De omkering van de bewijslast krijgt dan meer het karakter van een remedie en minder van een sanctie. Bovendien wordt daarmee bereikt dat twee belastingplichtigen die op hetzelfde punt een onjuiste aangifte doen, daarvan dezelfde gevolgen ondervinden, ongeacht de overige elementen die min of meer toevallig onderdeel uitmaken van hun belastbaar inkomen.

Zoals uiteengezet is het voorgaande al min of meer geldend recht indien de omkering van de bewijslast is gebaseerd op het feit dat een formeel gebrekkige aangifte is gedaan of op het feit dat vragen van de inspecteur niet (juist) zijn beantwoord (en een informatiebeschikking is afgegeven). Ook voor de inhoudelijk gebrekkige aangifte zou uit een recent arrest van de Hoge Raad kunnen worden afgeleid dat hij opschuift naar een visie op de omkering als remedie in plaats van als sanctie. Het gaat om een arrest van 18 augustus 2023,⁹³ waarin de vraag centraal staat wanneer (geen) sprake (meer) is van een redelijke schatting. In deze zaak stelt de inspecteur zich op het standpunt dat de belastingplichtige inkomen heeft verzwegen en baseert hij dit op de stelling dat (i) een horloge ter waarde van € 68.000 in de schuur van de belastingplichtige is aangetroffen en dus door hem is aangeschaft en (ii) de belastingplichtige beschikt over een garderobe ter waarde van € 30.000, die hij ook (in delen) met verzwegen inkomsten moet hebben aangeschaft. In cassatie staat vast dat de bewijslast moest worden omgekeerd, omdat de belastingplichtige gelet op de garderobe inderdaad inkomsten heeft verzwegen in zijn aangifte. De Hoge Raad staat echter niet toe dat de inspecteur, in het kader van zijn redelijke schatting, ook rekening houdt met inkomsten die zouden samenhangen met het horloge. De feitenrechter heeft namelijk onder de normale bewijslastverdeling geoordeeld dat het onvoldoende aanknopingspunten ziet voor het oordeel dat het horloge aan de belastingplichtige toebehoorde en door hem is aangeschaft. Dat betekent volgens de Hoge Raad dat ook in het kader van een redelijke schatting onvoldoende aanknopingspunten bestaan om hiervan uit te gaan. Dit oordeel had mijns inziens ook anders kunnen uitvallen. Het kan immers best zo zijn dat het niet aannemelijk is dat een horloge onder bepaalde omstandigheden aan een bepaalde persoon toebehoort, maar dat het toch redelijk is om dit onder diezelfde omstandigheden aan te nemen. Indien mag worden volstaan met een redelijke schatting, wordt immers nu eenmaal aanvaard dat de kans op een onjuist oordeel groter is dan wanneer iets aannemelijk moet zijn. Dat de Hoge Raad toch strenger is, duidt mijns inziens erop dat ook na omkering van de bewijslast oog moet worden gehouden voor de vraag op welke punten de vereiste aangifte niet is gedaan. De Hoge Raad overweegt dan ook met zoveel woorden dat bij het beoordelen van de redelijke schatting moet worden meegewogen in hoeverre de belastingplichtige in staat is om opening van zaken te geven en dat het van de omstandigheden afhankelijk is wat de inspecteur zelf nog op tafel moet leggen. Het is in dat kader goed om te zien dat het in de hiervoor besproken zaak niet tot omkering van de bewijslast zou zijn gekomen indien de garderobe van € 30.000 zou worden weggedacht. In dat geval blijft slechts het horloge over en niet aannemelijk is dat de belastingplichtige door het niet aangeven van inkomsten in verband met dat horloge een inhoudelijk gebrekkige aangifte zou hebben gedaan. Feitelijk heeft

⁹³ HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1093, *BNB* 2023/126.

de omkering van de bewijslast in deze zaak dus slechts gevolgen voor dat element van de aangifte dat bewust onjuist is ingevuld, zodat bijna wel sprake lijkt te zijn van de in 4.2.2.2 besproken gedeeltelijke omkering als gevolg van onjuist of niet beantwoorde vragen. Ook in dit arrest vervult de omkering van de bewijslast dus veeleer een rol als remedie dan als sanctie.

Afrondend kom ik tot de conclusie dat de rechter steeds voldoende ruimte heeft om de omkering van de bewijslast niet langer als sanctie, maar slechts als remedie toe te passen. Als de omkering het gevolg is van het doen van een formeel gebrekkige aangifte of van het niet (juist) beantwoorden van vragen van de inspecteur, wordt dat resultaat bereikt doordat de omkering slechts gevolgen heeft voor geschilpunten die met het informatieverzuim samenhangen (gedeeltelijke omkering). Als de omkering het gevolg is van het doen van een inhoudelijk gebrekkig aangifte, biedt het vereiste van een redelijke schatting voldoende ruimte om recht te doen aan de bewijspositie van beide partijen. Ook dan hoeft de omkering dus geen alles-of-nietskarakter te hebben. Introductie van een gedeeltelijke omkering in dergelijke gevallen is volgens mij niet nodig.

5. Conclusies en aanbevelingen

5.1. Conclusies

Het (fiscale) bewijsrecht dient ertoe de materiële waarheidsvinding te bevorderen, zonder dat daarbij uit het oog mag worden verloren dat de fiscale procedure door de burger op laagdrempelige wijze moet kunnen worden gevoerd tegenover een bestuursorgaan met allerlei (informatie)bevoegdheden en vaak meer geld, tijd en kennis.

Partijen kunnen zich om allerlei redenen geconfronteerd zien met bewijsnood. Waar dat geboden is, heeft de (belasting)rechter verschillende instrumenten om hieraan tegemoet te komen. Twee daarvan zijn het bewijsvermoeden en de omkering van de bewijslast.

De rechter is in het gebruik van bewijsvermoedens niet volledig vrij. Dat is slechts aangewezen als ook daadwerkelijk van bewijsnood sprake is en die bewijsnood bovendien niet is veroorzaakt door de partij die de bewijslast zelf al had (zie 2.3.1). Het gebruik van bewijsvermoedens leidt niet tot verschuiving van de bewijslast en mijns inziens ook niet tot verlichting van de bewijslast. Naar mijn mening moet het bewijsvermoeden worden gezien als (al dan niet uit de bewijsmiddelen af te leiden) bewijsgrond. Dit betekent dat bewijsvermoedens ook kunnen worden gebruikt indien de bewijsstandaard “doen blijken” moet worden gehaald en dus ook indien een fiscale boete in geding is.

In het algemeen wordt de omkering van de bewijslast, ook door de belastingrechter, getypeerd als een (weliswaar niet punitieve, maar toch) zware processuele sanctie voor degene die niet voldoet aan bepaalde informatieverplichtingen. Als de omkering van toepassing is, kan de inspecteur volstaan met een redelijke schatting van de belastingaanslag en moet de belastingplichtige doen blijken dat die schatting onjuist is. Daarbij ziet de omkering onder bepaalde omstandigheden op de gehele aanslag, en onder andere omstandigheden weer

slechts op specifieke geschilpunten. Doorgaans is het voor belastingplichtigen zeer moeilijk om te voldoen aan de zware bewijslast, zodat de reikwijdte van de omkering en de redelijkheid van de schatting van groot belang zijn voor de uitkomst van een procedure.

5.2. Aanbevelingen

Het kan niet worden ontkend dat onduidelijkheid bestaat over de plaats van het bewijsvermoeden in het bewijsrechtelijk model. Onder gezaghebbende auteurs bestaan hierover verschillende opvattingen. Die onduidelijkheid lijkt mij onwenselijk, omdat een onduidelijker procesrecht tot een ontoegankelijker proces leidt. Die onduidelijkheid lijkt mij ook onnodig, mede gelet op het feit dat het gebruik van bewijsvermoedens al een lange geschiedenis kent in ons rechtssysteem. Het verdient aanbeveling dat de hoogste bestuursrechters expliciet duidelijkheid scheppen over de plaats van het bewijsvermoeden in het bewijsrechtelijk model. In het verlengde hiervan verdient ook aanbeveling dat de hoogste bestuursrechters duidelijk maken of het gebruik van bewijsvermoedens in boetezaken inderdaad nog steeds tot de mogelijkheden behoort, zodat de rechter, bestuursorganen en vooral beboete belanghebbenden weten waar zij aan toe zijn. Daarbij zouden de hoogste bestuursrechters ook kunnen verduidelijken hoe moet worden omgegaan met “what is at stake” in de zin van de jurisprudentie van het EHRM (zie 3.3.1).

De belastingrechter zou de omkering van de bewijslast niet als sanctie, maar als remedie tegen bewijsnood moeten toepassen. Die remedie zou beperkt moeten zijn tot die geschilpunten die als gevolg van de (bewuste) onjuiste of onvolledige informatieverstrekking niet meer behoorlijk kunnen worden bewezen. De ruimte die de rechter in het kader van de redelijke schatting heeft om hiermee rekening te houden en om onevenredige uitkomsten te voorkomen, zou hij in iedere zaak op passende wijze moeten benutten.