

Mr. L.H.E. Møller²

Omkering van de bewijslast in het fiscale boeterecht

De Hoge Raad heeft in een uitspraak van 18 januari 2008¹ overwogen dat het bij het opleggen van een vergrijpboete geen beletsel is als de grondslag van de vergrijpboete vastgesteld is door toepassing van omkering van de bewijslast. De Hoge Raad komt tot dit oordeel door te verwijzen naar de parlementaire geschiedenis zoals die plaatsvond bij de totstandkoming van onder meer de laatste volzin van art. 27e Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). In deze volzin is bepaald dat omkering van de bewijslast niet van toepassing is bij vergrijpboeten. In dit artikel zal ik ingaan op de vraag of dit oordeel van de Hoge Raad verenigbaar is met de vereisten van een boeteproces zoals gesteld door het Europese Verdrag voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM).

1. Omkering en verzwaring van de bewijslast

Indien een (potentieel) belastingplichtige niet voldoet aan (een van) de informatieverplichtingen en het verzuim ernstig is, moet van rechtswege omkering van de bewijslast worden toegepast. In dat geval schat de belastinginspecteur de verschuldigde belasting en stelt hij een ambtshalve (navorderings) aanslag of naheffingsaanslag vast op basis van die schatting. Bij het schatten dient er sprake te zijn van een redelijke schatting, gebaseerd op – en ondersteund door – de feiten die hem wel bekend zijn. De Hoge Raad keurt goed dat de schatting zekerheidshalve aan de ruime kant is. Vervolgens is het aan de belastingplichtige te stellen en te bewijzen dat de ambtshalve aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld.

Het enkel omkeren van de bewijslast is mijns inziens niet anders dan een (overbodige) wettelijke vastlegging van de wijze waarop de stelplicht en bewijslast ook zou plaatsvinden op basis van de gewone bewijsregels in belastingzaken. Excessieve uitzonderingen ter zake van vragen van controlerend ambtenaren daargelaten, lijkt het niet meer dan redelijk dat degene die weigert mee te werken aan het vaststellen van de voor zijn belastingheffing van belang zijnde feiten, belast wordt met de stel- en bewijslast. Hetzelfde heeft te gelden voor de administratieplichtige die geen (deugdelijke) administratie voert. Echter, omkering van de bewijslast zoals bedoeld in art. 25, lid 6 en 27e AWR, verschuift niet alleen de bewijslast maar verzwaart deze ook. Daar waar er in belastingzaken normaliter volstaan kan worden met het 'aannemelijk maken' als bewijs, schrijven voornoemde artikelen voor dat de hoogte van de ambtshalve aanslag in stand wordt gehouden, tenzij is 'gebleken' dat de aanslag naar beneden moet worden bijgesteld. De belastingplichtige die zich met toepassing van art. 25, lid 6 AWR of 27e AWR geconfronteerd ziet, kan derhalve niet volstaan door aannemelijk te maken dat de belastingschuld lager is dan in de aanslag is vervat, hij zal moeten doen blijken dat zulks het geval is.

Het verschil tussen aannemelijk maken en doen blijken, is daarin gelegen dat er bij aannemelijk maken volstaan kan worden met een zwakkere vorm van bewijs dan bij doen blijken, waar volledig bewijs van stellingen geboden is. Koopman² geeft het verschil aan door aannemelijk maken te omschrijven als bewijs waar er ruimte voor twijfel overblijft, terwijl er bij doen blijken sprake moet zijn van een situatie waar de juistheid van een stelling redelijkerwijs niet in twijfel kan worden getrokken.

De belastingplichtige die zich geconfronteerd ziet met een ambtshalve aanslag waarbij de wettelijke omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde is, zal derhalve met rechtstreeks aan zijn stellingen gerelateerde bewijsmiddelen de rechter moeten overtuigen dat

het uitgesloten is dat de hoogte van de ambtshalve vastgestelde aanslag juist is. Het is nagenoeg onmogelijk te voldoen aan een dergelijke bewijslast. Mede om die reden is verscheidene keren aan de orde geweest of het wettelijke systeem van omkering en verzwaring van de bewijslast op zichzelf beschouwd niet een strafsanctie is die zelfs een punitief karakter draagt. Veel belastingplichtigen die vanwege het systeem blijven zitten met belastingaanslagen die hoger zijn dan de materieel verschuldigde belasting, ervaren de omkering en verzwaring van de bewijslast als een straf opgelegd wegens een verzuim van de informatieverplichtingen. Echter, de Hoge Raad heeft het wettelijke systeem van omkering van de bewijslast getypeerd als een bestuursrechtelijke maatregel en derhalve niet als een strafsanctie.

Wat er van het vorenstaande zij, de bewijslast die op de belastingplichtige komt te rusten, is zo zwaar dat het mijns inziens zeer goed mogelijk is dat de belastingheffing in feite plaatsvindt op basis van bewijsrecht in plaats van op basis van de belastbare feiten.

2. *Parlementaire geschiedenis omtrent omkering van de bewijslast en vergrijpboeten*

In de uitspraak van 18 januari 2008 verwijst de Hoge Raad naar de parlementaire geschiedenis bij art. 29, lid 1 (oud) en art. 27e AWR. Art. 29, lid 1, AWR(oud) was de voorganger van het huidige art. 27e AWR en was met betrekking tot de zinsnede ter zake omkering van de bewijslast bij vergrijpboeten identiek. De Hoge Raad verwijst naar de volgende passage met betrekking tot art. 29, lid 1 (oud), AWR:

*'Op grond van het in artikel 6, tweede lid, EVRM neergelegde vermoeden van onschuld moet de inspecteur bij het opleggen van een boete de opzet of grove schuld van de betrokkene bewijzen. De belastingplichtige mag niet worden belast met het bewijs van het tegendeel (vergelijk Hoge Raad 15 juli 1988, BNB 1988/270). (...) De grondslag van de vergrijpboeten wordt bij aanslagbelastingen afgezien van situaties van verliesverrekening gevormd door het bedrag van de (navorderings)aanslag voorzover dat bedrag als gevolg van de opzet (of de grove schuld) van de belastingplichtige niet zou zijn geheven (het voorgestelde artikel 67d, tweede lid, en artikel 67e, tweede lid, AWR). De grondslag van de vergrijpboeten bij de aangiftebelastingen wordt gevormd door het bedrag van de belasting dat niet tijdig is betaald voorzover dat bedrag als gevolg van de opzet of grove schuld van de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige niet of niet tijdig is betaald (het voorgestelde artikel 67f, tweede lid, AWR. Voor het bepalen van de grondslag van de vergrijpboeten wordt dus, voorzover sprake is van opzet (of grove schuld), aangesloten bij de feitelijk geheven belasting. Dit geldt ook indien de omvang van de feitelijk geheven belasting is vastgesteld met toepassing van de zogenoemde omkering van de bewijslast. Een andere opvatting zou tot grote praktische complicaties leiden.'*³

Met betrekking tot art. 27e AWR verwijst de Hoge Raad naar de volgende passages van de parlementaire geschiedenis:

*'Het bestuursorgaan moet op grond van artikel 6, tweede lid, EVRM bij het opleggen van een boete de opzet of grove schuld van de betrokkene bewijzen. De zogenoemde omkering van de bewijslast is derhalve niet van toepassing met betrekking tot de zogenoemde vergrijpboeten, dat zijn de bestuurlijke boeten ter zake van meer ernstig beboetbare feiten waarvoor het bestaan van opzet of grove schuld een vereiste is. Dit is voor de duidelijkheid expliciet opgenomen in artikel 29, eerste lid, AWR. In het onderhavige wetsvoorstel wordt dit zowel opgenomen in artikel 25, zesde lid, (bezwaar) als in artikel 27e (beroep). Voor het bepalen van de grondslag van de bedoelde bestuurlijke boeten wordt, voorzover sprake is van opzet of grove schuld, aangesloten bij de feitelijk geheven belasting. Dit geldt ook indien de omvang van de feitelijk geheven belasting is vastgesteld met toepassing van de zogenoemde omkering van de bewijslast, zoals ook aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag inzake het wetsvoorstel 24 800 (...). Een andere opvatting zou tot grote praktische complicaties leiden.'*⁴

3. *Het aldus te volgen stramien bij het opleggen van vergrijpboeten*

Op grond van deze twee passages uit de parlementaire geschiedenis komt de Hoge Raad tot de conclusie dat de laatste volzin van art. 27e AWR niet ziet op de grondslag van een vergrijpboete, zodat slechts de bewijslast bij de inspecteur blijft rusten ter zake de opzet of grove schuld van de betrokkene bij een van de in de vergrijpboeten genoemde feiten. Dit betekent dat de Hoge Raad de grondslag van de boete feitelijk reduceert tot een rekeneenheden voor de strafmaat. De Hoge Raad geeft in dit kader aan dat geconcludeerd moet worden dat de bedoeling van de wetgever moet zijn dat de grondslag van de vergrijpboete niet een element van de vergrijpboete is.

Door de grondslag niet te kwalificeren als element van de vergrijpboete hoeft de inspecteur als de vervolgende partij noodzakelijkerwijs niet de bewijslast te dragen ter zake de grondslag van de vergrijpboete. De verschuldigde belasting kan rechtstreeks worden ingevuld als boetegrondslag bij de vergrijpboete, ook als de verschuldigde belasting is vastgesteld met toepassing van omkering van de bewijslast.

Op basis van meergenoemde uitspraak van de Hoge Raad dient de belastinginspecteur 'slechts' te stellen en te bewijzen dat er zijdens de belastingplichtige sprake is van opzet of grove schuld en dat deze opzet of grove schuld teweeg heeft gebracht dat

1. te weinig belasting dreigt te worden geheven (art. 67d AWR);
2. te weinig belasting is geheven (art. 67e AWR); of
3. een (deel van de) aangiftebelasting niet tijdig is betaald of afgedragen (art. 67f AWR).

De inspecteur kan niet volstaan met een verwijzing naar de grondslag vastgesteld met behulp van omkering van de bewijslast. Hij dient aannemelijk te maken dat er te weinig belasting is of zou zijn geheven, en bij art. 67f AWR, dat de aangiftebelasting niet tijdig is betaald. De hoogte van de grondslag van de vergrijpboete hoeft hij echter niet aannemelijk te maken indien deze hoogte als zijnde de verschuldigde belasting is vastgesteld met toepassing van omkering van de bewijslast.

Het is echter de vraag of niet ook de bewijslast ter zake de hoogte van de grondslag bij de inspecteur moet rusten voordat het boeteprocess in overeenstemming is met de wijze waarop het Europees Hof voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EHRM) uitleg geeft aan het *fair trial*-beginsel en de onschuldpresumptie.

4. *Fair trail en bewijsvermoedens*

Het opleggen van een vergrijpboete is strafvervolging in de zin van art. 6 EVRM. Dit betekent onder meer dat het opleggen van fiscale boeten en het berechten van boetelingen moeten voldoen aan de waarborgen zoals die gelden voor een proces waarop art. 6 EVRM van toepassing is. Om te garanderen dat de boeteling een *fair trial* krijgt, is mede door het EHRM nader invulling gegeven aan de eisen waaraan een boeteprocess moet voldoen teneinde te waarborgen dat er een eerlijk proces plaatsvindt.

Zo moet de vervolgte zijn zaak kunnen voorleggen aan een onafhankelijke rechter die de vervolgte voor onschuldig houdt totdat zijn schuld is bewezen. Met betrekking tot een vergrijpboete gelden de vereisten van het strafvorderlijke bewijs zoals krachtens art. 338 Sv geleverd moet worden in strafzaken echter niet. Wel kan uit jurisprudentie van de Hoge Raad worden afgeleid dat het bewijs pas is geleverd als het buiten redelijke twijfel is gelegen dat de boeteling het 'gedaan heeft'. Daartoe is echter niet nodig dat het bewijs steunt op twee van elkaar onafhankelijke bewijsmiddelen zoals wettelijk is voorgeschreven bij strafzaken.

In een boeteprocess is – net als bij 'gewone' strafvervolging – ook vereist dat het bewijs geleverd wordt door de vervolgende partij. Bij fiscale boeten derhalve door de belastinginspecteur. Daarbij mag onder omstandigheden gebruik worden gemaakt van bewijsvermoedens.⁵

Het is echter een door het EHRM gesteld vereiste dat de vervolgte in de gelegenheid moet worden gesteld de gebezigde bewijsvermoedens te weerleggen. Indien de vervolgte onvoldoende mogelijkheden heeft om de bewijsvermoedens te ontzenuwen, zal er sprake zijn van een schending van art. 6 EVRM. Het is de vraag of een belastingplichtige die een vergrijpboete krijgt opgelegd voldoende in de gelegenheid wordt gesteld zich te verweren als de grondslag van de vergrijpboete tot stand is gekomen met toepassing van omkering van de bewijslast.

5. Mag de grondslag van de vergrijpboete vastgesteld zijn met toepassing van omkering van de bewijslast?

Art. 6 EVRM ziet niet alleen op de elementen van punitieve sanctiebepalingen, maar op het gehele proces dat leidt tot bestraffing. Daaronder dus ook de wijze waarop de straf wordt toegemeten. In geval van vergrijpboeten pleegt de uiteindelijke straf een rechtstreekse afgeleide van de verschuldigde belasting te zijn. De hoogte van een vergrijpboete is immers een percentage van de boetegrondslag en de boetegrondslag is gelijk aan het bedrag aan belasting die is verschuldigd vanwege opzet of grove schuld van de belastingplichtige.

Door deze gelijktrekking is de verschuldigde belasting/boetegrondslag mijns inziens dermate belangrijk voor de straf als geheel, dat het beginsel van de onschuldpresumptie ondermijnd wordt als de vervolgende partij – in deze de belastinginspecteur – de hoogte van de grondslag niet behoeft te bewijzen. Het verwijt dat iemand kan worden gemaakt die enkele tientjes heeft verzwegen, is naar mijn mening niet te vergelijken met het verwijt dat iemand toekomt die voor vele miljoenen heeft gefraudeerd. De hoogte van het verzwegen bedrag vormt daarom een wezenlijk element van het feit waarbij een passende bestraffing moet worden gezocht. Vanwege de verwevenheid tussen de verschuldigde belasting, de grondslag en de hoogte van de straf (vergrijpboete), is het in dit kader irrelevant of de grondslag van de boete in het wettelijke systeem als element van de vergrijpboete is gekwalificeerd of niet. Het gaat erom dat de grondslag van de vergrijpboete een van de wezenlijke kenmerken is van de vergrijpboete zelf. Reeds om die reden is het zeer de vraag of deze uitspraak van de Hoge Raad in overeenstemming is met het EVRM.

Indien het wettelijke systeem van omkering van de bewijslast slechts voorzag in omkering van de bewijslast, dan zou de uitspraak wellicht wel EVRM *proof* zijn. Immers, het EHRM staat toe dat er gebruik wordt gemaakt van bewijsvermoedens. Echter, de vervolgte moet wel in staat worden gesteld de vermoedens te weerleggen. Het valt te betwijfelen of het EHRM van oordeel zal zijn dat er voldoende ruimte is voor de vervolgte om de (te) hoge grondslag te weerleggen nu de wettelijke omkering van de bewijslast tevens een verzwaring van die bewijslast betekent. Enerzijds omdat de vervolgte geconfronteerd wordt met een bewijslast die zwaarder is dan de bewijslast die rust op de vervolgende partij en anderzijds omdat de bewijslast dermate zwaar is dat het nagenoeg onmogelijk is daaraan te voldoen. Indien toegepaste omkering van de bewijslast gezien zou worden als gebruik van bewijsvermoedens, dan geldt dat het *fair trial*-beginsel zich wellicht daartegen verzet vanwege een bewijstechnische onevenredigheid tussen de procespartijen.

Daarnaast biedt de omkeringsregel naar het zich laat aanzien te weinig ruimte voor weerlegging van het vermoeden voortkomend uit de omkering van de bewijslast. Het EHRM hecht er in het *Salabiaku*-arrest juist veel waarde aan dat de vervolgte *'is given the possibility to challenge'* een gebezigd bewijsvermoeden en dat het vermoeden *'rebuttable'* is. Naar mijn inzicht is het mede om die reden zeer de vraag of de uitspraak van de Hoge Raad van 18 januari 2008 de toets van het EVRM kan doorstaan. Zulks voornamelijk vanwege het feit dat de rechter, volgens het door de wetgever te volgen stramien, de boetegrondslag überhaupt niet behoeft te beoordelen, maar klakkeloos zou mogen aanvaarden als zijnde de vastgestelde verschuldigde belasting, ook als de verschuldigde belasting is vastgesteld met toepassing van de omkeringsregel. In die situatie waag ik te betwijfelen of de boeteling *'is given the possibility to challenge'* en of de grondslag voldoende *'rebuttable'* is. Het feit dat de Hoge Raad er

in rechtsoverweging 3.6.8 op wijst dat de rechter op basis van de omstandigheden van het geval dient te beoordelen of de opgelegde boete passend en geboden is, doet geen recht aan de ontbrekende mogelijkheid 'to challenge' de grondslag. Dit verandert ook niet door het feit dat de Hoge Raad expliciet toepassing van de omkeringsregel als een omstandigheid kwalificeert die meegewogen moet worden bij de toets of de vergrijpboete passend en geboden is. Dat laatste erkent eerder de noodzaak voor de boeteling om de grondslag aan de orde te kunnen stellen, los van zijn (on)mogelijkheden om de met omkering van de bewijslast vastgestelde aanslag te bestrijden.

6. Tot slot

In dit artikel ben ik ingegaan op de vraag of de uitspraak van de Hoge Raad van 18 januari 2008 verenigbaar is met de vereisten van een boeteproces zoals gesteld door het EVRM. Ook interessant is hoe de uitspraak verenigbaar is met de uitspraak van de Hoge Raad van 27 juni 2001⁶. In die uitspraak overwoog de Hoge Raad juist dat het op de weg van de inspecteur ligt om de boetegrondslag – bestaande uit de belastingschuld die is vastgesteld met behulp van omkering van de bewijslast – volgens de normale bewijsregels te bewijzen. Minder dan zeven jaar later overweegt de Hoge Raad nu dus zonder toelichting daaromtrent anders. Opvallend.

* Advocaat-belastingkundige, verbonden aan Wladimiroff & Waling N.V. te Den Haag.

¹ HR 18 januari 2008, nr. 41.832, LJN: BC1962.

² R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken, fiscale monografieën 78*, Kluwer, Deventer 1996, p. 111-112.

³ Kamerstukken II, 1997-1998, 24 800, nr. 7, p. 6.

⁴ Kamerstukken II, 1997-1998, 25 175, nr. 5, p. 27.

⁵ EHRM 7 oktober 1988, NJ 1991, 351 (*Salabiaku*-arrest).

⁶ HR 27 juni 2001, BNB 2002/27.