

14 June 2022

VERDELING FISCALE BEWIJSLAST: PARTIËLE OMKERING IS VOORTAAN DE NORM!

Geschreven door: Marloes Lammers



Verdeling fiscale bewijslast: partiële omkering is voortaan de norm!

De Hoge Raad heeft een einde gemaakt aan een belangrijk tijdperk. Als sprake is van omkering en verzwaring van de bewijslast wegens het niet doen van de vereiste aangifte of een onherroepelijke informatiebeschikking, is voortaan altijd sprake van een partiële omkering. Dat wil zeggen dat de omkering van de bewijslast, en dus ook de verzwaring (van 'aannemelijk maken' naar 'doen blijken'/overtuigend aantonen) alleen nog geldt voor het geschilpunt waarvoor de vastgestelde schending van belang kan zijn!

Wie moet wat bewijzen?

In fiscale zaken geldt als hoofdregel: wie stelt, die moet bewijzen. Kort gezegd betekent dit dat als de inspecteur een correctie wil aanbrengen op de ingediende aangifte, hij daarvoor het bewijs moet leveren. Dit is anders als de correctie betrekking heeft op een aftrekpost. In dat geval moet de belastingplichtige het bewijs leveren. Er zijn gevallen waarin de bewijslast wordt omgekeerd. In dat geval kan de inspecteur 'achteroverleunen' en is de belastingplichtige aan zet. In dit blog ga ik in op deze gevallen en de gevolgen die er zijn voor de bewijslast als die wordt omgekeerd. Een actueel onderwerp want de [Hoge Raad heeft hierin op 27 mei 2022\[1\]](#) een belangrijke wijziging aangebracht.

Wanneer omkering van de bewijslast en wanneer niet?

De artikelen 25, lid 6, AWR en 27e AWR bepalen dat omkering van de bewijslast aan de orde is als (i) een belastingplichtige niet de vereiste

aangifte heeft gedaan of (ii) sprake is van een onherroepelijke informatiebeschikking (sinds 1 juli 2011).

Vereiste aangifte

De inspecteur kan het standpunt innemen dat niet de vereiste aangifte is gedaan in de situatie dat:

1. Er sprake is van formele gebreken in de aangifte
2. Er sprake is van materiële gebreken in de aangifte
3. De belastingplichtige moet zich hiervan redelijkerwijs bewust zijn geweest

Bij formele gebreken gaat het om twee zaken: de belastingplichtige heeft, ondanks een uitnodiging daartoe, geen aangifte ingediend of de door de belastingplichtige ingediende aangifte is onjuist ingevuld.

Bij de materiële gebreken gaat het erom dat sprake is van inhoudelijke gebreken in de aangifte. De [Hoge Raad is van oordeel](#)[2] dat de vereiste aangifte niet is gedaan als sprake is van een gebrek dat ertoe leidt dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs (zowel absoluut als relatief gezien) aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Daarnaast moet de belastingplichtige dit hebben geweten of zich ervan redelijkerwijs bewust zijn geweest.

Als de Belastingdienst op basis van de normale bewijslastregels aannemelijk maakt dat de belastingplichtige niet de vereiste aangifte heeft gedaan, dan kan de bewijslast worden omgekeerd.

Informatiebeschikking

De tweede mogelijkheid om de bewijslast omgekeerd te krijgen, is als sprake is van een onherroepelijke informatiebeschikking. Sinds 1 juli 2011 is deze mogelijkheid opgenomen in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen. In de informatiebeschikking legt de inspecteur vast dat de belastingplichtige niet aan zijn informatie- en/of administratie- en of

bewaarplicht heeft voldaan (artikelen 47 en 52 AWR). Stelt de belastingplichtige tegen die beschikking geen bezwaar in of komt na het aanwenden van een rechtsmiddel de beschikking onherroepelijk vast te staan, dan kan de bewijslast worden omgekeerd mits de gebreken dit rechtvaardigen.

Verzwarend bewijslast

Omkering van de bewijslast betekent ook direct een verzwarend van de bewijslast. Is in de normale situatie aannemelijk maken voldoende, bij omkering moet een belastingplichtige overtuigend aantonen dat de belastingaanslag of de uitspraak op bezwaar van de inspecteur niet juist is. Dat is een bewijslast die vaak de wenkbrauwen doet fronsen. Want hoe ga je in die bewijslast slagen? Vaak wordt ook wel gezegd dat een belastingplichtige in zo'n situatie met 1-0 achterstaat. De soep wordt gelukkig in de praktijk niet zo heet gegeten. De reden daarvoor is dat de inspecteur namelijk uit moet gaan van een redelijke schatting. Dat zorgt ervoor dat ook de inspecteur niet zomaar wat kan doen, maar met een onderbouwd verhaal moet komen. Op die onderbouwing kun je dan ook schieten om zo de redelijkheid van de berekening van de inspecteur onderuit te halen.

Tot slot is van belang dat in de situatie dat de bewijslast al op de belastingplichtige rust (zoals bij een aftrekpost), de bewijslast niet wordt omgekeerd en dus ook niet verzwaard.

Oude lijn: gevolgen omkering van de bewijslast

Hiervoor is al opgemerkt dat de verschuiving van de bewijslast naar de belastingplichtige tot gevolg heeft dat de bewijslast ook wordt verzwaard (van 'aannemelijk maken' naar 'doen blijken'/overtuigend aantonen). De vraag die dan opkomt, is of deze omgekeerde en verzwaarde bewijslast

geldt voor alle onderdelen van de belastingaanslag.

In de situatie dat sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte, oordeelde de Hoge Raad in 1990 dat de omkering en verzwaring van de bewijslast de gehele aanslag raakt. Als de belastingplichtige een verwijt werd gemaakt over een issue uit box 1 dan betekende dit dat de bewijslast ook werd omgekeerd voor box 3, terwijl partijen daar geen discussie over voerden. Meestal werd dit wel opgelost doordat de inspecteur van een redelijke schatting moest uitgaan, maar er zijn ook situaties denkbaar en bekend waarin dit anders uitpakte.

Voor de situatie dat sprake was van het niet voldoen aan de administratieverplichting gold dat in de parlementaire geschiedenis een belangrijk aanknopingspunt was te vinden dat sprake is van partiële omkering: de omkering van de bewijslast raakt alleen het bestanddeel waarop de administratie betrekking heeft.

In de memorie van toelichting (wetsvoorstel 21 287, V-N 1989, p. 2705) was namelijk vermeld:

"Uit de bestaande jurisprudentie vloeit tevens voort dat de inspecteur niet op grond van het enkele feit dat de belastingplichtige een op hem rustende verplichting niet nakomt, de aanslag naar willekeur kan vaststellen en de belastingplichtige zonder meer met het bewijs kan belasten dat die aanslag onjuist is vastgesteld. Voorts bestaat de verwachting dat, ook na de invoering van artikel 54, conform de bestaande jurisprudentie, het niet voldoen aan een op de belastingplichtige rustende verplichting ten aanzien van een onderdeel van de aanslag niet ten gevolge zal hebben dat omkering van de bewijslast plaatsvindt ten aanzien van de gehele aanslag. Het verwerpen van de administratie op een onderdeel hoeft dan ook niet te betekenen dat de gehele winstberekening onbetrouwbaar is. Omkering van de bewijslast kan dan uitsluitend plaatsvinden ten aanzien van het desbetreffende onderdeel."

Deze lijn uit de parlementaire geschiedenis is ook terug te vinden in het

arrest van de [Hoge Raad van 26 juni 2015](#).^[3] De Hoge Raad oordeelde dat schending van de administratieplicht alleen gevolgen kan hebben voor het geschil tussen partijen en dus niet automatisch wordt doorgetrokken naar de gehele belastingaanslag. De algehele tendens in de literatuur (commentaren en artikelen) was dat dit dan ook gold voor de inlichtingenverplichting. Gevolg van deze lijn is dat als een discussie loopt over de vraag of een belastingplichtige alle informatie heeft verstrekt ten aanzien van bijvoorbeeld een voordeel dat is genoten in box 1, de verschuiving van de bewijslast niet box 3 raakt.

Deze gang van zaken zorgde ervoor dat er een onderscheid werd gemaakt tussen de gevolgen van de omkering en verzwaring afhankelijk van de verplichting die de belastingplichtige had geschonden. Gezegd zou kunnen worden dat het niet doen van de vereiste aangifte harder werd afgestraft dan het niet voldoen aan de administratie- en/of inlichtingenverplichting. Waarom het één wel en het andere niet? Ik kan daar geen goede verklaring voor geven. Immers ook ten aanzien van het voorbeeld dat ik gaf over box 1 en box 3 is het niet logisch dat voor de niet in geschil zijnde box 3 dan ook de bewijslast wordt verzwaaard.

Koerswijziging: Partiële omkering

Mogelijk heeft ook de Hoge Raad ingezien dat het onderscheid tussen de verschillende verplichtingen niet langer opportuun is. In feite in een ‘bijzin’ in het [arrest van 27 mei 2022](#)^[4] gaat de Hoge Raad in op de vraag of sprake kan zijn van partiële omkering bij het niet doen van de vereiste aangifte. In r.o. 4.2.5. overweegt de Hoge Raad:

"Verder brengt een redelijke wetstoepassing mee dat de omkering en verzwaring van de bewijslast vanwege het feit dat een of meer vragen in het aangiftebiljet niet of onjuist zijn beantwoord, niet geldt voor die geschilpunten waarvoor het antwoord op deze vraag of vragen niet van belang kan zijn. Hetzelfde geldt indien een of meer vragen die de inspecteur op grond van artikel 47 AWR heeft gesteld, niet of onjuist

zijn beantwoord. Het geldt met ingang van 1 juli 2011 ook indien de omkering en verzwaring van de bewijslast berust op een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, lid 1, AWR, die is gegeven omdat een of meer vragen die de inspecteur op grond van artikel 47 AWR heeft gesteld, niet of onjuist zijn beantwoord."

Met dit oordeel geeft de Hoge Raad klip en klaar aan dat partiële omkering en verzwaring van de bewijslast de norm is bij (i) een onherroepelijke informatiebeschikking en (ii) als sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte omdat sprake is van een formeel gebrek (onjuiste informatie). Immers de Hoge Raad overweegt dat de omkering en verzwaring van de bewijslast in deze situatie alleen ziet op die geschilpunten waarvoor de informatie (die onjuist is verstrekt in de aangifte) van belang kan zijn. Daarmee is partiële omkering, in ieder geval voor deze twee situaties, de nieuwe norm geworden. Laten we hopen dat de Hoge Raad deze lijn ook doortrekt als sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte wegens materiële gebreken (de 'absoluut en relatief te lage aangifte').

Conclusie

Hoewel het mooi was geweest als de Hoge Raad duidelijk had gezegd en geschreven dat de in 1990 ingezette lijn niet langer wordt gevolgd, is duidelijk dat sprake is van een belangrijke koerswijziging. Een wijziging die de rechtsbescherming van de belastingplichtige een boost geeft! Partiële omkering is in ieder geval de norm als sprake is van (i) een onherroepelijke informatiebeschikking of (ii) het niet doen van de vereiste aangifte wegens formele gebreken (onjuiste informatie in het aangiftebiljet).

Voetnoten

[1] Hoge Raad 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767

[2] Hoge Raad 30 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1083

[3] Hoge Raad 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1736

[4] Hoge Raad 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767