

Omkering en verzwaring bewijslast: voor wat en wanneer?

Omkering en verzwaring van de bewijslast vindt plaats als sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte, het niet voldoen aan informatieverplichtingen en/of het niet nakomen van de administratieplicht. Vóór de invoering van de informatiebeschikking beoordeelde de rechter in een procedure tegen een (naheffings- of navorderings)aanslag niet alleen of een van deze gevallen zich voordeed, maar ook wat daarvan dan de consequentie behoorde te zijn. Thans wordt de vraag of sprake is van een schending van de informatie- en administratieplicht, in een afzonderlijke procedure beantwoord. In deze bijdrage zet ik uiteen wat daarvan de gevolgen zijn.



Anneke Nuyens
Mr. A.M.E. Nuyens is
advocaat en partner
bij Hertoghs advoca-
ten-belastingkundi-
gen en verbonden
aan het Fiscaal In-
stituut van Tilburg
University

Het opsplitsen van deze beoordeling leidt tot de vraag of pas in de procedure tegen de aanslag verweer kan worden gevoerd tegen de omkering en verzwaring van de bewijslast (hierna kortheidshalve 'de omkering'), of dat daarop reeds in de informatiebeschikkingsprocedure ex art. 52a AWR kan worden gepreludeerd. Alvorens deze vraag te beantwoorden, sta ik eerst stil bij de reikwijdte van de omkering.

Partiële omkering en verzwaring van de bewijslast

Zoals gezegd kan de omkering ex art. 25 en art. 27e AWR in drie situaties plaatsvinden.¹ Deze weinig benijdenswaardige bewijspositie heeft tot gevolg dat de inspecteur niet hoeft te bewijzen dat de aanslag juist is, maar de belastingplichtige dat de aanslag onjuist is. Daarbij kan hij niet volstaan met het aannemelijk maken van de onjuistheid; hij zal dat overtuigend dienen aan te tonen.² Als vast komt te staan dat gebreken kleven aan de aangifte, de informatieverstrekking of de administratie, dient vervolgens te worden beoordeeld of de omkering alleen ziet op de 'bijbehorende' correcties of op de gehele gecorrigeerde aanslag.

Niet doen van de vereiste aangifte

In de situatie waarin sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte heeft de Hoge Raad reeds in 1990 ge-

oordeeld dat voor de toepassing van de omkering de aangifte als geheel in aanmerking moet worden genomen.³ Het is dus niet zo dat per onderdeel van de aangifte kan worden beslist of de vereiste aangifte is gedaan. In zijn conclusie voorafgaand aan dit arrest heeft A-G Van Soest evenwel nog opgemerkt dat niet-gecorrigeerde onderdelen van de aangifte als onbetwist buiten de rechtsstrijd en dus buiten de omkering blijven.⁴

Daarnaast zij nog vermeld dat ter zake van het claimen van een aftrekpost de bewijslast sowieso op de belastingplichtige rust en gebreken ter zake van dergelijke posten geen gevolgen hebben voor de bewijslastverdeling.⁵

Niet nakomen administratieplicht

Uit het voorgaande blijkt dus dat de Hoge Raad in het geval van het niet doen van de vereiste aangifte partiële omkering en verzwaring van de bewijslast afwijst. Voor het niet voldoen aan de administratieplicht is in de parlementaire geschiedenis bij de 'Wet aanpassing administratieve verplichtingen' uit 1994 evenwel een belangrijk aanknopingspunt te vinden voor de stelling dat de omkering alleen het bestanddeel van de aanslag raakt waarop de administratie betrekking heeft.⁶ In een uitspraak van 16 februari 2012 verwijst Hof Amsterdam expliciet naar passages uit deze oude memorie van toelichting:⁷

4.6. De bewaarverplichting

(...) Voorts bestaat de verwachting dat, ook na 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 verwerven van de administratie op een onderdeel hoeft dan ook nog niet te betekenen dat de gehele winstberekening onbetrouwbaar is. Omkering van de bewijslast kan dan uitsluitend ten aanzien van het desbetreffende onderdeel plaatsvinden.

4.7. De medewerking bij de controle

(...) Bij toepassing van de omkering van bewijslast zal moeten worden gelet op een redelijke verhouding tussen hetgeen waarin de administratieplichtige in gebreke is en de daaraan te verbinden consequenties.

De belanghebbende in deze Amsterdamse zaak exploiteerde een growshop en kweekte daarnaast hennepstekjes. Tijdens een controle was gebleken dat ter zake van de hennepstekjes geen administratie was bijgehouden. Dat leidde volgens het hof tot het oordeel dat belanghebbende in zodanig ernstige mate zijn administratieverplichting had geschonden als bedoeld in art. 52 AWR, dat de sanctie van de omkering van art. 27e AWR gerechtvaardigd was. Vervolgens oordeelde het hof aan de hand van de wetsgeschiedenis dat bij de beantwoording van de vraag welke gevolgen moeten worden verbonden aan de geconstateerde schending van de administratieverplichting, mede moet worden gelet op proportionaliteit tussen de aard en ernst van de schending en de daaraan te verbinden procesuele sanctie. Dit leidde ertoe dat de sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast niet (noodzakelijk) op de gehele aanslag van toepassing is, 'indien – gelet op de aard van de verzwegen of ontbrekende informatie – een meer genuanceerde (of: specifieke) toepassing van die sanctie geboden is'. In dit geval beperkte het hof de omkering tot de met de verkoop van hennepstekjes behaalde winst uit onderneming en achtte het deze sanctie niet van toepassing op de vraag of een door belanghebbende vreemd huurrecht tot zijn verplichte ondernemingsvermogen behoorde. De inspecteur had namelijk niet gesteld dat belanghebbende op dit punt niet had voldaan aan op hem rustende informatie- of administratieverplichtingen. Tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld. Nog in hetzelfde jaar heeft de Hoge Raad dit cassatieberoep onder verwijzing naar art. 81 RO afgedaan.⁸ Om te kunnen vaststellen of de Hoge Raad het oordeel van het hof daadwerkelijk heeft onderschreven, dient te worden bezien of tegen dit oordeel van het hof cassatiemiddelen zijn geformuleerd. Helaas is het arrest niet meer integraal op rechtspraak.nl te vinden. Uit navraag bleek mij dat het op verzoek van een van de partijen van de site is gehaald, maar een reden daarvoor werd mij niet gegeven. De parallelle procedure is nog wel steeds openbaar.⁹ Aangezien daaruit blijkt dat de belanghebbende in kwestie cassatie-

beroep heeft aangetekend, kan er gevoelig van worden uitgegaan dat ook in de van de site gehaalde procedure het cassatieberoep afkomstig was van de belanghebbende. Deze ondernemer zal vanzelfsprekend niet hebben geklaagd over het oordeel van het hof. In zoverre kan uit de art. 81 RO-afdoening dan ook niet worden afgeleid dat de Hoge Raad thans in ieder geval partiële omkering toestaat in gevallen waarin de administratieverplichting is geschonden. Wel zou het ervoor kunnen worden gehouden dat de staatssecretaris van Financiën kennelijk instemt met het oordeel van het hof, aangezien hij zelf geen beroep in cassatie heeft ingesteld.

Voor het niet voldoen aan de administratieplicht lijkt de omkering alleen het bestanddeel van de aanslag te raken waarop de administratie betrekking heeft

Niet nakomen informatieverplichting

Voor wat betreft de gevolgen van het niet voldoen aan de informatieverplichting ex art. 47 AWR wordt in de vakliteratuur wel opgemerkt dat het op grond van het proportionaliteitsbeginsel goed verdedigbaar is dat de omkering alleen dat bestanddeel in de aanslag raakt, waarop de gevraagde informatie zag.¹⁰ Tijdens de parlementaire behandeling van het initiatief-wetvoorstel van Dezentjé-Hamming dat uiteindelijk tot de invoering van de informatiebeschikking ex art. 52a AWR heeft geleid, is ook nog expliciet aandacht besteed aan de mogelijkheid van een partiële omkering. De Raad van State stelde destijds voor dat na een onherroepelijke informatiebeschikking de omkering alleen zou moeten zien op de elementen waarop het verzoek betrekking heeft. De Raad formuleerde dat als volgt:¹¹

De Raad merkt op, dat in de gevallen waarin sprake is van een onherroepelijke informatiebeschikking, door de omschrijving van de verplichtingen die niet zijn nagekomen, vaststaat op welke inkomensbestanddelen de omkering van de bewijslast betrekking heeft. Het handhaven van de aanslag door de inspecteur tenzij de belastingplichtige overtuigend aantoonde in hoeverre de aanslag onjuist is, kan in deze gevallen daardoor beperkt worden tot de vermogensbestanddelen waarop de informatiebeschikking ziet. Door deze beperking kan het veel aangevoerde bezwaar tegen de vigerende regeling dat omkering van de bewijslast ook betrokken wordt op inkomensbestanddelen waarover geen inlichtingen zijn gevraagd of anderszins niet aan de verplichtingen is voldaan, worden ondervangen. De Raad adviseert de artikelen 25, derde lid, en 27e AWR in deze zin aan te passen.



Uit het antwoord daarop van de indiener(s) blijkt expliciet dat niets werd gevoeld voor partiële omkering. Het voorstel werd dan ook niet aangepast. Of dit standpunt thans nog steeds houdbaar is, kan zoals gezegd niet direct worden afgeleid uit voornoemd arrest uit 2012.

Omkering en verzwaring van de bewijslast en de informatiebeschikking

In de AWR is een hele reeks controlebevoegdheden ten dienste van de inspecteur opgenomen. Sinds 1 juli 2011 kan de inspecteur, wanneer niet of niet volledig wordt voldaan aan onder andere art. 47 AWR (inlichtingenverplichting) en art. 52 AWR (administratie- en bewaarverplichting), op basis van art. 52a AWR een voor bezwaar vatbare informatiebeschikking vaststellen. In deze beschikking stelt de inspecteur dat zijns inziens niet is voldaan aan zijn verzoek. Daarbij dient hij nauwkeurig te omschrijven wat van de betrokkene wordt verwacht en moet hij motiveren waarom het gevraagde relevant kan zijn voor de belastingheffing.¹² Voorts vraagt de inspecteur, aldus de parlementaire geschiedenis, in zijn informatiebeschikking nogmaals de verzochte informatie te verstrekken.¹³ Tegen de informatiebeschikking kunnen rechtsmiddelen worden aangewend. Als de inspecteur de (navorderings- of naheffings) aanslag waarop het informatieverzoek ziet, vaststelt voordat de beschikking onherroepelijk is geworden, vervalt de informatiebeschikking op grond van het derde lid van art. 52a AWR. Dit heeft dan tot gevolg dat de veronderstelde schending van de desbetreffende verplichting niet kan leiden tot de bewijsrechtelijke sanctie.

Wanneer verweer tegen de omkering en verzwaring van de bewijslast?

Zoals in de inleiding is opgemerkt, doet zich door de tweedeling de vraag voor of verweer tegen omkering reeds in de procedure tegen de informatiebeschikking moet worden gevoerd of pas in het geding tegen de aanslag naar voren moet worden gebracht. Uit de tweede nota van wijziging blijkt dat de wetgever meent dat de toepassing van deze processuele sanctie ook al in bezwaar tegen de informatiebeschikking kan worden aangevoerd.¹⁴

Degene aan wie de beschikking is gericht, heeft de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen deze beschikking. In die procedure kan de onrechtmatigheid worden ingeroepen van het opleggen van de verplichting. Ook kan de redelijkheid van de toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast in het concrete geval als bezwaargrond worden aangevoerd.

Opvallend is dat in de tot op heden gepubliceerde informatiebeschikkingsuitspraken niet inhoudelijk is beslist over de toepassing van de omkering. Wellicht is het ontbreken daarvan te wijten aan het feit dat door of namens de desbetreffende belanghebbenden deze bezwaar- en/of beroepsgrond niet is aangevoerd. Slechts in één informatiebeschikkingsprocedure is de omkering wel ter discussie gesteld. Hof Den Bosch oordeelde daarover als volgt:¹⁵

Voor zover belanghebbende stelt dat de Inspecteur met het vaststellen van de beschikking heeft gehandeld in strijd met het evenredigheidsbeginsel omdat

de relevantie van de ontbrekende informatie niet de sanctie van de omkering van de bewijslast rechtvaardigt, overweegt het Hof als volgt. Ingeval de Inspecteur een eventuele naheffingsaanslag of navorderingsaanslag op zal leggen met omkering van de bewijslast dient alsdan te worden beoordeeld of de Inspecteur heeft gehandeld in strijd met genoemd beginsel en of de Inspecteur met betrekking tot de omvang van de correctie(s) en de daaruit voortvloeiende aanslagen is gebleven binnen de grenzen der redelijkheid. Het staat belanghebbende vrij de haar ter zake toekomende rechtsmiddelen van bezwaar en (hoger)beroep aan te wenden. De grief wordt verworpen.

Op vergelijkbare wijze deed het hof de stelling van belanghebbende af dat de omkering in strijd zou zijn met het doeltreffendheidsbeginsel. Uit deze overwegingen blijkt dat het hof de beoordeling van de vraag of een rechtmatige informatiebeschikking dient te leiden tot deze bewijsrechtelijke sanctie, overlaat aan de rechter in de 'hoofdprocedure'. Dit is dus niet in overeenstemming met de wetsgeschiedenis.

Wel voorwaarde, maar geen verplichting

Voor de keuze van Hof Den Bosch – die in cassatie in stand is gebleven – om de beoordeling van de toepassing van de omkering over te laten aan de rechter die over de aanslag oordeelt, zijn goede argumenten te geven.¹⁶ Zo zal die rechter bijvoorbeeld (wel) inzicht hebben in de financiële belangen die met de schending gepaard gaan. Uit art. 25, lid 3 en art. 27e, lid 1 AWR kan worden afgeleid dat, 'wanneer sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking', de bewijslast wordt omgekeerd en verzwaard. Zeer wel kan worden verdedigd dat, anders dan deze wettekst doet vermoeden, de omkering niet 'automatisch' intreedt na het onherroepelijk worden van de informatiebeschikking. Een onherroepelijke informatiebeschikking is een noodzakelijke, maar niet altijd een voldoende voorwaarde.¹⁷ De indieners van het initiatiefwetsvoorstel omschreven dit destijds als volgt:¹⁸

Ook is van belang om te benadrukken dat, als een informatiebeschikking definitief vast is komen te staan, de omkering en verzwarende van de bewijslast niet per definitie intreedt. Een onherroepelijke informatiebeschikking betekent niets meer of minder dan dat niet is voldaan aan een informatieverzoek dat op dat moment legitiem was. Daaraan verbindt de wet op gelijke voet als nu de sanctie van omkering van de bewijslast. Daarop bestaan echter uitzonderingen, waaraan het voorstel niets afdoet. Zo vindt, in afwijking van de wet, de omkering van de bewijslast geen toepassing als de vragen die niet afdoende zijn beantwoord, zagen op een aftrekpost die toch een bewijslast had. Men kan daarbij bijvoorbeeld aan ziektekosten denken. Toepassing van de omkering van de bewijslast blijft ook achterwege als die zware sanctie disproportioneel zou zijn ten

opzichte van het heffingsbelang of zich anderszins niet met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zou verdragen.

Hieruit volgt dat, ondanks het feit dat sprake is van een onherroepelijke informatiebeschikking, zoals dat ook vóór 1 juli 2011 het geval was, wel degelijk nog argumenten in de procedure tegen de aanslag naar voren kunnen worden gebracht om de omkering te bestrijden. Dit kruis is dan dus niet verschoten.

Conclusie

Een belastingplichtige die wordt geconfronteerd met de omkering en verzwarende van de bewijslast, bevindt zich in een lastig parket. In deze bijdrage heb ik uiteengezet dat partiële werking van deze processuele sanctie door de Hoge Raad niet wordt toegestaan wanneer sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte. In geval van schending van de administratie- (en/of informatie) plicht is het pleit evenwel nog niet beslecht. Hof Amsterdam heeft in ieder geval inmiddels geoordeeld dat partiële omkering dan mogelijk is en het lijkt erop dat Financiën zich daar niet tegen verzet.

Voorts dient een belastingplichtige in geval van een onherroepelijke informatiebeschikking de handdoek niet in de ring te gooien. In een procedure tegen de aanslag kan worden betoogd dat de vaststaande informatiebeschikking vanwege de omstandigheden in kwestie toch niet kan leiden tot omkering en verzwarende van de bewijslast. <<<

Noten

- 1 Zie uitgebreid De Bleeck e.a., Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, p. 347-353.
- 2 O.a. HR 7 januari 1976, BNB 1976/42. Zie ook Kamerstukken II 4080, nr. 3, p. 17-18 waarin voor het eerst het onderscheid tussen blijken en aannemelijk maken wordt omschreven.
- 3 HR 14 november 1990, BNB 1992/127 en later HR 30 oktober 2009, BNB 2010/47.
- 4 Zie voor kritiek hierop mr. E.C.G. Okhuizen, Omkering van de bewijslast: knelpunten in de regeling en bij de toepassing van de sanctie (deel I), Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2013/04.
- 5 HR 3 februari 2006, BNB 2006/204 en /205.
- 6 Zie Kamerstukken II, 1988-1989, 21 287, nr. 3, p. 13 en 17.
- 7 Hof Amsterdam 16 februari 2012, NTFR2012-1090 met commentaar mr. M.H.W.N. Lammers.
- 8 HR 9 november 2012, NTFR 2012/2599 en V-N 2013/5.1.1.
- 9 In deze parallelle procedure was deze rechtsvraag overigens niet aan de orde, zie NTFR 2012-2639.
- 10 Zie het commentaar mr. M.H.W.N. Lammers bij Hof Amsterdam 16 februari 2012, NTFR 2012-1090.
- 11 Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 15, p. 2.
- 12 Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 10-II.
- 13 Handelingen II, 15 september 2010, p. 100-8075.
- 14 Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 10.
- 15 Hof Den Bosch 23 juli 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:3380.
- 16 HR 11 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:885.
- 17 E.B. Pechler, 'Rechtsbescherming tegen controlehandelingen', NTFRB 2011/15, p. 17-18.
- 18 Handelingen II, 15 september 2010, p. 100-8075.