31. Het arrest van 8 april 2022: opzet of grove schuld overtuigend aantonen als gevolg van convergentie in het bestuursrecht

MRS. A.B. VISSERS & J.M. SITSEN

Over beboeting en wie in dat licht wat dient te bewijzen dan wel te ontzenuwen is in de loop der jaren het nodige geschreven en de nodige jurisprudentie verschenen. En ineens wees de Hoge Raad op 8 april 2022 een nieuw arrest waarin – ambtshalve – de bewijskaders nog eens duidelijk worden uiteengezet en de bewijslast wordt verzwaard. Waar voorheen in de feitenrechtspraak werd geoordeeld dat de inspecteur de aanwezigheid van (voorwaardelijk) opzet of grove schuld 'aannemelijk' moest maken, is dat nu niet langer voldoende. De inspecteur zal dit bestanddeel van het beboetbare feit overtuigend moeten aantonen.

'Bij de beantwoording van de vraag of het bewijs met betrekking tot een bestanddeel van een beboetbaar feit, zoals in dit geval (voorwaardelijk) opzet, is geleverd, dienen de waarborgen in acht te worden genomen die de belanghebbende kan ontlenen aan artikel 6, lid 2, van het EVRM. Die waarborgen brengen onder meer mee dat de bewijslast op de inspecteur rust en dat de belanghebbende in geval van twijfel het voordeel van die twijfel moet worden gegund. Dit betekent 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. Deze maatstaf stemt overeen met de in fiscale wetgeving voorkomende formulering "doen blijken", die inhoudt dat de desbetreffende feiten en omstandigheden overtuigend moeten worden aangetoond.'

Opvallend is dat de Hoge Raad in dit arrest expliciet aansluiting zoekt bij de jurisprudentie van de andere hoogste bestuursrechters. Er wordt verwezen naar een uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, naar een arrest van de Centrale Raad van Beroep en naar een uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven. De Hoge Raad lijkt met deze ambtshalve cassatie ook het doel na te streven dat besloten lag in de oprichting van de Commissie rechtseenheid bestuursrecht[1], namelijk meer rechtseenheid binnen het bestuursrecht.

Over dit arrest is inmiddels alweer het nodige geschreven.[2] Met name het antwoord op de vraag of de inspecteur nog wel gebruik mag maken van bewijsvermoedens houdt de gemoederen bezig en zal moeten gaan blijken.[3]

In deze publicatie ligt de nadruk op de feitenrechtspraak na het betreffende arrest en zal worden bezien hoe met dit arrest door de lagere rechters wordt omgegaan. Voorafgaand daaraan zal kort worden stilgestaan bij de vraag wat deze verschuiving van 'aannemelijk maken' naar 'doen blijken' nu precies behelst.

Doen blijken of aannemelijk maken?

Het is niet altijd op het eerste gezicht duidelijk wat nu precies met een bepaalde term wordt bedoeld. De gemiddelde Nederlander zal geen gedetailleerde ideeën hebben over het onderscheid tussen aannemelijk maken en doen blijken. Bovendien kan ook de invulling die aan een bepaald begrip wordt gegeven in de loop der jaren veranderen. In de noot die werd geschreven bij een arrest uit 1971 is het volgende opgenomen:

'In het fiscale recht komt op het stuk van de bewijsvoering zowel de term 'blijken' als de term 'aannemelijk maken (zijn)' voor. In enkele arresten, gewezen in de jaren 1950 en 1951 (B. 8849 en B. 9093) besliste de HR dat in het alge-

1 Mede in dat kader is de Commissie rechtseenheid bestuursrecht opgericht, waarin alle vier hoogste bestuursrechters zijn vertegenwoordigd. Het doel van de commissie is het bevorderen van de rechtseenheid op het gebied van het bestuursrecht. Zij publiceren elk jaar een jaarrapport dat te raadplegen is via www.hogeraad.nl/over-ons/publicaties/commissie/.

2 Zie bijvoorbeeld D.J.E. de Kruif & A.B. Vissers, 'Convinced before convicted' - Overtuigend aantonen bij een vergrijpboete Annotatie bij Hoge Raad 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526 en ook A.B. Vissers, 'Beyond reasonable doubt!', *On the Spot*, 3 mei 2022 (debontadvocaten.nl/spot-on/beyond-reasonable-doubt/) en ook S. de Jong, 'Verhoogde bewijslast voor vergrijpboetes', *Het Register*, 2022/4 (p. 47).

3 G.J.M.E. de Bont in de jubileumbundel ter ere van het 150-jarig bestaan van het *Weekblad Fiscaal Recht* 'Verschuivende machtsverhoudingen in de fiscaliteit', 2022 versus F.J.P.M. Haas in zijn annotatie bij *BNB* 2022/68.

meen aan deze termen een gelijke betekenis moet worden toegekend.'[4]

Hiervan lijkt afstand te zijn genomen bij de invoering van de AWR. In de memorie van toelichting bij het wetsontwerp dat heeft geleid tot de AWR is overwogen dat '(doen) blijken' zal worden gebezigd in de gevallen waarin volledig bewijs, met toepassing van de voor het fiscale recht geldende vrije bewijsleer, wordt verlangd en 'aannemelijk maken' voor een zwakkere vorm van bewijs.[5]

Koopman overweegt onder verwijzing naar een artikel van Van der Ouderaa[6], het volgende over deze begrippen:

'Wil de juistheid van een stelling overtuigend zijn aangetoond, en derhalve ook gebleken zijn, dan is vereist dat de juistheid ervan redelijkerwijs niet in twijfel getrokken kan worden – de juistheid ervan moet, met andere woorden, 'beyond reasonable doubt' zijn komen vast te staan – terwijl omtrent de juistheid van een stelling die aannemelijk is geworden zeer wel ruimte voor twijfel over is.'[7]

Hieruit zou dus kunnen worden afgeleid dat de rechter voorheen een boete in stand kon laten wanneer hij nog enige twijfel had over de aanwezigheid van opzet, maar wel vond dat het opzet 'aannemelijk' was geworden. In uitspraken van feitenrechters werd veelvuldig de formule gebruikt '*Op de Inspecteur rust de last te stellen en, indien nodig, aannemelijk te maken dat sprake is van opzet.*'[8] Na 8 april 2022 mag een rechter in geval van twijfel de boete niet meer in stand laten.

Feitenrechtspraak

Een mooi voorbeeld van de uitwerking van dit arrest is de uitspraak van rechtbank Gelderland van 6 mei 2022.[9] In die zaak bleek de partner van belanghebbende over buitenlandse bankrekeningen te beschikken terwijl die niet in de aangiften waren opgenomen. Belanghebbende en haar echtgenoot kwalificeerden over een aantal jaar als fiscaal partner. Als gevolg daarvan worden ook navorderingsaanslagen met vergrijpboetes opgelegd aan belanghebbende. De inspecteur voert aan dat minst genomen sprake is van voorwaardelijk opzet omdat het betreffende vermogen niet is opgenomen in de belastingaangiften terwijl er op het aangiftebiljet uitdrukkelijk vragen staan over buitenlands vermogen en het algemeen bekend is dat ook buitenlands vermogen moet worden aangegeven.

Namens belanghebbende is – zo blijkt uit de uitspraak – aangevoerd dat zij niet hoefde te weten dat haar partner vermogen aanhield in het buitenland.

> Namens belanghebbende is aangevoerd dat zij niet hoefde te weten dat haar partner vermogen aanhield in het buitenland

Die formulering laat ruimte voor de vraag of belanghebbende het nu daadwerkelijk wist of niet. De uitspraak vertelt niet of belanghebbende ook uitdrukkelijk heeft aangegeven dat zij niet van het bestaan van het vermogen op de hoogte was. Alhoewel dit enigszins in het midden wordt gelaten, is het oordeel van de rechtbank over de aanwezigheid van opzet niet minder expliciet:

'In de aangiftebiljetten en de digitale aangiften wordt ook uitdrukkelijk gevraagd naar buitenlands vermogen van de belastingplichtige, eiseres dus, en haar partner. De rechtbank stelt vast dat eiseres die rubrieken niet heeft ingevuld bij het doen van aangifte. Eiseres heeft niet toegelicht waarom zij dat niet heeft gedaan. Daar staat echter tegenover dat verweerder de bewijslast draagt ter zake van de feiten en omstandigheden die de conclusie rechtvaardigen dat sprake is van (voorwaardelijk) opzet. Verweerder heeft geen feiten gesteld, laat staan doen blijken, waaruit buiten redelijke twijfel volgt dat eiseres – zelfs maar bij benadering – op de hoogte was van de omvang van het buitenlandse vermogen van de partner. Zelfs als de rechtbank zou oordelen dat aannemelijk is dat eiseres op de hoogte was van het bestaan van buitenlands vermogen, volgt uit de jurisprudentie van de Hoge Raad dat dit niet voldoende is, omdat de desbetreffende feiten en omstandigheden overtuigend moeten worden aangetoond. Verweerder heeft hiervoor onvoldoende gesteld.'

De rechtbank toetst dus uitdrukkelijk aan de nieuwe maatstaf. Of de rechtbank op basis van de oude maatstaf – aannemelijk maken – wel tot beboeting zou zijn overgegaan, wordt in het midden gelaten. Het is niet ondenkbaar dat een rechter – wanneer niet expliciet zou zijn aangegeven dat belanghebbende niet van het bestaan van het buitenlandse vermogen op de hoogte was – zou hebben geoordeeld dat opzet aannemelijk zou zijn en dus vóór het arrest van 8 april 2022 de boete in stand zou hebben gelaten.

Nog een interessant voorbeeld kan worden gevonden in een uitspraak van de rechtbank Noord-Nederland van 22 juni 2022.[10] Het gaat in deze zaak om onjuiste aangiften omzetbelasting vanwege het ten onrechte toepassen van de

4 HR 27 januari 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX6839, *BNB* 1971/55.

5 *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, nr. 3, p. 17/18.

6 E.A.G. van der Ouderaa heeft het in zijn artikel: 'Enige opmerkingen inzake de "omkering van de bewijslast"', 1994/6104, p. 752, over verklaringen. Hij stelt dat voor aannemelijk maken voldoende is dat één verklaring het meest voor de hand ligt, zonder dat andere verklaringen geheel zijn uit te sluiten, terwijl voor blijken noodzakelijk is dat de te bewijzen verklaring de enig mogelijke is.

7 R.J. Koopman, 'Bewijslast in belastingzaken', *Fiscale Monografieën* nr. 78, p. 58.

8 Hof Den Bosch 18 mei 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2196.

9 Rb. Gelderland 6 mei 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:2290.

10 Rb. Noord-Nederland 22 juni 2022, ECLI:NL:RBNNE:2022:2134.

margeregeling. Voorwaarde voor toepassing van de margeregeling is dat voor de ingekochte auto's een inkoopverklaring aanwezig dient te zijn. Ter discussie stond het toepassen van de margeregeling voor vier auto's. Ten aanzien van de boetes die zijn opgelegd vanwege het ten onrechte toepassen van de margeregeling overweegt de rechtbank dat voor drie van de vier auto's buiten redelijke twijfel is aangetoond dat sprake is van grove schuld. Daarbij overweegt de rechtbank dat de slordigheid en nalatigheid zo ernstig zijn dat deze wat betreft laakbaarheid aan opzet grenzen. De margeregeling is binnen de autobranche een bekend fenomeen. Uit de omstandigheid dat belanghebbende deze regeling boekhoudkundig ook toepaste, leidt de rechtbank af dat zij daarvan ook op de hoogte was. Belanghebbende had zich er volgens de rechtbank van moeten verzekeren dat zij aan de duidelijke voorwaarden voor deze gunstige regeling voldeed voordat zij er een beroep op deed. Ten aanzien van de vierde auto is er echter blijkens de uitspraak enige twijfel mogelijk ten aanzien van de vraag of belanghebbende aan de voorwaarden voldeed. De rechtbank overweegt dan ook:

'De rechtbank is van oordeel dat eiseres voor deze auto weliswaar niet over een inkoopverklaring beschikt die aan de vereisten voldoet om de margeregeling toe te passen, maar dat daarover nog wel enige twijfel bestond, omdat het erop lijkt dat op de inkoopverklaring mededelingen zijn gedaan met betrekking tot de omzetbelastingpositie van de leverancier (zie onder "Kaufpreis"). Nu verweerder de boete heeft opgelegd met als verwijt het ten onrechte toepassen van de margeregeling en dit volgens het arrest van de Hoge Raad van 8 april 2022 alleen kan worden aangenomen als de daarvoor vereiste feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan, is de rechtbank van oordeel dat verweerder op dit punt niet is geslaagd in zijn bewijslast. De boete kan in zoverre niet in stand blijven.'

In deze zaak lijkt het nieuwe toetsingskader uitkomst te bieden. Bij de maatstaf 'aannemelijk maken' bestond er immers ruimte om ook ingeval van enige twijfel de boetes te handhaven. Na de invoering van het criterium 'doen blijken' is die ruimte er niet meer hetgeen de rechtbank hier brengt tot het vernietigen van de boete.

Er zijn uiteraard ook scenario's denkbaar waarin het bewijs ook voldoet aan de 'overtuigend aantonen bewijslat' wanneer het eerder voldeed aan de 'aannemelijk maken bewijs-lat'. In twee zaken waarin de betrokkenen reeds strafrechtelijk waren veroordeeld voor (de handel in) verdovende middelen respectievelijk de exploitatie van een hennepkwekerij, hadden de hoven weinig woorden nodig voor het bekrachtigen van de uitspraken van de rechtbank met als toevoeging dat ook aan de verzwaarde bewijs-lat was voldaan. Hof 's-Hertogenbosch oordeelde:

'Het hof maakt de beslissing van de rechtbank over de boetebeschikkingen en de gronden waarop deze beslissing is gebaseerd (…) tot de zijne, met dien verstande dat het hof hier naar aanleiding van het recente arrest Hoge Raad 8 april 2022 aan toevoegt dat de inspecteur naar het oordeel van het hof op de door de rechtbank (…) genoemde gronden heeft doen blijken dat het aan voorwaardelijk opzet van belanghebbende is te wijten dat hij het beboetbare feit uit artikel 67d, lid 1, AWR heeft begaan.'[11]

Oftewel, het kan zo zijn dat hetzelfde bewijs ook voldoet aan de zwaardere bewijseis. In die lijn – maar nog eenvoudiger – oordeelde ook gerechtshof Amsterdam:

'Het Hof overweegt dat de rechtbank op goede gronden de juiste beslissingen heeft genomen. Het Hof neemt de overwegingen van de rechtbank zoals hiervóór opgenomen over en maakt ze tot de zijne – onder aanvulling en verbetering van de gronden voor wat betreft de vergrijpboete voor 2014 naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 8 april 2022 (ECLI:NL:HR:2022:526).'[12]

In een zaak waarin het ging over een medeplegersboete die was opgelegd aan een belastingadviseur vanwege een zogeheten Malta-structuur was de vraag aan de orde of de feitelijke leiding van de vennootschappen op Malta niet eigenlijk in Nederland was gelegen ten gevolge waarvan de vennootschappen in Nederland belastingplichtig zouden zijn. De betrokken adviseur werd verweten dat niet was verzocht om uitreiking van aangiftebiljetten vennootschapsbelasting. De rechtbank oordeelde eerder in een uitgebreid gemotiveerde uitspraak dat sprake was van een pleitbaar standpunt waardoor niet kon worden gezegd dat sprake was van opzet of grove schuld. Het hof heeft aanzienlijk minder overwegingen nodig en oordeelt – in een mondelinge uitspraak – dat de inspecteur niet aan de zwaardere bewijslast voor opzet of grove schuld voldoet:

'Naar het oordeel van het Hof heeft de inspecteur met hetgeen hij heeft aangevoerd niet op overtuigende wijze aangetoond dat zich in dezen feiten en omstandigheden hebben voorgedaan die de conclusie rechtvaardigen dat belanghebbende willens en wetens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat aanvankelijk te weinig belasting zou worden geheven. Het Hof acht niet bewezen dat belanghebbende zich ervan bewust is geweest dat door een gebrek aan substance de vennootschappen, naar de maatstaf van artikel 4 lid 1 AWR, en met inachtneming van artikel 4 van het belastingverdrag met Malta, niet op Malta maar in Nederland waren gevestigd. Het Hof acht veeleer aannemelijk dat indien belanghebbende zich dit wel had gerealiseerd zij de overige betrokkenen erop had gewezen dat de vereiste substance in het gedrang kwam en anders moest worden gehandeld.'[13]

11 Hof 's-Hertogenbosch 8 juni 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1826.
12 Hof Amsterdam 14 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1789.
13 Hof Amsterdam 14 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1816.

Wat overigens opmerkelijk is aan de uitspraak van het hof is dat er – ten overvloede? – wordt overwogen dat het nalaten van belanghebbende wel verwijtbaar was.

'Van haar had een meer adequaat optreden mogen worden verwacht. Die verwijtbaarheid, het niet ingrijpen of zich distantiëren waar dit van haar had mogen worden verwacht, is echter niet dermate ernstig dat het in laakbaarheid aan opzet grenst. Van grove schuld is derhalve evenmin sprake.'

Belanghebbende zou hebben nagelaten in te grijpen of zich te distantiëren. Die overweging verhoudt zich echter bijzonder slecht met de overweging van het hof dat de adviseur zich niet bewust zou zijn geweest van een gebrek aan *substance*. Onder die omstandigheden is het toch moeilijk voorstelbaar dat het de adviseur wel kan worden verweten dat zij zich niet zou hebben gedistantieerd. Waarom het hof überhaupt meent te moeten opmerken dat er wel sprake is van enige verwijtbaarheid ontgaat ons ook. Het lijkt hier meer te gaan over een moraliteitsoordeel, waarvan de vraag kan worden gesteld of dit thuishoort in een sanctieprocedure. Of een en ander de toets van cassatie kan doorstaan, zal de toekomst uitwijzen. In ieder geval heeft het hof ten aanzien van de bewijs-lat voor opzet en grove schuld het juiste (nieuwe) criterium aangehouden, daar zal de uitspraak dus niet op sneuvelen.

In een uitspraak van rechtbank Noord-Holland had eiseres facturen ontvangen voor ingeleend personeel, terwijl er aanwijzingen waren dat zij niet daadwerkelijk personeel zou hebben ingeleend.[14] De op de betreffende facturen vermelde omzetbelasting werd wel als voorbelasting in aanmerking genomen in de aangiften omzetbelasting. Er wordt geoordeeld dat de naheffingsaanslagen in stand moeten blijven omdat eiseres niet aannemelijk heeft gemaakt dat zij voldoet aan de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting. De vraag kwam op of dit oordeel volstaat voor de gevolgtrekking dat belasting die op aangifte moest worden voldaan (gedeeltelijk) niet is betaald als bedoeld in art. 67f lid 1 AWR en dat dus de in dat verband opgelegde boete in stand kon blijven.

De rechtbank overweegt dat het alternatief zou zijn dat die conclusie slechts kan worden getrokken op basis van de door de Hoge Raad uit art. 6 lid 2 EVRM afgeleide bewijslastverdeling en bewijsmaatstaf. In dat geval – zo vervolgt de rechtbank – zou voor handhaving van de boete nodig zijn dat de inspecteur overtuigend aantoont dat de aangifte van eiseres wat betreft de hoogte van de verschuldigde belasting onjuist was. De rechtbank oordeelt dat dat laatste niet het geval is. In art. 67f AWR is bepaald dat het aan 'opzet of grove schuld te wijten moet zijn dat de belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet is afgedragen of betaald'. Omdat de hoogte van de verschuldigde belasting als zodanig niet een bestanddeel is van het beboetbare feit behoeft de inspecteur volgens de rechtbank in dit verband dus niet te bewijzen dat het bedrag van de belasting waarop het vergrijp betrekking heeft juist is vastgesteld. De rechtbank overweegt dat slechts nog dient te worden beoordeeld of en, zo ja, in hoeverre de belastingplichtige de voorbelasting in aftrek heeft gebracht met het opzet – al dan niet in voorwaardelijke zin – om te ontkomen aan de betaling van de verschuldigde belasting.

Deze overwegingen raken aan een fundamentelere discussie over opzet en grove schuld en het bereik dat de begrippen in een concreet geval hebben.

Deze overwegingen raken aan een fundamentelere discussie over opzet en grove schuld en het bereik dat deze begrippen hebben

In beginsel heeft het opzet betrekking op de bestanddelen die daarna in de wettelijke bepaling zijn opgenomen. In dit geval moet het opzet dus gericht zijn op het feit 'dat de belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet is afgedragen of betaald'. De vraag die kan worden gesteld is of uit de woorden 'welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen' niet reeds voortvloeit dat wel degelijk overtuigend moet worden aangetoond dat er te weinig is afgedragen of betaald. In zoverre is de hoogte van het aangegeven en af te dragen bedrag dus wel relevant. Dit veronderstelt immers dat er een ander bedrag op aangifte 'had moeten worden voldaan' dan het bedrag dat de betrokkene heeft aangegeven. De rechtbank oordeelt in casu dat het opzet gericht moet zijn op het ontkomen van betaling 'van de verschuldigde belasting'. De betrokkene zal dus feitelijk wel degelijk bewustheid moeten hebben gehad ten aanzien van het opnemen, althans afdragen, van een onjuist bedrag. Dat opzet zal de inspecteur moeten doen blijken.

Vervolgens oordeelt de rechtbank dat '*eiseres een handeling [heeft] verricht die naar haar uiterlijke verschijningsvorm kan worden aangemerkt als zozeer gericht op het niet voldoen van de verschuldigde omzetbelasting dat het, behoudens aanwijzingen voor het tegendeel, niet anders kan zijn geweest dan dat eiseres door zo te handelen bewust de aanmerkelijke kans op het niet voldoen van de verschuldigde omzetbelasting heeft aanvaard. Van aanwijzingen voor het tegendeel is de rechtbank niet gebleken*'.

Of dit oordeel juist is, kan eveneens worden betwijfeld. De inspecteur dient het bestanddeel opzet (of grove schuld) immers overtuigend aan te tonen. In zijn arrest van 4 februari 2022 overwoog de Hoge Raad dat de enkele vaststelling dat de belastingplichtige de onjuistheid van de aangifte 'had moeten weten', niet meebrengt dat hem de voor opzet vereiste bewustheid met betrekking tot die onjuistheid kan

14 Rb. Noord-Holland 2 juni 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:5490.

worden verweten.[15] Ook in het arrest van 8 april 2022 is overwogen:

'De vaststelling wat de aangifteplichtige omtrent de juistheid van zijn aangifte had behoren te weten, is echter niet voldoende om te oordelen dat hij met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld. Daarvoor moet vaststaan (i) dat hij wetenschap had van de aanmerkelijke kans dat te weinig belasting zou worden geheven, en (ii) dat hij deze kans bovendien bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen).'

Met dit oordeel in het achterhoofd zou hetgeen de rechtbank overweegt, dat het niet anders kan dan dat de belastingplichtige bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard, in hoger beroep of later in cassatie weleens kunnen sneuvelen.

Hoe de bewijslast wordt verdeeld, hangt ook af van het materiële verwijt ten gevolge waarvan er te weinig belasting is afgedragen. Als de belastingplichtige de bewijslast draagt (bijvoorbeeld ten aanzien van in aftrek gebrachte omzetbelasting) en een en ander niet aannemelijk weet te maken en er dús een onjuiste aangifte is gedaan, dient de inspecteur echter nog steeds overtuigend aan te tonen dat dat opzettelijk of grofschuldig is gebeurd.
Logischer dan het oordeel van de rechtbank hiervoor is de uitspraak van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden waarin werd geoordeeld over een (on)juiste loonadministratie.[16] De lonen zijn soms geadministreerd op naam van anderen dan de desbetreffende werknemers en soms werd ook aan die anderen betaald. Belanghebbende stelt dat hij de fouten weliswaar erkent, maar dat het totaal verantwoorde aantal uren en het totaal verantwoorden loon wel juist is. Er wordt geoordeeld:

'Ook als de stelling van belanghebbende juist zou zijn, klopt de loonadministratie niet en ook heeft belanghebbende in dat geval ten onrechte nagelaten het anoniementarief toe te passen. Naar het oordeel van het Hof is daarmee gebleken dat belanghebbende te weinig belasting/premie op aangifte heeft afgedragen. Door in de loonadministratie lonen te administreren op naam van anderen dan de desbetreffende werknemers heeft belanghebbende – zo al niet opzettelijk – met in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid veroorzaakt dat te weinig belasting/premie is afgedragen. Daarmee is naar het oordeel van het Hof gebleken dat de te lage afdracht wegens het niet toepassen van het anoniementarief (ten minste) aan de grove schuld van belanghebbende is te wijten.'

Er is gebleken dat sprake is van grove schuld. En dat (of opzet) is wat de rechter na het arrest van 8 april 2022 dient vast te stellen.

In een andere uitspraak van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden was slechts een mailbericht van de adviseur aan de vennoten van de belanghebbende voldoende voor het oordeel dat sprake was van opzet. Het ging om een uitgebreid mailbericht waarvan de belanghebbende niet betwistte dat die was ontvangen.[17] Daarin was onder andere vermeld dat er op basis van de (concept)jaargegevens over de boekjaren 2014 en 2015 was gebleken dat stelselmatig te lage aangiften omzetbelasting waren gedaan. Ook was vermeld dat de omzetbelastingschuld per eind 2015 hoger was dan € 200.000 op basis van de aan de adviseur ter beschikking gestelde gegevens. Het hof overweegt dan:

'Uit de mail van 28 maart 2017 volgt, dat eind 2015 meer dan € 200.000 omzetbelasting verschuldigd is, zodat in ieder geval dit substantiële bedrag aangegeven had kunnen worden. De Inspecteur heeft daarom met zijn verwijzing naar de mail van 28 maart 2017 overtuigend aangetoond, dat belanghebbende wist dat zij eerder een onjuiste of onvolledige belastingaangifte had gedaan en dat zij niet uit eigen beweging alsnog juiste en volledige informatie aan de inspecteur heeft verschaft. Daarmee heeft zij willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaard dat te weinig belasting zou worden geheven.'

De wetenschap kon door het hebben ontvangen van de e-mail van de adviseur niet worden ontkend. Een enkel mailbericht vormt in dit geval dus het overtuigende bewijs dat de inspecteur moest leveren.

Conclusie

Het arrest van 8 april 2022 is 'geland' en wordt door de feitenrechters inmiddels toegepast bij het beoordelen van de houdbaarheid van een opgelegde boete. Dat brengt interessante overwegingen met zich op basis waarvan wel geconcludeerd kan worden dat de bewijslast is verzwaard en de inspecteur dus over het algemeen met meer moet komen dan voorheen. Het oordeel van het verwijzingshof dat zich over de vraag of de inspecteur in de casus uit het arrest van 8 april 2022 het opzet overtuigend heeft aangetoond, wachten wij overigens nog af.

Er dient in ieder geval – net als in het strafrecht – sprake te zijn van overtuigend bewijs dat iemand boetewaardig heeft gehandeld. Is dat er niet of is er sprake van twijfel, dan wordt door de boete een streep gezet.

Dit artikel is afgesloten op 13 september 2022.

Over de auteurs

Mr. A.B. (Annabel) Vissers en mr. J.M. (Jojanneke) Sitsen
Beiden werkzaam als advocaat bij De Bont Advocaten te Amsterdam (debontadvocaten.nl).

15 HR 4 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:124.
16 Hof Arnhem-Leeuwarden 17 mei 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:4053.
17 Hof Arnhem-Leeuwarden 12 juli 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:5898.