



Welkom




1

Bijeenkomst dinsdag 14 maart 2023
RB Studiekring Rotterdam

Bewijslast bij vereiste aangifte en vergrijpboetes


REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■
Mr. Pieter W. Kok
020-4534548



2

Te behandelen onderwerpen

1. Gradaties bewijslast
2. Bewijslast bij niet doen vereiste aangifte
3. Bewijslast van opzet en grove schuld
4. Onderscheid wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal
5. Welke gegevens en informatie mag de Inspecteur gebruiken om een vergrijpboete op te leggen na een suppletieaangifte OB



3

Gradaties bewijslast



4

Zwaarte bewijslast

- ▶ Volgens de wetsgeschiedenis kent het fiscale recht voor het leveren van bewijs slechts twee gradaties:
 - ▶ A. Aannemelijk maken
 - ▶ B. Blijken
- ▶ De wetgever zorgt soms voor verwarring en gebruikt dan termen als “aantonen” en “doen blijken”



5

Aannemelijk maken

- ▶ Uitgangspunt is dat we in het fiscale recht uitgaan van aannemelijk maken.
- ▶ Aannemelijk maken is geen volledig bewijs, maar een lichtere vorm van bewijs
- ▶ Bij “aannemelijk maken” gaat het erom dat de rechter ervan overtuigd moet worden dat het zeer waarschijnlijk is dat de feiten zijn zoals door die partij gesteld.
- ▶ Niet elke twijfel over de waarschijnlijkheid van de feiten hoeft uitgesloten zijn
- ▶ Aantonen = aannemelijk maken.



6

Zware bewijslast: Blijken

- ▶ Indien sprake is van “blijken” is volledig bewijs vereist, uiteraard met inachtneming van de vrije bewijsleer
- ▶ Blijken = doen blijken = overtuigend aantonen
- ▶ Slechts als de wettekst/jurisprudentie anders bepaalt is de zware bewijslast van blijken (=overtuigend aantonen = doen blijken) van toepassing.



7

- ▶ (Bewijslast) vereiste aangifte



8

Verschijningsvormen vereiste aangifte

1. Formele gebreken
2. Materiele gebreken



9

Formele gebreken die leiden tot niet doen vereiste aangifte

1. Niet indienen aangifte
2. Ongetekend retourneren
3. Niet alle vragen zijn ingevuld



10

Niet aankruisen “bijkomende vraag” in het aangiftebiljet

- ▶ Kan niet beantwoorden van een bijkomende vraag leiden tot het niet doen van de vereiste aangifte?
- ▶ Bijkomende vraag: een vraag die geen gevolg heeft voor de omvang van het aan te geven inkomen in het onderwerpelijke jaar.
- ▶ Het gaat bij “bijkomende vragen” dus om het vergaren van informatie!



11

Niet aankruisen “Trustvraag”

- ▶ HR 27-05-2022, ECLI:NL:HR:2022:767:
- ▶ Casus: Leidt niet aankruisen van de “trustvraag” in het aangiftebiljet inkomstenbelasting (=bijkomende vraag) tot conclusie dat de vereiste aangifte niet is gedaan?
- ▶ HR: ja!
- ▶ Dit kan dus leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast tenzij het niet beantwoorden van onvoldoende gewicht is om die zware sanctie te rechtvaardigen!



12

Materiele gebreken

- ▶ Er zijn onvoldoende gegevens verstrekt om het inkomen te bepalen
- ▶ Eén of meer inkomensbestanddelen zijn niet opgenomen en de niet aangegeven inkomsten zijn zowel absoluut als relatief van meer dan geringe betekenis



13

De arresten van de Hoge Raad van 30 oktober 2009 (BNB 2010/47 tot en met 49)
ECLI:NL:HR:2009:BH1083
ECLI:NL:HR:2009:BK 1521
ECLI:NL:HR:2009: BK1488



14

Wanneer is sprake van materiele gebreken

1. De onjuistheden moet absoluut en relatief van meer dan geringe betekenis zijn.
2. Normale regels van stelplicht en bewijslast
3. Belastingplichtige moet zich ten tijde van het doen van aangifte bewust zijn van de onjuistheden (objectieve bewustheid)



15

Wanneer is sprake van materiele gebreken -2-

- ▶ Geen omkering en verzwaring van de bewijslast bij pleitbaar standpunt
- ▶ Ook ten onrechte geclaimde aftrekposten kunnen er toe leiden dat vereiste aangifte niet is gedaan.



16

Absoluut en relatief criterium bij niet doen van de vereiste aangifte

- ▶ HR 24 april 2015, BNB 2015/176
- ▶ 19% verschil is relatief aanzienlijk.
- ▶ € 2.101 is absoluut aanzienlijk (in dat specifieke geval)



17

Bewustheidsvereiste

- ▶ HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526
- ▶ 'zich ervan bewust moest zijn' niet hetzelfde betekenen als 'weten' maar betekent 'had behoren te weten'
- ▶ Bewustheid bij vereiste aangifte is dus niet hetzelfde als bewustheid bij (voorwaardelijk) opzet!



18

Consequentie niet doen van de vereiste aangifte

- ▶ Consequentie: Omkering en verzwaring van de bewijslast
- ▶ Inspecteur mag het inkomen naar redelijkheid schatten. Daarbij moet de inspecteur op basis van feiten en omstandigheden aanknopingspunten verschaffen waaruit blijkt dat zijn berekening niet onredelijk is. Zie HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018: 1311.
- ▶ Er mag geen sprake zijn van willekeur!



19

Bewijslast van opzet en grove schuld



20

Aankondiging vergrijpboete

- ▶ Artikel 6 EVRM: Zodra sprake is van een criminal charge dient de boete onverwijld en in bijzonderheden te worden medegedeeld
- ▶ Mededelingsplicht (art 5:48 Awb juncto paragraaf 11 BBBB)
- ▶ Recht op inzage boetedossier (art 5:49 Awb)
- ▶ Zienswijze kenbaar maken (art 5:50 Awb)



21

Zienswijze kenbaar maken

- ▶ Inspecteur moet redelijke termijn geven om zienswijze tegen aangekondigde vergrijpboete kenbaar te maken
- ▶ Hof Den Haag 23 december 2015: Boete moet worden gematigd indien geen redelijke termijn wordt gegeven.
- ▶ Echter.....HR 30 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1175 Hof Den Haag heeft onjuiste maatstaf aangelegd: Alleen indien belanghebbende nadeel heeft geleden door de korte termijn zal de boete moeten worden verminderd



22

Bewijslast bij bestuurlijke boetes

- ▶ Sinds 8 april 2022 is bewijslast van de Inspecteur van boetes aanzienlijk verzwaard
- ▶ Aannemelijk maken is niet (meer) voldoende
- ▶ Inspecteur moet feiten en omstandigheden overtuigend aantonen (=doen blijken)



23

Hof gaat in de fout bij bewijslast bij bestuurlijke boetes

- ▶ Hof Den Bosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2352
- ▶ r.o. 4.13: "Het Hof stelt voorop dat de boetebeschikking gebaseerd is op artikel 67e, lid 1, van de AWR, waarbij het aan (voorwaardelijk) opzet van belanghebbende wordt geweten dat de aanslag Vpb (..) tot een te laag bedrag is opgelegd. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur, (...), *aannemelijk gemaakt* dat op het moment van het doen van de aangifte sprake was van voorwaardelijk opzet gericht op het doen van onjuiste aangifte."



24

Bewijslast bij bestuurlijke boete HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526

- ▶ A. De waarborgen dienen in acht te worden genomen die de belanghebbende kan ontlene aan artikel 6, lid 2, van het EVRM
- ▶ B. Die waarborgen brengen onder meer mee dat de bewijslast op de inspecteur rust en dat de belastingplichtige in geval van twijfel het voordeel van die twijfel moet worden gegund
- ▶ C. 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
- ▶ D. 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. HR verwijst naar HR 26 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2766, rechtsoverweging 3.3.



25

Bewijslast boete na arrest HR 8 april 2022

- ▶ De bewijslast dat het beboetbaar feit is begaan rust op de inspecteur
- ▶ De bewijslast heeft betrekking op alle bestanddelen van het beboetbare feit
- ▶ Bij een vergrijpboete heeft de bewijslast ook betrekking op de feiten en omstandigheden die het oordeel rechtvaardigen dat de belanghebbende met opzet c.q. grove schuld heeft gehandeld.
- ▶ Ook zware bewijslast voor de boetegrondslag?



26

HR 3 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:97

- ▶ Casus: belanghebbende maakte gebruik van een constructie met buitenlandse rechtspersonen en beschikte over bankrekening in Luxemburg.
- ▶ Hof 15 februari 2022: *Opzet was aannemelijk* Hof stelt dat aannemelijk is geworden dat bel.pl. aanzienlijke bedragen aan inkomsten heeft genoten en achtte het ongeloofwaardig dat hij niet heeft geweten dat de door hem ontvangen bedragen op enigerlei wijze in de belastingheffing moesten worden betrokken.
- ▶ Belanghebbende in cassatie
- ▶ AG: aannemelijk maken is niet voldoende voor het bewijs van boetes en adviseert de HR om zaak te verwijzen.



27

HR 3 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:97 vervolg

- ▶ HR gaat in op de conclusie van de A-G en gaat expliciet "in discussie" met zijn A-G
- ▶ HR herhaalt de rechtsregel van 8 april 2022 maar voegt daar onder verwijzing van een uitspraak van zijn strafkamer aan toe: "Voor de beantwoording van de vraag of (voorwaardelijk) opzet aanwezig is, is mede van belang dat bepaalde gedragingen *naar hun uiterlijke verschijningsvorm* (cursivering:PK) kunnen worden aangemerkt als zozeer gericht op een bepaald gevolg dat het - behoudens contra-indicaties - niet anders kan zijn dan dat de betrokkene dat gevolg heeft gewild of althans de aanmerkelijke kans op het desbetreffende gevolg bewust heeft aanvaard."



28

HR 3 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:97 vervolg -2-

- ▶ HR: de zware bewijslast (overtuigend aantonen) geldt ook de vraag of belanghebbende inkomsten heeft genoten die niet in de aangifte zijn vermeld met als gevolg dat de aanslag tot een te laag bedrag is opgelegd!
- ▶ Vraag: Geldt de zware bewijslast dus ook voor de boetegrondslag? Ofwel: Is de "hoogte van het inkomen" daadwerkelijk een bestanddeel van een boete en moet de inspecteur de heffingsgrondslag dan ook overtuigend aantonen?



29

▶ **Nemo tenetur en het onderscheid tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal**



30

Nemo-tenetur

- ▶ Zwijgrecht: het meest absolute recht dat we kennen in het strafrecht
- ▶ Niemand kan gedwongen worden om bewijs tegen zichzelf te leveren
- ▶ Het nemo tenetur beginsel van toepassing is op het moment dat de Belastingdienst een vermoeden heeft dat er bijvoorbeeld opzettelijk een onjuiste aangifte is ingediend.
- ▶ Het nemo-teneturbeginsel laat onverlet dat de inspecteur bevoegd is alle gegevens die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing op te vragen.



31

Nemo-tenetur -2-

- ▶ Wanneer kan een beroep op het nemo-teneturbeginsel worden gedaan?
- ▶ 1. Er moet een bepaalde vorm van dwang zijn uitgeoefend om de verklaringen of materiaal te verkrijgen
- ▶ 2. Er moet sprake zijn van een criminal charge (de mogelijkheid moet bestaan dat het verstrekken van het gevraagde materiaal leidt tot bestraffing).



32

Nemo-tenetur -3-

- ▶ Als aan die voorwaarden voor een beroep op het nemo-tenetur beginsel is voldaan, moet worden beoordeeld of het gebruik van bewijs dat onder druk is verkregen onder de bescherming van artikel 6 EVRM valt.



33

Wils(on)afhankelijk materiaal

- ▶ Onderscheid:
 - ▶ A. Wilsafhankelijk materiaal
 - ▶ B. Wilsonafhankelijk materiaal
- ▶ Onderscheid is van belang voor de vraag of de aan de belastingdienst verstrekte informatie en gegevens (of door de belastingdienst afgedwongen materiaal) al dan niet gebruikt mag worden voor beboetingsdoeleinden.



34

Wilsafhankelijk materiaal

- ▶ Als dwang wordt gebruikt om vragen te laten beantwoorden of te getuigen, is het nemo-teneturbeginsel van toepassing.
- ▶ Dit geldt zowel bij schriftelijke als mondelinge vragen en verklaringen.
- ▶ Het opvragen van informatie op basis van artikel 47 Awr is niet in strijd met het nemo-tenetur beginsel.
- ▶ Onder dwang afgelegde mondelinge verklaringen mogen niet worden gebruikt voor beboetingsdoeleinden (Saunders-leer).



35

Wilsonafhankelijk materiaal

- ▶ Materiaal dat bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte/belastingplichtige mag WEL worden gebruikt voor beboetingsdoeleinden.
- ▶ Het feit dat de documenten niet kunnen worden verkregen zonder de wil van de belastingplichtige maakt de documenten niet van de wil afhankelijk.
- ▶ EHRM 4 oktober 2022, De Legé vs Nederland ECLI:CE:ECHR:2022:1004JUD005834215: Het nemo-tenetur beginsel strekt zich niet uit tot wilsonafhankelijk materiaal w.o documenten zoals dagafschriften



36

Wilsonafhankelijk materiaal -2-

- ▶ Materiaal dat bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte/belastingplichtige mag WEL worden gebruikt voor beboetingsdoeleinden.
- ▶ Het moet duidelijk zijn dat:
 - ▶ 1. de gevraagde documenten van belang zijn voor het onderzoek;
 - ▶ 2. de autoriteiten zeker weten dat de documenten bestaan.



37

Recapitulatie:

- ▶ Verkregen bewijs valt dus binnen de reikwijdte van de bescherming van nemo-tenetur als het gaat om:
 - ▶ A. Wilsafhankelijk materiaal
 - ▶ B. Wilsonafhankelijk materiaal als het gaat om al bestaande documenten die niet van belang zijn voor het onderzoek of waarvan voor de autoriteiten niet vaststaat dat deze bestaan.



38

Bewijslast inspecteur op basis van het EHRM-arrest De Legé vs Nederland

- ▶ De inspecteur moet bewijzen dat:
 - ▶ A. De onder dwang gevraagde documenten van belang zijn voor het onderzoek én
 - ▶ B. de gevraagde documenten bestaan.



39

Suppletieaangifte OB: strijd met nemo-tenetur beginsel?

- ▶ HR 24 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1351
- ▶ De verplichting om een suppletie OB in te dienen is niet in strijd met het nemo-tenetur beginsel
- ▶ Maar is de suppletieaangifte aan te merken als wilsafhankelijk materiaal?
- ▶ HR: De suppletieaangifte OB moet naar haar aard worden aangemerkt als materiaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige en mag dus niet worden gebruikt voor het bewijs dat die belastingplichtige een beboetbaar of strafbaar feit heeft begaan.



40

40

Gevolgen/vragen nav HR 24 september 2021

- ▶ Belastingdienst kan uitsluitend op basis van de suppletieaangifte OB geen verzuimboete meer opleggen!
- ▶ Kan een suppletieaangifte OB voor de inspecteur aanleiding zijn nadere gegevens op te vragen op basis van artikel 47 Awr?
- ▶ Zo ja, kan op basis van de aldus verkregen gegevens een vergrijpboete worden opgelegd op basis van artikel 67f Awr?
- ▶ Of staat het leerstuk van de "fruit of the poisonous tree" daaraan in de weg?



41

41

Dank voor uw aandacht

Tot ziens



42

42
