



# Welkom



1

---

---

---

---

---

---

---


---

Bijeenkomst dinsdag 13 februari 2024  
RB Studiekring Rotterdam

**Recente ontwikkelingen bewijslast vergrijpboetes  
en actualiteiten navordering**

REGISTER ■  
BELASTING ■  
ADVISEURS ■

Mr. Pieter W. Kok  
020-4534548



2

---

---

---

---

---


---

---

---

## Te behandelen onderwerpen

1. Gradaties bewijslast
2. Bewijslast bij vergrijpboetes:
  - a. hoe zwaar is de bewijslast voor de inspecteur
  - b. wat moet de inspecteur bewijzen
  - c. hoe gaat de belastingdienst om met de zware bewijslast?
  - d. hoe gaan feitenrechters om met de nieuwe bewijsmaatstaf?
3. Actuele ontwikkelingen navordering
  - a. ambtelijk verzuim
  - b. navordering bij fouten (art 16.2.C, AWR)



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 bij vergrijpboeten



8

---

---

---

---

---

---

---

---

## 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 juncto paragraaf 13 BBBB)
- ▶ Zienswijze kenbaar maken (art 5:50 Awb)



9

---

---

---

---

---

---

---

---

## Inhoud van de aankondiging ex 5:48 Awb

- ▶ Paragraaf 11 BBBB: de aankondiging bevat:
- ▶ Feiten die aanleiding geven tot het opleggen van de boete
- ▶ De feiten en omstandigheden op grond waarvan opzet of grove schuld kan worden aangenomen.
- ▶ De wettelijke bepaling waarop de boete berust



10

---

---

---

---

---

---

---

---

## Wat te doen na een boeteaankondiging?

- ▶ Inzage in het boetedossier (art 5:49 Awb)
- ▶ Zienswijze kenbaar maken (artikel 5:50 Awb)
- ▶ Is zienswijze kenbaar maken altijd verstandig?



11

---

---

---

---

---

---

---

---

## Bewijslast bij bestuurlijke boetes

- ▶ Tot 8 april 2022 werd het aannemelijk maken van het fiscale vergrijp voldoende bevonden
- ▶ Sinds 8 april 2022 is bewijslast van de Inspecteur van boetes aanzienlijk verzwaard
- ▶ Aannemelijk maken is vanaf 8 april 2022 niet (meer) voldoende
- ▶ Inspecteur moet feiten en omstandigheden overtuigend aantonen (=doen blijken)



12

---

---

---

---

---

---

---

---

## Aanleiding tot het arrest van 8 april 2022

- ▶ 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."



13

---

---

---

---

---

---

---

---

## 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 ontleen 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.



14

---

---

---

---

---

---

---

---

## 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.



15

---

---

---

---

---

---

---

---

### 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 straffkamer 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."



16

---

---

---

---

---

---

---

---

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

- ▶ Vraag: Geldt de zware bewijslast dus ook voor de boetegrondslag? Ofwel: Is de "hoogte van het inkomen" daadwerkelijk een bestanddeel van een delictsomschrijving en moet de inspecteur de heffingsgrondslag dan ook overtuigend aantonen?
- ▶ HR: de zware bewijslast (overtuigend aantonen) geldt ook voor 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! Maar voor de omvang van het te lage bedrag aan belasting geldt de "doen blijken-eis" niet.



17

---

---

---

---

---

---

---

---

### HR 31 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:492 Bewijslast boete ex artikel 67f, Awr

- ▶ HR: Opzet of grove schuld moet bestaan *op het tijdstip* waarop de verschuldigde belasting (elke maand of elk kwartaal) uiterlijk had moeten zijn betaald.
- ▶ Hoge Raad geeft uitvoerige verwijzingsopdracht:
  - ▶ a. De enkele omstandigheid dat de niet betaalde OB absoluut en relatief aanzienlijk is, kan niet de conclusie rechtvaardigen dat belastingplichtige met opzet heeft gehandeld.
  - ▶ B. Ook de omstandigheid dat stelselmatig en langdurig te weinig OB is voldaan brengt (zelfs in combinatie met de daarmee gemoeide bedragen) niet mee dat deze fouten met opzet zijn gemaakt.



18

---

---

---

---

---

---

---

---

## Bewijslast vergrijpboeten na arrest HR 8 april 2022 en 3 februari 2023

- ▶ 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.
- ▶ Kan een vergrijpboete worden opgelegd op basis van een bewijsvermoeden?
- ▶ Is zwaarte van de bewijslast in fiscale zaken gelijk aan wettig en overtuigend bewijs in strafzaken?



19

---

---

---

---

---

---

---

---

## Hoe gaat de belastingdienst om met verzwaarde bewijslast?

- ▶ Belastingdienst hanteert voor de motivering van de boete nog met grote regelmaat de volgende zin: "Het is algemeen bekend dat....."
- ▶ Vaak worden onvoldoende feiten en omstandigheden genoemd waaruit de verwijtbaarheid (grote schuld of opzet) blijkt
- ▶ De Belastingdienst tracht opzet of grove schuld nog steeds te bewijzen middels vermoedens: terecht of niet?
- ▶ Belastingdienst kan nog niet goed overweg met de verzwaarde bewijslast (Doen blijken)!
- ▶ Let ook op of het juiste beboetbare feit wordt genoemd!



20

---

---

---

---

---

---

---

---

## Hoe gaan feitenrechters met verzwaarde bewijslast?

- ▶ De regels uit het arrest van 8 april 2022 worden met grote regelmaat letterlijk geciteerd, maar....
- ▶ Er bestaat geen eenduidigheid over het gebruik van vermoedens
- ▶ Doen blijken ≠ wettig en overtuigend bewijs: juist?
- ▶ De hoogte van de verschuldigde belasting als zodanig is geen bestanddeel van een beboetbaar feit
- ▶ Feitenrechters grijpen regelmatig naar de toverformule (uit HR 3 februari 2023) dat "de gedragingen van belanghebbende naar hun uiterlijke verschijningsvormen" gericht zijn op..... (o.a. Hof Amsterdam, 16 mei 2023, r.o. 5.7.10 ECLI:NL:GHDHA:2023:639)
- ▶ Er worden wel heel veel boeten door feitenrechters vernietigd.



21

---

---

---

---

---

---

---

---

## Gebruik van vermoedens

- ▶ Staat het arrest van 8 april 2022 in de weg aan het gebruik van vermoedens?
- ▶ Verschil van mening in de literatuur:
- ▶ Voorstanders: nu de bewijsmaatstaf “doen blijken” is, is het gebruik van vermoedens niet meer toegestaan o.a. Haas in noot in BNB onder HR 8 april 2022
- ▶ Tegenstanders: het gebruik van vermoedens is geen bewijsnorm maar een bewijsmiddel. De vermoedens moeten dan wel een gevolgtrekking zijn uit vaststaande feiten en omstandigheden waarover dus geen twijfel bestaat o.a. De Bont in zijn artikel “Boetebewijsrecht” in de bundel “Verschuivende machtsverhoudingen in de fiscaliteit”



22

---

---

---

---

---

---

---

---

## Gebruik van vermoedens door feitenrechters

- ▶ Feitenrechters staan het gebruik van vermoedens toe!
- ▶ O.a. Hof Den Bosch 24 mei 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:1704



23

---

---

---

---

---

---

---

---

## Ambtelijk verzuim



24

---

---

---

---

---

---

---

---



## Onderzoeksplicht

- ▶ *Algemene uitgangspunten ambtelijk verzuim*
- ▶ Inspecteur mag uitgaan van de juistheid van de aangifte.
- ▶ Als hij, na met normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen, twijfel heeft over de juistheid, heeft hij een onderzoeksplicht.
- ▶ Echter, geen onderzoeksplicht indien de niet onwaarschijnlijke mogelijkheid zich voordoet dat de aangifte juist is.



25

---

---

---

---

---

---

---

---

## Niet onwaarschijnlijke mogelijkheid

- ▶ HR 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX7184
- ▶ De inspecteur heeft geen onderzoeksplicht indien de niet onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de in de aangifte opgenomen gegevens juist zijn.
- ▶ De inspecteur is niet steeds gehouden het dossier van de (fiscale) partner van de belastingplichtige te raadplegen.



26

---

---

---

---

---

---

---

---

## HR 12 juni 2015, BNB 2015/166

- ▶ De inspecteur kan in het algemeen volstaan met het raadplegen van het dossier van de belastingplichtige
- ▶ De inspecteur is slechts dan gehouden tot een onderzoek buiten het bedoelde dossier, indien de daarin aanwezige gegevens daartoe redelijkerwijs aanleiding geven.
- ▶ Er bestaat voor de inspecteur niet de verplichting tot het raadplegen van al dan niet op zijn eenheid aanwezige dossiers die zijn aangelegd voor andere belastingplichtigen of andere belastingen.



27

---

---

---

---

---

---

---

---

## Verdere beperking van de onderzoeksplicht

- ▶ HR 17 februari 2017, BNB 2017/81
- ▶ Casus: In aangifte IB wordt een stamrechtuitkering aangegeven als inkomsten uit tegenwoordige arbeid zonder vermelding van de werkgever
- ▶ Moet inspecteur het vpb-dossier raadplegen?



28

---

---

---

---

---

---

---

---

## Recente jurisprudentie over de onderzoeksplicht

- ▶ HR 11 september 2020, ECLI:NL:HR:2020:1411
- ▶ Heeft de inspecteur een onderzoeksplicht bij een fictief aanmerkelijk belang?



29

---

---

---

---

---

---

---

---

## HR 22 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:638

- ▶ Er kunnen gegronde redenen zijn om een aanslag op te leggen tijdens een onderzoek en de uitkomst niet af te wachten:
- ▶ A. Aanslagtermijn dreigt te verstrijken.
- ▶ B. De inspecteur beschikt over voldoende informatie (dan wel had bij een behoorlijke en voldoende voortvarende taakuitoefening over voldoende informatie behoren te beschikken) waaruit blijkt dat de belastingplichtige belasting is verschuldigd.
- ▶ C. De inspecteur moet op basis van de gegevens een redelijke schatting maken



30

---

---

---

---

---

---

---

---

HR 22 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:638  
Vervolg

- ▶ Maar wat als bij de uitkomst blijkt dat de aanslag te laag was?
- ▶ Dat levert een nieuw feit op dat navordering rechtvaardigt.
- ▶ Vraag: Wat is een behoorlijke en voldoende voortvarende taakuitoefening?



31

---

---

---

---

---

---

---

---

## Navordering bij uitworp

- ▶ Moet bij uitworp de gehele aangifte worden onderzocht?
- ▶ HR 15-6-2018, ECLI:NL:HR:2018:797
- ▶ HR 18 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:379, uitworp verhindert navordering niet indien voldaan is aan het criterium van de “niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid” dat de aangifte juist is.



32

---

---

---

---

---

---

---

---

## HR 27 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1343

- ▶ Casus: Grondtransactie tussen moeder en kinderen. Inspecteur van de moeder had onderzoek ingesteld en onderkende dat sprake was van een ongebruikelijke TBS. Hij had er niet voor gezorgd dat die info ook in het dossier van de kinderen terecht kwam.
- ▶ Als de behoorlijke taakvervulling van een inspecteur meebrengt dat hij de bevindingen van een onderzoek ter kennis brengt van een andere inspecteur, moet het nalaten van dit ter kennis brengen aan die andere inspecteur worden toegerekend als een ambtelijk verzuim.



33

---

---

---

---

---

---

---

---

## HR 27 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1343 (vervolg)

- ▶ Wat is de reikwijdte van dit arrest?
- ▶ De HR spreekt van bijzondere omstandigheden die nopen tot informatieoverdracht!
- ▶ Niet duidelijk is wanneer sprake is van bijzondere omstandigheden: blijkbaar is een ongebruikelijke TBS dat wel.
- ▶ Maar: Uit HR 3 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1508 blijkt dat uitblijven van informatieoverdracht binnen de erfbelasting NIET wordt aangemerkt als een bijzondere omstandigheid



34

---

---

---

---

---

---

---

---

## HR 3 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1508

- ▶ Bij beoordelen van de aangifte erfbelasting kan de inspecteur volstaan met het raadplegen van het dossier van erflater
- ▶ Onderzoeksplicht is bij erfbelasting NIET uitgebreider dan bij de inkomstenbelasting
- ▶ HR: het uitblijven van informatieoverdracht binnen de erfbelasting wordt NIET aangemerkt als een bijzondere omstandigheid zoals genoemd in HR 27 oktober 2023



35

---

---

---

---

---

---

---

---

## Navordering bij fouten

36

36

---

---

---

---

---

---

---

---

## Artikel 16, lid 2, letter C, Awr

- ▶ Navordering kan mede plaatsvinden in alle gevallen plaatsvinden waarin te weinig belasting is geheven doordat **ten gevolge van een fout** de aanslag achterwege is gebleven of tot een te laag bedrag is vastgesteld, hetgeen de belastingplichtige *redelijkerwijs* kenbaar is, waarvan in elk geval sprake indien de te weinig geheven belasting ten minste 30% van de verschuldigde belasting bedraagt.



37

---

---

---

---

---

---

---

---

## Navordering bij fouten

- ▶ HR 27 juni 2014, BNB 2014/202 en 203
- ▶ Hoge Raad: beoordelingsfouten kunnen niet hersteld worden middels art 16, lid 2, letter c, Awr ook niet als deze voor de belastingplichtige kenbaar zijn.
- ▶ Alle andere fouten vallen binnen het bereik van art 16, lid 2, letter c Awr, mits deze kenbaar zijn



38

---

---

---

---

---

---

---

---

## Wat wordt verstaan onder "fouten"

- ▶ HR 13 juli 2018, ECLI:NL:HR:2018:1203: Het begrip fout moet neutraal en ruim worden uitgelegd, daaronder begrepen:
- ▶ elke misslag van de Belastingdienst zoals schrijf en overnamefouten
- ▶ alle fouten ten gevolge van de geautomatiseerde verwerking van de aangifte
- ▶ Maar....de wetgever heeft met de introductie van deze regeling niet willen breken met de voorheen ontwikkelde jurisprudentie over beoordelingsfouten van de inspecteur



39

---

---

---

---

---

---

---

---

## Het kenbaarheidsvereiste

- ▶ Hoofregel: Als de fout kenbaar is voor belastingplichtige is navordering geoorloofd
- ▶ Onweerlegbaar bewijsvermoeden: 30% regel
- ▶ Tenzij belastingplichtige in redelijkheid kon menen dat de aanslag, hoewel te laag, tot het juiste bedrag is opgelegd. (Redelijkerwijs kenbaar-criterium)



40

---

---

---

---

---

---

---

---

## Wanneer is een fout kenbaar?

- ▶ HR 10 januari 2014, **ECLI:NL:HR:2014:8**
- ▶
- ▶ HR: De fout moet in één oogopslag kenbaar zijn



41

---

---

---

---

---

---

---

---

## Pleitbaar standpunt

- ▶ Een pleitbaar standpunt staat niet per definitie in de weg aan de vaststelling dat de fout kenbaar was
- ▶ De HR heeft zich niet in algemene zin uitgelaten over de vraag wanneer een pleitbaar standpunt wel in de weg staat aan de constatering dat de fout kenbaar was



42

---

---

---

---

---

---

---

---

## Pleitbaar standpunt en kenbare fout

- ▶ HR 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1529
- ▶ Casus: staat de omstandigheid dat in de aangifte een pleitbaar standpunt was ingenomen, in de weg aan navordering wegens een kenbare fout?
- ▶ Aan het kenbaarheidsvereiste wordt voldaan ook al is sprake van een pleitbaar standpunt, indien een correctie is aangekondigd en vervolgens de aanslag is opgelegd zonder die correctie



43

---

---

---

---

---

---

---

---

## Conclusie A-G Koopman ECLI:NL:PHR:2024:40

- ▶ A-G Koopman concludeert op 12 januari 2024:
- ▶ De vraag of de belanghebbende in zijn aangifte al dan niet een pleitbaar standpunt heeft ingenomen is geen zelfstandig criterium bij toepassing van art. 16, lid 2, onderdeel C, Awr.
- ▶ De regel dat de fout in elk geval kenbaar is als de te weinig geheven belasting ten minste 30% van de verschuldigde belasting bedraagt, is dus ook van toepassing als die belastingplichtige in zijn aangifte een pleitbaar standpunt heeft ingenomen



44

---

---

---

---

---

---

---

---

Dank voor uw aandacht

Tot ziens



45

---

---

---

---

---

---

---

---