

Is de toepassing van de omkering van de bewijslast, door belastinginspecteurs, een gevaar voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen?



Naam : F.J. van Dijk
Studierichting : Fiscale Economie
Administratienummer : 91.36.46
Datum : 6 juni 2006
Begeleidend docent : Mr. H.A.J.P. te Niet
Hoogleraar : Prof.mr. R.H. Happé

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Inleiding	
§1.1 aanleiding	4
§1.2 doel	4
§1.3 probleemstelling	4
§1.4 verantwoording van de opzet	4
Hoofdstuk 2 Omkering van de bewijslast	
§2.1 De totstandkoming	6
§2.1.1 De oorsprong	6
§2.1.2 De invoering	6
§2.2 Hoofddregels bewijs in fiscale zaken	7
§2.3 de regeling	8
§2.3.1 Artikel 25, lid 6, AWR	8
§2.4 Gevolgen	9
§2.4.1 Rechtsgevolgen	9
§2.4.2 Aanvaardbaarheid van de gevolgen	10
Hoofdstuk 3 Kaders waarbinnen de omkering van de bewijslast functioneert	
§3.1 De grondwet	11
§3.2 De rechtspraak	11
§3.3 De algemene beginselen van behoorlijk bestuur	12
§3.3.1 Het zorgvuldigheidsbeginsel	12
§3.3.2 Détournement de pouvoir	13
§3.3.3 Het evenredigheidsbeginsel	13
§3.3.4 Het motiveringsbeginsel	14
§3.3.5 Het vertrouwensbeginsel	14
§3.3.6 Het gelijkheidsbeginsel	15
§3.4 Het Europese recht	15

Hoofdstuk 4 Toetsing aan de kaders van het rechtsstelsel	
§4.1 Toetsing aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur	16
§4.2 Toetsing aan de overige beginsels	16
Hoofdstuk 5 Conclusie en persoonlijke stellingname	
§5.1 Conclusie en persoonlijke stellingname naar aanleiding van het onderzoek	18
Literatuurlijst	20
Jurisprudentieregister	21

Hoofdstuk 1 Inleiding

§1.1 Aanleiding

Ik heb ervoor gekozen om mijn thesis te gaan schrijven over de omkering van de bewijslast. De omkeringsregel vind ik interessant, met name omdat het een spanning veroorzaakt tussen handhaving en in Nederland geldende regels met betrekking tot de rechtsbescherming.

In Nederland is iedereen onschuldig totdat het tegendeel bewezen is. De belastingwetgever denkt daar schijnbaar toch anders over. Als de omkeringsregel wordt toegepast moet de belastingplichtige zijn gelijk zelf gaan bewijzen. Dit is raar, want een burger in Nederland behoort rechtszekerheid te hebben. Als burgers zelf hun gelijk moeten gaan bewijzen is de rechtszekerheid ver te zoeken.

Bovendien is het zo dat de inspecteur deze bewijslastverzwaring mag opleggen. De toepassing van deze regeling kan dus afhankelijk zijn van het oordeel van één mens. Het lijkt erop dat met name de belastinginspecteur te veel macht heeft gekregen, doordat hij deze regeling toe mag passen.

§1.2 Doel

Met het schrijven van deze thesis wil ik bekijken in hoeverre de toepassing van de omkering van de bewijslast, door de belastinginspecteur ten koste gaat van de rechtszekerheid van de Nederlandse burgers. Na het grondig bestudeert te hebben van de beschikbare informatie hoop ik tot een goed gemotiveerd oordeel te komen over de probleemstelling.

§1.3 Probleemstelling

Als probleemstelling heb ik gekozen voor: Is de toepassing van de omkering van de bewijslast, door belastinginspecteurs, een gevaar voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen?

Het probleem met de omkering van de bewijslast zit volgens mij in de macht die de belastinginspecteur kan uitoefenen op de belastingplichtige. Als de bewijslast wordt omgekeerd kan dit behoorlijk zware gevolgen voor de belastingplichtige hebben. Toch heeft de wetgever besloten de bevoegdheid tot het toepassen van deze regeling ook aan de inspecteur toe te kennen. Dit terwijl de belastinginspecteur al zoveel mogelijkheden heeft om aan de benodigde informatie te komen.

§1.4 Verantwoording van de opzet

Omkering van de bewijslast kan van meerdere kanten worden bekeken. Voor mijn probleemstelling is het met name relevant om te kijken naar de omkering van de bewijslast in de bezwaarfase, omdat daar de macht van de inspecteur het meest duidelijke naar voor komt. Bovendien is dit de fase die een inbreuk zou kunnen maken op de rechtszekerheid van de burgers. Om dit goed te kunnen bestuderen is het natuurlijk van belang om naar de omkeringsregel zelf te kijken. Hoe is hij tot stand gekomen en met welk doel? Maar nog belangrijker voor mijn vraag is wat de gevolgen zijn van de omkering van

de bewijslast voor de belastingplichtigen? Verliezen zij hiermee een stuk rechtszekerheid? Als de bewijslast dan al omgekeerd is wanneer is een feit dan bewezen?

Als de regeling zelf duidelijk is ga ik kijken of hij wel past binnen het Nederlandse systeem van rechtsbescherming. Om hier een goed onderbouwd oordeel over te kunnen geven, wil ik kijken naar de kaders waarbinnen de omkering van de bewijslast valt. Ten eerste valt het binnen het Nederlandse recht, zoals de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en het legaliteitsbeginsel. En past het wel binnen de ongeschreven normen van proportionaliteit? Bovendien is hiervoor ook het Europese recht van belang. Daarna zal ik de omkering van de bewijslast toetsen aan deze kaders. In mijn conclusie hoop ik een goed onderbouwd oordeel te kunnen geven over de mate waarin de omkering van de bewijslast een inbreuk vormt op rechtszekerheid van Nederlandse belastingplichtige.

Hoofdstuk 2 Omkering van de bewijslast

§2.1 De totstandkoming

§2.1.1 De oorsprong

Het hele Nederlandse belastingstelsel is afhankelijk van informatie. Om een belastingaanslag vast te kunnen stellen heeft de Belastingdienst informatie nodig over de genoten inkomsten van belastingplichtigen. Als er geen belastingaanslag kan worden vastgesteld, dan kan er ook geen belasting ingevorderd worden. In het Nederlandse belastingstelsel komt de Belastingdienst aan informatie door de belastingplichtigen uit te nodigen tot het doen van aangifte. Ingevolge artikel 7, lid 1, AWR wordt in deze uitnodiging opgave van gegevens verlangd en kan overlegging of toezending van andere stukken wordt gevraagd, als deze van belang zijn voor de belastingheffing. Vervolgens zegt artikel 8, lid 1, AWR dat iedereen die is uitgenodigd tot het doen van aangifte verplicht is om deze aangifte duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te doen. Aan deze eis is voldaan als de Belastingdienst op grond van de aangifte de formele belastingsschuld kan vaststellen.

§2.1.2 De invoering

In de afgelopen eeuwen heeft zich een ontwikkeling voltrokken op het gebied van de belastingheffing. De eerste vormen van belastingen werden geheven naar uiterlijke kenmerken van rijkdom. Zo werden belastingen geheven over het aantal ramen dat iemand in zijn huis had en hoeveel dienstbodes men had rondlopen.¹ Tegen het einde van de negentiende eeuw werden de eerste pogingen ondernomen om belasting te heffen over inkomsten. Nederland kreeg zijn eerste inkomstenbelasting in 1892.² Deze ontwikkeling zette zich verder voort en nu kent Nederland vele belastingsoorten. Het huidige Nederlandse belastingstelsel rust op het draagkrachtbeginsel. Dit houdt in dat mensen belastingen moeten betalen naar hun mogelijkheden om te betalen. Dit is een stuk lastiger vast te stellen, dan een uiterlijk kenmerk. Daarom werd de belastingdienst steeds meer afhankelijk van de medewerking van de belastingplichtige om aan de benodigde informatie te komen.

Reeds in 1892 vreesde de wetgever dat belastingplichtigen de benodigde informatie liever niet zouden verstrekken in de hoop dat de belastingdienst niet achter de hoogte van het inkomen zou komen.

Daarom werd in artikel 33 van de wet van 1892 een regeling opgenomen, die de eerste poging een mogelijkheid tot de omkering van de bewijslast te creëren bevatte.

Volgens de Hoge Raad is de omkeringsregel een dwangmiddel van bestuursrechterlijk aard die is gericht op het bevorderen van juiste en volledige aangiften.³

¹ M.C.W. Feteris, Formeel belastingrecht

² Wet van 27 September 1892, Stb 223

³ HR 11 december 1991, BNB 1992/243

Doordat het met deze regeling mogelijk is de bewijslast bij de belastingplichtige neer te leggen, is de belastingdienst minder afhankelijk van de vrijwillige informatieverstrekking van de belastingplichtigen.

§2.2 Hoofddregels bewijs in fiscale zaken

Het maakt in belastingzaken in beginsel niet uit hoe het benodigde bewijs wordt geleverd, want er zijn geen formele eisen. Men noemt dit de vrije bewijsleer. Het houdt in dat het een ieder vrij staat welk materiaal hij als bewijs in aanmerking wil nemen en welke waarde er aan deze bewijsmiddelen wordt toegekend, maar ook hoe de bewijslast wordt verdeeld. Het bewijsrecht in fiscale zaken wordt dus grotendeels beheerst door regels die in de rechtspraak zijn ontwikkeld.

De verdeling van de bewijslast moet wel binnen de grenzen van de redelijkheid blijven.

Het proces van de vaststelling van de juiste hoogte van de belastingschuld kan in twee fases worden onderverdeeld. De eerste fase bestaat uit een belastingplichtige die tegenover een belastinginspecteur staat in een ongelijke verhouding, waar in beginsel geen rechter over oordeelt. Op de inspecteur rust de taak om ten behoeve van de juiste vaststelling van de hoogte van de belastingschuld een aanslag op te leggen en op een eventueel daartegen gemaakt bezwaar te beslissen. De inspecteur heeft in deze fase vele dwangmiddelen tot zijn beschikking om zijn taak goed uit te voeren. Deze staan opgesomd in artikel 47, AWR en verder. Belastingplichtigen zijn onder andere verplicht de gewenste informatie te verstrekken, een administratie bij te houden en deze desgewenst in te laten zien door de inspecteur. De belastingplichtige aan de andere kant heeft geen middelen om zichzelf te beschermen en is afhankelijk van de rechtsbescherming die de Nederlandse wet hem biedt.

Toch is het niet realistisch om er van uit te gaan dat de belastingplichtige en de belastinginspecteur elkaar zullen tegenwerken. Het grootste gedeelte van de belastingaanslagen verloopt namelijk vlekkeloos. In de aanslagfase en bezwaarfase staan de belastingplichtige en de belastinginspecteur in beginsel niet tegenover elkaar als het om de bewijslast gaat. De belastingplichtige heeft een mededelingsplicht en de belastinginspecteur heeft een onderzoeksplicht. Samen behoren zij dan ook aan een juiste vaststelling van de aanslag te werken.

Mocht er toch een geschil ontstaan over de hoogte van een aanslag, dan is het in de regel zo, dat de belastinginspecteur het bewijs voor de verhogende onderdelen moet leveren.⁴ Daar staat tegenover dat de belastingplichtige de door hem gestelde verlagende elementen, zoals vrijstellingen en aftrekposten aannemelijk moet maken.⁵ Wel is het zo dat op een partij die zich beroept op een wettelijke bepaling die een uitzondering inhoudt op een hoofdbepaling de last rust om dit aannemelijk te maken.⁶ En ten

⁴ HR 31 januari 1996, BNB 1996/146

⁵ HR 20 oktober 1993/ BNB 193/348

⁶ HR 18 juni 1969/ BNB 1969/165

slotte moet de partij die feiten of omstandigheden stelt die afwijken van wat gebruikelijk is zelf bewijzen.⁷

De tweede fase is die van het beroep bij de rechter. In deze fase staan beide partijen als gelijken tegenover de rechter die over het beroep zal oordelen.

Het belastingrecht kent dus niet een duidelijke regel zoals ‘wie stelt moet bewijzen’, maar zoals uit het bovenstaande blijkt is dit toch ook in het fiscale bewijsrecht de hoofdregel.

In beginsel is de bewijslast door eerlijk over beide partijen verdeeld. In bepaalde gevallen heeft de wetgever er echter voor gezorgd, dat de bewijslast bij de belastingplichtige komt te liggen. In de praktijk noemt men dit de omkering van de bewijslast. Dit is dus eigenlijk een onjuiste term, want het veronderstelt dat de bewijslast normaal gesproken niet bij de belastingplichtige ligt.

§2.3 De regeling

§2.3.1 Artikel 25 lid 6 AWR

Artikel 25, lid 6, AWR is bij de wet van 29 oktober 1998, *Stb.* 1998, 621 (herziening van het fiscale procesrecht) ingaande 1 september 1999 in de wet ingevoegd. De bedoeling van deze wetswijziging was om de AWR meer in overeenstemming te brengen met de Awb. Uit de toelichting bij artikel 25, lid 6, AWR blijkt echter dat dit niet de bedoeling was voor de omkeringen van de bewijslast. De bedoeling bij deze regeling was om de bezwaarfase meer bij de beroepsfase aan te laten sluiten.⁸

De omkeringsregel kan in werking treden in de gevallen waarin niet volledig is voldaan aan de verplichtingen als gevolg van vertegenwoordiging, de informatieplicht in internationale verhoudingen en de identificatieplicht, evenals aan de administratieve verplichtingen, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen ex artikel 25, lid 6, onderdeel b, AWR. Bovendien treedt de regeling in werking wanneer de belastingplichtige niet volledig heeft voldaan aan de verplichtingen tot inlichtingenverstrekking van het Communautair douanewetboek of niet volledig heeft voldaan aan de administratieve verplichtingen van artikel 8 en 9 van de Douanewet.

Kortom de omkeringsregel wordt toegepast als de belastingplichtige niet heeft voldaan aan informatieverplichtingen.

Voor het toepassen van de omkeringsregel is het niet noodzakelijk dat de belastingplichtige met opzet niet aan bovenstaande verplichtingen heeft voldaan.^{9, 10} Het moet de belastingplichtige echter wel verweten kunnen worden dan hij niet aan zijn verplichtingen ten opzichte van de fiscus heeft voldaan.¹¹ Bovendien kan de omkering van de bewijslast niet worden toegepast indien de

⁷ HR 10 december 1980, BNB 1981/18

⁸ MvT, Kamerstukken II, 1996-1997, 25175, nr. 3

⁹ HR 14 November 1999, BNB 1992/127

¹⁰ M.C.W. Feteris, *Formeel belastingrecht*

¹¹ HR 11 April 2003, BNB 2003/264

belastingplichtige er geen schuld aan heeft dat hij niet heeft voldaan aan één van de verplichtingen van artikel 25, lid 6, AR. Het zou namelijk onredelijk zijn om van iemand die door een brand al zijn bewijs is kwijtgeraakt toch te verwachten dat hij dit bewijs levert.

§2.4 Gevolgen

§2.4.1 Rechtsgevolgen

Globaal zijn de gevolgen van de omkeringsregel in te delen in twee stukken: ten eerste is sprake van een verschuiving van de bewijslast en ten tweede is sprake van een verzwaring van de bewijslast. De verschuiving treedt op, omdat waar de bewijsplicht normaal gesproken redelijk is verdeeld tussen de inspecteur en de belastingplichtige, hij nu compleet op de belastingplichtige rust. De belastinginspecteur hoeft dus niet de juistheid aan te tonen, maar de belastingplichtige de onjuistheid ervan.

De verzwaring van de bewijslast treedt op omdat de belastingplichtige niet meer kan volstaan met aannemelijk maken dat de aanslag onjuist is, maar dit overtuigend moet aantonen. In dit verband moet blijken uitgelegd worden als het volledig bewijzen en met aannemelijk maken wordt bedoeld dat er met een zwakkere vorm van bewijs kan worden volstaan. Dit houdt in dat de belastingplichtige het volledige bewijs moet leveren dat de aanslag onjuist is.¹²

Vaak gaat de toepassing van de omkeringsregel gepaard met een ambtshalve aanslag. Als de inspecteur namelijk niet over de benodigde gegevens beschikt om een aanslag op te leggen, dan zal hij zelf een schatting moeten maken. Deze schatting mag natuurlijk niet willekeurig vastgesteld worden,¹³ maar in de praktijk blijkt dat deze aanslagen vaak te hoog zijn. De belastingplichtige zal hier in de regel bezwaar tegen maken, omdat hij anders teveel belasting moet betalen. Als hij echter bezwaar maakt dan zal de inspecteur zich beroepen op het feit dat de belastingplichtige niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan. De belastingplichtige moet dan zelf bewijzen wat wel de juiste hoogte van de aanslag zou moten zijn. Totdat hij aangetoond heeft dat de aanslag te hoog is opgelegd wordt de oorspronkelijke aanslag in stand gehouden.

De belastinginspecteur kan dus wachten tot de belastingplichtige het benodigde bewijs levert. Wel moet de belastinginspecteur zelf aannemelijk maken dat de omkering van de bewijslast terecht was.¹⁴

De omkering van de bewijslast blijft doorwerken in de beroepsfase. De belastingplichtige kan hier dan ook niet onderuit komen door dan wel de gevraagd informatie te verstrekken.¹⁵ De rechter moet de omkering van de bewijslast toepassen, omdat het een regel van openbare orde is, zelfs als de

¹² HR 26 mei 1982, BNB 1971/55

¹³ HR 28 maart 2003, BNB 2003/203

¹⁴ HR 13 januari 2006, VN 2006/6.4

¹⁵ HR 26 maart 2004, BNB 2004/217

inspecteur zich er niet op beroepen heeft. De rechter mag de omkering van de bewijslast echter niet toepassen als de inspecteur daar niet de vereiste feiten voor heeft aangeleverd.¹⁶ Het is dus niet aan de rechter om zelf een onderzoek te doen naar al dan niet voldaan hebben aan de verplichtingen door de belastingplichtige.

§2.4.2 Aanvaardbaarheid van de gevolgen

Deze gevolgen vindt waarschijnlijk iedereen aanvaardbaar voor die belastingplichtigen die bewust niet aan hun verplichtingen voldoen. Een ander verhaal wordt het wanneer de omkering van de bewijslast onterecht wordt toegepast. Hoewel het dan in beroep wel gecorrigeerd wordt, zit de belastingplichtige toch een lange tijd in een lastige positie.

Het is in de praktijk regelmatig gebeurd dat belastingplichtigen onterecht de omkeringsregel opgelegd kregen. Een voorbeeld hiervan is het geval van een beroepsvlieger die van de inspecteur omkering van de bewijslast krijgt opgelegd, omdat hij niet voldaan zou hebben aan zijn administratieve verplichtingen. De beroepsvlieger had echter slechts een kleine onderneming en kon dan ook volstaan met het bijhouden van summiere administratie. Het hof oordeelde dan ook de omkering van de bewijslast onterecht was toegepast.¹⁷

Een belastinginspecteur kan op tal van manieren aan de benodigde informatie komen: Hij kan salarisgegevens opvragen bij werkgevers, overzichten van de inkomsten en uitgaven bemachtigen via banken en hij heeft het recht om een boekencontrole te houden. Dus als een inspecteur iets wil weten, heeft hij genoeg middelen voorhanden. De omkering van de bewijslast maakt het de belastinginspecteur nog makkelijker om aan informatie te komen: hij hoeft alleen maar te wachten tot de juiste cijfers boven tafel komen.

Natuurlijk is een belastinginspecteur ook maar een mens. Mensen nemen nou eenmaal af en toe onjuiste beslissingen. Maar de gevolgen van deze onjuiste beslissingen kunnen voor een belastingplichtige van groot belang zijn. Is het dan wel terecht dat een sanctie die zulke zware gevolgen voor een belastingplichtige kan hebben, wordt opgelegd naar het goeddunken van een belastinginspecteur? Of behoort de toepassing van deze sanctie in de rechtszalen thuis?

Om te bepalen of de toepassing van de omkeringsregel door een belastinginspecteur ten koste gaat van de rechtszekerheid van de Nederlandse burger zal er gekeken moeten worden naar de kaders waarbinnen het belastingrecht in Nederland functioneert.

¹⁶ HR 9 december 2005, VN 2005/61.2

¹⁷ HR 27 September 2002, BNB 2003/13

Hoofdstuk 3 Kaders waarbinnen de omkering van de bewijslast functioneert.

De omkering van de bewijslast is opgenomen in artikel 25, lid 6, van de Algemene Wet Rijksbelastingen. Deze wet wordt gekenmerkt door het feit dat hij voor een groot deel is afgestemd op de Algemene wet bestuursrecht. In de Awb heeft men getracht de ontwikkelingen die zich in de bestuursrechtelijke jurisprudentie hebben afgetekend te codificeren. Codificatie is erg belangrijk voor de rechtszekerheid, omdat zij er voor zorgt dat er meer duidelijkheid is omtrent het geldende recht. Vooral de bepalingen omtrent bezwaar en beroep zijn op elkaar afgestemd. Er is een belangrijk verschil op te merken tussen de AWR en de Awb. De AWR is geschreven om het materiële belastingrecht te formaliseren, het gaat dus om handhaving. De Awb aan de andere kant is bedoeld om regels op te nemen om burgers te beschermen tegen overheidshandelen. De Awb is dus een belangrijk kader waarbinnen de omkering van de bewijslast moet functioneren.

§3.1 De Grondwet

De eerste grondregel voor een democratisch rechtsstelsel is het legaliteitsbeginsel Volgens het legaliteitsbeginsel dat omschreven staat in artikel 104 van de Grondwet, kunnen bevoegdheden alleen krachtens de wet aan iemand toebedeeld worden. Wet betekent hier dan een formele wet, dit is een wet die is goedgekeurd door de Tweede en Eerste Kamer der Staten-Generaal. De bevoegdheid tot het omkeren van de bewijslast staat in de wet omschreven, namelijk de AWR. De AWR kwalificeert als een formele wet.

De tweede grondregel luidt als volgt: “Niemand kan een bevoegdheid uitoefenen zonder verantwoording schuldig te zijn of zonder dat op die uitoefening controle bestaat.

Dit lijken hele eenvoudige beginsels, maar in werkelijkheid gaat er veel meer achter schuil. Eigenlijk houdt het de machtenscheiding in zoals we die kennen van de leer van Montesquieu. Het houdt in dat er een scheiding aanwezig moet zijn tussen een rechterlijke macht, een uitvoerende macht en de wetgevende macht.

§3.2 Rechtspraak

Het is van groot belang dat als een belastingplichtige het niet eens kan worden met het besluit van een belastinginspecteur, dat hij zich dan kan wenden tot een hogere instantie om daar zijn gelijk te halen. Met ingang van 1 januari 2005 is de Wet belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties in werking getreden.¹⁸ Met de komst van deze wet is de Awb rechtstreeks van toepassing op de AWR, tenzij er in de AWR een uitzondering is opgenomen. Deze wet zorgt ervoor dat de belastingplichtige in beroep kan gaan bij een rechtbank, dit staat omschreven in artikel 8, lid 1, Awb. Vervolgens bepaalt artikel 26, lid 1, AWR dat tegen een op grond van de belastingwet genomen besluit slechts beroep kan worden ingesteld als het een voor bezwaar vatbare beschikking is. Met andere woorden: geen beroep

¹⁸ Wet van 15 december 2004, Stb. 2004, 672

zonder bezwaar. Als de belastingplichtige in het beroep zijn gelijk nog niet heeft kunnen halen, dan kan hij, volgens artikel 27h, lid 4, AWR tegen deze uitspraak in hoger beroep gaan bij het gerechtshof. Mocht de belastingplichtige nog steeds niet tevreden zijn, dan kan hij ook nog in cassatie, volgens artikel 28, lid 1, AWR.

Deze wet is ingevoerd, omdat de vroegere situatie in strijd zou kunnen zijn met het IVBPR. Het zorgt dus voor een verbeterde waarborg van de rechtszekerheid van de belastingplichtige.

§3.3 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur

Het kan zich voordoen dat naar de letter van de wet het op zijn plaats is om de omkering van de bewijslast toe te passen, maar dat het niet wenselijk is, omdat het niet proportioneel is. Om de redelijkheid van de belastingheffing en de rechtszekerheid van de Nederlandse belastingplichtigen te waarborgen zijn er vele normeringen van toepassing. Een belangrijk onderdeel hiervan bestaat uit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

§3.3.1 Het zorgvuldigheidsbeginsel

Het eerste beginsel van algemeen behoorlijk bestuur is het zorgvuldigheidsbeginsel en is opgenomen in art 3:2 Awb. Een bestuursorgaan moet het besluit zorgvuldig voorbereiden en nemen. Om zorgvuldig te handelen moeten alle relevante belangen meegenomen worden.¹⁹ Dit houdt in dat een belastinginspecteur bij de voorbereiding van een besluit de relevante feiten en af te wegen belangen in overweging moet nemen.

Het kan voorkomen dat de inspecteur handelt in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel, door bij de vaststelling van een belastingaanslag gebruik te maken van bewijsmateriaal dat op onrechtmatige wijze is verkregen.²⁰ Hiervan is in het belastingrecht echter niet snel sprake, want volgens de Hoge Raad is het gebruik van op onzorgvuldige wijze verkregen bewijs slechts dan niet toegestaan, indien het is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.²¹

Het huidige belastingrecht voldoet grotendeels aan dit beginsel. De inspecteur verzamelt de benodigde gegevens door de belastingplichtige een aangiftebiljet in te laten vullen. Als achteraf blijkt dat de aangifte op een onjuiste hoogte is vastgesteld kan de inspecteur navorderen op grond van artikel 16, lid 1, AWR, mits er sprake is van een nieuw feit dat de inspecteur niet bekend was of redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn. Volgens de Hoge Raad is er echter geen ruimte voor toepassing van het zorgvuldigheidsbeginsel, omdat de consequenties van bij de aanslagregeling gemaakt fouten uitputtend is geregeld in artikel 16 AWR.

¹⁹ Artikel 3:4, lid 1, Awb

²⁰ HR 1 juli 1992, BNB 1992/306

²¹ HR 9 September 1992, BNB 1992/366 en 367

In artikel 3:2 Awb is geen sanctie opgenomen voor als het bestuursorgaan niet heeft voldaan aan het zorgvuldigheidsbeginsel. Handelen in strijd met deze bepaling kan ertoe leiden dat het besluit geacht wordt op onrechtmatige wijze tot stand te zijn gekomen.²²

De toetsing aan het zorgvuldigheidsbeginsel is dus erg terughoudend.

§3.3.2 Détournement de pouvoir

Het tweede beginsel van algemeen behoorlijk bestuur is het verbod van détournement de pouvoir, dit beginsel staat in artikel 3:3 Awb omschreven. Het houdt in dat het verboden is om de bevoegdheid tot het nemen van een besluit op een andere wijze te gebruiken dan waarvoor deze bevoegdheid aan het bestuursorgaan gegeven is. Het beoogt dus te voorkomen dat machtsmisbruik plaats vindt. De regel is een rechtstreekse norm voor bestuurshandelen en niet slechts een beroeps- of vernietigingsgrond.²³

Voor het belastingrecht heeft het verbod van détournement de pouvoir bijna geen betekenis. In het belastingrecht vloeit de hoogte de aanslag direct voort uit de wet. De belastinginspecteur heeft bij het vaststellen van beschikkingen bijna geen beleidsvrijheid heeft, omdat hier voornamelijk sprake is van gebonden beschikkingen.

Wel kan het betekenis hebben voor de omkering van de bewijslast. Het kan zich voordoen dat de inspecteur zich bij het toepassen van de omkeringsregel laat leiden door andere motieven dan die binnen de doelstellingen van de regel zijn bepaald.

Bepalend of de omkeringsregel dan toch mag worden toegepast is de vraag of de uit het wettelijke kader blijvende voorschriften het besluit van de inspecteur kunnen dragen.²⁴

§3.3.3 Het evenredigheidsbeginsel

Het volgende beginsel van algemeen behoorlijk bestuur is in artikel 3:4 Awb is opgenomen en bestaat uit twee onderdelen. Dit zijn het evenredigheidsbeginsel samen met het gebod tot belangenafweging. Het eerste lid van het artikel zegt dat het bestuursorgaan bij het nemen van een besluit, de rechtstreeks betrokken belangen in overweging moet nemen. Het afwegen van belangen kan alleen als er sprake is van vrije beschikkingsbevoegdheden. Binnen het belastingrecht is echter weinig plaats voor het afwegen van belangen, omdat de besluiten bijna allemaal direct uit de wet volgen en het dus gebonden beschikkingsbevoegdheden zijn.²⁵

In het tweede lid wordt gesteld dat de voor één of meer belanghebbenden nadelige gevolgen niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen. Dit is eigenlijk hetzelfde als het verbod van détournement de pouvoir, zo oordeelde ook de Kroon.²⁶

Dit artikel beoogt dus ook het verbod tot willekeur en het zorgvuldigheidsbeginsel te codificeren.

²²MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, punt 2.66.

²³MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 64-66.

²⁴MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, punt 2.71.

²⁵MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 66-67.

²⁶MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 67-69.

Bij deze toetsing gaat het dus om de afweging tussen geschade belangen en de gediende belangen. Het verbod tot willekeur houdt in dat een besluit vernietigd kan worden indien er bij het nemen van een besluit niet of te weinig rekening is gehouden met de belangen van de belanghebbenden. De omkering van de bewijslast zou dus pas toegepast mogen worden als er geen minder belastende mogelijkheden zijn om aan de benodigde informatie te komen.

§3.3.4 Het motiveringsbeginsel

Een ander beginsel van algemeen behoorlijk bestuur is het motiveringsbeginsel en is opgenomen in artikel 4:16 Awb.

Het motiveringsbeginsel houdt in dat een bestuursorgaan zijn genomen besluiten deugdelijk moet motiveren. In verband met de omkering van de bewijslast is het motiveringsbeginsel met name van belang bij de motivering van het besluit tot het toepassen van de omkering van de bewijslast. De inspecteur moet zijn besluit tot toepassing zorgvuldig hebben genomen en voldoende overtuigend bewijs kunnen leveren om dit te onderbouwen.

Het motiveringsbeginsel heeft voor het belastingrecht weinig betekenis vanwege de devolutieve werking van het beroep. Dit houdt in dat de rechter bij een gegrondverklaring van het beroep de zaak niet terug verwijst, maar zelf een beslissing neemt. Hierbij wordt echter over het hoofd gezien dat de rechter wel bevoegd is om te doen wat de administratie had behoren te doen, maar dat hij hiertoe niet verplicht is. Het kan zich dus voordoen dat een zaak wel wordt teruggewezen naar de administratie.

§3.3.5 Het vertrouwensbeginsel

Het grootste gedeelte van wat er in de rechtspraak met betrekking tot het belastingrecht is opgemerkt, is niet in de Awb vastgelegd. In artikel 4:84 Awb is bepaald dat het bestuursorgaan in overeenstemming met de beleidsregel moet handelen, tenzij dit voor een of meer belanghebbenden gevolgen heeft die wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de doelen die beleidsregel wenst te dienen.

§3.3.6 Het gelijkheidsbeginsel

Het laatste beginsel van algemeen behoorlijk bestuur, het gelijkheidsbeginsel is ook niet de Awb opgenomen. Dit is ook niet echt nodig aangezien dit beginsel al gewaarborgd wordt, doordat het is opgenomen in artikel 1 van de Grondwet. Het houdt in dat gelijken, gelijk behandeld moeten worden en ongelijken, niet gelijk behandeld hoeven te worden.

§3.4 Het Europese recht

Het Europese recht is van groot belang voor het Nederlandse recht en dus ook voor het Nederlandse belastingrecht. Het Europese recht kan onderverdeeld worden in primair recht en secundair recht.

Primair recht is het recht dat in de verdragen is neergelegd. Secundair recht is het recht dat door de instellingen op grond van de verdragen wordt gevormd. Artikel 249 EG-verdrag verdeelt het secundaire recht in verordeningen richtlijnen en beschikkingen. Een verordening heeft een algemene strekking en is rechtstreeks verbindend voor Nederland. Een richtlijn is ook verbindend, maar alleen voor het te bereiken doel, de middelen mag Nederland zelf kiezen. Een beschikking is in zijn geheel verbindend voor degene tot wie zij gericht is.

Nederland is lid van de Raad van Europa. Tot de belangrijkste door deze raad gesloten verdragen behoort het in 1950 te Rome gesloten Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden.

In artikel 6 EVRM is het recht op een eerlijk proces opgenomen. Het kent aan iedereen tegen wie een vervolging is ingesteld bijzondere rechtsbescherming toe. In artikel 6, lid 2, EVRM is bepaald dat een ieder onschuldig moet worden gehouden, totdat zijn schuld in rechte vast is komen te staan. Mede daarom is een paar jaar geleden de omkering van de bewijslast al aangepast. Er werd toen in artikel 25, lid 6, AWR uitgesloten dat omkering van de bewijslast werd toegepast als er sprake was van een vergrijpboete. Dit zijn bestuurlijke boetes voor ernstige feiten, waarvoor het bestaan van opzet of grove schuld is vereist.²⁷

De Hoge Raad denkt echter niet dat de omkering van de bewijslast zelf in strijd is met artikel 6, lid 2, EVRM.²⁸ Ook oordeelde de Hoge Raad dat het voor de plicht tot het verstrekken van de gevraagde informatie niet van belang is of er sprake is van een strafvervolging.²⁹ Dit is interessant voor de omkering van de bewijslast, want het lijkt erop dat de omkering van de bewijslast dus niet in strijd is met artikel 6, lid 2, EVRM. Daar is toch ook een ander oordeel over te vinden. Het Europese Hof ter bescherming van de Rechten van de Mens verklaarde reeds in 1988 dat artikel 6, lid 2, EVRM voorschrijft dat de taak om het bewijs te leveren bij ligt bij de partij die stelt dat de ander een fout heeft begaan.³⁰ Teruggkoppeland naar de omkering van de bewijslast houdt dit in dat als de inspecteur stelt dat aangifte op een bepaalde hoogte moet worden vastgesteld, dat hij dit ook maar zelf moet bewijzen. Dit lijkt allemaal erg duidelijk, maar het probleem in dit verhaal zit hem in de vraag wanneer is er sprake van een strafvervolging? De Hoge Raad gaat er dus vanuit dat op het moment dat de omkering van de bewijslast aan de belastingplichtige wordt opgelegd er geen sprake is van een strafvervolging. Dit houdt in dat de omkering van de bewijslast dus niet in strijd is met artikel 6, lid 2, EVRM.

²⁷ Kamerstukken II 1997/1998, 24800, nr. 7, p.6

²⁸ HR 11 december 1991, BNB 1992/243

²⁹ HR 27 februari 2004, V-N 2003/18.4

³⁰ De zaak Barbera, Messegue en Jabardo, arrest van 6 december 1988, Serie A nr. 146

Hoofdstuk 4 Toetsing aan de kaders van het Nederlandse rechtsstelsel

§4.1 Toetsing aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur

Zoals in het vorige hoofdstuk is besproken bestaan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur uit het zorgvuldigheidsbeginsel, het beginsel van Détournement de pouvoir, het evenredigheidsbeginsel, het motiveringsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel.

De omkering van de bewijslast voldoet aan het zorgvuldigheidsbeginsel, omdat artikel 16 AWR hier van toepassing is. Hierin is opgenomen dat een belastinginspecteur alleen op zijn besluit kan terugkomen als hij beschikt over een nieuw feit. Hierdoor is het voor de belastinginspecteur van groot belang gelijk de eerste keer een juiste aanslag op te leggen aan de belastingplichtige.

Ook aan het verbod van détournement de pouvoir is voldaan. In de wet staat duidelijk wanneer de belastinginspecteur de omkering van de bewijslast aan een belastingplichtige mag opleggen.

Bovendien is het duidelijk waarom dit middel bestaat; namelijk om de benodigde informatie te vergaren.

De Hoge Raad heeft besloten dat het evenredigheidsbeginsel van toepassing is voor de omkering van de bewijslast. Zo oordeelde de Hoge Raad onder meer dat niet elk gebrek in de verstrekte informatie of de bijgehouden administratie tot omkering van de bewijslast leidt. Het gewicht van de geconstateerde gebreken moet voldoende zwaar zijn om de sanctie van omkering van de bewijslast te kunnen rechtvaardigen.³¹

Als een belastinginspecteur de omkering van de bewijslast aan een belastingplichtige wil opleggen, dan moet hij zijn besluit deugdelijk motiveren, zo heeft de Hoge Raad beslist.³² Hiermee is voldaan aan het motiveringsbeginsel.

Of de toepassing van de omkering van de bewijslast voldoet aan het vertrouwensbeginsel en het evenredigheidsbeginsel ligt in de handen van de bewuste belastinginspecteur die de omkeringsregel toepast. Mits de belastinginspecteur de regeltjes van de wet letterlijk opvolgt, zullen gelijken gelijk behandeld worden en zal de omkering van de bewijslast niet op een onevenredige manier gebruikt worden.

§4.2 Toetsing aan de overige beginsels

De andere kaders waarbinnen de omkering van de bewijslast functioneert, zijn de Grondwet, de rechtspraak en het Europese recht.

De omkering van de bewijslast is niet strijdig met de Grondwet. De bevoegdheid van de belastinginspecteur om deze regeling toe te passen staat namelijk in de wet omschreven en voldoet

³¹ HR 12 oktober 1988, BNB 1988/323

³² HR 13 januari 2006, VN 2006/6.4

daarom aan het legaliteitsbeginsel. Bovendien is de belastinginspecteur verantwoording schuldig aan anderen als hij besluit de omkeringsregel toe te passen.

Sinds de invoering van de rechtspraak in twee feitelijke instanties is de rechtszekerheid van de belastingplichtige in Nederland een stuk beter gewaarborgd. Ook voor de toepassing van de omkering van de bewijslast heeft dit gevolgen, omdat de belastingplichtige die het niet eens is met een besluit van de belastinginspecteur hiertegen in beroep kan gaan. Dit betekent dat er een sterke controle bestaat op de toepassing van de omkering van de bewijslast door de belastinginspecteur.

De vraag of de omkering van de bewijslast in strijd is met artikel 6, lid 2, EVRM is afhankelijk van de vraag of men vindt dat er sprake is van een strafvervolging. Ik vind niet dat in de aanslagfase gesproken kan worden van een strafvervolging, omdat men alleen maar probeert om de juiste hoogte voor de aanslag boven tafel te krijgen. Ik ben dan ook van mening dat de toepassing van de omkering van de bewijslast door een belastinginspecteur niet in strijd is met artikel 6, lid 2, EVRM.

Hoofdstuk 5 Conclusie en persoonlijke stellingname

§5.1 Conclusie en persoonlijke stellingname naar aanleiding van het onderzoek

Naar mijn mening maakt de toepassing van de omkering van de bewijslast zoals die in artikel 25, lid 6, AWR is omschreven, geen inbreuk op de rechtszekerheid van de belastingplichtigen.

Eenzijds is het zo dat de belastinginspecteur al tal van mogelijkheden en machtsmiddelen heeft om aan de benodigde informatie te komen. In artikel 47 AWR en verder, zijn tal van verplichtingen voor de belastingplichtige opgenomen om ervoor te zorgen dat de belastinginspecteur aan de benodigde informatie kan komen. De omkering van de bewijslast is dus een uitbreiding van de bevoegdheden van de belastinginspecteur die niet noodzakelijk is.

Bovendien kunnen de gevolgen van de toepassing van de omkering van de bewijslast voor de gemiddelde belastingplichtige niet in verhouding tot het doel dat er mee gediend wordt. In vele gevallen treedt er door de toepassing van de omkering van de bewijslast zowel een verschuiving als een verzwaring van de bewijslast op. De belastingplichtige kan niet meer volstaan met aannemelijk maken, maar moet overtuigend bewijs leveren waaruit blijkt dat hij gelijk heeft. Dit is geen makkelijke opgave.

Daarnaast is het ook nog eens zo dat de belastinginspecteur zich niet altijd hoeft te houden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Terwijl deze beginselen in het leven zijn geroepen om de rechtszekerheid van burgers te beschermen. Zo hebben we gezien dat volgens de Hoge Raad bijna geen ruimte bestaat voor de toepassing van het zorgvuldigheidsbeginsel. De omkering van de bewijslast voldoet ook niet aan het vertrouwensbeginsel, omdat er geen rekening wordt gehouden met de belangen die worden geschaad door de toepassing van de omkering van de bewijslast.

Anderzijds valt er op te merken dat de meeste algemene beginselen van behoorlijk bestuur wel van toepassing zijn op de toepassing van de omkering van de bewijslast. Als ze niet van toepassing zijn verklaard is daar een gegronde reden voor en wordt de werking die de beginsels nastreven op een andere manier bereikt.

Tevens wordt de rechtszekerheid gewaarborgd door de invoering van de rechtspraak in twee feitelijke instanties. Mocht de belastinginspecteur de omkering van de bewijslast toch onterecht toepassen dan zal dit rechtgetrokken worden als de belastingplichtige in beroep gaat.

Tot slot is de toepassing van de omkering van de bewijslast niet in strijd met het EVRM, omdat er naar mijn mening geen sprake is van een strafvervolging op het moment van toepassing.

Kortom er kan over getwist worden of de toepassing van de omkering van de bewijslast een inbreuk maakt op de rechtszekerheid van de belastinginspecteur. Als de belastinginspecteur zich netjes aan de wet houdt, en daar moeten we toch vanuit gaan, dan is er niks aan de hand. Hoewel het vervelende gevolgen kan hebben voor de belastingplichtige aan wie het opgelegd wordt, moet men niet uit het oog

verliezen dat het in deze gevallen gaat om belastingplichtigen die niet goed meewerken aan het vaststellen van de belastingschuld.

Literatuurlijst

- Langereis, Hoofdlijnen fiscaal procesrecht (Fed Fiscale Studieserie), Deventer: Fed 1999
- L.A. de Blicq e.a., Algemene wet inzake rijksbelastingen (Fed Fiscale Studieserie nr. 5), Deventer: Fed 2004
- M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Hand- en Studieboeken), Deventer: Kluwer 1999
- prof. mr. R.H. Happé, mr. P.M.F. van Loon en mr. J.P.F. Slijpen, Algemeen fiscaal bestuursrecht
- Prof. mr. A.D. Belinfante en mr. J.L. de Reede, Beginselen van het Nederlandse staatsrecht
- H.J. Hofstra, R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht
- mr. C.P.J. Goorden, Algemeen bestuursrecht compact, 2003 Elsevier juridisch, Den Haag

Jurisprudentieregister

- HR 27 juni 2001, BNB 2002/27
- HR 14 November 1999, BNB 1992/127
- HR 11 April 2003, BNB 2003/264
- HR 13 januari 2006, VN 2006/6.4
- HR 9 december 2005, VN 2005/61.2
- HR 27 September 2002, BNB 2003/13
- Wet van 27 September 1892, Stb 223
- HR 11 december 1991, BNB 1992/243
- HR 31 januari 1996, BNB 1996/146
- HR 20 oktober 1993/ BNB 193/348
- HR 18 juni 1969/ BNB 1969/165
- HR 10 december 1980, BNB 1981/18
- HR 26 mei 1982, BNB 1971/55
- HR 28 maart 2003, BNB 2003/203
- HR 26 maart 2004, BNB 2004/217
- Wet van 15 december 2004, Stb. 2004, 672
- HR 1 juli 1992, BNB 1992/306
- HR 9 September 1992, BNB 1992/366 en 367
- MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, punt 2.66.
- MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 64-66.
- MvA, Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, punt 2.71.
- MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 66-67.
- MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 67-69.
- Kamerstukken II 1997/1998, 24800, nr. 7, p.6
- HR 27 februari 2004, V-N 2003/18.4
- De zaak Barbera, Messegue en Jabardo, arrest van 6 december 1988, Serie A nr. 146
- Mvt, Kamerstukken II 1996-1997, 25175, nr. 3
- HR 13 januari 2006, VN 2006/6.4
- HR 12 oktober 1988, BNB 1988/323

