

# Bachelor Thesis

## **Omkering bewijslast**

**In hoeverre leidt omkering van de bewijslast tot een  
ongewenste bewijslastverdeling tussen de fiscus en  
belastingplichtige?**

Bachelor Thesis Fiscale Economie  
Faculteit Economie  
Universiteit van Tilburg

Fouad Yahia  
160826  
Fiscale Economie  
H.A.C.J.P. te Niet

## Inhoudsopgave

<b>Hoofdstuk 1 Inleiding .....</b>	<b>4</b>
<b>Hoofdstuk 2 Bewijslast in belastingprocedures.....</b>	<b>6</b>
§ 2.1 Bewijsmiddelen.....	6
§ 2.2 Verdeling van de bewijslast.....	7
§ 2.3 In hoeverre wijkt omkering van de bewijslast van de normale bewijsregels af? .....	7
<b>Hoofdstuk 3 Omkering van de bewijslast .....</b>	<b>8</b>
§ 3.1 Betekenis en doel van de omkeringsregel .....	8
§ 3.2 Wanneer word de bewijslast omgekeerd?.....	8
§ 3.3 Voorwaarden voor omkering bewijslast.....	11
§ 3.4 Omkering van de bewijslast als sanctie.....	12
<b>Hoofdstuk 4 Belangrijke rechtspraak voor de omkeringsregel .....</b>	<b>13</b>
§ 4.1 Proportionaliteitsvereiste .....	13
§ 4.2 Strafuitsluitingsgronden.....	14
<b>Hoofdstuk 5 De consequenties van de omkeringsregel.....</b>	<b>16</b>
§ 5.1 Einde onderzoeksplicht.....	16
§ 5.2 Handhaving van Belastingaanslag of Beschikking.....	14
§ 5.3 Verzwaring van de bewijslast .....	17
§ 5.4 Gevolgen van de omkeringsregel voor de aanslag.....	18
<b>Chapter 6 Conclusie: Afweging tussen de voor-en nadelen.....</b>	<b>19</b>
§ 6.1 Gevolgen voor bewijslastverdeling tussen de fiscus en belastingplichtige.....	19
§ 6.2 Aanbevelingen.....	21
<b>Literatuurlijst .....</b>	<b>22</b>
<b>Jurisprudentie</b>	

## Hoofdstuk 1 Inleiding

Moet de inspecteur bewijzen dat de belastingplichtige in Nederland woont? Of moet de belastingplichtige bewijzen dat hij in België woont? Moet de inspecteur bewijzen dat de gevoerde administratie niet deugt? Of moet de belanghebbende bewijzen dat zijn administratie wel deugt? Moet de fiscus aantonen dat de belastingplichtige een tweede woning heeft in het buitenland? Of moet de belanghebbende aantonen dat hij geen tweede woning heeft in het buitenland? Zo kun je nog vele vergelijkbare vragen stellen. Het is algemeen bekend dat degene die het bewijs moet leveren ook de grootste kans maakt om de zaak te verliezen. De partij waarop de bewijslast rust, lijdt het nadeel van het niet vast staan van de feiten. Voor deze partij wordt het lastiger om de rechter te overtuigen van diens gelijk. Daarom is het belangrijk om te realiseren op wie de bewijslast rust.

In het fiscaal procesrecht is de bewijslastverdeling een zaak van de rechter. De hoofdregel hierbij is dat de rechter het bewijs naar redelijkheid verdeelt over de partijen.<sup>1</sup> Daarnaast zijn er in de rechtspraak meerdere regels ontwikkeld met betrekking tot de verdeling van de bewijslast. Dit wordt in het volgende hoofdstuk nader besproken.

De bewijslastverdeling is dus een belangrijke zaak en daarom is het maar goed ook dat de hoofdregel luidt: *verdelen naar redelijkheid*. Maar deze hoofdregel gaat niet altijd op.

De fiscus heeft een machtig wapen tegen belastingplichtigen die niet meewerken aan de wettelijke verplichtingen die op hen rusten. In de artikelen 25, lid 6 en 27e Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is de omkering van de bewijslast geregeld. Bij omkering van de bewijslast wordt afgeweken van de normale bewijsregels. Wanneer de belastingplichtige niet mee werkt aan de op hem rustende wettelijke verplichtingen kan omkering van de bewijslast van toepassing zijn. In het geval van de omkeringsregel<sup>2</sup> wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of de beschikking gehandhaafd, tenzij gebleken is dat de belastingaanslag of de beschikking onjuist is.<sup>3</sup> Hierbij is tevens de mate van onjuistheid van belang. In de beroepsfase geldt dan dat het gerechtshof het beroep ongegrond verklaart, tenzij is gebleken dat de uitspraak op het bezwaar onjuist is.<sup>4</sup> Ook hier is de mate van onjuistheid van belang. De omkeringsregel wijkt dus af van de normale bewijsregels en werkt in het nadeel van de belastingplichtige. Omkering van de bewijslast is in principe een te beperkte term. Omkering van de bewijslast leidt namelijk niet alleen tot verschuiving van de bewijslast. Wanneer de bewijslast wordt omgekeerd heeft dit ook als gevolg dat de bewijslast word verzwaard.

---

<sup>1</sup> R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, blz. 22-23

<sup>2</sup> De termen omkering van de bewijslast en omkeringsregel worden in deze thesis door elkaar gebruikt om de artikelen 25, lid 6, en 27<sup>e</sup> Algemene wet inzake rijksbelastingen aan te duiden.

<sup>3</sup> Artikel 25, lid 6 AWR

<sup>4</sup> Artikel 27<sup>e</sup> AWR

De omkeringsregel vindt zijn rechtvaardiging in het feit dat de inspecteur een informatie-achterstand heeft op de belastingplichtige. Om een juiste aanslag op te leggen is de inspecteur nu eenmaal deels afhankelijk van de aangifte van de belastingplichtige .

Aan de hand van deze thesis wil ik nagaan of de omkeringregel de belastingplichtige niet in een ongewenste bewijspositie brengt. Mijn probleemstelling luidt dan ook als volgt:

**In hoeverre leidt omkering van de bewijslast tot een ongewenste bewijslastverdeling tussen de fiscus en belastingplichtige?**

De opbouw van deze thesis is als volgt. Aangezien omkering van de bewijslast een bijzondere plaats inneemt binnen belastingprocedures wordt in hoofdstuk twee eerst ingegaan op de normale bewijslastverdeling. Vervolgens ga ik na in hoeverre de omkeringsregel afwijkt van de normale situatie. In hoofdstuk drie wordt onderzocht wanneer de omkeringsregel kan worden toegepast. Bovendien wordt ook gekeken of omkering van de bewijslast als sanctie kan worden aangemerkt. Aangezien er talrijke jurisprudentie bestaat over omkering van de bewijslast, worden in hoofdstuk vier diverse arresten besproken die invloed hebben op de toepassing van de omkeringsregel. In hoofdstuk vijf ga ik uitvoerig in op de gevolgen van de omkeringsregel. Bovendien wordt hierbij steeds gekeken wat dit betekent voor de bewijspositie van de belastingplichtige versus de fiscus. In het laatste hoofdstuk wordt allereerst een evaluatie gegeven van de onderzochte thema's en vervolgens een antwoord op de onderzoeksvraag. Het geheel wordt afgesloten met conclusies en aanbevelingen mijnerzijds.

## Hoofdstuk 2 Bewijslast in Belastingprocedures

### § 2.1 Bewijsmiddelen

In het fiscale procesrecht wordt de bewijslast verdeeld op basis van de vrije bewijsleer. De vrije bewijsleer bestaat uit twee componenten. Enerzijds bestaat deze uit het vaststellen van de feiten en anderzijds uit de bewijslastverdeling. Met de vrije bewijslastverdeling wordt bedoeld op het feit dat de rechter de vrije hand heeft bij het vaststellen van de feiten, de keuze van de bewijsmiddelen en de waardering ervan. In de vrije bewijsleer geldt dat het voor de partijen voldoende is om een feit aannemelijk te maken, tenzij de wet anders bepaalt. Om hieraan te voldoen moet de betrokkene er voor zorgen dat een feit redelijkerwijs voor juist mag worden aangehouden. Naast aannemelijk maken, kennen we ook het begrip blijken. Hier is sprake van indien zekere feiten volledig bewezen moeten worden oftewel dat feiten overtuigend moeten worden aangetoond.<sup>5</sup> Dus wanneer de omkeringsregel van de artikelen 25, lid 6 en 27e AWR van toepassing is, geldt dat aannemelijk maken niet meer voldoende is. De belastingplichtige moet dan laten blijken dat de inspecteur ongelijk heeft.

In het fiscale procesrecht moeten de partijen allereerst de feiten in het geding brengen. Dit wordt ook wel de stelplicht genoemd. Hierbij moet worden opgemerkt dat de stelplicht voor de inspecteur ruimer is dan voor de belastingplichtige. Van de belastingplichtige wordt verlangd dat deze de feiten naar voren brengt zoals die voor hem van belang kunnen zijn. Echter, voor de inspecteur gaat deze regel niet op. Deze moet alle stukken in het geding brengen dus ook stukken die negatief kunnen uitpakken voor hem.<sup>6</sup>

Ondanks dat de rechter een onderzoeksplicht heeft, is het belangrijk dat de partijen alle relevante feiten naar voren brengen. Het bewijsrisico, dat wil zeggen het risico dat de relevante feiten onopgehelderd blijven, berust namelijk altijd op de partijen.<sup>7</sup>

Nadat de feiten naar voren zijn gebracht, is het de bedoeling dat de partijen zoveel mogelijk bewijsmiddelen in het geding brengen om zo doende de feiten aannemelijk te kunnen maken. Feiten die door de ene partij naar voren worden gebracht en door de tegenpartij niet worden betwist, moeten in beginsel door de rechter worden aangenomen. In de praktijk lijkt het er echter op dat de lagere rechters zich hier vaak niet aanhouden. De rechter verzoekt dan in die gevallen de partijen om bepaalde feiten nader toe te lichten.

---

<sup>5</sup> HR 27 januari 1971, *BNB* 1971/55.

<sup>6</sup> Artikel 8:42 AWB.

<sup>7</sup> L.A. De Blicke e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, blz. 281

## **§ 2.2 Verdeling van de Bewijslast**

Wanneer de rechter zich een oordeel heeft gevormd over de feiten, wordt de bewijslast verdeeld. Naast het feit dat de rechter het bewijs naar redelijkheid verdeeld, hebben zich in de rechtspraak de volgende regels ontwikkeld:<sup>8</sup>

- 1) Inspecteur t.a.v. feiten waarop de aanslag steunt.
- 2) Positieve elementen: bewijslast bij inspecteur.
- 3) Negatieve elementen: bewijslast bij belastingplichtige.
- 4) Bewijslast bij degene die zich beroept op afwijking van het normale of gebruikelijke.
- 5) Bewijslast bij degene die zich beroept op een veranderende situatie.
- 6) In geval van navordering: De inspecteur het nieuwe feit.
- 7) Naast deze regels geldt dat wanneer de bewijslast op de ene partij rust dit de stelplicht bij de andere partij niet ontslaat.

De punten twee en drie dienen nader te worden toegelicht. Met positieve elementen wordt bedoeld daar waar de inspecteur een correctie wil toepassen. Wanneer de belastingplichtige bijvoorbeeld op zijn aangifte een omzet van honderd aangeeft en de inspecteur van mening is dat deze hoger moet zijn, is het aan de inspecteur om dit verschil aannemelijk te maken. Met negatieve elementen wordt bedoeld daar waar de belastingplichtige een correctie wil toepassen. Hierbij valt te denken aan een belastingplichtige die een vermindering claimt.

## **§ 2.3 In hoeverre wijkt omkering van de bewijslast van de normale bewijsregels af?**

Wanneer zich een van de situaties voordoet in de zin van de artikelen 25, lid 6, en 27e AWR kan de bewijslast worden omgekeerd. De bewijslast kan door zowel de inspecteur als de rechter worden omgekeerd. Wanneer de bewijslast wordt omgekeerd gelden de normale bewijsregels niet en heeft het twee nadelige gevolgen voor de belastingplichtige.

De bewijslast komt in het geval van de omkeringsregel op de belastingplichtige te rusten, ondanks dat de bewijslast bij de normale bewijslastverdeling op de inspecteur berustte. Daarnaast wordt ook de bewijslast verzwaard oftewel het is voor de belastingplichtige niet meer voldoende om een feit aannemelijk te maken. Nu is deze gehouden een feit volledig te bewijzen.

---

<sup>8</sup> Een aantal van de regels komen over een met de regels die R.J. Koopman noemt in zijn boek, *bewijslast in belastingzaken*, blz. 32

## **Hoofdstuk 3 Omkering van de bewijslast**

### **§ 3.1 Betekenis en doel van de Omkeringsregel**

Het Nederlandse belastingstelsel is grotendeels gebaseerd op het draagkrachtbeginsel. De redenering hierachter is heel eenvoudig: hoe groter je draagkracht, hoe meer belasting je moet betalen. Om deze draagkracht te bepalen heeft de fiscus steeds meer informatie nodig over de financiële situatie van haar burgers. In de vorige eeuw werden directe belastingen voornamelijk geheven naar uiterlijke kentekenen. Hierbij werd de draagkracht dan bijvoorbeeld bepaald op basis van het huis dat iemand bezat. Wanneer het huis een grote omvang had en veel ramen en deuren telde betekende dit dat de eigenaar welvarend was en dus een grote draagkracht had.

Tegen het einde van de 19<sup>e</sup> eeuw werden in Nederland en Europa steeds meer pogingen ondernomen richting het belasten van het inkomen. Toen zag men al in dat de enige manier waarop de fiscus inzicht kon krijgen in het inkomen van de belastingplichtige de aangifte is. In het oorspronkelijke ontwerp voor de wet van 1892 werd als enige sanctie tegen het niet doen van de aangifte een 15% verhoging opgenomen. Destijds vreesde een aantal kamerleden dat belastingplichtigen deze boete zouden accepteren omdat ze zouden denken dat de fiscus zonder hun medewerking toch niet achter de volle omvang van hun vermogen konden komen. Daarom kwam men met een voorstel dat resulteerde in een regeling die wij nu kennen als omkering van de bewijslast.<sup>9</sup> De artikelen 25, lid 6, en 27e AWR regelen de omkering van de bewijslast. Wanneer een belastingplichtige niet meewerkt aan de totstandkoming van een belastingaanslag kan de bewijslast worden omgekeerd.

### **§ 3.2 Wanneer wordt de bewijslast omgekeerd?**

Op grond van de artikelen 25, lid 6, en 27e AWR kan de bewijslast worden omgekeerd als de vereiste aangifte niet is gedaan of niet is voldaan aan de verplichtingen die zijn opgenomen in de artikelen. Eerst worden de gevallen besproken wanneer niet voldaan is aan de vereiste aangifte en vervolgens wordt ingegaan op de verplichtingen.

---

<sup>9</sup> R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, blz. 145.

In de volgende gevallen is niet voldaan aan de vereiste aangifte:<sup>10</sup>

- 1) Er is geen aangifte gedaan.
- 2) Er is te laat aangifte gedaan.
- 3) De aangifte vertoont formele gebreken.
- 4) De aangifte vertoont materiële gebreken.

#### **Ad 1 Er is geen aangifte gedaan**

Volgens artikel 6, lid 1, AWR ontstaat de verplichting om aangifte te doen wanneer de inspecteur de belastingplichtige een uitnodiging tot het doen van aangifte verstrekt. De inspecteur kan dit op eigen initiatief doen of op verzoek van de belastingplichtige.<sup>11</sup> Daarnaast is een belastingplichtige die geen uitnodiging heeft ontvangen, maar wel belasting verschuldigd is, verplicht om zelf om een aangifte te verzoeken.<sup>12</sup> Op grond van artikel 8.1 AWR is een belastingplichtige die is uitgenodigd om aangifte te doen, verplicht om deze aangifte te doen. Wanneer een belastingplichtige de aangifte niet doet, terwijl hij toch een uitnodiging heeft gekregen, zal de inspecteur de belastingplichtige een aanmaning sturen. Wanneer hier ook niet binnen de gestelde termijn op wordt gereageerd, is er niet voldaan aan de vereiste aangifte. In zo'n geval kan de inspecteur een ambtshalve een aanslag opleggen en de bewijslast omkeren. Het is dan aan de belastingplichtige om te laten blijken dat de aanslag onjuist is. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat de inspecteur de aanslag niet naar willekeur mag vaststellen. Er moet een redelijke en inzichtelijke schatting aan ten grondslag liggen.<sup>13</sup>

#### **Ad 2 Er is te laat aangifte gedaan**

De belastingplichtige moet aangifte doen binnen de wettelijke termijn of binnen de gestelde termijn van de inspecteur.<sup>14</sup> Dit betekent overigens niet meteen dat wanneer de aangifte te laat binnen is, niet voldaan is aan de vereiste aangifte. Hiervoor moet worden gekeken naar de aanslagregeling. Wanneer de belastingplichtige te laat is met de aangifte, maar de inspecteur bij de aanslagregeling hier toch nog rekening mee kan houden, is hij verplicht om met de aangifte rekening te houden. Het feit dat een aangifte te laat is ingediend, is dus onvoldoende reden om te oordelen dat de vereiste aangifte niet is gedaan.<sup>15</sup> Maar dit beginsel strekt niet zover dat de belastingplichtige de aangifte indient nadat de inspecteur een ambtshalve aanslag heeft opgelegd. In dat geval is wel sprake van het niet voldoen van de aangifteplicht.

---

<sup>10</sup> L.A. De Blicke e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, blz. 87

<sup>11</sup> Artikel 6 AWR

<sup>12</sup> Artikel 2 e.v. Uitvoeringsregeling AWR.

<sup>13</sup> HR 21 augustus 1996, *BNB* 1997/1

<sup>14</sup> Artikel 9 AWR

<sup>15</sup> HR 23 december 1959, *BNB* 1960/26



### **Ad 3 De aangifte vertoont formele gebreken**

Elke belastingplichtige die is uitgenodigd tot het doen van een aangifte, is gehouden de aangifte te doen. Hierbij moeten alle gevraagde gegevens in de uitnodiging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden ingevuld, te ondertekenen en in te zenden. Daarnaast moet de belastingplichtige ook alle gevraagde bescheiden of andere gegevensdragers toe te zenden.<sup>16</sup> In het algemeen kun je stellen dat niet voldaan is aan de vereiste aangifte als de inspecteur uit de aangifte en de bijgevoegde gegevens onvoldoende informatie kan halen om de inkomen van de belastingplichtige te bepalen. Uit rechtspraak van de Hoge Raad is gebleken dat wanneer een belastingplichtige alle vragen heeft ingevuld, maar de aangifte niet heeft ondertekend de vereiste aangifte niet is gedaan.<sup>17</sup> De gedachte hierachter is dat de belastingplichtige zelf achter de aangifte staat en zijn verantwoordelijkheid daarover accepteert. Wanneer de aangifte formele gebreken vertoont is het ook hier de bedoeling dat de inspecteur de belastingplichtige eerst in de gelegenheid stelt om deze gebreken te herstellen. Als de aangifte dan nog steeds formele gebreken vertoont, kan een van de mogelijke gevolgen omkering van de bewijslast zijn. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat rekening gehouden moet worden met de ernst van de gebreken. Dit word ook wel het proportionaliteitsbeginsel genoemd. Op dit beginsel wordt in het volgende hoofdstuk nog uitgebreid ingegaan.

### **Ad 4 De aangifte vertoont materiële gebreken**

De ingediende aangifte moest juist zijn ingevuld. Wanneer de belastingplichtige een aanzienlijk te lage aangifte doet, in zowel relatief en absoluut opzicht, is de vereiste aangifte niet gedaan.<sup>18</sup> Bij een relatief te lage aangifte moet gekeken worden naar de verhouding van het te lage belastingbedrag tegen over het totale belastingbedrag.<sup>19</sup> Dit bedrag moet aanzienlijk zijn in verhouding met het totale bedrag om te kunnen zeggen dat niet voldaan is aan de vereiste aangifte. In het volgende voorbeeld vond de Hoge Raad dat het te lage bedrag niet aanzienlijk was in verhouding met het totale bedrag.<sup>20</sup> Een belastingplichtige had over een periode van vijf jaar opzettelijk de brutolonen tot een bedrag van €205.904,- niet aangegeven. Dit komt neer op een gemiddelde van €41.200,- per jaar. De Hoge Raad vond dit bedrag niet aanzienlijk in verhouding met een totale bedrag van €600.000,- per jaar. In dit geval kan dus niet worden gesteld dat de vereiste aangifte niet is gedaan.

---

<sup>16</sup> Artikel 8 AWR.

<sup>17</sup> HR 5 april 1929, B. 2919

<sup>18</sup> Hof 's Gravenhage, 16 november 2000, VN/2001

<sup>19</sup> HR 20 mei 1987, *BNB* 1987/208

<sup>20</sup> HR 13 december 2000, *BNB* 2000/237

Naast het feit dat de bewijslast kan worden omgekeerd als de vereiste aangifte niet is gedaan, kan de bewijslast ook worden omgekeerd als niet voldaan is aan de verplichtingen van artikelen 25, lid 6, en 27e AWR.<sup>21</sup> Hier gaat het dan om verplichtingen van de belastingplichtige tegenover de inspecteur. De belastingplichtige heeft naast de informatieplicht ook administratieve verplichtingen. De informatieplicht is bedoeld om de inspecteur te helpen bij het feitenonderzoek. De belastingplichtige heeft hierbij een inzage- en inlichtingenplicht. De belastingplichtige heeft ook te maken met administratieve verplichtingen. De fiscus heeft strenge regels opgesteld waaraan een administratie moet voldoen. Het is voor de belastingdienst noodzakelijk dat een belastingplichtige over een correcte administratie beschikt. De administratie moet voor de fiscus toegankelijk en makkelijk controleerbaar zijn.

### **§ 3.3 Voorwaarden voor omkering bewijslast**

In de vorige paragrafen is besproken wanneer de bewijslast kan worden omgekeerd. Het is steeds aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat de belastingplichtige de vereiste aangifte niet heeft gedaan of niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op grond van de artikelen 25, lid 6, en 27e AWR op hem rusten. Wanneer de inspecteur dit eenmaal heeft gedaan, moet worden gekeken of de bewijslast kan worden omgekeerd.

Hierbij moet met de volgende voorwaarden rekening worden gehouden:

- 1) De inspecteur moet handelen conform de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>22</sup>
- 2) Er moet voldaan zijn aan het proportionaliteitsbeginsel.
- 3) Er is geen sprake van afwezigheid van grove schuld.

Zoals eerder vermeld, heeft de belastingplichtige meerdere verplichtingen tegenover de inspecteur. De bevoegdheden van de inspecteur om de belastingplichtige te verplichten mee te werken aan het feitenonderzoek zijn in de AWR opgenomen. Om te bepalen of de bewijslast mag worden omgekeerd, moet eerst gekeken worden of de inspecteur zijn bevoegdheden correct heeft gebruikt. Hierbij moet dan rekening worden gehouden met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

---

<sup>21</sup> Artikelen 25, lid 6, en 27e AWR

<sup>22</sup> HR 8 januari 1986, *BNB* 1986/128

De volgende algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn het belangrijkste:

- 1) Het gelijkheidsbeginsel.<sup>23</sup>
- 2) Het zorgvuldigheidsbeginsel.<sup>24</sup>
- 3) Het vertrouwensbeginsel.<sup>25</sup>
- 4) Het evenredigheidsbeginsel.<sup>26</sup>

### § 3.4 Omkering van de bewijslast als sanctie

Wanneer naar de gevolgen van omkering van de bewijslast wordt gekeken, kun je stellen dat de omkeringsregel een dubbele functie heeft. Ten eerste probeert de fiscus, door de omkeringsregel toe te passen, het voordeel voor de belastingplichtige om geen aangifte te doen weg te nemen. In dit geval kun je dus spreken van een corrigeerde functie van de omkeringsregel.<sup>27</sup> Ten tweede kan bij omkering van de bewijslast ook gesproken worden over een bestraffende functie. De omkeringsregel brengt namelijk niet alleen een verschuiving van de bewijslast met zich mee, maar ook een verzwaring van de bewijslast. Doordat ook de bewijslast wordt verzwaard kan niet worden gesteld dat alleen sprake is van een corrigerend karakter. De belastingplichtige wordt hier wel degelijk gestraft. Om deze reden typeert de Hoge Raad de omkeringsregel dan ook als een dwangmiddel van bestuursrechtelijke aard die is gericht op het bevorderen van juiste en volledige aangifte.<sup>28</sup>

---

<sup>23</sup> Dit beginsel is gebaseerd op artikel 1 Grondwet.

<sup>24</sup> Artikel 3:2 AWB.

<sup>25</sup> HR 18 december 1991, *BNB* 1992/182.

<sup>26</sup> Artikel 3:4 lid 2 AWB.

<sup>27</sup> R.J Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, blz 180.

<sup>28</sup> HR 11 december 1991, *BNB* 1992/243.

## Hoofdstuk 4

## Belangrijke rechtspraak voor de omkeringsregel

De omkering van de bewijslast staat vanwege de vergaande gevolgen voor de belastingplichtige bekend als een zware sanctie. In de loop der jaren is veel geprocedeerd over omkering van de bewijslast. Door diverse uitspraken van de Hoge Raad zijn de ‘scherpe kantjes’ van de omkeringsregel bijgeschaafd. Uit de rechtspraak blijkt dat voor de bewijslast mag worden omgekeerd rekening moet worden gehouden met het proportionaliteitsbeginsel en de strafuitsluitingsgronden. Deze twee voorwaarden zijn niet in de wet opgenomen, maar zijn wel essentieel voor de toepassing van de omkeringsregel. Daarom worden beide voorwaarden in de volgende paragrafen uitgebreid besproken.

### § 4.1 Proportionaliteitsvereiste

In het strafrecht geldt dat een straf altijd in redelijke verhouding moet zijn tot het gepleegde feit. Deze gedachte is gebaseerd op het proportionaliteitsbeginsel. In de belastingrecht geldt het proportionaliteitsbeginsel voor bestuurlijke boetes. Aangezien omkering van de bewijslast als dwangmiddel van bestuursrechtelijke aard kan worden aangemerkt moet het proportionaliteitsbeginsel ook bij omkering van de bewijslast worden toegepast.<sup>29</sup>

Het proportionaliteitsvereiste houdt voor de omkeringsregel het volgende in: De bewijslast mag pas worden omgekeerd als dit in redelijke verhouding staat tot het gepleegde verzuim.<sup>30</sup> De gedachte hierachter is dat niet elk klein verzuim tot omkering van de bewijslast leidt. De Staatssecretaris heeft in het verleden m.b.t. tot het proportionaliteitsvereiste gesteld dat de bewijslast alleen mag worden omgekeerd als er “een ernstig gevaar voor de juiste belastingheffing aanwezig is”.<sup>31</sup>

Wanneer de belastingplichtige zich niet op het proportionaliteitsbeginsel beroept, moet de rechter ambtshalve nagaan of omkering van de bewijslast een niet te zware maatregel is in verhouding met het gepleegde verzuim. R.J. Koopman stelt in zijn boek dat de proportionaliteitsvereiste, door meerder uitspraken van de Hoge Raad een duidelijke erkenning heeft gekregen in de sfeer van de omkering van de bewijslast wegens het niet doen van een materiële juiste aangifte.<sup>32</sup> Hierbij moet steeds worden getoetst of de niet aangegeven bestandsdelen ten opzichte van de wel aangegeven bestanddelen omkering van de bewijslast rechtvaardigen. Deze regel gaat overigens niet op als de belastingplichtige opzettelijk de

---

<sup>29</sup> HR 11 december 1991, *BNB* 1992/243.

<sup>30</sup> R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, blz. 149.

<sup>31</sup> Handelingen Tweede Kamer 1992/1993.

<sup>32</sup> R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, blz. 153.

bestandsdelen heeft verzwegen.<sup>33</sup> Daarnaast heeft de Hoge Raad het moeilijker gemaakt om de bewijslast om te keren door het proportionaliteitsvereiste toe te passen, in het geval dat de inspecteur vindt dat de belastingplichtige niet aan zijn informatieverplichtingen heeft voldaan. Wanneer een belastingplichtige weigert om vragen te beantwoorden, kan de bewijslast alleen worden omgekeerd als de gestelde vragen van 'voldoende gewicht' zijn.<sup>34</sup> Wanneer een inspecteur bijvoorbeeld meerdere vragen stelt en de belastingplichtige enkele onbelangrijke vragen niet beantwoordt, kan de bewijslast niet worden omgekeerd. Dit is anders in het geval dat de onbeantwoorde vragen relatief zwaar wegen in verhouding met de overige vragen. Een belastingplichtige hoeft ook niet voor omkering van de bewijslast te vrezen wanneer zijn administratie kleine gebreken vertoont. Zo oordeelde het Hof Amsterdam in een zaak waarin een onderneming van een belastingplichtige meerdere malen een controlebezoek kreeg dat de geconstateerde gebreken relatief niet voldoende zwaar wegen om omkering van de bewijslast toe te passen.<sup>35</sup> Uit de controle bleek namelijk dat er van een aantal medewerkers geen kopie van de identiteitsbewijzen waren terwijl de rest van de administratie wel in orde was.

#### **§ 4.2 Strafuitsluitingsgronden**

Wanneer een belastingplichtige geen verwijt kan worden gemaakt ter zake van het niet voldoen aan de verplichtingen die op basis van de artikelen 25, lid 6, en 27e AWR op hem rusten, moet omkering van de bewijslast achterwege blijven. Het voorgaande staat bekend als de strafuitsluitingsgronden. Van strafuitsluitingsgronden is sprake indien er bij de belastingplichtige afwezigheid van alle schuld is of wanneer de belastingplichtige zich kan beroepen op een rechtvaardigheidsgrond.<sup>36</sup>

Van afwezigheid van alle schuld is sprake wanneer de belastingplichtige op geen enkele wijze kan worden verweten dat hij niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan. Een voorbeeld hiervan is dat de Hoge Raad in HR 3 februari 1999 besliste dat sprake van afwezigheid van alle schuld is wanneer een belastingplichtige niet aan zijn informatieverplichtingen kan voldoen, omdat hij langdurig ziek was en hij mede hierdoor ook geen vervanging kon regelen. In zo'n geval kan de bewijslast niet worden omgekeerd. Wanneer een belastingplichtige door langdurige vakantie niet aan zijn verplichtingen kon voldoen is dit niet het geval. Van deze belastingplichtige wordt verwacht dat hij in staat is om vervanging te regelen.<sup>37</sup>

Uit de parlementaire behandeling blijkt dat wanneer de rechter gaat beoordelen of sprake is van afwezigheid van alle schuld rekening gehouden moet worden met redelijke belangen van

---

<sup>33</sup> HR 5 oktober 1932, B5295

<sup>34</sup> Hof 's-Gravenhage 20 juni 1990, *BNB* 1991/288.

<sup>35</sup> Hof Amsterdam 18 juli 2001, VN 2001/61.3

<sup>36</sup> R.J Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, blz. 153.

<sup>37</sup> HR 3 februari, *BNB* 1999/112

de belastingplichtige. “Wanneer er een redelijk belang is voor de belastingplichtige dat geen inzage in de stukken wordt verleend geen sprake van schuld is. De bepaling inzake de omkering van de bewijslast blijft dan buiten toepassing.”<sup>38</sup>

Van rechtvaardigheidsgronden kan sprake zijn wanneer een belastingplichtige met een andere norm rekening houdt en hierdoor de fiscale wet overtreed. Een voorbeeld hierbij is wanneer een belastingplichtige op grond van buitenlandse wetgeving bepaalde informatie niet mag verstrekken. In het arrest BNB 1986/128 meende een belastingplichtige dat hij de jaarstukken van een Zwitserse AG niet hoefde te laten zien aan de inspecteur. Hij deed hierbij een beroep op artikel 273 van het Zwitserse strafboek waarin stond dat het strafbaar is om een product of vertrouwelijke informatie van een onderneming toegankelijk maakt voor derde. Het Hof te Amsterdam wees dit beroep overigens af, omdat ze het niet aannemelijk achtte dat jaarstukken onder het genoemde artikel valt.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> MvT, kamerstukken 11 1957/58

<sup>39</sup> HR 8 januari 1986, *BNB* 1986/128.

## Hoofdstuk 5 De consequenties van de Omkeringsregel

### § 5.1 Einde onderzoeksplicht

In de voorgaande hoofdstukken is besproken aan welke criteria moet worden voldaan om aan omkering van de bewijslast toe te komen. Wanneer hier eenmaal aan voldaan is, staat het vast dat de belastingplichtige de bewijslast krijgt toegedeeld en dat deze tevens wordt verzwaaard. Maar daarnaast heeft de omkeringsregel ook gevolgen voor de onderzoeksplicht van de inspecteur en rechter. In het geval van omkering van de bewijslast wordt op grond van artikel 25, lid 6 AWR de inspecteur ontslagen van zijn onderzoeksplicht. En op grond van artikel 27e AWR behoeft de rechter geen onderzoek te verrichten naar de feiten en geen medewerking aan de bewijslevering te verlenen. Vanaf dat moment resteert voor de rechter alleen een lijdelijke rol. De gedachte achter deze artikelen is dat het voor de inspecteur en rechter onmogelijk wordt om onderzoek te verrichten doordat de belastingplichtige niet mee wil werken.

R. J. Koopman is het in zijn boek, *Bewijs in belastingzaken*, niet helemaal eens met het feit dat de rechter geen onderzoek meer hoeft te verrichten wanneer sprake is van omkering van de bewijslast. Op pagina 169 van zijn boek zegt hij dan ook: *“Er wordt aldus miskend dat omkering van de bewijslast een reactie is op het niet meewerken aan het onderzoek van de inspecteur, en dat de omkering met name niet wordt verbonden aan het niet meewerken aan het gerechtelijke onderzoek”*. Hier voegt hij aan toe: *“De belanghebbende kan de omkering niet ongedaan maken door voor de rechter alsnog de van hem verlangde medewerking te verlenen.”* Ik ben het niet eens met zijn mening. Omdat de belastingplichtige in eerste instantie niet meewerkt aan de ordelijke totstandkoming van zijn belastingaanslag wordt de bewijslast omgekeerd. Vanaf dat moment behoeven de inspecteur en rechter geen onderzoek te verrichten en is het aan de belastingplichtige om te laten blijken dat de ambtshalve aanslag onjuist is, in zowel de bezwaar- en beroepsfase.

Wel moet de rechter de belanghebbende in staat stellen om aan zijn bewijslevering te voldoen en waar het nodig is moet de rechter de aangevoerde bewijsmiddelen van de belanghebbende onderzoeken.<sup>40</sup> Overigens moet vermeld worden dat de rechter te allen tijde de inspecteur kan verzoeken om mee te helpen bij het feitenonderzoek.<sup>41</sup> Dit betekent dus dat de inspecteur wordt ontslagen van de onderzoeksplicht tijdens de aanslag en bezwaarfase, maar dat deze in de beroepsfase nog altijd een meewerkverplichting heeft.

---

<sup>40</sup> HR 1 december 1993, *BNB* 1994/65.

<sup>41</sup> Hof Amsterdam 30 mei 1995, *V-N* 1995, blz. 3380

## § 5.2 Handhaving van Belastingaanslag of Beschikking

Wanneer de bewijslast eenmaal wordt omgekeerd op grond van de artikelen 25, lid 6, en 27e AWR ligt de bewijsverdeling vast. Het is dan steeds aan de belastingplichtige om bepaalde onjuistheden te laten blijken. Lukt het de belastingplichtige niet om te laten blijken dat de aanslag onjuist is dan heeft dit als gevolg dat de aanslag wordt gehandhaafd. Het is voor de belastingplichtige niet meer mogelijk om van deze sanctie af te komen. Wel volgt uit jurisprudentie dat van de belastingplichtige niet het onmogelijke wordt verwacht.<sup>42</sup> Hiermee wordt bedoeld dat de belastingplichtige moet weten waartegen hij zich moet verweren. De inspecteur mag de aanslag niet naar willekeur vaststellen.<sup>43</sup> Deze moet bijvoorbeeld aangeven waaruit de aanslag is opgebouwd en dit tevens motiveren.<sup>44</sup> Maar om tot een goede schatting te komen is de inspecteur wel steeds afhankelijk van de informatie die hij heeft. Hierdoor is hij dus ook afhankelijk van de belastingplichtige. Hoe minder een belastingplichtige meewerkt, hoe meer risico hij heeft dat de aanslag niet overeenkomt met de verschuldigde belasting. Er wordt steeds gekeken naar hoeveel informatie een inspecteur heeft om te bepalen of de aanslag zorgvuldig is vastgesteld.<sup>45</sup>

## § 5.3 Verzwaring van de bewijslast

In het geval van omkering van de bewijslast heeft de belastingplichtige niet alleen te maken met een verschuiving van de bewijslast. De belastingplichtige komt namelijk ook in een verzwaarde bewijspositie terecht.

In de vrije bewijsleer is het voor de belastingplichtige voldoende om een feit aannemelijk te maken, maar op grond van de artikelen 25, lid 6, en 27e AWR moet deze in het geval van omkering van de bewijslast zijn gelijk laten blijken. Bij aannemelijk maken is voor de belastingplichtige genoeg om een bepaald een feit zo aan te tonen dat het redelijkerwijs voor juist mag worden gehouden. In het geval van blijken moet de belastingplichtige feiten volledig bewijzen oftewel feiten moeten overtuigend worden aangetoond.<sup>46</sup> Ondanks dat de belastingplichtige in een verzwaarde bewijspositie terecht komt, wordt er van hem niet het onmogelijke verwacht.<sup>47</sup>

---

<sup>42</sup> HR 27 december 1956, *BNB* 1957/40.

<sup>43</sup> HR 21 augustus 1996, *BNB* 1997/1.

<sup>44</sup> Artikel 3:47 AWB.

<sup>45</sup> HR 30 maart 1999, *BNB* 2002/25.

<sup>46</sup> HR 27 januari 1971, *BNB* 1971/55.

<sup>47</sup> HR 27 december 1956, *BNB* 1957/40.



#### § 5.4 Geldt de omkeringsregel voor de gehele aanslag?

Het is duidelijk dat in het geval van omkering van de bewijslast een verschuiving en verzwaring van de bewijslast plaatsvindt. De vraag die hierbij kan worden gesteld is of de omkeringsregel betrekking heeft op de gehele aanslag of alleen op de elementen waar de belastingplichtige heeft verzuimt.

In de artikelen 25, lid 6, en 27e AWR staat dat de aanslag wordt gehandhaafd in het geval van omkering van de bewijslast. Gelet op de tekst van deze artikelen zou daarom de conclusie kunnen worden getrokken dat de omkeringsregel betrekking heeft op de gehele aanslag. In de artikelen kan dan ook nergens uit opgemaakt worden dat de omkeringsregel betrekking kan hebben op een gedeelte van de aanslag.

Echter, uit diverse arresten van de Hoge Raad is gebleken dat de omkeringsregel niet in alle gevallen betrekking heeft op de gehele aanslag. Op dit punt zijn er twee verschillende situaties te onderscheiden. Ten eerste de situatie waarin omkering van de bewijslast betrekking heeft op de gehele aanslag en ten tweede de situatie waarin de omkeringsregel slechts geldt voor een gedeelte van de aanslag.

De omkeringsregel geldt voor de gehele aanslag in het geval van het niet doen van de vereiste aangifte.<sup>48</sup> De gedachte hierachter is dat de aangifte als een geheel moet worden gezien. Het is namelijk niet mogelijk om de vereiste aangifte op bepaalde elementen niet te doen en op andere elementen wel. Niet moet worden vergeten dat er pas sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte als voldaan is aan het proportionaliteitsbeginsel.

In alle andere gevallen geldt omkering van de bewijslast alleen voor een specifiek gedeelte van de aanslag. Hier is dus sprake van wanneer een belastingplichtige niet meewerkt aan de genoemde verplichtingen in de artikelen 25, lid 6, en 27e AWR.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> HR 14 november 1990, *BNB* 1992/127.

<sup>49</sup> Hof 's-Gravenhage 4 maart 1988, *BNB* 1989/177.

## **Hoofdstuk 6 Conclusie: Afweging tussen de voor- en nadelen**

### **§ 6.1 Gevolgen voor bewijslastverdeling tussen de fiscus en belastingplichtige**

Uit het voorgaande is duidelijk gebleken dat omkering van de bewijslast een machtig wapen is van de fiscus. Wanneer de bewijslast eenmaal wordt omgekeerd heeft dit vergaande gevolgen voor de belastingplichtige. Waar in fiscale procedures normaal de vrije bewijsleer geldt, wordt bij omkering van de bewijslast afgeweken van de normale bewijsregels. De bewijslast wordt in het geval van de omkeringsregel niet meer naar redelijkheid verdeeld. Naast het feit dat de volledige bewijslast op de belastingplichtige komt te rusten, wordt de bewijslast ook nog eens verzwaard. De omkeringsregel heeft ook nog andere nadelige gevolgen voor de belastingplichtige. Wanneer de bewijslast wordt omgekeerd is er voor de belastingplichtige geen weg meer terug. Deze kan er dus niet meer voor zorgen dat de sanctie wordt ingetrokken door later alsnog aan z'n verplichtingen te voldoen. Maar persoonlijk vind ik dit nadeel niet zo zwaar wegen. Als de belastingplichtige nu wel wil meewerken aan de totstandkoming voor zijn belastingaanslag betekent dit in mijn ogen dat hij niets te verbergen heeft voor de fiscus. Het zal voor deze belastingplichtige dan niet moeilijk zijn om aan te tonen dat de aanslag onjuist is, ondanks dat dit in sommige gevallen voor de gehele aanslag geldt.

Maar de omkeringregel is niet zomaar in het leven geroepen. Het is nu eenmaal zo dat elke belastingplichtige in Nederland belasting moet betalen. Niet elke belastingplichtige zal hier even blij mee zijn, maar het is de taak van de fiscus om ervoor te zorgen dat deze belastingplichtigen allemaal gelijk behandeld worden. Er moet sprake zijn van rechtsgelijkheid. Het kan niet zo zijn dat de belastingplichtige die zich aan de regels van de wet houdt belasting moet betalen en dat de belastingplichtige die dit niet doet minder of geen belasting hoeft te betalen. De inspecteur dient er voor te zorgen dat hij voor alle belastingplichtigen de juiste belastingschuld vaststelt. Om dit te kunnen doen is hij afhankelijk van de belastingplichtige. De belastingplichtige moet de vereiste aangifte doen en waar nodig is moet hij meewerken aan het feitenonderzoek van de inspecteur. Dit wordt dan ook wel de informatieplicht genoemd. Daarnaast heeft de belastingplichtige ook een administratieplicht. Het is voor de fiscus noodzakelijk dat belastingplichtigen een goede administratie bijhouden. De informatie is dan voor de inspecteur veel toegankelijker en makkelijker controleerbaar. Al deze verplichtingen van de belastingplichtige hebben maar één doel: Het kunnen vaststellen van de juiste belastingschuld. Wanneer een belastingplichtige zich hier niet aan wil houden, moet de belastingdienst ingrijpen. Een van deze maatregelen is omkering van de bewijslast. De vraag die hierbij gesteld kan worden is of de omkeringsregel de juiste oplossing is? Is dit niet een te onredelijke sanctie? Maar nog belangrijker is de vraag

of omkering van de bewijslast de belastingplichtige niet in een ongewenste bewijspositie brengt?

Mijns inziens is omkering van de bewijslast een goede maatregel voor belastingplichtigen die niet mee willen werken aan de totstandkoming van hun belastingschuld. Bij het lezen van de artikelen 25, lid 6, en 27e AWR komt naar voren dat wanneer de vereiste aangifte niet is gedaan of wanneer niet wordt voldaan aan de verplichtingen die op basis van deze artikelen op de belastingplichtige rusten de ambtshalve aanslag of beschikking wordt gehandhaafd, tenzij de belastingplichtige laat blijken dat deze onjuist is. Dit betekent dus dat de inspecteur zelf het inkomen van de belastingplichtige gaat bepalen en dat deze hierover vervolgens belasting verschuldigd is. In eerste instantie leek me dit een te zware sanctie voor de belastingplichtige. Iets wat in mijn ogen ongewenst is. Maar mijn eerste indruk van de sanctie bleek niet juist. Wel moet toegegeven worden dat omkering van de bewijslast een zware sanctie is die de fiscus kan gebruiken, maar deze sanctie is wel gericht tegen een ernstig verzuim van de belastingplichtige. Een verzuimboete zal niet genoeg zijn tegen belastingplichtige die niet mee willen werken aan de totstandkoming van hun belastingaanslag. Derhalve is de omkering van de bewijslast tegen deze belastingplichtige op zijn plaats. Maar voordat de bewijslast wordt omgekeerd gaat er heel wat aan vooraf. De belastingplichtige krijgt van de inspecteur een uitnodiging tot het doen van een aangifte en geeft hem alle tijd om de aangifte in te dienen. Waar nodig krijgt deze ook uitstel tot het doen van de vereiste aangifte. Wanneer de belastingplichtige verzuimt om de aangifte op tijd in te dienen of wanneer de aangifte niet aan de eisen voldoet, stelt de inspecteur de belastingplichtige nog in de gelegenheid om zijn verzuim te herstellen. Als de belastingplichtige dan nog steeds in verzuim is, kan de bewijslast worden omgekeerd. Het is belangrijk om in dit geval te zien dat het woord 'kan' wordt gebruikt. Want voordat de bewijslast wordt omgekeerd moet er met meerdere voorwaarden rekening gehouden. Met name hierdoor ben ik ervan overtuigd dat omkering van de bewijslast een rechtvaardige sanctie is om er voor te zorgen dat iedereen in Nederland zich aan de wet houdt en dus belasting betaalt.

Door diverse jurisprudentie over omkering van de bewijslast is duidelijk geworden hoe de fiscus de omkeringregel moet toepassen. De inspecteur is verplicht om zich te houden aan de algemene beginselen voor behoorlijk bestuur. Dit betekent dat de inspecteur ten alle tijde de belastingplichtige op de hoogte zal stellen over de gevolgen die er zijn wanneer de belastingplichtige niet meewerkt aan de totstandkoming van zijn belastingaanslag. De bewijslast wordt dus niet omgekeerd zonder dat de belastingplichtige hiervan op de hoogte is.<sup>50</sup> Aan de belastingplichtige zal altijd duidelijk kenbaar worden gemaakt in wat voor positie

---

<sup>50</sup> Hof Amsterdam 19 januari 1987, BNB 1988/126

hij terecht komt. Wanneer een inspecteur zich niet aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur houdt, kan de bewijslast nooit worden omgekeerd. Verder zal de bewijslast nooit worden omgekeerd als er bij de belastingplichtige afwezigheid van alle schuld is. Als de belastingplichtige geen verwijt kan worden gemaakt dat hij niet aan zijn verplichtingen kon voldoen zal de bewijslast niet worden omgekeerd.

Daarnaast is het in fiscale gedingen de regel dat wanneer een belastingplichtige te maken krijgt met een sanctie van de fiscus rekening gehouden moet worden met het proportionaliteitsvereiste, zo ook bij de omkeringsregel. Voordat de inspecteur de bewijslast omkeert, moet hij kijken of omkering van de bewijslast een niet te zware sanctie is in verhouding met het gepleegde verzuim.

Tenslotte zal van de belastingplichtige nooit het onmogelijke worden gevraagd. De belastingplichtige moet weten waar tegen hij bewijs moet leveren. Zodoende mag de inspecteur de ambtshalve aanslag niet naar willekeur vaststellen. De inspecteur moet de aanslag zorgvuldig worden opmaken en tevens aangeven waaruit deze is opgebouwd.

## **§ 6.2 Aanbevelingen**

Ondanks dat omkering van de bewijslast nadelige gevolgen voor de belastingplichtige met zich meebrengt, ben ik van mening dat de omkeringsregel de belastingplichtige niet in een ongewenste bewijspositie brengt. Ik vind het een rechtvaardige sanctie tegen belastingplichtigen die zich niet aan de wet willen houden en hierdoor proberen om geen of minder belasting te betalen.

Maar vanwege de vergaande gevolgen voor de belastingplichtige vind ik het belangrijk dat de rechter altijd moet toetsen of de inspecteur heeft voldaan aan de voorwaarden om de bewijslast om te keren. Wanneer de rechter zelf de omkeringsregel toepast moet deze goed nagaan of voldaan is aan de voorwaarden. Dit alles is nodig om er voor te zorgen dat de belastingplichtige niet onterecht (te zwaar) gestraft wordt. Dus wanneer is vastgesteld dat niet voldaan is aan de verplichtingen van de artikelen 25, lid 6, en 27e AWR, moet ten alle tijden worden onderzocht of de inspecteur heeft gehandeld conform de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, of voldaan is aan het proportionaliteitsvereiste en of er sprake zijn van strafuitsluitingsgronden. Tenslotte mag van de belastingplichtige niet het onmogelijke worden verlangd.

Het is voor de belastingplichtige belangrijk om te weten wanneer de bewijslast mag worden omgekeerd. Omdat een aantal voorwaarden niet in de wet zijn opgenomen maar alleen uit jurisprudentie volgen, lijkt het me verstandig om deze voorwaarden in de wet op te nemen. Dit maakt de omkeringsregel veel duidelijker en begrijpelijker voor alle partijen.

## **literatuurlijst**

M.A. de Blicq e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2004

C.H.J. Langereis, *Belastingprocedures*, Deventer: Kluwer 1999

R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 1996

P.G.H. Albert, *Hoofdstukken formeel belastingrecht (hoofdstuk 6)*, Fiscale Geschriften 16

MvT, *kamerstukken 11 1996/1997*. 25175, nr. 3

J.C. de Zeeuw, *Anonieme tipgelden en fiscale (omkering) bewijslast*, Weekblad voor Fiscaal Recht 1992, blz. 758-762

R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Bewijs in een fiscale procedure*, Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2005/02

S.K.A. Efstratiades, *Bewijslast in belastingprocedures; een lastige aangelegenheid?*, *Belastingbrief* 2003/07

I.L.J.M. Schroder, *Omkering en verzwaring*, *Belastingbrief* 2005/09

Leidraad voor juridische auteurs, Deventer: Kluwer 2001



