



Het gebruik van niet-ontzenuwde bewijsvermoedens in fiscal boetezaken

21-1-2025 | Fiscale boetezaken

Mr. J.J. Scheltema

De inspecteur van de Belastingdienst beschikt over een ruim arsenaal aan mogelijkheden om bij het opleggen van aanslagen ook boetes op te leggen. Van die mogelijkheden maakt hij in de praktijk ook gretig gebruik. Voor het opleggen van een vergrijpboete is echter sinds het [arrest van 8 april 2022¹](#) vereist dat de inspecteur niet slechts ‘aannemelijk maakt’ maar ‘overtuigend aantoont’ dat een belastingplichtige met opzet of grove schuld te weinig belasting heeft betaald. Daarmee rust sindsdien op de inspecteur een zwaardere bewijslast. Voor meer informatie over vergrijpboetes verwijs ik naar [een eerdere blog²](#) van mijn kantoorgenoot Nick van den Hoek.

Naar aanleiding van het [arrest van 8 april 2022³](#) is in de fiscale literatuur gesteld dat het niet langer mogelijk is om het opzettelijk of grof schuldig handelen van de belastingplichtige te bewijzen met niet-ontzenuwde bewijsvermoedens. A-G Koopman heeft in zijn [conclusie van 5 juli 2024⁴](#) uiteengezet waarom hij het daar niet mee eens is. Deze conclusie is een gemeenschappelijke bijlage bij een vijftal verschillende zaken waar het draait om de bewijslast in fiscale boetezaken.

In dit blog bespreek ik hoe A-G Koopman tot zijn conclusie komt dat niet-ontzenuwde bewijsvermoedens gebruikt moeten kunnen worden bij het ‘overtuigend aantonen’ van opzet of grove schuld. Verder bespreek ik de toepassing van deze bewijsvermoedens door de belastingrechter en de gevolgen daarvan voor de praktijk

A-G Koopman over het gebruik van niet-ontzenuwde bewijsvermoedens bij beboeting

Aangezien een fiscale boete wordt aangemerkt als een ‘criminal charge’ dienen de waarborgen in acht te worden genomen die ontleend kunnen worden aan [artikel 6, lid 2, van het EVRM⁵](#). Die waarborgen brengen mee dat de bewijslast op de inspecteur rust en dat de belanghebbende in geval van twijfel het voordeel van die twijfel moet worden gegund. De conclusie van A-G Koopman dat niet-ontzenuwde bewijsvermoedens het opzettelijk of grof schuldig handelen van de belastingplichtige kunnen bewijzen, lijkt op het eerste gezicht niet in overeenstemming met deze waarborgen. Het is immers moeilijk denkbaar dat er bij een vermoeden geen twijfel bestaat. In beginsel zou aan de belanghebbende dus het voordeel van de twijfel moeten worden gegund.

Uit deze jurisprudentie over witwassen volgt namelijk dat van de verdachte een verklaring over de herkomst mag worden verwacht

Onderstaand bespreek ik hoe A-G Koopman toch tot de conclusie is gekomen dat bewijsvermoedens moeten kunnen worden gebruikt in fiscale boetezaken.

Gebruik van bewijsvermoedens in het strafrecht

Ter onderbouwing van zijn standpunt dat bewijsvermoedens kunnen worden gebruikt bespreekt A-G Koopman onder andere de bewijsleer in het strafrecht. In zijn analyse laat hij zien dat ook het strafrecht gebruik maakt van niet-ontzenuwde bewijsvermoedens bij het vormen van een bewijsredenering. De strafrechter kan namelijk tot een veroordeling komen als de verdachte niet voldoende heeft gereageerd op bepaalde feiten en omstandigheden. Daarbij kan worden gedacht aan bijvoorbeeld de jurisprudentie over witwassen zonder aantoonbaar gronddelict.¹

Uit deze jurisprudentie over witwassen volgt namelijk dat van de verdachte een verklaring over de herkomst mag worden verwacht wanneer feiten en omstandigheden erop wijzen dat het vermogen geen legale herkomst heeft (vermoeden). Die verklaring moet concreet, verifieerbaar en niet op voorhand hoogst onwaarschijnlijk zijn. Bij het uitblijven van een dergelijke verklaring kan de strafrechter oordelen dat het niet anders kan dan dat het vermogen uit misdrijf afkomstig is. Zelfs aan de strafrechtelijke bewijsmaatstaf ‘wettig en overtuigend’ bewijs kan dus worden voldaan met toepassing van een niet-ontzenuwd bewijsvermoeden.

Bewijsvermoedens in KB-Lux arrest

A-G Koopman bepleit verder dat het gebruik van niet-ontzenuwde bewijsvermoedens mogelijk is door een specifieke verwijzing in [het arrest van 8 april 2022](#)⁶. De Hoge Raad haalt namelijk het [KB-Lux-arrest van 15 april 2011](#)⁷ aan waarin, onder verwijzing naar rechtspraak van het EHRM, is geoordeeld dat voor het bewijs gebruik kan worden gemaakt van bewijsvermoedens.

¹ Gerechtshof Amsterdam 11 januari 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BY8481.

Overigens wel met de kanttekening dat het gebruik daarvan slechts mogelijk is als daarmee de bewijslast niet van de inspecteur wordt verschoven naar de belanghebbende en dat het vermoeden wel redelijkerwijs moet voortvloeien uit de aanwezige bewijsmiddelen.²

Gedragingen naar hun uiterlijke verschijningsvorm

Ten slotte onderbouwt A-G Koopman zijn standpunt door een verwijzing naar het [arrest van 3 februari 2023](#)⁸ waarin eveneens een bewijsvermoeden is te ontwaren. In deze zaak had de belanghebbende ontvangen dividendbetalingen niet aangegeven in zijn aangifte inkomstenbelasting. Het verweer van belanghebbende was dat hij de dividenden niet had aangegeven omdat het om giften zou gaan. De Hoge Raad heeft in deze zaak geoordeeld dat het voor de beantwoording van de vraag of sprake is van (voorwaardelijk) opzet, mede van belang is dat bepaalde gedragingen naar hun uiterlijke verschijningsvorm kunnen worden aangemerkt als zozeer gericht op een bepaald gevolg dat het – behoudens contra-indicaties – niet anders kan dan dat de betrokkene dat gevolg heeft gewild of althans de aanmerkelijke kans daarop bewust heeft aanvaard.

Het gebruik van bewijsvermoedens door de belastingrechter

Bij het gebruik van vermoedens om tot bewijs in fiscale boetezaken te komen verlangt A-G Koopman een actieve opstelling van de rechter. Hij moet actief onderzoeken of er contra-indicaties aanwezig zijn en tot een beredenerend oordeel komen op de vraag of het voldoende waarschijnlijk is dat het feit zich heeft voorgedaan. Hij meent ook dat de rechter bij het gebruik van vermoedens zijn bewijsredenering moet laten zien in de uitspraak. Dat ben ik met A-G koopman eens. Om fouten in de bewijsredenering te voorkomen wil ik daaraan toevoegen dat

² Hoge Raad 15 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN6324 r.o. 4.8.3.

Bronnen

- 1 | <https://uitspraken.rechtspraak.nl/detail?id=ECLI:NL:HR:2022:526>
- 2 | <https://www.jaeger.nl/fiscale-boete-liefst-kwijt-in-ieder-geval-omlaag/>
- 3 | <https://uitspraken.rechtspraak.nl/detail?id=ECLI:NL:HR:2022:526>
- 4 | <https://uitspraken.rechtspraak.nl/detail?id=ECLI:NL:PHR:2024:774>
- 5 | <https://uitspraken.rechtspraak.nl/detail?id=ECLI:NL:PHR:2024:774>
- 6 | <https://uitspraken.rechtspraak.nl/detail?id=ECLI:NL:HR:2022:526>
- 7 | <https://uitspraken.rechtspraak.nl/detail?id=ECLI:NL:HR:2011:BN6324>
- 8 | <https://uitspraken.rechtspraak.nl/detail?id=ECLI:NL:HR:2023:97>
- 9 | <https://uitspraken.rechtspraak.nl/detail?id=ECLI:NL:HR:2022:526>
- 10 | <https://wetten.overheid.nl/BWB-R0038145/2024-02-01>

het voor de praktijk nuttig zou zijn als de rechtspraak een stappenplan ontwikkelt voor het gebruik van bewijsvermoedens in fiscale boetesaken, zoals dat ook wordt gehanteerd voor het witwassen zonder aantoonbaar gronddelict.³

Gevolgen voor de praktijk

Voorafgaand aan het [arrest van 8 april 2022](#)⁹ was het voor de Belastingdienst wel erg eenvoudig om een vergrijpboete op te leggen. Het was voldoende dat aannemelijk werd gemaakt dat de belastingplichtige met opzet of grove schuld had gehandeld. Terecht heeft de Hoge Raad geoordeeld dat dit onvoldoende was omdat ook een fiscale boete als 'criminal charge' moet worden aangemerkt en daarmee onder het bereik vallen van de onschuldpresumptie conform artikel 6, tweede lid, EVRM. Naar aanleiding daarvan lijkt in de praktijk het nodige te zijn veranderd.

De meeste inspecteurs lijken zich te realiseren dat het opleggen van een fiscale boete door uitsluitend te verwijzen naar algemeenheden en veronderstellingen niet meer mogelijk is. De inspecteur is uitgebreider in zijn motivering voor wat betreft de boete en kiest er in sommige gevallen bewust voor om geen vergrijpboete op te leggen voor (voorwaardelijk) opzet maar voor grove schuld. Dat scheelt overigens behoorlijk in het standaard [boetepercentage](#)¹⁰. Bovendien kijken ook lagere rechters kritischer naar het aangevoerde bewijs. Mocht de Hoge Raad de conclusie van A-G Koopman overnemen, hetgeen ik wel verwacht, dan geldt dat het in de toekomst op de weg van belanghebbende ligt om een aangedragen bewijsvermoedens te ontzenuwen. Daarvoor is het voldoende dat redelijke twijfel wordt gezaaid over de uit het indirecte bewijs getrokken conclusie van de inspecteur. Zodoende kan alsnog een boete worden voorkomen.

³ Gerechtshof Amsterdam 11 januari 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BY8481.

Tot slot

De advocaten van Jaeger zijn gespecialiseerd in het fiscale boeterecht en hebben veel ervaring met het bestrijden van fiscale boetes. Heeft u een boete ontvangen of is deze al aangekondigd?

Neem dan vooral contact op met Jurgen Scheltema of een van onze andere specialisten.

Meer informatie of advies?

Kijk op www.jaeger.nl/kennisbank voor meer informatie over diverse onderwerpen en thema's. Als u vragen heeft, advies nodig heeft of een probleem wilt oplossen, kunt u contact opnemen met ons. Wij staan voor u klaar. U kunt ons bereiken op 020 - 676 04 81 of mail ons op info@jaeger.nl

jaeger ADVOCATEN
BELASTING
KUNDIGEN