

## **Omkering van de bewijslast geldt niet langer voor gehele aangifte**

De Hoge Raad heeft de regels over omkering en verzwaring van de bewijslast in belastingzaken herschikt en aangepast. U kan nu eerder het verwijt worden gemaakt dat u niet de vereiste aangifte heeft gedaan, wat aanleiding kan zijn voor het omkeren en verzwaren van de bewijslast. Het goede nieuws is dat een omkering van de bewijslast niet langer geldt voor de hele aangifte, maar alleen voor de onderdelen in de aangifte ter zake waarvan u een verwijt kan worden gemaakt. In dit blog bespreek ik wat omkering van de bewijslast is en wat er is veranderd door de nieuwe jurisprudentie van de Hoge Raad.

### **Omkering en verzwaring van de bewijslast?**

In het blog '[Omkering en verzwaring van de fiscale bewijslast: alle hoop is niet verloren](#)' heb ik de normale bewijsregels in een fiscale procedure uiteengezet en een toelichting gegeven op de gevallen waarin de bewijslast wordt omgekeerd en verzwaaard. Kortgezegd kan de bewijslast worden omgekeerd en verzwaaard als aan u een informatiebeschikking is opgelegd, die onherroepelijk is geworden of als u de 'vereiste aangifte' niet hebt gedaan. In die gevallen mag de Belastingdienst uw inkomen schatten. Die schatting kunt u dan alleen met succes bestrijden door overtuigend aan te tonen hoe hoog uw inkomen daadwerkelijk was in het betreffende jaar.

### **HR: vereiste aangifte ook niet gedaan als geen euro te weinig belasting is aangegeven**

Tot het arrest van 27 mei 2022 was de vereiste aangifte niet gedaan in twee gevallen. Het eerste geval doet zich voor als u bent uitgenodigd, herinnerd en aangemaand tot het doen van aangifte en u die aangifte desondanks niet doet. [Het arrest van 27 mei 2022](#) verandert hier niks aan. Ik laat dit geval daarom verder onbesproken.

Het tweede geval doet zich voor als u wel aangifte doet, maar die aangifte in absolute zin en verhoudingsgewijs aanzienlijk te laag is en u zich daarvan bewust bent. U moet dan aanzienlijk meer belasting betalen dan uit uw aangifte volgt. De Hoge Raad heeft in het arrest een nieuwe, derde, categorie gevallen geïntroduceerd waarin niet de vereiste aangifte is gedaan. Het gaat om gevallen waarin een of meerdere vragen in de aangifte onbeantwoord zijn gelaten of onjuist zijn beantwoord. De vereiste aangifte is daardoor ook niet gedaan als u bijvoorbeeld de vraag in de aangifte of u betrokken bent bij een trust (ook wel doelvermogen of APV) onbeantwoord liet, terwijl u wist dat u betrokken bent bij een trust. Daarvoor hoeft niet vast te staan dat de aangifte door deze onjuistheid te laag was.

Deze rechtspraak vormt in mijn ogen een achteruitgang van de positie van belastingplichtigen. U kan nu namelijk eerder het verwijt worden gemaakt dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Want zelfs als geen euro aan inkomen is verzwegen, kan het onjuist beantwoorden van een vraag in de aangifte ertoe leiden dat u niet de vereiste aangifte heeft gedaan. In beginsel leidt dit tot omkering en verzwaring van de bewijslast. Er geldt wel een uitzondering: als het niet of onjuist beantwoorden van de desbetreffende vraag of vragen van onvoldoende gewicht is, dan is de zware sanctie van de omgekeerde bewijslast niet gerechtvaardigd. Door echter te betogen dat de bewijslast niet moet worden omgekeerd en verzwaaard, terwijl vereiste aangifte niet is gedaan, begeeft u zich op het gebied van een uitzondering op de hoofdregel, die door rechters over het algemeen terughoudend worden toegepast.

### **Positie belastingplichtigen gaat ook vooruit: omkering bewijslast niet voor hele aangifte**

Het arrest van 27 mei 2022 verbetert de positie van belastingplichtigen daarentegen ook. Tot dat arrest betekende het verwijt dat u niet de vereiste aangifte had gedaan namelijk een omkering van de bewijslast voor de hele aangifte. In het arrest van 27 mei 2022 is overwogen dat omkering van de bewijslast alleen betrekking heeft op de onderwerpen in de aangifte ten aanzien waarvan de belastingplichtige een of meerdere vragen niet, of onjuist heeft beantwoord. Dit geldt ook als de omkering van de bewijslast het gevolg is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking. Hoewel dit niet expliciet uit het arrest volgt, ligt het in mijn ogen voor de hand dat dit ook geldt in geval de vereiste aangifte niet is gedaan omdat de aangifte zowel in absolute zin als verhoudingsgewijs aanzienlijk te laag was. Hoe dan ook is deze koerswijziging de grote winst van het arrest, waar de praktijk zeer bij gebaat is.

### **Redelijke schatting en bewustheid van onjuistheid blijven vereist**

De Hoge Raad heeft in het arrest overwogen dat het niet beantwoorden van de trustvraag in de aangifte in de regel van voldoende gewicht is om de bewijslast om te keren en te verzwaren. De inspecteur moet dan een redelijke schatting maken van het trustinkomen op basis van de gegevens in zijn dossier. Dit betekent dat de inspecteur ten minste een aanknopingspunt moet hebben dat er in het betreffende jaar trustinkomen is genoten.

Waar het arrest over zwijgt, omdat het in deze zaak niet speelde, is het vereiste dat de belastingplichtige wist dat hij een vraag in de aangifte onbeantwoord liet of onjuist had beantwoord. In [het arrest van 8 april 2022](#) (overweging 3.4.3) heeft de Hoge Raad uitgelegd dat het hierbij gaat om een geobjectiveerde vorm van 'weten'. Als de belastingplichtige niet wist van de onjuistheid in de aangifte, maar hij dat wel had behoren te weten, is aan deze eis van bewustheid voldaan en is niet de vereiste aangifte gedaan.

### **Vier gevallen waarin bewijslast is omgekeerd en verzwaard**

Samenvattend kan worden gesteld dat de bewijslast is omgekeerd en verzwaard als een van de volgende gevallen zich voordoet.

1. Aan u is een informatiebeschikking opgelegd die onherroepelijk is geworden;
2. De vereiste aangifte niet is gedaan omdat u bent uitgenodigd, herinnerend en aangemaand tot het doen van aangifte en u desondanks geen aangifte heeft gedaan;
3. De vereiste aangifte niet is gedaan omdat de aangifte zowel in absolute zin als verhoudingsgewijs aanzienlijk te laag was en u zich daarvan bewust was; en
4. De vereiste aangifte niet is gedaan omdat u in de aangifte een of meer vragen onbeantwoord heeft gelaten of onjuist heeft beantwoord en u zich daarvan bewust was.

### **Conclusie**

In zijn arrest van 27 mei 2022 heeft de Hoge Raad overwogen dat de bewijslast in een fiscale procedure kan worden omgekeerd en verzwaard als een of meerdere vragen in de aangifte onbeantwoord zijn gelaten of onjuist zijn beantwoord. In dat geval hoeft niet vast te staan dat de aangifte door de onjuistheid te laag was. Dit houdt een verslechtering in van de positie van belastingplichtigen. Het goede nieuws is dat een omkering van de bewijslast niet langer de hele aangifte raakt, maar alleen die onderdelen van in de aangifte ter zake waarvan de belastingplichtige een verwijt kan worden gemaakt. Het ligt in mijn ogen voor de hand dat dit ook geldt als de vereiste aangifte niet is gedaan omdat de aangifte zowel in absolute zin als verhoudingsgewijs aanzienlijk te laag was.

Auteur: mr. Nick van den Hoek – Jaeger Advocaten-belastingkundigen