

NLF 2023/350

Bewijsmaatstaf boete; aanwezigheid bestanddeel van beboetbaar feit aangetoond

Hoge Raad 3 februari 2023, 22/01072, ECLI:NL:HR:2023:97

SAMENVATTING

Aan X (belanghebbende) is een navorderingsaanslag IB/PVV 2009 en een boete opgelegd op grond van artikel 67e, lid 1, AWR.

Over het beboetbare feit heeft Hof Amsterdam het volgende geoordeeld: 'Het is aannemelijk geworden dat X aanzienlijk bedragen aan inkomsten heeft genoten (daartoe wijst het Hof op de ontvangen bedragen op zijn Luxemburgse bankrekening en de ontvangen aandelen bij de wijziging in de aandelenstructuur in 2009).' Het Hof acht het ongeloofwaardig – voor zover X dat al heeft willen betogen – dat hij niet heeft geweten dat het door hem behaalde resultaat niet op enigerlei wijze in de heffing van de inkomstenbelasting zou moeten worden betrokken. Door desalniettemin geen aangifte te doen en ook overigens geen enkele actie te ondernemen om te bewerkstelligen dat deze inkomsten in de belastingheffing zouden worden begrepen, heeft X geweten dat te weinig belasting zou worden geheven. Onder deze omstandigheden is het aan opzet te wijten dat te weinig belasting is geheven. De Inspecteur verwijt X derhalve terecht opzet aan het in artikel 67e, lid 1, AWR vermelde vergrijp.

Tegen dit oordeel heeft X cassatieberoep ingesteld.

De Hoge Raad heeft de klachten over de uitspraak van het Hof beoordeeld. De uitkomst hiervan is dat deze klachten niet kunnen leiden tot vernietiging van die uitspraak. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, Wet RO). In een 'overweging ten overvloede' gaat de Hoge Raad nader in op de conclusie van A-G Niessen van 31 augustus 2022 (22/01072, ECLI:NL:PHR:2022:783) inzake een ambtshalve bijgebrachte grond tot vernietiging van de uitspraak van het Hof omdat dit oordeel op een onjuiste rechtsopvatting berust.

NOOT

Conclusie A-G Niessen

De Hoge Raad gaat ten overvloede in op de boetebeschikking, na de suggestie van A-G Niessen om op een ambtshalve bijgebrachte grond te casseren. De A-G stipte in zijn conclusie aan dat het Hof kennelijk niet heeft beoordeeld of de bestanddelen van het beboete feit overtuigend zijn aangetoond. Dit bleek volgens de A-G uit gebruik van het woord 'aannemelijk' in de overweging over de boete. De A-G opperde daarnaast dat de Hoge Raad een nader onderscheid zou formuleren tussen de begrippen

aannemelijkheid en overtuigend aantonen, omdat het maken van dit onderscheid niet eenvoudig zou zijn.

HR 8 april 2022 en onderscheid met aannemelijkheid

Het arrest begint met de herhaling van de in het arrest van de Hoge Raad van 8 april 2022¹ gegeven regels. De aanwezigheid van een bestanddeel van een beboetbaar feit kan alleen worden aangenomen als de daarvoor vereiste feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan. Deze maatstaf stemt overeen met de in fiscale wetgeving voorkomende formulering ‘doen blijken’, die inhoudt dat de desbetreffende feiten en omstandigheden overtuigend moeten worden aangetoond. In geval van twijfel dient belanghebbende het voordeel van die twijfel te worden gegund. Een nader onderscheid tussen de begrippen aannemelijkheid en overtuigend aantonen geeft de Hoge Raad niet. Omdat de Hoge Raad de feitenrechter veel ruimte laat bij het waarden van de feiten zou dit niet tot veel problemen moeten leiden. Een (te) cynische uitleg van het arrest van 8 april 2022 was dat wat de rechter tot het arrest aannemelijk achtte, hij na het arrest overtuigend aangetoond achtte. Mogelijk zien sommigen dat cynisme met dit arrest bevestigd. De Hoge Raad casseert immers niet, terwijl het Hof de term aannemelijkheid gebruikte in de overweging over de boete.

Bewijs van voorwaardelijk opzet

De Hoge Raad vervolgt dat het voor de beantwoording van de vraag of (voorwaardelijk) opzet aanwezig is, 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 zijn dan dat de betrokkene dat gevolg heeft gewild of althans de aanmerkelijke kans op het desbetreffende gevolg bewust heeft aanvaard. De Hoge Raad verwijst op dit punt naar een arrest van de strafkamer uit september 2021 over een man die een fatale aanrijding had veroorzaakt terwijl zijn rijbewijs ongeldig was verklaard en hij (te) veel alcohol had gedronken, waarbij hij een grote mate van onverschilligheid had getoond ten aanzien van zijn rijgedrag en de veiligheid van anderen. Dat het Hof daaruit afleidde dat de verdachte bewust de aanmerkelijke kans had aanvaard dat een fatale aanrijding zou plaatsvinden vond de Hoge Raad niet onbegrijpelijk. Hij betrok de uiterlijke verschijningsvorm van de gedragingen en (de afwezigheid van) eventuele contra-indicaties in zijn beoordeling. De formulering die de Hoge Raad in dit arrest uit september 2021 gebruikt, sluit aan bij de rechtsregel die de Hoge Raad daarover in zijn standaardarrest van 25 maart 2003 formuleerde, het zogenoemde HIV-arrest, naar welk arrest de Hoge Raad in september 2021 ook verwees.

Dat de uiterlijke verschijningsvorm een rol, en zelfs een belangrijke rol, kan spelen bij de bewijsvoering van (voorwaardelijk) opzet wil niet zeggen dat andere factoren geen rol spelen. Opzet is geen volstrekt geobjectiveerd begrip; de beweegredenen van een persoon, zijn (geobjectiveerde) subjectieve gesteldheid, doet er wel degelijk toe. In een conclusie uit 2016 beschrijft A-G Knigge deze balans aldus:

‘6.9. Dat in het kader van het bewijs van het opzet mag worden ‘geobjectiveerd’ (dat wil zeggen dat de rechter zijn oordeel mag baseren op objectief kenbare ‘uitwendige’ gegevens), staat buiten kijf. (...) Daarin kan meen ik geen aansporing worden gelezen om de eigen verklaringen van de verdachte stelselmatig te negeren – de Hoge Raad beveelt de objectiverende werkwijze in het HIV-arrest juist aan voor gevallen waarin de verklaringen

1 HR 8 april 2022, 20/02638, ECLI:NL:HR:2022:526, NLF 2022/0829, met noot van Berns.

van de verdachte geen uitsluitel geven – , laat staan de verwoording van de opvatting dat de subjectieve gesteldheid van de verdachte voor het opzet irrelevant is. (...) Iets anders is dat de verklaring van de verdachte op dit punt niet altijd een getrouwe weergave vormt van zijn subjectieve gesteldheid ten tijde van zijn handelen en dat daarmee derhalve behoedzaam moet worden omgegaan. Dat evenwel is een constatering die betrekking heeft op de selectie en de waardering van het bewijsmateriaal.²

In de zaak die tot het onderhavige arrest leidde, had belanghebbende verklaard dat hij giften had ontvangen en geen inkomen had genoten. Het Hof heeft deze verklaring – ook voor het bewijs van opzet in relatie tot de boete – terzijde geschoven. Als feitenrechter heeft een Hof die vrijheid. Gelet op de (hulp)regel over de uiterlijke verschijningsvorm van gedragingen komt het vervolgens niet als een verrassing dat de Hoge Raad in de onderhavige zaak tot de slotsom komt dat het Hofoordeel, dat belanghebbende opzet kan worden verweten, niet onbegrijpelijk is. Het Hof kon uit het niet opgeven van de ontvangen bedragen afleiden dat buiten redelijke twijfel is dat het aan het (voorwaardelijk) opzet van belanghebbende is te wijten dat te weinig belasting is geheven. Dat belanghebbende zich de structuur kennelijk had laten adviseren (door een naar ik begrijp fiscaal-juridisch adviesbureau gericht op belastingontwijking) is een contra-indicatie die in de procedure helaas onderbelicht is gebleven. Op een deskundige adviseur waarmee goed wordt samengewerkt mag immers worden vertrouwd.³

In de fiscale praktijk komt het regelmatig voor dat de Inspecteur stelt dat het bewijs van voorwaardelijk opzet volgt uit de omstandigheid dat de aangifte te laag was. De redenering luidt dan bijvoorbeeld dat iedereen weet dat tegoeden op buitenlandse bankrekeningen moeten worden aangegeven, zodat het niet anders kan zijn dan dat belanghebbende die tegoeden opzettelijk niet aangaf. In het licht van dit arrest lijkt het er sterk op dat die enkele omstandigheid niet volstaat voor het bewijs van opzet. Ook het bestaan van eventuele contra-indicaties moet immers in ogenschouw worden genomen. Als de Inspecteur, en ook de rechter, terug willen vallen op de ‘uiterlijke verschijningsvorm’ voor het bewijs van opzet, dan maakt het onderhavige arrest in elk geval duidelijk dat dit geen verlaging van de bewijsgrens mag betekenen. Dit arrest past dan ook in de lijn dat de Hoge Raad eenheid wil aanbrengen tussen het punitieve bestuursrecht en het strafrecht.

Bewijs criterium boetegrondslag

Tot slot gaat de Hoge Raad in op de omstandigheid dat het Hof bij de beoordeling van de boete ook heeft overwogen dat het aannemelijk is dat belanghebbende aanzienlijke bedragen aan inkomsten heeft genoten. Die overweging ziet niet op de vraag of (voorwaardelijk) opzet aanwezig is, maar op de vraag die daaraan voorafgaat, of belanghebbende inkomsten heeft genoten die niet in de aangifte zijn vermeld met als gevolg dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld in de zin van artikel 67e, lid 1, AWR. Ook bij de beantwoording van die vraag geldt de hiervoor bedoelde verzwaarde bewijslast, zo is met dit arrest expliciet bevestigd. Hof Amsterdam heeft recent overwogen dat de omvang van de belasting (de boetegrondslag) geen bestanddeel is van het ‘delict’ als omschreven in artikel 67e, lid 1, AWR.⁴ De boetegrondslag is vermeld in artikel 67e, lid 2, AWR. Het betreft het bedrag

2 Conclusie A-G Knigge 22 maart 2016, 15/03432, ECLI:NL:PHR:2016:129.

3 HR 13 januari 2023, 20/01589, ECLI:NL:HR:2023:26, ECLI:NL:HR:2023:26, met noten van Verbaarschot en ondergetekende.

4 Hof Amsterdam 22 december 2022, 20/00031 t/m 20/00037, ECLI:NL:GHAMS:2022:3752, r.o. 5.10.

van de navorderingsaanslag voor zover dat bedrag als gevolg van de opzet of de grove schuld van de belastingplichtige niet zou zijn geheven. De rechter moet zich in een voorkomend geval dus wel buigen over de vraag welk (belasting)bedrag opzettelijk niet is aangegeven. Het lijkt mij ingewikkeld als hiervoor een lager bewijs criterium geldt (dan voor de bestanddelen van het beboetbare feit zoals omschreven in het eerste lid). Stel dat het buiten redelijke twijfel is dat een trust opzettelijk niet is aangegeven. Aan de delictsomschrijving van artikel 67e, lid 1, AWR is dan voldaan als de aanslag daardoor te laag is. Als er echter ook andere posten in de aangiften ontbreken, waarvoor het slechts aannemelijk is dat die als gevolg van het opzet van belanghebbende niet zijn opgegeven, mag het daarmee gemoeide belastingbedrag dan worden opgenomen in de boetegrondslag? Als dit puur een kwestie is van straftoemeting, luidt het antwoord op die vraag waarschijnlijk 'ja'. Het woord 'opzet' in artikel 67e, lid 2, AWR is wat dit betreft echter een contra-indicatie.

Geen cassatie

Dat het Hof bij de beoordeling van de boete heeft overwogen dat het aannemelijk is geworden dat belanghebbende aanzienlijke bedragen aan inkomsten heeft genoten, is geen grond voor cassatie. De Hoge Raad overweegt dat hoewel het gebruik van het woord 'aannemelijk' niet past bij de verzwaarde bewijslast, het ervoor moet worden gehouden dat het Hof heeft bedoeld dat buiten redelijke twijfel vaststaat dat de aanslag op een te laag bedrag is vastgesteld. Daarbij wijst de Hoge Raad op de bedragen die belanghebbende op zijn Luxemburgse bankrekening had ontvangen. Omdat de Hoge Raad kennelijk overtuigd was dat het Hof het juiste bewijs criterium voor ogen had bij de beoordeling van de boete, interpreteert hij het Hofoordeel ruim. Dat de Hoge Raad niet veel voelt voor verwijzing is begrijpelijk. De feitelijke oordelen van het Hof kunnen immers ook de 'buiten redelijke twijfel'-kwalificatie dragen.

mr. N. van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen