

# Boetebewijsrecht

PROF. MR. G.J.M.E. DE BONT<sup>1</sup>

*“Op grond van de onschuldpresumptie heeft te gelden dat de bewijslast op de inspecteur rust en de belanghebbende in geval van twijfel het voordeel van die twijfel moet worden gegund. 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. Voorts geldt voor het recht dat toegang tot de rechter waarborgt dat geen ongunstiger bewijsregime van toepassing is dan op de bestanddelen van het beboetbare feit.”*

## 1. Inleiding

De belastingkamer van de Hoge Raad voelt de noodzaak tot convergentie. Voor leerstukken die tevens aan de orde zijn bij de andere hoogste bestuursrechters, of bij de civiele en strafkamer van de Hoge Raad, wordt getracht een eenduidige invulling te vinden. Voor mij is de wens tot convergentie een exponent van verschuivende machtsmiddelen binnen de fiscaliteit. De hoogste bestuursrechters geven met hun streven naar convergentie aan bereid te zijn hun oordelen op elkaar af te stemmen teneinde een eenduidige uitleg te realiseren van algemene leerstukken binnen onze rechtsorde. De belastingkamer blijkt bereid op die punten een eigen lijn in de jurisprudentie op te geven, tenzij het fiscale procesrecht een afwijking rechtvaardigt. Daarmee heeft de belastingkamer – evenals alle andere hoogste bestuursrechters – een gedeelte van haar autonomie afgestaan. Een duidelijke poging tot convergentie kan worden gevonden in het arrest van 8 april 2022,<sup>2</sup> waarin de Hoge Raad – in navolging van uitspraken van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, de Centrale Raad van Beroep en het College van Beroep voor het bedrijfsleven – nadere regels formuleert voor het bewijs in procedures over boetebeschikkingen. In deze bijdrage wordt onderzocht of de Hoge Raad daadwerkelijk ‘om’ gaat en vermoedens van het bewijs in boetezaken uitsluit, alsmede wat de reikwijdte is van het oordeel van de Hoge Raad.

---

<sup>1</sup> Guido de Bont is hoogleraar Formeel belastingrecht van de Erasmus Universiteit te Rotterdam en als fiscaal advocaat verbonden aan De Bont Advocaten.

<sup>2</sup> HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526, BNB 2022/68, m.nt. F.J.P.M. Haas.

## 2. **Ging de Hoge Raad ‘om’ en zijn vermoedens niet langer als bewijs bruikbaar in boeteprocedures?**

De zogeheten ‘vrije bewijsleer’ vormt het uitgangspunt van het bewijsrecht in boeteprocedures. Slechts voor zover de waarborgen in art. 6 EVRM – en met name de onschuldpresumptie – noopten tot een afwijking van die leer, waren de bewijsregels voor de heffingsprocedure en de boeteprocedure niet gelijk. De Hoge Raad heeft al in 1993<sup>3</sup> duidelijk gemaakt dat de waarborgen van art. 6 EVRM ‘er niet toe dwingen dat de rechter in belastingzaken heeft te onderzoeken of het wettig en overtuigend bewijs overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 338 en volgende van het Wetboek van Strafvordering geleverd is’.

In 2011<sup>4</sup> maakt de Hoge Raad duidelijk dat de waarborgen onder meer inhouden ‘dat de bewijslast op de inspecteur rust en de belanghebbende in geval van twijfel het voordeel van die twijfel moet worden gegund (zie onder meer EHRM 6 december 1988, no. 10590/83, Barberà, Messegué en Jabardo tegen Spanje, *NCJM-bulletin* 1989, 90)’.

In zijn arrest van 8 april 2022 vangt de Hoge Raad zijn rechtsoverweging aan met het oordeel dat bewijs van een bestanddeel van een beboetbaar feit niet is geleverd als de vereiste feiten en omstandigheden slechts aannemelijk zijn geworden. De waarborg in art. 6, lid 2, EVRM dat in geval van twijfel belanghebbende het voordeel van de twijfel moet worden gegund, betekent ‘dat de aanwezigheid van een bestanddeel van een beboetbaar feit alleen kan 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’.

De vraag rijst of de Hoge Raad hiermee is ‘om’ gegaan. Haas is van oordeel dat daarvan zeker sprake is en toegegeven kan worden dat de bewijsnorm in boetezaken in een zwaardere klasse is ingedeeld.<sup>5</sup> Toch is het de vraag of dit materieel tot wijzigingen leidt en – zo ja – tot welke. In dat kader is het interessant om te bezien op welke wijze de Hoge Raad zijn rechtsoverweging opbouwt. De Hoge Raad grijpt allereerst terug op zijn rechtsoverweging in het arrest van 2011 en benadrukt dat twijfel ten faveure van de boeteling dient te komen. Het is die – van het EHRM afkomstige – rechtsregel die de Hoge Raad uitlegt: de vereiste feiten en omstandigheden dienen buiten redelijke twijfel te komen vaststaan. Dit is geen extensieve uitleg van de rechtsregel van het EHRM. Als een relevant feit niet buiten redelijke twijfel is komen vast te staan, kan immers worden gesteld dat er sprake is van twijfel ten aanzien van dit feit en ingevolge art. 6 EVRM dient die twijfel dan in het voordeel van de boeteling te werken. Het feit waaromtrent twijfel bestaat kan dan niet gebruikt worden om de boete op te baseren. Als de Hoge Raad een eerdere rechtsregel uit een eigen arrest

---

3 HR 19 november 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5166, *BNB* 1993/40, r.o. 3.5, m.nt. P.J. Wattel.

4 HR 15 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN6324, *BNB* 2011/206, r.o. 4.8.3.

5 HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526, *BNB* 2022/68, m.nt. F.J.P.M. Haas.

van 2011 duidt, kan mijns inziens (nog) niet worden geconcludeerd dat sprake is van een materieel gewijzigde bewijsnorm.

Wat de Hoge Raad echter nog meer doet, is verwijzen naar jurisprudentie van de andere hoge bestuursrechtshouders. De verwijzing naar de uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State<sup>6</sup> en de Centrale Raad van Beroep<sup>7</sup> is een vorm van juridische zelfbestuiving, nu beide rechtscolleges in hun rechtsoverwegingen expliciet naar de hiervoor aangehaalde rechtsoverweging 4.8.3 van het arrest van de Hoge Raad van 15 april 2011 verwijzen. Wel interessant is dat de Afdeling oordeelt dat 'uit artikel 6 van het EVRM volgt dat het bestuursorgaan moet bewijzen dat in een concreet geval een overtreding is gepleegd'. De term 'bewijzen' wordt in het fiscale bestuursrecht gebruikt als synoniem voor 'overtuigend aantonen'.<sup>8</sup> In de aangehaalde uitspraak van de CRvB kan zowel de term 'aantonen' worden gevonden (in r.o. 4.5) als 'overtuigend aantonen' (in r.o. 4.6). Het begrip 'aantonen' wordt in het fiscale domein gelijkgesteld met 'aannemelijk maken', dat ook in heffingsprocedures de maatstaf is. 'Overtuigend aantonen' is fiscaal het zwaardere 'doen blijken'. Het onderscheid is fiscaal dus groot, terwijl het CRvB tussen 'aantonen' en 'overtuigend aantonen' ogenschijnlijk geen onderscheid lijkt te maken. Ten slotte wordt verwezen naar twee uitspraken van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB). De uitspraak van november 2021<sup>9</sup> lijkt slechts relevant omdat daarin de term 'aantonen' wordt gebruikt. De Hoge Raad lijkt zijn inspiratie voor het arrest van 8 april 2022 met name te hebben gevonden in de uitspraak van het CBB van 1 juni 2021.<sup>10</sup> Daarin geeft het College aan dat het zal beoordelen of het bestuursorgaan een voor de boetebesluiting vereist feit 'buiten redelijke twijfel heeft aangetoond'. Een eenduidig antwoord op de vraag of de Hoge Raad is omgegaan, kan in de verwijzingen naar de andere hoge bestuursrechtshouders mijns inziens niet worden gevonden.

In de redenering van Haas is de Hoge Raad omgegaan op grond van het feit dat uit de jurisprudentie van vóór 8 april 2022 voortvloeit dat bewijs voor een boete kon worden geleverd door middel van vermoedens.<sup>11</sup> Mijns inziens is het leveren van bewijs door middel van vermoedens echter geen bewijsnorm, maar een bewijsmiddel, zoals bijvoorbeeld de inhoud van een geschrift of een getuigenverklaring.<sup>12</sup> Met een dergelijk bewijsmiddel kan de benodigde bewijsnorm worden gehaald, maar kan deze daarmee niet worden gelijkgesteld. De benaderingswijze van Haas lijkt te zijn dat vermoedens een veel lichtere vorm van bewijs zijn dan (zelfs) de aannemelijkheid van de voor het opleggen van een boete vereiste feiten en omstandigheden. Veelal zal met een vastgesteld vermoeden niet kunnen worden gesproken van 'doen

6 ABRvS 12 mei 2021, ECLI:NL:RVS:2021:999, r.o. 2.1

7 CRvB 1 juni 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:2068, r.o. 4.5.

8 HR 27 januari 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX6839, *BNB* 1971/55; HR 26 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2766, *BNB* 1999/272, m.nt. P. Kavelaars en HR 17 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:875.

9 CBB 23 november 2021, ECLI:NL:CBB:2021:1016, r.o. 5.12.

10 CBB 1 juni 2021, ECLI:NL:CBB:2021:560, r.o. 6.1.

11 HR 17 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4207, *BNB* 1990/193, m.nt. J.P. Scheltens.

12 Zie ook R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken* (FM nr. 78), Deventer: Kluwer 1996, p. 43 e.v. die het vermoeden met name plaatst in de verdeling van het bewijsrisico en niet als een element van de bewijswaardering.

blijken'. De vraag is echter of het leveren van bewijs door middel van vermoedens categorisch te mager is om de norm van het 'doen blijken' te halen. Uit het hierna nog nader te bespreken arrest van de Hoge Raad van 5 juli 2019<sup>13</sup> lijkt dit wel te volgen. Uit de jurisprudentie van het EHRM kan echter worden opgemaakt dat de zwaardere bewijsnorm die geldt voor procedures waarop art. 6 EVRM van toepassing is, niet uitsluit dat het bewijs wordt geleverd door middel van vermoedens. In zijn arrest van 15 april 2011 overweegt de Hoge Raad dat in geval van twijfel het voordeel van die twijfel moet worden gegund aan de boeteling om vervolgens onmiddellijk daarna te overwegen dat de 'rechtspraak van het EHRM [toe] laat (...) dat voor het bewijs gebruik wordt gemaakt van vermoedens (EHRM 7 oktober 1988, no. 10519/83, Salabiaku tegen Frankrijk, NJ 1991/351, FED 1990/420). Dat gebruik mag er echter niet toe leiden dat de bewijslast wordt verschoven van de inspecteur naar de belanghebbende; het vermoeden moet redelijkerwijs voortvloeien uit de aanwezige bewijsmiddelen.' Aan dit laatste vereiste voldeed de jurisprudentie van de Hoge Raad al sinds het arrest van 17 april 1991<sup>14</sup> waarin de Hoge Raad overwoog dat een vermoeden ten behoeve van de bewijslevering aanwezig kan zijn als sprake is van 'een gevolgtrekking, door het Hof verbonden aan vaststaande feiten en omstandigheden'. Dat bij een bewijsvermoeden de bewijslast niet wordt verschoven naar de boeteling, komt duidelijk tot uiting in de volgende rechtsoverweging in het arrest van de Hoge Raad van 25 oktober 2002:<sup>15</sup>

"3.2.4. Opmerking verdient nog dat, anders dan het Hof heeft geoordeeld, voor ontzenuwing van het vermoeden niet is vereist dat belanghebbende aannemelijk maakt dat de ten name van C gerestitueerde bedragen hem niet ten goede zijn gekomen; voldoende is dat op grond van hetgeen belanghebbende aanvoert, redelijkerwijs moet worden betwijfeld of hij die bedragen heeft ontvangen. Nu de bewijslast niet is omgekeerd, is immers het bewijsrisico blijven berusten bij de Inspecteur, hetgeen inhoudt dat twijfel blijft werken ten gunste van belanghebbende."

Ook hier komt de twijfel wederom om de hoek kijken. Als de boeteling geen feiten aanvoert die tot twijfel leiden ten aanzien van het vermoeden, zou kunnen worden gesteld dat er geen redelijke twijfel bestaat omtrent het vermoeden. Op grond van de jurisprudentie lijkt deze stelling echter te verstrekkend. Haas wijst terecht op het oordeel van de Hoge Raad in het arrest van 8 juni 2013<sup>16</sup> waarin het bewijsvermoeden van een saldo op een bankrekening wordt aangenomen in de jaren na 1994 indien wordt vastgesteld dat de bankrekening van de belastingplichtige in 1994 een aanzienlijk positief saldo vertoonde. Als de boeteling geen feiten aannemelijk kan maken die hieromtrent twijfel zaaien, dan 'staat' het bewijsvermoeden. Het ligt echter niet voor de hand dat in het oneindige na 1994 buiten redelijke twijfel is dat een positief saldo wordt aangehouden op een niet verantwoorde bankrekening. Daarmee is mijns inziens echter geenszins gezegd dat ieder bewijsvermoeden categorisch disqualificeert in het licht van de bewijsnorm 'doen blijken'.

---

13 HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1102, BNB 2019/142, m.nt. A.J.H. van Suijlen.

14 HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4555, BNB 1991/218, m.nt. Van Dijck.

15 HR 25 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE9354, m.nt. J. van Soest.

16 HR 8 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63, BNB 2013/207, m.nt. E.B. Pechler.

Mijn conclusie is dat de Hoge Raad de bewijsregels uit het arrest van 15 april 2011 niet heeft gewijzigd en in zoverre niet is 'om' gegaan. Volgens mij kan het bewijs voor een boete door de inspecteur ook na 8 april 2022 worden geleverd door middel van vermoedens. Daaraan dient dan wel de eis te worden gesteld dat met een dergelijk niet-ontzenuwd vermoeden de te bewijzen feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel vast komen te staan. Nieuw is wel de term 'doen blijken' die de Hoge Raad nu gebruikt om de bewijsrechtelijke boeteregels van 15 april 2011 te omschrijven.

### 3. De reikwijdte van het arrest

De Hoge Raad benadrukt dat de rechtsregels gelden in verband met 'bewijs met betrekking tot een bestanddeel van een beboetbaar feit'. Die bestanddelen zijn (i) het opzettelijk of grofschuldig handelen van de boeteling en (ii) het begaan van een van de vergrijpen in art. 67d t/m 67f AWR.<sup>17</sup> Er zijn echter meer facetten te bedenken in een boeteprocEDURE waarop de waarborgen van art. 6 EVRM volledig van toepassing zijn en die niet kunnen worden aangemerkt als 'bestanddeel van een beboetbaar feit'. Hierbij kan worden gedacht aan de toegang tot de rechter. De Hoge Raad heeft overwogen dat met een recht op berechting door een onafhankelijke en onpartijdige rechter niet onverenigbaar is dat om redenen van doelmatigheid een verhoging wordt opgelegd door de inspecteur.<sup>18</sup> In de zaak Bendenoun tegen Frankrijk stelde het EHRM<sup>19</sup> nadrukkelijk een voorwaarde: "Such a system is not incompatible with Article 6 of the Convention so long as the taxpayer can bring any such decision affecting him before a court that affords the safeguards of that provision." De Hoge Raad had met betrekking tot het bewijs ten aanzien van de tijdigheid van rechtsmiddelen tegen boetebeschikkingen een duidelijke rechtsregel geformuleerd:

"3.4. Ingeval de belastingplichtige aan wie een verhoging is opgelegd, stelt dat de termijnoverschrijding aan een hem niet toe te rekenen omstandigheid is te wijten, terwijl omtrent de juistheid van die stelling in rechte geen zekerheid valt te verkrijgen, is eerbiediging van zijn recht op toegang tot de rechter niet gewaarborgd wanneer die onzekerheid – gelijk bij de in cassatie bestreden uitspraak is geschied – voor zijn risico wordt gebracht. In zodanig geval zou immers de mogelijkheid open blijven dat de belastingplichtige als gevolg van een hem niet toe te rekenen omstandigheid verstoken blijft van zijn recht om het opleggen van de verhoging aan het oordeel van de rechter te onderwerpen. Derhalve moet de regel volgens welke een na afloop van de gestelde termijn gemaakt bezwaar c.q. ingesteld beroep niet-ontvankelijk is, buiten toepassing blijven indien de belastingplichtige aan wie een verhoging is opgelegd, stelt dat, en op welke grond, de termijnoverschrijding niet aan hem is toe te rekenen; de niet-ontvankelijkheid kan alsdan slechts worden uitgesproken indien de onjuistheid van deze stelling wordt bewezen."<sup>20</sup>

17 HR 18 januari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC1962, m.nt. G.J.M.E. de Bont, r.o. 3.6.5.

18 HR 19 juni 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC8934, BNB 1986/29.

19 EHRM 24 februari 1994, ECLI:NL:XX:1994:ZB5298, BNB 2014/175, m.nt. P.J. Wattel.

20 HR 22 juni 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZC3854, BNB 1988/292, m.nt. J.P. Scheltens.

Uit het arrest van de Hoge Raad van 26 mei 1999<sup>21</sup> wordt duidelijk dat 'indien in een belastingwet het begrip "doen blijken" wordt gebruikt' dit betekent dat 'zekere feiten volledig moeten worden bewezen, dat wil zeggen overtuigend moeten worden aangetoond (HR 27 januari 1971, nr. 16456, *BNB* 1971/55)'. Deze rechtsregel sluit aan op de bewijsrechtsregels die de Hoge Raad op 8 april 2022 formuleerde voor de bestanddelen van het beboetbaar feit. Het opmerkelijke feit doet zich echter voor dat de Hoge Raad juist expliciet van deze geciteerde bewijsregel is 'om' gegaan in zijn arrest van 5 juli 2019<sup>22</sup> in navolging van de andere hoogste bestuursrechters. De nieuwe rechtsregel houdt in dat de ontvankelijkheid van bezwaar- en beroepschriften die zijn ingediend na 1 augustus 2019 wordt beoordeeld op basis van het bewijs dat van de boeteling 'wordt verlangd van de oorzaak van de termijnoverschrijding' waardoor 'de ontvangst of de aanbieding van het besluit redelijkerwijs kan worden betwijfeld'. Wat nu als dit bewijs niet kan worden geleverd? Dan nog zou de stelling van de boeteling dat hij de boetebeschikking nimmer heeft ontvangen, waar kunnen zijn. In dergelijke gevallen zou mijns inziens het vermoeden van ontvangst op basis van het bewijs van terpostbezorging te licht moeten worden geacht om de boeteling zijn toegang tot de rechter te ontzeggen.

#### 4. Conclusie

Met de convergentie die de Hoge Raad in zijn arrest van 8 april 2022 heeft uitgewerkt, heeft hij een gedeelte van zijn autonome interpretatieruimte afgestaan ten behoeve van de eenduidige invulling van algemene leerstukken. Hij heeft de boetebewijsregels duidelijk ingedeeld in de categorie 'doen blijken' als gevolg waarvan de inspecteur de bestanddelen van het beboetbare feit overtuigend zal dienen aan te tonen. Daarmee zijn de bewijsregels inhoudelijk niet gewijzigd en zullen de voor een boete vereiste feiten en omstandigheden ook met een bewijsvermoeden kunnen worden vastgesteld. Aan een dergelijk vermoeden moeten echter hoge eisen worden gesteld. Niet elk vermoeden dat voor de heffingsprocedure afdoende is, kan in de boeteprocedure worden aanvaard. De regel is ook hier dat iedere redelijke twijfel (door het vermoeden) dient te zijn weggenomen.

Voor mij is onduidelijk met welke reden de Hoge Raad zich in zijn arrest beperkt tot de bestanddelen van het beboetbare feit. Dat voor de ontvankelijkheid van het tegen de boetebeschikking aangewende rechtsmiddel – dat het recht op toegang tot de rechter waarborgt – een lichter bewijsregime voor de inspecteur zou gelden dan voor de bestanddelen van het beboetbare feit, valt mijns inziens niet goed uit te leggen. Een boeteling heeft weinig aan een zwaarder bewijsregime dat de Hoge Raad op basis van de onschuldpresumptie en fair trial in art. 6 EVRM waarborgt tijdens de procedure als de boeteling op basis van voor hem nadelige bewijsregels uit een procedure kan worden geweerd.

---

21 HR 26 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2766, *BNB* 1999/272, r.o. 3.3, m.nt. P. Kavelaars.

22 HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1102, *BNB* 2019/142, m.nt. A.J.H. van Suilen.