

# Is een omkering van de bewijslast het einde van de wereld?

Ludwijn Jaeger

Hoewel het natuurlijk onmiskenbaar makkelijker is om niets te hoeven bewijzen in een procedure, deel ik absoluut niet de opvatting van menigeen dat er bij een omkering van de bewijslast geen beginnen meer aan is. Hierna zal ik uitleggen waarom.

**ZOALS IEDEREEN** waarschijnlijk al weet, kennen we in het belastingrecht de zogenoemde vrije bewijsleer. Zeer globaal wil dat zoiets zeggen als dat de rechter dát bewezen kan vinden wat hij aannemelijk acht. In beginsel is er geen vooropgezet stelsel van welke partij wat moet bewijzen. Uitgangspunt is wel dat de Belastingdienst afwijkingen van een aangifte in beginsel aannemelijk moet maken, de belastingplichtige aftrekposten en voorts iedere procespartij de eigen van het gebruikelijke afwijkende stellingen. Bewijs kan worden geleverd door middel van vermoedens, mits die

vermoedens maar terug te voeren zijn op feiten uit het dossier. Tot zover deze vrije bewijsleer.

## **Omkering en verzwaaring bewijslast**

Heeft een belastingplichtige niet voldaan aan zijn verplichting de Belastingdienst genoegzaam te informeren, danwel is de aangifte niet tijdig gedaan of aannemelijk onjuist, dan schrijft de wet voor dat de bewijslast die in beginsel op de Belastingdienst lag, wordt verschoven naar de belastingplichtige. Afgezien van de verschuiving, wordt de bewijslast ook nog verzwaard: volstaat in eerste instantie

aannemelijk maken, bij een omkering dient te worden aangetoond.

## **Belastingdienst gespinsd op omkering**

Het kan natuurlijk zijn omdat ik in een wat eigenaardige niche zit, maar het komt mij zo voor dat de Belastingdienst er bij controleonderzoeken erg op gespinsd is voldoende gebreken in de administratie boven water te halen, ten einde de bewijslast om te keren. Na een omkering hoeft de Belastingdienst het immers niet meer zo nauw te nemen, de Belastingdienst mag een gooi

doen naar het belastbare bedrag. Dat is wel zo makkelijk. Hoewel er wekelijks vele zaken worden gepubliceerd waar de omkering door de rechter wordt gehonoreerd, komt het ook met enige regelmaat voor dat een rechter meent dat er onvoldoende aanleiding is om tot die omkering over te gaan.

### Omkering proportioneel?

Het geconstateerde gebrek moet voldoende belangrijk zijn om de zware sanctie van omkering van de bewijslast te rechtvaardigen, bovendien moet het ook nog een wezenlijke invloed kunnen hebben op de belastingsoort. Gebreken aan facturen zijn in de regel niet van belang voor de loonbelasting, juist wel voor de omzetbelasting. Een gebrekkige kasadministratie is bij een nagenoeg bancair lopende omzet irrelevant, in de horeca (om maar wat te noemen) al snel doorslaggevend. Niet identificeren is natuurlijk wel weer relevant voor de loonbelasting, maar een omkering voor de omzetbelasting zal het niet zo snel rechtvaardigen.

### Het loont een beroep op omkering te bestrijden

Behalve dat het regelmatig loont nauwkeurig te kijken naar de gebreken die volgens de Belastingdienst een omkering zouden rechtvaardigen, te controleren of de constatering dat die gebreken er zijn wel juist is en beoordelen of die gebreken nog herstelbaar zijn, kan het zinvol zijn te bestrijden dat het gebrek een noemenswaardige invloed heeft op de belastingsoort waarin gecorrigeerd wordt.

### Procederen bij omkering vergt actieve proceshouding

Deze verweren liggen redelijk voor de hand. Ook de minder ervaren procederders zijn gewoon om constateringen in een boekenonderzoek te bestrijden: aanvoeren wat in de ogen van een gemachtigde juist is, bestrijden welke constateringen van de Belastingdienst onrecht zijn. De gevolgen van een omkering zien te beperken vergt echter meer. De Inspecteur mag bij een te honoreren beroep op omkering van de bewijslast en aanslag schattenderwijs vaststellen. Het is dan vervolgens

aan de belastingplichtige om overtuigend aan te tonen dat – en in hoeverre – die belastingaanslag onjuist is. Desondanks blijft de Inspecteur echter gehouden om de aanslag niet willekeurig en op redelijke gronden te baseren. Deze redelijkheidstoets betekent dat de Inspecteur niet zo maar kan doen en laten wat hij wil.

### Dwing Belastingdienst schatting inzichtelijk te maken

Indien u geconfronteerd raakt met een geschatte aanslag en de belastingplichtige u verzoekt daartegen te ageren, dan is het derhalve zaak om behalve de bestrijding van de gronden die tot de omkering hebben geleid, in een vroegtijdig stadium (zodig subsidiair) de Inspecteur het hemd van het lijf te vragen. U zult erachter moeten zien te komen waar de schatting op is gebaseerd en zodra dat duidelijk is, hem door blijven bevragen op de redenen waarom hij met bepaalde afwijkingen geen rekening heeft gehouden. Branchegegevens zijn bijvoorbeeld een geducht wapen, maar indien de straat wegens werkzaamheden maanden heeft opengelegd, is dat een omstandigheid die meegenomen moet worden in de schatting.

#### Handvatten

Hoe meer en hoe beter u de Inspecteur aangeeft waarmee hij in zijn schatting rekening moet houden, hoe meer u aan de poten van de onderbouwing van de schatting kunt zagen. Hoe concreter u in een procedure de rechter aan kunt geven waarin de onredelijkheid van de in deze casus gegeven schatting is gelegen, hoe groter de kans dat de gegeven schatting wordt gematigd. Dat betekent dus niet louter ontkennen, niet neerleggen bij een omkering, maar de vele vragenbrieven die u van de Belastingdienst gewend bent, nu eens aan hen sturen. Maak gebruik van hun plicht tot motiveren, dwing ze tot het inzichtelijk maken van wat ze doen, dat geeft u de handvatten om daaraan te knagen.

### Stelplicht en motiveringsplicht Belastingdienst

Hoewel ik in principe van mening ben dat een Inspecteur al uit eigener bewe-

ging handen en voeten moet geven aan een schatting omdat hij gehouden is aan zijn stelplicht te voldoen, moet hij dat in ieder geval evident naar aanleiding van een uitdrukkelijk verzoek daartoe. Ook een redelijk verzoek te onderbouwen waarom met bepaalde duidelijke omstandigheden geen rekening is gehouden, zal moeten worden beantwoord. Indien een Inspecteur onvoldoende houvast aanreikt om zijn schatting te toetsen, is een dergelijke schatting willekeurig en ontbeert een dergelijke schatting de door de Hoge Raad verlangde duidelijke onderbouwing.

### Actieve houding

Een procedure waarin u op achterstand staat doordat een omkering aangewezen is, is dus niet (per definitie) verloren, maar verlangt van een procesgemachtigde wel een actieve opstelling. Behalve gestelde feiten ontkennen, zult u actief op zoek moeten gaan naar de gedachtegangen van de aanslagregulend ambtenaar, hem moet dwingen die gedachten inzichtelijk te maken en u zult actief aan moeten reiken waarom er te weinig rekenschap is gegeven aan afwijkende feiten en omstandigheden. Alles telt mee, alles moet worden meegewogen. Hoe concreter u een afwijking van de norm kunt maken, hoe onredelijker het is dat niet mee te wegen. Een schone, actieve maar daarom niet minder dankbare taak voor de procesgemachtigde. **An**



Ludwijn Jaeger, advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.

<sup>1</sup> Zie onder andere Hoge Raad 21 augustus 1996, BNB 1997/1 (met lezenswaardige noot van Langereis), Hoge Raad 9 september 1987, BNB 1988/128, en Hoge Raad 4 juli 1989, BNB 1989/258.