

# Ook gebruik van bewijsvermoeden mogelijk als bewijslast niet is omgekeerd

## Gegevens

### Publicatie

NTFR 2021/255

### Instantie

Parket bij de Hoge Raad

### Datum uitspraak

25 november 2020

### Datum publicatie

14 januari 2021

### Annotator

C. Presilli

### ECLI

[ECLI:NL:PHR:2020:1122](https://ecli.nl/PHR:2020:1122)

### Belastingjaar

01-01-2001 t/m 31-12-2003

### Zaaknummer

19/05499

### Relevante informatie

[AWR art. 27e, Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 19/05499](#)

## Samenvatting

A-G IJzerman heeft conclusie genomen over de vraag in hoeverre de inspecteur buiten het geval van omkering van de bewijslast, gebruik mag maken van bewijsvermoedens ter terugrekening van de bedragen die moeten hebben gestaan op een verzwegen Zwitserse bankrekening.

Belanghebbenden zijn de twee erfgenamen (zonen) van erflaatster, overleden op 10 februari 2017. Zij beschikte sinds 1984 over een verzwegen rekening bij een bank in Zwitserland. Op 26 juli 2004 heeft erflaatster het bij de Zwitserse bank aangehouden saldo verdeeld over belanghebbenden. In haar aangiften IB voor de voorgaande jaren 2001 tot en met 2003 heeft erflaatster geen vermogensbestanddelen opgenomen die voorkwamen op die rekening. Belanghebbenden hebben in de onderhavige procedure dienovereenkomstig gesteld dat die aangiften juist waren, omdat er in die jaren geen vermogen op de Zwitserse bankrekening zou zijn geweest.

Eerder is door erflaatster geprocedeerd over informatiebeschikkingen die voor de jaren 2001 tot en met 2004 door de inspecteur ten aanzien van haar waren vastgesteld. Daarvan is nu nog van belang de uitkomst dat in casu geen omkering van de bewijslast mag plaatsvinden. Na afronding van de procedure over de informatiebeschikkingen heeft de inspecteur op 30 september 2017, na het overlijden van erflaatster, aan belanghebbenden navorderingsaanslagen IB/PVV 2001 t/m 2003 opgelegd. De inspecteur heeft bij het vaststellen van de navorderingsaanslagen de inkomens uit sparen en beleggen van erflaatster gecorrigeerd wegens niet aangegeven buitenlands vermogen. Voor de berekening van die correcties is de inspecteur, met terugrekening, uitgegaan van het in juli 2004 (het moment van de schenking) aanwezige saldo op de Zwitserse bankrekening van € 414.000 en een (verondersteld) jaarlijks rendement van 5%.

In het licht van de vraag of de navorderingsaanslagen tot de juiste bedragen zijn vastgesteld, is met name in geschil in hoeverre gebruik mag worden gemaakt van bewijsvermoedens voor het vaststellen van de belastingschuld indien, zoals in dit geval, omkering en verzwaring van de bewijslast niet aan de orde is.

Hof Den Haag (1 november 2019, nrs. 19/00256 t/m 19/00258 (niet gepubliceerd)) heeft geoordeeld dat de inspecteur in principe ook in gevallen als het onderhavige met gebruik van bewijsvermoeden kan voldoen aan zijn bewijslast. Gezien de omvang van het in juli 2004 aanwezige vermogen, is de hoogte van de door de inspecteur gehanteerde correcties aannemelijk. De in geschil zijnde navorderingsaanslagen zijn gehandhaafd.

Het eerste cassatiemiddel van belanghebbenden behelst dat indien omkering en verzwaring van de bewijslast niet aan de orde is, van de kant van de inspecteur geen gebruik mag worden gemaakt van bewijsvermoedens. De advocaat-generaal meent daarentegen dat uit gewezen jurisprudentie volgt dat een inspecteur in principe ook met gebruik van bewijsvermoedens kan voldoen aan zijn bewijslast, mits deze daaraan voldoende relevante omstandigheden en uitgangspunten ten grondslag heeft gelegd. Dat is volgens de advocaat-generaal in casu het geval. Een belastingplichtige die aan het effectief worden van een bewijsvermoeden wil ontkomen, kan zich verweren a) door de feiten en omstandigheden te betwisten die aan het bewijsvermoeden ten grondslag worden gelegd en/of b) door andere feiten te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken waardoor redelijke twijfel wordt gewekt ten aanzien van de redengevende kracht van het bewijsvermoeden, zodat dit vermoeden wordt ontzenuwd. Daarin zijn belanghebbenden volgens de advocaat-generaal niet geslaagd.

In het tweede middel klagen belanghebbenden over het in feitelijke instanties gehanteerde terugrekeningpercentage van 5%, dat zij te laag achten. De advocaat-generaal meent echter dat dit feitelijke oordeel in stand moet blijven.

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbenden ongegrond dient te worden verklaard.

## Noot

In deze zaak is in geschil in hoeverre gebruik mag worden gemaakt van bewijsvermoedens voor het vaststellen van de belastingschuld indien omkering en verzwaring van de bewijslast niet aan de orde is. Anders dan het burgerlijke procesrecht, dat uitgaat van het beginsel 'wie stelt moet bewijzen' (art. 150 Rv.), bevat het fiscale procesrecht geen geschreven algemene regels over de vraag hoe de bewijslast behoort te worden verdeeld. De belastingrechter dient de

bewijslast naar redelijkheid te verdelen, waarbij in de praktijk meestal wordt aangesloten bij de vuistregel dat de inspecteur de belastingverhogende elementen dient te bewijzen en de belastingplichtige de belastingverlagende elementen. De belastingrechter is in beginsel vrij in de waardering van het bewijs en mag bij zijn oordeel gebruikmaken van alle bewijsmiddelen, waaronder bewijsvermoedens (zie o.a. HR 25 oktober 2002, nr. 36.898, [NTFR 2002/1651](#) en HR 4 februari 2011, nr. 09/02123, [NTFR 2011/629](#)).

De inspecteur heeft aan een brief waarin is bevestigd dat in 2004 banktegoeden van een Zwitserse bankrekening van erflaatster aan belanghebbenden zijn overgemaakt, het bewijsvermoeden ontleend dat in de jaren 2001 tot en met 2003 vermogen aanwezig was op de Zwitserse bankrekening. Niet in geschil is dat het vermogen in 2004 op de Zwitserse bankrekening staat. Verder staat vast dat de rekening vanaf 1984 werd aangehouden door erflaatster. Volgens belanghebbenden (de erfgenamen) kan geen gebruik worden gemaakt van een bewijsvermoeden voor de jaren 2001 tot en met 2003 omdat dit in strijd zou zijn met de KB-Luxjurisprudentie.

Zoals de advocaat-generaal opmerkt, is in de KB-Luxjurisprudentie een onderscheid gemaakt tussen het vaststellen van de (enkelvoudige) belastingschuld (waarvoor een omkering en verzwaring van de bewijslast gold) en het vaststellen van een beboetbaar feit (waarvoor omkering en verzwaring in strijd is met art. 6 EVRM). De Hoge Raad heeft in de KB-Luxzaken richtlijnen gegeven voor het gebruik van bewijsvermoedens van beboetbare feiten (zie HR 15 april 2011, nr. 09/03075, [NTFR 2011/945](#), r.o. 4.8.3 en 4.8.4 en HR 15 april 2011, nr. 09/05192, [NTFR 2011/946](#), r.o. 4.11.3 en 4.11.4). Op grond van deze jurisprudentie is het gebruik van bewijsvermoedens toegestaan mits deze redelijkerwijs voortvloeien uit de aanwezige bewijsmiddelen en dit niet ertoe leidt dat de bewijslast wordt verschoven van de inspecteur naar de belanghebbende. Naar mijn mening zijn de door de Hoge Raad geschetste richtlijnen ook relevant voor onderhavige zaak; net als voor beboetbare feiten is in onderhavig geval de omkering en verzwaring van de bewijslast niet aan de orde. Ik ben het met de advocaat-generaal eens dat indien omkering en verzwaring van de bewijslast niet aan de orde is, nog steeds gebruik mag worden gemaakt van bewijsvermoedens. Wel dient dit mijns inziens binnen de door de Hoge Raad geschetste kaders te gebeuren om te voorkomen dat de bewijslast verschuift naar belanghebbenden. Op grond van de richtlijnen kan bijvoorbeeld de omstandigheid dat een belanghebbende op een bepaald moment enig banktegoed aanhoudt, niet zonder aanvullend bewijs, zoals ervaringsregels, een vermoeden rechtvaardigen dat die belanghebbende ook in andere jaren een banktegoed heeft aangehouden (zie [NTFR 2011/946](#), r.o. 4.11.3 (ii)). In de conclusie mis ik de toepassing van deze kaders op onderhavige zaak.

Daarnaast merk ik op dat de Hoge Raad terughoudend is met het toepassen van bewijsvermoedens op jaren vóór het jaar waarvoor rechtstreeks bewijs van het verzwegen vermogen bestaat (zie HR 28 juni 2013, nr. 11/04152, [NTFR 2013/1385](#)). De Hoge Raad oordeelde in zijn arrest van 28 juni 2013 dat gelet op het aanzienlijke banktegoed dat op 1 januari 1994 aanwezig is, het onwaarschijnlijk was dat de belastingplichtige in 1993 in het geheel geen inkomsten uit een tegoed bij KB-Lux had genoten. Volgens de Hoge Raad zou een bewijsvermoeden voor eerdere jaren echter te zeer op veronderstellingen zijn gebaseerd. Voor die jaren moest het bewijs op de gewone wijze worden geleverd door de inspecteur. De Hoge Raad oordeelde in zijn arrest van 27 september 2013, nr. 12/00721, [NTFR 2013/1951](#) dat een saldo van minder dan € 100.000 niet aanzienlijk is. Aangezien in onderhavige zaak het banksaldo hoger is dan € 100.000, zou in lijn met [NTFR 2013/1385](#) het bewijsvermoeden mogelijk wel kunnen worden toegepast voor het jaar 2003, maar is het niet vanzelfsprekend dat dit ook voor eerdere jaren geldt.

Belanghebbenden moeten het bewijsvermoeden weerleggen. Onder meer voeren zij aan dat het geld op de Zwitserse bankrekening verkregen kan zijn via niet gefiscaliseerd inkomen of van schenkingen of verervingen. Uit de conclusie maak ik op dat belanghebbenden geen verdere openheid van zaken hebben gegeven. Dat werkt uiteindelijk niet in hun voordeel. Volgens de advocaat-generaal hadden belanghebbenden met concreter bewijs moeten komen en ontbreekt een uiteenzetting van de pogingen die belanghebbenden zelf hebben ondernomen om gegevens los te krijgen bij de bank. Ik vraag mij af hoe zich dit verhoudt tot de 'lichte' bewijslast die op belanghebbenden rust, aangezien zij het bewijsvermoeden alleen hoeven te ontzenuwen. Zij hoeven niet het tegendeel aannemelijk te maken, voldoende is dat op

basis van hetgeen wordt aangevoerd redelijkerwijs kan worden getwijfeld aan de omstandigheden die het bewijsvermoeden vormen (zie HR 25 oktober 2002, nr. 36.898, [NTFR 2002/1651](#)).