

Het evenredigheidsbeginsel in het belastingrecht

Tjebbe Gerardinck

1 Inleiding

Dat de overheid bij zijn handelen niet een onevenredige inbreuk mag maken op belangen van de burgers, manifesteert zich op verschillende terreinen van de (fiscale) rechtsorde. Zo geldt op basis van artikel 6 EVRM dat een sanctie in een redelijke verhouding dient te staan tot een overtreding.¹ Het evenredigheidsbeginsel maakt als algemeen rechtsbeginsel ook deel uit van de communautaire rechtsorde.² Het HvJ EU past het beginsel bij bestuurshandelingen toe zowel in gevallen waarin sancties in het geding zijn als ook daarbuiten. Ook de (belasting)wetgever dient bij het ontwerpen van wetten rekening te houden met de belangen van de betrokkenen en moet voorkomen dat daarop een onevenredige inbreuk wordt gemaakt. Als een wettelijke regeling niet aan die voorwaarde voldoet, bestaat het risico dat het EHRM of de nationale rechter de regeling in strijd acht met het discriminatieverbod van (onder meer) artikel 14 EVRM of het recht op ongestoord genot van eigendom van artikel 1, Eerste Protocol, bij het EVRM.

1 Zie bijvoorbeeld EHRM 10 februari 1983, 7299/75 en 7496/76 (*Albert en Le Compte/België*), r.o. 36. Zie over dit onderwerp nader M.W.C. Feteris, *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces*, Deventer: Kluwer 2002.

2 Zie hierover onder meer A.J.C. de Moor-van Vugt, *Maten gewichten. Het evenredigheidsbeginsel in Europees perspectief*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, J.F.M. Giele, 'Enkele bespiegelingen over het evenredigheidsbeginsel', in: H.P.A.M. van Arendonk, J.J.M. Jansen & L.G.M. Stevens (red): *Wetgevingskunsten, vriendenbundel Jan Kees Bartel*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, p. 115-121 en A.H. Bommer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*, Deventer: Kluwer 2012.

In deze bijdrage wil ik een verkenning uitvoeren naar de invloed van het evenredigheidsbeginsel op het belastingrecht, met name op de rol als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Daarbij zal ik mij met name richten op de rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad waarin vorm is gegeven aan het evenredigheidsbeginsel.

In paragraaf 2 zal ik eerst kort de rol bespreken van de Hoge Raad bij de ontwikkeling van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. In paragraaf 3 ga ik nader in op de geschiedenis van het evenredigheidsbeginsel, waarbij ik aandacht zal besteden aan verschillende ontwikkelingen in het denken over dat beginsel. Vervolgens komt in paragraaf 4 de wettelijke regeling aan de orde. In paragraaf 5 bespreek ik het evenredigheidsbeginsel in de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad. Ik sluit af met een conclusie.

2 De ontwikkeling van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het fiscaal bestuursrecht

Dat de belastingadministratie in zijn handelen jegens belastingplichtigen niet alleen de wet moet toepassen, maar ook rekening moet houden met geschreven en ongeschreven beginselen, lijkt tegenwoordig de normaalste zaak van de wereld. Historisch gezien is het dat echter niet. De Hoge Raad heeft lange tijd niet willen aanvaarden dat algemene rechtsbeginselen aan strikte toepassing van de wet in de weg kunnen staan. Zo overwoog de Hoge Raad in zijn arrest van 4 november 1953, *BNB* 1953/308, dat de vraag of een aanslag in een gemeentelijke belasting juist is, moet worden beoordeeld aan de hand van de bepalingen van de desbetreffende belastingverordening en dat daarbij geen betekenis toekomt aan mededelingen omtrent de belastingheffing, welke ter voorlichting van belastingplichtigen op het aanslagbiljet zijn gesteld.³ Enkele jaren later oordeelde de Tariefcommissie daarentegen, toen de hoogste rechter op het terrein van onder meer de omzetbelasting, dat een belanghebbende succesvol een beroep kan doen op een departementale regeling, zelfs als daardoor toepassing van de wet achterwege blijft.⁴ Ondanks deze jurisprudentie van de Tariefcommissie en toenemende aandacht in de bestuursrechtelijke en

³ Zie in vergelijkbare zin HR 5 november 1952, *B.* 9304, waarin de Hoge Raad oordeelde dat bij de rechter niet met vrucht kan worden geklaagd over beleid van de inspecteur.

⁴ TC 29 april 1957, *BNB* 1957/297.

fiscale literatuur voor de doorwerking van algemene rechtsbeginselen⁵ ging de Hoge Raad (nog) niet ‘om’ en bleef hij vasthouden aan zijn oude lijn.

Een kentering is te zien in het arrest HR 20 oktober 1966, *BNB* 1966/3, waarin de Hoge Raad oordeelde dat een belastingplichtige mag verwachten dat de inspecteur zich bij het vaststellen van de aanslag zal houden aan de bij het aangiftebiljet verstrekte toelichting. Via een aantal tussenstapjes⁶ leidt deze ontwikkeling uiteindelijk tot de zogenoemde ‘doorbraakarresten’ van 12 april 1978, *BNB* 1978/135-137. In deze befaamde arresten oordeelde de Hoge Raad dat onder omstandigheden strikte toepassing van de wet zodanig in strijd kan komen met een of meer beginselen van behoorlijk bestuur, dat toepassing ervan achterwege moet blijven.

Aan deze arresten liggen ideeën ten grondslag over de wijze waarop de overheid zijn taak moet uitoefenen en wat van hem verwacht mag worden in de omgang met zijn burgers. Die ideeën zijn niet afkomstig uit de hoge hoed van de Hoge Raad, maar zijn in de loop van de tijd ontwikkeld in de literatuur. Gelet op de verstrekkendheid van de doorbraakarresten – het is immers niet niets dat onder omstandigheden een door de Staten Generaal aangenomen wet niet wordt toegepast – is het begrijpelijk dat de Hoge Raad niet over één nacht ijs is gegaan bij de ontwikkeling van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht. De Hoge Raad heeft zich dan ook geen snelle vernieuwer getoond. De geesten in de maatschappij waren al veel eerder rijp voor een ‘doorbraak’ dan de Hoge Raad.⁷

5 Zie voor een overzicht van de oudste literatuur over dit onderwerp R.E.C.M. Niessen, ‘Bronnen van algemene beginselen van behoorlijk bestuur’, in L.E. Groot-van Leeuwen & J.D.A. Tonkelaar (red.), *Rechtsvinding op veertien terreinen*, Deventer: Kluwer 2012, p. 107-109.

6 HR 7 januari 1970, *BNB* 1970/78, HR 14 oktober 1970, *BNB* 1971/3 en HR 22 juni 1977, *BNB* 1977/284 en 285.

7 Onder meer kan gewezen worden op G.J. Wiarda, *Geschriften voor de Vereniging voor Administratief Recht XXVI*, Haarlem 1952, waarin de auteur een lans breekt voor het toetsen van bestuurshandelen aan een vijftal rechtsbeginselen. J. van Soest werpt in zijn oratie uit 1958 de vraag op of door de staatssecretaris van Financiën uitgevaardigde regels niet als recht moeten worden aangemerkt, in: J. van Soest, *De vorming van stellig belastingrecht door de uitvoerende macht* (Oratie Utrecht), Deventer: Kluwer 1958. Een commissie van de Vereniging voor Belastingwetenschap bepleit in geschrift no 120 uit 1967 dat de rechter zou dienen te toetsen aan beginselen van behoorlijk bestuur.

3 Een korte geschiedenis van het evenredigheidsbeginsel

In een bestuursrechtelijke context houdt het evenredigheidsbeginsel in dat de overheid bij haar optreden een afweging maakt tussen het door haar beoogde doel (wat het algemeen belang genoemd kan worden) en de individuele belangen van de burger. De gedachte achter het evenredigheidsbeginsel kent een lange geschiedenis. Het kan zelfs al gevonden worden in de werken van Aristoteles over rechtvaardigheid.⁸ In de bestuursrechtelijke literatuur uit de eerste decennia van de 20^e eeuw, waarin het gedachtegoed over de algemene beginselen van behoorlijk bestuur werd ontwikkeld, zijn al vroege pleidooien voor een evenwichtige belangenafweging door de overheid te vinden. In dit verband kan vooral worden gewezen op het pionierswerk dat is verricht door Leydesdorff⁹ en Boasson.¹⁰ De laatstgenoemde schreef al in 1911: 'overall waar de administratie krachtens eene haare verleende vrijheid tegen de natuurlijke of rechtspersonen optreedt, moet ze eene juiste rechtswaardering verrichten door het algemeen belang, dat ze wil behartigen en het particulier belang, dat ze wil aantasten, behoorlijk tegen elkander af te wegen.'¹¹

Het evenredigheidsbeginsel is in Nederland voor het eerst gepositieerd in de Ambtenarenwet 1929. Deze wet bevatte een bepaling die inhield dat in geval van een disciplinaire strafoplegging er geen onevenredigheid mag bestaan tussen de oplegde straf en de overtreding.¹² In de oorlogsjaren nam het Scheidsgerecht voor de Voedselherziening (de voorloper van het College van Beroep voor het bedrijfsleven) als eerste rechterlijke college in Nederland de vrijheid om besluiten van de overheid te toetsen aan de buitenwettelijke normen van de redelijkheid en billijkheid.¹³ Uit een analyse van deze jurisprudentie door Ter Spill volgt dat het Scheidsgerecht onder andere het evenredigheidsbeginsel toepaste. Daarbij ging het om de vraag of de mate waarin het algemeen belang door een besluit wordt gediend, in redelijkheid opweegt

8 A.H. Borner, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*, Deventer: Kluwer 2012, p. 83 en 85.

9 L. Leydersdorff, *Bijdrage tot kennis van het Ongeschreven Administratieve Recht*, Leiden 1917.

10 J.J. Boasson, *De rechter tegenover de vrijheid der administratie*, Groningen 1911.

11 J.J. Boasson, *De rechter tegenover de vrijheid der administratie*, Groningen 1911, p. 384.

12 G.H. Addink, *Algemene beginselen van behoorlijke bestuur*, Deventer: Kluwer 1999, p. 170.

13 Dit en het hiernavolgende in deze alinea ontleen ik aan P. Nicolai, *Beginselen van behoorlijk bestuur*, Deventer: Kluwer 1990, p. 54, 55, 57, 67 en 69.

tegen de schade toegebracht aan het particuliere belang van de rechtzoekende.¹⁴ Door het aanleggen van deze toets beoogde het Scheidsgerecht de individuele belangen te beschermen tegen een onredelijke en onbillijke inbreuk die werd veroorzaakt door de rigide geformuleerde overheidsmaatregelen op het gebied van de voedselvoorziening.¹⁵

De civiele kamer van de Hoge Raad oordeelde in zijn arrest over de Doetinchemse woonverordening dat er reden zou zijn voor tussenkomst van de rechter als de vordering van woonruimte door de gemeente als een daad van willekeur zou zijn aan te merken.¹⁶ Daarvan zou volgens de Hoge Raad sprake zijn als de overheid bij afweging van de in aanmerking komende belangen in redelijkheid niet tot een vordering heeft kunnen komen en dus de afweging van belangen geacht moet worden niet te hebben plaatsgevonden.

Vanaf 1950 toetst de Centrale Raad van Beroep in sociale zekerheidszaken of overheidsbesluiten zijn genomen in overeenstemming met algemene rechtsbeginselen,¹⁷ waaronder de vraag of sprake is van een kennelijk onredelijke belangenafweging.¹⁸

Waar de doorbraakarresten tot eind jaren zeventig op zich lieten wachten, had de belastingkamer van de Hoge Raad er aanzienlijk minder moeite mee om toepassing te geven aan het evenredigheidsbeginsel. Al in 1930 oordeelde de Hoge Raad dat de inspecteur bij het bepalen van de plaats waar een boekenonderzoek plaatsvindt, rekening moet houden met de redelijke belangen van de belastingplichtige.¹⁹

Een ander vroeg voorbeeld van toepassing van het evenredigheidsbeginsel 'avant la lettre' is het arrest *B. 8324* uit 1947, waarin de Hoge Raad oordeelde dat 'bij beantwoording van de vraag of belanghebbende voldaan heeft aan de hem (...) opgelegde verplichtingen, rekening moet worden gehouden met de redelijke belangen zowel van belanghebbende als van de Administratie'.²⁰ In

14 F.W. Ter Spill, 'Het scheidsgerecht voor de voedselvoorziening', *Bestuurswetenschappen* 1959, p. 369.

15 P. Nicolai, *Beginselen van behoorlijk bestuur*, Deventer: Kluwer 1990, p. 57.

16 HR 25 februari 1949, *NJ* 1949, 558.

17 CRvB 15 juni 1950, *AB* 1950, p. 614.

18 CRvB 10 mei 1955, *AB* 1956, p. 168.

19 HR 7 mei 1930, *B. 4734*. Zie in vergelijkbare zin het veel recentere arrest HR 18 april 2003, *BNB* 2003/268.

20 HR 26 november 1947, *B. 8423*.

de voorwaarde van een redelijke belangenafweging ligt besloten dat de inspecteur het evenredigheidsbeginsel dient toe te passen. Het is immers niet goed in te zien hoe een onevenredige inbreuk op de belangen van een belastingplichtige in overeenstemming met de voorwaarde van een redelijke belangenafweging zou kunnen zijn.

Een inspecteur is alleen in staat om een belangenafweging te maken als hij beschikt over een keuzemogelijkheid. Daarvan is in het belastingrecht niet vaak sprake, omdat de inspecteur bij het opleggen van een aanslag doorgaans gehouden is om de wet toe te passen. De hiervoor genoemde arresten spelen zich af op het terrein van de uitoefening van de informatiebevoegdheden (waarover meer in paragraaf 5). De Inspecteur beschikt daarbij over een discretionaire bevoegdheid en is niet gebonden aan beleid. Een interessante vraag is of toepassing van de wet in een concreet geval toch achterwege kan blijven als onverkorte toepassing ervan tot een onevenredig resultaat leidt. In zijn Inleiding tot het Nederlandsch Belastingrecht uit 1940 stelde Sinninghe Damsté zich de vraag of de bevoegdheid van de overheid dusdanig beperkt is dat zij haar taak niet anders mag verrichten dan op de wijze die de wet voorschrijft. Anders gezegd: moet de inspecteur in alle gevallen dat de wet dat voorschrijft een aanslag opleggen, of mag hij dat onder bepaalde omstandigheden ook achterwege laten? De auteur meende dat 'de administratie (...) handelt alsof zij het recht had de heffing van belasting achterwege te laten. Of zij daartoe het recht werkelijk heeft, laat haar onverschillig: zij weegt de belangen die in het geding zijn en aarzelt, zoo noodig, niet, aan het achterwege blijven van administratieve bemoeiing en van ongemak voor den belastingschuldige grotere beteekenis toe te kennen dan aan de inning van eenige centen.' Hij vervolgt dat 'een ieder (...) dit (...) verstandig [zal] vinden, aangezien toch op dergelijke wijze alleen de geest der wet het best tot uiting komt.'²¹ Hoewel Sinninghe Damsté dat in zijn betoog waarschijnlijk niet op het oog had, is er toch in zekere zin een pleidooi voor toepassing van het evenredigheidsbeginsel *contra legem* in te lezen, ingegeven door doelmatigheidsredenen en/of het gezonde verstand. Hoe logisch en aantrekkelijk dit ook klinkt, ik betwijfel of een belastingplichtige met een beroep op het evenredigheidsbeginsel kan voorkomen dat de inspecteur een aanslag inkomstenbelasting aan hem oplegt, zelfs als het om een marginaal bedrag gaat. De wet mag immers niet getoetst worden aan algemene beginselen, waaronder het evenredigheidsbeginsel. Overigens heeft de wetgever voorzien in een regeling die voorkomt dat een aanslag

21 J.H.R. Sinninghe Damsté, *Inleiding tot het Nederlandsch belastingrecht*, Zwolle: Tjeenk Willink 1940, p. 61.

inkomstenbelasting moet worden opgelegd als de verschuldigde belasting een bepaald bedrag niet te boven gaat (in 2014 gaat het om een bedrag van € 45).²²

4 De wettelijke regeling

Sinds 1994 is het evenredigheidsbeginsel gecodificeerd in artikel 3:4, lid 2, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). Op grond van deze wettelijke bepaling mogen de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit niet onevenredig zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen. De bepaling strekt er blijkens de wetsgeschiedenis toe om naast het evenredigheidsbeginsel ook het willekeurverbod en het materiële zorgvuldigheidsbeginsel in hoofdzaak te codificeren.²³ In de Memorie van toelichting bij de genoemde bepaling wordt als moeilijkheid gesignaleerd dat deze drie beginselen van behoorlijk bestuur niet scherp ten opzichte van elkaar kunnen worden afgegrensd. De bepaling is geformuleerd als een rechtstreeks tot het bestuursorgaan gerichte norm en niet als toetsingsmaatstaf voor de rechter. Met de dubbele ontkenning ('niet' en 'onevenredig') heeft de wetgever tot uitdrukking willen brengen dat de rechter alleen mag ingrijpen wanneer voor hem vaststaat, dat de gevolgen voor een belanghebbende in vergelijking met de te dienen doelen onevenredig zijn. Daarbij zal de rechter bestuursorganen in de regel een zekere mate van beoordelingsvrijheid moeten laten. De rechter dient alleen tot vernietiging over te gaan, indien het bestuursorgaan redelijkerwijs niet kon menen dat er sprake was van een evenredigheid tussen doel en de gevolgen van het aangewende middel. Uit de wetsgeschiedenis valt derhalve op te maken dat de wetgever een marginale rechterlijke toetsing aan artikel 3:4, lid 2, Awb voor ogen stond.

In artikel 3:4, lid 2, Awb is onder meer het eigenlijke evenredigheidsbeginsel te vinden, maar op andere plaatsen in de Awb is er een nadere uitwerking aan gegeven. Zo bepaalt artikel 4:84 Awb dat het bestuursorgaan handelt overeenkomstig een beleidsregel, tenzij dat voor een of meer belanghebbenden gevolgen zou hebben die wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de met de beleidsregel te dienen doelen. Dit wordt wel de inherente afwijkingsbevoegdheid voor het bestuursorgaan genoemd.

²² Artikel 9.4, lid 1, letter a, Wet IB 2001.

²³ *Kamerstukken II 1988/89, 21221, 3, p. 69.*

Artikel 5:13 Awb schrijft voor dat een toezichthouder slechts van zijn bevoegdheden gebruik maakt voor zover dat redelijkerwijs voor de vervulling van zijn taak nodig is. Deze bepaling is ingevolge artikel 1, lid 3, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) echter niet van toepassing bij de heffing van rijksbelastingen.²⁴

5 Het evenredigheidsbeginsel in de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad

Het evenredigheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur manifesteert zich in het algemeen op die terreinen waar de inspecteur beschikt over beleidsvrijheid. In deze paragraaf zal ik ingaan op de jurisprudentie van de Hoge Raad waar het evenredigheidsbeginsel een rol speelt. Het betreft (i) de uitoefening van de informatiebevoegdheden door de inspecteur, (ii) het opleggen van bestuurlijke boeten, (iii) het treffen van invorderingsmaatregelen en (iv) onevenwichtigheden bij het vergoeden van heffings- of invorderingsrente.

Ad (i) Informatieverplichtingen²⁵

Om de inspecteur in staat te stellen om de belastingschuld vast te stellen en die later te formaliseren in een aanslag, dient hij te beschikken over informatie. Daartoe beschikt de inspecteur over vergaande bevoegdheden. Zo is op grond van artikel 47, lid 1, letter a, AWR een ieder gehouden om desgevraagd aan de inspecteur de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang zijn. En op grond van artikel 47, lid 1, letter b, AWR, moet een ieder boeken, bescheiden en andere gegevensdrager of de inhoud daarvan – zulks ter keuze van de inspecteur – beschikbaar stellen, indien dat voor belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing. Dat laatste geldt ingevolge artikel 48 AWR ook voor een derde bij wie zich de gegevensdragers bevinden. Verder zijn administratieplichtigen op grond van artikel 53 AWR gehouden om de inspecteur op diens verzoek informatie te verschaffen die van belang kan zijn voor de belastingheffing van derden.

24 Volgens Feteris is de bepaling wel bruikbaar als inspiratiebron. Zie M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 255.

25 Zie over dit onderwerp nader E.B. Pechler, 'Informatievergaring en beginselen van behoorlijk bestuur', *MBB* 2006/143.

De wet voorziet niet in een begrenzing van de bevoegdheden van de inspecteur, anders dan dat de door hem gevraagde gegevens van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad²⁶ en ook uit de wetsgeschiedenis²⁷ volgt evenwel dat de inspecteur bij de uitoefening van zijn informatiebevoegdheden gebonden is aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Het evenredigheidsbeginsel brengt hier mee dat de inspecteur slechts in redelijkheid gebruik maakt van zijn bevoegdheden. Dit bleek al uit de hiervoor in paragraaf 3 gereleveerde jurisprudentie van de Hoge Raad. Met inachtneming van de wetsgeschiedenis dient de rechterlijke toets van de beoordeling van de uitoefening van de controlebevoegdheden door de inspecteur wel een marginale te zijn.

Uit de rechtspraak kan worden opgemaakt dat de inspecteur voor de vraag hoe en waar de controle plaatsvindt en welke documenten moeten worden verstrekt niet alleen rekening moet houden met zijn eigen belangen, maar ook met die van de belanghebbende. Dat geldt ook bij zijn keuze voor de wijze waarop de informatie moet worden verstrekt.²⁸ De termijn waarbinnen de gevraagde informatie moet worden verstrekt moet redelijk zijn.²⁹ Ook zal de inspecteur alvorens hij een belastingplichtige oproept om op grond van artikel 41 AWR persoonlijk ter inspectie te verschijnen om vragen te beantwoorden moeten nagaan of daardoor de belangen van de belastingplichtige niet onevenredig worden geschaad.

Als een belastingplichtige niet voldoet aan zijn informatieverplichtingen, dan stelt de inspecteur de belastingaanslag vast met toepassing van de sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast. Artikel 25, lid 3, AWR bepaalt daartoe dat de inspecteur de belastingaanslag handhaaft, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de belastingaanslag of beschikking onjuist is. In artikel 27e AWR is hetzelfde bepaald met betrekking tot de beroepsprocedure, met dien verstande dat in dat geval de rechtbank het beroep ongegrond verklaard. Doorgaans betekent omkering van de bewijslast dat de inspecteur de aanslag – bij gebrek aan informatie – oplegt op basis van een (redelijke) schatting en dat het vervolgens aan de belastingplichtige is om te doen blijken (in plaats van aannemelijk maken) dat die aanslag onjuist is. De omkering en verzwaring van de bewijslast is een geduchte maatregel, aangezien de erva-

²⁶ HR 8 januari 1986, *BNB* 1986/128.

²⁷ *Kamerstukken II* 1988/89, 21287, 3, p. 5.

²⁸ *Kamerstukken II* 1991/92, 21287, 9, p. 8.

²⁹ Hof 's-Gravenhage 12 januari 1972, *BNB* 1972/232.

ring leert dat de belastingplichtige – na toepassing – er zelden in slaagt om het tij nog te doen keren. Als wordt voldaan aan de wettelijke voorwaarden, dan wordt de bewijslast van rechtswege omgekeerd. Uit het arrest HR 5 juni 1996, *BNB 1996/234* volgt dat de rechter de sanctie zelfs ambtshalve moet toepassen, ook als de inspecteur er geen beroep op heeft gedaan. Op grond van vaste jurisprudentie van de Hoge Raad wordt de bewijslast alleen omgekeerd en verzaamd als de ernst van het verzuim voldoende is om toepassing van de sanctie te rechtvaardigen. Zo liet de Hoge Raad in het arrest HR 11 december 1991, *BNB 1992/69* het oordeel van het gerechtshof in stand dat de niet-beantwoording door de belanghebbende van enkele door de inspecteur gestelde vragen onvoldoende aanleiding is om tot omkering van de bewijslast te besluiten, onder meer omdat de onbeantwoord gebleven punten van te weinig gewicht waren om de sanctie te rechtvaardigen. Hoewel hier sprake lijkt te zijn van toepassing van het evenredigheidsbeginsel, kan dat toch niet het geval zijn. De omkering en verzwaring van de bewijslast vloeit immers voort uit de wet; de inspecteur beschikt niet over de vrijheid om de sanctie wel of niet toe te passen. A-G Wattel meent in zijn conclusie voor het arrest HR 27 januari 2006, *BNB 2006/191* dat de evenredigheidstoets in wezen een beginsel van straftoemeting is, wat in strafrechtelijke termen omschreven zou kunnen worden als het ontbreken van voldoende materiële wederrechtelijkheid om de wettelijke blinde sanctionering te kunnen rechtvaardigen.

Per 1 juli 2011 kan omkering van de bewijslast pas aan de orde komen als de inspecteur een informatiebeschikking op grond van artikel 52a AWR heeft opgelegd en deze beschikking onherroepelijk is komen vast te staan. Het nieuwe artikel 52a AWR is het resultaat van een initiatiefwetsvoorstel van de kamerleden Dezentje-Hamming-Bluemink en Crone³⁰ en beoogt een effectieve rechtsbescherming te bieden tegen informatieverzoeken van de inspecteur. Als een informatieplichtige niet of niet volledig voldoet aan een informatieverzoek, stelt de inspecteur dit vast in de vorm van een zogenoemde informatiebeschikking. Deze informatiebeschikking is vatbaar voor bezwaar, zodat de belanghebbende een rechtsingang heeft indien hij het niet eens is met de beschikking van de inspecteur. In de periode voorafgaand aan de introductie van de informatiebeschikking waren informatieplichtigen maar moeizaam in staat om zich te verweren tegen – in hun ogen – onredelijke of onevenredig

30 Voorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere belastingwetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus, *Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14* (tweede nota van wijziging).

bezwarende informatieverzoeken. Dergelijke bezwaren konden vaak pas in een procedure over de hoogte van de aanslag naar voren worden gebracht. De omkering van de bewijslast kon dus pas bestreden worden nadat deze een feit was geworden. Door de introductie van de informatiebeschikking kunnen belastingplichtigen zich in een eerder stadium verweren tegen onevenredige informatieverzoeken of een dreigende onevenredige omkering van de bewijslast. Het lijkt me dat hierdoor de beschermende werking die uitgaat van het evenredigheidsbeginsel beter tot zijn recht zal komen. Naar verwachting zullen er vaker procedures gevoerd gaan worden over het evenredigheidsbeginsel.

Als een informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan, brengt dat op grond van de wettelijke regeling mee dat de bewijslast wordt omgekeerd. Dit laat mijns inziens onverlet dat omkering van de bewijslast toch achterwege dient te blijven als de gebreken in de informatievoorziening niet van dien aard zijn dat zij een omkering van de bewijslast rechtvaardigen.³¹ Het was immers geenszins de bedoeling van de initiatiefwetgevers om te breken met de rechtspraak van de Hoge Raad dat de door de belastingplichtige gemaakte fouten de sanctie moet kunnen rechtvaardigen. Die rechtspraak heeft mijns inziens zijn belang dan ook behouden.

Ad (ii) Bestuurlijke boeten

De bevoegdheid voor de inspecteur om bestuurlijke boeten op te leggen is geregeld in hoofdstuk VIIIA van de AWR. Het beleid voor het opleggen van bestuurlijke boeten is vastgelegd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB).³² De inspecteur zal bij het opleggen van een boete doorgaans uitvoering geven aan het in het BBBB opgenomen beleid. Indien de rechter – bij betwisting van de boete – tot het oordeel komt dat de boete die de inspecteur heeft opgelegd niet in een redelijke verhouding staat tot het beboetbare feit, zal hij de boete vaststellen die hij passend en geboden acht.³³ Dit volgt niet alleen uit artikel 3:4 Awb, maar ook uit artikel 6 EVRM. De rechter moet de boete zelfstandig vaststellen en is daarbij niet gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zo volgt uit onder meer het arrest HR 23 november 1988, *BNB* 1989/29.³⁴ Dat betekent dat de rechter een eigen oordeel dient te geven over de hoogte van de boete.

³¹ Zie ook L.A. De Blieck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2011, p. 132.

³² De laatste versie is het Besluit van 20 december 2011, *Stcrt.* 2011, 23178, dat per 1 januari 2012 in werking is getreden.

³³ Zie ook HR 10 maart 1993, *BNB* 1993/198.

³⁴ HR 23 november 1988, *BNB* 1989/29.

De omstandigheid dat er beleid is met betrekking tot het opleggen van boeten, ontslaat de inspecteur niet van de verplichting om per geval te beoordelen of de conform het beleid opgelegde boete wel in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. In het arrest HR 26 september 2003, *BNB 2004/63* ging het om een belanghebbende die jaarlijks in haar aangifte omzetbelasting over februari en maart een correctie opnam ter zake van in het voorgaande jaar in aftrek gebrachte omzetbelasting. Deze handelwijze van de belanghebbende werd altijd gevolgd door de inspecteur, maar in enig jaar legt hij zonder waarschuwing een naheffingsaanslag omzetbelasting met boete op over de maand december van het voorgaande jaar, omdat de correctie niet is verwerkt in de aangifte over die maand. Hierbij paste de inspecteur onverkort de bepalingen van het BBBB toe. De Hoge Raad overwoog dat het gaat om de uitoefening van een discretionaire bevoegdheid van de inspecteur om verzuimen bij de betaling van de aangifte te beboeten. Indien de belastingplichtige stelt dat en waarom toepassing van een in het BBBB vervatte beleidsregel in zijn geval in strijd is met beginselen van behoorlijk bestuur, kan de rechter niet volstaan met te toetsen of de boete het opleggen van een boete in overeenstemming is met die beleidsregel, maar dient hij ook te beoordelen of die beleidsregel in het concrete geval mocht worden toegepast, aldus de Hoge Raad. Dat is volgens de Hoge Raad niet het geval indien wegens bijzondere omstandigheden het opleggen van een boete onevenredig zou zijn in verhouding met het door de beleidsregel te dienen doel.³⁵ Omstandigheden die in aanmerking genomen moeten worden zijn volgens de Hoge Raad hoelang de belastingplichtige dezelfde werkwijze toepaste, of dat ook reeds het geval was bij eerdere periodieke onderzoeken en of daaraan toen aandacht is besteed, en voorts of de belastingplichtige overigens wat betreft zijn aangifte- en betalingspraktijk aan de regels placht te houden. In het arrest verwijst de Hoge Raad naar artikel 4:84 Awb. Hierin is bepaald dat het bestuursorgaan handelt overeenkomstig een beleidsregel, tenzij dat voor een of meer belanghebbenden gevolgen zou hebben die wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de met de beleidsregel te dienen doelen. De inspecteur beschikt dus over de plicht om toepassing van beleid achterwege te laten als de omstandigheden daarom vragen. Derhalve dient de inspecteur zich er bij het opleggen van een boete in alle gevallen van te vergewissen of toepassing van het BBBB wel leidt tot een resultaat dat de toets van het evenredigheidsbeginsel kan doorstaan. Dat doet denken aan het adagium dat de rechter de boete oplegt die hij passend en geboden acht. Het komt mij dan ook voor dat de op het bestuursorgaan

35 Zie in vergelijkbare zin de arresten HR 13 augustus 2004, *BNB 2005/42* en HR 18 februari 2005, *BNB 2005/160*.

gerichte norm van artikel 4:84 Awb en de op de rechter gerichte norm dat een boete passend en geboden is, in een concreet geval tot een vergelijkbaar eindresultaat zou moeten leiden.

Ad (iii) Invorderingsmaatregelen

Een voorbeeld van de toepassing van het evenredigheidsbeginsel in de invorderings sfeer is het arrest HR 7 juni 2000, *BNB 2000/374*.³⁶ In dit arrest toetste de Hoge Raad het beleid van de gemeente Maasluis op grond waarvan f 50 aan aanmaningskosten in rekening werd gebracht terzake van het betekenen van een dwangbevel voor f 10 rioolrechten. De Hoge Raad overwoog dat de rechter in een geval waarin invorderingsbeleid wordt gevoerd heeft te toetsen of dat beleid bij afweging van de betrokken belangen in redelijkheid mocht worden gevoerd en voorts of bij het nemen van het betrokken besluit tot uitvaardiging van een dwangbevel dat beleid mocht worden toegepast. Dat is volgens de Hoge Raad niet het geval indien bijzondere omstandigheden in redelijkheid tot een afwijking van dat beleid noopten. Uiteindelijk oordeelt de Hoge Raad dat de gemeente Maassluis haar invorderingsbeleid in het onderhavige geval in redelijkheid heeft mogen voeren.

Ad (iv) Heffingsrente

De Hoge Raad heeft in een reeks arresten³⁷ geoordeeld over een onevenwichtigheid bij het vergoeden van heffingsrente. Deze zaken betroffen belastingplichtigen die over een bepaalde periode heffingsrente in rekening werd gebracht, terwijl over diezelfde periode geen heffingsrente werd vergoed. Kort gezegd kwam het er op neer dat de inspecteur ervoor koos om een te hoge voorlopige aanslag te herstellen door deze ambtshalve te verminderen, in plaats van door het opleggen van een nadere voorlopige aanslag tot een negatief bedrag. Deze keuze van de inspecteur – die ingegeven lijkt te zijn door automatiseringsproblemen³⁸ – had gevolgen voor de periode waarover de belastingplichtige een vergoeding voor heffingsrente ontving en leidde uiteindelijk tot rentegemis bij de belastingplichtige. De Hoge Raad overwoog in HR 30 september 2011, *BNB 2012/69* dat de inspecteur bij zijn keuze op welke wijze hij een naar zijn oordeel te hoge voorlopige aanslag redresseert, rekening dient te houden met een dergelijk rentenadeel voor de belanghebbende, dat optreedt als de inspecteur kiest voor vermindering van de voorlopige aanslag. In het onderhavige geval bracht de keuze van de inspecteur volgens de Hoge Raad mee dat de

³⁶ HR 7 juni 2000, *BNB 2000/374*.

³⁷ Zie onder meer HR 30 september 2011, *BNB 2012/69* en HR 28 oktober 2011, *BNB 2012/72*.

³⁸ Zie in dit verband de noot van Happé in *BNB 2012/69*.

nadelige gevolgen voor de belanghebbende onevenredig zijn in verhouding tot de doelen die met die keuze worden gediend. Hierbij weegt de Hoge Raad het belang van de belastingplichtige af tegen het corresponderende budgettaire belang dat de gemeenschap heeft bij betaling van een lage rentevergoeding. Het resultaat van die afweging is volgens de Hoge Raad niet dat de inspecteur verplicht was tot het opleggen van een nadere voorlopige aanslag, maar wel dat de inspecteur gehouden is om een tegemoetkoming te verlenen voor het rentenadeel. De uitkomst is vergelijkbaar met die van het arrest HR 19 juni 1996, *BNB 1996/302*.³⁹ Daarin oordeelde de Hoge Raad dat de ontvanger een rentenadeel diende te vergoeden dat werd veroorzaakt doordat artikel 28, lid 3, Invorderingswet 1990 alleen voorzag in de mogelijkheid van het vergoeden van invorderingsrente bij definitieve aanslag en niet bij voorlopige aanslag. De Hoge Raad baseerde dit oordeel toen echter niet op strijdigheid met het evenredigheidsbeginsel van artikel 3:4, lid 2, Awb, maar op een teleologische uitleg van artikel 28, lid 3, Invorderingswet 1990.

6 Conclusie

178 Uit de verkenning die ik heb uitgevoerd blijkt dat de Hoge Raad het evenredigheidsbeginsel toepast op verschillende terreinen binnen het belastingrecht. De Hoge Raad paste het evenredigheidsbeginsel al toe vóórdat het werd gecodificeerd in de Awb, dus toen het nog een ongeschreven norm was. De rol van het evenredigheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur is op het vlak van het belastingrecht altijd bescheiden gebleven. Dat is verklaarbaar, omdat de inspecteur in de meeste gevallen niet beschikt over beleidsvrijheid en dus ook geen belangenafweging kan maken. Het evenredigheidsbeginsel is van een andere orde dan bijvoorbeeld het vertrouwens- of gelijkheidsbeginsel. Deze beginselen kunnen meebrengen dat in een voorkomend geval strikte toepassing van de wet achterwege dient te blijven. Een dergelijke verstrekkende werking heeft het evenredigheidsbeginsel niet.

In zijn jurisprudentie over het evenredigheidsbeginsel treedt de Hoge Raad in het spanningsveld dat ontstaat wanneer het algemeen belang en het individueel belang met elkaar botsen. Door in voorkomende gevallen al te bezwarend overheidsoptreden te sanctioneren, laat de Hoge Raad zien dat hij oog heeft voor de belangen van de belastingplichtigen. Daarmee staat hij in een lange traditie, die teruggevoerd kan worden tot klassieke ideeën over rechtvaardigheid.

³⁹ HR 19 juni 1996, *BNB 1996/302*.