

## HC13, 09-01-2018, Formeel Belastingrecht

### Toezeggingen

In de praktijk zijn toezeggingen de belangrijkste manier waarop rechtens beschermde vertrouwen wordt gewekt. De staatssecretaris heeft zoals eerder gezegd twee petten op. Hij is zowel bestuurder als ook medewetgever. Als hij een toezegging doet in het parlement, is hij als bestuurder gebonden aan de toezegging over de toepassing van de wet. Uitlatingen die hij doet als medewetgever zijn niet bindend, maar wel relevant voor wetshistorische interpretatie.

De inspecteur regelt de aanslag, zoals genoemd in de AWR. De bevoegdheid komt voort uit art. 5 AWR. Voordat de inspecteur de aanslag regelt, kan hij afspraken maken met de belastingplichtige. Dit is van belang om duidelijk te hebben, want het vertrouwen kan enkel opgewekt worden door iemand die **bevoegd** geacht kan worden. Op de toezeggingen van een bevoegde inspecteur kun je dus vertrouwen. De staatssecretaris mag geen inmenging hebben in individuele gevallen; hij is wel bevoegd aanwijzingen te geven in algemene zin. Hij blijft namelijk wel ambtelijk meerdere van de inspecteur.

In een besluit van 21 juli 1995 is bepaald dat individueel beleid niet aan de inspecteur is toegestaan, maar dit is eigenlijk meer een interne richtlijn. Hij blijft in individuele gevallen bevoegd toezeggingen te doen waar hij vervolgens ook aan gehouden mag worden.

Een toezegging is een uitlating over de wetstoepassing in een concreet geval, onder kennisname van alle relevante feiten. Hierbij is van belang om scherp te houden dat standpuntbepaling niet gelijk is aan inlichting.

De toezegging is bindend tenzij dermate in strijd met de juiste wetstoepassing, dat belastingplichtige er niet op mag vertrouwen; dit is geen hard criterium. Van belang hierbij is dat het om het vertrouwen gaat dat je redelijkerwijs zou mogen verwachten qua wetskennis.

Als er een toezegging wordt gedaan waarin 100% van de verkoopopbrengst van de aandelen onbelast zou zijn, dan mag je bijvoorbeeld verwachten dat dit niet bindend is.

De Belastingdienst hoeft niet voor eeuwig vast te zitten aan toezeggingen. Ze binden tot het moment dat ze ingetrokken worden. Een intrekking geschied **nooit** met terugwerkende kracht

Een intrekking voor de toekomst kan bij aangegane verplichtingen alleen als sprake is van wijziging van:

1. De wet, dan vervallen alle toezeggingen die op de oude wet zijn toegezegd.
2. Jurisprudentie, op het moment dat de Hoge Raad bepaalt wat het recht is. Als zij terugkomt op zijn eigen oude jurisprudentie, dan zegt zij hiermee dat haar oude jurisprudentie fout is geweest. Toezeggingen op deze oude jurisprudentie vervallen dan ook.
3. Een zwaarwegende wijziging in maatschappelijke opvattingen.

### Feitelijk handelen

Het *feitelijk handelen* bindt zelden; enkel als dit feitelijk handelen kan worden uitgelegd als een toezegging.

Een aanslag conform aangifte, ook vele jarenlang, bindt niet voor de toekomst. Als jij tientallen jaren als ondernemer bent aangemerkt, biedt dit geen garantie voor de toekomst. Dit komt omdat elke aanslag op zichzelf staat. Ieder jaar opnieuw kan dan de belastingdienst beoordelen of er sprake is van een ondernemer of niet. Dit is iets anders dan een eventuele navorderingsaanslag bestrijden; dit heeft te maken met de vraag of er nieuw feit is ja of nee.

Een aanslag conform aangifte na expliciet melden van eigen standpunt et cetera, kan wel binden: *quasi-standpunt bepaling*. Dit kan enkel onder bepaalde omstandigheden; maar dit blijft een schemergebied.

## **Inlichtingen**

Inlichtingen kunnen in beginsel geen rechtens beschermde vertrouwen opwekken. Zij binden in beginsel nooit. Hier is wel een uitzondering op; als het bijvoorbeeld een aannemelijk verhaal is dat je te horen hebt gekregen en je hebt op basis van deze inlichting gehandeld. Als dan blijkt dat deze inlichting niet klopt, en je lijdt hierdoor schade (die iets anders is dan te betalen belasting) dan kan er alsnog binding volgen aan de inlichting. Als je bijvoorbeeld hoort dat je je hypotheek beter af kunt lossen en dat dit uiteindelijk niet blijkt te kloppen, en dit betekent (grote) financiële schade voor de belastingplichtige, dan kan er alsnog een binding aan de inlichting plaatsvinden.

## **Compromis en vaststellingsovereenkomst**

Een compromis is (deels) erkenning van het standpunt van de ene partij door de ander. De akkoordverklaring die dan geschied is bindend voor inspecteur, niet zonder meer voor de belastingplichtige. Bij een compromis doen beide partijen wat water in de wijn. Als een belastingplichtige te veel water bij de wijn heeft gedaan – te veel rechten heeft prijsgegeven – kan zij bij de rechter nog vorderen dat het conform de wetstoepassing wordt geheven. Dit is bij een vaststellingsovereenkomst niet meer mogelijk.

Een vaststellingsovereenkomst is een overeenkomst waarbij partijen over een weer vastleggen hetgeen rechtens tussen hen zal gelden ook al wijkt dit af van de juiste wetstoepassing.

Het verschil tussen het compromis en de vaststellingsovereenkomst, is dat de vaststellingsovereenkomst bindend is voor beide partijen. Zowel de Belastingdienst als ook de belastingplichtige is gebonden. Dit is dus een civielrechtelijke overeenkomst.

## **Rulings**

Rulings zijn toezeggingen of afspraken over de toepassing van het Nederlandse belastingrecht of een verdrag waarbij Nederland partij is. De rulings betreffen altijd internationale situaties. Het bijzondere aan een rulling is dat het soms een ‘standaardafpraak’ is waarbij je aan een bepaalde voorwaarde moet voldoen. Ze kunnen gaan over bijvoorbeeld de hoogte van zakelijke vergoedingen of normen voor fiscale substance. Als een rulling eenzijdig gebeurt is er sprake van een toezegging. Een wederkerige rulling is een vaststellingsovereenkomst.

## **Gelijkheidsbeginsel**

Het gelijkheidsbeginsel lijkt afgeleid van het vertrouwensbeginsel. Als er gepubliceerd beleid is, dan kun je je op het vertrouwensbeginsel beroepen. Als er feitelijk gehandeld wordt ten op zichte van iemand die met jou vergelijkbaar is – qua situatie – dan stapt men fiscaal over naar het gelijkheidsbeginsel.

Er zijn twee situaties mogelijk bij het gelijkheidsbeginsel, de eerste is dat sommigen gunstig behandeld worden op basis van feitelijk beleid. Volgens het gelijkheidsbeginsel moet dan ook iedereen zo behandeld worden.

De andere situatie die mogelijk is, betreft een vergelijkbare groep die gunstig behandeld wordt op basis van gepubliceerd beleid. Volgens het gelijkheidsbeginsel moeten ook degenen die feitelijk in dezelfde situatie verkeren (materieel), maar formeel niet, ook op deze gunstigere manier behandeld worden.

Het gelijkheidsbeginsel kent de volgende eisen: (1) vergelijkbare gevallen, (2) sprake van begunstigend beleid, (3) de afwijking tussen jou en de groep is niet ten gevolge van eisen van doelmatigheid en (4) de territoriale beperking. De territoriale beperking hangt samen met de begrenzing binnen het werkgebied van belastingkantoren. Het gelijkheidsbeginsel dient binnen dit gebied te blijven.

Als de taxateur (bijvoorbeeld) een fout heeft gemaakt ten behoeve van een groep mensen en het door het bestuur aannemelijk is gemaakt dat dit geen beleid was, zou je onder het gelijkheidsbeginsel uit kunnen komen **omdat** er geen beleid was. De Hoge Raad heeft hiervoor een meerderheidsregel geformuleerd. Als er ten behoeve van de meerderheid een begunstigde fout is gemaakt, dan mag de minderheid toch een beroep doen op het gelijkheidsbeginsel. Dit speelt veel in WOZ-zaken.

### **Fiscale bestuurlijke boetes**

Een fiscale sanctie is de omkering van bewijslast (HR: bewijsrechtelijke sanctie). Deze sanctie is een sanctie in sfeer van de belastingheffing. De fiscale bestuurlijke boete is iets geheel anders.

Voor de fiscale bestuurlijke boetes zijn de volgende bepalingen van belang: hoofdstuk 5.1 en 5.4 Awb, art. 67a t/m 67q AWR en art. 63b Inv. Voor het fiscale strafrecht is art. 68 t/m 88 AWR van belang. Ook het fiscale strafrecht is iets anders dan de fiscale bestuurlijke boetes; deze bovengenoemde bepalingen in de AWR zijn ‘echte’ strafrechtelijke bepalingen.

Een boete is een aparte beschikking. De inspecteur kan deze boete geheel zelfstandig opleggen naast een aanslag. Je moet dus apart bezwaar maken tegen de boete. Als je dit niet doet, is er een vangnetbepaling in art. 24a lid 2 en 26b lid 2 AWR. Ondanks dat moeten er dus altijd twee uitspraken op bezwaar komen; één tegen de aanslag en één tegen de boete.

De boete is een *criminal charge*, dit betekent zoveel als dat het gezien wordt als een straf volgens art. 6 EVRM. De onschuldpresumptie is hierdoor ook van toepassing op de fiscale bestuurlijke boete. Dit principe geldt niet voor gewone belastingaanslagen. Dit al is van belang voor de bewijslast ten aanzien van het beboetbare feit. De inspecteur moet nu bewijzen dat je een beboet feit hebt begaan.

De normen van art. 6 EVRM zijn dus rechtstreeks van toepassing. Dertig jaar geleden hadden we een compleet ander stelsel binnen de fiscale bestuurlijke boetes. Dankzij het EHRM is dit omgegooid.

In het Öztürk-arrest uit 1982 is bepaald dat de bestuurlijke boete ook strafvervolging is. Het gaat om de inhoud (het extra ‘pijn doen’ of ‘leed’ die de boete brengt) en niet om de vorm.

Volgens de Hoge Raad zijn fiscale boetes strafvervolging: ook de lichte.

In het BBBB (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst) staan veel relevante paragrafen die in samenhang met het AWR geraadpleegd moeten worden. Dit besluit bevat beleid met betrekking tot de manier waarop om moet worden gegaan met de fiscale boeteopleggingen. Dit is gepubliceerd beleid waar je rechtstreeks op grond van het vertrouwensbeginsel al een beroep op kunt doen.

Ook kan de Hoge Raad hier rechtstreeks aan toetsen. De Hoge Raad beschouwt dit namelijk als recht in de zin van art. 79 RO. Het BBBB is bindend voor de inspecteur, niet voor jou als belastingplichtige. Voor de rechter is het BBBB ook niet verplicht. De rechter mag deze zelfs (verder) verminderen.

### **HC14, 12-01-2018, Formeel Belastingrecht**

#### **Materieel boeterecht**

De algemeen geldende bepalingen zijn art. 67a t/m 67f AWR. Er zijn daarnaast nog specifieke boetebepalingen, bijvoorbeeld art. 40 OB, art. 28b en 28c LB en art. 37d MRB. Het onderscheid tussen

aanslagbelastingen en aangiftebelastingen is bij het materieel boeterecht van groot belang. Ook het onderscheid tussen vergrijp- of verzuimboetes moet scherp worden gehouden.

Bij verzuimboetes (art. 67a t/m 67c AWR en art. 67ca AWR en art. 63b Inv) is geen opzet of grove schuld vereist. Als er een bepaalde fout is kan deze al beboet worden. De fout is dus voldoende voor de boete. De boetes zijn bedoeld voor aanscherping van de administratieve verplichting: ‘een klein tikje op de vingers’. Het zijn ook niet de hoogste boetes.

De enige manier waarop je onder een verzuimboete uit kunt komen, is AVAS: een term uit het strafrecht. Dit betekent zoveel als ‘afwezigheid van alle schuld’. In dit geval is er dus sprake van overmacht en ontbreekt elke vorm van verwijtbaarheid. Dit geldt ook voor een pleitbaar standpunt. Dit is een standpunt dat zodanig verdedigbaar, is naar bijvoorbeeld jurisprudentie en dit ook objectief zo vast te stellen is. Dit is ook een type AVAS. Je kunt bij AVAS ook geen verzuimboete opgelegd krijgen, zie paragraaf 4 BBBB.

Een vergrijpboete (art. 67cc t/m 67f AWR) is fundamenteel anders. Bij vergrijpboete is opzet wel vereist. Een vergrijpboete kan worden opgelegd bij opzettelijk onjuiste inlichtingen bij verzoek om voorlopige aanslag of herziening voorlopige aanslag IB/Vpb, opzettelijk geen of onjuiste aangifte bij primitieve aanslag en bij een te lage heffing ten gevolge van opzet of grove schuld bij navordering of naheffing.

Voor alle vergrijpboetes geldt: ze kunnen **maximaal** de hoogte van 100% van de aanslag zijn. Het werkt dus als een soort verdubbelaar. Als het gaat om zwartsparen (*buitenlands vermogen uit box 3*) dan wordt het opeens drie keer verdubbelt, dus bedraagt de boete 300%.

### **BBBB bij vergrijpboetes**

In het BBBB staan de percentages genoemd waar aan de inspecteur in het geval van vergrijpboetes zich aan moet houden. Bij grove schuld is dat 25% en bij opzet is dit 50%. Zie hiervoor de paragrafen 25 t/m 28 BBBB. Dit zijn bovengrenzen. Je kunt hier als belastingplichtige een beroep op doen als de inspecteur een hogere boete oplegt, een grove schuldboete van 30% bijvoorbeeld. Bij ernstige fraude en recidive kan de maximum van 100% wel worden aangeraakt, en ook de eerdergenoemde 300% bij box 3. Zie verder hierover paragraaf 8 BBBB.

Er is nog een aparte vergrijpboetebepaling opgenomen in art. 10a AWR. Dit is een delegatie van regelgeving. De staatssecretaris kan eigenmachtig beboetbare feiten in het leven roepen. Als de staatssecretaris niet op tijd geïnformeerd wordt, maar hij dit wel wil, kan de inspecteur hiervoor een vergrijpboete opleggen.

Een suppletieaangifte moet op grond van deze bepaling nu ‘spontaan’ ingediend worden. Het beleid hiervoor staat in paragraaf 28a e.v. BBBB.

De bewijslast van de fiscale bestuurlijke boetes ligt **geheel** bij de inspecteur. Alle elementen van het beboetbare feit moeten worden bewezen door de inspecteur. Dit is bij een verzuimboete veel eenvoudiger dan bij een vergrijpboete.

### **Opzet versus grove schuld**

Je hebt **opzet** en **grote schuld** enkel nodig bij vergrijpboetes. Voor opzet is nodig dat er *willens (moedwil) en wetens (bewustheid)* gehandeld is, waardoor er (bijvoorbeeld) te weinig belasting geheven is. Je moet wetenschap hebben van een fout en ondanks dat toch doorgaan met je actie. Weten dat je fout zit en toch doen: je neemt het dus op de koop toe.

Juridisch hoort voorwaardelijk opzet hier ook bij. Dit is het willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaarden dat een bepaald gevolg intreedt.

Grove schuld is in laakbaarheid aan opzet grenzende verwijtbaarheid: grove onachtzaamheid. Je had in de zin van grove schuld beter moeten weten (maar wist het misschien niet) of je had de fout kunnen voorkomen (als je beter had opgelet).

Opzet is geen hele erge grove schuld en grove schuld is ook geen lichte vorm van opzet. De twee vormen moeten dus volstrekt los van elkaar gezien worden. Opzet is een dolus verwijt en grove schuld is een culpa verwijt. De aard is dus wezenlijk anders. Als inspecteur moet je daarom altijd eerst willens en wetens stellen, dus opzet, en daarna subsidiair grove schuld stellen.

Opzet of grove schuld van de adviseur kun je nooit aan de belastingplichtige toerekenen. Enkel de eigen opzet of grove schuld telt. Dit kan wel zitten in de keuze van de samenwerking met de adviseur. Soms weet je al dat een adviseur zich bezighoudt met louche partijen. Dan is een opzet boete wel goed mogelijk om te krijgen.

### **Kwaliteitsvereiste**

Art. 5:1 lid 2 Awb schept de mogelijkheid voor een fiscale boete voor een medepleger. Dit kan dus wel een adviseur zijn. Dit gebeurt in de praktijk steeds meer. De foute adviseurs worden in deze zin ook beboet.

Ook een rechtspersoon kan een boete opgelegd krijgen. Dit ligt besloten in art. 5:1 lid 3 Awb.

In de AWR staat nog een uitbreiding voor daderschapsvarianten: art. 67o AWR. Het gaat hier over het 'doen plegen'. Als je als adviseur uitlokt om een foute aangifte te doen, kan je voor dit doen plegen ook beboet worden.

### **Verscheidene normen**

In het hoorcollege worden enkele losse normen gegeven. Ze worden hieronder uitgewerkt.

- In art. 6 EVRM staat dat je **op tijd** op de hoogte moet worden gesteld van het verwijt waarom de boete wordt opgelegd. Uiterlijk is dit het moment van de boete. Anders is het vernietigbaar, de hele boete zal dan vervallen. Als men dit vormvoorschrift schendt is dit dan ook fataal. Dit wordt niet ambtshalve getoetst.
- Je mag niet een bestuursrechtelijke- en een strafrechtelijke boete opgelegd krijgen van hetzelfde feit. Er moet een keuze worden gemaakt: dit heet 'una via'. Zie hiervoor art. 5:44 Awb.
- Een andere belangrijke regel is het ne bis in idem. Je kunt niet tweemaal vervolgd worden voor hetzelfde feit. Er is veel discussie over wat hetzelfde feit is. Een aangifte verkeerd doen of te weinig overmaken is een volstrekt andere handeling.  
Een verzuimboete kan niet opgelegd worden na een vergrijpboete. Dit is bepaald in paragraaf 15 lid 3 BBBB. Een vergrijpboete na verzuim kan soms wel. Dit is een uitzondering: er is dan sprake van 'nieuwe bezwaren'. Zie hiervoor art. 15 lid 2 BBBB.
- De *inkeerregeling* is nog steeds in stand. Dit betekent dat je geen vergrijpboete opgelegd krijgt als je spontaan bekent. Dit geldt alleen nog voor 'zwartsparenders in het buitenland'. Bij aangiftebelasting gaat de werking nog iets verder.

Wat vrijwillig is, is een timingkwestie. De inkeer moet plaatsvinden voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de Belastingplichtige met de onjuistheid bekend is of zal worden. Van belang is dat je helemaal clean komt. De Belastingdienst moet er geen extra werk aan hebben. Dit is van belang voor het begrip van verbetering.

- In art. 5:42 Awb staat de bepaling wat er gebeurt wanneer de belastingplichtige overlijdt. Een boete, ook al is deze nog niet betaald, hoeft door de erfgenamen niet meer betaald te worden. Dit komt door het strafkarakter: de boete is hoogstpersoonlijk. De erfgenamen hoeven dus niet extra te lijden onder de boetes van de belastingplichtige. Een onherroepelijke boete vervalt dus ook.

### **Strafmaat**

De strafmaat kan strafverzwarend of strafverminderend zijn. Je kunt dus van alles aanvoeren, ook al is dit niet fiscaal relevant. Bij beide partijen bestaat deze mogelijkheid. Dit komt doordat het om een straf gaat: het moet leed zijn. De vraag of dit proportioneel is speelt dus per persoon.

### **Verschillen ten opzichte van de heffingsfeer**

De verjaring is een ambtshalve toets. Bij de aanslag moet je je er echter op beroepen. Ook de ontvankelijkheid is een ambtshalve toets.

Als het gaat om een boete en de inspecteur kan niet hardmaken dat je te laat was, maar jij kan ook niet aantonen dat je op tijd bent, dan ben je voor de aanslag niet-ontvankelijk. Voor de boete ben je echter wél ontvankelijk. Dit komt doordat twijfel altijd in jouw voordeel moet werken. Dit kan dus lijden tot aparte situaties.

### **Nemo tenetur-beginsel**

In het nemo tenetur-beginsel staat dat je niet mee hoeft te werken aan je eigen veroordeling. Als er sprake is van een boete en in het voortraject heeft iemand voldaan aan informatieverplichtingen – en heeft hierbij ook verteld dat dit expres is gedaan of heeft bankafschriften verstrekt - kan dit eventueel botsen met het nemo tenetur-beginsel. *Je kunt dit teruglezen in hoorcollege 3: dit is louter een herhaling.*