

## Fiscale boete: liefst kwijt, in ieder geval omlaag!

De Belastingdienst legt heel veel boetes op. Als het computersysteem van de dienst constateert dat niet tijdig aangifte is gedaan, rolt er automatisch een verzuimboete uit. Dit blog gaat over het serieuzere werk: de zogeheten vergrijpboete. Een vergrijpboete wordt opgelegd als de fiscus vindt dat u opzettelijk of met grove schuld geen of te weinig belasting hebt betaald. In dat geval ziet de fiscus u als fraudeur. De dan op te leggen boete kan oplopen tot 300% van de te weinig betaalde belasting. In dit blog leg ik uit dat de Belastingdienst aan hoge eisen moet voldoen om zo'n vergrijpboete op te mogen leggen. Ik noem vier eisen waaraan de fiscus bij beboeting moet voldoen. Let daarop als aan u een vergrijpboete is opgelegd, want het kan leiden tot verlaging of zelfs 'vernietiging' van de boete.



### Stap 1: fiscus moet vergrijp aantonen

Uitgangspunt bij de beoordeling van vergrijpboetes is dat de Belastingdienst moet bewijzen dat het vergrijp is begaan ('beyond a reasonable doubt'). Dat betekent dat de inspecteur van de Belastingdienst moet bewijzen dat:

1. te weinig belasting is betaald (of aangegeven)
2. als gevolg van opzet of grove schuld van de belastingplichtige.

Of te weinig belasting is betaald is een feitelijke kwestie. De inspecteur kan dat bewijzen door bijvoorbeeld aannemelijk te maken dat bij een ondernemer sommige verkopen niet in de boekhouding werden verwerkt ('zwarte omzet'). Maar voor het opleggen van een vergrijpboete is ook een 'kwade bedoeling' (opzet) of een 'verwijtbare slordigheid' (grove schuld) nodig. Door die opzet of grove schuld moet te weinig belasting betaald zijn. Door die eisen moet worden voorkomen dat aan iemand die zich heeft vergist een (hoge) boete wordt opgelegd. Het is voor de Belastingdienst niet altijd makkelijk om een kwade bedoeling en daarmee opzet te bewijzen. Dat komt omdat iemands bedoelingen vaak niet klip en klaar uit de administratie of andere bewijsstukken blijken. Voor een beter begrip van dit onderwerp ga ik hierna in op de begrippen opzet en grove schuld.

## Opzet of grove schuld

Opzet betekent expres, het gaat dan om het willens en wetens handelen. Dat betekent dat het niet voldoende is als de inspecteur bewijst dat de belastingplichtige beter had kunnen en moeten weten. Omdat het eigenlijk onmogelijk is iemands innerlijke roerselen (gedachten) te bewijzen, wat opzet in zijn pure vorm vereist, is in de rechtspraak een geobjectiveerde opzetvorm ontstaan: voorwaardelijke opzet. Dat is het 'bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans' op het te weinig betalen van belasting. Bij voorwaardelijke opzet gaat het om twee elementen:

1. wetenschap (of bewustheid) van een aanmerkelijke kans dat te weinig belasting zal worden betaald en
2. het bewust aanvaarden ('op de koop toe nemen') van die kans.
- 3.

Het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat als gevolg van een handelen een bepaald gevolg zal optreden, moet uit de feiten blijken. Een klassiek voorbeeld uit het strafrecht waarin die kansaanvaarding niet werd aangenomen, gaat over een bestuurder van een Porsche die door roekeloos rijgedrag een ongeluk veroorzaakte met vijf doden tot gevolg. Het gerechtshof veroordeelde de bestuurder, maar de Hoge Raad maakte dat ongedaan omdat de bestuurder "meermalen — kennelijk om een botsing te vermijden — een ingezette inhaalmanoeuvre heeft afgebroken". Uit het handelen van de bestuurder bleek dus juist niet dat hij de aanmerkelijke kans op een botsing voor lief nam, zodat hem geen voorwaardelijke opzet kon worden verweten.

In een belastingzaak ging het over een belastingplichtige die zijn woning in de belastingaangifte circa € 100.000 te laag had opgenomen. De Hoge Raad vond dat hij door de waarde van de woning niet te onderzoeken de aanmerkelijke kans op een te lage aangifte had aanvaard. Maar wat is dan een aanmerkelijke kans? Daarover oordeelde de Hoge Raad in een andere belastingzaak dat de lat voor het aannemen van een 'aanmerkelijke kans' hoger ligt dan het bij het criterium dat een 'geenszins te verwaarlozen risico' is genomen. Veel duidelijkheid is daarmee natuurlijk nog niet gecreëerd. Het is dan ook niet verwonderlijk dat de inspecteur er vaak niet in slaagt voorwaardelijke opzet te bewijzen. Het loont dus om hier kritisch op te zijn.

Onder grove schuld wordt verstaan: een verwijtbare, aan opzet grenzende slordigheid of ernstige nalatigheid. Bij grove schuld heeft de belastingplichtige veel te lichtvaardig (laconiek) gehandeld. 'Gewone' slordigheid of nalatigheid is dus niet voldoende voor grove schuld, zo oordeelde Hof Amsterdam. Grove schuld wordt gezien als een minder ernstig verwijt dan opzet. Volgens zowel Rechtbank Gelderland als Rechtbank Noord-Nederland zijn opzet en grove schuld elkaar uitsluitende begrippen. Boetes die waren opgelegd voor grove schuld werden door de rechtbanken vernietigd omdat sprake bleek van opzet. Je zou ook kunnen redeneren dat als een belastingplichtige een minder zwaar verwijt wordt gemaakt dan op grond van de feiten mogelijk is, namelijk grove schuld in plaats van opzet, de belastingplichtige geluk heeft gehad. Als het ware een gele in plaats van de verdiende rode kaart. Maar zo redeneren de rechtbanken niet. Het ligt wel voor de hand dat als grove schuld wordt verweten niet op grond van de feiten een 'upgrade' naar opzet kan plaatsvinden.

## Stap 2: geen boete bij pleitbaar standpunt of vertrouwen op adviseur

Veel voorkomende verweren in fiscale boetezaken zijn het beroep op een pleitbaar standpunt en het beroep op het mogen vertrouwen op het handelen van de ingeschakelde adviseur. Van een pleitbaar standpunt is sprake als de belastingplichtige weliswaar te weinig belasting heeft betaald, maar dat het in de aangifte ingenomen standpunt dat minder belasting verschuldigd was, in redelijkheid verdedigbaar (pleitbaar) was. Het is daarbij niet van belang of de belastingplichtige dat pleitbare standpunt daadwerkelijk voor ogen stond bij het doen van aangifte. Voldoende is dat achteraf kan worden beargumenteerd dat "de belastingplichtige ten tijde van het doen van die aangifte – naar

objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat [zijn] uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was.” In het citaat wordt gesproken van een uitleg waarvan gemeend kon worden dat die juist was. Dat betekent dat het pleitbaar standpunt betrekking moet hebben op rechtstoepassing. De belastingplichtige meende dat het recht toegepast op zijn zaak een bepaald gevolg teweeg bracht. Een pleitbaar standpunt kan geen betrekking hebben op de feiten waarop een belastingaanslag is gebaseerd.

Als de belastingplichtige zich liet bijstaan door een adviseur “die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen” kan eveneens geen vergrijpboete worden opgelegd. Daarbij kan van belang zijn of de belastingplichtige “de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kan worden gevergd bij de keuze van zijn adviseur en bij de samenwerking met die adviseur.” Het is dus van belang dat de adviseur en belastingplichtige elkaar goed informeren en dat de adviseur (enigszins) deskundig is op fiscaal gebied en niet bekend staat als ‘de bonte hond’. Er zijn nog veel meer mogelijkheden tot verweer tegen fiscale boetes die in dit blog niet allemaal kunnen worden besproken. Ik noem nog wel een recent geval waarin een demente mevrouw was beboet door de Belastingdienst. Zij was door haar dementie niet in staat te begrijpen waarom aan haar boetes waren opgelegd. Het gerechtshof oordeelde dat zij daardoor niet “fit to stand trial” was en vernietigde de opgelegde boetes.

Lees ook het blog: ‘Omkering bewijslast (niet) voor de boete’.

### **Stap 3: Beboeting moet maatwerk zijn**

Als de inspecteur bewijst dat een vergrijpboete kan worden opgelegd, moet hij vervolgens de hoogte van de boete bepalen. De hoofdregel is dat de boete proportioneel (evenredig) moet zijn. Dat betekent dat er een redelijke verhouding moet zijn tussen de hoogte van de boete en de ernst van het vergrijp, de omstandigheden waaronder het vergrijp is begaan en de persoonlijke omstandigheden van de te beboeten persoon. Onder de persoonlijke omstandigheden worden ook de financiële omstandigheden verstaan. Het wettelijk boetemaximum bedraagt in de meeste gevallen 100% van de belasting die als gevolg van opzet of grove schuld te weinig is betaald. Voor inkomsten uit sparen en beleggen (box 3) is het wettelijk boetemaximum echter 300%. In § 25 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) staat als beleid van de Belastingdienst dat in geval van opzet in beginsel een boete van 50% van het wettelijk maximum wordt opgelegd en in geval van grove schuld 25%. Die percentages worden verhoogd of verlaagd als sprake is van strafverzwarende- of strafverminderende omstandigheden. Als er meer dan één keer te weinig belasting is betaald vanwege opzet of grove schuld (recidive), dan ziet de fiscus dat bijvoorbeeld als strafverzwarend. Inkeer, dat wil het zeggen het uit eigen beweging herstellen van eerdere te lage aangiften, is een voorbeeld van een strafverminderende omstandigheid. Deze vorm van maatwerk heet individuele straftoemeting en de inspecteur is daartoe verplicht, waarbij hij gebonden is aan de in het BBBB opgenomen beleidsregels. De praktijk wijst helaas uit dat belastinginspecteurs vaak niet echt aan individuele straftoemeting doen. Wees hier dus kritisch op, want rechters zijn dat dan ook.

U bent niet gebonden aan het in het BBBB neergelegde beleid en de rechter is dat ook niet. Met de beleidsregel dat een fiscale boete een percentage moet zijn van de verschuldigde belasting hebt u dus niets te maken en de rechter evenmin. Als u stelt dat op grond van de feiten en omstandigheden van uw geval een boete van € 100 passend en geboden is, dan kan de rechter u daarin volgen. Maar mocht u merken dat de inspecteur zich in uw nadeel niet aan het beleid houdt en bijvoorbeeld in een geval van grove schuld ongemotiveerd geen boete van 25% maar van 50% oplegt, dan kunt u stellen dat de inspecteur in strijd handelt met zijn eigen beleid. U kunt de rechter dan vragen conform het beleid te worden behandeld en de opgelegde boete te verminderen tot 25%. U kunt dus wel rechten ontlenuen aan het beleid.

#### **Stap 4: boete moet deugdelijk bekend worden gemaakt**

In de wet staat dat een belastingplichtige uiterlijk bij de bekendmaking van de boetebeschikking in kennis moet worden gesteld van de overtreding én van het overtreden wetsartikel. Zodoende weet de belastingplichtige wat hem (feitelijk) wordt verweten en aan welk fiscaal vergrijp hij zich volgens de fiscus schuldig heeft gemaakt. De Hoge Raad heeft daaraan toegevoegd dat de inspecteur ook gelijk kenbaar moet maken of volgens hem sprake is van opzet of grove schuld. Die informatie is nodig voor een goede verdediging. In een recente zaak ging het mis bij de bekendmaking van de boete. Aan de belastingplichtige in die zaak waren in het rapport van een ingestelde belastingcontrole twee boetes van elk € 25.000 aangekondigd, voor twee vergrijpen die in afzonderlijke wetsartikelen staan. In de naderhand opgelegde aanslag stond één boetebedrag van € 50.000 onder vermelding van één (overtreden) wetsartikel. De Hoge Raad vond dit onduidelijk en onaanvaardbaar en oordeelde dat in dat geval maar één boete van € 25.000 was opgelegd.

#### **Conclusie**

De Belastingdienst is bij het opleggen van fiscale vergrijpboetes aan veel regels gebonden. De belangrijkste regel is dat hij moet aantonen dat er te weinig belasting is geheven als gevolg van opzet of grove schuld van de betreffende belastingplichtige. Van opzet of grove schuld is geen sprake als de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft of als hij mocht vertrouwen op zijn adviseur. Daarnaast moet de Belastingdienst maatwerk leveren door de hoogte van een boete af te stemmen op het individuele geval. Mijn ervaring is dat de Belastingdienst bij het opleggen van vergrijpboetes in veel gevallen te kort door de bocht gaat. Het kan daarom lonen om bezwaar te maken tegen een fiscale boete en de zaak vervolgens aan de belastingrechter voor te leggen. Wij staan u daar graag in bij.

mr. N. van den Hoek, Jaeger Advocaten-belastingkundigen