



JAEGER MAAKT HET MAKKELIJK

Conflicten met de fiscus
vermijden en uitvechten

JAEGER
MAAKT
HET
MAKKELIJK

Conflicten met de fiscus
vermijden en uitvechten

VORMGEVING

Nicola Dehmer

DRUK

Elco B.V.

AFBEELDINGEN

Rijksmuseum, Amsterdam

© 2021, Jaeger Advocaten

Alle rechten voorbehouden

Jaeger Advocaten-Belastingkundigen

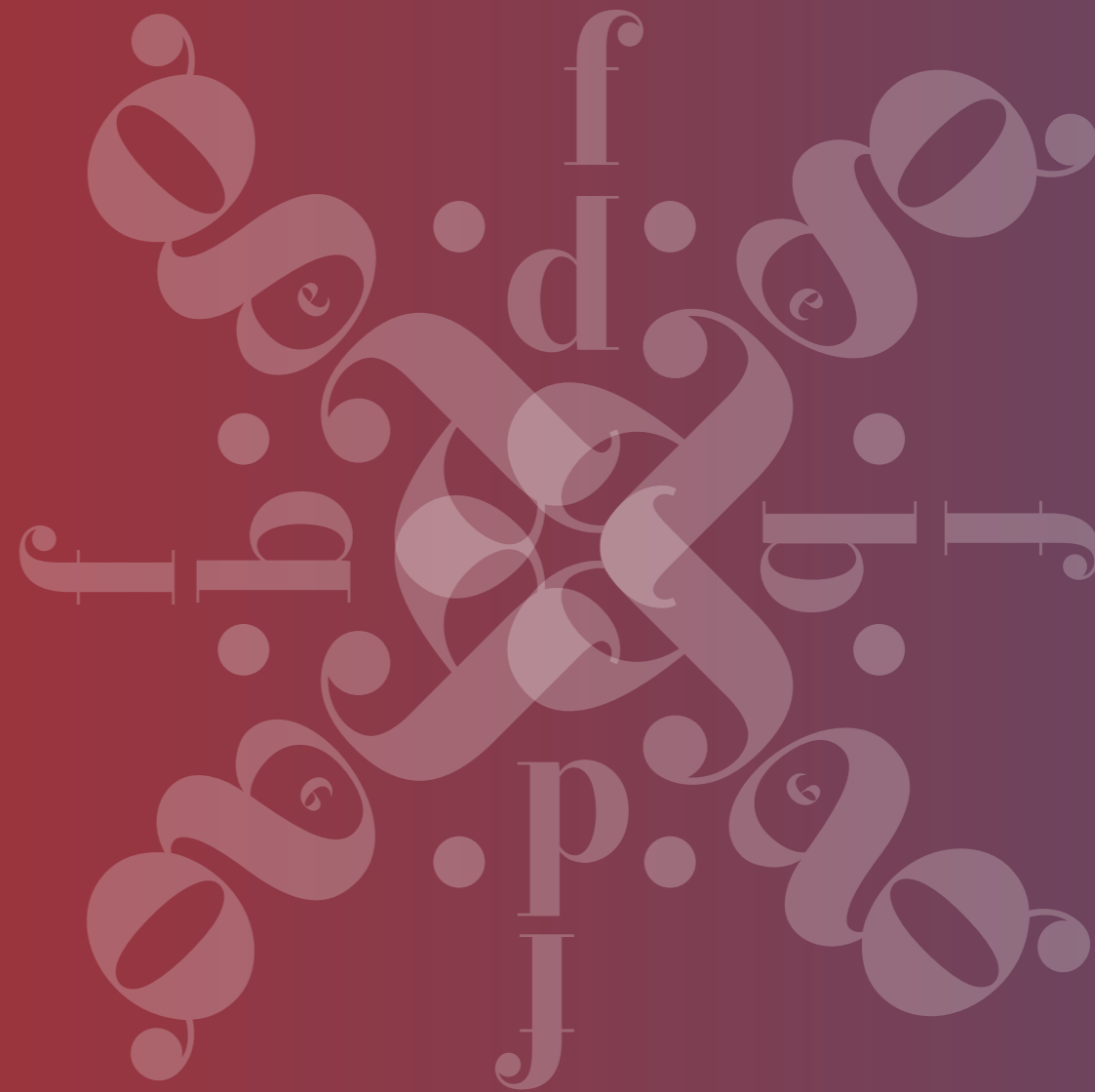
Weteringschans 237

1017 XH Amsterdam

020 676 0481

info@jaeger.nl

www.jaeger.nl



VOORWOORD

20 jaar Jaeger Advocaten-belastingkundigen, het is niet NYX. Het jubileum is aangegrepen om dit boek over procederen met fiscaliteit te publiceren. Waar het boek over gaat, zal niemand die ons kantoor kent verwonderen: over onze niche, de procedure waarin fiscaliteit een rol speelt. Of nou het strafrecht ingrijpt in het leven van de vermeende belastingdelinquent, of het is de belastingdienst die wat anders denkt over de wijze waarop belastingregels moeten worden toegepast, of de ontvanger komt 'verschuldigde' belasting al incasseren voordat vaststaat dat die moet worden betaald: het zijn allemaal onderwerpen waar ons kantoor zich dagelijks mee bezig houdt.

Ik zeg het nog een keer: 20 jaar Jaeger Advocaten-belastingkundigen, het is niet NYX. Het is zeker geen vanzelfsprekendheid dat we er nog zijn, laat staan dat het altijd zonder slag of stoot goed is gegaan. Gelukkig kan ik nu trots zijn - ja zo ver gaat het - op hoe we ervoor staan, op de gedrevenheid waarmee we onze tegenstanders te lijf gaan, op de drang om 'slimme en gevatte' stukken te schrijven. Wij willen het beter weten dan de ander, willen winnen. Trots dus, maar ook genot. Want ik geniet van het plezier dat we aan ons vak en aan elkaar beleven.

Zonder de kunst af te hebben kunnen kijken bij een ander kwam ik iets meer dan twintig jaar geleden naar Amsterdam om dat wat ik leuk vond, procederen over fiscaliteit, met een eigen kantoor uit te bouwen. Groen als gras. De niche als enig uitgangspunt, min of meer 'gejat' van Hans Hertoghs. Wat kan er gebeuren als je een goed stel hersens hebt, een gebrekkige vooropleiding, gedrevenheid, plezier en de naïeve overtuiging dat alles logisch is en te begrijpen? Als je geen werk hebt, heb je tijd om te acquireren en als je voldoende werk hebt, heb je de omzet om anderen bij het werk te betrekken.

Ondernemen, het 'drijven' van een kantoor, is minder simpel dan het lijkt. In ieder geval voor mij. Alles wordt opeens persoonlijk. Of het nou een werknemer is die een niksnut blijkt, of een instantie die je van het advocatenwerk afhoudt. Aan het eind van de dag trek je de deur niet meer gewoon achter je dicht, je neemt wat mee naar huis: zorgen. Je ontwikkelt wat eelt op je ziel. Je gaat verder met vallen en opstaan, maar met behoud van het geloof dat bij streven naar kwaliteit en plezier de rest vanzelf volgt.

Procederen lijkt in veel aspecten op ondernemen. Een rechter die jouw erg logische uitleg maar niet wil begrijpen, is net zo'n niksnut als die werknemer van hiervoor. In die gedachte kun je blijven hangen, maar de enige die daar last van heeft ben je waarschijnlijk zelf. De boeiende vraag is dus hoe je die werknemer, die rechter, zo ver krijgt dat hij/zij doet wat jij wil. Dat begint bij een mening hebben en helder voor ogen te houden waarheen je wil. Vervolgens moet je dat goed over het voetlicht weten te brengen. Een goeie inschatting van de ander helpt daarbij, evenals de tegeltekst dat 'honing meer vliegen vangt dan azijn', door mij omgezet in dat humor beter verkoopt dan een sneer, hoezeer die laatste ook terecht zou zijn. Op de vraag 'waarom doe je dat zo?' zul je op ons kantoor een uitleg krijgen over de afwegingen, over de gedachte bij het waarom. Het antwoord zal beslist niet zijn 'dat is me zo geleerd'. Veel wordt snel een automatisme. Een ander moeten uitleggen waarom je iets doet zoals je het doet, dwingt je weer terug te keren tot de essentie. Nadenken. Zo af en toe een artikel schrijven, met enige regelmaat een blog, dwingt je tot 'nadenken'.

Daarom moet iedereen bij ons publiceren en bloggen. Althans, dat stimuleren we. En iedereen wordt aangezet geopinieerd te zijn, daar waar het om ons vakgebied gaat. We vinden 'er' gelukkig vaak wat van. Als je geen mening hebt, is het lastig procederen. Als je geen mening hebt moet je vooral niets schrijven, want wie zit te wachten op een nietszeggend stuk? Bloggen is bovendien goed voor de acquisitie en voor de vindbaarheid van de website. Meer vliegen in één klap.

Het idee voor een boek begon met het bundelen van blogs. Daar was iedereen wel voor te porren. De blogs waren er immers. Maar het moest natuurlijk wel een beetje 'ons speelveld' dekken. Dus in plaats van een al wat langer lopende irritatie even 'wegbloggen', kreeg iedereen een wat meer 'college gevend' onderwerp toebedeeld. Dat kost niet alleen meer tijd, het is ook minder leuk. Ik spreek dan vooral voor mezelf, want ik vind niets prettiger dan van mijn hart geen moordkuil te maken en een irritatie over iets om te zetten in een opiniërend blog. Uiteindelijk is het meer geworden dan een bundeling van al geschreven blogs. Ik ben daarvoor vooral Theo Groeneveld en Ilse Engwirda van mijn kantoor dank

verschuldigd, want ze hebben iedereen enorm achter de broek moeten zitten, mij niet in de laatste plaats. En dat dekt de lading niet, want ook in de selectie van onderwerpen en het creëren van enige samenhang tussen de verschillende hoofdstukken is veel tijd en aandacht gaan zitten. Ik had mijn zusje, Toef, publicist en redactioneel medewerker van het NRC, gevraagd om te redigeren. Met het verzoek om in lijn met de 'stijl' van het kantoor verschillen in aanpak in stand te laten. Er zijn meerdere wegen die naar Rome leiden en iedereen moet ontwikkelen wat het beste bij haar/hem past. Het moest een geheel worden, zonder een geheel te zijn. Ieders 'eigen' stijl in stand laten vond ze lastig, gaf Toef aan.

Toch hebben voor die eenheid in verscheidenheid gekozen. Het boek is een overzicht van onderwerpen waar we ons tegenaan bemoeien. Ieder op haar/zijn eigen manier. Maar ieder wel gedreven. Met kennis van zaken, een opinie, respect voor de andere spelers in de procedure en een dosis humor en plezier in het spelletje dat we spelen. Jaeger advocaten: een echte Amsterdamse niche-speler, lichtelijk eigenwijs, een tikkeltje anarchistisch, maar met voldoende besef dat veel regels nodig zijn om enige orde in de chaos te creëren. Maar verder dan dat moet het ook weer niet gaan. Ik ben in de afgelopen jaren best al wel redelijk in de buurt geweest: het kantoor zoals het moet zijn. Voor mijn gevoel ben ik er nu echt. Met de mensen die er nu zitten, de 'vibe' die er nu heerst.

Ik hoop dat jullie tussen de regels teruglezen wat ik in mijn kantoor zie en wat ik er mee wil. Hopelijk snappen jullie wat een vreselijk leuk kantoor het is en wat een 'puike' procedures we doen. En waarom ik tevreden ben, en trots. Ondanks het stellige voornemen dit voorwoord niet te gebruiken om daarover te beginnen.

Ludwijn Jaeger

Amsterdam, 21 augustus 2021

De presentatie van dit boek zal – als alles goed gaat – plaatshebben in Club NYX, ten tijde van de ter ere van dit jubileum wat 'uitgebouwde' jaarlijkse 'herfstborrel' van kantoor.

INLEIDING

Na het voorwoord van de naamgever van het kantoor, Ludwijn Jaeger, aan mij de taak om jou lezer duidelijk te maken wat dit boek te bieden heeft. Allereerst excuus dat wij, de auteurs en ik, u voortdurend aanspreken met jij. Dat is een bewuste keuze geweest. We willen ermee tot uitdrukking brengen dat Jaeger Advocaten voorstander is van een persoonlijke band met de klant. Die moet zich geborgen weten en veilig voelen, dus moet afstand worden vermeden en nabijheid nagestreefd. Vandaar. Een advocaat weet als geen ander hoe benard de klant zich kan voelen, belaagd als hij/zij wordt door fiscus of Openbaar Ministerie. Voor dat laatste kan overigens een goede reden zijn, maar dat neemt niet weg dat de betrokken burger aanspraak mag maken op kwalitatief hoogstaande rechtsbijstand. Onderdeel van die bijstand is dat de klant zich gehoord en begrepen weet en, enigszins tot rust gekomen, met zoveel mogelijk rationaliteit de beslissingen kan nemen die haar/zijn leven drastisch kunnen beïnvloeden.

Een van de eerste dingen die je moet weten is dan ook dat je je comfortabel moet voelen bij je advocaat. Net als bij de huisarts is het moeilijk om in te schatten of je advocaat qua vakkennis aan de maat is. De praktijk van het professionele rechtsbedrijf bestaat gedeeltelijk uit baltsgedrag door ingewikkelde formuleringen en uitheemse woorden (bijvoorbeeld *fraus legis*) te gebruiken. Voor een juridische leek is het moeilijk om door die vertoning van geleerdheid heen te kijken. Stel daarom in de eerste plaats vast: heb ik vertrouwen in deze persoon die mij wil gaan helpen? Mensen hebben vaak intuïtieve noties over iemand met wie ze voor het eerst in aanraking komen. Die kunnen goed of fout zijn, maar bij een dienstverlener, hoe chique ook, mag je best dat gevoel de doorslag laten geven. Voel je je niet op je gemak bij deze man of vrouw? Vraag dan om een ander of zoek een ander kantoor, daar ben je vrij in en voel je dat ook.

Dan de vraag, weet mijn advocaat wel voldoende, is hij/zij wel opgewassen tegen mijn zaak? Ook bij het beantwoorden van die vraag mag het gevoel – de intuïtieve notie – een rol spelen. Maar beter is het om zelf een beetje zicht te krijgen op de juridische kneepjes van je zaak. Dit boek biedt je daarvoor wat aangrijpingspunten met – hopelijk – begrijpelijk geschreven hoofdstukken over punten die in de praktijk

van een kantoor als Jaeger Advocaten een rol spelen. Heb je vermogen niet aangegeven, of vermogen geërfd van een familielid dat het niet had aangegeven? Heb je in je onderneming omzet niet aangegeven of zaken gedaan met figuren die betrokken zijn bij btw-fraude? Kijk dan eens in dit boek en misschien vind je informatie die je helpt. Heb je meer hulp nodig – en bij de gekozen voorbeelden zal dat vaak het geval zijn – overweeg dan of je Jaeger Advocaten daarbij wilt inschakelen. Voor die keuze kan ik een makkelijk hulpmiddel aanbevelen. Bevallen de door jou gelezen hoofdstukken je qua begrijpelijkheid en stijl? Loop dan eens langs bij de Weteringschans 237 in Amsterdam. Een leuke wandeling en na een – hopelijk geslaagd – intakegesprek, kun je even ontspannen in de gezellige cafés die op elke hoek te vinden zijn.

De meeste hoofdstukken in dit boek zijn gebaseerd op de blogs van de advocaten van Jaeger. Aan de noeste bloggers van Jaeger Advocaten ben ik wel verplicht om een ‘ruikertje’ aan te bieden uit deze blogtuin. De hoofdstukken zijn min of meer gerubriceerd volgens de stadia die in een conflict met de fiscus kunnen worden onderscheiden. Het vangt dus aan met de aangifte, dan volgen de controlebevoegdheden van de fiscus en de bezwaarfase om uiteindelijk te belanden in de ‘echte’ procedure voor rechtbank, gerechtshof en Hoge Raad. Victor Langenburg beschrijft de soms moeilijke keuze tussen het wel of niet aangeven van een ontvangen ‘bate’ (deel A, hoofdstuk 4). Thijs Droog neemt de informatiehonger van de fiscus onder de loep (deel B, hoofdstuk 1). Ze vragen je soms het hemd van het lijf! Hoever mogen ze daarmee eigenlijk gaan? Mag je er ook het zwijgen toe doen, als de fiscus vragen aan je stelt? Over dat laatste onderwerp schrijft Ilse Engwirda (deel B, hoofdstuk 2). Voor de ondernemende belastingplichtige is het boekenonderzoek door de fiscus een heikel onderwerp. Hoe daarmee om te gaan? Niels Kolste beschrijft de dilemma’s waarvoor je kunt komen staan en geeft praktische tips (deel B, hoofdstuk 3). Een relatief nieuw fenomeen in het fiscale conflictrecht is de informatiebeschikking, waarover Jurgen Scheltema schrijft (deel B, hoofdstuk 4). Eens gecreëerd om de belastingplichtige tegen de vragende fiscus te beschermen, is het nu een geducht wapen in het arsenaal van de inspecteur. Is er fiscaal flink wat bij je fout gegaan, dan is de bestuursrechtelijke boete misschien niet meer aan de orde, maar komt het strafrecht met mogelijke vrijheidsbeneming om de hoek kijken. Wiebe de Vries

beschouwt die ‘sfeerovergang’ (deel C, hoofdstuk 1). Als een aanslag je niet bevalt, kun je bezwaar maken bij de fiscus. Dat is de eerste mogelijkheid om je gelijk te halen en ook de minst formele. Alle redenen om deze fase in het conflict, want dat is het, goed te benutten. Nick van den Hoek schrijft waar je dan op moet letten (deel D, hoofdstuk 1). Ludwijn Jaeger is een ouwe rot in het procederen. Profiteer daarom van zijn (gratis!) tips over mogelijke tactische zetten in het conflict bij de rechtbank (deel E, hoofdstuk 2). De rechter kent jouw zaak aan de hand van een dossier. Het is erg belangrijk dat de fiscus alle stukken die van belang kunnen zijn voor de beslechting van het conflict aan de rechter ter beschikking stelt. Welke stukken dat zijn, behandelt Carlijn van Dijk (deel E, hoofdstuk 3). En hoe zit het met de omvang van het geschil bij de rechtbank? Ben je gebonden aan de punten uit je bezwaarschrift en het daarvoor aangedragen materiaal? Woody Jansen de Lannoy beantwoordt deze vragen (deel E, hoofdstuk 6).

Er zijn nog veel meer hoofdstukken dan hiervoor aangehaald, maar een inleiding moet kort zijn. Ik wens je geen leesplezier, want daar leent de materie zich niet voor. Wel hoop ik dat je met profijt kennis kunt nemen van de onderdelen die je interesse hebben. En mochten de problemen die je bij lezing op je af voelt komen je van de nachtrust beroven, schroom dan niet contact op te nemen. Met een advocaat van Jaeger sta je er niet alleen voor.

Theo Groeneveld

INHOUD

a

DE AANGIFTE

- 1 De verplichting tot het doen van aangifte
Ludwijn Jaeger, 15
- 2 Het doen van aangifte, onjuistheden en vooroverleg:
wanneer verwijtbaar onjuist?
Ludwijn Jaeger, 20
- 3 De gevolgen van het niet of onjuist doen van aangifte
Ludwijn Jaeger, 27
- 4 Wel of niet aangeven? Een keuze met consequenties
Victor Langenburg, 32
- 5 Wil je 'spontaan' aangifte doen? Dit is wat je moet weten
Woody Jansen de Lannoy, 37
- 6 De spelregels bij het navorderen en naheffen van
belasting; hoe zat het ook alweer?
Niels Kolste, 42

b

VRAGEN VAN DE INSPECTEUR

- 1 Is het nooit genoeg? De onstilbare informatiehonger van
de belastingdienst
Thijs Droog, 49
- 2 Wanneer mag je zwijgen op vragen van de
belastingdienst?
Ilse Engwirda, 56
- 3 Het boekenonderzoek
Niels Kolste, 63
- 4 Slechte boekhouding? Pas op je tellen, een informatie-
beschikking dreigt!
Jurgen Scheltema, 67
- 5 Omkering en verzwaring van de fiscale bewijslast.
De gevolgen voor de positie van belastingplichtige.
Alle hoop is niet verloren!
Nick van den Hoek, 75

c

CONTROLE DOOR DE FIOD EN STRAFRECHTELIJKE VERVOLGING

- 1 De grens tussen fiscale boetes en strafvervolging
Wiebe de Vries, 81
- 2 De FIOD valt binnen. Wat nu? Twaalf tips
Ilse Engwirda en Wiebe de Vries, 86
- 3 Verhoor adviseur bij de FIOD. Ga ik verklaren?
Ludwijn Jaeger, 93
- 4 Verhoor adviseur bij de FIOD. Hoe ga ik verklaren, met
respect voor mijn vertrouwensfunctie?
Ludwijn Jaeger, 99
- 5 De voordelen van het schriftelijk verhoor in financiële
strafzaken
Wiebe de Vries, 105

d

BEZWAAR

- 1 Bezwaar maken: hier moet je op letten
Nick van den Hoek, 113
- 2 In bezwaar bij de belastingdienst: zo kom je tot de
beste strategie
Ilse Engwirda, 118
- 3 Horen en inzien van de stukken. De hoorplicht is een
essentieel en regelmatig vergeten onderdeel
Victor Langenburg, 122

e

BEROEP BIJ DE RECHTBANK

- 1 De formele eisen van een beroepschrift en het belang van een goede inrichting van het beroepschrift
Nick van den Hoek, 127
- 2 Beroep in belastingzaken, tactiek in het conflict
Ludwijn Jaeger, 134
- 3 Welke stukken dient de belastingdienst in te brengen in een procedure bij de rechtbank?
Carlijn van Dijk, 142
- 4 Bewijs in belastingzaken bij beroep bij de rechtbank
Carlijn van Dijk, 147
- 5 Vier kansen om aan een vergrijpboete te ontkomen
Nick van den Hoek, 154
- 6 De zitting bij beroep bij de rechtbank. Is het mogelijk om nieuwe geschilpunten en feiten in te brengen?
Woody Jansen de Lannoy, 161

f

HOGER BEROEP BIJ HET GERECHTSHOF

- 1 Hoger beroep in belastingzaken: meer van hetzelfde?
Ludwijn Jaeger, 167

g

CASSATIE BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

- 1 Beroep in cassatie bij de Hoge Raad
Woody Jansen de Lannoy, 173



OVER JAEGER

DE AANGIFTE

1

DE VERPLICHTING TOT HET DOEN VAN AANGIFTE

Ludwijn Jaeger

In het belastingrecht speelt de (belasting)aangifte vanzelfsprekend een voorname rol. Loon- en omzetbelasting moet op aangifte worden voldaan of afgedragen. Inkomsten- en vennootschapsbelasting worden weliswaar bij wege van aanslag geheven, maar daarbij is de aangifte (slechts) een belangrijk 'hulpmiddel'. Iedereen heeft wel een idee bij wat een aangifte is, maar een aangifte is zeker niet altijd 'de vereiste aangifte'. Zeker voor de consequenties (hoofdstuk 3) is een juiste beoordeling van het begrip noodzakelijk.

DE AANGIFTE

Hoofdstuk II, de artikelen 6 t/m 10a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) gaat over 'de aangifte'. Gek genoeg tref je daar geen omschrijving aan van wat een aangifte is. In tegenstelling tot bijvoorbeeld de belastingaanslag staat ook in de opsomming van begrippen in artikel 2 AWR niet omschreven wat in de AWR onder de aangifte wordt verstaan, laat staan onder de vereiste aangifte. Wel is duidelijk dat de inspecteur iemand kan uitnodigen tot het doen van aangifte als diegene, naar de mening van de inspecteur, vermoedelijk belastingplichtig of inhoudingsplichtig is. Bovendien kan je vragen om uitreiking van een aangifte, waarbij de wet voorschrijft dat je dan ook daadwerkelijk die aangifte moet doen. Tot slot kan het verplicht zijn om te vragen om een uitnodiging. Maar wanneer je verplicht bent daarom te vragen, is niet in de wet geregeld. Dat is geregeld in een Ministeriële regeling (Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994, verder de uitvoeringsregeling). Het komt erop neer dat je altijd wanneer je belastbaar bezig bent geweest moet

vragen om te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte. Dus heb je bijvoorbeeld inkomsten genoten dan ben je verplicht om een uitnodiging te vragen.

Het is niet alleen een omslachtige regeling, maar bovendien is de verplichting om te vragen om een uitnodiging een dode letter geworden. In de praktijk komt het erop neer dat zonder uitnodiging niet wordt opgetreden tegen het niet doen, of meer precies het niet vragen om te worden uitgenodigd. Aangezien de meeste aangiften inmiddels digitaal moeten worden ingediend, is het zelfs niet mogelijk aangifte te doen zonder te zijn uitgenodigd, omdat met de uitnodiging de aangifte die moet worden gedaan in de digitale omgeving wordt geplaatst. Zonder dit 'klaar zetten' kan je niets indienen.

De wettelijke regeling is wat archaisch, zullen we maar zeggen.

DE UITNODIGING TOT HET DOEN VAN AANGIFTE

Verder duid ik de 'uitnodiging tot het doen van aangifte', het wettelijke begrip, maar kortweg aan als de aangifte zelf. De wet gaat ervan uit dat in de uitnodiging de verlangde gegevens staan, maar die staan in het digitale 'ding' waarnaar je in de uitnodiging wordt verwezen, of die in het 'eigen digitaal belastingdomein' is te vinden. In de aangifte wordt vanzelfsprekend gevraagd om gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing. Een criterium dat we ook kennen bij de algemene informatieverplichting jegens de inspecteur (artikel 47 AWR). De gevraagde gegevens moeten duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden ingevuld binnen de door de inspecteur gestelde termijn. Wat dit inhoudt beschrijf ik in het volgende hoofdstuk.

Bij de aangiften inkomsten- en vennootschapsbelasting moet worden aangemaand als indiening uitblijft, bij de loon- en omzetbelasting niet.

DE VERPLICHTING AANGIFTE TE DOEN

Gaat alles gewoon zoals het hoort, dan is niet erg van belang wat nu eigenlijk de aangifte is, en wat daarover is geregeld. Wat volstaat is dat je verplicht bent aangifte te doen indien je daartoe bent uitgenodigd en praktisch gezien alleen dan. Maar dan ook wel echt voor de in de uitnodiging gestelde datum, even afgezien van

de mogelijkheid om uitstel te krijgen. In de gevangenis, alle stukken in beslag genomen door de FIOD, of gewoon ziek, zwak, misselijk, niet in staat te lezen, of een computer te gebruiken: in vrijwel alle (uitgeprocedeerde) gevallen is dat een risico dat voor rekening komt van degene die aangifte moe(s)t doen. Je hebt het maar te regelen.

WANNEER IS ER REDEN EEN ONJUISTE AANGIFTE TE CORRIGEREN?

Op het gevaar af in een semantische discussie te belanden, is het gelet op het voorgaande duidelijk dat een aangifte niet kan worden vervangen door een nieuwe aangifte, noch dat er enige verplichting bestaat om een eerdere onjuiste aangifte te herstellen. Wel zijn er inmiddels meldplichten in het leven geroepen voor het melden van onjuistheden. Dat wil niet zeggen dat buiten deze meldplichten geen aanleiding kan zijn om ook in andere gevallen achteraf geconstateerde fouten niet toch te melden en/of te herstellen.

OMZETBELASTING

De verplichting onjuistheden in eerdere aangiften omzetbelasting te melden is sinds 2012 opgenomen in het toen toegevoegde artikel 10a AWR. Dat artikel is daarmee een wat vreemde eend in de bijt van hoofdstuk II AWR, 'Aangifte'. Deze verplichting onjuistheden te melden staat los van de vraag of er enige bewustheid was van de onjuistheid bij het eerder doen van de desbetreffende aangiften omzetbelasting.

Melden moet zo spoedig mogelijk gebeuren na de constatering dat eerdere aangiften onjuist waren. Niet melden is een verzuim, opzettelijk niet melden kan worden bestraft met een vergrijpboete van 100% van het ten onrechte niet aangegeven bedrag.

Aangezien het gaat om het corrigeren van gedane aangiften, bestaat de verplichting niet als er (ten onrechte) in het geheel geen aangiften zijn gedaan. Zie de uitspraak van de rechtbank Noord-Nederland uit 2018¹ voor een bevestiging van dit standpunt. De strafkamer van het gerechtshof 's-Hertogenbosch oordeelde voorts in 2018² dat strafrechtelijke vervolging van het niet melden van onjuistheden niet mogelijk is, nu dat alleen staat omschreven als beboetbaar, niet ook als vervolgbaar, feit.

LOONBELASTING

Sinds 2017 kent de aangifte loonbelasting het verzoek om onjuistheden uit eerdere perioden te herstellen. Het niet nakomen van deze verplichting levert (maximaal) een verzuim op.

INKOMSTEN- EN VENNOOTSCHAPSBELASTING

Er bestaat geen enkele verplichting om een onjuistheid in een aangifte inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting te herstellen.

INKEER


Indien de onjuistheid al bij het doen van de aangifte voor alle hiervoor genoemde belastingen bekend was en de onjuistheid dus verweten kan worden, dan kan er reden zijn om 'in te keren' voordat de inspecteur van de onjuistheid op de hoogte raakt. Het tijdig zelf melden van de onjuistheid voorkomt strafrechtelijke vervolging (met uitzondering van fouten in box 2 of 3 van de aangifte inkomstenbelasting). Ook heeft de belastingdienst een beleid om de boete dan te matigen. De zogenaamde inkeerregeling is de laatste jaren voor de inkomstenbelasting wel enorm uitgekleed.

CONCLUSIE

Wat een aangifte is, is niet wettelijk gedefinieerd. In de zo langzamerhand erg digitaal geregelde informatie-uitwisseling met de belastingdienst, is de aangifte eigenlijk het digitale programma dat de belastingdienst aanbiedt ter 'invulling'. Het melden of corrigeren van onjuistheden in de aangiftebelastingen (bijvoorbeeld: omzetbelasting) is verplicht, bij de aanslagbelastingen (bijvoorbeeld: inkomstenbelasting) is er slechts sprake van een stimulans om opzettelijke onjuistheden te herstellen voordat die zijn ontdekt. De stimulans om onjuistheden in de aangifte inkomstenbelasting te melden nam enorm af door het uitkleden van de inkeerregeling.

NOTEN

- ¹ Rechtbank Noord-Nederland 12 juli 2018, ECLI:NL:RBNNE:2018:2759.
- ² Gerechtshof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879.



De wettelijke
regeling is wat
archaïsch,
zullen we maar
zeggen.

HET DOEN VAN AANGIFTE, ONJUISTHEDEN EN VOOROVERLEG: WANNEER VERWIJTBAAR ONJUIST?

Ludwijn Jaeger

Bijna niemand heeft zin in het doen van aangifte. En dan moet die ook nog juist zijn. Gelet op de complexe fiscale wetgeving is dat geen sinecure. De aangifte moet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden gedaan. Kan dat anders bij een digitale aangifte? Wat te doen bij twijfel, of als de toelichting wat anders voorschrijft dan ik juist acht? Zo maar een aantal vragen bij het doen van aangifte. Hierin een aanzet tot beantwoording.

WAT MAAKT HET UIT WAT 'DE AANGIFTE' IS?

In mijn voorgaande hoofdstuk beschreef ik wat 'de aangifte' is. Ondanks het belang dat ogenschijnlijk wordt gehecht aan het doen en juist doen van de aangifte, is die alleen van belang voor het vaststellen van een eventuele aanslag, meer niet. De inspecteur kan in de aanslag gewoon afwijken van de aangifte inkomsten- of vennootschapsbelasting. Of loon- of omzetbelasting naheffen, indien hij meent dat er te weinig is aangegeven en betaald. Zo belangrijk lijkt de aangifte dus niet te zijn. Er is geen enkele verplichting voor de inspecteur om dit belangrijke aanknopingspunt voor het heffen van belastingen te volgen. Hij moet een afwijking wel melden. En als hij de aangifte heeft gevolgd dan kan hij daar meestal op terugkomen. Bij de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting heeft de inspecteur alleen een nieuw feit nodig als een eerdere definitieve aanslag te laag was of achterwege is gebleven. Bij de loon- en omzetbelasting zelfs dat niet. Over het nieuwe feit wordt zo af en toe

wel leuke jurisprudentie geweest (zie het al wat oudere voorbeeld van Hof 's-Hertogenbosch uit 2006¹: als aftrekbare hypotheekrente neemt iemand abusievelijk een bedrag van € 3.419.635 op in plaats van € 3.419 en de aanslag conform aangifte blijft in stand). Maar die jurisprudentie is in mijn ogen wel de spreekwoordelijke witte raaf. Over het algemeen hoeft de inspecteur niet verder te kijken dan zijn neus lang is, tenzij de aangifte een onverzorgde indruk maakt. Dat laatste is best lastig bij een digitale aangifte.

De aangifte lijkt dus niet van groot belang in het proces van belasting heffen, toch speelt de vraag wat de (vereiste) aangifte is in veel belastingprocedures. Om deze reden ga ik in dit hoofdstuk nader in op de gevolgen van het niet of onjuist doen van de aangifte en wanneer die onjuist is.

DE VEREISTE AANGIFTE, DE AANGIFTE EN DE BIJ DE BELASTINGWET VOORZIENE AANGIFTE

In de artikelen over de omkering van de bewijslast staat dat het gaat om 'de vereiste aangifte'. Bij beboeting rept de wettekst van 'de aangifte', bij strafrechtelijke vervolging van de 'bij de belastingwet voorziene aangifte'. Het lijkt verschillend maar het gaat in alle drie de gevallen om 'de aangifte': het verwijtbaar niet doen, niet tijdig doen, of onjuist doen daarvan.

Bij lezing van een uitspraak van rechtbank Zeeland-West-Brabant² drong zich de in die uitspraak niet aan de orde gestelde vraag op of het niet toch mogelijk is aangifte onder voorbehoud te doen (wat dus per definitie onverstandig is). Bij de aangifte, maar denkbaar is ook het verzenden van een brief gelijktijdig met het digitaal doen van aangifte, is een brief gevoegd waarin nadrukkelijk een voorbehoud wordt gemaakt op de ingediende aangifte. Is dat dan wel de bij belastingwet voorziene aangifte? Ik heb ooit jaren terug bij een papieren aangifte de 'z' van zonder voorbehoud weggestreept. Mijn humor bleek niet dezelfde als die van de betrokken ambtenaar te zijn. Hoe dan ook: een voorbehoud formuleren is in dit kader onverstandig, beter is om een toelichting te geven. Tsjja, goochelen met woorden. Het geeft advocaten soms een slechte naam, maar kan vaak net van belang zijn.

De wet en ook de aangifte zelf stelt dat deze duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moet worden gedaan. In het digitale tijdperk is het niet stellig en onduidelijk doen, evenals het onverzorgd doen, van aangifte knap lastig geworden. Het bijvoegen van documenten waaruit de inspecteur de fiscale consequenties maar moet halen is onmogelijk. Ook een voorbehoud maken is lastig. De voornaamste discussies over de aangifte gaan over onjuist versus juist en de mate van verwijtbaarheid bij onjuistheden.

VOOROVERLEG BIJ TWIJFEL?

Twijfel is menselijk, evenals vergissen. Daarbij komt dat de fiscale wetgeving complex is en jaarlijks wijzigt. Daarbij spelen aanpassingen om vermeende onwenselijke ongelijkheden recht te trekken een grote rol. Een leuk voorbeeld is altijd de 'eigen woning'. Ogenschijnlijk een simpel begrip, maar de regelgeving op dit punt is extreem gedetailleerd en de jurisprudentie voegt daar nog uitzonderingen en afwijkingen aan toe. Het is dus niet altijd helder hoe de aangifte moet worden ingevuld.

Hoewel inspecteurs en zelfs rechters nog wel eens moeten worden gecorrigeerd op dit punt, staat nergens voorgeschreven dat bij twijfel vooroverleg de aangewezen weg is. Voldoende zorg betrachten bij de poging een juiste aangifte te doen is alles wat kan worden verlangd. Of in strafrechtelijke termen: niet de aanmerkelijke kans accepteren dat het fout is en dat risico niet voor lief nemen. Bevestiging van het standpunt dat 'volgzaamheid' niet leidend is bij de beantwoording van deze vraag, bleek wel weer uit overweging 3.3.2 van een arrest van de Hoge Raad:³

“De omstandigheid dat de belastingplichtige zich bewust is van de, al dan niet aanmerkelijke, kans dat de inspecteur zijn standpunt niet zal delen, en die kans bewust aanvaardt, brengt op zichzelf niet mee dat hij welbewust de aanmerkelijke kans aanvaardt dat te weinig belasting wordt geheven. De juistheid van de opvatting van de inspecteur is immers niet gegeven.”

Overigens wordt bij dit criterium wel uitgegaan van de redelijk denkende mens, het criterium wordt dus geobjectiveerd. De (geveinsde) naïeveling of domkop stoot dus wel degelijk het hoofd.

Persoonlijk ben ik geen voorstander van vooroverleg. Terzijde: de belastingdienst kan vooroverleg over 'alles' niet aan en ook is het innemen door de inspecteur van standpunten vooraf steeds meer beperkt. Los daarvan: overleg leidt in onze poldercultuur bijna altijd tot een oplossing in het midden. Dat is lang niet altijd bevredigend. Ik ben wel voorstander van transparantie. Als je twijfel hebt bij een standpunt dat je 'verborgen' inneemt in de aangifte, leg dat standpunt dan uit en stuur die uitleg gelijktijdig met, maar apart van, de aangifte toe. Dat is een mooi en effectief midden. Het helpt niet tegen correctie, maar kan goed dienst doen als argumentatie tegen bestraffing en beboeting. En zoals eerder gezegd: niet formuleren als voorbehoud, maar als toelichting.

DE WAARDE VAN UITLATINGEN VAN DE BELASTINGDIENST

De belastingdienst geeft veel algemene informatie. Zijn website is een belangrijke kenbron van 'uitleg' en ook de toelichting bij de aangifte, de vraagtekentjes achter in te vullen informatie, bevat uitleg. Naast neutrale uitleg, kan deze informatie ook standpunten bevatten waarover je van mening kunt verschillen en zelfs onjuistheden.

Het is 'vaste' rechtspraak dat informatie op de website van de belastingdienst, zelfs de toelichting op de aangifte, geen vertrouwen kan wekken waar je voor de rechter met succes een beroep op kan doen. Slechts bij een zaaks-specifiek standpunt, soms zelfs als dat is verkregen via de belastingtelefoon, is dat anders. De inspecteur kan dus corrigeren ook al is de uitleg in de toelichting gevolgd in de aangifte. In beginsel zal de inspecteur dan geen boete kunnen opleggen want van verwijtbaarheid voor de onjuistheid op dit punt in enige aangifte zal geen sprake zijn. Aangezien het uitgangspunt is dat je er niet vanuit kan gaan dat de informatie die de website van de belastingdienst te bieden heeft juist is, noch dat de toelichting op de aangifte klopt, is het niet volgen van inlichtingen op de website, en/of een ander standpunt innemen dan volgt uit de toelichting bij de aangifte (als je die al hebt gelezen) op zichzelf geen reden de aangifte verwijtbaar onjuist te achten. Daar moet wat bijkomen (ook al denken inspecteurs daar wel anders over). De toelichting is een opvatting. Op zijn best een weldoordachte opvatting. Afwijken mag, maar het is dan wel wijs dat eveneens doordacht te doen en het uit te (kunnen) leggen. Ook hierin zie ik bevestiging in het hiervoor genoemde arrest van de Hoge Raad.

PAS 'AFWIJKEN' IN BEZWAAR

De inspecteur kan het bewust afwijken van het standpunt van de belastingdienst in een aangifte aanmerken als het doen van een onjuiste aangifte, met alle gevolgen van dien. Dit speelt niet alleen bij het volgen van de website of toelichting, maar ook als bijvoorbeeld de (feitelijke) gevolgen van een boekenonderzoek bekend zijn en doorwerken naar een aangiftetijdvak waarover nog aangifte moet worden gedaan. Als veilig alternatief kan ervoor worden gekozen om in de aangifte 'volgzaam' te zijn, de opvattingen van belastingdienst en inspecteur in de aangifte over te nemen en pas in het bezwaarschrift de afwijkende opvattingen te ventileren. In bezwaar en beroep vallen nagenoeg alle stellingnamen onder de vrijheid van het inrichten van de procedure zoals je dat wil en kunnen onjuistheden niet meer tot een verwijtbare onjuistheid in de aangifte leiden. Het enige risico dat je loopt (bij feitelijke afwijkingen, niet bij juridische) is dat je zelf een afwijking aannemelijk moet maken, niet de inspecteur. Ook dit is wellicht te voorkomen door direct bij het doen van aangifte duidelijk te maken waarom een opvatting is opgenomen die niet de eigen opvatting is.

VERWIJTBAARHEID EN PLEITBAAR STANDPUNT

Zoals ik al schreef gaat het bij de beoordeling van de verwijtbaarheid van fouten in een aangifte om (geobjectiveerde) verwijtbaarheid. De aangifteplichtige moet zich minst genomen ervan bewust zijn dat zijn aangifte onjuist is. De objectivering zit in dit geval in het beoordelen wat de 'redelijke maatman' had moeten beseffen. De vergelijkbare redelijke mens, wel te verstaan. Specifieke kennis vanwege de eigen professie kan wel doorwerken in het verwijt. De argumentatie is vergelijkbaar met die bij het strafrechtelijke 'opzet'.

In het fiscaal boeterecht, doorgetrokken naar het fiscaal strafrecht, is de doctrine van 'het pleitbaar standpunt' tot ontwikkeling gekomen. Als aan een onjuistheid in de aangifte een pleitbaar standpunt ten grondslag kan worden gelegd, kan geen bestrafing of beboeting plaatsvinden. Na flink touwtrekken heeft ook de strafkamer van de Hoge Raad de objectieve leer tot de zijne gemaakt. Om het makkelijk te houden is dit weer een iets andere objectivering. Naïef en stupide gedrag zijn, geobjectiveerd beschouwd, verwijtbaar. Maar ondanks die objectivering blijft uitgangspunt dat wordt gekeken naar de (subjectieve) bedoelingen van de aangifteplichtige. Bij het pleitbaar

standpunt doen die bedoelingen er echter niet toe. Hoe slecht de bedoelingen ook zijn, als het aangegeven bedrag te verdedigen valt op basis van gangbare fiscale opvattingen (ook al worden die pas achteraf kenbaar, bijvoorbeeld door rechtskundige bijstand tegen die tijd), kan niet beboet of bestraft worden, ondanks dat de aangifte onjuist is.

Hoewel dit bij mijn weten nog niet uitdrukkelijk is beslist door de rechter, belet een pleitbaar standpunt zelfs bij slechte bedoelingen het oordeel dat de aangifte verwijtbaar onjuist is gedaan.

FOUT MOET LEIDEN TOT SUBSTANTIEEL BELASTINGTEKORT

Wil een fout verwijtbaar zijn dan moet het gebrek in de aangifte tot gevolg hebben dat de aangegeven belasting te laag is. Het verschil met het juiste bedrag moet zowel verhoudingsgewijs aanzienlijk zijn, als in absolute zin. Het verhoudingsgewijze criterium ligt ergens in de buurt van de 10 tot 15% van de verschuldigde belasting bij een juiste aangifte, maar de Hoge Raad noemt (terecht) geen vaststaand percentage. Dit is dus een afgeleide van uitgeprocedeerde zaken.

Dit roept dan direct een nog niet geheel uitgekristalliseerde kwestie op: kan het niet beantwoorden van (de in omvang toenemende hoeveelheid) vragen in de aangifte waarvan het antwoord voor de heffing van de belasting niet van belang kan zijn, leiden tot het oordeel dat de aangifte verwijtbaar onjuist is? In mijn ogen niet. Er is geen wettelijke grondslag voor het stellen van dergelijke vragen en ze behoeven dus niet (duidelijk, stellig en zonder voorbehoud) te worden beantwoord. Via de aangifte inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting allerhande informatie binnenhalen kan een belang van de overheid dienen. Bijvoorbeeld omdat die informatie om heel andere redenen dan de aanslag waar de aangifte op ziet, nuttig voor de belastingdienst is. Maar dit is niet een belang waarvoor de wet de aangifteplicht in het leven heeft geroepen. Met deze kritiek op het via de aangifte op oneigenlijke wijze verzamelen van gegevens schaar ik mij in het gezelschap van prof. Boer en prof. Zwemmer⁴:

"Al deze vragen hebben als gemeenschappelijk kenmerk dat zij gericht zijn op het verkrijgen van informatie (...). Zij geven geen informatie over het inkomen. (...). In mijn

visie zijn dit derhalve vragen die in een aangifte inkomstenbelasting niet thuis horen en waarvan niet beantwoording niet kan leiden tot de constatering dat de vereiste aangifte niet is gedaan.”

CONCLUSIE

Het belang van de aangifte is in eerste instantie de noodzakelijke informatievoorziening aan de belastingdienst. De inspecteur kan bij aanslag zonder veel belemmeringen van een aangifte afwijken. De digitale aangifte is uit haar aard ook duidelijk, stellig en zonder voorbehoud. Uit de bij afwijkingen van een aangifte gehanteerde bewoordingen kan worden afgeleid dat fouten al snel worden verweten en de door de belastingdienst verstrekte informatie (website en toelichting bij aangiften) doorlaggevender wordt gevonden dan die is. Een fout moet, eer die consequenties kan hebben, verwijtbaar zijn en bovendien een niet onaanzienlijk belastingnadeel voor de schatkist opleveren. Diepgaande studie voorafgaande aan het invullen hoeft niet, vooroverleg evenmin. Bij twijfel transparant zijn, kan wel goed werken. Als veilig alternatief kan het van de belastingdienst afwijkende standpunt pas in het bezwaarschrift worden ingenomen.

NOTEN

- ¹ Hof 's-Hertogenbosch 25 augustus 2006, ECLI:NL:GHHE:2006:AZ8213.
- ² Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 februari 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:922.
- ³ Hoge Raad 14 februari 2020, ECLI:NL:HR:2020:270.
- ⁴ J.W. Zwemmer, “Steeds meer vragen in de aangiftebiljetten inkomstenbelasting/vermogensbelasting en vennootschapsbelasting”, *FED* 1986/838, p. 2621.

DE GEVOLGEN VAN HET NIET OF ONJUIST DOEN VAN AANGIFTE

Ludwijn Jaeger

De aangifte moet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden gedaan. Geen aangifte doen, of opzettelijk onjuist aangifte doen, kan verstrekende gevolgen hebben. De voorname rol van de (belasting)aangifte als instrument voor informatievergaring door de belastingdienst wordt onderstreept door de afwezigheid of onjuistheid ervan leidend te maken in de voornaamste boetebepalingen en voor de mogelijkheid strafrechtelijk te vervolgen. Bovendien zijn er bewijsrechtelijke gevolgen verbonden aan het niet of onjuist doen van de vereiste aangifte.

DE CONSEQUENTIE VAN EEN ONJUISTE AANGIFTE

Als je eenmaal bent uitgenodigd om aangifte te doen, dan blijkt die vriendelijke uitnodiging geen vrijblijvend karakter te hebben: je moet, je zal. En ook binnen de in de uitnodiging genoemde termijn. Vlug wat. Geen makkelijke klus, want de fiscaliteit is complex en voortdurend aan wijziging onderhevig. En als klap op de vuurpijl: de inspecteur kan van het resultaat van deze noeste arbeid afwijken naar zijn goeddunken. De aangifte is voor hem slechts een informatief ding. En in het digitale tijdperk waarbij steeds meer informatie tussen overheden en administratieplichtigen wordt uitgewisseld, weet de belastingdienst al heel veel. De aangifte inkomstenbelasting is voor velen al helemaal ingevuld door de belastingdienst. Desalniettemin zijn de gevolgen van het verwijtbaar onjuist doen van een aangifte zeer aanzienlijk: Een andere verdeling van de bewijslast, beboeting, mogelijk zelfs strafrechtelijke vervolging.

DE VERDELING VAN DE BEWIJSLAST

Het niet doen van de vereiste aangifte (en ook het onherroepelijk worden van een informatiebeschikking) heeft omkering (en verzwaring) van de bewijslast tot gevolg (het 3^e lid van artikel 25 AWR in bezwaar, respectievelijk 27^e AWR in beroep en hoger beroep). Bij makkelijk vast te stellen feiten is de bewijslastverdeling nauwelijks van belang. In veel gevallen is er echter discussie over (wat) de feiten (zijn). Of is de juistheid van gestelde feiten lastig aan te tonen. Wijkt de inspecteur af van een aangifte, dan dient hij in beginsel de feiten die aanleiding zijn voor het verhogen van de heffing aannemelijk te maken. Als er niet onaanzienlijke gebreken zijn in de aangifte moet de aangifteplichtige bewijs aandragen voor de onjuistheid van de door de inspecteur toegepaste correctie op de aangifte (of diens schatting bij het ontbreken van de aangifte). Het is echter niet voldoende dat hij met dat bewijs in bezwaar aannemelijk maakt dat de inspecteur ten onrechte corrigeerde of te hoog schatte. Hij moet 'doen blijken' dat de aanslag onjuist is. En in beroep moet hij de rechter 'doen blijken' dat de uitspraak op het tegen de aanslag gemaakte bezwaar onjuist is. Bij 'aannemelijk maken' moet een rechter slechts vinden dat het volgens hem meer voor de hand ligt dat de correctie juist is, dan onjuist. Bij 'doen blijken' mag er nagenoeg geen twijfel zijn. Naast omkering is er dus ook sprake van een aanzienlijke verzwaring van de bewijslast.

VEREISTEN VOOR OMKERING

Aan het omkeren en verzwaren van de bewijslast voor het niet doen van aangifte zijn gelukkig wel de nodige waarborgen verbonden. Zo moet de rechter nagaan of het doen van aangifte verplicht was. Is de belastingplichtige wel uitgenodigd tot het doen van aangifte, is hij toen de aangifte uitbleef ook aan die uitnodiging herinnerd en vervolgens, toen nog steeds geen aangifte was gedaan, aangemaand? Zo niet, kan geen omkering volgen.

De achtergrond van de omkering en verzwaring van de bewijslast, die volgens 'vaste' rechtspraak niet als bestraffend kan worden gezien, is (onder meer) dat het een redelijke compensatie is voor het op achterstand plaatsen van de inspecteur door hem niet van de vereiste gegevens te voorzien. De maatregel van het omkeren van de bewijslast, zowel wegens het niet doen van aangifte als wegens het doen van een

aangifte tot een aanzienlijk te laag bedrag, moet zo bezien wel in redelijke proporties staan tot de door de inspecteur opgelopen achterstand. Dat betekent dat – door de rechter – de vraag dient te worden gesteld en beantwoord: op hoeveel bewijsachterstand is de inspecteur eigenlijk gezet?

Problematischer is dat het initiatief tot het omkeren en verzwaren van de bewijslast niet door de inspecteur hoeft te worden genomen. Zelfs als de inspecteur zich niet op omkering en verzwaring van de bewijslast heeft beroepen, of volgens de rechter slechte argumenten daarvoor aanvoert, maar er in de ogen van de rechter wel goede argumenten zijn, kan omkering en verzwaring volgen. De rechter moet zijn voornemen om de bewijslast om te keren en te verzwaren wel ter zitting voorleggen aan partijen, zodat de belastingplichtige kan reageren en argumenten kan aandragen om dat niet te doen. Zie voor dit onderwerp verder deel B hoofdstuk 5.

VEREISTEN VOOR BEBOETING EN BESTRAFFING

Ook bij beboeting en bestraffing geldt dat de belastingplichtige moet zijn uitgenodigd tot het doen van aangifte, dat de termijn daartoe moet zijn verstreken en dat bij het uitblijven van de aangifte moet zijn aangemaand tot het doen daarvan.

Als te laat aangifte is gedaan, is dat niet meer de aangifte die 'bij belastingwet is voorzien', de vereiste aangifte is dan niet gedaan. Voor een op te leggen boete heeft dat niet veel consequenties: het belastingbedrag in een opgelegde aanslag is in beginsel de grondslag voor de boete en dan maakt het niet veel uit of het bedrag dat uiteindelijk wordt vastgesteld als de verschuldigde belasting is gebaseerd op het niet doen van de aangifte of op het onjuist doen van de aangifte. In het strafrecht komt het er wat preciezer op aan. Immers moet de juiste verwijtbare gedraging ten laste worden gelegd. Het niet doen van aangifte kan niet worden verweten, indien er niet is uitgenodigd of de aangifte binnen de termijn gesteld in de aanmaning alsnog is gedaan. Een onjuiste aangifte kan weer niet worden verweten indien de aangifte te laat is ingediend, omdat dat stuk niet de bij belastingwet voorziene aangifte is.

VALS GESCHRIFT EN SPECIALITEIT

Pogingen van het Openbaar Ministerie om de valkuilen van wat precies een aangifte is te omzeilen door het stuk als vals geschrift (artikel 225 Wetboek van Strafrecht) te vervolgen lopen vaak spaak. In mijn ogen terecht: de vervolging van het ontbreken van een aangifte of van een foutieve aangifte is aan meer vereisten gebonden dan de vervolging van een vals geschrift. En om te voorkomen dat deze vereisten worden omzeild is in artikel 69 AWR bepaald dat vervolging voor het gebruik maken van een vals geschrift niet mag indien het verwijt ook kan worden geschaard onder de fiscale delictsbepaling. Veel van de aanvullende vereisten voor vervolging hebben te maken met het specifieke karakter van het belastingrecht. Evenals bij de omkering van de bewijslast en bij beboeting moet het verweten gedrag bij bestraffing leiden tot een belastingnadeel voor de fiscus. In het boeterecht vloeit die eis voort uit het systeem van boetevaststelling omdat belastingheffing over de onjuistheid de grondslag is van de boete. In het strafrecht brengt het vereiste dat het handelen moet strekken tot het heffen van te weinig belasting dat mee. Overigens is dit criterium, evenals de verwijtbaarheid waarover ik het in mijn vorige hoofdstuk had, geobjectiveerd: het gaat niet om de vraag of de specifieke gebrekkige aangifte tot nadeel leidt, maar of de gedraging in zijn algemeenheid dat gevolg zou kunnen hebben. *In dit geval is er geen nadeel, maar het had gekund.* Of rechters zo'n 'het had gekund' redenering, na het TV programma van Lubach op Zondag over de uitlatingen van Thierry Baudet¹, nog met droge ogen aan het papier durven toe te vertrouwen, zal de toekomst uitwijzen. Gelet op de kritiek van menigeen dat het criterium door te vergaande objectivering volledig is uitgehold, kan Lubach wellicht het laatste zetje hebben gegeven hier weer (wat) op terug te komen.

In ieder geval heeft het delict van de onjuiste aangifte door het strekkingsvereiste, naast de kenmerken van 'het valse geschrift', ook wat kenmerken van oplichting in zich.

VERVOLGING VALS GESCHRIFT

De wet sluit alleen vervolging uit van het doen van een foutieve aangifte als het gebruik van een vals geschrift, als het gaat om een verwijtbaar foutieve aangifte. Vervolging voor het vervalsen zelf is niet uitgesloten. Het verweer dat vervalsen in de regel vooraf gaat aan het gebruik maken van die vervalsing, en dat vervolging

voor het vervalsen zelf het gebod fiscaal te vervolgen uitholt, is slechts in uitzonderingsgevallen succesvol.

Het lukt over het algemeen niet een te laat ingediende foutieve aangifte te vervolgen als valsheid in geschrift. De achterliggende gedachte bij die vervolging is dan dat het een niet de bij wet voorziene aangifte is en vervolging dus niet afstuit op het gebod het fiscale delict ten laste te leggen. Nadat een aanslag is opgelegd, wordt vaak alsnog een aangifte gedaan met als doel de aanslag verminderd te krijgen. De vervolging van een dergelijk stuk, bij onjuistheid, als valsheid stuit af op de vrijheid van procederen. In het geval het stuk als bezwaarschrift, of als motivering van het bezwaarschrift, moet worden aangemerkt, heeft het geen bewijsbestemming als bedoeld in de delictsomschrijving van valsheid in geschrift. De ruime vrijheid om een procedure (waartoe ook de bezwaarfase al behoort) naar eigen goeddunken vorm te geven prevaleert. Of zo'n onjuiste te late aangifte, in het geval het niet in een procedure is gebruikt en dus als verzoek om een aanslag ambtshalve te verlagen moet worden aangemerkt, ook geen bewijsbestemming heeft moet nog worden uitgemaakt.

CONCLUSIE

De gevolgen van het niet doen, of verwijtbaar onjuist doen van een belastingaangifte kunnen behoorlijk verstrekkend zijn: omkering en verzwaring van de bewijslast, beboeting of zelfs strafrechtelijke vervolging. Is de bewijslast terecht omgekeerd, is de boete wel passend en kan voor deze foutieve aangifte strafrechtelijk worden vervolgd? Het zijn boeiende vragen waarop in dit hoofdstuk mogelijke antwoorden zijn geformuleerd. Die antwoorden zijn niet steeds makkelijk, want het betreft een, in dit hoofdstuk globaal beschreven, leuk maar lastig deel van het formeel belastingrecht. En het is nog volop in ontwikkeling, wat het een mooi onderdeel maakt van de praktijk op ons kantoor.

NOTEN

¹ Zondag met Lubach, Hypothetische Marokkanen, 16 februari 2020.

WEL OF NIET AANGEVEN? EEN KEUZE MET CONSEQUENTIES

Victor Langenburg

Bij het doen van belastingaangifte kun je in onzekerheid verkeren over verschillende onderwerpen. Sommige mensen hebben bijvoorbeeld in het buitenland een woning waar ze het grootste gedeelte van het jaar verblijven. In zo'n geval kan zowel met Nederland als het land waar de tweede woning is gelegen een sterke persoonlijke en economische band bestaan. Woon je dan in Nederland en moet je dan aangifte doen als binnenlands belastingplichtige? En moet je eigenlijk het vinkje 'ja' aankruisen bij een vraag in de aangifte over betrokkenheid bij een trustvermogen, als deze trust is ingesteld door je stiefvader en je daaruit wel eens iets ontvangt?

Zomaar twee voorbeelden van situaties waarin iemand erover kan twijfelen of, en op welke manier, informatie aan de belastingdienst zou moeten worden verstrekt.

Tot zover de twijfelaars. Sommige mensen twijfelen niet maar weifelen. Zij stellen zich bij de openbaring van hun inkomsten namelijk bloot aan strafrechtelijke vervolging. In die situatie kan de belastingplichtige zich afvragen of hij die inkomsten wel in zijn aangifte moet vermelden. Hij hoeft immers vanuit strafrechtelijk perspectief niet mee te werken aan zijn eigen veroordeling. In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op zowel de twijfelaars als de weifelaars.

INFORMATIEVERSCHAFFING AAN DE BELASTINGDIENST

Om de verschuldigde heffing vast te kunnen stellen, moet de belastingdienst beschikken over bepaalde gegevens van de belastingplichtige. De aangifte is zo ingericht dat de belastingdienst die gegevens krijgt. De inspecteur is bij het opleggen van de aanslag niet gebonden aan de verstrekte gegevens maar kan daarvan afwijken. Anderzijds ben je niet vrij om de vragen van het aangiftebiljet te beantwoorden al naar gelang het jou uitkomt. Wettelijk uitgangspunt is dat de aangifte duidelijk, stellig en zonder voorbehoud wordt gedaan. Het onjuist of onvolledig doen van aangifte kan dan ook bestuursrechtelijke (boete) of strafrechtelijke (gevangenisstraf, boete) consequenties hebben. Het is dus van groot belang om de vragen in het aangiftebiljet naar waarheid te beantwoorden of een vinkje te zetten als daar aanleiding voor is. Maar de fiscaliteit is niet eenvoudig en over sommige zaken kan verschillend worden gedacht. Twijfel over het al dan niet moeten aangeven en de manier waarop dat moet gebeuren kan soms zeer begrijpelijk zijn. Hieronder zal ik toelichten hoe dit probleem op te lossen is.

OPTIES VOOR BELASTINGPLICHTIGEN DIE TWIJFELEN

Wanneer je als belastingplichtige twijfelt of en hoe iets moet worden aangegeven, dan zijn er in essentie twee mogelijkheden om je positie te 'verstevigen' en de twijfels weg te nemen. Volledige zekerheid krijg je door in vooroverleg te treden met de belastingdienst. Dit overleg kan leiden tot een standpuntbepaling van de belastingdienst of tot een vaststellingsovereenkomst waarin staat beschreven hoe het recht in een specifiek geval wordt toegepast. Elke belastingplichtige, zowel werknemer, (kleine) ondernemer als internationaal opererend bedrijf, kan om een dergelijk vooroverleg verzoeken. In de inleiding is het voorbeeld genoemd van iemand die twijfelt over het doen van aangifte als binnenlands belastingplichtige. In zo'n geval is het handig om te verzoeken om een vooroverleg met de belastingdienst. Het is immers buitengewoon vervelend om (meestal enkele jaren later) te worden geconfronteerd met een zogeheten woonplaatsonderzoek en daaruit voortvloeiende navorderingsaanslagen. Zekerheid vooraf is de meest veilige optie. Het kiezen voor die optie is niet een teken van zwakte, maar kan een praktische en nuttige aanpak van een risicovolle situatie zijn. Wel beveel ik aan om bij een dergelijk vooroverleg een advocaat of adviseur in te schakelen. De belastingdienst is namelijk geneigd

om het heffingsrecht naar zich toe trekken en een fiscale woonplaats in Nederland aan te nemen. Een advocaat of adviseur die bij het vooroverleg aanwezig is kan de belastingdienst in die neiging beteugelen, door jouw situatie zo gunstig mogelijk te presenteren en weerwoord te geven op argumenten van de belastingdienst.

Een tweede optie is om tegelijk met het indienen van de aangifte een brief naar de belastingdienst te sturen, waarin je uitlegt waarom in de aangifte voor een bepaalde weg is gekozen. Laatstgenoemde optie is transparant en mocht de inspecteur uiteindelijk toch afwijken van de ingediende aangifte, dan kan de 'begeleidende brief' - waarin de afwegingen en argumenten staan genoemd die tot een bepaalde keuze hebben geleid - de schade van een eventuele fout beperken. De brief, mits goed geadresseerd, stelt de inspecteur in staat van zijn afwijkingsbevoegdheid gebruik te maken. Doet hij dat naar aanleiding van wat je in de brief hebt gesteld, dan kan hij niet beboeten, omdat opzet en grove schuld ontbreken.

Achter de keuze voor één van deze twee opties kunnen strategische overwegingen ten grondslag liggen. Zie hiervoor hoofdstuk 2 in dit deel.

MOGELIJKHEDEN VOOR WEIFELAARS

Zoals vermeld in de inleiding hebben sommige mensen niet zozeer twijfels of ze bepaalde baten moeten aangeven, maar maken ze zich door aangeven kwetsbaar voor strafrechtelijke vervolging. Ze willen dus iets verbergen voor de belastingdienst. Inkomsten uit hennepkwekerij, wapenhandel of andere strafbare activiteiten zijn voorbeelden hiervan. Dit is niet bepaald informatie die mensen snel zullen delen met de belastingdienst. En bovendien, een belangrijk beginsel binnen het Nederlandse strafrecht is toch dat niemand verplicht is bewijs tegen zichzelf te leveren of mee te werken aan zijn eigen veroordeling? De betrokkenen zien dit als een rechtvaardiging om de belastingdienst niet te informeren over voornoemde activiteiten en de inkomsten die daarmee zijn behaald. Hoe zit dit nu precies?

Nakoming van de fiscale aangifte- of inlichtingenplicht kan inderdaad een overtreding van de wet door de aangever blootleggen. Maar de opzettelijke niet-nakoming van de inlichtingenplicht wordt bedreigd met een bestuurlijke boete of



Inkomsten
uit criminele
activiteiten
zijn gewoon
belast.

strafvervolging. Dat is een dilemma. Uit de rechtspraak volgt dat het recht om jezelf niet in strafrechtelijke zin te belasten de fiscale inlichtingenplicht niet aantast. Als vragen van de inspecteur van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van degene aan wie ze worden gesteld, moeten die vragen worden beantwoord. Ook als die antwoorden bij de betreffende belastingplichtige tot een bestuursrechtelijke boete zouden kunnen leiden of hem in strafrechtelijke problemen zouden kunnen brengen. Het zwijgrecht en het recht om jezelf niet te belasten zijn beperkt tot 'verklaringen omtrent de overtreding'. Het gaat dan om vragen die ertoe strekken gegevens te verkrijgen om een boete op te kunnen leggen, de mate van verwijtbaarheid van het gedrag te bepalen (grove schuld of opzet) of met de verstrekte informatie een strafrechtelijke vervolging aan te vangen. Als de gevraagde informatie (mede) een heffingsbelang vertegenwoordigt, dan heft het zwijgrecht de plicht om vragen daarover te beantwoorden niet op.

Inkomsten uit criminele of strafbare activiteiten zijn gewoon belast. Het niet aangeven van criminele inkomsten, met een beroep op het beginsel dat niemand gehouden is om mee te werken aan zijn eigen veroordeling, zal dus falen. Mochten strafbare activiteiten uiteindelijk aan het licht komen, en zou blijken dat daarmee inkomsten zijn behaald, dan staat de belastingdienst als eerste op de stoep om hier alsnog belasting over te heffen.

CONCLUSIE

Twijfel over de manier waarop een aangifte moet worden ingediend is soms zeer begrijpelijk. Om deze twijfel weg te nemen zijn er twee opties beschikbaar. (1) het vooroverleg (om volledige zekerheid te verkrijgen) of (2) het meesturen van een begeleidende brief waarin het eigen standpunt wordt toegelicht (om de schade van een eventuele fout te beperken).

Het recht om jezelf niet te belasten heeft in het geval van criminele inkomsten alleen betrekking op 'verklaringen omtrent de overtreding'. De fiscale inlichtingenplicht wordt hierdoor niet aangetast, zolang de gevraagde inlichtingen maar een heffingsbelang vertegenwoordigen.

WIL JE 'SPONTAAN' AANGIFTE DOEN? DIT IS WAT JE MOET WETEN

Woody Jansen de Lannoy

In de wet is bepaald dat het niet of niet tijdig doen van aangifte kan worden bestraft met een strafrechtelijke geldboete of een gevangenisstraf. Voor het te laat indienen van de aangifte of te laat betalen van de verschuldigde belasting kan een fiscale boete worden opgelegd. De aangifteplicht volgt uit de uitnodiging van de belastingdienst en de aangifte moet 'juist en volledig' worden ingevuld.

Maar wat als de belastingdienst heeft verzuimd om je een uitnodiging te sturen? Wat als je bijvoorbeeld wel inkomen of winst hebt genoten of vermogen hebt? Wat als de aangifte dan 'te laat' of helemaal niet wordt gedaan? Is bestraffing of beboeting voor het niet of niet tijdig doen van aangifte überhaupt wel mogelijk, als je niet bent uitgenodigd tot het doen van aangifte?

WANNEER BEN JE VERPLICHT BELASTINGAANGIFTE TE DOEN?

De wet bepaalt dat je binnen de in de uitnodiging gestelde termijn aangifte moet doen. Uit de wetsgeschiedenis en een arrest van de Hoge Raad uit 2003¹ volgt ook dat de verplichting aangifte te doen niet automatisch ontstaat als een belasting-

plichtige weet dat hij belasting zal moeten betalen. De aangifteplicht ontstaat formeel pas door de uitreiking van de uitnodiging tot het doen van aangifte. Zonder uitnodiging bestaat dus geen aangifteplicht.

Maar betekent dit dan ook dat je als belastingplichtige niets hoeft te doen totdat je een uitnodiging ontvangt? Nee, dat niet. In die gevallen moet je als belastingplichtige zelf verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte.

KAN JE WORDEN GESTRAFT VOOR HET NIET VRAGEN OM EEN UITNODIGING?

Wanneer je als persoon (of onderneming) geen uitnodiging tot het doen van aangifte hebt ontvangen en weet dat je wel aangifte zou moeten doen van inkomen, winst en/of vermogen, dan ben je wel verplicht te vragen om een uitnodiging tot het doen van aangifte. Na ontvangst van de uitnodiging ontstaat dan alsnog een aangifteplicht. Voor bijvoorbeeld inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting moet binnen zes maanden na het belastingjaar een verzoek om uitnodiging worden gedaan. Voor schenkbelasting is dat zes maanden na de schenking. Voor erfbelasting geldt een termijn van acht maanden.

Het niet doen van zo'n verzoek om een uitnodiging kan een (bestuurlijke, door de belastingdienst op te leggen) verzuimboete of een vergrijpboete opleveren. Als het bij een verzuimboete blijft, valt de schade nog mee: die bedraagt nu maximaal ongeveer € 5.500. Maar als het verwijt 'opzet of grove schuld' is waardoor de belastingdienst te weinig belasting heeft geheven, dan zijn de boetebedragen niet mals: de maximumboete bedraagt dan 100% van de verzwegen belasting, dus dat kan behoorlijk oplopen.

Strafrechtelijke vervolging voor het niet vragen om een uitnodiging is niet meer mogelijk, zoals dat tot 2010 wel kon. De reden om strafvervolging af te schaffen was onder meer dat het niet voldoen aan de verplichting om te verzoeken om een uitnodiging niet leidt tot een hoger bedrag aan verschuldigde belasting. Ook als over jaren vóór 2010 ten onrechte niet is gevraagd om een uitnodiging, is strafrechtelijke vervolging inmiddels niet meer mogelijk.

Als je een spontane belastingaangifte 'te laat' doet is dat geen strafbaar feit.

DE 'TE LATE SPONTANE AANGIFTE' OOK STRAFBAAR?

Als je geen uitnodiging hebt ontvangen voor het doen van belastingaangifte, daar ook niet om hebt gevraagd en alsnog zelf aangifte doet, dan heet dit een 'spontane aangifte'. Bij het juist en volledig doen van een spontane aangifte is het dan de vraag of bestraffing kan plaatsvinden voor het 'niet tijdig' doen daarvan.

Met andere woorden: ben je te laat met het doen van een spontane aangifte als je die na afloop van de termijn van zes maanden doet? Kan bijvoorbeeld het in 2020 spontaan doen van de aangifte inkomstenbelasting 2017 worden aangemerkt als 'niet tijdig'?

Ik meen van niet.

Zonder uitnodiging ben je immers niet verplicht aangifte te doen. En zonder een verplichting aangifte te doen kan je niet te laat zijn met het doen van een (spontane) aangifte. Het gevolg is dat het 'te laat' doen van een spontane belastingaangifte geen strafbaar feit is. Dit geldt niet alleen voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting, maar ook voor de schenk- en erfbelasting. Dat staat los van de hiervoor benoemde mogelijkheid om een (forse) bestuurlijke boete te krijgen voor het niet tijdig vragen om een uitnodiging.

CONCLUSIE

Een valse of te late aangifte, of het helemaal niet doen van aangifte, levert een misdrijf op. Dat is echter alleen zo als op basis van de wet de verplichting bestaat om aangifte te doen. Het doen van een spontane aangifte – dus zónder uitgenodigd te zijn – kan daarom niet strafrechtelijk worden vervolgd. Dat geldt ook voor het niet tijdig doen van aangifte, ook al wordt de 'spontane aangifte' gedaan lang na het jaar, of (voor schenk- en erfbelasting) het moment, waarop deze betrekking heeft. Het zonder uitnodiging indienen van een valse aangifte is overigens wel weer een strafbaar feit.

Een fiscale boete is wel in alle gevallen mogelijk. Het niet vragen om een uitnodiging kan een relatief beperkte verzuimboete opleveren, maar het opzettelijk verzwijgen

van belastbare inkomsten of vermogen kan ook leiden tot een zware vergrijpboete tot maximaal 100% van de ontdoken belasting.

NOTEN

¹ Hoge Raad 23 december 2003, ECLI:NL:HR:2003:AL6161.

DE SPELREGELS BIJ HET NAVORDEREN EN NAHEFFEN VAN BELASTING; HOE ZAT HET OOK ALWEER?

Niels Kolste

Er zijn twee verschillende soorten belastingen; aangiftebelastingen en aanslagbelastingen. Bij aangiftebelastingen, zoals loon- en omzetbelasting, doet de belastingplichtige aangifte van de door hem over een tijdvak verschuldigde belasting en betaalt hij het volgens die aangifte verschuldigde bedrag. Bij aanslagbelastingen, zoals inkomsten- en vennootschapsbelasting, doet de belastingplichtige aangifte en stelt de inspecteur vervolgens het verschuldigde bedrag aan belasting vast met een aanslag. Voor beide soorten belastingen bestaan specifieke spelregels die bepalen wanneer de inspecteur de op aangifte betaalde dan wel de bij aanslag geheven belasting kan verhogen (door respectievelijk ‘naheffen’ en ‘navorderen’). Deze spelregels zal ik hieronder uiteenzetten.

NAHEFFEN BIJ AANGIFTEBELASTINGEN

Als de inspecteur erachter komt dat te weinig belasting op aangifte is betaald dan kan hij deze belasting alsnog heffen door het opleggen van een naheffingsaanslag. Een naheffingsaanslag moet worden opgelegd binnen vijf jaar na afloop van het

tijdvak waarop de belasting betrekking heeft. Na het verstrijken van deze termijn vervalt het recht van de inspecteur om een naheffingsaanslag op te leggen. Indien bijvoorbeeld blijkt dat de omzetbelasting op een factuur uit 2015 niet is betaald dan mag de belastingdienst deze omzetbelasting vanaf 1 januari 2021 niet meer naheffen.

Er zijn verder geen speciale regels die het recht van de inspecteur om een naheffingsaanslag op te leggen, beperken. Als deze dus binnen vijf jaar na afloop van het tijdvak constateert dat te weinig belasting werd betaald dan kan een naheffingsaanslag worden opgelegd. Wel is het mogelijk dat de inspecteur door na te heffen in strijd handelt met de zogenoemde algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waarvan de bekendste zijn: het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Mocht de inspecteur bijvoorbeeld aan de belastingplichtige hebben toegezegd in een bepaalde situatie niet te zullen naheffen en hij doet dat toch, dan handelt hij in strijd met het vertrouwensbeginsel en zal de naheffingsaanslag worden vernietigd.

NAVORDEREN BIJ AANSLAGBELASTINGEN

Bij aangiftebelastingen zijn de spelregels om belasting bij te kunnen heffen simpel en geniet de inspecteur grote vrijheid. Voor aanslagbelastingen zijn die regels aanzienlijk gecompliceerder en geniet de inspecteur minder vrijheid om een navorderingsaanslag op te leggen. De rationale achter is dat bij aangiftebelastingen de belastingplichtige zelf verantwoordelijk is voor het betalen van het juiste belastingbedrag en de inspecteur daarbij geen controletaak heeft. Bij aanslagbelastingen daarentegen heeft de inspecteur tot taak de juiste belastingschuld vast te stellen na kennisneming van de door de belastingplichtige gedane aangifte. De inspecteur heeft ruim de tijd om de juistheid en volledigheid van de in de aangifte verstrekte gegevens te controleren en heeft in dat kader vergaande bevoegdheden om van de belastingplichtige en derden informatie te verkrijgen. Als de aanslag eenmaal is opgelegd dan kan de inspecteur daar niet zomaar op terugkomen.

WANNEER IS NAVORDERING MOGELIJK?

In Artikel 16 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen is geregeld wanneer de inspecteur bij aanslagbelastingen mag overgaan tot het opleggen van een navorderingsaanslag. Dat mag als zich een van de volgende gevallen voordoet:

- 1 De inspecteur krijgt kennis van een feit dat hij bij het opleggen van de aanslag niet kende en dat hem toen ook redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn (een nieuw feit). Als de belastingplichtige ter zake van dat feit te kwader trouw is, kan de inspecteur zonder beperkingen navorderen;
- 2 Een belastingteruggave is voor een te hoog bedrag verrekend met te betalen belasting;
- 3 Fiscale partners wijzigen de onderlinge verdeling van gezamenlijke inkomensbestanddelen;
- 4 Het is voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar dat de opgelegde aanslag te laag is (de kenbare fout). Daarvan is in elk geval sprake als de aanslag ten minste dertig procent te laag is vastgesteld.

In de praktijk ontstaan met name discussies over het eerste geval, het al dan niet aanwezig zijn van een nieuw feit en de vierde mogelijkheid, de kenbare fout. Deze gevallen zal ik hieronder nader uitwerken.

NIEUW FEIT

Wil er sprake zijn van een nieuw feit waarvoor kan worden nagevorderd, dan is het noodzakelijk dat de inspecteur ten tijde van het opleggen van de aanslag niet bekend was of redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn met dat feit. De maatstaf die hiervoor wordt aangelegd, is of de inspecteur, na met normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de inhoud van de aangifte, aan de juistheid van de daarin opgenomen gegevens behoorde te twijfelen.

De rechter volgt de lijn dat de inspecteur er in het algemeen op mag vertrouwen dat een aangifte juist is. Alleen als het gerechtvaardigd is de juistheid van de in de aangifte vermelde gegevens in twijfel te trekken, moet hij nader onderzoek verrichten. Laat hij dat onderzoek achterwege dan oefent hij zijn taak niet goed uit ('ambtelijk verzuim') en kan hij de door dat tekortschieten misgelopen belasting niet alsnog heffen via een navorderingsaanslag.

Indien sprake is van kwade trouw bij de belastingplichtige dan hoeft de inspecteur voor navordering niet over een nieuw feit te beschikken. Van kwade trouw is sprake als de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk onjuist of onvolledig informeert. De inspecteur moet bewijzen dat de belastingplichtige te kwader trouw was.

DE KENBARE FOUT

Van een voor de belastingplichtige kenbare fout is sprake als hij of zij als het ware in één oogopslag heeft kunnen zien dat de aanslag te laag werd vastgesteld. Hiervan is in ieder geval sprake indien het belastingbedrag van de aanslag 30% of meer lager is dan het geval zou zijn geweest als de inspecteur over alle relevante informatie had beschikt.

Schrijf-, reken-, overname- en intoetsfouten en fouten door de onjuiste geautomatiseerde verwerking van aangiften zijn ook fouten die kunnen leiden tot navordering. Als een ingediende aangifte door de inspecteur onjuist is beoordeeld dan is dat geen fout en waarvoor kan worden nagevorderd.

NAVORDERINGSTERMIJN

De termijn om over te kunnen gaan tot naheffing bij aangiftebelastingen is simpel te bepalen. Bij de aanslagbelastingen heeft dat meer voeten in de aarde, hoewel de hoofdregel min of meer hetzelfde is. Bij aanslagbelastingen vervalt de bevoegdheid om na te vorderen vijf jaar na het ontstaan van de (materiële) belastingschuld. Indien in 2015 dus een fout is gemaakt in de aangifte en bijvoorbeeld in de aangifte bitcoinvermogen niet is aangegeven dan kan de inspecteur dus in 2021 niet meer navorderen.

Voor inkomen dat is opgekomen in het buitenland (bijvoorbeeld in het buitenland aangehouden banktegoeden of dividenden uit een buitenlandse vennootschap) geldt een langere termijn van twaalf jaar. Dit is zo geregeld omdat de inspecteur wordt geacht minder goed zicht te hebben op in het buitenland opgekomen inkomen en vermogen. Als dus in 2008 een buitenlandse bankrekening niet is aangegeven dan kan de inspecteur vanaf 2021 niet meer navorderen.

Tot slot geldt dat de hiervoor genoemde termijnen worden verlengd met het door de belastingdienst verleende uitstel voor het indienen van de aangifte. Die verlenging vindt plaats met de volledige duur van het verleende uitstel, dus ongeacht of daarvan (volledig) gebruik is gemaakt. Enige uitzondering is dat de termijn niet wordt verlengd als weliswaar om uitstel is verzocht maar de aangifte werd ingediend voordat het uitstel begon te lopen. De bewijslast dat uitstel is verleend rust op de inspecteur. Indien dus bijvoorbeeld voor de aangifte 2008 uit het vorige voorbeeld zes maanden uitstel is verleend dan kan de inspecteur nog tot 1 juli 2021 navorderen.

CONCLUSIE

Als bij aangiftebelastingen te weinig belasting is betaald dan is het nagenoeg altijd mogelijk om na te heffen zolang geen vijf jaren zijn verstreken na afloop van het desbetreffende heffingstijdvak.

De mogelijkheden om na te vorderen bij aanslagbelastingen zijn voor de inspecteur beperkter. Om te kunnen navorderen moet hij aan voorwaarden voldoen. In de praktijk loont het vaak om ter discussie te stellen of de inspecteur aan die voorwaarden voldoet. Daarnaast dient bij navordering kritisch gekeken te worden of de navorderingstermijn niet verstreken is.



IS HET NOOIT GENOEG? DE ONSTILBARE INFORMATIEHONGER VAN DE BELASTINGDIENST

Thijs Droog

De Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) geeft de belastingdienst verregaande bevoegdheden om informatie te eisen van (potentieel) belastingplichtigen en zelfs bij derden. Belastingplichtigen hebben naast hun primaire verplichting – het doen van aangifte – een informatieverplichting. Omdat de belastingplichtige doorgaans een informatievoorsprong heeft op de inspecteur, heeft de wetgever ervoor gekozen om de belastingdienst verregaande onderzoeksbevoegdheden te geven om een effectieve controle mogelijk te maken. Maar die bevoegdheden zijn niet onbegrensd.

INLEIDING

Artikel 47 AWR schrijft voor dat 'een ieder' verplicht is aan de inspecteur informatie te verstrekken die van belang kan zijn voor zijn eigen belastingheffing. Door het 'een ieder' geldt de informatieverplichting voor alle (potentieel) binnen- en buitenlandse belastingplichtigen. De informatieverplichting ontstaat echter pas als de inspecteur om de informatie heeft gevraagd en het gevraagde van belang kan zijn voor de belastingheffing van de bevroegde belastingplichtige. Het hoeft niet vast te staan dat het gevraagde daadwerkelijk van belang is voor de belastingheffing. Voldoende is dat de inspecteur op basis van zijn informatie in redelijkheid kan menen dat de

gevraagde gegevens en inlichtingen daarvoor van belang kunnen zijn.¹ Op de inspecteur rust wel de taak om de feiten en omstandigheden aan te voeren en eventueel aannemelijk te maken dat het gevraagde van belang kan zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige.

SOORT INFORMATIEVERPLICHTING

De informatieverplichting bestaat in een actieve- en een passieve variant.

De actieve informatieverplichting houdt in dat de belastingplichtige zelf informatie moet verzamelen en overleggen als de vragen van de inspecteur dat meebrengen. Een nog verdergaande actieve vorm van informatieverstreking door de belastingplichtige is geregeld in artikel 10a AWR. Inhoudingsplichtigen en belastingplichtigen moeten in bepaalde gevallen zelf het initiatief te nemen om de inspecteur te informeren over onjuistheden of onvolledigheden in de voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hen bekend zijn of zijn geworden. Het gaat dan bijvoorbeeld om het geval dat blijkt dat te veel of te weinig omzetbelasting is aangegeven en voldaan (artikel 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting) of om het benutten van de zogenoemde Edelweissroute (artikel 10c Uitvoeringsbesluit succeswet 1956).²

De wet kent ook een passieve informatieverplichting (artikel 47, eerste lid, sub b AWR). Die verplichting houdt in dat de belastingplichtige boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (bijvoorbeeld digitale bestanden) voor raadpleging beschikbaar stelt als de inspecteur daarom verzoekt. De verplichting bestaat ook als de gegevensdragers bij een ander dan de belastingplichtige zijn. Die derde moet ze dan voor raadpleging ter beschikking stellen. Ook moet de belastingplichtige toestaan dat kopieën, leesbare afdrucken of uittreksels van de gegevensdragers worden gemaakt.

FORMELE VEREISTEN

De belastingplichtige voor wie een informatieverplichting geldt, moet na het verzoek om informatie van de inspecteur de gevraagde gegevens 'duidelijk, stellig en zonder voorbehoud' (artikel 49 AWR) verstrekken. Mist creëren is niet de bedoeling. De belastingplichtige moet onomwonden zeggen hoe het zit, als hij dat tenminste weet. Dat

kan mondeling, schriftelijk of op een andere wijze. Het is aan de inspecteur om te bepalen op welke wijze en binnen welke termijn de informatie moet worden verstrekt. De inspecteur moet hierbij wel de redelijkheid in acht nemen en rekening houden met de belangen van de belastingplichtige.³ Zo oordeelde Rechtbank Noord-Nederland dat de inspecteur in strijd handelde met het evenredigheids- en het proportionaliteitsbeginsel door de belastingplichtige te verplichten mondeling gestelde vragen onmiddellijk mondeling te beantwoorden.⁴

WELKE INFORMATIE MOET WORDEN VERSTREKT?

Uit de wettekst van artikel 47 AWR volgt dat de belastingplichtige alleen een informatieplicht heeft voor zover het gevraagde van belang kan zijn voor zijn belastingheffing. Hiervoor is het voldoende dat de inspecteur, op grond van de informatie die hij al heeft, redelijkerwijs van mening kan zijn dat de door hem gevraagde gegevens, inlichtingen, boeken, bescheiden en/of andere gegevensdragers van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige (hierna: de belang eis).⁵ De belang eis geldt voor elke individuele vraag die de inspecteur stelt aan de belastingplichtige.⁶ Het is dus niet van belang dat de verzochte informatie daadwerkelijk van belang is voor de belastingheffing van de belastingplichtige. De belang eis brengt mee dat de rechter marginaal toetst of het gevraagde van belang kan zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige.

Ook als aan de belang eis wordt voldaan kan niet het onmogelijke worden gevegd van de belastingplichtige. Als deze niet beschikt en ook redelijkerwijs niet kan beschikken over de gevraagde informatie dan wordt de informatieplicht door het niet verstrekken niet geschonden.⁷ Volgens de Hoge Raad moet de belastingplichtige wel de inspanning verrichten die redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om beschikking te krijgen over de gevraagde informatie.⁸ Denk bijvoorbeeld aan bankstukken van een opgeheven bankrekening. Een bank moet de bankstukken gedurende een aantal jaren bewaren. Doorgaans zal de bank, na betaling van een (hoge) vergoeding, de nog beschikbare bankstukken verstrekken aan de belastingplichtige.

Als de bank die stukken niet verstrekt of niet kan verstrekken dan moet de belastingplichtige aannemelijk te maken dat hij aan zijn inspanningsverplichting heeft voldaan. Het kan uit - herhaalde - correspondentie met de bank duidelijk worden dat

de belastingplichtige zijn best heeft gedaan om de stukken te krijgen, bijvoorbeeld door de bank vergoeding van kosten aan te bieden.

In de praktijk leeft vaak de vraag om welke stukken de inspecteur mag vragen. Als het gaat om boeken, bescheiden en andere gegevensdragers zal logischerwijs worden gedacht aan de administratie van een administratieplichtige. Uit de jurisprudentie volgt dat er meer stukken zijn waarvan inzage kan worden verlangd. Hierbij valt te denken aan facturen, de agenda met zakelijke afspraken, overeenkomsten, (digitale) correspondentie voor zover het geen privécorrespondentie betreft, bankafschriften, akten, reisdocumentatie etc.

Hoewel de inspecteur een verregaande bevoegdheid heeft om informatie bij de belastingplichtige op te vragen dient naar elke vraag kritisch te worden gekeken. De inspecteur mag namelijk niet overgaan tot een 'fishing expedition', dat wil zeggen vragen stellen in het wilde weg. Hiervan is sprake wanneer gegevens en inlichtingen worden verlangd van de belastingplichtige zonder dat aannemelijk is gemaakt dat het gevorderde materiaal bestaat en dat de belastingplichtige daarover beschikt of met een redelijke inspanning daarover kan beschikken.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden oordeelde bijvoorbeeld dat het bij vervolgvragen over een mogelijke overheveling van buitenlands vermogen ging om een fishing expedition, nu er geen redelijk vermoeden bestond dat het vermogen was overgeheveld.⁹

GEVOLGEN VAN HET NIET NAKOMEN VAN DE INFORMATIE-VERPLICHTING

De wet verbindt ernstige gevolgen aan het door de belastingplichtige niet voldoen aan zijn informatieverplichting. Als de belastingplichtige geen informatie verschaft, zal de inspecteur de aanslag schattenderwijs opleggen. Normaal moet de inspecteur aannemelijk maken dat hij inkomsten tot het juiste bedrag heeft belast. Maar bij het niet voldoen aan de informatieverplichting kan de bewijslast omkeren en moet de belastingplichtige bewijzen dat de inspecteur een onjuist bedrag in de heffing heeft betrokken. Bovendien is die bewijslast verzwaard, in plaats van het gebruikelijke aannemelijk maken moet de belastingplichtige na omkering van de bewijslast doen

blijken (overtuigend aantonen) dat die aanslag onjuist werd opgelegd. Een omkering van de bewijslast houdt in de praktijk vaak in dat de zaak voor de belastingplichtige is verloren. Daarom heeft de wetgever een aparte rechtsgang gemaakt om te laten beoordelen of de inspecteur de vragen terecht heeft gesteld en aan het niet beantwoorden daarvan het gevolg van omkering en verzwaring van de bewijslast kan verbinden. Die rechtsgang wordt ingezet doordat de inspecteur een zogenoemde informatiebeschikking neemt waarin hij de eerder gestelde vragen opneemt, constateert dat die niet of niet volledig zijn beantwoord en wijst op de mogelijke consequentie van omkering en verzwaring van de bewijslast. Tegen deze beschikking kan door de belastingplichtige bezwaar en beroep worden ingesteld. Als de informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan is het gevolg omkering en verzwaring van de bewijslast. De belastingplichtige moet dan overtuigend aantonen dat en in hoeverre de aanslag onjuist is vastgesteld. Dat de belastingplichtige waarschijnlijk niet aan die bewijslast kan voldoen, betekent niet dat de inspecteur vrij spel heeft om de (navorderings/naheffings)aanslag naar willekeur vast te stellen.

De inspecteur behoort die aanslag op een redelijke manier vast te stellen, dus ook zijn schatting zoveel mogelijk te onderbouwen. Zie hierover meer in hoofdstuk 5 van dit deel.

Als de inspecteur nalaat een informatiebeschikking te nemen bij het uitblijven van deugdelijk antwoord op zijn vragen, kan hij voor die vragen geen beroep op omkering van de bewijslast doen.

Het niet voldoen aan de informatieverplichting is ook als overtreding strafbaar gesteld. Indien iemand opzettelijk niet voldoet aan de informatieverplichting, wordt dat feit zelfs als misdrijf gekwalificeerd.

DE GRENZEN VAN DE INFORMATIEVERPLICHTING

In artikel 47 AWR lid 1 staan de eerste begrenzings van de informatieverplichting. De inspecteur moet 1) om de informatie verzoeken en 2) die informatie moet potentieel van belang zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige.

Stelt de inspecteur vragen over de belastingheffing van een ander, dan ontstaat er voor de bevroegde geen informatieverplichting. Voor administratieplichtigen, veelal ondernemers, bestaat daarop een uitzondering. De inspecteur kan bij hen een zogeheten derdenonderzoek verrichten. De inspecteur vraagt dan om informatie die van belang kan zijn voor de belastingheffing van derden, bijvoorbeeld leveranciers of afnemers van de ondernemer bij wie het onderzoek plaatsvindt. Ook bij het instellen van een derdenonderzoek moet de inspecteur de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht nemen.

De verplichting informatie te verstrekken voor de belastingheffing van derden is niet van toepassing op de 'bekleider van een geestelijk ambt' (bijvoorbeeld pastoor, dominee, rabbi en imam), notarissen, advocaten, artsen en apothekers. Zij hebben namelijk uit hoofde van hun stand, ambt of beroep een geheimhoudingsplicht.

De belastingplichtige moet wel aan zijn informatieverplichting kunnen voldoen. Kan hij dat niet, en kan dat onvermogen niet aan hem worden toegerekend, dan is de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast niet aan de orde. Denk bijvoorbeeld aan de situatie dat de belastingplichtige dementerende is op het moment dat van hem informatie wordt verwacht.¹⁰

Ook speelt de naheffings/navorderingsbevoegdheid van de inspecteur een rol bij het bepalen of de informatie moet worden verstrekt. Gerechtshof Amsterdam oordeelde recent dat een informatiebeschikking niet in stand kon blijven omdat de inspecteur geen navorderingsbevoegdheid meer toekwam over een specifiek jaar.¹¹

Naast de genoemde begrenzingen beperken ook de algemene beginselen van behoorlijk bestuur de uitoefening van de controlebevoegdheden van de inspecteur.¹² De inspecteur dient bevoegdheden in redelijkheid uit te oefenen. Uit de rechtspraak blijkt dat de volgende beginselen van behoorlijk bestuur daarbij een rol spelen:

- het zorgvuldigheidsbeginsel;
- het evenredigheidsbeginsel en
- het fairplay beginsel.

Zo oordeelde bijvoorbeeld Gerechtshof 's-Hertogenbosch in 2019 dat het overleggen van alle eigendomsbewijzen van de door belanghebbende gehouden bezittingen wel valt binnen de reikwijdte van de informatieverplichting maar toch in strijd was met het evenredigheidsbeginsel omdat er geen verschil van mening bestond over de eigendomssituatie van deze bezittingen.¹³

CONCLUSIE

Het loont om kritisch te bekijken of de inspecteur zijn bevoegdheden om informatie te vragen op de juiste wijze toepast. Hoewel die bevoegdheden zeer ruim zijn opgezet, is de belastingplichtige niet per definitie verplicht alle gevraagde informatie te verstrekken. Hierbij spelen meerdere facetten een rol. Het verzochte dient van belang te zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige en deze moet daarover kunnen beschikken. Vragen staat de inspecteur bovendien niet vrij; het vragen moet de toets van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kunnen doorstaan.

Noten

¹ Hoge Raad 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3603.

² De Edelweissroute is een constructie die erop is gericht om erfbelasting over (buitenlands) zwart vermogen van de erflater te ontduiken.

³ Kamerstukken II 1991/92, 21287, nr. 9, p.7 en 8.

⁴ Rechtbank Noord-Nederland 23 april 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015:2046.

⁵ Hoge Raad 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3603.

⁶ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 25 mei 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1975.

⁷ Hoge Raad 25 januari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8475.

⁸ Hoge Raad 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1137.

⁹ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 22 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:2285.

¹⁰ Hoge Raad 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3273.

¹¹ Gerechtshof Amsterdam 13 april 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:1656.

¹² Hoge Raad 8 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8125.

¹³ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 12 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1439.

WANNEER MAG JE ZWIJGEN OP VRAGEN VAN DE BELASTINGDIENST?

Ilse Engwirda

Met medewerking van Vanessa Huygen van Dyck-Jagersma

Als de inspecteur van de belastingdienst vragen stelt, is een belastingplichtige op grond van de wet verplicht te antwoorden. Maar in het kader van strafvervolging hoeft een verdachte niet mee te werken aan de eigen veroordeling (het nemo-teneturbeginsel genoemd). Dat kan een spanningsveld opleveren. Waar houdt de plicht om als belastingplichtige te antwoorden of documenten te verstrekken op? Over de meewerkverplichting versus het recht op zwijgen, is veel gedebatteerd in de rechtszaal. Daarin zijn twee zaken van belang: wanneer is er sprake van een situatie waarin het zwijgrecht mag worden toegepast, en hoe ver reikt dat zwijgrecht dan? Houdt het zwijgrecht alleen in dat je niet hoeft te verklaren of ook dat je belastende documenten en ander ‘fysiek’ materiaal niet hoeft te verstrekken aan de inspecteur?

VANAF WANNEER HEB JE ZWIJGRECHT?

Vooropgesteld: deze kwestie komt pas aan de orde als er sprake is van een vraag van de belastingdienst en ook van een dreigende fiscale boete of strafrechtelijke

vervolging. Er moet dus een verdenking zijn gerezen waarvan de belastingplichtige op de hoogte is, oftewel een ‘criminal charge’. Dat doet zich voor als duidelijk is dat de belastingdienst niet alleen wil naheffen of navorderen maar ook van plan is een boete op te leggen. Of als de belastingplichtige wordt gehoord als verdachte in een strafrechtelijk onderzoek.

HET MENSENRECHTENHOF OVER ‘NEMO TENETUR’

Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (het EHRM) heeft veel uitspraken gedaan over de reikwijdte van het recht om niet te hoeven meewerken aan de eigen veroordeling. In de zaak Shannon¹ oordeelde het hof EHRM dat het niet verstrekken van informatie over bepaalde feiten aan belastingambtenaren geoorloofd is, in het geval dat er naar dezelfde feiten ook een straf- of boeterechtelijk onderzoek loopt. In de zaak Chambaz² ging het EHRM nog verder: de kans dat door dwang verkregen materiaal later gebruikt wordt voor strafrechtelijke doeleinden levert al strijd op met het nemo tenetur-beginsel. Evenzo in de zaak Marttinen³, omdat geen garantie bestond dat de informatie die Marttinen zou verstrekken later niet zou worden gebruikt voor strafvervolging.

Is er geen sprake van een (op handen zijnde) strafrechtelijke vervolging, dan moet de belastingplichtige gewoon de door de belastingdienst gevraagde informatie verstrekken. Ook als dat nadelig voor hem uitpakt. Wie dat niet doet loopt zelfs het risico daarvoor strafrechtelijk vervolgd te worden. Er is dus sprake van afgedwongen informatie. Maar wat nu als op grond van die afgedwongen informatie op een later tijdstip alsnog strafvervolging wordt ingesteld? In de zaak Saunders⁴ heeft het Hof beslist dat de afgedwongen verklaring in dat geval niet mag worden gebruikt.

WELK AFGEDWONGEN BEWIJS MAG (NIET) WORDEN GEBRUIKT?

Het EHRM heeft in de kwestie van meewerken versus zwijgen in 1996 de toon gezet door in de zaak van Funke⁵ te beslissen dat de verdachte zichzelf niet hoeft te belasten, omdat dit de kern inhoudt van het recht op een eerlijk proces zoals dat volgt uit artikel 6 van het EVRM. Het Hof spreekt daar van:

“the right to remain silent” en “the right not to incriminate oneself”.

De laatste formulering duidt erop dat het recht verder gaat dan mogen zwijgen. Het houdt ook in dat een verdachte voor hem belastende documenten, zogenoemd fysiek materiaal, niet hoeft te verstrekken. Er geldt echter een uitzondering voor materiaal dat 'onafhankelijk van de wil van de verdachte' bestaat. Maar wat is dat?

'WILSONAFHANKELIJK' MATERIAAL: DE EUROPESE VISIE

In de zaak Saunders besliste het Hof dat materiaal dat los van de wil of persoon van verdachte bestaat, wel moet worden verstrekt. De reden daarvoor was volgens het Hof dat het recht om jezelf niet te belasten *'primarily'* (in de eerste plaats) betrekking heeft op zwijgen.

Wil er sprake zijn van 'wilsonafhankelijk' materiaal dan moet aan twee voorwaarden zijn voldaan:

- 1 Het is zeker dat het gevraagde materiaal bestaat;
- 2 Medewerking van de verdachte is niet noodzakelijk om het materiaal in handen te krijgen.

De eerste voorwaarde, dat zeker is dat het gevraagde materiaal bestaat op het moment dat daar om wordt gevraagd, strekt ertoe de gevraagde verstrekking van materiaal te onderscheiden van het vragen van een verklaring. Het enkel moeten afgeven van een document waarvan het bestaan bekend is, brengt een 'verdachte' niet in een positie waarvan kan worden gezegd dat hij wordt gedwongen zichzelf te belasten ('incrimineren'). Dat is met name het geval als het gevraagde document ook elders te verkrijgen is. Als onzeker is of het gevraagde document bestaat, leidt de gevraagde verstrekking bijna onvermijdelijk tot een verklaring van de veronderstelde bezitter – in die zin dat hij daarmee bevestigt dat het onzekere document inderdaad bestaat en hij daarover kan beschikken. De gevraagde verstrekking is dan dus gelijk te stellen aan het vragen naar een verklaring. Dat mag in ieder geval niet. Bankafschriften kunnen meestal beschouwd worden als wilsonafhankelijk materiaal. Maar als niet zeker is dat de bankrekening, waarvan stukken worden opgevraagd, bestaat of niet zeker is dat de verdachte de rekeninghouder is, dan valt de toets of er sprake is van wilsonafhankelijk materiaal mogelijk anders uit.

Ook aan de tweede voorwaarde moet zijn voldaan. Die houdt in dat de verdachte niet actief moet hoeven meewerken aan het verkrijgen van materiaal. In de zaak Van Weerelt tegen Nederland⁶ definieert het EHRM als wilsonafhankelijk materiaal:

"information that could not be obtained from any other source than the applicant himself."

Al eerder had het EHRM uitgemaakt dat ook fysiek beschikbare stukken wilsonafhankelijk kunnen zijn. In de zaak J.B.⁷ werden (mede) met het oog op bestuurlijke beboeting door de fiscale autoriteiten stukken opgeëist die betrekking hadden op bepaalde investeringen. Dat die documenten bestonden, stond niet ter discussie. Toch nam het Hof ook daar dat aan het bewijsmateriaal niet onafhankelijk (positief geformuleerd: afhankelijk) van de verdachte bestond. De reden daarvoor moet volgens ons worden gezocht in de dwang die nodig was om de stukken uit handen van de verdachte in handen te krijgen: het was kennelijk nodig om de verdachte onder druk te zetten omdat de stukken *"could not be obtained from any other source than the applicant himself"*. Daarmee is bewijsmateriaal vergaard *"through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the 'person charged'"* (J.B.).

Hoewel drie advocaten-generaal in 2014 niet gevolgd zijn in hun conclusies, citeren wij met instemming uit de conclusie van Wattel:

"Kunnen of willen de autoriteiten niet zonder dergelijke dwang kennis nemen van bewijsmateriaal zoals met name bankafschriften (zie de EHRM-arresten J.B. en Chambaz: 'documents' betreffende 'ses comptes auprès de la banque S.'), dan is dat bewijsmateriaal wilsonafhankelijk in de zin van de EHRM-rechtspraak."

NEDERLANDSE RECHTSPRAAK BIEDT BEPERKTERE BESCHERMING DAN EHRM

De Hoge Raad in Nederland beoordeelt de vraag of er sprake is van wilsonafhankelijk materiaal een stuk beperkter, door zich louter te richten op de aard van het materiaal. Bestaat het materiaal al en is het – in theorie – ook te verkrijgen zonder medewerking van de verdachte, dan is het wilsonafhankelijk. Zelfs een dreiging tot gijzeling⁸ deed de rechter niet anders besluiten. Ook een verdachte dwingen tot het ontgrendelen van diens telefoon met een vingerafdruk⁹ om toegang tot

documenten te verkrijgen maakte niet dat die documenten wilsafhankelijk waren. De rechtspraak van het EHRM laat echter de mogelijkheid open dat bijvoorbeeld bankafschriften in bepaalde gevallen wel degelijk wilsafhankelijk kunnen zijn (met name als onzekerheid bestaat over het bestaan ervan en dwang nodig zou zijn om ze te verkrijgen). De Nederlandse rechtspraak laat die mogelijkheid niet open door de fixatie op de aard van het materiaal. Naar onze mening doet die benadering via het objectieve karakter van het opgevraagde document, geen recht aan het criterium dat een verdachte niet in een positie mag worden gebracht dat hij aan zijn eigen veroordeling meewerkt.

Wie wordt geconfronteerd met een informatieverzoek van de belastingdienst maar bang is dat het voldoen aan die verplichting strafrechtelijke consequenties heeft, doet er goed aan om advies in te winnen. Het kan lastig laveren zijn tussen de antwoordplicht en niet meewerken aan de eigen veroordeling. Zeker omdat de Nederlandse rechter geneigd kan zijn in dit spanningsveld de verdedigingsrechten beperkt te beoordelen. Wat ons betreft is het duidelijk: als er een dwangsom nodig is om informatie af te dwingen, dan is die informatie wilsafhankelijk en kan dus worden geweigerd als verstrekking daarvan (mede) zou kunnen leiden tot bestraffing of beboeting.

CONCLUSIE

Het spanningsveld tussen meewerken met verzoeken om informatie van de belastingdienst en het recht om niet mee te werken aan de eigen bestraffing, brengt de belastingplichtige soms in een lastig parket. Die moet een inschatting maken of hij zich succesvol kan beroepen op het nemo-teneturbeginsel en dus medewerking kan weigeren. Betreft het informatieverzoek materiaal dat de belastingdienst theoretisch ook van een ander dan de belastingplichtige zou kunnen krijgen, zoals bankstukken, dan is meewerken geboden. Is het materiaal alleen van de belastingplichtige zelf te verkrijgen, dan doet zich een situatie voor die ingewikkeld is door een discrepantie tussen de rechtspraak van het EHRM en die van onze Hoge Raad. Behoedzaam manoeuvreren is dan het devies en het inwinnen van deskundig advies verdient overweging.

Het kan lastig laveren zijn
tussen de antwoordplicht
en niet meewerken aan de
eigen veroordeling.

NOTEN

- ¹ EHRM 4 oktober 2005, nr. 6563/03 (Shannon v. UK).
- ² EHRM 5 april 2012, zaak 11663/04 (Chambaz).
- ³ EHRM 21 april 2009, zaak 19235/03 (Marttinen).
- ⁴ EHRM 17 december 1996, zaak 43/1994/490/572 (Saunders).
- ⁵ EHRM 25 februari 1993, zaak 82/1991/334/407 (Funke).
- ⁶ EHRM 16 juni 2015, zaak 784/14 (Van Weerelt tegen Nederland).
- ⁷ EHRM 3 mei 2001, zaak 31827/96 (J.B. vs. Zwitserland).
- ⁸ Hoge Raad 26 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:992.
- ⁹ Rechtbank Noord-Holland 28 februari 2019, ECLI:NL:RBNHO:2019:1568.

HET BOEKENONDERZOEK*Niels Kolste*

Een boekenonderzoek is een controle van je aangiften en administratie door de belastingdienst. Het kan gaan om een onderzoek over een bepaalde periode of om controle van onderdelen van de aangiften en administratie.

Naast het gewone boekenonderzoek kan de belastingdienst ook een zogenaamd derdenonderzoek houden. Dan wordt geen onderzoek gedaan naar gegevens die voor de belastingheffing van de persoon of vennootschap waar het onderzoek wordt gehouden van belang zijn maar voor de belastingheffing bij een ander.

RECHTEN EN PLICHTEN TIJDEN HET BOEKENONDERZOEK

In het kader van een boekenonderzoek is een ondernemer verplicht mee te werken aan de controle en moeten de gevraagde gegevens worden verstrekt aan de belastingdienst. Die gegevens moeten wel relevant kunnen zijn voor de heffing van belasting. Als dat niet het geval is dan hoeft de informatie niet verstrekt te worden. Mocht de belastingdienst daar anders over denken dan kan de inspecteur een informatiebeschikking afgeven.

In de regel wordt een boekenonderzoek aangekondigd per brief. Daarin wordt de reikwijdte van het onderzoek aangegeven. Vermeld wordt om welke belastingen het gaat - bijvoorbeeld loonbelasting, omzetbelasting en vennootschapsbelasting - en

de periode waarover het onderzoek zich uitstrekt. De inspecteur kan de reikwijdte van het onderzoek uitbreiden als hij van mening is dat daar aanleiding voor bestaat. Die aanleiding moet dan wel enigszins concreet zijn. Als de inspecteur tot verder snuffelen besluit alleen maar om iets te vinden, zal dat worden aangemerkt als een 'fishing expedition' en dat is niet toegestaan. Het uitbreiden van het onderzoek zonder concrete aanleiding kan ook, als disproportioneel handelen door de inspecteur, een schending van het evenredigheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur opleveren. Tijdens een boekenonderzoek is de inspecteur verplicht ook de overige beginselen van behoorlijk bestuur in acht te nemen. Zo kan de belastingplichtige op grond van het vertrouwensbeginsel ervan uitgaan dat hij de inspecteur kan houden aan uitlatingen die deze doet bij het onderzoek. Het beginsel van fair play verplicht de inspecteur niet vooringenomen te handelen. Ook op grond van laatstgenoemd beginsel moet de inspecteur informatie die aanleiding was om het boekenonderzoek te starten, aan de belastingplichtige openbaren.

PRAKTISCHE TIPS VOOR HET BOEKENONDERZOEK

Het is belangrijk om te na te gaan waar het onderzoek betrekking op heeft en welke informatie de inspecteur zoekt. Het is namelijk verstandig om die informatie zelf op te zoeken en bij de aanvang van het onderzoek klaar te hebben liggen. Zoeken leidt tot vinden en dit bespaart de inspecteur veel zoekwerk. Zelf de verlangde informatie verzamelen stelt je bovendien in de gelegenheid om materiaal af te zonderen waarin de inspecteur geïnteresseerd zal zijn maar dat niet aan hem ter beschikking hoeft te worden gesteld. Het gaat dan bijvoorbeeld om correspondentie met verschoningsgerechtigden zoals advocaten en notarissen. Ook belastingadvies hoeft op grond van de eerder aangehaalde beginselen van behoorlijk bestuur niet aan de inspecteur ter beschikking te worden gesteld.

Leg de zelf verzamelde informatie in een aparte kamer, dit kan op het bedrijf zijn maar ook bij de boekhouder als met de inspecteur is afgesproken dat het onderzoek bij je boekhouder plaats kan vinden. De inspecteur kan dan rustig werken en hij neemt op die manier niet per ongeluk kennis van informatie die niet ter inzage hoeft te worden gegeven.

Het is voor beide partijen fijn om de sfeer goed te houden tijdens het onderzoek. Het is bijvoorbeeld goed om te beginnen met een inleidend praatje en samen met de inspecteur een kopje koffie te drinken. Hiernaast is het handig als de inspecteur een vast contact heeft om vragen aan te stellen. Bij voorkeur beantwoordt deze persoon de vragen van de inspecteur. Dat voorkomt ruis op de lijn.

Mocht de inspecteur vragen hebben dan kunnen die het beste kort en bondig beantwoord worden. Als de gevraagde informatie niet direct beschikbaar is of het antwoord op een vraag niet onmiddellijk kan worden gegeven, zeg dat dan gewoon en spreek een termijn af om het gewenste alsnog te leveren. Ga in ieder geval niet gissen of liegen.

Heeft de inspecteur het onderzoek afgerond dan is het goed om met hem af te spreken hoe en wanneer hij zijn bevindingen terug zal koppelen. In de regel zal er eerst een conceptrapport worden opgesteld waarop gereageerd kan worden. Neem dit concept - samen met de adviseur - goed door en zet eventuele onjuistheden recht. Vervolgens zal er een definitief rapport komen. Naar aanleiding daarvan kunnen naheffings- en navorderingsaanslagen worden opgelegd. Ben je het daarmee niet eens dan kun je bezwaar maken en vervolgens in beroep gaan bij de rechter.

ALS HET ONDERZOEK MINDER GEZELLIG WORDT

De meeste boekenonderzoeken verlopen in goede harmonie en worden afgerond zonder of met beperkte correctievoorstellen. Het kan ook gebeuren dat een boekenonderzoek wordt ingesteld naar aanleiding van informatie over fraude of dat gedurende het onderzoek fraude aan het licht komt.

Wees alert op tekenen die wijzen op een fraudevermoeden bij de inspecteur. Zo'n fraudesignaal is bijvoorbeeld dat de inspecteur tijdens het boekenonderzoek veel belang hecht aan bepaalde transacties. Een ander signaal is dat er ook onderzoeken worden gedaan bij derden, bijvoorbeeld leveranciers. Tot slot is een indicator dat de inspecteur vraagt wie bepaalde posten in de aangifte of administratie heeft verwerkt en waarom dit zo is gedaan. Dergelijke vragen zien in de regel niet op de heffing en hoeven dan ook niet beantwoord te worden.

3

b

Als er dergelijke signalen en/of vragen zijn dan is het verstandig om contact op te nemen met je adviseur of een fiscaal advocaat om de verdere strategie te bespreken. De kans is namelijk groot dat in dergelijke gevallen aanslagen met (vergrijp-)boetes zullen volgen. Ook is het mogelijk dat al wordt gewerkt aan een strafrechtelijk onderzoek waarbij ook een bezoek van de FIOD kan volgen.

In de praktijk blijkt dat bij fraudevermoedens de op te leggen aanslagen vaak persoonlijk worden uitgereikt en vervolgens versneld worden ingevorderd. In de regel leidt dit ertoe dat beslagen worden gelegd en de bedrijfsactiviteiten stil komen te liggen.

Zoals gezegd zijn dit de uitzonderingen maar het is gezien de verstreckende gevolgen goed om hier alert op te blijven. Helaas kan ook goedwillende ondernemers iets dergelijks overkomen. Een gewaarschuwd ondernemer telt dan ook voor twee!

4

SLECHTE BOEKHOUDING? PAS OP JE TELLEN, EEN INFORMATIEBESCHIKKING DREIGT!

Jurgen Scheltema

Meestal heeft de belastingdienst niet meer nodig dan je belastingaangifte om vast te stellen hoeveel belasting je moet betalen. Maar het komt ook regelmatig voor dat de inspecteur een onderzoek van je boekhouding noodzakelijk vindt. Volgens de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) kan hij dan inzage in je administratie verlangen. In dit hoofdstuk komt aan de orde aan welke eisen jouw administratie moet voldoen, hoe lang je de administratie moet bewaren en wat de gevolgen zijn als je (deels) niet voldoet aan je administratieve verplichtingen of de belastingdienst geen inzage geeft in je administratie.

DE ADMINISTRATIEPLICHT EN BEWAARPLICHT

'Administratieplichtigen', vaak ondernemers, moeten een boekhouding hebben waarin ze de behaalde financiële resultaten en hun vermogenspositie vastleggen (de administratieplicht). Ze moeten tot die boekhouding behorende boeken (bijvoorbeeld het kasboek), bescheiden (bijvoorbeeld in- en verkoopfacturen) en andere gegevensdragers (bijvoorbeeld microfiche, USB-stick en harde schijf) op zodanige wijze bewaren (de bewaarplicht) dat een belastingambtenaar het geheel binnen redelijke tijd kan controleren. Ook als je administratie via de cloud gaat, dien

je ervoor te zorgen dat de belastingdienst zijn controletaak behoorlijk kan uitoefenen.

DE ADMINISTRATIEPLICHT

De wet schrijft niet in detail voor hoe de boekhouding moet worden gevoerd en welke methoden daarbij moeten worden gebruikt. Dat is opzet, want de wetgever beseft dat ondernemingen onderling sterk verschillen qua aard, omvang en complexiteit. Voor een multinational gelden vanzelfsprekend andere eisen dan voor de bakker om de hoek. Mits juist, volledig en controleerbaar wordt geadministreerd, is de individuele ondernemer vrij in het kiezen van de manier waarop hij aan die eisen administratief vormgeeft.¹ De boekhouding moet voorts regelmatig worden bijgehouden. Als een boekhouding ontbreekt, of heel gebrekkig is, is het dus niet mogelijk om achteraf aan de administratieplicht te voldoen door de boekhouding alsnog op te zetten.²

Het begrip 'administratie' moet zeer ruim worden uitgelegd. De boekhouding omvat niet alleen de financiële resultaten. Uit de administratie moet op elk moment kunnen worden afgeleid wat de rechten en verplichtingen zijn van de onderneming. Dat betekent dat ook de vermogenstoestand van de onderneming moet worden vastgelegd in de administratie.

Volgens de staatssecretaris van Financiën zijn de basisgegevens van een administratie het grootboek, de voorraadadministratie, de debiteurenadministratie, de crediteurenadministratie, de inkoop- en verkoopadministratie en de loonadministratie.³ Daarnaast moeten zogenaamde stamgegevens worden bewaard. Het gaat dan om gegevens die voor een bepaalde periode onveranderlijk vastliggen, zoals prijzen- en artikeltabellen, debiteuren- en crediteurengegevens. Ook de in een geautomatiseerd bestel- en kassasysteem ingevoerde detailgegevens over bestellingen en afrekeningen behoren tot de administratie, mits deze gegevens voor de heffing van belasting van belang zijn.⁴ Dat laatste is het geval als aan de hand van die gegevens de volledigheid van de omzetverantwoording kan worden vastgesteld. Maar als die volledigheid ook op een andere manier uit de administratie kan worden afgeleid, ontbreekt het heffingsbelang. Het is dus niet zo dat alle gegevens die verband houden met de onderneming moeten worden bewaard. Zoals gezegd, hangt het sterk af van de aard,

omvang en complexiteit van je onderneming welke gegevens relevant zijn en dus moeten worden geadministreerd.

Als in een onderneming bijna uitsluitend met contante betalingen wordt gewerkt, mag de belastingdienst eisen dat de kasadministratie zo is ingericht en wordt bijgehouden dat bij controle kan worden vastgesteld dat de ontvangsten volledig zijn geboekt. Als dat niet het geval is, wordt de administratie als onbetrouwbaar aangemerkt want de kasadministratie is in die onderneming de spil van de omzetverantwoording. Vanzelfsprekend geldt dit niet voor de ondernemer die bijna uitsluitend gebruik maakt van het girale betalingsverkeer. Een ander voorbeeld is de coffeeshouder. Hoewel de verkoop van cannabis wordt gedoogd, is de inkoop daarvan verboden. Inkoopfacturen zijn dan ook vrijwel nooit aanwezig. Volgens de Hoge Raad kan dan ook in redelijkheid van een coffeeshouder niet worden verwacht dat hij over inkoopfacturen beschikt.⁵ Om toch controle mogelijk te maken schrijft de staatssecretaris van Financiën voor dat de coffeeshouder zijn inkopen van cannabis in grammen en geld vastlegt in dagstaten.⁶

Naast de zuiver financiële gegevens behoren tot de administratie alle overige boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die voor de belastingheffing relevant kunnen zijn. Dat betekent dat alles dat je onderneming heeft ontvangen, verzonden of intern heeft vastgelegd onder de administratieplicht kan vallen. Je kunt hierbij denken aan zowel interne als externe e-mails, post, contracten, notulen, agenda's en zelfs kladaantekeningen. Voor al deze gegevens geldt dat je ze moet bewaren als ze van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. Mocht je niet meer beschikken over dergelijke gegevens, maar het heffingsbelang waarvoor zij dienstig zouden zijn – bijvoorbeeld de volledigheid van de omzetverantwoording –, kan afdoende met andere tot de administratie behorende gegevens worden gediend, dan leidt dat niet tot een schending van de bewaarplicht.⁷

De belastingdienst heeft zijn standpunten ten aanzien van de bewaarplicht verduidelijkt via een 'Q&A'. Uit de door de dienst gegeven antwoorden blijkt dat de 'informatiehonger' aan die kant onverminderd groot is. De belastingdienst stelt zich op het standpunt dat je digitale agenda, e-mail, whatsapp, sms en zelfs je Facebook Messenger onder de administratieplicht kan vallen en dus bewaard moeten blijven. Dat mag de dienst vinden, maar het ligt genuanceerder. Allereerst: de belastingdienst

mag niet alles van je opvragen. De gevraagde gegevens moeten relevant kunnen zijn voor de belastingheffing. Maar de dienst moet ook rekening houden met je privacy. Als een controleambtenaar je bijvoorbeeld verzoekt om inzage te verschaffen in de gesprekken op je privételefoon hoef je daar geen gehoor aan te geven.

BEWAARPLICHT

De hele administratie (dus niet alleen de zuiver financiële gegevens) moet je in beginsel zeven jaar bewaren 'voorzover bij of krachtens de belastingwet niet anders is bepaald'.⁸ Een voorbeeld van een wettelijke, afwijkende bewaartermijn is artikel 34a Wet Omzetbelasting 1968. Hierin wordt de bewaarplicht voor gegevensdragers met betrekking tot onroerende zaken op negen jaar gesteld. In de wet is niet bepaald wanneer de bewaartermijn aanvangt. Aangenomen wordt dat dit is bij het einde van het boekjaar waar de gegevens betrekking op hebben.⁹

CONTROLE BINNEN REDELIJKE TERMIJN

Belangrijk is ook dat je verplicht bent om je administratie zo op te zetten en te bewaren dat controle door de belastingdienst binnen redelijke termijn mogelijk is. Als je de controleambtenaar enkele vuilniszakken met stukken en usb-sticks overhandigt, stel je de dienst daartoe niet in staat. Wat een redelijke termijn voor controle is, hangt nauw samen met de aard en de omvang van de te controleren activiteiten en met het al dan niet gebruikmaken van geautomatiseerde administratietechnieken. De AWR bepaalt ook dat je de benodigde medewerking moet verlenen om de controleambtenaar inzicht te geven in je administratieve systeem. Je kunt aan het verlenen van je medewerking geen voorwaarden verbinden, je bent ertoe verplicht. Dat kan inhouden dat je de controleambtenaar 'wegwijs maakt' in jouw systematiek van administreren, met name als je dat in geautomatiseerde vorm doet. Het komt nogal eens voor dat ondernemers werken met oude software die de dienst niet (meer) kan uitlezen. Dan kan in het kader van het verplichte meewerken van je worden verlangd een en ander leesbaar te maken, bijvoorbeeld door alles uit te printen. Wat niet van je kan worden verlangd, is de data te converteren naar een, door jou aan te schaffen, voor de dienst leesbaar softwarepakket.

DE INFORMATIEBESCHIKKING

Als je volgens de belastingdienst niet voldoet aan de bovenstaande verplichtingen, kan een informatiebeschikking worden opgelegd.¹⁰ De tekortkomingen in de administratie moeten dan wel zo ernstig zijn dat de belastingschuld daardoor niet voldoende juist kan worden vastgesteld.¹¹

In de informatiebeschikking herhaalt de belastingdienst wat hij van je verlangt en op basis waarvan hij meent dat je jouw verplichtingen, in dit geval de administratieplicht, niet of onvoldoende bent nagekomen. Als je het daarmee oneens bent, kun je tegen de beschikking bezwaar maken en, na een voor jou negatieve uitspraak op bezwaar, in beroep gaan.

Mochten de betreffende bezwaarbehandelaar en vervolgens de belastingrechter tot het oordeel komen dat de informatiebeschikking terecht is opgelegd, dan komt de informatiebeschikking onherroepelijk vast te staan. Na een onherroepelijk vastgestelde informatiebeschikking ben je verplicht om de gevraagde informatie aan de inspecteur te verstrekken. Doe je dit niet dan kan 'omkering en verzwaring van de bewijslast' het gevolg zijn. Dat betekent in praktische zin dat de inspecteur 'in redelijkheid' mag schatten wat je inkomen over het desbetreffende jaar is geweest. Het is dan vervolgens aan jou om te bewijzen dat het daadwerkelijk genoten inkomen lager was. Maak in dat geval je borst maar nat, want dat is geen gemakkelijke opgave.

Soms mag de inspecteur de 'omkering en verzwaring van de bewijslast' niet toepassen ook al is de informatiebeschikking in stand gebleven. Dit is het geval als deze 'zware sanctie' in strijd zou komen met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, wat zich onder meer voordoet als (de gevolgen van) die omkering en verzwaring in geen redelijke verhouding zouden staan tot het belastingbedrag waar het om gaat ('het heffingsbelang'). Zo'n beroep op 'disproportionaliteit' wordt echter niet snel gehonoreerd.

Overigens is het ook mogelijk dat gebreken in je administratie leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast zonder dat de belastingdienst eerst een informatiebeschikking heeft genomen.¹² Dat kan als de dienst met succes stelt dat je de vereiste

aangifte niet hebt gedaan. In dit verband is daarvoor nodig dat je administratie zoveel gebreken en tekortkomingen vertoont dat die niet kan dienen als grondslag voor de omzet- en winstberekening. In de praktijk zegt men dan dat de boekhouding wordt verworpen


CONCLUSIE

Mocht je administratie door de belastingdienst onder vuur worden genomen dan is het raadzaam om kritisch te bekijken of de inspecteur zijn controlebevoegdheden juist heeft toegepast. Hoewel die bevoegdheden ruim zijn geformuleerd en aan de administratie veel eisen worden gesteld, is niet elk verzoek van de belastingdienst rechtmatig. In de praktijk blijkt namelijk dat de belastingdienst soms te hoge eisen aan de administratie stelt en om disproportioneel veel gegevens vraagt. Maar je moet wel voorzichtig zijn want het botweg weigeren om gevraagde gegevens te verstrekken, kan leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast. In dat geval zal de inspecteur 'in redelijkheid' schatten wat je inkomen over het desbetreffende jaar is geweest. Die schatting zal, naar de ervaring leert, eerder aan de hoge dan aan de lage kant zijn. Het is dan vervolgens aan jou om te bewijzen dat het daadwerkelijk genoten inkomen lager was. En dat bewijs is ook nog eens verzaamd; aannemelijk maken is niet voldoende.

Bij een aangekondigde controle van je administratie verdient het dus aanbeveling om je te voorzien van deskundige bijstand. Je kunt dan tijdig signaleren dat de belastingdienst te veel van jou en je administratie verwacht. Uiteraard kun je daarvoor contact opnemen met één van onze fiscaal advocaten.

NOTEN

- ¹ Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 3.
- ² HR 4 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:822 r.o. 3.4.
- ³ Besluit Fiscaal Bestuursrecht, par. 20.
- ⁴ HR 25 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:987.
- ⁵ HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8780 r.o. 3.1.
- ⁶ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 3 juli 2008, nr. DGB08-3324, V-N 2008/35.8.



Met het afgeven van een paar vuilniszakken met stukken en usb-sticks voldoe je niet aan de eis dat je administratie binnen een redelijke termijn gecontroleerd moet kunnen worden.

- ⁷ HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1740 r.o. 2.3.2.
⁸ Artikel 52 lid 7 AWR.
⁹ Prof. dr. M.W.C. Feteris, *'Formeel belastingrecht'*, Deventer: Wolters Kluwer 2007, p. 250.
¹⁰ Artikel 52a AWR.
¹¹ HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1740 r.o. 2.3.2.
¹² HR 9 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1086.

OMKERING EN VERZWARING VAN DE FISCALE BEWIJSLAST. DE GEVOLGEN VOOR DE POSITIE VAN BELASTINGPLICHTIGE. ALLE HOOP IS NIET VERLOREN!

Nick van den Hoek

Wie verzoeken om informatie van de inspecteur niet (voldoende) beantwoordt, bewust een te lage aangifte indient of helemaal geen aangifte indient kan te maken krijgen met omkering en verzwaring van de bewijslast in fiscale procedures. Wat 'omkering' precies inhoudt en wat te doen als de bewijslast inderdaad omkeert en verzwaart komt in dit hoofdstuk aan de orde.

DE NORMALE BEWIJSLASTVERDELING

De belastingrechter beoordeelt zaken in de regel op basis van aannemelijkheid. Hij staat voor de vraag wiens versie van de waarheid aannemelijker is: die van de inspecteur of die van de belastingplichtige. Bij die keuze speelt de bewijslast of bewijslastverdeling een grote rol. Met die termen wordt bedoeld wie in een fiscale procedure de taak heeft om aannemelijk te maken dat de feiten waar het ingenomen standpunt op is gebaseerd daadwerkelijk hebben plaatsgevonden.

Als hoofdregel geldt dat de inspecteur de feiten aannemelijk moet maken die ertoe leiden dat de belastingplichtige meer belasting moet betalen dan hij heeft aangegeven. Anderzijds moet de belastingplichtige, bij betwisting door de inspecteur, de feiten aannemelijk maken die ertoe leiden dat hij recht heeft op een belastingvermindering.

bijvoorbeeld in de vorm van een aftrekpost. Een andere hoofdregel luidt 'wie stelt bewijst'. Als de belastingplichtige bijvoorbeeld stelt dat hij een lening heeft ontvangen (geen inkomen), dan zal hij dat aannemelijk moeten maken, bijvoorbeeld door de daarvoor opgestelde overeenkomst van lening te verstrekken of door te laten zien dat hij bedragen heeft afgelost. Als hem dat niet lukt, dan wordt zijn standpunt meestal verworpen. Het hebben van de bewijslast brengt dus een risico met zich mee.

DE OMGEKEERDE EN VERZWAARDE BEWIJSLAST

In bepaalde (hierna te bespreken) gevallen verschuift de bewijslast van de inspecteur naar de belastingplichtige (omkering van de bewijslast). Het gaat dus om gevallen waarin de bewijslast aanvankelijk op de inspecteur rustte, maar er aanleiding is om de bewijslast om te draaien en bij de belastingplichtige te leggen. In die gevallen mag de inspecteur een schatting geven van (bijvoorbeeld) het daadwerkelijk genoten inkomen. Op de belastingplichtige rust dan de taak (bewijslast) om te bewijzen hoe hoog het inkomen werkelijk was. En die taak is dan ook nog zwaarder, want de belastingplichtige kan dan niet volstaan met het aannemelijk maken van 'zijn feiten', maar hij moet die 'overtuigend aantonen'. Je dient dan dus niet te bewijzen dat de schatting van het inkomen door de inspecteur te hoog is, maar wat het juiste bedrag aan inkomen is. Deze zware bewijslast is in artikel 27e AWR geregeld. Daarin staat dat als sprake is van omkering van de bewijslast, de rechter de aanslag alleen mag verminderen als is gebleken 'dat en in hoeverre' de aanslag te hoog is. Omdat de bewijslast niet alleen omkeert, maar ook verzwart (het bewijscriterium verandert van aannemelijk maken naar overtuigend aantonen), spreken we van omkering én verzwaring van de bewijslast. Soms spreken we kortweg van 'omkering' of omkering van de bewijslast, maar het gaat dus steeds om zowel omkering als verzwaring van de bewijslast (die gaan hand in hand).

'OMKERING' IN DRIE GEVALLEN

Omkering van de bewijslast is in drie situaties aan de orde:

- 1 Na een onherroepelijke informatiebeschikking. In een informatiebeschikking stelt de inspecteur vast dat je naar zijn mening niet hebt voldaan aan je verplichting op zijn verzoek fiscaal relevante informatie aan hem te verstrekken. Dat gaat meestal om vragenbrieven die volgens de inspecteur onvoldoende zijn beantwoord, waarna dus een informatiebeschikking volgt. Je kunt tegen die beschikking bezwaar en beroep instellen,

maar als de rechter het met de inspecteur eens is dat je je fiscale informatieplicht hebt verzaakt en je verstrekt de informatie niet alsnog, dan is de bewijslast in beginsel omgekeerd en verzwart in de eventuele opvolgende procedure over de (geschatte) aanslag.

- 2 Je hebt niet de vereiste aangifte gedaan (I). Als de inspecteur op basis van de normale bewijsregels aannemelijk maakt dat je zowel in absolute als in relatieve zin een aanzienlijk te lage aangifte heeft gedaan en je daarvan bewust was, dan keert de bewijslast om. Uit een analyse uit 2019 blijkt dat als de aangifte voor wat betreft de verschuldigde belasting tussen de 5,54% en 19% te laag was, sprake is van een relatief aanzienlijk te lage aangifte. De absolute grens zou tussen de € 715,68 en € 2.047,91 liggen.
- 3 Je hebt niet de vereiste aangifte gedaan (II). Als de inspecteur je uitnodigt, herinnert en aanmaant om aangifte te doen en je doet dat niet, dan keert de bewijslast ook om.

Omkering en de verzwaring van de bewijslast wordt ook wel een bewijssanctie (straf) genoemd, omdat de bewijslast en het daaraan gekoppelde risico verschuift. De theoretische rechtvaardiging om de bewijslast om te keren is dat de inspecteur niet over voldoende of betrouwbare gegevens beschikt om de juiste aanslag op te kunnen leggen. 'Omkering' legt de bewijsbal dus bij de belastingplichtige, met het risico dat hij de procedure verliest als hij daar niet aan voldoet.

'OMKERING' OOK VOOR DE BOETE

Naast belastingaanslagen kan de inspecteur boetes opleggen. Hij kan dat doen als hij aannemelijk maakt dat je opzet of grove schuld had op het te weinig betalen van belasting. De bewijslast dat je die opzet of grove schuld had, ligt in alle gevallen bij de inspecteur. Dat geldt echter niet voor de grondslag waarop de hoogte van de boete wordt gebaseerd, de belastingaanslag. De boete bedraagt gewoonlijk namelijk een percentage van de aanslag, voor zover dat bedrag als gevolg van de opzet of de grove schuld van de belastingplichtige niet zou zijn geheven.

De Hoge Raad heeft in een arrest uit 2008¹ bepaald dat ook voor de boete moet worden aangenomen dat de met behulp van de omkering en verzwaring van de bewijslast vastgestelde (geschatte) aanslag het juiste belastingbedrag vertegenwoordigt. De inspecteur mag de boete daarom op het geschatte belastingbedrag baseren. De inspecteur moet bij het bepalen van de hoogte van de boete wel rekening houden met de omstandigheid dat de aanslag geschat en daarom waarschijnlijk te hoog is. In de praktijk geeft hij in geval van 'omkering' een korting op de boete van tussen de 5 en 20%. Dit percentage lijkt redelijk standaard te worden gehanteerd, maar zou een afspiegeling moeten zijn van de mate van onzekerheid dat de aanslag juist is. Bij meer twijfel, meer matiging dus.

SCHATTING MOET REDELIJK ZIJN

Het blijkt in de praktijk vaak lastig voor de belastingplichtige om overtuigend aan te tonen dat en in hoeverre de geschatte aanslag van de inspecteur te hoog is. Toch is niet alle hoop verloren. De schatting van de inspecteur mag namelijk niet willekeurig (uit de lucht gegrepen) zijn. Het moet gaan om een redelijke schatting, op basis van de gegevens in het dossier.

De inspecteur moet dus concreet aangeven waar hij zijn schatting op baseert. Dat vergt een proactieve houding van de belastingplichtige: bevraag de inspecteur op het punt van de redelijkheid van de schatting en verzoek hem zijn antwoorden te specificeren of (bijvoorbeeld met branchegegevens) te onderbouwen. Hoe meer handvatten de inspecteur aandraagt om de redelijkheid van zijn schatting te onderbouwen, hoe beter de belastingplichtige zijn pijlen kan richten op de redelijkheid van de schatting.

Een praktijkvoorbeeld kan worden ontleend aan een uitspraak van rechtbank Noord-Holland uit 2016². In die zaak was sprake van 'omkering' omdat de aangifte niet tijdig was ingediend. De belanghebbende was grotendeels vrijgesproken van betrokkenheid van drugshandel, maar de inspecteur legde desondanks (op basis van het strafdossier) hoge aanslagen op. De rechtbank ging daar ondanks de omkering van de bewijslast niet in mee en oordeelde als volgt:

“De rechtbank is van oordeel dat hetgeen verweerder naar voren heeft gebracht, tegenover de uitgebreide weerspreking door eiser, onvoldoende concreet en te vaag is om daaraan het oordeel te verbinden dat sprake is van een redelijke schatting. Verweerder heeft

volstaan met verwijzing naar de strafprocedures en daarbij overgelegde stukken. De door verweerder overgelegde stukken (die ook in de strafprocedures een rol hebben gespeeld) zijn niet toereikend, mede gelet op het feit dat eiser in hoger beroep is vrijgesproken (...).”

In een complexere zaak³ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de inspecteur onbekende banksaldi niet zomaar mag schatten door het gemiddelde saldo van andere rekeninghouders met een factor 1,5 te vermenigvuldigen. Door de verdediging in die zaak waren gaten geschoten in de analyse van de inspecteur dat iemand die weigert informatie te verstrekken over zijn verzwegen bankrekening 50% meer vermogen moet hebben dan iemand die alsnog openheid van zaken geeft.

Dat de schatting van de inspecteur redelijk én onderbouwd moet zijn maakt dus dat er goede mogelijkheden zijn om je te verweren tegen een geschatte te hoge aanslag.

CONCLUSIE

Omkering van de bewijslast betekent dat de taak om de feiten in een fiscale procedure aannemelijk te maken omdraait, van de inspecteur naar de belastingplichtige. De verzwaring van de bewijslast, die daarmee gepaard gaat, betekent dat het bewijscriterium 'aannemelijk maken' verandert in 'overtuigend aantonen'. Als de bewijslast omkeert mag de inspecteur een geschatte aanslag opleggen en is de belastingplichtige aan zet om overtuigend aan te tonen wat het juiste bedrag van de aanslag is. Als hem dat niet lukt, blijft de schatting van de inspecteur in stand en mag bovendien een eventuele boete ook op dat geschatte bedrag worden gebaseerd. Daarbij geldt wel dat de schatting van de inspecteur redelijk moet zijn en niet willekeurig (uit de lucht gegrepen). Dit maakt dat de inspecteur moet onderbouwen op welke uitgangspunten zijn schatting is gebaseerd. Dat geeft de belastingplichtige aanknopingspunten om de redelijkheid van de schatting aan te vechten en zodoende een lagere aanslag en boete te bewerkstelligen.

NOTEN

¹ Hoge Raad 18 januari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC1962.

² Rechtbank Noord-Holland 16 november 2016, ECLI:NL:RBNHO:2016:10315.

³ Hoge Raad 15 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN6324.

DE GRENS TUSSEN FISCALE BOETES EN STRAFVERVOLGING

Wiebe de Vries

Zodra een redelijk vermoeden bestaat dat een fiscale overtreding heeft plaatsgevonden, moet de fiscus bepalen hoe hij daartegen optreedt. Is nader (opsporings-)onderzoek noodzakelijk om tot afdoening over te gaan? Wat is de omvang van de overtreding, wat is het benadelingsbedrag? Is er opzet in het spel? Al deze zaken zijn van belang voor de keuze tussen een bestuurlijke afdoening en een strafrechtelijke afdoening.

Houd je je niet aan de fiscale regels, dan heeft de belastingdienst grofweg twee mogelijkheden om dat aan te pakken. Allereerst kan de fiscus besluiten om zelfstandig een verzuim- of vergrijpboete op te leggen (bestuurlijke afdoening). Ten tweede kan de belastingdienst de zaak overdragen aan het Openbaar Ministerie (OM), die de zaak dan verder kan vervolgen (strafrechtelijke afdoening). Wanneer komt een fiscale overtreding in aanmerking om strafrechtelijk te worden vervolgd?

OPLEGGEN BOETE DOOR DE BELASTINGDIENST

De belastingdienst zal elke overtreding van de fiscale regels apart moeten beoordelen. Als sprake is van een lichte overtreding voor bepaalde belastingsoorten, kan de belastingdienst zelf een verzuimboete opleggen. Dit geldt bijvoorbeeld als je niet verzoekt om toezending van een aangifte of de aangifte niet op tijd inlevert.

Als een aanslag te laag is vastgesteld of te weinig belasting is geheven, terwijl dit te wijten is aan grove schuld of opzet van de belastingplichtige, kan de belastingdienst overgaan tot het opleggen van een vergrijpboete. Een vergrijpboete kan, afhankelijk van de mate van verwijtbaarheid, oplopen tot honderd procent van het na te vorderen of na te heffen bedrag. Om het zogenoemde 'zwartsparen' te ontmoedigen, kan de fiscus zelfs boetes opleggen tot driehonderd procent van de belasting die je opzettelijk hebt verzwegen.

STRAFRECHTELIJKE VERVOLGING

Gaat het om zwaardere gevallen, dan kan de fiscus de zaak voordragen aan het OM. Grofweg geldt dit voor de gevallen waarin sprake is van opzettelijk handelen en de samenleving voor een relatief hoog bedrag is benadeeld of had kunnen worden. Een overtreding kan daarnaast voor een strafrechtelijke afdoening in aanmerking komen als behalve de overtreding van de fiscale regelgeving er aanvullende omstandigheden zijn waardoor een zaak meer gewicht krijgt. Het doel is evenwel om tot een zo effectieve en efficiënt mogelijke handhaving te komen.

AFDOENINGSBELEID FISCALE MISDRIJVEN

Om een goede afweging te maken tussen een bestuurlijke boete of strafrechtelijke afdoening, is beleid opgesteld. Het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD) is opgesteld om een goede afweging te maken tussen een bestuurlijke boete of strafrechtelijke afdoening.

NADEELBEDRAG

Het beleid komt er in het kort op neer dat als er sprake is van een nadeelbedrag van € 100.000 of meer en het vermoeden bestaat dat opzet in het spel is, de fiscus de zaak aanmeldt voor strafrechtelijke afhandeling. Het nadeelbedrag voor de fiscus kan ook bestaan uit een te hoog aangegeven verlies. Het is verder niet noodzakelijk dat het nadeel ook daadwerkelijk is geleden. Is het nadeel minder dan € 100.000, dan leidt dat tot een bestuursrechtelijke afdoening door de belastingdienst. Hierop bestaat een uitzondering als er een of meerdere aanvullende wegingscriteria aanwezig zijn.

WEGINGSCRITEIA

Als geen sprake is van een nadeelbedrag van minimaal € 100.000 maar bij het fiscale delict wel één of meer wegingscriteria van toepassing zijn, dan zal de fiscus op basis van het beleid de zaak moeten voorleggen aan het OM voor strafrechtelijke afdoening. Veelvoorkomende wegingscriteria zijn:

IMPACT OP DE MAATSCHAPPIJ

Heeft een zaak een grote impact op de samenleving, dan kan een strafrechtelijke afdoening de voorkeur hebben. Je kunt daarbij bijvoorbeeld denken aan zaken die een gevaar zijn voor de volksgezondheid of veiligheid of die de integriteit van het financiële verkeer aantasten. Het kan bij dit criterium ook gaan om zaken waarin onschuldige of naïeve burgers worden geschaad. Dit is bijvoorbeeld het geval bij piramidespelen of bij uitbuiting van werknemers. In deze situaties behaalt een verdachte concurrentievoordeel ten opzichte van fiscaal wel integere personen of heeft de fraude een olievlekwerking binnen een branche waardoor strafrechtelijke handhaving meer voor de hand ligt.

VOORBEELDFUNCTIE

Als een verdachte regionaal of landelijk een maatschappelijk aansprekende of bekende persoon is, kan dit reden zijn om een zaak strafrechtelijk af te doen. Het kan hierbij ook gaan om bijvoorbeeld burgemeesters, wethouders of politieke vertegenwoordigers (openbare ambt). Tot deze groep behoren ook personen die beroepsmatig invloed hebben op het handelen van derden of op de financiële integriteit van geldstromen zoals onder andere advocaten, adviseurs, accountants en notarissen.

RECIDIVE

Recidive is ook een aspect waardoor een zaak eerder voor strafrechtelijke afdoening in aanmerking komt. Er is sprake van recidive als iemand in de afgelopen vijf jaar is veroordeeld voor een financieel (niet per se aan de belastingdienst gerelateerd) delict, dan wel aan hem een boete of strafbeschikking is opgelegd of met hem een transactie is overeengekomen.

De termijn van dit wegingscriterium vangt uitdrukkelijk niet aan op het pleegmoment. Het gaat om de tijd tussen de onherroepelijke sanctie en de vermoedelijke datum van het plegen van het nieuwe strafbare feit.

VERHAAL ONMOGELIJK

Als de fiscus voorziet dat een opgelegde boete oninbaar is, kan dit reden zijn om tot strafrechtelijke afdoening over te gaan. In het strafrecht is het namelijk ook mogelijk om naast het opleggen van een boete alternatieve straffen op te leggen zoals een taakstraf of detentie.

COMBINATIE VAN DELICTEN

Ook eventuele andere delicten wegen mee bij de keuze om een zaak al dan niet strafrechtelijk af te handelen. Het gaat hierbij volgens het beleid om gedragingen die in enig verband kunnen staan met strafbare gedragingen op het terrein van de fiscaliteit, douane of toeslagen. Denk hierbij aan misdrijven zoals omkoping (steekpenningen), faillissementsfraude, verduistering, handel in drugs, etc. Voor valsheid in geschrifte geldt een uitzondering. Als de belastingdienst ten behoeve van een valse aangifte een valse factuur krijgt overgelegd, is dat geen 'ander delict'. Het voegen van valse facturen in een bedrijfsadministratie is dat echter weer wel.

WAARHEIDSVINDING

Soms levert een boekenonderzoek een verdenking op die nog onvoldoende grond oplevert voor een bestuurlijke afdoening. Het kan dan nodig zijn om de verdenking nader te onderzoeken door middel van bevoegdheden en dwangmiddelen die in het strafrecht voorhanden zijn. Ook dit is een reden om te kiezen voor een strafrechtelijke afdoening.

KRITIEK OP HET PROTOCOL AAFD

De afgelopen jaren zijn er steeds meer open normen opgenomen in het beleid. Het is daardoor lastig om te voorspellen of de belastingdienst een zaak bestuursrechtelijk of strafrechtelijk gaat afdoen. Daarnaast is het daardoor bijna onmogelijk om de keuze van de fiscus te toetsen en met succes aan te vechten. Zo is elk delict wel te plaatsen onder een van de vele wegingscriteria. Daarbij is ook in het beleid opgenomen dat 'bijzondere omstandigheden' reden kunnen zijn om af te wijken van het beleid.

CONSEQUENTIES KEUZE BESTUURSRECHTELIJKE AFDOENING OF HET STRAFRECHT

Dit schuurt omdat de keuze tussen een bestuursrechtelijke afdoening of het strafrecht verregaande consequenties kan hebben. De meest in het oog springende consequentie is natuurlijk dat bij een strafrechtelijke vervolging gevangenisstraf boven het hoofd hangt. Dit terwijl in het bestuursrecht het handhavingsarsenaal is beperkt tot boeteoplegging.

MOTIVERING KEUZE: 'INTERNE INFORMATIE'

Vooraf in strafrechtelijke procedures kan het daarom van belang zijn om de keuze om niet voor bestuursrechtelijke afdoening te kiezen gemotiveerd te krijgen. Blijkt de keuze namelijk onjuist te zijn, dan is het OM niet-ontvankelijk. Van het OM kan dan ook worden verlangd om de keuze toe te lichten. De onderliggende stukken op basis waarvan de keuze is gemaakt, worden in de regel echter niet verstrekt. Het zou namelijk gaan om interne informatie. Dit terwijl deze stukken bij uitstek duidelijk kunnen maken wat nou de aanleiding is voor de verdenking, wanneer de verdenking is opgekomen en of er - dus - tijdig is gewezen op het zwijgrecht. Wel kunnen de beginselen van een behoorlijke procesorde vereisen dat het OM uitlegt wat tot de keuze voor het strafrecht heeft geleid.

CONCLUSIE

Als een redelijk vermoeden bestaat dat een fiscale overtreding heeft plaatsgevonden moet de fiscus de keuze maken tussen bestuurlijke en strafrechtelijke afdoening. Daartoe is een protocol opgesteld dat in ieder geval bij een nadeelbedrag van meer dan € 100.000 en opzet tot strafrechtelijke afdoening leidt. Er zijn echter open normen in het beleid die ook bij een lager nadeelbedrag ruimte bieden voor strafrechtelijke afdoening, met gevangenisstraf als mogelijke consequentie. Het kan zinvol zijn om te vragen naar de motivering van deze keuze.

DE FIOD VALT BINNEN. WAT NU? TWAALF TIPS

*Ilse Engwirda en
Wiebe de Vries*

Als de FIOD onverwacht op de stoep of bij de receptie staat is dat meestal een onaangename verrassing. Ongeacht of het slechts gaat om informatievergaring over één van je klanten of dat dit – mede – gaat over werkzaamheden van je kantoor. Een bezoek van de FIOD kan vooral ook behoorlijk intimiderend overkomen. De medewerkers van de FIOD maken daarbij nog wel eens gebruik van de daardoor ontstane verwarring. Meewerken is goed, en in sommige opzichten zelfs verplicht. Onnodig informatie verstrekken is niet verstandig en soms zelfs niet geoorloofd. Doe je voordeel met onderstaande tips en houd zelf de regie in handen. Zo voorkom je dat de FIOD haar bevoegdheden ruimer gebruikt dan bedoeld.

FASE 1 START VAN HET BEZOEK

TIP 1

Begeleid de opsporingsambtenaren naar een lege spreekkamer (waar geen administratie ligt) en neem contact op met degene waarvoor de FIOD komt en de directie. FIOD-ambtenaren hebben toegang tot elke plaats 'voor zover dat redelijkerwijs voor vervulling van hun taak nodig is'. Besef dat de FIOD-ambtenaren daarom 'zoekend mogen rondkijken' en zaken in beslag mogen nemen. Door de FIOD-ambtenaren zo

snel mogelijk naar een lege spreekkamer te begeleiden en hen daar de gevraagde informatie te verstrekken krijgt de FIOD geen aanleiding om gebruik te maken van de bevoegdheid om rond te lopen en te grasduinen.

Vaak zal de ontvangst van FIOD-ambtenaren bij de receptie of bij het secretariaat plaatsvinden. Zorg dat zij precies weten wat er wordt verwacht als de FIOD zich aandient. Het is aan te bevelen om een bij iedereen bekend (en voor iedereen vindbaar) draaiboek of protocol klaar te leggen bij de receptie.

FASE 2 IN DE SPREEKKAMER

TIP 2

Beantwoord (nog) geen vragen

De druk en verleiding om vragen te beantwoorden is groot. Hoewel dit wellicht indruist tegen de menselijke impuls om mee te werken met de autoriteiten, is het advies om pas informatie te verstrekken als duidelijk is waar de FIOD voor komt. 'Off-the-record' iets verklaren bestaat niet. Alles wat je zegt, hoe terloops ook, kan worden gebruikt, ook als het om een kort praatje of een 'paar vraagjes' gaat.

TIP 3

Doe het samen en leg alles vast

De FIOD begeleiden tijdens een bezoek doe je bij voorkeur niet alleen. Een aanwezige collega kan zorgen dat je je minder snel overrompeld voelt. Bepaal samen waarvoor de FIOD langskomt, welke grondslag wordt aangedragen voor de verzoeken om informatie te verstrekken en of je hieraan moet voldoen (zie de hierop volgende tips). Leg elke handeling en verklaring samen vast tijdens het bezoek zodat daar later geen discussie over kan ontstaan. Leg in elk geval vast wat wordt afgegeven aan de FIOD en waarom hiertoe is/moest worden overgegaan.

Weet je al wie bij jou op kantoor de personen zijn die je hierbij het beste kunnen begeleiden?

TIP 4

Vraag om legitimatie

Begin het gesprek met het controleren van de legitimatie (zijn het inderdaad opsporingsambtenaren?) en kijk ook of de legitimatiebewijzen nog geldig zijn. Zonder geldige legitimatie kun je het bezoek zonder discussie onverrichterzake de deur wijzen.

TIP 5

Bepaal het doel van het bezoek en je positie

Wat is het doel van het bezoek: over welke persoon, klant of dossier gaat het? Over welke periode? Wil de FIOD stukken hebben en/of mensen horen? Als sprake is van het verzoek om een verklaring af te leggen: is dit als een getuige of als een verdachte? Vraag ook door naar de verdenking: gaat het om een fiscaal misdrijf? Betreft het (ook) verdenkingen voor andersoortige feiten? Zie hiervoor ook tip 11 en 12.

TIP 6

Bel een advocaat

Voel je je niet comfortabel of is iets niet volstrekt duidelijk? Bel een advocaat. Zeker als uit het voorgaande blijkt dat je zelf (of een kantoorgenoot) verdachte bent of dit mogelijksterwijs kunt worden: bel een advocaat. Gaat het om een klant en is er een risico dat je later alsnog als (mede)verdachte wordt bestempeld? Ook dan: bel een advocaat.

Fouten in de beginfase kunnen later niet meer goed gemaakt worden. Het bezoek opschorten voor ruggenspraak met een advocaat zal in de regel, wellicht na wat gemor, toegestaan moeten worden. Daarbij geldt: hoe meer weerstand je bij de FIOD voelt als je verzoekt om een advocaat te raadplegen, hoe groter de kans is dat het verstandig is om dat ook daadwerkelijk te doen.

FASE 3**VOLDOEN AAN DE VORDERING OM INFORMATIE**

TIP 7

Controleer wat wordt gevorderd en bepaal: moet je dit afgeven?

De FIOD is bevoegd om voor inbeslagneming vatbare voorwerpen (in dit verband meestal administratie) in beslag te nemen. Als je zelf geen verdachte bent (of

‘Off-the-record’
verklaren
bestaat niet.

verwacht dat niet te worden) moet je aan vorderingen voldoen: niet meewerken is zelfs een misdrijf.

Het (potentieel) hebben van de status van verdachte betekent niet dat de FIOD geen informatie bij je kan vorderen. Ook bij verdachten kan 'informatie die onafhankelijk van je wil bestaat' worden gevorderd, denk hierbij aan voorwerpen zoals bijvoorbeeld facturen en bankafschriften. De FIOD kan je als verdachte echter bijvoorbeeld niet dwingen om gegevens te ontsleutelen met een code die alleen jij kent. De afweging of informatie onafhankelijk van je wil bestaat wil nog wel eens tot discussie leiden. Vraag in dergelijke gevallen altijd advies aan je advocaat.

Er is nog een uitzondering: als diensten zijn verricht in opdracht van een 'verschoningsgerechtigde' zoals een advocaat of notaris, beschik je wellicht over een zogenaamd 'afgeleid verschoningsrecht'. In een dergelijk geval is het je verboden om mee te werken aan uitlevering van de stukken.

Voor je eventueel aan het verzoek voldoet: vraag eerst om een schriftelijke vordering of machtiging en bekijk die samen met je collega en/of de ingeschakelde advocaat zorgvuldig. De vordering moet concreet zijn en gaan over specifieke stukken, klant(en) en vragen in een specifieke periode en mag niet ontaarden in een zogenaamde 'fishing'-expeditie.

TIP 8

Vraag zo nodig uitstel

Twijfel je of je verplicht bent de informatie te verstrekken? Heb je de informatie wel maar niet direct voorhanden? Vraag zo nodig uitstel aan van de termijn waarbinnen je de verzochte informatie moet verstrekken. Dat geeft tevens gelegenheid om advies in te winnen.

TIP 9

Geef alleen wat wordt gevraagd en waar je over beschikt

Als je verplicht bent om informatie te verstrekken, selecteer de gevraagde informatie zelf en voorkom vooral dat de FIOD meezoekt en zelf gaat grasduinen. Dit in verband met het in tip 1 genoemde risico dat de FIOD op andere interessante informatie stuit.

In het verlengde hiervan: lever uitsluitend aan waar om wordt gevraagd. Natuurlijk niet minder. Maar zeker ook niet meer. Als je bepaalde informatie niet hebt: besef dat je niet hoeft te leveren wat je niet hebt. Onderdruk de eerste impuls om behulpzaam te zijn door aan de FIOD te laten weten waar die informatie wel te vinden is. Daartoe ben je immers niet verplicht.

Leg vast wat je geselecteerd hebt om af te geven. Maak kopieën van wat je overhandigt.

TIP 10

Een opgeruimd kantoor en vooral: digitaal gescheiden opslag

Het blijkt al uit het vorige: zorg voor een opgeruimd kantoor en afgesloten dossierkasten. Onder het zoekend rondkijken wordt mede het openen van niet afgesloten kasten verstaan. Zorg er daarom voor dat kasten standaard zijn afgesloten en er verder geen dossiers op kantoor slingeren. Elk risico op het onnodig op andere zaken stuiten met het risico op uitbreiding van het onderzoek moet worden voorkomen.

De digitale opslag verdient daarbij aparte aandacht. Als het lastig is om de digitale gegevens exact te lokaliseren op het netwerk, in de cloud op of de server besluit de FIOD al snel toe dan maar alles te kopiëren. Dan belanden alle gegevens van kantoor en/of andere klanten bij de FIOD. Voorkom dat door een duidelijke scheiding per klant/dossier aan te brengen. Denk vast na wie bij jou op kantoor in staat is om snel gevraagde digitale informatie op te zoeken.

FASE 4 VERHOOR

TIP 11

Verklaren hoeft niet

Voorop staat: als de FIOD jou, je klant of kantoorgenoten wil horen bestaat er geen, nogmaals: geen, verplichting om vragen te beantwoorden. Uitdrukkelijk ongeacht of het gaat om een verhoor van een verdachte of een getuige.

Verdachten kunnen eventueel worden aangehouden en meegenomen voor verhoor. In dat geval wordt, als je tegen die tijd niet zelf al de hulp van een advocaat hebt

ingeroepen, altijd aangeboden om een advocaat (in dat geval zelfs op kosten van de staat) te consulteren. Een verdachte kan zich altijd op zijn zwijgrecht beroepen.

Voor een getuige ontstaat er pas een verplichting tot antwoorden na dagvaarding door een rechter. Dan ben je echter al een hele tijd verder in het proces. Zelfs als je gewoon een verklaring wil afleggen: doe dit pas later als het stof van het bezoek door de FIOD is neergedaald en nadat je advies hebt ingewonnen over je positie. Niet alleen over jouw positie in het kader van het FIOD-onderzoek, maar ook over je positie in het kader van je aansprakelijkheid na een overeengekomen geheimhouding met je klant.

TIP 12

Verklaren mag soms niet

Als het gaat om een klant ben je in veel gevallen een geheimhoudingsverklaring overeengekomen of ben je op grond van beroepsregels verplicht tot geheimhouding. Je kunt ook een afgeleid verschoningsrecht hebben (zie tip 7). In deze gevallen is verklaren zelfs verboden, totdat je bent gedagvaard door de rechter-commissaris.

Ingeval van geheimhouding loop je bij verklaren ook het risico van een aansprakelijkheidstelling. Als de verdenking mede ziet op werkzaamheden door jouw kantoor, moge dit belang duidelijk zijn. Omdat het niet ongebruikelijk is dat ook jouw werkzaamheden onder een vergrootglas komen te liggen, is het goed om je te realiseren dat elke informatieverstrekking waartoe je niet uitdrukkelijk bent gehouden, aanleiding kan zijn om je nader bij het onderzoek te betrekken. Alle reden dus om, zeker in deze fase van een onderzoek, terughoudend te zijn in het verstrekken van informatie waartoe je niet wordt gedwongen. Anders dan de FIOD nog wel eens wil doen geloven, zijn er na de doorzoeking, al dan niet na ruggenspraak met je advocaat, nog legio mogelijkheden om later informatie te verstrekken.

CONCLUSIE

Een inval van de FIOD kan iedereen overkomen. Houd bovenstaande tips in het achterhoofd, houd het hoofd koel en laat je niet opjagen. Twijfels of geen comfortabel gevoel? Aarzel niet om contact op te nemen met een gespecialiseerd advocaat.

VERHOOR ADVISEUR BIJ DE FIOD. GA IK VERKLAREN?

Ludwijn Jaeger

Vergis ik me niet, dan worden adviseurs steeds vaker uitgenodigd om een verklaring af te leggen bij de FIOD in het kader van een strafrechtelijk onderzoek. De uitnodiging noopt tot een heel aantal lastige afwegingen. Dit hoofdstuk, in twee delen, helpt hopelijk bij het maken van die afweging. Deel 1: ga ik verklaren? In deel 2 komt 'hoe' te verklaren aan bod.

DE UITNODIGING OM EEN VERKLARING AF TE LEGGEN

De FIOD bereidt verhoren goed voor. In de regel is een uitvoerige vragenlijst van tevoren opgesteld en hoeven alleen de antwoorden te worden ingevuld. Uitzonderingen daargelaten komt dit omdat de FIOD tegen de tijd dat verhoren plaats hebben al uitvoerig onderzoek heeft gedaan. Veelal is de hele administratie een paar maanden eerder opgehaald, of van de belastingdienst gekregen die een lopend boekenonderzoek in stilte heeft overgedragen.

De uitnodiging om langs te komen bij de FIOD is, afgezet tegen de mate van voorbereiding, opmerkelijk summier: weinig meer dan een tijdstip en in een paar woorden waarom het te doen is. Over het algemeen meldt de brief wel dat het om een getuigenverhoor gaat, dan wel dat de genodigde is aangemerkt als verdachte. De scheidslijn daartussen is echter dun en zeker (op dat moment) niet in beton gegoten.

Wat doe je? Ga je of niet? Leg je een verklaring af of niet? Bespreek je de uitnodiging met je cliënt of niet? Neem je een advocaat mee?

DE FIOD: HET ZIJN NET MENSEN

De summiere uitnodiging biedt geen aanknopingspunt voor het maken van inschattingen. Iedereen die wordt gevraagd langs te komen wil, al is het maar voor de eigen gemoedsrust, een beeld hebben van wat hem of haar te wachten staat. Vaak is het enige dat je weet dat er eerder maatregelen door de FIOD en het OM ter opbouw van hun dossier zijn getroffen.

Bellen met de ambtenaar die de brief heeft geschreven is niet alleen de meest logische reactie, het levert meestal ook nuttige informatie op. Het is namelijk mijn ervaring dat de terughoudendheid van de FIOD ambtenaar om telefonisch in gesprek te gaan behoorlijk meevalt. Dus ook over datum, tijdstip, aanwezigheid raadsman, het vooraf verstrekken van stukken ter voorbereiding, hoe lang het gaat duren, zelfs over de ingeschatte beladenheid van het verhoor, kan vooraf contact worden opgenomen. En als er reden is om geen antwoord te geven, dan hoor je dat vanzelf, vaak zelfs met uitleg waarom. Ook dat is verhelderend.

Het voornaamste dat je je moet afvragen is of je als genodigde zelf moet bellen, of dat je het aan een kantoorgenoot overlaat, of liever aan een in te schakelen advocaat. De afweging hangt natuurlijk af van hoe goed je de eerste inschattingen kan maken. Bij twijfel zou ik nooit zelf bellen. Direct een advocaat inschakelen kan, maar is niet altijd nodig. Op het misverstand dat inschakelen van een advocaat contraproductief is kom ik in het volgende hoofdstuk terug.

WAARTOE DIENT HET VERHOOR?

Ik begin even met een open deur: het verhoor dient ertoe duidelijkheid te krijgen in het strafrechtelijk onderzoek. Waarheidsvinding. Beoogd wordt voor openstaande vragen een antwoord schriftelijk vastgelegd te krijgen. Het proces-verbaal van het verhoor is een bewijsstuk in het uiteindelijke dossier. Veelal gaat het om het afkaarten van losse puntjes. De meeste conclusies zijn op basis van de in het voorafgaande onderzoek aangetroffen stukken al getrokken, vaak onontkoombaar. Stukken zijn in de regel harder bewijs dan een verklaring.

Het uiteindelijke nut van een verhoor, de toegevoegde waarde voor welke partij dan ook, hangt allereerst af van de bereidheid van de getuige of verdachte om antwoord te geven. Een hele dag een beroep doen op een zwijgrecht kan nodig zijn, echt toegevoegde waarde creëert het meestal niet. De bereidheid om te verklaren hangt af van veel aspecten waarbij natuurlijk een belangrijke factor, zo niet de belangrijkste, is het (vooraf) kunnen maken van inschattingen over wat de FIOD concreet verwijt en wat de eigen rol daarin is. En hoe duidelijk een en ander is. Voorts, niet alleen bij de FIOD, kan enige voorbereiding bij de adviseur helpen bij het concreet en duidelijk antwoord kunnen geven. Een voortdurend 'het staat me niet exact meer bij' kan het juiste antwoord zijn op de gestelde vraag, het helpt het onderzoek weinig verder. En soms is het zinvol daar wel een bijdrage aan te geven.

DE BEREIDHEID TE VERKLAREN

Het strafrechtelijk onderzoek dient de waarheidsvinding. De cliënt, maar ook de adviseur, kan gediend zijn bij het ondersteunen van die waarheidsvinding. Niet elke verdenking is terecht, niet elke fout opzettelijk begaan, nagenoeg altijd ligt het genuanceerder en inkleuring biedt ruimte voor begrip.

Laat ik het maar direct zeggen: ik ben geen groot voorstander van een automatisch (en te gemakkelijk) beroep op het zwijgrecht. In sommige gevallen is het (voorlopig) een goede strategie, maar er zijn veel situaties denkbaar waar het zwijgrecht repercussies krijgt. Het lijkt zelfs of die toenemen en openlijker worden toegegeven. 'Zwijgen kan niet tegen je worden gebruikt' is een te simpel en ook achterhaald standpunt. Kies je bewust en afgewogen voor een beroep op het zwijgrecht, al is het maar voorlopig, dan zou ik wel altijd expliciet maken waarom. Bedenk ook dat de kans op afname van vingerafdrukken, het maken van foto's, zelfs het mogen overnachten, bij zwijgen aanmerkelijk groter is. Vergeet in dat geval dus niet je identiteitskaart, tandenborstel en schoon ondergoed mee te nemen.

Zwijgen omdat het mag/kan volstaat niet. Wel: omdat ik onder druk wordt gezet; omdat ik heb gevraagd mij te informeren maar jullie mij geen enkel aanknopingspunt hebben gegeven; omdat jullie alles wat ik zeg verdraaien dan wel in twijfel trekken; omdat jullie mij geen raadsman toestaan. Zowel een duidelijk door een raadsman strikt geredigeerde als een maanden later afgelegde verklaring doen afbreuk aan de

geloofwaardigheid. Zo schetste Hof Amsterdam in een uitspraak van 18 december 2015 het toetsingskader bij witwassen¹. Volgens het Hof heeft de zittingsrechter een aantal stappen te doorlopen. Als voldoende aannemelijk is dat zonder meer sprake is van witwassen, dient de zittingsrechter een eventuele alternatieve verklaring van de verdachte voor de herkomst te onderzoeken. Het Hof geeft hierbij aan: *“Bij de beoordeling van deze verklaring spelen de omstandigheden waaronder en het moment en de wijze waarop deze tot stand is gekomen een rol. Zo kan het van belang zijn of de verdachte van meet af aan een tegenwicht tegen de verdenking heeft geboden of dat hij eerst in een laat stadium van het onderzoek is gaan verklaren op een wijze die aan de hiervoor genoemde vereisten voldoet.”* Anders gezegd: hoe vroeger je verklaart, hoe eerder je tegenwicht geeft, hoe geloofwaardiger je bent.

AFWEGINGEN

Afwegingen te over. Allereerst dient natuurlijk duidelijk te worden in welke hoedanigheid je wordt gehoord: als getuige of als verdachte. Een ander etiket, een andere set regels. Als verdachte heb je het recht over alles te zwijgen. Als getuige is er geen plicht om te spreken bij een verhoor door een FIOD ambtenaar. In dat stadium hoeft de vertrouwelijkheid dus niet te worden doorbroken. Pas bij verhoor door een rechter, of bij een door een rechter aan de FIOD gemandateerd verhoor (en dat is in eerste instantie nagenoeg nooit zo) ontstaat de verplichting om te antwoorden.

IS EEN INSCHATTING TE MAKEN?

Als op basis van een eerder (afgebroken) boekenonderzoek, of op basis van op voorhand verstrekte stukken, dan wel anderszins, een redelijke inschatting is te maken waar de FIOD op uit is, wat ze (toch al) weten en waar de risico's en kansen liggen bij een af te geven verklaring, is het de overweging waard een verklaring af te leggen. Neem hierbij wel de verhoortips in acht (zie onze handleiding²)! Voor de minder stoïcijns aangelegde genodigde kan natuurlijk voordien veel worden doorgesproken, bijvoorbeeld met een advocaat. Ook bestaat de mogelijkheid een heuse verhoortraining te doorlopen, bijvoorbeeld bij (het van ons onafhankelijke) Fendere Legal.



De FIOD:
het zijn net
mensen.

Is de inschatting of de voordelen van het afgeven van een verklaring groter zijn dan de nadelen niet te maken, laat dan een advocaat je zeer stellig adviseren (nog) geen verklaring af te leggen. Geef de FIOD aan dat je dus geen verklaring aflegt op uitdrukkelijk advies, waarom dat advies is gegeven en dat dit vermoedelijk anders komt te liggen als (bijvoorbeeld) openheid wordt gegeven over het onderzoek. Bijvoorbeeld door verstrekking van het aanvangsproces-verbaal en andere op dat moment al beschikbare stukken.

CONCLUSIE

Adviseurs worden steeds vaker betrokken in het opsporingsonderzoek naar vermeende belastingfraude. Hoe om te gaan met het al dan niet afleggen van een verklaring? Het maken van een goede afweging of er niet gewoon een verklaring kan worden afgelegd die helpt, is daarbij noodzaak. Zwijgen of halfslachtig verklaren is soms weliswaar een recht, maar wel een recht dat forse repercussies kan hebben. De uitnodiging om een verklaring af te leggen dient dus aanzet te zijn tot het verkrijgen van informatie over het lopende strafrechtelijk onderzoek. En tot een verdieping in de rechten en plichten, de kansen en risico's, en wellicht zelfs de eigen karakterstructuur.

NOTEN

¹ Gerechtshof Amsterdam 18 december 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:5279.

² 'Verhoortips verklarende verdachte', Kennisbank op www.jaeger.nl.

VERHOOR ADVISEUR BIJ DE FIOD. HOE GA IK VERKLAREN, MET RESPECT VOOR MIJN VERTROUWENSFUNCTIE?

Ludwijn Jaeger

De druk op adviseurs in het strafrecht neemt toe. 'Witteboorden en hun facilitators komen er te makkelijk vanaf.' De uitnodiging om een verklaring af te leggen noopt tot een heel aantal lastige afwegingen. Na vorig hoofdstuk waarin de vraag aan bod kwam of je zou moeten verklaren, nu de vervolgvraag: Hoe ga ik verklaren?

DE BEREIDHEID TE VERKLAREN

De afweging of het afleggen van een verklaring meer voordelen biedt dan nadelen, waarover het vorige hoofdstuk ging, is gemaakt. Informatie is ingewonnen, min of meer is duidelijk wat de FIOD wil en in ieder geval of je (vooralsnog) bent aangemerkt als getuige of (al direct) als verdachte. En dan?

EEN VERKLARING AFLEGGEN: ADVOCAAAT INSCHAKELEN!

Indien wordt besloten een verklaring af te leggen, zou ik immer een advocaat in de arm nemen. FIOD-ambtenaren zijn bedreven in het afnemen van verhoren. Ik kan niet anders zeggen dan dat ik eigenlijk wel respect heb voor de mate waarin ze goede inschattingen weten te maken van diegene die ze tegenover zich hebben en hoe ze diegene weten te bespelen. Uitlokken dat de getuige of verdachte kwaad wordt en 'die domme ambtenaar' wel even uitlegt hoe het in elkaar steekt, of juist erg paaieren waardoor het opgevijzelde ego (te) praatgraag wordt. Vanwege hun ervaring en - in de regel - het volstreekte gebrek aan jouw ervaring hiermee, is het

opheffen van de onevenwichtigheid wenselijk. Voorts leert de praktijk dat FIOD-ambtenaren vriendelijker zijn en blijven in aanwezigheid van een raadsman. En als het dan toch onvriendelijk wordt, is meestal de raadsman de gebeten hond. Om nog maar te zwijgen over het voordeel dat je je kan concentreren op de af te leggen verklaring. De raadsman ziet dan toe op ongewenste druk, herhalingen, speculatie, een ongewenste geleidelijke verschuiving van een getuigenverklaring naar verdachtenverklaring met de mogelijkheid van zelfincriminatie. En hij waakt over de juiste en volledige vastlegging van wat er wordt verklaard.

Ik ben nog nooit een bevestiging tegengekomen van de veel gehoorde mening dat het meenemen van een advocaat benadrukt dat er veel loos is. Ik ben nog nooit een bevestiging tegengekomen van de veel gehoorde mening dat het inschakelen van een advocaat wijst op schuld. Wel is vaak de gedachte bij de FIOD dat inschakeling van een advocaat leidt tot gebruikmaking van het zwijgrecht. En tot mijn spijt zijn er nog te veel advocaten die uit automatisme, niet uit zuivere strategische inschatting, inderdaad adviseren te zwijgen. Om die reden heeft het wel eens de schijn dat de FIOD liever niet ziet dat advocaten worden ingeschakeld.

Zeker omdat zwijgen of verklaren een zelfstandige afweging moet zijn, eventueel in overleg met de eigen cliënt, die in dat geval in de regel de hoofdverdachte is, kan dat geen reden zijn inschakeling van een advocaat achterwege te laten. Slechts om bij de keuze van een advocaat te zoeken naar iemand die bij je past.

GEHOORD WORDEN ALS GETUIGE

Adviseurs hebben een vertrouwensfunctie. Die verhoudt zich gevoelsmatig slecht met het afleggen van een verklaring, of dat nou is als getuige, of als verdachte. De NOB schrijft in artikel 4 van het Reglement Beroepsuitoefening bijvoorbeeld geheimhouding voor en geeft in de toelichting bij dat artikel een aantal uitzonderingen weer. De dertig pagina dikke brochure van de NOB 'Geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht van de belastingadviseur' zoomt nog dieper in en geeft minutieus de reikwijdte aan van de geheimhoudingsplicht.

Als getuige hoeft een adviseur geen verklaring af te leggen aan een ambtenaar. Hij kan dus 'afdwingen' dat het verhoor wordt afgenomen door de rechter-commissaris.

Aangezien deze zijn taak echter weer kan mandateren aan de FIOD ambtenaar, is de vraag wat het recht om in eerste instantie te zwijgen oplevert. Een voordeel kan overigens zijn het recht op bijstand van een advocaat. De FIOD kan een advocaat weigeren bij het getuigenverhoor. Is het een verhoor door de rechter-commissaris, of door hem aan de FIOD gemandateerd, dan bestaat er wel recht op bijstand.

KAN VERKLAREN DE CLIËNT BATEN OF SCHADEN?

Als de af te leggen verklaring de cliënt kan schaden is het in het licht van zowel de verstandhouding met de cliënt, als de potentiële civiel- of tuchtrechtelijke aansprakelijkheid, in de regel verstandig gedwongen te worden tot spreken. Als de cliënt niet wil dat een verklaring wordt afgelegd, waarschijnlijk evenzeer.

Het verkrijgen van een mandaat van de rechter-commissaris om te verhoren is in de regel een formaliteit. Maar het kost wel tijd en moeite. Het kan dus goodwill creëren niet aan te sturen op dat traject. De reden dat in de regel wordt geadviseerd je te laten dwingen tot spreken is gelegen in de vertrouwensfunctie en de tuchtrechtelijke uitwerking van spreken waar zwijgen mogelijk was. Bij veel taken die een adviseur verricht, maakt hij gebruik van de hem toevertrouwde informatie om zijn dienst goed te verrichten. Als procesadvocaat gebruik ik veel vertrouwelijke informatie bij het opstellen van processtukken. Geheimhouding is dus geen automatisme, het is een afweging door de adviseur in het belang van de cliënt. Een strategische afweging, aldus, die heel vaak gebiedt vertrouwelijke gegevens te gebruiken en verstrekken. Bij het afleggen van een verklaring aan de FIOD kan die afweging hetzelfde zijn: de cliënt is gebaat bij de te geven uitleg! Bijvoorbeeld in de onderbouwing van het standpunt dat de cliënt volledig is afgegaan op het advies van de adviseur. Houd hierbij vanzelfsprekend wel in de gaten dat een verhoor zomaar van kleur kan verschieten en de cautie (het recht om te zwijgen), omdat je ineens verdachte bent geworden, snel is gegeven.

FAIR PLAY

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft 23 september 2005 beslist *“dat het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen beginsel van fair play zich ertegen verzet dat een inspecteur van zijn bevoegdheid ex artikel 47 AWR gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren.”*¹ Fiscaal is hiermee een informeel verschoningsrecht erkend.

De (belasting)adviseur komt geen (algemeen) verschoningsrecht toe. In 1986 oordeelde de strafkamer van de Hoge Raad dat, gelet op onder meer het niet homogene karakter van de beroepsgroep en het ontbreken van een specifieke taak in het wettelijk systeem van de rechtshulpverlening, de belastingadviseur niet kan worden gerekend tot de specifiek genoemde groep van verschoningsgerechtigden.² Het fiscaal erkende informele verschoningsrecht lijkt daarmee strafrechtelijk van betrekkelijk weinig waarde te zijn.

VERTROUWELIJKHEID ADVISEUR TOCH ERKEND?

Na het verschijnen van het arrest over het (ontbreken van een) verschoningsrecht van de belastingadviseur is zijn vertrouwelijke functie wel erkend in de Wwft: voor zover een belastingadviseur voor een cliënt werkzaamheden verricht betreffende de bepaling van diens rechtspositie, diens vertegenwoordiging en verdediging in rechte, het geven van advies voor, tijdens en na een rechtsgeding of het geven van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding, is de meldplicht niet op hem van toepassing.³ Het hiervoor geciteerde arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad, van nagenoeg 20 jaar na het arrest van de strafkamer, erkent ook een verschoning die in lijn ligt van het belichten van de rechtspositie.

Hoewel een functionele verschoning zoals de advocaat die heeft een brug te ver is, heeft de materiële toets zoals die in de Wwft is aangelegd en door de belastingkamer van de Hoge Raad is omschreven ook strafrechtelijk betekenis. Waarom zou de FIOD wel ‘oneerlijk spel’ mogen spelen?

Dat betekent dat de adviseur afwegingen die hebben gespeeld bij de advisering niet hoeft prijs te geven. Overigens: er dient alleen gevraagd te worden naar feiten uit eigen waarneming en een afweging is geen feit, maar eerder speculatie.

MAG DE ADVISEUR ZIJN CLIËNT IN KENNIS STELLEN VAN ZIJN VERHOOR?

In artikel 23 Wwft is geregeld dat geen informatie over de melding van een ongebruikelijke transactie aan de cliënt mag worden gegeven. Artikel 126bb Sv kent een geheimhouding ter zake de inzet van bijzondere opsporingsmethoden in het strafrecht. Op de uitnodiging een verklaring af te leggen ziet deze bepaling niet. Artikel 67 AWR regelt de geheimhouding in fiscale zaken. Inspecteurs bepleiten dat op basis van deze bepaling een ‘tipping-off verbod’ geldt bij derdenonderzoeken. FIOD-ambtenaren willen weleens suggereren dat de adviseur zijn cliënt niet in kennis mag stellen van de ontvangen uitnodiging.

Een wettelijk verbod om de cliënt in te lichten is er niet. Ervan uitgaande dat de FIOD zich voor zo’n verbod zou willen baseren op de uitleg die de inspectie menigmaal aan artikel 67 AWR geeft, wijs ik onder andere op de opinie van prof. mr. De Bont in het NTFR van 28 maart 2019⁴. In deze opinie fileert hij overtuigend de niet-bestaande geheimhoudingsplicht van de adviseur jegens zijn cliënt.

Los hiervan zou de FIOD moeten bedenken dat het uitermate onverstandig is om een vertrouwenspersoon geen overleg met zijn cliënt toe te staan. Zonder dat overleg is hij al snel genoodzaakt waar mogelijk te zwijgen en waar niet mogelijk met de handrem erop te verklaren. Niet erg bevorderlijk voor een zinvol verhoor en het op te maken proces-verbaal. Overleg met de cliënt voorafgaand aan het verhoor is dus niet alleen niet verboden, het is noodzaak.

GEHOORD WORDEN ALS VERDACHTE

Zijn de afwegingen bij een verhoor als verdachte wezenlijk anders? Ik zou menen van niet. Alhoewel ik bij een verdachte wel attenter ben op de plek waar wordt verhoord. Vindt het verhoor niet plaats bij de FIOD, maar op een politiebureau, dan

is de kans op afname van vingerafdrukken, het maken van foto's, zelfs het mogen overnachten, aanmerkelijk groter.

Aan de andere kant, als ze er echt op uit zijn om iemand te verhoren, dan was er waarschijnlijk geen uitnodiging verstuurd, dan was je gewoon redelijk vroeg op de dinsdagmorgen uit bed getild. Dat dat niet is gebeurd, is de eerste geruststellende gedachte.

Discussie over het recht op geheimhouding hoeft niet meer te worden gevoerd, want er bestaat een hard zwijgrecht. Dat gezegd, blijft de primaire afweging of het verstandig is om een aantal zaken toe te lichten. Wel merk ik nog op dat het moeilijk blijkt weer over te gaan tot zwijgen als er eenmaal is gesproken en dat het selectief beantwoorden van bepaalde vragen is af te raden. Of zwijgen, of verklaren, anders wordt het een drama.

CONCLUSIE

Indien op basis van een gedegen afweging wordt besloten een verklaring af te leggen in het kader van een FIOD onderzoek, schakel dan een raadsman in. Wees je als adviseur bewust van de geheimhoudingsplicht jegens de cliënt, maar besef dat met hem gemaakte afwegingen ook in een verhoor niet kenbaar hoeven te worden gemaakt. Overleg met de cliënt, de vermoedelijke hoofdverdachte, mag niet alleen, het is een noodzakelijke voorwaarde voordat wordt verklaard.

NOTEN

¹ Hoge Raad 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140.

² Hoge Raad 6 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AB9405, NJ 1986, 814.

³ Artikel 1a, vijfde lid, Wwft.

⁴ G.J.M.E. de Bont, 'Geheim', *NDFR* 2019, 13/734.

DE VOORDELEN VAN HET SCHRIFTELIJKE VERHOOR IN FINANCIËLE STRAFZAKEN

Wiebe de Vries

Sinds de corona epidemie waarin vrijwel alle contacten digitaal verliepen lijkt het standaard fysieke verhoor met de verdachte en zijn advocaat wat achterhaald. Toch is het Openbaar Ministerie (OM) zeer terughoudend met het inzetten van een schriftelijk verhoor, ingegeven door het vermoeden dat de advocaat redigeert en misschien zelfs censureert. Opsporingsambtenaren kijken de verdachte graag in de ogen en willen doorvragen in de hoop dat de verdachte 'breekt' en alsnog bekent. Een achterhaald concept. Zeker in financiële en fiscale strafzaken waar de opsporing het zelden moet hebben van een bekende verklaring verdient een schriftelijk verhoor de voorkeur.

Samenkomen is in deze tijd niet langer vanzelfsprekend. Maar het verhoor van een verdachte (of getuige) in een strafzaak lijkt bijna vanzelfsprekend wel tijdens een fysieke bijeenkomst te moeten gebeuren. Is dit wel zo vanzelfsprekend? Wat is er op tegen om de verdachte schriftelijk vragen voor te leggen die die hij, in overleg met zijn advocaat, schriftelijk beantwoordt? Hierna worden de voor- en nadelen van 'het schriftelijke verhoor' aangestipt en wordt verkend voor welke strafzaken de schriftelijke bevraging voor alle betrokkenen een serieus te overwegen alternatief is voor het 'fysieke verhoor'.

Fysiek aanwezig zijn bij een verhoor was in een tijd van pandemie voor velen een te mijden risico. Sommige verdachten of getuigen behoorden tot een kwetsbare groep, anderen bevonden zich in het buitenland en konden niet naar Nederland afreizen wegens quarantainemaatregelen. Het urenlang in een relatief kleine en in de regel slecht geventileerde ruimte zitten met een advocaat en twee opsporingsambtenaren om vragen te beantwoorden die ter plekke in een proces-verbaal worden opgenomen was voor alle betrokkenen nauwelijks 'corona-proof' te noemen. Ook zonder de beperkingen van de covid-19 epidemie biedt het schriftelijk verhoor mogelijkheden.

Helaas blijken opsporingsinstanties en het OM erg traditionele en starre standpunten te hebben als het gaat om het vervangen van het fysieke verhoor door een schriftelijke variant. Toch heeft de schriftelijke variant een duidelijk te benoemen voordeel:

EFFICIËNTIE

Het schriftelijk voorleggen van vragen is efficiënt. Omdat niemand naar een verhoorlocatie hoeft te reizen, wat tijdwinst voor alle partijen oplevert. Vooral door overheidsambtenaren die klagen over capaciteitsproblemen zou het schriftelijk verhoor met gejuich moeten worden ontvangen. Iedereen die ooit een verhoor heeft bijgewoond weet dat tussen het stellen van een vraag en het op papier hebben van het antwoord veel tijd zit. Een aanzienlijk deel van een fysiek verhoor bestaat uit het wachten op de typende opsporingsambtenaar, die daarbij nogal eens terug moet komen op wat er ook alweer is gezegd.

Van de kant van de opsporing pleegt een aantal nadelen te worden benadrukt:

DE ONMOGELIJKHEID VAN AANVULLENDE VRAGEN

Een veelgehoord argument tegen het schriftelijk verhoren, is dat daarbij niet kan worden 'doorgevraagd'. Als de verdachte (voor de opsporingsambtenaren) niets-zeggende antwoorden geeft, kunnen die in een fysiek verhoor aanvullende vragen stellen.

Als een financiële strafzaak het moet hebben van de kans dat de verdachte zich tijdens het verhoor verspreekt, moet men zich afvragen of die kans de inzet van schaarse opsporingscapaciteit legitimeert.

Hier kan tegenin worden gebracht dat als een verdachte niet van plan is om (inhoudelijk) antwoord te geven op bepaalde vragen, hij dit tijdens een fysiek verhoor ook niet zal doen. Ook niet op aanvullende vragen. Bovendien kan, als een schriftelijk verhoor niet tot de gewenste antwoorden leidt, een tweede schriftelijke ronde worden gehouden, waarin de vragen naar aanleiding van de antwoorden worden voorgelegd.

Overigens is de vrees van opsporend Nederland bij een schriftelijke ondervraging (nog) meer aan het lijntje te worden gehouden, grotendeels ongegrond. Tenzij de verdedigingsstrategie eruit bestaat om 'wel te praten maar niets te zeggen' (iets dat niet anders zal zijn bij een fysiek verhoor), zal elke advocaat aan de hand van de gestelde vragen wel begrijpen waar de opsporingsambtenaren duidelijkheid over willen hebben. Om te voorkomen dat onnodig tijd (en geld) moet worden besteed aan het beantwoorden van een tweede (of derde) vragenlijst, zal zo veel mogelijk inhoudelijk worden geantwoord en worden geanticipeerd op eventuele vervolgvragen.

DE ONMOGELIJKHEID DE VERDACHTE TE 'BREKEN'

Het idee achter de gewenste mogelijkheid tot doorvragen, is dat het 'spervuur' van vragen een verdachte zal 'breken' waardoor deze zijn ontkenkende houding zal aanpassen. Zo'n situatie ontstaat bijvoorbeeld als de verdachte zich gaat tegenspreken of klempraten. Of als de verdachte aan het einde van het verhoor ineens met belastend bewijs wordt geconfronteerd waardoor hij op een eerdere verklaring moet terugkomen en besluit alsnog te bekennen.

Zeker in financiële en fiscale strafzaken is dit een achterhaald idee. Sinds enkele jaren is in die zaken nagenoeg standaard een advocaat bij het verhoor aanwezig. Die behoedt de verdachte voor het trappen in de in het verhoor gezette valkuilen. Ook ziet hij erop toe dat tijdens het verhoor niet een zodanige druk wordt opgebouwd dat de verdachte bekent 'om er maar vanaf te zijn'.

Als een verdachte vanaf het begin van verklaren weet dat er belastend bewijs is, kunnen de (opbouwende) vragen die hier betrekking op hebben iedereen worden bespaard. Daarbij kan in het algemeen worden gesteld dat in financiële of fiscale

strafzaken 'aanhoudingen op heterdaad' nou eenmaal zeer zelden aan de orde zijn. Als de opsporing nog een bekennende verklaring van een verdachte nodig heeft, heeft ze haar huiswerk niet goed gedaan. Een goede advocaat zal in dergelijke zaken verdachten adviseren om in elk geval te zwijgen totdat de belastende processtukken zijn verstrekt en bestudeerd.

HET WEGVALLEN VAN DE DWANG VAN HET OOGCONTACT

Een ander argument tegen een schriftelijk verhoor is dat opsporingsambtenaren de verdachte graag in de ogen willen kunnen kijken. Dit verlangen gaat uit van de veronderstelling dat opsporingsambtenaren kunnen zien of iemand al dan niet de waarheid spreekt. Er zijn genoeg (rechts-)psychologische onderzoeken die deze veronderstelling onderuithalen. Zeker als de verdachte onder druk staat, blijkt het onmogelijk om hem (haar) te kunnen 'lezen' om zo te bepalen of al dan niet de waarheid wordt gesproken. Juist een fysiek verhoor voldoet aan alle voorwaarden om dubbele en dus verwarrende signalen af te geven, zoals onzekerheid en stress. Niet door schuldgevoel maar door onbekendheid met de situatie. Zeker na aanhouding en inverzekeringstelling van een verdachte is dit vaak een onbekende en bijzondere ervaring. Verdachten worden daarbij in financiële en fiscale strafzaken ook nog veelvuldig en langdurig gehoord wat sowieso al een aanslag is op iemands concentratie wat de nodige emotionele zijeffecten tot gevolg kan hebben. Een verdachte in de ogen kunnen kijken en daar iets uit op kunnen maken is daardoor een bijna romantische illusie die voorbehouden zouden moeten blijven aan Hollywoodscripts.

Tot slot: het verhoor is uitdrukkelijk niet het enige contactmoment met een verdachte. Daarbij zijn het uitdrukkelijk ook niet de verhoorders die de beslissing tot het verder vervolgen van een strafzaak nemen. De verhoorders bepalen ook niet of er genoeg bewijs is voor een bewezenverklaring en als daarvan sprake is, wat voor straf daarop moet volgen. Als al waarde aan het hebben van oogcontact kan worden gehecht, kan dit tijdens een inhoudelijke behandeling altijd nog plaatsvinden. Het verhoor is daarvoor zeker niet noodzakelijk.

CENSUUR DOOR DE ADVOCaat

Opsporingsambtenaren denken dat als een schriftelijke verklaring wordt verstrekt, deze is geredigeerd en soms zelfs gecensureerd door de advocaat. Dat is ook zo, maar de grote vraag is of dit schadelijk is voor de opsporing in vergelijking met een fysiek verhoor. Dat valt te betwijfelen. In een financiële of fiscale strafzaak zullen advocaat en verdachte in de voorbereiding op een verhoor duidelijk afbakenen over welke onderwerpen wel en niet inhoudelijk zal worden verklaard. In dat opzicht zal er geen verschil zijn tussen schriftelijk en fysiek verhoor. De (kleine) kans dat de verdachte zich verspreekt is uiteraard bij een fysiek verhoor aanwezig en bij een schriftelijk verhoor niet. Maar als dit type zaken het moet hebben van de – niet grote – kans dat de verdachte zich tijdens het verhoor verspreekt, moet men zich afvragen of die kans de inzet van schaarse opsporingscapaciteit legitimeert.

Tot slot: het fysiek verhoren gebeurt vooral in strafzaken. De belastingdienst legt moeilijke en ingewikkelde onderwerpen gewoon schriftelijk voor. Ook in ontnemingszaken is een fysiek verhoor standaard. Maar de ervaring leert dat weinig inhoudelijks wordt verteld. Pas bij de schriftelijke uitwisseling worden standpunten verwoord en onderbouwd.

CONCLUSIE

Omdat zeker in financiële en fiscale strafzaken het scenario waarin een verdachte die 'doorslaat' grote uitzondering is, is er weinig reden om vragen niet schriftelijk voor te leggen. Sterker nog: als door het OM veel waarde wordt gehecht aan het afnemen van een fysiek verhoor, kan dit aanleiding zijn om tijdens dat verhoor – op het advies van de advocaat – er het zwijgen toe te doen. De in het verhoor gestelde vragen worden kort na het verhoor toch toegezonden. De verdachte kan dan aansluitend aan dit weinig inhoudelijke verhoor vervolgens met zijn advocaat in alle rust antwoorden formuleren en deze nazenden. Het OM zal dan wel kunnen stellen dat die antwoorden aan de hand van processtukken zijn 'geconstrueerd'. Om aan dat 'verwijt' te ontkomen kan worden overwogen de antwoorden toe te sturen voordat het volledige procesdossier aan de verdediging is verstrekt. Bij financiële en fiscale strafzaken zit tussen het verhoor en dit moment (helaas) als regel voldoende tijd daarvoor.



BEZWAAR

1

BEZWAAR MAKEN: HIER MOET JE OP LETTEN

Nick van den Hoek

Voordat een belastingzaak aan de rechter kan worden voorgelegd moet eerst bezwaar worden gemaakt tegen het besluit waar onenigheid over bestaat. In de bezwaarprocedure wordt het bestreden besluit (vaak een belastingaanslag) beoordeeld door een andere inspecteur van de belastingdienst dan degene die het besluit nam. Door deze heroverweging wordt voorkomen dat de rechter bedolven raakt onder zaken waarin het geschil bij nader inzien gemakkelijk op te lossen is (de zogenoemde filterfunctie). In dit hoofdstuk wordt de bezwaarprocedure toegelicht. Waar moet een bezwaarschrift aan voldoen en waar liggen de kansen en risico's in het vervolg van de bezwaarprocedure?

FORMELE ASPECTEN

BEZWAAR, WAARTEGEN?

Niet tegen elke beslissing van de belastingdienst kan bezwaar worden gemaakt. Bezwaar (en daarmee beroep bij de rechter) staat alleen open voor belastingaanslagen en in de wet aangewezen 'voor bezwaar vatbare beschikkingen' (zoals de informatiebeschikking, boetebeschikking en rentebesikking). Daarbij geldt dat de voldoening of afdracht van belasting op aangifte (zoals bij omzet- en loonbelasting) met een voor bezwaar vatbare beschikking is gelijkgesteld. Tegen aanslagen kan

dus altijd bezwaar worden gemaakt en tegen andere beslissingen van de inspecteur alleen als de wet dat speciaal bepaalt.

WANNEER?

De termijn voor het indienen van een bezwaarschrift bedraagt zes weken en begint de dag na die van de dagtekening van het besluit of de latere bekendmaking daarvan. De hoofdregel is dat het bezwaarschrift binnen de termijn van zes weken door de fiscus moet zijn ontvangen. Daar geldt een uitzondering op als het bezwaarschrift binnen de termijn van zes weken is verstuurd met PostNL en binnen een week na het verstrijken van de termijn is ontvangen.

FORMELE EISEN AAN EEN BEZWAARSCHRIFT

Hoewel tegen bepaalde aanslagen digitaal bezwaar kan worden gemaakt, is dat tegen een ruime meerderheid van de fiscale besluiten niet mogelijk. Bezwaar moet dus in de meeste gevallen schriftelijk worden ingediend. Het moet daarbij duidelijk zijn tegen welk besluit bezwaar wordt gemaakt; neem daarom datum en nummer van de aanslag in het bezwaarschrift op. Verder bepaalt artikel 6:5 Awb dat een bezwaarschrift de naam, het adres en de handtekening van de indiener bevat. Ook moeten datum van indiening van het bezwaarschrift en de gronden van bezwaar zijn vermeld. Met gronden van bezwaar wordt bedoeld op welke punt(en) de indiener het niet eens is met het besluit van de inspecteur en wat hij/zij wel zou willen.

Als niet aan deze eisen voor een geldig bezwaarschrift is voldaan, moet de inspecteur een (herstel)termijn¹ bieden om de gebreken te herstellen. Het is dan dus niet gelijk game over, al is termijnoverschrijding² meestal wel fataal. Het kan best moeilijk zijn om een goed opgesteld bezwaarschrift in te dienen binnen een termijn van zes weken. Als dan opzettelijk een bezwaarschrift wordt ingediend met één of meer gebreken, dan worden de zes weken opgerekt met de hersteltermijn die de inspecteur moet bieden (dat heet in de professionele praktijk een pro forma bezwaarschrift).

HOORGESPREK EN INZAGE STUKKEN

Als daarom wordt verzocht is er tijdens de bezwaarfase een hoorgesprek met de inspecteur en kan daaraan voorafgaand inzage worden genomen in het dossier

(waarin de stukken van de zaak horen te zitten). Door de dossierstukken in te zien kan een (als het goed is compleet) beeld worden verkregen van het bewijsmateriaal dat de inspecteur heeft voor zijn besluit. Het hoorgesprek biedt de gelegenheid om de zaak persoonlijk toe te lichten, aan een ambtenaar die niet bij het nemen van het besluit betrokken was. In de praktijk wordt het hoorgesprek vaak benut om met de inspecteur de mogelijkheid van een tussenoplossing (compromis) te bespreken. Als de emoties hoog zijn opgelopen, kan worden verzocht om mediation (conflictbemiddeling) toe te passen.

EINDE BEZWAARFASE EN BESLISTERMIJN

De bewaarfase eindigt met een uitspraak op bezwaar. De inspecteur heeft in beginsel zes weken de tijd om uitspraak op bezwaar te doen, gerekend vanaf de dag na die waarop de termijn om bezwaar te maken verstreek. Binnen die termijn moet inzage in de stukken worden verleend en het hoorgesprek zijn gehouden. De inspecteur kan de beslistermijn eenmalig met zes weken verlengen, voor verdere verlenging is toestemming van de bezwaarmaker nodig. Gebruikelijk is dat de inspecteur eerst een voorgenomen uitspraak op bezwaar toestuurt, waarin hij gelegenheid biedt om daarop te reageren.

Als de inspecteur de beslistermijn laat verstrijken, kan hij schriftelijk in gebreke worden gesteld. Als de inspecteur dan niet binnen twee weken alsnog uitspraak op bezwaar doet, kan beroep worden ingesteld bij de rechtbank wegens het uitblijven van een beslissing op het bezwaarschrift. De rechtbank kan de zaak vervolgens gelijk inhoudelijk behandelen of bepalen dat de inspecteur alsnog uitspraak op bezwaar moet doen. Op verzoek stelt de rechtbank daarbij direct de dwangsom vast voor de periode dat de inspecteur te laat is met het nemen van een beslissing. De bezwaarmaker kan door hiervan gebruik te maken druk uitoefenen op de inspecteur om uitspraak op bezwaar te doen.

BEWIJSREGELS

Om de strategie in een fiscale zaak goed te kunnen bepalen, is kennis van het bewijsrecht een belangrijke factor. De hoofdregel is dat de inspecteur de bewijslast draagt voor belasting verhogende elementen (zoals bijtelling van inkomsten) en

dat de belastingplichtige belasting verlagende elementen (zoals aftrekposten) aannemelijk moet maken. Als de inspecteur stelt dat er meer omzet of inkomen is genoten dan is opgegeven, dan rust dus op hem de bewijslast die stelling aannemelijk te maken. Als dat hem lukt, kan de bewijslast wel omkeren (zie hiervoor hoofdstuk 5 in deel B), wat betekent dat de belastingplichtige moet bewijzen dat de schatting van het inkomen door de inspecteur onjuist is en wat hij dan wel zou hebben verdiend.

STRATEGISCHE OVERWEGINGEN

VOORFASE

Bij een fiscale controle is het meestal mogelijk om, nog voordat de aanslagen worden opgelegd, op de bevindingen van de inspecteur te reageren. Het kan verstandig zijn van die gelegenheid gebruik te maken en vroegtijdig je argumenten naar voren te brengen. De controlefase is echter niet erg geschikt voor het voeren van discussie over wie gelijk heeft; dat leidt vaak tot niets zinnigs. Dat komt ook omdat controleurs zich hebben vastgebeten in de zaak en soms moeite hebben die objectief te blijven bekijken nadat zij al ('voorlopige') conclusies hebben getrokken. Stel een discussie daarom uit tot het hoorgesprek of de bezwaarfase. De bezwaarbehandelaar bekijkt het dossier in de regel met meer afstand dan zijn voorgangers.

INSCHATTING

Om een goede beslissing te kunnen nemen over de te hanteren strategie in de bezwaarfase is het verstandig een beeld te vormen over hoe de zaak tot een goed einde kan worden gebracht. Heeft de belastingplichtige evident gelijk en valt dat gemakkelijk aan te tonen, benut de bezwaarfase dan optimaal door inhoudelijk de discussie aan te gaan. Rechters zien dat graag, omdat de zaak dan meer uitgekristalliseerd is, mocht de zaak bij hen belanden. Daarnaast kan in de regel eerder een tussenoplossing (compromis) worden bereikt als het bezwaar goed gemotiveerd is en van bewijsstukken ter onderbouwing van het ingenomen standpunt is voorzien. De inspecteur heeft er immers belang bij de zaak in de bezwaarfase te beslechten, omdat een procedure bij de rechter ook hem veel tijd kost.

INFORMATIEPLICHT GELDT NOG IN BEZWAAR

Heeft de inspecteur een punt maar staat het niet vast of hij voldoende bewijsmateriaal heeft om de zaak rond te krijgen, dan is inzage in het dossier noodzakelijk. Afhankelijk van de inhoud van het dossier kan worden beoordeeld of het zinvol is het ingediende bezwaarschrift nader te motiveren. Als het in het dossier aanwezige bewijsmateriaal mager is, kan het strategisch zijn de bezwaarfase zo snel mogelijk te doorlopen. De inspecteur kan in bezwaar namelijk nog gebruik maken van zijn controle- en informatiebevoegdheden en een informatiebeschikking nemen als daaraan niet wordt voldaan. Een voorbeeld is het geval waarin in conclusies zijn getrokken in een controlerapport, terwijl de onderliggende bewijsstukken uit de administratie van de onderzochte ondernemer niet in het dossier aanwezig zijn. Als in de bezwaarfase het gebrek aan bewijs wordt aangekaart, is het risico levensgroot dat de inspecteur vragen gaat stellen om zijn bewijspositie te verbeteren. Door strak de hand te houden aan de termijn waarbinnen de inspecteur uitspraak op bezwaar moet doen, kan worden voorkomen dat de zaak (te) lang in de bezwaarfase blijft hangen.

CONCLUSIE

De bezwaarprocedure is het voorportaal voor burgers die het niet eens zijn met belastingaanslagen en andere fiscale besluiten die hen aangaan. Er kan uitsluitend bezwaar worden gemaakt tegen besluiten waarvan in de wet staat dat ze 'openstaan' voor bezwaar. Als een controle is ingesteld is het over het algemeen niet raadzaam al in de voorfase discussie te voeren met de controleurs van de belastingdienst. In de bezwaarfase moet worden bedacht met welke aanpak de zaak het best kan worden beslecht. Over het algemeen is het uitgebreid motiveren en onderbouwen van het bezwaarschrift verstandig, maar niet altijd. Als de inspecteur een lastige bewijspositie heeft, is het aan te raden de bezwaarfase niet langer te laten duren dan strikt nodig is. De inspecteur heeft namelijk tot het geschil bij de rechter ligt de bevoegdheid informatie van de belastingplichtige te vragen om zijn bewijspositie te verbeteren.

NOTEN

- ¹ Hoge Raad 2 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2548.
- ² Hoge Raad 5 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3441.

IN BEZWAAR BIJ DE BELASTINGDIENST: ZO KOM JE TOT DE BESTE STRATEGIE

Ilse Engwirda

*bewerking van een blog
van Marloes Lammers*

Als je het niet eens bent met een belastingaanslag of beschikking kun je daartegen binnen zes weken in bezwaar. Bij het opstellen van het bezwaarschrift moet je afwegingen maken: leg je direct alle kaarten op tafel of probeer je eerst te peilen hoe de inspecteur er in staat met een summier gemotiveerd bezwaarschrift? Is de zaak misschien geschikt voor mediation? Maatwerk is geboden. In dit hoofdstuk volgen een aantal afwegingen die je moet maken om je strategie te kiezen.

Wie in bezwaar gaat tegen een belastingaanslag of beschikking moet aan het begin van de procedure een plan maken. Een goede procedure vergt een goede strategie en een goede voorbereiding. De eerste afweging is de mate waarin direct openheid van zaken wordt gegeven.

OPEN KAART SPELEN

Het is een optie om het bezwaarschrift heel beperkt en algemeen te motiveren. Vervolgens kunnen de belastingplichtige en de advocaat kijken welke stukken het dossier van de belastingdienst bevat. Op dat moment is immers bekend wat de belastingdienst precies weet en wat daar intern over is gecommuniceerd. Het standpunt van de inspecteur is dan duidelijk en met die informatie in de hand kan een nadere motivatie bij het bezwaarschrift worden geschreven. Het gebeurt zelfs wel dat pas

bij conclusie van repliek of in het pleidooi op zitting alle argumenten van de belastingplichtige naar voren worden gebracht.

Het lijkt misschien verstandig om zo te werk te gaan omdat je niet onnodig informatie weg geeft of slapende honden wakker maakt. Maar deze strategie kent ook nadelen. Zo kan de procedure onnodig lang duren. De inspecteur weet immers niet precies welke argumenten de belastingplichtige naar voren gaat brengen en moet mogelijk in meerdere rondes reageren.

De belastingplichtige kan er ook voor kiezen om alle relevante argumenten direct naar voren te brengen. Dat kan voordelen hebben. Mogelijk raakt de inspecteur gedurende de procedure al overtuigd door bepaalde argumenten en informatie van de belastingplichtige en kiest hij er al voor om de belastingaanslag te vernietigen of te verminderen. Ook geeft deze werkwijze de mogelijkheid om in een vroeg stadium te overleggen en er samen uit te komen.

KAARTEN TEGEN DE BORST HOUDEN

Hoewel open kaart spelen een duidelijke tendens is de laatste jaren om bovengenoemde redenen zijn er ook situaties waarin het verstandig is om niet snel openheid van zaken te geven. Dat is bijvoorbeeld het geval als ook een strafrechtelijk onderzoek tegen de belastingplichtige loopt. Aan de inspecteur verstrekte informatie kan immers ook in de strafprocedure worden gebruikt en dat kan grote gevolgen hebben.

Een andere situatie is die waarin de inspecteur correcties aanbrengt die slechts het topje van een hem misschien nog onbekende ijsberg zijn. De vraag die dan kan worden gesteld is of het zinvol is om zoveel informatie prijs te geven dat de hele ijsberg bij de inspecteur in beeld komt en aanzienlijke correcties volgen. Een indicatie hiervoor is de wijze waarop de inspecteur de correcties heeft gemotiveerd. Gaat het om enkele correcties op grond van nieuwe informatie, bijvoorbeeld over een bankrekening uit het buitenland waarbij de inspecteur zich het recht voorbehoudt om verdere correcties aan te brengen? Dan is de kaarten tegen de borst houden voorlopig een goed idee.

ALTERNATIEVE OPLOSSINGEN

De tweede belangrijke afweging wordt bepaald door de lange of korte adem van de belastingplichtige. Is hij of zij bereid om langdurig met de inspecteur te bekvechten en in diverse instanties te procederen om zijn (haar) gelijk te halen? Of is dit meer een type van 'een discussie met de belastingdienst is een bedrijfsongeval en dat moeten we zo snel mogelijk oplossen'? Daarbij kan een rol spelen of de zaak echt over een juridisch inhoudelijke kwestie gaat of dat bijvoorbeeld tijdens een controle door slechte communicatie misverstanden zijn ontstaan. In dit laatste geval kunnen emoties de overhand krijgen en is een andere afdoening, zoals bijvoorbeeld mediation, een mogelijkheid om te overwegen. Ook kan in goed overleg soms een 'deal' worden gesloten. Beide opties zijn alleen mogelijk als beide partijen bereid zijn om in gezamenlijk overleg, met oog voor elkaars belangen naar een oplossing toe te werken.

De keuze om de weg van een deal of mediation te bewandelen is geen kwestie van nu of nooit. Lukt het niet dan kan altijd worden gekozen om toch de procedure aan te gaan. En duurt de procedure te lang, dan kan de belastingplichtige altijd alsnog op deze wijze het geschil proberen op te lossen. In elke stand van het geding kunnen partijen oplossingen zoeken.

HANDVATEN VOOR DE STRATEGIE

Elke zaak is weer anders. Om tot een keuze te komen spelen de volgende onderwerpen een rol:

- Zal de inspecteur volstaan met de aangegeven correcties bij de aanslag? Dat is waarschijnlijk als aan de aanslag een uitgebreid controlerapport ten grondslag ligt. Gaat het om een incidentele correctie, op basis van andere informatie, waarvan je weet dat het slechts een topje van de ijsberg betreft, dan ligt het niet voor de hand dat de inspecteur het hier bij laat.
- Zijn de correcties van de inspecteur eenvoudig en effectief te ontzenuwen en welke argumenten kunnen naar voren worden gebracht?

- Speelt naast de fiscale procedure ook een strafrechtelijke en of civiele procedure? Kunnen nadelige gevolgen ontstaan als er gegevens worden uitgewisseld tussen deze procedures?
- Heeft de belastingplichtige voldoende tijd, geld en lange adem om een lange procedure aan te gaan? Zijn er mogelijkheden voor een snelle en alternatieve geschiloplossing?

CONCLUSIE

Als de inspecteur correcties aanbrengt op de aangifte en een belastingplichtige is het daar niet mee eens, dan rest hem of haar niets anders dan daartegen rechtsmiddelen (bezwaar, beroep, etc.) aan te wenden. Bij het zetten van die stap moet goed worden nagedacht over de strategie die wordt gevolgd. Wil een ondernemer een snelle deal maken met de belastingdienst dan zal een ander pad moeten worden bewandeld dan wanneer een belastingplichtige zijn gelijk wil halen en tot in hoogste instantie wil procederen. Wie procedeert moet kiezen in hoeverre hij openheid van zaken geeft of juist eerst afwacht om de inspecteur niet wijzer te maken dan hij is. Houd de belangen die spelen goed in het oog en wees niet bang om tussentijds de strategie aan te passen.

HOREN EN INZIEN VAN DE STUKKEN. DE HOORPLICHT IS EEN ESSENTIEEL EN REGELMATIG VERGETEN ONDERDEEL

Victor Langenburg

Bij het vaststellen van een belastingaanslag heeft de inspecteur in de meeste gevallen geen verplichting tot het horen van een belanghebbende. Deze situatie wijzigt op het moment dat bezwaar wordt gemaakt tegen de belastingaanslag. In de Awb geldt als uitgangspunt dat voordat de inspecteur op een ingediend bezwaarschrift beslist, de belanghebbende in de gelegenheid moet worden gesteld om te worden gehoord. Deze hoorplicht vormt een essentieel onderdeel van de bezwaarschriftprocedure.

HET BELANG VAN EEN HOORGESPREK

In het hoorgesprek krijgt de belastingplichtige de mogelijkheid om zijn standpunten en argumenten mondeling naar voren te brengen. Een persoonlijk contact met de inspecteur kan bepaalde voordelen bieden. Zo bestaat een directe mogelijkheid om elkaar te bevragen en naar aanleiding daarvan elkaar over en weer (extra) informatie te verschaffen. Soms blijkt naar aanleiding van zo'n persoonlijk contact een oplossing mogelijk die eerder onbereikbaar leek. Het komt er eigenlijk op neer dat elkaar in de ogen kijken, elkaars vragen beantwoorden en begrip kweken voor elkaars positie vaak productiever werkt voor het bereiken van een oplossing dan elkaar schriftelijk te bestrijden.

WIE DIENT EIGENLIJK HET INITIATIEF TE NEMEN VOOR EEN HOORGESPREK

Nu het hoorgesprek een belangrijke functie voor de conflictoplossing kan vervullen, is het de vraag wie eigenlijk het initiatief voor een hoorgesprek dient te nemen. Ligt de bal bij de inspecteur of bij de belastingplichtige?

Voor fiscale zaken geldt dat we naast de Awb te maken hebben met de AWR, de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen. In artikel 25 van deze wet is de hoorplicht in fiscale zaken geregeld. Opmerkelijk is dat in laatstgenoemd artikel het initiatief voor het houden van een hoorgesprek bij de belastingplichtige wordt gelegd. Vraagt die niet om een hoorgesprek, dan zou de inspecteur daaraan voorbij kunnen gaan. Ware het niet dat vervolgens uit het Besluit Fiscaal Bestuursrecht volgt dat het initiatief voor het horen weer bij de inspecteur wordt gelegd. Nu het beleid en de wet elkaar tegenspreken zorgt dit (vanzelfsprekend) voor de nodige verwarring. Gelukkig biedt de rechtspraak uitsluitel. Uit de jurisprudentie¹ volgt dat het beleid van de belastingdienst in afwijking van de AWR dient te worden toegepast; het initiatief voor het horen ligt dus bij de inspecteur.

HET INZIEN VAN STUKKEN

Voordat een constructief gesprek met de inspecteur kan plaatsvinden is het voor de belastingplichtige (vanzelfsprekend) van groot belang om inzage te krijgen in het eigen belastingdossier. Aan de hand daarvan kan hij bijvoorbeeld controleren op grond van welke informatie een aanslag is opgelegd die afwijkt van de ingediende aangifte. Als die informatie onjuist is, weet de belastingplichtige wat hem te doen staat: bewijzen ('aannemelijk maken') dat die informatie niet klopt. De belastingplichtige die een conflict met de fiscus heeft, weet na inzage van zijn dossier waartegen hij zich moet verweren en kan dus zijn positie in het conflict beter bepalen. Het recht op inzage in het eigen belastingdossier is gekoppeld aan de hoorzitting tijdens de bezwaarfase. De wet formuleert het zo, dat het bestuursorgaan het bezwaarschrift en alle verder op de zaak betrekking hebbende stukken voorafgaand aan het horen – gedurende ten minste een week – voor de belastingplichtige ter inzage legt.

Uit de jurisprudentie² volgt dat de inspecteur niet gehouden is om stukken naar de belastingplichtige toe te sturen.

WAT ALS DE INSPECTEUR WEIGERT OM INZAGE IN BEPAALDE STUKKEN TE VERLENEN?

De inspecteur mag onder omstandigheden inzage in (bepaalde stukken van) het belastingdossier weigeren. Van deze bevoegdheid mag alleen gebruik worden gemaakt als de inspecteur vindt dat “*geheimhouding om gewichtige redenen geboden is*”. Op het moment dat inzage in het belastingdossier om deze reden wordt geweigerd, hoef je dit als belastingplichtige natuurlijk niet zomaar te accepteren. Helaas staat tegen deze specifieke beslissing van de inspecteur geen bezwaar en beroep open.

Wél kan in kort geding bij de voorzieningenrechter worden afgedwongen dat de inspecteur inzage in (bepaalde stukken van) het belastingdossier moet verlenen. In sommige gevallen leidt dit tot het gewenste resultaat³, maar het verzoek kan ook worden afgewezen⁴. Hoewel het via de rechter afdwingen van informatie (wellicht!) invloed zou kunnen hebben op de bereidwilligheid van de inspecteur om in het hoorgesprek tot een constructieve oplossing te komen, kan het belang van inzage voor de belastingplichtige zwaarder wegen. Dit is een strategische afweging die de belastingplichtige zal moeten maken.

CONCLUSIE

In dit hoofdstuk zijn enkele punten genoemd waaruit volgt dat een hoorgesprek met de inspecteur (mogelijk) kan bijdragen aan de conflictoplossing. Het initiatief tot het voeren van een hoorgesprek moet uitgaan van de inspecteur. Inzage in het eigen belastingdossier is voor de belastingplichtige van groot belang. Zo weet de belastingplichtige waartegen hij zich moet verweren en kan hij zijn positie in het conflict beter bepalen. Mocht de inspecteur inzage in (bepaalde stukken van) het belastingdossier weigeren, dan kan de belastingplichtige via een kort geding proberen om inzage toch af te dwingen.

NOTEN

- ¹ Gerechtshof Den Haag 21 januari 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:235.
- ² Gerechtshof Amsterdam 31 oktober 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:4618.
- ³ Rechtbank Noord-Nederland 7 april 2016, ECLI:NL:RBNNE:2016:1688.
- ⁴ Rechtbank Noord-Holland 16 januari 2019, ECLI:NL:RBNHO:2019:2196.

DE FORMELE EISEN VAN EEN BEROEPSCHRIFT EN HET BELANG VAN EEN GOEDE INRICHTING VAN HET BEROEPSCHRIFT

Nick van den Hoek

Tegen de meeste besluiten van de belastingdienst staat bezwaar en beroep open. Tegen een ongunstige uitspraak op je bezwaar kun je in beroep gaan bij de rechtbank. Dat doe je door bij de rechtbank een beroepschrift in te dienen. Het schrijven van een goed beroepschrift vereist dat je je in de schoenen van de rechter verplaatst: welke informatie heeft hij of zij nodig om jouw zaak goed te kunnen behandelen? Je raadt het al: niet alleen jouw visie is daarbij van belang. Ook de voorbereiding van de mondelinge behandeling van de zaak door de rechtbank (de zitting) vergt het een en ander van jou. In dit hoofdstuk beperk ik me tot de (formele) eisen die worden gesteld aan een beroepschrift en de optimale inrichting daarvan.

VOORWAARDEN VOOR EEN RECHTSGELDIG BEROEP

Je hebt bezwaar gemaakt tegen een opgelegde aanslag en de inspecteur heeft jouw bezwaar bij uitspraak afgewezen. Je bent het oneens met die uitspraak van de inspecteur en laat het er niet bij zitten. Dat voert je naar de rechter en je moet een

beroepschrift indienen bij de rechtbank. Welke rechtbank dat is (de relatief bevoegde rechtbank), staat onderaan de uitspraak op het bezwaar. De rechtbanken in Breda, Den Haag, Haarlem, Groningen en Arnhem behandelen zaken over rijksbelastingen.

Uiteraard moet er ook worden betaald om te kunnen procederen bij de rechtbank. Er is een zogenaamd griffierecht verschuldigd van € 48 voor particulieren, van € 178 als het bepaalde belastingen betreft zoals dividendbelasting, omzetbelasting, motorrijtuigenbelasting, accijnzen en douanerechten en van € 354 als het beroep wordt ingesteld door een organisatie (rechtspersoon).

Artikel 6:5 Awb stelt als (formele) voorwaarden dat het beroepschrift:

- 1 is ondertekend;
- 2 de datum vermeldt waarop het is opgesteld (de dagtekening);
- 3 de naam en het adres van de indiener bevat;
- 4 vermeldt tegen welk besluit het beroep is gericht (omschrijving van de uitspraak op bezwaar);
- 5 welke argumenten ('gronden') je hebt voor je gelijk; en
- 6 'zo mogelijk' vergezeld gaat van een kopie van het besluit waarop het geschil betrekking heeft (meestal een uitspraak op bezwaar).

Met 'indiener' wordt degene bedoeld die voor zichzelf beroep instelt of degene namens wie beroep wordt ingesteld. Als je voor een ander beroep instelt, verlangt de rechtbank een door die ander ondertekende volmacht waaruit blijkt dat je gemachtigd bent om het beroep in te stellen.

Een belangrijke voorwaarde voor een rechtsgeldig beroep is dat het beroepschrift tijdig is ontvangen door de rechtbank. Het beroepschrift moet bij de rechtbank binnenkomen binnen zes weken nadat de uitspraak op bezwaar is gedaan. Die termijn begint te lopen op de dag na die waarop het besluit 'op de voorgeschreven wijze' werd bekend gemaakt. Bij verzending per post geldt de aanvullende regeling

dat het beroep tijdig is als het beroepschrift binnen de termijn van zes weken is verzonden en het uiterlijk een week na afloop van die termijn is ontvangen. In een arrest van 10 augustus 2001¹ heeft de Hoge Raad beslist dat bezorging via een andere postverzender dan PostNL of via een koeriersdienst, niet als bezorging per post geldt. De Centrale Raad van Beroep, de hoogste Nederlandse rechter op het gebied van het sociaal zekerheidsrecht, heeft die lijn inmiddels verlaten². De verwachting is dat de Hoge Raad daarin mee gaat en eveneens bezorging door andere postaanbieders onder bezorging per post zal scharen.

Als je als particulier beroep instelt kan dat ook digitaal met behulp van DigiD, zowel voor jezelf als voor een andere particulier.

Als het beroepschrift niet tijdig is ontvangen door de rechtbank, kan het beroep niet-ontvankelijk worden verklaard. Mocht je het beroepschrift te laat hebben ingediend dan volgt meestal een niet-ontvankelijkverklaring door de rechter en is de zaak daarmee afgelopen. Inhoudelijk wordt jouw zaak dan niet behandeld. Maar er kunnen omstandigheden zijn waardoor je verzuim om tijdig het beroepschrift in te dienen je niet kan worden verweten ('verschoonbare termijnoverschrijding', artikel 6:11 Awb). Makkelijk is het overigens niet om voor die 'verschuiving' in aanmerking te komen. Mocht je onverhoopt door het coronavirus worden getroffen bijvoorbeeld, dan is de lijn in de rechtspraak dat je dan maar een belangenbehartiger moet inschakelen om te zorgen dat tijdig beroep wordt ingesteld. Misschien zal op die regel een uitzondering worden gemaakt als je na diagnose onmiddellijk op de intensive care bent beland.

Als je beroepschrift niet voldoet aan een van de formele eisen van artikel 6:5 Awb, dan kan de rechtbank het beroepschrift eveneens niet-ontvankelijk verklaren, mits je in de gelegenheid bent gesteld het verzuim binnen een bepaalde termijn te herstellen en je dat niet hebt gedaan.

HET BEROEPSCHRIFT: INHOUD EN INDELING

Behalve de hiervoor genoemde formele voorwaarden, gelden er geen regels voor het opstellen van een beroepschrift. Door dit gebrek aan houvast zijn veel beroepschriften moeilijk leesbaar. Dat wil zeggen dat de rechter na lezing eigenlijk nog niet

weet waar de zaak over gaat en wat de klachten zijn. De belastingdienst heeft ten behoeve van zijn inspecteurs een standaard structuur gemaakt voor een verweerschrift, dat is het stuk waarin het beroepschrift wordt beantwoord. Die structuur is ook geschikt om een goed beroepschrift te schrijven en volgt hierna met een korte, puntsgewijze toelichting.

ONTVANKELIJKHEID VAN HET BEROEP

Het beroepschrift moet op tijd bij de rechtbank binnenkomen. Het is goed om zelf te vast te leggen dat het beroepschrift tijdig bij een postbezorger ter verzending is aangeboden of online is ingediend. Jij draagt daarvoor namelijk de bewijslast.

FEITEN

Het is zeer belangrijk dat alle feiten die in je zaak een rol spelen in een logisch verband, bijvoorbeeld chronologisch, worden vermeld. Feiten spelen een rol als ze noodzakelijk zijn om tot de door jou bepleite rechtstoepassing te komen. Bijvoorbeeld, je bent van mening dat je niet volledig in Nederland belastingplichtig bent omdat je in een ander land woont. Het is dan van belang om alle feiten op te sommen die erop duiden dat je niet in Nederland woont. Je kunt daarbij denken aan: het niet beschikken over huisvesting in Nederland, geen familie hebben in Nederland, geen zakelijke banden met Nederland hebben, zoals een onderneming, bankrekening etc.

Feiten moeten komen vast te staan voordat de rechter het recht erop toepast. Feiten staan vast als ze bewezen zijn (in het belastingrecht heet dat: aannemelijk zijn). Realiseer je dat op jou de last kan rusten om door jou gestelde feiten aannemelijk te maken; de bewijslast voor die feiten rust dan op jou. Het is dan ook goed om bij elk door jou gesteld feit te bedenken of je dat feit kunt bewijzen met bijvoorbeeld een akte, brief, overeenkomst, factuur, e-mailverkeer of een getuigenverklaring.

Concentreer je daarbij in de eerste plaats op de feiten in het jaar waarover je procedeert. Als je procedeert over een aanslag inkomstenbelasting 2018, dan zijn de feiten in dat jaar het belangrijkste. In veel beroepschriften ligt de nadruk echter op latere gebeurtenissen, zoals een vervelend verlopen controle. Dat leidt af van waar de zaak over gaat: je inkomsten in 2018 en de belastbaarheid daarvan.

Een tip die enige discipline vergt is om in het feitenrelaas geen aandacht te besteden aan jouw mening of die van de inspecteur. Een mening is geen feit en hoort daarom niet thuis in dit onderdeel. Dat komt later in het beroepschrift.

GESCHIL

Hier moet je de punten beschrijven waarover je met de inspecteur van mening verschilt. Om op het hiervoor gegeven voorbeeld voort te borduren. Je vindt dat de inspecteur ten onrechte je inkomsten heeft belast, want je woont niet in Nederland en hoeft dus hier geen belasting te betalen over die inkomsten. Je hoeft zich niet te beperken tot één geschilpunt. Als sprake is van een navorderingsaanslag kun je bijvoorbeeld als aanvullend geschilpunt stellen dat niet is voldaan aan de vereisten voor navordering. Daarnaast kan het zijn dat je het bijvoorbeeld niet eens bent met een bij de aanslag opgelegde boete of de in rekening gebrachte rente. Ook dat vormt een afzonderlijk geschilpunt. Een uitputtende opsomming van de geschilpunten is belangrijk, want het is het geraamte waarop je je beschouwing (zie verderop) aanbrengt.

STANDPUNT INSPECTEUR

In elk geschil – of dat nu is met de buurvrouw of met de belastinginspecteur – is het nuttig om goed te luisteren naar de argumenten van de andere kant om de kracht – en wellicht het gelijk – van je tegenpartij te leren kennen. Onder dit punt geef je per geschilpunt kort en kernachtig de argumentatie van de inspecteur weer. Let op: ook in dit onderdeel ga je nog niet in op de argumentatie van de inspecteur.

BESCHOUWING

Nu worden de feiten, de geanalyseerde geschilpunten en het toepasselijke recht met elkaar vervlochten tot een geheel. Dit is het verhaal waarin je, uitgaande van de door jou als vaststaand aangemerkte feiten, per geschilpunt de (volgens jou) juiste toepassing van het recht (regelgeving en rechtspraak) beschrijft. Eigenlijk ligt in deze aanpak de bestrijding van de afwijkende standpunten van de inspecteur al

besloten. Toch is het goed om kort te beschrijven waarom de inspecteur met zijn argumenten de plank mislaat. De beschouwing is jouw verhaal; vertel het met verve maar laat je niet meeslepen door heilig geloof in het eigen gelijk. Vermijd uitweidingen en handhaaf de structuur om het verhaal inzichtelijk te houden. Laat uitvoerige citaten uit toepasselijke rechtspraak achterwege, maar verwerk de in die rechtspraak neergelegde rechtsnorm in je eigen betoog met een ECLI-vermelding voor de vindplaats.

CONCLUSIE

Nu komt het slot van je beroepschrift: de conclusie. Daarin neem je op wat de rechter naar jouw mening zou moeten beslissen. Aangezien je het oneens bent met de uitspraak van de inspecteur op je bezwaarschrift, begin je met vernietiging van die uitspraak. Daarna volgt vernietiging of vermindering van de aanslag tot een bepaald belastbaar inkomen of bedrag (let op dat meer 'posities' mogelijk zijn bij ingenomen subsidiaire standpunten). Ook voor de boete- en of rentebesikking pas je dit stramien toe. Je wil uiteraard ook vergoeding van de kosten die je hebt moeten maken voor het voeren van de procedure, met inbegrip van de kosten die je hebt gemaakt voor het bezwaar. In het Besluit proceskosten bestuursrecht staat welke kosten wanneer voor vergoeding in aanmerking komen. Als de behandeling van de zaak (bezwaar en beroep samen) meer dan twee jaar heeft geduurd en dat niet aan jou ligt, dan heb je recht op een vergoeding van immateriële schade³ vanwege de lange duur van de zaak. Die vergoeding bedraagt € 500 per half jaar vertraging en daar moet je om verzoeken. Om vergoeding van de kosten van het griffierecht hoeft je niet te verzoeken. Die vergoeding kent de rechtbank uit eigen beweging toe indien je (deels) in het gelijk wordt gesteld. Vergeet niet het beroepschrift te dagtekenen, te ondertekenen en van je naam en adres te voorzien. Som onder je naam en handtekening de bijlagen op die je meestuurt en waarnaar je in het beroepschrift hebt verwezen.

Een goed beroepschrift is niet binnen een dag geschreven. Begin dus op tijd met het schrijven en laat je concept bij voorkeur een aantal dagen liggen voordat je het opnieuw leest. Je zult zien dat je bij het schrijven gedachtesprongen hebt gemaakt die bij herlezing niet zo vanzelfsprekend zijn als je aanvankelijk dacht. Bedenk daarbij dat jij de zaak van binnen en van buiten kent en de rechter veel stukken leest op een dag: hij of zij heeft geen tijd jouw stuk twee of drie keer te lezen in de hoop te begrijpen wat je bedoelt. Je verhaal moet voor een buitenstaander dus goed te volgen zijn. Het

is over het algemeen aan te raden iemand je conceptberoepschrift te laten tegenlezen en diegene om feedback te vragen: is het steeds duidelijk wat je bedoelt?

BEROEP TEGEN FICTIEVE WEIGERING UITSPRAAK OP BEZWAAR TE DOEN

Als de inspecteur blijft talmen met het doen van een uitspraak op je bezwaar, kun je hem schriftelijk in gebreke stellen. Twee weken nadien kun je dan bij de rechtbank beroep instellen tegen het niet tijdig doen van uitspraak op bezwaar (beroep tegen een fictieve weigering).

CONCLUSIE

Als je het niet eens bent met de uitspraak van de inspecteur op je bezwaarschrift, dan kun je in beroep bij de rechtbank. Je dient daar dan (tijdig) een beroepschrift in waarin je schrijft wat er in jouw zaak aan de hand is, over welk specifiek besluit het gaat, op welke punten je met de inspecteur van mening verschilt, waarom je vindt dat hij op die punten ongelijk heeft en wat de rechter naar jouw mening moet beslissen. Dat is geen eenvoudige zaak, zeker niet als er meer geschilpunten zijn en er een boete is opgelegd. Bij een aanzienlijk financieel belang is het verstandig om te overwegen deskundige hulp in te schakelen. Daarbij is van belang dat die hulp ervaring heeft met het voeren van procedures in belastingzaken. Mocht je besluiten om de procedure zelf te voeren, onthoud dan: procederen is structureren. Ofwel, schrijf een verhaal met een duidelijke indeling, zoals hiervoor weergegeven, verlies je niet in omstandige beschouwingen en vergeet niet aan de rechter duidelijk te maken wat je van hem wilt. Veel succes.

NOTEN

¹ Hoge Raad 10 augustus 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB6596.

² Zie het persbericht van 16 juni 2020 over tijdig indienen van een bezwaar- of beroepschrift op www.rechtspraak.nl.

³ Hoge Raad 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:A09006.

BEROEP IN BELASTINGZAKEN, TACTIEK IN HET CONFLICT

Ludwijn Jaeger

Procederen met de fiscus is belastend. Het duurt lang en wekt onzekerheid en ergernis. Wat de inspecteur doet en zegt voelt al snel als een aanval. Toch is het zelden zinnig om voluit de tegenaanval in te zetten. In een procedure is de inspecteur namelijk niet de hoofdrolspeler, dat is de rechter. In dit hoofdstuk beschrijf ik hoe de rechter te overtuigen en ventileer ik wat ideeën over de wijze waarop de procedure goed uit de verf komt.

PROCEDEREN IN EEN FISCALE ZAAK IS NIET LASTIG

Belastingrecht is bestuursrecht en dus geldt als uitgangspunt dat iedere burger zelf zijn recht moet kunnen halen. Daarom moet de belastinginspecteur in de uitspraak op een bezwaarschrift vermelden dat het instellen van beroep mogelijk is en hoe dat moet. De formele eisen die gelden voor het voeren van een beroepsprocedure zijn in het vorige hoofdstuk te vinden. Overigens zijn die grotendeels gelijk aan de eisen die gelden voor de bezwaarprocedure (door Nick van den Hoek uiteen gezet in deel D, hoofdstuk 1).

Voor het inleidende stuk van de procedure, het beroepschrift, geldt als eerste vereiste dat daarin de feiten aan de rechter moeten worden voorgeschoteld. Vervolgens moet worden geformuleerd wat de inspecteur, gegeven die feiten, had moeten doen. De rechter heeft dan voldoende materiaal om een beslissing te nemen. Als iemand in staat is emotioneel afstand te nemen van het geschil dat hij/zij met de

Heb het over de feiten. Als de feiten je niet aanstaan, heb het dan over het recht. En als ook het recht je niet aanstaat, roep dan heel hard: schande!

Theo Groeneveld, bewerking van een Engels gezegde

inspecteur heeft, dan is het in veel gevallen prima om zelf de gang naar de rechter te maken. Dat is in ieder geval goedkoper dan het inschakelen van professionele rechtshulp.

PROCEDEREN IN EEN FISCALE ZAAK IS HEEL LASTIG

Maar. Ja, er is altijd een maar. Het belastingrecht is dermate ingewikkeld geworden dat niemand het hele speelveld meer overziet, ook de rechter niet. Veel regels zijn voor meer dan één uitleg vatbaar en sommige regels zijn zo algemeen geformuleerd dat ze wel moeten worden uitgelegd door de rechter ('open normen'). Ook de maatschappelijke ontwikkelingen hebben vat op de rechtspraak. Zo leidde de polemiek over de affaire rond de kinderopvangtoeslagen tot de aanbeveling aan de rechter om geschiktheid, noodzakelijkheid en proportionaliteit van regelgeving te beoordelen, zelfs als de wet die mogelijkheid niet biedt. Procederen is dus in veel gevallen niet zo simpel. En dan heb ik het nog niet over de bewijsproblemen in zaken waar de gepresenteerde feiten door de inspecteur worden ontkend ('worden bestreden'), met name als ze niet heel helder zijn. Het omgaan met bewijslast en stelling nemen over bewijslastverdeling is bijna een vak apart.

Een van mijn vroege leermeesters, Theo Groeneveld, haalde eens de Engelse 'regels' voor procederen aan: *"Heb het over de feiten. Als de feiten je niet aanstaan, heb het dan over het recht. En als ook het recht je niet aanstaat, roep dan heel hard: schande!"*

IT IS ALL PSYCHOLOGY, STUPID

De feiten moeten vooraf duidelijk zijn. Een verschil van mening over de feiten moet eigenlijk worden opgelost in de bezwaarfase, zo niet al daarvoor. Maar als de feiten duidelijk zijn en de rechtstoepassing helder, is er geen geschil meer dus geen procedure voor de rechter. Dat zou betekenen dat voor de rechter alleen rechtsvragen worden uitgeprocedeerd, want de geschillen over de feiten zijn in de bezwaarfase al opgelost. Een voor de professionele 'spelers' paradijselijke situatie. Maar ook dit paradijs is niet van deze wereld. In de praktijk zijn er legio procedures waarin met het mes tussen de tanden over de feiten wordt getwist. Procedures waarin pure rechtsvragen aan de orde komen, zijn overigens risicovol voor de belastingplichtige. Ook voor de inspecteur, maar die hoeft zijn verlies niet zelf te dragen

wat de risico-aanvaarding aanzienlijk vergemakkelijkt. Het risico is hierin gelegen dat procederen over een rechtsvraag per definitie gebied betreft waar het recht nog niet is uitgekristalliseerd, in beweging is, of in beweging zou moeten komen. Dan is de kans op een gunstig resultaat vooraf moeilijk in te schatten. Maar als de procedure onontgonnen gebied betreft is discussie mogelijk en dan is er ruimte voor overtuiging, voor beïnvloeding. Deze twee laatste elementen zijn niet juridisch, maar psychologisch van aard. Een procedure is in die zin een menselijk spel waarbij het de kunst is een ander - de rechter - mee te nemen in jouw gelijk.

HET GAAT OM DE BAL, NIET OM DE SPELER

De inspecteur mag dan soms een slecht gehumeurde, slecht motiverende, botte, non-communicatieve hork zijn, al die kwalificaties zeggen weinig over de juistheid van zijn standpunt. Niet aangegeven inkomen is niet onbelast omdat de inspecteur zich horkerig gedraagt.

Laat het gedrag van de inspecteur in een procedure dus voor wat het is en leg de focus op de rechter want die beslist de zaak. Neem haar/hem mee in de gedachtegang dat uit de gepresenteerde feiten en het geldende recht alleen maar de conclusie kan worden getrokken dat de opgelegde aanslag onjuist is. Neem de rechter bij de hand met een stuk waarin je zo simpel mogelijk uitlegt waarom jouw zienswijze de meest logische is. Zorg er daarbij voor dat het stuk zelfstandig leesbaar is. Dat wil zeggen dat de lezer niet andere stukken en verwijzingen moet hoeven raadplegen om te begrijpen wat het betoog inhoudt. Naar andere stukken kan worden verwezen in voetnoten als mogelijke controle op de juistheid van hetgeen wordt betoogd. Een stuk is pas goed als een niet bij de zaak betrokken persoon, bij voorkeur zelfs een niet jurist, begrijpt waarover het gaat. Je bent in communicatief opzicht geslaagd als die persoon zegt het weliswaar niet helemaal te kunnen beoordelen, maar het op basis van het stuk volledig met je eens te zijn. Agressie jegens de horkerige inspecteur is niet productief, dus speel het spel 'cool'. Misschien met als resultaat dat de rechter zich gaat ergeren aan de opstelling van de inspecteur. Bedenk dat onredelijkheid pas echt naar voren komt in het licht van de redelijkheid van de ander.

PROBEER JE TE VERPLAATSEN IN DE RECHTER

De rechter beslist. Dus moet alles er op gericht zijn de rechter te bewegen tot een welgevallige beslissing. Dat vergt allereerst een poging je te verplaatsen in diens beslissingskader.

Een rechter leest pas enkele dagen voorafgaande aan de mondelinge behandeling op de zitting het procesdossier. Doe hetzelfde, lees daarbij vlug en probeer afstand te nemen van kennis die al je hebt van de zaak. Welke indruk maakt de zaak nu op je: een gelopen race of een moeizame exercitie? Snap je het betoog, raak je erdoor meegesleept? Naarmate je meer afstand hebt kunnen houden van het stuk als 'eigen kind', val je meer samen met een onafhankelijke beoordelaar, met de rechter. Merk je bij lezing dat je bent vergeten iets aan te voeren of in het geding te brengen, dan niet in paniek raken. Er zijn drie mogelijkheden om daaraan iets te doen. Daarbij geldt steeds: wees open en zeg gewoon sorry, of stom, ik ben iets vergeten te melden. Die openheid werkt beter, dan eromheen draaien. Dan de drie mogelijkheden:

1**HET 10-DAGEN STUK.**

Dat stuk moet minimaal 10 dagen voor de zitting bij de rechtbank binnen zijn. Alles kan daarin aan de orde worden gesteld. Feiten die nog niet werden gesteld, kunnen het beste in dit stuk worden opgenomen. Ook bewijsmateriaal kan worden verstrekt.

2**HET VOORAF INGEZONDEN 'PLEIDOOI'.**

De rechter die oordeelt over jouw zaak, komt naar de mondelinge behandeling met een beeld van die zaak en een opvatting over de beslissing die hij/zij daarin moet nemen. Die opvatting is gebaseerd op het materiaal in het dossier dat voorafgaande aan de zitting werd aangeleverd. Het is makkelijker een zich vormende opvatting te beïnvloeden dan een gevormde opvatting te wijzigen. Je moet dus beïnvloeden voordat de rechter het dossier gaat lezen. Je kunt weliswaar binnen 10 dagen voor de zitting geen nieuwe feiten meer inbrengen, maar het inbrengen van ideeën over de toepassing van het recht op de feiten in het dossier, staat je vrij. Stuur je vijf dagen voor de zitting een overtuigend pleidooi in (zonder nieuwe feiten), dan is de

De inspecteur mag dan soms
een slecht gehumeurde,
slecht motiverende, botte,
non-communicatieve hork
zijn, al die kwalificaties
zeggen weinig over de juist-
heid van zijn standpunt.

kans aanzienlijk dat de rechter het heeft gelezen en dat het de gedachtevorming heeft beïnvloed.

3 HET PLEIDOOI

In de regel krijgt op de zitting de belastingplichtige als eerste de kans het woord te voeren en kan er dus worden gepleit. Maar de zittingstijd is beperkt en als het goed is, heb je de meningsvorming van de rechter al proberen te beïnvloeden (zie hiervoor). Het pleidooi heeft dan als doel om – in kort bestek – de juiste sfeer te creëren. Maar mocht je van mening zijn dat je schriftelijk minder uit de verf komt dan mondeling, dan kun je het pleidooi ook benutten om kort en krachtig de relevante feiten en de daarop door jou verlangde rechtstoepassing aan de rechter uit de doeken te doen. Wat houdt het creëren van de juiste sfeer in? Ik beland weer in de psychologie. Wat je gelooft, wat je eet, wat je lekker vindt, wat je je aan laat smeren, is afhankelijk van sfeer. Daarbij geldt dat ‘honing’ een betere sfeermaker is dan ‘azijn’. Bedenk ook dat je altijd nog om je heen kunt ‘meppen’ na aardig te zijn geweest, andersom schiet niet op. Dus zeker in beladen procedures is het verstandig om de sfeer goed te houden. De Nederlandse belastingpraktijk staat bekend om de slimmigheidjes. Werkt het goed moeten houden van de sfeer dan niet beperkend op de mogelijkheid een slimmigheidje uit te halen? Nee, want het belastingrecht is minder moralistisch dan bijvoorbeeld het strafrecht. Slimmigheden mogen, mits goed bedacht en goed gebracht, dat laatste wil zeggen open en met een snufje humor.

DE MONDELINGE BEHANDELING

Waartoe dient een mondelinge behandeling, als het toch alleen draait om ‘de feiten en het recht’? Ik gooi er (weer) een cliché in: communicatie is moeilijk. Hetgeen jij denkt te schrijven en dat wat jij begrijpt, is zeker niet noodzakelijkerwijs dat wat de ander leest, laat staan dat wat die ander begrijpt. Tot aan de zitting is de procedure een uitwisseling geweest van schriftelijke stukken. De rechter leest kort voor de zitting die stukken. Stukken die jij hebt geschreven in een zaak die al een jaar of wat loopt en die je van haver tot gort denkt te kennen. Dan is de kans groot dat daarin gedachtesprongen staan en andersoortige slechte communicatie. Bedenk ook dat rechters ongelooflijk veel stukken moeten lezen. Dan is er dus veel ruimte voor misinterpretatie door een niet al te oplettende of heel vlugge lezer. Of het nu jouw

belabberde schriftelijke uitdrukkingwijze is of het gemankeerde lezen door de rechter, in een procedure ligt een misverstand voortdurend op de loer. De mondelinge behandeling ter zitting is bij uitstek de gelegenheid om alle communicatiestoornissen te onderkennen en uit de weg te ruimen.

Gebruik die kans niet om nog even je gram te halen maar probeer vast te stellen of wat je over hebt willen brengen ook over is gekomen. Dat doe je door goed naar de rechter te luisteren en te kijken. Want uit hetgeen de rechter zegt en vraagt kun je afleiden of je betoog is doorgedrongen en met instemming wordt begroet. Maar ook diens houding en blik kunnen veelbetekenend zijn. Zij kunnen ongemak, onbegrip en irritatie verraden, maar ook inleving, begrip en compassie. Het adequaat inspelen op dergelijke non-verbale signalen kan in hoge mate bijdragen aan een goede communicatie.

CONCLUSIE

Predik ik met het vorenstaande tamme vriendelijkheid of tandoos gemummel? Neen, verre van. Het gaat om een geschil, een gevecht met argumenten. Elke weg die leidt tot het krijgen van gelijk is er een die ik best wil bewandelen. Ik betoog wel dat inzicht in de beweegredenen van de ander, vooral van degene die de beslissing moet nemen, bijdraagt aan het vergroten van de kans dat je krijgt wat je wil.

Zelfs in een boek geeft ‘de smid’ zijn geheim niet helemaal prijs. Maar dat is het leuke van mijn vak. Elke zaak is anders. Dat wat werkte in een bepaalde zaak, werkt niet in deze. Elk ‘kunstje’ wordt genadeloos afgestraft als het een automatisme wordt. Het komt altijd neer op het ‘goed lezen’ van een zaak en het ‘goed lezen’ van degene die het oordeel daarover heeft te vellen.

WELKE STUKKEN DIENT DE BELASTINGDIENST IN TE BRENGEN IN EEN PROCEDURE BIJ DE RECHTBANK?

Carlijn van Dijk

Als je van plan bent om tegen een besluit van de belastingdienst in te gaan, dan is de kans groot dat je uiteindelijk bij een belastingrechter belandt. Van de voorafgaande bezwaarprocedure moet je namelijk niet veel verwachten. In die procedure beslist een collega van de belastingambtenaar die het besluit heeft genomen op het bezwaarschrift. In de wandelgangen wordt ook wel gesproken over ‘de slager die zijn eigen vlees keurt’.

Nederland als rechtsstaat kent een aantal waarborgen die van belang zijn voor een eerlijk proces. Tegen de uitspraak op bezwaar kan gelukkig beroep worden ingesteld bij de belastingrechter. In die procedure is artikel 8:42 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) één van die waarborgen. Dit artikel eist dat de belastingdienst ‘alle op de zaak betrekking hebbende stukken’ overlegt aan de belastingrechter om zo een volledige beoordeling en heroverweging van het besluit door de belastingrechter mogelijk te maken. De belastingdienst mag hierbij niet selectief zijn. De belastingdienst moet dus de hele pap inbrengen, en niet alleen de krenten die zijn standpunt welgevalen. Wat is nu precies die hele pap? Hoe kun je controleren of die hele pap is ingebracht? En niet onbelangrijk: wat kun je doen als de belastingdienst zich niet aan deze taak heeft gehouden?

Wat zijn ‘alle op de zaak betrekking hebbende stukken’?

Tot 8:42-stukken behoren alle stukken die de belastingdienst ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten. Tot de 8:42-stukken behoren ook stukken die pas in de loop van het beroep (of hoger beroep) ter beschikking van de belastingdienst zijn gekomen.

De Hoge Raad heeft in het arrest van 4 mei 2018¹ nog een aantal hoofdlijnen uiteengezet van wat behoort tot de ‘op de zaak betrekking hebbende stukken’:

- 1** Tot de stukken behoren niet stukken die zich bevinden onder derden (bijvoorbeeld het OM) en die niet aan de belastingdienst zijn verstrekt, ook al is de belastingdienst bekend met het bestaan hiervan²;
- 2** Tot de stukken behoren niet alleen de stukken die de belastingdienst heeft gebruikt ter onderbouwing van het besluit, maar in beginsel ook stukken die de belastingdienst wel ter beschikking staan of hebben gestaan maar die niet zijn gebruikt ter onderbouwing van het besluit. Stukken die de belastingdienst wel heeft gebruikt, maar die voor de beoordeling van de zaak door de rechter niet (langer) van belang zijn, hoeft de belastingdienst niet in te brengen. Dit is bijvoorbeeld het geval ten aanzien van stukken die betrekking hebben op een element van de aanslag dat in beroep niet (meer) ter discussie staat;
- 3** Ook in het geval slechts een passage van een stuk op de zaak betrekking heeft, dient het gehele stuk te worden ingebracht.

Ook elektronische gegevens behoren tot de op de zaak betrekking hebbende stukken. Deze moeten dan wel van belang en raadpleegbaar zijn met het oog op de betreffende zaak. Het elektronische stuk moet in een afdruk of op een andere geschikte wijze ter beschikking kunnen worden gesteld. De softwareprogramma’s en andere elektronische systemen zelf behoren in de regel niet tot de op de zaak betrekking hebbende stukken.

NEEM IN DE BEZWAARFASE INZAGE IN HET DOSSIER!

Op basis van 7:4 Awb is het mogelijk om in ieder geval in de bezwaarfase inzage te krijgen in je dossier. Maak hier gebruik van. Mogelijk kom je stukken tegen die je zelf niet (meer) hebt. Mogelijk kom je interessante (interne) correspondentie tegen. Mogelijk kom je documentatie tegen die jouw standpunt onderschrijft. Verzoek tijdens de inzage om kopieën van deze stukken. Deze (wettelijke) mogelijkheid tot inzage heb je niet (meer) in de beroepsfase.³ Dit neemt niet weg dat je altijd de belastingdienst kunt vragen om inzage in het dossier. Vragen staat immers nog altijd vrij.

NIET ALLE STUKKEN ZIJN DOOR DE BELASTINGDIENST INGEBRACHT, WAT NU? DE BEPERKING VAN KENNISNEMING OF DE GEHEIMHOUDING EX ARTIKEL 8:29 AWB

De plicht voor de belastingdienst om alle op de zaak betrekking hebbende stukken te overleggen is niet absoluut. Op grond van artikel 8:29 Awb kan de belastingdienst weigeren inlichtingen te verstrekken, dan wel de rechter vragen te bepalen dat alleen de rechter van bepaalde stukken kennisneemt.

Bij de beoordeling van een dergelijk beroep op toepassing van artikel 8:29 Awb geldt overigens nog wel steeds als uitgangspunt dat alle op de zaak betrekking hebbende stukken en alle (overige) stukken die in geding worden gebracht onbeperkt beschikbaar moeten zijn. Op dit uitgangspunt kan uitsluitend een uitzondering worden gemaakt indien daarvoor gewichtige redenen zijn. Dergelijke redenen kunnen niet zijn gelegen in de omstandigheid dat bepaalde stukken niet relevant voor jou worden geacht. Dergelijke redenen kunnen wel betrekking hebben op de effectiviteit van het door de belastingdienst uit te oefenen toezicht op de naleving van belastingwetten. De belastingdienst draagt dan redenen aan van 'interne' of 'controle-strategische' aard. Een andere gewichtige reden kan zijn dat belastingambtenaren onbelemmerd hun gedachten moeten kunnen vormen. In dat geval moet het wel gaan om gedachten die nog niet zijn afgerond.⁴ In het geval je in een dergelijke 8:29 Awb-procedure terecht komt, onthoud dan dat het veelal de aantekeningen en notities van de ambtenaren zijn die procedures doen kantelen. Stem dus niet zomaar in met een verzoek tot beperkte kennisneming of geheimhouding.

GEVOLGEN VAN NIET (TIJDIGE) INDIENING EX ARTIKEL 8:31 AWB

Indien je constateert dat je stukken in het dossier mist, kun je aan de belastingrechter een verzoek doen tot overlegging van deze stukken. Met uitzondering van gevallen van de eerdergenoemde gerechtvaardigde weigering ex artikel 8:29 Awb en enkele uitzonderingsgevallen van misbruik van recht, dient te worden tegemoetgekomen aan een dergelijk verzoek als je voldoende gemotiveerd hebt gesteld dat het stuk van enig belang kan zijn voor de besluitvorming in jouw zaak. De belastingdienst zal alsdan die stukken moeten inbrengen in jouw zaak.

Indien de belastingdienst niet (alle) stukken overlegt, dan wel geen gehoor geeft aan een uitspraak van de rechter in een 8:29 Awb procedure om stukken ongeschoond te verstrekken, dan kan de rechter hieruit de gevolgtrekkingen maken die hem geraden voorkomen (8:31 Awb). Het is dus een discretionaire bevoegdheid van de rechter. Bij de gevolgtrekkingen kun je denken aan gegrondverklaring van het beroep en/of veroordeling tot schadevergoeding, waaronder vergoeding van de proceskosten en/of het griffierecht. De rechter kan echter een dergelijke gevolgtrekking niet maken zonder de belastingdienst hierover eerst te informeren. Dit geeft de belastingdienst nog een herkansing. Je kunt echter het standpunt innemen dat de op de zaak betrekking hebbende stukken eerder hadden kunnen en moeten worden overgelegd, zodat het aanbod van de inspecteur om dat alsnog te doen na de mededeling door de rechter te laat is.⁵

De gevolgtrekking dat voorbij moet worden gegaan aan het verzuim zien we in de jurisprudentie (helaas) vaker.

Ondanks dat het niet jouw taak is, kun je zelf ook (op de zaak betrekking hebbende) stukken inbrengen. Dit is verstandig op het moment dat je stukken bezit die jouw standpunt ondersteunen en/of tegenstrijdig zijn aan het standpunt van de belastingdienst. Uiteraard bestaat deze mogelijkheid alleen als je deze stukken zelf in je bezit hebt.

CONCLUSIE

Het is de belastingdienst die 'alle op de zaak betrekking hebbende stukken' dient in te brengen in een procedure bij de rechtbank. De belastingdienst mag hierbij

niet selectief te werk gaan. Tot deze stukken behoren de stukken die de belastingdienst ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten. Tot deze stukken behoren ook stukken die pas in de loop van het beroep (of hoger beroep) ter beschikking van de belastingdienst zijn gekomen. Elektronische gegevens behoren in beginsel ook hiertoe.

Tijdens de bezwaarfase kun je inzage nemen in het dossier. Het advies is om in ieder geval kopieën te (laten) maken van in ieder geval die stukken die jouw standpunt welgevallen in een beroepsprocedure.

De plicht om alle op de zaak betrekking hebbende stukken in te brengen is niet absoluut. De belastingdienst kan weigeren inlichtingen te verstrekken, dan wel de rechter vragen te bepalen dat alleen de rechter van bepaalde stukken kennisneemt. Stem nooit zomaar hiermee in als jouw reactie wordt gevraagd. Indien de belastingdienst verzuimt te voldoen aan de verplichting om op de zaak betrekking hebbende stukken te overleggen, dan kan de rechter hieruit de gevolgtrekkingen maken die hem geraden voorkomen. De rechter kan voorbijgaan aan het verzuim, maar de rechter kan ook de belastingdienst veroordelen tot schadevergoeding of jouw beroep gegrond verklaren.

NOTEN

¹ Hoge Raad 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672.

² Indien belastingambtenaren bij de aanslagoplegging en bezwaarbehandeling betrokken zijn en in het kader van bijstand aan de FIOD kennis nemen van inhoud van stukken, dan zijn deze stukken op de zaak betrekking hebbend. Het maakt daarbij niet uit of de stukken door de FIOD aan de inspecteur zijn overgelegd. Duidelijk is dat dergelijke stukken dus niet vallen onder de (uitzonderingscategorie van) stukken die zich onder derden bevinden. Zie Gerechtshof 's Hertogenbosch 23 april 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:1398.

³ Ch.J. Langereis, "Equality of arms in het fiscal proces", in *Van Mens tot Mens, vriendenbundel voor K.L.H. van Mens*, SDU Uitgevers, Den Haag 2011, p. 189.

⁴ Gerechtshof Amsterdam 4 juni 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098.

⁵ Zie ook P. Fortuin, "Op de zaak betrekking hebbende stukken", *NTFRB* 2018/9.

BEWIJS IN BELASTINGZAKEN BIJ BEROEP BIJ DE RECHTBANK

Carlijn van Dijk

Als tussen de belastingdienst en jou een geschil ontstaat, dan is het aan de belastingrechter om dat geschil te beslechten. Gelijk hebben is daarbij iets anders dan gelijk krijgen. Wie uiteindelijk de fiscale procedure wint is afhankelijk van de vraag wie erin slaagt de voor het gelijk krijgen benodigde feiten te bewijzen.

In het belastingrecht geldt de vrije bewijsleer. Dat betekent dat je met alle mogelijke middelen het bewijs mag leveren van feiten die jouw standpunt onderbouwen. Dit geldt uiteraard ook voor de belastingdienst. Uit de rechtspraak kunnen regels worden afgeleid wie wat moet bewijzen (de verdeling van de bewijslast). De rechter moet vervolgens kiezen welk bewijs hij aannemelijk acht en als die keuze is gemaakt moet hij op de voor hem vaststaande feiten de rechtsregels toepassen en beslissen.

Als uitgangspunt is voldoende dat een partij een te bewijzen feit 'aannemelijk maakt'. In sommige gevallen is echter zwaarder bewijs nodig. In die gevallen wordt verlangd dat het feit overtuigend wordt 'aangetoond'.

Het kan ook voorkomen dat de bewijslast volledig op jou komt te rusten, en dan ook nog eens in een verzwaarde vorm. Deze 'omkering van de bewijslast' is een sanctie als je niet voldoet aan bepaalde wettelijke verplichtingen.

Verlies niet je fiscale procedure! Weet je de antwoorden op de volgende vragen niet? Dit hoofdstuk geeft de antwoorden.

- 1 Wat is het verschil tussen feiten en rechtsregels en wat behoeft bewijs?
- 2 Welke regels kunnen we uit de jurisprudentie afleiden over de bewijslastverdeling?
- 3 Wat is het verschil tussen aannemelijk maken, aantonen en doen blijken?
- 4 Wanneer wordt de bewijslast omgekeerd en verzwaaard en wat betekent dat eigenlijk? En tot slot:
- 5 Hoe zit het met leveren van bewijs bij boetes?

FEITEN EN RECHTSREGELS: WAT BEHOEFT BEWIJS?

Voor het leveren van bewijs is het belangrijk om onderscheid te maken tussen feiten en rechtsregels. Feiten kun je bewijzen, rechtsregels daarentegen niet. Maar welke feiten moet je bewijzen als je een conflict hebt met de belastingdienst?

Om te beginnen hebben feiten waarover je met de inspecteur niet van mening verschilt, geen bewijs nodig. Dus als je stelt dat een bepaald feit zich heeft voorgedaan en de inspecteur betwist dat niet, dan staat het feit vast¹. De rechter moet ervan uitgaan dat het feit is zoals door jou gesteld. Dat geldt ook omgekeerd, dus let er op dat je feiten die de inspecteur stelt, weerspreekt als je meent dat die feiten zich niet of anders hebben voorgedaan.

Feiten van algemene bekendheid en feiten die berusten op ervaringsregels hebben geen bewijs nodig.

De rechter is voor de beoordeling van het geschil afhankelijk van de feiten die de partijen inbrengen ('stellen'). Dat betekent dat je je goed moet realiseren welke feiten je moet stellen om de door jou gewenste uitkomst te bereiken. Maar moet je dan alle feiten die van belang zijn voor die uitkomst stellen en bewijzen? Nee, door de rechter zijn regels ontwikkeld die een verdeling inhouden van de taak ('last') om de feiten die in een geschil een rol spelen te stellen en te bewijzen.

VIJF REGELS OMTRENT DE BEWIJSLASTVERDELING

Het belastingrecht kent geen wettelijke bepaling zoals artikel 150 Wetboek van burgerlijke rechtsvordering: 'wie stelt, moet bewijzen'. Uit de belastingrechtspraak volgt dat de bewijslevering in belastinggeschillen in hoofdzaak langs de volgende (bewijs)regels verloopt:

- 1 Feiten die ertoe leiden dat meer belasting moet worden betaald, moet de belastinginspecteur bewijzen (bijvoorbeeld de inspecteur meent dat je meer inkomen hebt genoten dan je hebt opgegeven);
- 2 Feiten die ertoe leiden dat minder belasting moet worden betaald, moet de belastingplichtige bewijzen (bijvoorbeeld je claimt hypotheekrenteaftrek);
- 3 Beroept een partij zich op een wettelijke bepaling die een uitzondering inhoudt op de hoofdbepaling, dan moet de partij die zich op de uitzondering beroept de daarvoor van belang zijnde feiten stellen en bewijzen (bijvoorbeeld je wil, in afwijking van een wettelijke aftrekuitsluiting, toch de kosten van wapens in aftrek brengen op de winst. Dan rust de bewijslast dat je over een vergunning of ontheffing beschikt op jou, zie artikel 3.14 lid 1 sub f Wet IB);
- 4 Beroept een partij zich op feiten of omstandigheden die afwijken van wat gebruikelijk is, dan rust de bewijslast voor deze 'afwijking' op die partij (bijvoorbeeld een betaling vormt in de regel de tegenwaarde voor een prestatie. Meen jij dat dit anders is, dan moet je de daarvoor van belang zijnde feiten stellen en bewijzen);
- 5 Beroept een partij zich op een veranderde situatie, dan rust de bewijslast voor deze 'verandering' op die partij (bijvoorbeeld je hebt altijd een onderneming alleen gedreven, maar vanaf enig moment stel je dat je de onderneming drijft in een VOF).

De rechter verdeelt de bewijslast over partijen uitgaande van een redelijkheidsconcept. Het komt voor dat op één partij de bewijslast rust, terwijl de andere partij beter in staat is bewijs te verschaffen. De rechter neemt dan vrij snel aan dat de partij op wie de bewijslast rust daaraan heeft voldaan en dat het aan de andere partij is om bewijs voor het tegendeel te leveren.

In het belastingrecht geldt de vrije bewijsleer. Dat betekent dat je met alle mogelijke middelen het bewijs mag leveren van feiten die je standpunt onderbouwen. Je kunt bijvoorbeeld denken aan het verstrekken van documenten zoals agenda's, facturen of overeenkomsten, maar ook aan de mogelijkheid om een getuige een mondelinge of schriftelijke verklaring af te laten leggen over de feiten.

'AANNEMELIJK MAKEN', 'AANTONEN' EN 'DOEN BLIJKEN'

In veel gevallen kan de partij op de wie de bewijslast rust volstaan met de gestelde feiten aannemelijk te maken. De rechter moet er dan van overtuigd worden dat het zeer waarschijnlijk is dat de feiten zijn zoals door die partij gesteld. Dat houdt in dat niet elke twijfel daarover uitgesloten moet zijn. Het is geen volledig bewijs, maar een lichtere vorm van bewijs.

In de wet kom je soms ook het begrip 'aantonen' tegen. Een zwaardere dan de normale bewijslast mag echter alleen worden aangenomen als duidelijk is dat de wetgever dat uitdrukkelijk heeft gewild. Dit is het geval indien in een artikel uit een belastingwet het begrip 'doen blijken' wordt gebruikt. In dat geval moeten de daar van belang zijnde feiten volledig worden bewezen, dat wil zeggen dat ze overtuigend moeten worden aangetoond. Aan het woord 'aantonen' mag niet, tenzij uit de wets-geschiedenis anders blijkt, een andere betekenis worden gehecht dan 'aannemelijk maken'².

Het Hof van Justitie gebruikt in meerdere arresten over btw-(carousel)fraude overigens ook de term 'aantonen' als het gaat om het leveren van bewijs door de inspecteur dat sprake is van fraude en de ondernemer dit wist of had moeten weten. Uit rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat aansluiting moet worden gezocht bij de nationale regels over bewijs. Dit betekent dat de inspecteur de feiten die leiden tot het oordeel dat sprake is van fraude en de ondernemer dit wist of had moeten weten aannemelijk dient te maken.

OMKERING EN VERZWARING VAN DE BEWIJSLAST

Met omkering en verzwaring van de bewijslast in fiscale procedures krijg je te maken als je verzoeken om informatie van de inspecteur niet (voldoende) beantwoordt, als je bewust een te lage aangifte indient of als je helemaal geen aangifte indient.

Waar eerst de inspecteur moest bewijzen, moet bij omkering van de bewijslast jij maar bewijzen. Bovendien geldt dan een verzwaarde bewijslast: aannemelijk maken is niet meer voldoende, je moet doen blijken (overtuigend aantonen) dat de feiten liggen zoals jij stelt. En dat is geen eenvoudige klus.

Is in jouw procedure de bewijslast omgekeerd en verzwaard? Lees dan vooral ook het artikel van mijn kantoorgenoot Ludwijn Jaeger³ en het hoofdstuk over omkering van de bewijslast van Nick van den Hoek (deel B, hoofdstuk 5). De situatie is wel zorgelijk maar zeker niet hopeloos, zoals in die publicaties overtuigend wordt aangetoond. De inspecteur mag dan je inkomsten hebben geschat omdat je geen aangifte daarvan hebt gedaan, maar die schatting mag niet willekeurig (uit de lucht gegrepen) zijn. Het moet gaan om een redelijke schatting, op basis van de gegevens in het dossier. Dat biedt mogelijkheden voor jou. Ook bij omkering en verzwaring van de bewijslast kan de inspecteur niet op zijn lauweren rusten.

BEWIJS BIJ BOETES

Het opleggen van een fiscale boete (verzuim- of vergrijpboete) is een strafvervolging in de zin van artikel 6 EVRM. Dat houdt onder meer in dat je onschuldig bent tot het tegendeel is bewezen.

Dat beboeting europeesrechtelijk als strafvervolging wordt aangemerkt, betekent niet dat alle bewijsregels van het strafrecht van toepassing zijn op de fiscale boete. Ook bij zo'n boete geldt de vrije bewijsleer. De inspecteur mag de te bewijzen (feitelijke) bestanddelen van het beboetbare feit op alle manieren aannemelijk maken. De hiervoor genoemde bewijsregels zijn dus ook op het fiscale boeterecht van toepassing.

Maar dat de belastingrechter oordeelt dat een correctie geheel of ten dele terecht is geweest, betekent niet automatisch dat sprake is van een beboetbare gedraging.

Bij het opleggen van een boete dient de inspecteur immers niet alleen te bewijzen dat je meer belasting verschuldigd bent dan je hebt aangegeven, maar ook dat dit aan jouw opzet of grove schuld is te wijten. Althans, dat geldt bij de zwaardere boetes (vergrijpboetes). Bij verzuimboetes, bijvoorbeeld voor het te laat doen van aangifte, is dat niet het geval.

Wat nu als de inspecteur een hoger belastingbedrag dan werd aangegeven, heeft vastgesteld met toepassing van omkering van de bewijslast? Geldt dat hogere belastingbedrag dan als grondslag voor de berekening van de boete, die is uitgedrukt in een percentage van de meer verschuldigde belasting?

Uitgangspunt is dat de heffing doorwerkt in de boete, ook in het geval de beboete in een tegenbewijspositie is gedrukt. Volgens de Hoge Raad⁴ ontslaat dit de rechter evenwel niet van zijn verplichting om te beoordelen of een boete passend en geboden is. Daarbij moet hij ook in aanmerking nemen de wijze waarop de hoogte van de verschuldigde belasting is komen vast te staan, waaronder de omstandigheid dat 'omkering van de bewijslast' is toegepast. In de rechterlijke praktijk komt dat neer op een korting op de boete, liggend tussen 5 en 20%, afhankelijk van de mate waarin de inspecteur bewijs kon leveren zonder toepassing van de 'omkering van de bewijslast'.

CONCLUSIE

In het fiscale recht zijn er geen wettelijke regels die bepalen welke procespartij wat moet bewijzen. Uit de belastingrechtspraak kunnen enkele bewijsregels worden afgeleid. In een notendop: de inspecteur moet belasting verhogende feiten aannemelijk te maken, jij belasting verlagende feiten.

'Aannemelijk maken' of 'aantonen' is de regel. De rechter dient er dan van overtuigd te worden dat zeer waarschijnlijk is dat de feiten zijn zoals jij stelt. Dat betekent niet dat elke twijfel dient te zijn uitgesloten. Dat ligt anders als de wet spreekt van 'doen blijken', in dat geval moeten de feiten volledig worden bewezen ('overtuigend aantonen').

Heb je niet voldaan aan je verplichting de belastingdienst te informeren, of is de aangifte niet of te laag ingediend, dan schrijft de wet voor dat de bewijslast die in beginsel bij de inspecteur lag, naar jou wordt verschoven. Daarbij wordt de bewijslast ook nog eens verzwaaard. Je moet dan doen blijken dat je gelijk hebt. Maar ook in het geval van omkering van de bewijslast is nog niet alle hoop verloren.

De inspecteur dient in het geval van het opleggen van een boete niet alleen de feiten voor de correctie te bewijzen, maar ook de feiten die ertoe leiden dat de correctie aan opzet of grove schuld van jou is te wijten. Als de rechter heeft vastgesteld dat een correctie geheel of ten dele terecht is geweest, betekent dit dus niet automatisch dat ook de beboetbare gedraging is bewezen. Wees er in een fiscale procedure alert op wie welk bewijs moet leveren: alleen dan kun je gelijk hebben én krijgen!

NOTEN

¹ Hoge Raad 10 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI0570.

² Hoge Raad 126 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2766.

³ Ludwijn Jaeger, 'Rechtters, het zijn net mensen. Het bewijsbaanbod in belastingzaken' op www.jaeger.nl.

⁴ Hoge Raad 18 januari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC1962.

VIER KANSEN OM AAN EEN VERGRIJPBOETE TE ONTKOMEN

Nick van den Hoek

De belastingdienst is kampioen in het opleggen van boetes. De vergrijpboetes zijn daarbij de ‘zwaargewichten’. De inspecteur moet dan ook goed motiveren waarom hij een vergrijpboete wil opleggen. Vaak gebeurt dat niet. Ook verliezen inspecteurs regelmatig uit het oog dat het bepalen van boete maatwerk vereist. Die tekortkomingen houden verband met de kerntaak van de fiscus, belastingheffing, waarbij subjectieve elementen zoals intenties meestal geen rol spelen. Overigens is sprake van een leerproces en zijn inspecteurs door specialisatie steeds beter in staat boeterechtelijk maatwerk te leveren. In dit hoofdstuk tref je vier aangrijpingspunten aan om een door de fiscus opgelegde vergrijpboete te bestrijden.

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’)¹.

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.² 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: voorwaardelijk opzet. Dat is het ‘bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans’ op het te weinig betalen van belasting. Bij voorwaardelijk 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.

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 aanvaarding van de kans 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 Raad³ 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 voorwaardelijk opzet kon worden verweten.

In een belastingzaak⁴ 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 voorwaardelijk 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 Amsterdam⁵. Grove schuld wordt gezien als een minder ernstig verwijt dan opzet. Volgens zowel Rechtbank Gelderland⁶ als Rechtbank Noord-Nederland⁷ 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.”*⁸ 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 rechtstoeppassing. 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.⁹ 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 hoofdstuk 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 Hof Arnhem-Leeuwarden¹⁰ oordeelde dat zij daardoor niet ‘fit to stand trial’ was en vernietigde de opgelegde boetes.

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.¹¹ 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.

Je 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 belasting¹² heb je dus niets te maken en de rechter evenmin. Als je stelt dat op grond van de feiten en omstandigheden van jouw geval een boete van € 100 passend en geboden is, dan kan de rechter je daarin volgen. Maar mocht je merken dat de inspecteur zich in jouw nadeel niet aan het beleid houdt en bijvoorbeeld in een geval van grove schuld ongemotiveerd geen boete van 25% maar van 50% oplegt, dan kun je stellen dat de inspecteur in strijd handelt met zijn eigen beleid. Je kunt de rechter dan vragen conform het beleid te worden behandeld en de

opgelegde boete te verminderen tot 25%. Je kunt dus wel rechten ontleen 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.¹³ Die informatie is nodig voor een goede verdediging. In een recente zaak¹⁴ 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 je daar graag in bij.

Noten

- ¹ Zie Conclusie A-G Niessen 30 mei 2013, 12/02792, ECLI:NL:PHR:2013:CA3924.
- ² Zie Hof Amsterdam 31 mei 2016, 15/00814 en 15/00815, ECLI:NL:GHAMS:2016:2191.
- ³ HR 15 oktober 1996, 102.826, ECLI:NL:HR:1996:ZD0139.
- ⁴ HR 13 februari 2004, 39.477, ECLI:NL:HR:2004:A03643.
- ⁵ Hof Amsterdam 7 juli 2011, 10/00584, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR1140.
- ⁶ Rechtbank Gelderland 11 april 2018, 16/3530, ECLI:NL:RBGEL:2018:1623.
- ⁷ Rechtbank Noord-Nederland 7 december 2020, 19/2344 e.a., ECLI:NL:RBNNE:2020:4450.
- ⁸ HR 21 april 2017, 15/05278, 15/05349 e.a., ECLI:NL:HR:2017:638, NLF 2017/1005, met noten van Van Lindonk en Barmantlo.
- ⁹ HR 1 december 2006, 40.369, ECLI:NL:HR:2006:AU7741.
- ¹⁰ Hof Arnhem-Leeuwarden 18 mei 2021, 19/01238 e.a., ECLI:NL:GHARL:2021:4879, NLF 2021/1200, met noot van Berns.
- ¹¹ Zie HR 28 maart 2014, 13/00279, ECLI:NL:HR:2014:685.
- ¹² HR 15 maart 2013, 12/00097, ECLI:NL:HR:2013:BY6057.
- ¹³ HR 22 september 1999, 34.834, ECLI:NL:HR:1999:AA2870.
- ¹⁴ HR 7 mei 2021, 19/03492, ECLI:NL:HR:2021:704, NLF 2021/1108, met noot van Hennevelt.

DE ZITTING BIJ BEROEP BIJ DE RECHTBANK. IS HET MOGELIJK OM NIEUWE GESCHILPUNTEN EN FEITEN IN TE BRENGEN?

Woody Jansen de Lannoy

Nadat het beroepschrift is ingediend en daarin een met feiten onderbouwde positie is ingenomen, komt de zitting in zicht. Op de zitting vindt de mondelinge behandeling van het beroep door de rechter plaats. Daarbij komen zowel de standpunten van de belanghebbende als die van de inspecteur van de belastingdienst aan bod.

Het indienen van processtukken

In het beroepschrift worden door de adviseur/advocaat de feiten gesteld, de punten waarover onenigheid bestaat beschreven en de gronden (de argumenten) uitgewerkt die het gelijk van de cliënt onderbouwen. De rechtbank deelt de ingestuurde processtukken met de inspecteur en vice versa. De inspecteur heeft de mogelijkheid om op het beroepschrift te reageren met een verweerschrift. Daarin stelt de inspecteur de feiten die zijns inziens vaststaan, geeft de geschilpunten weer en onderbouwt met feiten en rechtspraak de standpunten die hij daaromtrent inneemt. Het verweerschrift is qua opbouw dus het spiegelbeeld van het beroepschrift.

In bepaalde situaties is het wenselijk om de argumenten uit het beroepschrift nader te motiveren vóór de mondelinge behandeling van de zaak. Dat is zeker het geval als 'pro forma' beroep wordt ingesteld. Bij zo'n beroep wordt aan alle formele vereisten voor het instellen van beroep voldaan, behalve de motivering (argumentatie) die volledig ontbreekt. Ook kan een nadere motivering van de argumenten of een

toevoeging van feiten gewenst zijn, bijvoorbeeld als in het verweerschrift punten worden aangehaald die in het beroepschrift niet of onvoldoende zijn behandeld.

Het stuk met een aanvullende motivering van de gronden of toelichting op de feiten dient op grond van artikel 8:58 Awb uiterlijk tien dagen voor de zitting te worden ingediend, vandaar dat dit nadere stuk ook wel een '10-dagenstuk' wordt genoemd.

HET 10-DAGENSTUK

In het 10-dagenstuk kunnen in aanvulling op het beroepschrift nadere stukken worden ingediend. De uiterste termijn daarvoor is de elfde dag voor de zitting, deze termijn wordt niet verlengd bij een nationale feest- of weekenddag zoals gebruikelijk is bij de termijn voor het instellen van bezwaar en beroep. Een termijn van tien dagen wordt gehanteerd zodat alle procespartijen, te weten: de rechters, de adviseur/advocaat van de belastingplichtige en de inspecteur van de belastingdienst, voldoende tijd hebben om de ingestuurde stukken te bestuderen en zich voor te bereiden op de mondelinge behandeling van de zaak. Op deze wijze wordt beoogd een behoorlijk verloop van de procedure te waarborgen.

Het voorgaande roept direct de vraag op of stukken die worden ingestuurd ná de elfde dag voor de zitting niet tot de processtukken worden gerekend en als gevolg daarvan buiten beschouwing worden gelaten bij de behandeling van het beroep. Dat is niet per definitie het geval. De Hoge Raad heeft in een arrest van 1 oktober 2004¹ geoordeeld dat de belastingrechter de mogelijkheid heeft om stukken die binnen tien dagen voor de zitting of pas op de zitting worden overgelegd buiten de procedure te laten. Dat kan bijvoorbeeld als de rechter meent dat het toelaten van de stukken in strijd komt met de beginselen van een goede procesorde. Daarbij moet met name worden gedacht aan de mogelijkheid van de wederpartij om tegenargumenten in te brengen. Maar ook andere procesbelangen, zoals het doelmatige, efficiënte verloop van de procedure kunnen een rol spelen. Daarbij kan de omvang van de ingediende stukken en de hoeveelheid van daarin aanwezige (nieuwe) informatie van belang zijn. De rechter zal dus een afweging moeten maken waarbij wordt beoordeeld of het belang van de partij bij het alsnog overleggen van de stukken zwaarder weegt dan het algemene belang van een doelmatige procesgang.

NIEUWE GRONDEN?

De behandeling van het beroep is in beginsel gericht op de gronden die in het beroepschrift zijn aangevoerd. De vraag is dan of in het 10-dagenstuk nog nieuwe gronden mogen worden aangevoerd. Als in het 10-dagenstuk (of op de zitting) een nieuwe stelling wordt aangevoerd of feitelijke gegevens worden gesteld die in wezen een nieuwe stelling inhouden, kan de rechter die stelling en feiten als 'tardief' (te laat) beschouwen. Daartoe kan worden beslist als het belang van een goede procesorde zwaarder weegt dan het toelaten daarvan.² Uit de praktijk blijkt echter dat de belastingrechter niet snel geneigd is om nieuwe stukken of stellingen buiten beschouwing te laten. In de praktijk komt het erop neer dat een partij in een 10-dagenstuk of ter zitting nieuwe stellingen kan inbrengen en nieuwe feiten kan stellen, ook ter onderbouwing van nieuwe stellingen. Dat alles tenzij een goede procesorde zich daartegen verzet. Als de rechter van mening is dat de wederpartij met de toelating daarvan in haar belangen wordt geraakt, kan het onderzoek ter zitting worden geschorst op grond van artikel 8:64 Awb en wordt de behandeling van de zaak verdaagd.

DE PLEITNOTA

Het beroepschrift is ingestuurd, eventueel aangevuld met een 10-dagenstuk en de zitting is over een paar dagen. Wat nu? De pleitnota! De pleitnota is het stuk dat door de advocaat tijdens de mondelinge behandeling van de zaak wordt voorgedragen. Hierin kan een bepaald standpunt nader worden toegelicht of worden gereageerd op de standpunten uit het verweerschrift van de inspecteur. De pleitnota dient dus niet als herhaling van hetgeen in het beroepschrift al dan niet tezamen met het nadere stuk is aangevoerd.

In de praktijk is het gebruikelijk om de pleitnota voorafgaand aan het pleidooi uit te delen aan de verschillende procespartijen. Ook komt het voor dat de pleitnota voorafgaand aan de zitting wordt toegezonden aan de wederpartij zodat die daarop ter zitting kan reageren. Bij het uitdelen van de pleitnota ter zitting geldt (bij een meervoudige kamer) als volgorde: eerst de voorzitter (in het midden), de oudste rechter (links van de voorzitter), de jongste rechter (rechts van de voorzitter), de griffier (rechts van de jongste rechter) en de wederpartij.

HET HOREN VAN GETUIGEN

In het fiscale bestuursrecht bestaat op grond van artikel 8:60 Awb de mogelijkheid voor de rechter om ambtshalve en voor partijen op verzoek getuigen op te roepen. Een partij kan een getuige op grond van artikel 8:60 lid 4 Awb meebrengen naar de zitting of laten oproepen middels aangetekende brief of deurwaardersexploot, mits daarvan uiterlijk tien dagen voor de dag van de zitting aan de bestuursrechter en andere partijen mededeling is gedaan, met vermelding van namen en woonplaats. De getuigen die met inachtneming van artikel 8:60 lid 4 Awb zijn meegebracht worden in beginsel gehoord, tenzij de rechter daarvan afziet. De rechter kan van het horen afzien als hij van oordeel is dat het horen redelijkerwijs niet kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak.³ De rechter dient in de uitspraak melding te maken van de beslissing ter zake en van de gronden waarop die beslissing berust, waarbij de mate waarin de beslissing motivering behoeft afhankelijk is van de omstandigheden van het geval.⁴

Een partij die een niet verschenen getuige conform de vereisten van artikel 8:60 lid 4 Awb heeft opgeroepen, kan de rechter ter zitting verzoeken de getuige nogmaals op te roepen. Een dergelijk verzoek wordt over het algemeen slechts afgewezen als de rechter van oordeel is dat het horen redelijkerwijs niet kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak. Een ambtshalve of op verzoek van een partij door de rechter opgeroepen getuige is krachtens artikel 8:60 lid 2 Awb verplicht te verschijnen.

VRAGEN VAN DE RECHTER

Het sluitstuk van de voorbereiding voor de zitting is het moeilijkst, namelijk proberen te anticiperen op de vragen die door de rechtbank zullen worden gesteld. Ook moet worden geanticipeerd op vragen die worden gesteld naar aanleiding van hetgeen door de wederpartij naar voren is gebracht. Dit vergt van een advocaat om buiten het eigen denkkader te treden en denkbeeldig op de stoel van de rechter en die van de tegenpartij te gaan zitten. Welke vragen en/of standpunten zullen zij hebben? Want bedenk wel: elke rechter heeft bij aanvang van de zitting een beeld van de uitkomst die de zaak zal hebben. Het is de taak van de adviseur/advocaat om dat beeld te onderkennen, inzicht te krijgen in het denken van de rechter, en dat

beeld en denken zoveel mogelijk te beïnvloeden ten gunste van de cliënt. Dat is per slot van rekening de meerwaarde van de 'rechtskundige bijstand' door adviseur/advocaat.

NOTEN

- ¹ Hoge Raad 1 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3099.
- ² Zie o.a. Hoge Raad 15 februari 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8651 en Hoge Raad 22 januari 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3223.
- ³ HR 15 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1786.
- ⁴ HR 25 september 2015, ECLI:NL:HR:2015:2798.

HOGER BEROEP BIJ HET GERECHTSHOF

1

HOGER BEROEP IN BELASTINGZAKEN: MEER VAN HETZELFDE?

Ludwijn Jaeger

Zelf hoger beroep in belastingzaken instellen is alleen nodig als je bij de rechtbank verliest. Deze constatering is natuurlijk een open deur, maar wel heel belangrijk bij de afweging of je zelf dat hoger beroep in moet stellen. Sta je er nog wel onafhankelijk en open in? Achterover leunen in verweer bij hoger beroep door de inspecteur is om dezelfde redenen riskant. Evenals mijn hoofdstuk over beroep (deel E hoofdstuk 2) geef ik niet de regeltjes, maar wat observaties.

DE TWEDE FEITELIJKE INSTANTIE

Rechtspraak in belastingzaken gebeurt in twee feitelijke instanties. De Hoge Raad is een derde rechterlijke instantie, maar daar kunnen feitelijke kwesties niet meer aan de orde komen.

De regels en mogelijkheden zijn in tweede instantie bij het hof niet wezenlijk anders dan bij de rechtbank. Wel komt er een afweging bij. Je overweegt hoger beroep in te stellen, maar nu is niet alleen de belastingdienst het met je oneens maar ook de rechtbank. Zien zij het allemaal verkeerd? Ga je 'de boel' gewoon weer net zo op papier zetten als de voorgaande keren, in de hoop dat door de herhaling je tekst aan overtuiging wint?

Dat was natuurlijk een retorische vraag. Maar wat dan wel?

Als de inspecteur in het ongelijk is gesteld, valt er minder af te wegen. Om die reden begin ik met deze optie. Moeilijker wordt het als je bij de rechtbank niet helemaal gelijk hebt gekregen, maar deels ongelijk. Daar kom ik op terug, om af te sluiten met de volledig verloren beroepsprocedure.

VERWEER IN HET HOGER BEROEP VAN DE INSPECTEUR

De inspecteur heeft hoger beroep in gesteld omdat hij bij de rechtbank heeft verloren. Het hoger beroep biedt hem een volledige herkansing. Dat betekent dat de zaak helemaal opnieuw begint en de raadsheren van het hof komen met een zelfstandige beoordeling van wat zij, op basis van het aan het hof voorgelegde procesdossier, van de zaak vinden. Wel krijg je in hoger beroep vaak de vraag of de feitenvaststelling van de rechtbank wordt bestreden, want zo niet dan kan die lekker als uitgangspunt dienen. Enige gemakzucht is ook de rechter niet vreemd. Het is dus riskant om tevreden te zijn met de uitspraak van de rechtbank en daaraan het vertrouwen te ontnemen dat het bij het hof ook wel goed komt. Dat is zelfs het geval als er in de motivering van het hoger beroep door de inspecteur niet veel boeiends of overtuigends aan het papier wordt toevertrouwd. Als de feiten vast staan en de inspecteur de rechtsgronden voor de door hem gewenste beslissing slecht verwoordt, vult het hof die namelijk voor hem aan. Zoals de Romeinen het al zeiden: de rechter kent het recht. Voor het hoger beroep geldt: staar je niet blind op de inspecteur en ook niet op de rechtbank, want de echte tegenspeler is nu het hof. Je moet de raadsheren ervan zien te overtuigen dat het recht moet worden toegepast op de manier die jou voor ogen staat, gelet op de feiten waar jij vanuit gaat. Het kan voorkomen dat je ter zitting merkt dat het hof een heel andere visie heeft dan jij en de rechtbank. Voel je daardoor niet overvallen en ga er al helemaal niet vanuit dat een andere visie niet meer aan bod kan komen. Van jou mag worden verwacht dat je zo goed op de hoogte bent van de zaak dat je het hof erop kunt attenderen dat het een dwaalweg bewandelt. Het achteraf stellen dat het hof buiten de rechtsstrijd trad, is bijna altijd een vergeefse strijd.

INCIDENTEEL HOGER BEROEP

Een uitspraak van de rechtbank kan goeddeels tevreden stemmen, maar, zoals het bij

polderrechtspraak betaamt, op een paar punten zijn de rechters niet met je mee gegaan. Het is niet belangrijk genoeg om zelf hoger beroep in te stellen. Dat hoeft dan ook niet want het hoger beroep van de inspecteur biedt de mogelijkheid om bij verweerschrift, als incidenteel hoger beroep, alsnog op die verloren punten je gelijk te halen.

Ik gebruikte hiervoor de vast niet vriendelijk aandoende term 'polderrechtspraak'. Ik ben mij bewust van het dedain dat uit die term spreekt. Ik duid daar de zeer Nederlandse neiging mee aan om een beetje in het midden uit te komen. Iedereen een beetje gelijk, dat is wel zo prettig. Daarom kan het zinvol zijn om toch de punten waarop je ongelijk hebt gekregen aan de orde te stellen. Al is het alleen maar om 'het midden' in ieder geval niet de verkeerde kant op te laten schuiven. Als de belangrijkste punten zijn 'binnen gehaald' bij de rechtbank en de rest onvoldoende de moeite waard is, ligt het voor de hand je bij de uitspraak neer te leggen. Mocht de inspecteur in hoger beroep gaan dan kunnen die 'minpuntjes' alsnog aan de orde worden gesteld vanwege de hiervoor beschreven mogelijkheid van incidenteel hoger beroep. Ben je toch van plan hoger beroep in te stellen vanwege het 'kleine ongelijk', betrek dan ook in de afweging het risico van incidenteel beroep door de inspecteur. Is dat nederlaagje het risico waard dat het hof anders oordeelt op een 'gewonnen' hoofdpunt, omdat de inspecteur in incidenteel hoger beroep dat punt dan toch maar aan het hof voorlegde?

VERLOREN BIJ DE RECHTBANK

Des te vaker je een ander iets uitlegt, hoe meer je een processtuk van eigen hand herleest, des te dieper kom je onder de indruk van je eigen gelijk. Gaat iemand niet mee met je redeneringen? Die snapt het niet! Je bent beland in de tunnel van je eigen visie. Wat zeg je? Ja, dat overkomt mij ook. Sterker nog, bij bijna elke eerste lezing van een stuk waarin ik geen gelijk krijg, moet ik de neiging onderdrukken om er direct vanuit te gaan dat de ander mij niet heeft gesnapt.

Een effectieve remedie tegen die geestestoestand is een stevige nachtrust en dan een tweede en misschien zelfs derde lezing. Betrek er ook een ander bij, die is minder verkrampd en leest dus onbevangen wat er staat en niet wat hij hoopt dat er staat.

Om een goeie afweging te maken of hoger beroep zinvol is, moet de eigen verbetering eerst wegebben. Een uitspraak van de rechtbank onwelwillend lezen en

tekstueel 'onhandige' overwegingen letterlijk nemen, is niet effectief. Die 'onhandigheid', soms zelfs een formele onjuistheid, kan in hoger beroep vaak worden hersteld. Dan krijg je op dat punt misschien gelijk, maar verandert de uitkomst niet. Alleen een krachtige poging de uitspraak te begrijpen, is effectief. Dat kan leiden tot acceptatie van de beslissing omdat je begrijpt waarom je in de essentie van de zaak niet door de rechter bent gevolgd. Ook is het mogelijk dat je de redenering van de rechter begrijpt en de onjuistheid daarvan scherp onderkent. Je hebt dan in hoger beroep een betere kans je zaak anders en overtuigender uit te leggen.

Vanzelfsprekend is de beslissing om al of niet hoger beroep in te stellen makkelijker te nemen als je de uitspraak wel aan zag komen en op voorhand had besloten door te procederen. Dat doet zich vaak voor bij zaken waarin een rechtsvraag aan de orde is die nog niet is uitgekristalliseerd in de rechtspraak. Je wil dan uiteindelijk een oordeel van de Hoge Raad op dat punt. De beslissing om in hoger beroep te gaan is ook makkelijk te nemen in het geval dat de rechtbank de door jou gepresenteerde feiten niet wilde accepteren, maar je verwachting is dat die met aanvullend bewijs wel goed over het voetlicht zullen komen. Het komt ook voor dat de uitkomst bij de rechtbank je echt overvalt. Dan is het misschien een goed idee het hoger beroep door een ander te laten instellen of er niet aan te beginnen.

CONCLUSIE

Hoger beroep is meer dan een herhaling van wat er voor de rechtbank is gebeurd. De integrale herkansingsfunctie van het hoger beroep staat voorop en dat houdt zowel kansen als risico's in. De regels en aandachtspunten van beroep bij de rechtbank zijn ook in hoger beroep van toepassing, maar er is een 'probleem' bij gekomen: de tunnelvisie. Die kan schuilen in een gebrekkig begrip voor het verkregen ongelijk, maar ook in het bovenmatige vertrouwen op het gekregen gelijk.

Afstand nemen en een ander mee laten kijken is de boodschap!



CASSATIE BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

1

BEROEP IN CASSATIE BIJ DE HOGE RAAD

Woody Jansen de Lannoy

In belastingzaken kun je jouw zaak in drie rechterlijke instanties laten beoordelen. Na de uitspraak op bezwaar ga je in beroep bij de rechtbank, dan naar het gerechtshof (hoger beroep) en tenslotte naar de Hoge Raad (cassatie). Voor zaken die het algemene bestuursrecht betreffen, bijvoorbeeld bouwvergunningzaken, heb je twee instanties en kom je na de rechtbank onmiddellijk bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State als het hoogste rechtsprekende orgaan in dat soort zaken.

DE FUNCTIE VAN CASSATIE

Net als in civiele zaken en strafzaken, worden in belastingzaken de rechters in de eerste twee instanties feitenrechters genoemd. De reden daarvoor is dat zowel de rechtbank als het gerechtshof zelfstandig de feiten die in de zaak spelen vaststelt. De Hoge Raad beoordeelt alleen of de feitenrechter, meestal het gerechtshof, het recht juist heeft toegepast en of die zijn uitspraak goed heeft gemotiveerd. In cassatie kunnen dus geen nieuwe feiten worden aangevoerd, maar gaat de Hoge Raad uit van de feiten zoals die door het gerechtshof zijn vastgesteld. Dat heeft te maken met de belangrijkste functies van de cassatierechtspraak: het bewaken van de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling.

HET INSTELLEN VAN BEROEP IN CASSATIE

Beroep in cassatie kan op grond van artikel 28 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) worden ingesteld door de belanghebbende die bevoegd was om hoger beroep in te stellen bij het gerechtshof (hierna: het hof) en door de minister van Financiën voor de belastingdienst. Laatstgenoemde wordt in de praktijk vervangen door de staatssecretaris van Financiën. Naast de genoemde procespartijen heeft de procureur-generaal bij de Hoge Raad (P-G) de bevoegdheid om cassatie in het belang der wet instellen. Cassatie in het belang der wet is een zogenoemd bijzonder rechtsmiddel dat kan worden ingesteld om een beslissing van de Hoge Raad te krijgen over een rechtsvraag die in het belang van de rechtseenheid of rechtsontwikkeling moet worden beantwoord en die niet via een gewoon cassatieberoep aan de Hoge Raad werd voorgelegd. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer lagere rechters verschillend oordelen over een bepaald juridisch onderwerp en van hun uitspraken geen cassatieberoep is ingesteld, zodat rechtsongelijkheid blijft bestaan. Cassatie in het belang der wet komt zeer zelden voor.

WANNEER KAN BEROEP IN CASSATIE WORDEN INGESTELD

Het beroep in cassatie wordt in veruit de meeste gevallen ingesteld tegen een uitspraak van het gerechtshof. In artikel 28 lid 1 en lid 2 AWR wordt verwezen naar de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en worden de meer specifieke gevallen waarin cassatie kan worden ingesteld genoemd. In het vierde lid van artikel 28 AWR staan de uitspraken vermeld waartegen geen beroep in cassatie kan worden ingesteld, zoals een uitspraak bij vereenvoudigde behandeling van een beroep (artikel 8:54 Awb) of een uitspraak over een voorlopige voorziening (artikel 8:84 Awb).

DE REIKWIJDTE VAN DE CASSATIEPROCEDURE

Als een partij beroep in cassatie wil instellen dan dient zij haar bezwaren (grievens, gronden of middelen) tegen de hofuitspraak neer te leggen in het beroepschrift in cassatie. Deze grieven zetten uiteen waar het hof een fout maakte in zijn uitspraak en waarom het betreffende oordeel van het hof fout is. Niet alle oordelen van het hof waarover wordt geklaagd, worden volledig beoordeeld door de Hoge Raad. De reikwijdte van de toetsing van de oordelen van het hof is in cassatie als volgt:

- 1 Feitelijke oordelen: worden alleen getoetst op begrijpelijkheid van de motivering. Een klacht op dat punt wordt een motiveringsklacht genoemd.
- 2 Rechtsoordelen: worden volledig getoetst op een juiste rechtstoepassing. Een klacht over de juistheid van een rechtsoordeel wordt rechtsklacht genoemd.
- 3 Gemengde oordelen: dat zijn oordelen die een rechtscomponent bevatten maar ook een feitelijke component. Tegen dit soort oordelen kan zowel een rechtsklacht als een motiveringsklacht worden gericht en de toetsing verloopt dan overeenkomstig hetgeen bij de categorieën feitelijke - en rechtsoordelen is opgemerkt.

Een klacht over de begrijpelijkheid van een feitelijk oordeel kan zijn gericht tegen:

- een vaststelling van het hof ten aanzien van hetgeen in de procedure heeft plaatsgevonden;
- een oordeel of een feit al dan niet bewezen is;
- een gemaakte gevolgtrekking uit een of meer vaststaande feiten.

Neem het voorbeeld van een kraan aan een kanaal, bestemd om goederen te lossen uit schepen. De kraan heeft als hoogste punt (giek) 45 meter, weegt 200 ton en kan zich over een afstand van honderdvijftig meter op rails voortbewegen langs het kanaal. Mocht een hof overwegen dat 'deze feiten in onderling verband en samenhang beschouwd, het oordeel wettigen dat de kraan een onroerende zaak is', dan kan tegen dat oordeel een motiveringsklacht worden gericht. Onbegrijpelijk is immers dat de omstandigheid dat de kraan zich over een afstand van 150 meter kan voortbewegen langs het kanaal, kan bijdragen aan het oordeel dat de kraan een onroerende zaak is. Als het kan bewegen is het immers meestal roerend. Het gaat dan om een motiveringsklacht uit de laatstgenoemde categorie.

Bij een klacht over een rechtsoordeel gaat het om de (onjuiste) toepassing van het recht door het hof. In de tegen een oordeel gerichte rechtsklacht moet duidelijk worden aangegeven welke overweging van de bestreden uitspraak een onjuiste beslissing bevat. Het verdient aanbeveling om te onderbouwen wat precies fout is aan het bestreden oordeel en waarom. Bijvoorbeeld omdat het oordeel in strijd is met de duidelijke tekst van een wetsbepaling. Maar strikt noodzakelijk is zo'n onderbouwing niet. De Hoge Raad zal de bestreden overweging bekijken en als die in strijd is met het

recht zal de Raad daarop casseren, dat wil zeggen de uitspraak van het hof vernietigen.¹ Als sprake is van een gemengd oordeel dan kan dat worden bestreden met een rechtsklacht én een motiveringsklacht. Een voorbeeld van een gemengd oordeel is dat een belastingplichtige ondernemer is. Ondernemer is een rechtskundig begrip want het komt voor in een wetsbepaling: *“Belastbare winst uit onderneming is het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen”* (art. 3.2 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001). Maar of de belastingplichtige ondernemer is, hangt volledig af van een aantal feitelijke factoren zoals gelopen risico, bestede tijd, kapitaal en hoeveelheid opdrachtgevers. Op grond van een samenstel van feitelijke factoren oordeelt de rechter dus dat de belastingplichtige al dan niet ondernemer is. Mocht het hof feiten ten onrechte hebben vastgesteld, bijvoorbeeld als onweersproken terwijl uit de stukken blijkt dat werd ontkend dat die feiten zo lagen, dan wordt dat met een motiveringsklacht bestreden. Mochten de door het hof vastgestelde feiten het oordeel dat de belastingplichtige ondernemer is niet kunnen dragen, dan heeft het hof het rechtsbegrip ondernemer niet juist toegepast en treft een rechtsklacht doel.

Uit het voorgaande blijkt wel dat het procederen voor de Hoge Raad een specialisme is. Niet zozeer de zaak van de belastingplichtige met al zijn feitelijke aspecten staat op de voorgrond maar de uitspraak van het hof (wat heeft het hof fout gedaan). De klachten in cassatie (ook wel middelen van cassatie genoemd) zijn pijlen gericht op de hofuitspraak. De meest voorkomende fout in de cassatieprocedure is dat de belastingplichtige denkt dat de Hoge Raad een derde feitelijke instantie is, die zijn zaak helemaal opnieuw bekijkt. Waarom de staatssecretaris van Financiën hierbij niet wordt genoemd? Omdat die op zijn ministerie beschikt over een aparte afdeling voor de cassatieprocedure. De aldaar werkzame specialisten weten die valkuil bijna altijd te vermijden.

CONCLUSIE ADVOCaat-GENERAAL

Na het indienen van het cassatieberoep door de belastingplichtige of door de staatssecretaris van Financiën namens de belastingdienst, heeft de andere partij de mogelijkheid om daarop te reageren met een verweerschrift. Ook is het voor die andere partij mogelijk om (gelijktijdig met het verweerschrift) zelf beroep in cassatie in te stellen: incidenteel cassatieberoep. Dat gebeurt als die andere partij het zelf ook niet

eens is met een oordeel van het gerechtshof.² Beide partijen kunnen vervolgens op elkaars standpunten reageren met een conclusie van repliek en dupliek. Na deze schriftelijke reacties van partijen kan een advocaat-generaal (AG), formeel namens de procureur-generaal (PG), een ‘conclusie’ nemen als hij de zaak daarvoor geschikt vindt.

De AG maakt deel uit van het parket bij de Hoge Raad onder leiding van de PG. Voornaamste taak van het parket is het geven van onafhankelijke rechtsgeleerde adviezen, zogeheten conclusies, aan de Hoge Raad. Als de conclusie is genomen (verschenen) mogen beide partijen daar binnen veertien dagen op reageren. Na het indienen van die reacties wordt de zaak door de Hoge Raad behandeld en beslist.

HET OORDEEL VAN DE HOGE RAAD

Als een cassatieklacht terecht wordt voorgesteld dan wordt het cassatieberoep gegrond verklaard en de hofuitspraak vernietigd. Als het een pure rechtsklacht betreft dan kan de Hoge Raad de zaak zelf afhandelen. De Raad geeft dan het juiste rechtsoordeel in plaats van het verkeerde. Bij een geslaagde motiveringsklacht is het echter vaak nodig dat nog feitelijk onderzoek plaatsvindt. Dat kan de Hoge Raad niet doen, want die bemoeit zich niet met de feiten, dus moet de zaak weer naar de feitenrechter (‘verwijzen’). Meestal verwijst de Raad naar een ander hof dan dat waarvan de uitspraak werd vernietigd.

Als de klachten niet opgaan dan wordt het cassatieberoep ongegrond verklaard. Ook kan een cassatieberoep niet-ontvankelijk worden verklaard. Dat doet zich, op gelijke wijze als bij rechtbank en gerechtshof, voor als het beroep te laat wordt ingesteld of het griffierecht niet (tijdig) is betaald. Maar de Hoge Raad kent nog een bijzondere niet-ontvankelijkheid.

De Raad kan het beroep in cassatie ook niet-ontvankelijk verklaren op grond van artikel 80a Wet op de rechtelijke organisatie (RO) als de aangevoerde klachten geen behandeling in cassatie rechtvaardigen omdat de partij die het beroep instelde onvoldoende belang heeft bij het beroep of omdat de klachten niet tot cassatie kunnen leiden. Het gaat bij toepassing van artikel 80a RO om klachten die louter

feitelijk van aard zijn (Hoge Raad is geen derde feitelijke instantie) en om klachten tegen overduidelijk juiste beslissingen van het hof. De Hoge Raad kent nog een bijzondere beslismogelijkheid. Die mogelijkheid is de Raad gegeven om een efficiënte afhandeling van zaken mogelijk te maken. Als de Raad oordeelt dat een aangevoerde klacht niet tot cassatie kan leiden en behandeling van de klacht niet noodzakelijk is voor de beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of rechtsontwikkeling, kan de zaak op grond van artikel 81 RO worden afgedaan met een vermelding van dit oordeel.

NOTEN

- ¹ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, 'Fiscale Hand- en Studieboeken', Kluwer Deventer 1999.
- ² Artikel 29b AWR.





OVER JAEGER ADVOCATEN-BELASTINGKUNDIGEN

SCHERPE FOCUS

De advocaten van Jaeger zijn gespecialiseerd in fiscale procedures en (fiscale) fraudezaken. Voor deze scherpe begrenzing van ons vakgebied hebben wij bewust gekozen: wij zijn liever goed dan groot. Wij procederen voor onze cliënten tegen de belastingdienst. Of wij voorkomen zo'n procedure, bijvoorbeeld door via mediation een oplossing te bereiken. En onze advocaten behartigen de belangen van onze cliënten als zij betrokken raken bij een fraudezaak. Daarbij combineren zij hun kennis van fraudezaken, zowel fiscaalrechtelijk als strafrechtelijk, met hun proceservaring.

EIGENHEID

Jaeger is een beetje een recalcitrant kantoor. Onze advocaten hebben een eigen stijl waarbij juridische kwaliteit centraal staat. Eigenwijs en kritisch. Dat heeft een positief effect op de resultaten die wij voor cliënten behalen. Persoonlijke aandacht voor onze cliënten en hoge kwaliteit van onze diensten vinden wij belangrijk.

ONTWIKKELING

Wij stimuleren de ontwikkeling van onze medewerkers. Zij krijgen alle ruimte en steun om goed te worden én te blijven in hun vak. Ook worden onze advocaten regelmatig gevraagd om hun kennis te delen, zowel door universiteiten als door vakbladen.