

NTFR 2026/207 - Partnerverdeling staat vergrijpboete bij navordering box 3-vermogen niet in de weg

Gegevens

Publicatie

NTFR 2026/207

Instantie

Gerechtshof Amsterdam

Datum uitspraak

4 december 2025

Datum publicatie

27 januari 2026

Annotator

mr. N. van den Hoek
advocaat-belastingkundige en partner bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen

ECLI

[ECLI:NL:GHAMS:2025:3427](#)

Belastingjaar

01-01-2015 t/m 31-12-2016

Zaaknummer

24/3454 en 24/3455

Relevante informatie

[Art. 67d AWR](#), [Art. 67e AWR](#), [Art. 67g AWR](#), [Art. 16 AWR](#)

Inhoudsindicatie

vergrijpboete, navordering, opzet, onvolledig, herverdeling, buitenlands, banktegoed, verzwijgen, boete, verdeling, toerekening

Samenvatting

Belanghebbende heeft vermogen op buitenlandse bankrekeningen bij diverse banken. Hij neemt in de jaren 2013 en 2014 grote contante bedragen op, die hij niet in zijn aangiften IB/PVV 2015 en 2016 vermeldt. In 2016 en 2017 wisselt belanghebbende met de inspecteur gegevens uit en eind 2017 sluit hij met hem een vaststellingsovereenkomst over de navordering over 2005 tot en met 2014. In 2018 komt via een nieuw renseignement ook een andere bank in beeld. De afschriften daarvan worden uiteindelijk langs internationale weg verkregen. Voor 2015 en 2016 worden primitieve aanslagen opgelegd waarin, in afwijking van de aangifte, box 3-vermogen wordt bijgeteld. Dit vermogen is aanvankelijk verdeeld over beide partners, maar wordt later op verzoek volledig aan belanghebbende toegerekend. Vervolgens volgen navorderingsaanslagen bij belanghebbende. Bij het opleggen van de (navorderings)aanslagen zijn vergrijpboetes van 225% opgelegd wegens opzettelijk onjuist doen van aangifte.

In beroep handhaaft de rechtbank de aanslagen en de vergrijpboetes bij de primitieve aanslagen (art. 67d AWR), maar matigt die wegens overschrijding van de redelijke termijn. Bovendien vernietigt ze de vergrijpboetes bij de navorderingsaanslagen (art. 67e AWR) omdat zij het niet aan opzet te wijten acht dat de aanslagen te laag zijn vastgesteld. De navordering volgt alleen uit de latere keuze om het vermogen volledig aan belanghebbende toe te rekenen.

De inspecteur gaat in hoger beroep. Het hof oordeelt, anders dan de rechtbank, dat de vergrijpboetes terecht zijn opgelegd. Onderschreven wordt dat belanghebbende de aangiften 2015 en 2016 opzettelijk onjuist heeft gedaan door contanten en vorderingen te verzwijgen. Uit de parlementaire geschiedenis volgt dat art. 67e AWR ook ziet op opzettelijk onjuiste aangiften die tot te lage aanslagen leiden. Beperking is slechts dat navordering mogelijk moet zijn. Na het verzoek van 20 juli 2020 om het gehele vermogen aan belanghebbende toe te rekenen, staan zijn primitieve aanslagen feitelijk te laag vast. De eerdere opzet is juist daarop gericht. Dat aanvankelijk een deel van het vermogen in de aanslagen van de echtgenote is begrepen, neemt die opzet niet weg, omdat beiden de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen onjuist hebben aangegeven. Het hof benadrukt dat dit wezenlijk verschilt van gevallen waarin partners wél de volledige gezamenlijke grondslag correct aangeven en pas daarna een verdelingskeuze ex art. 2.17 lid 4 Wet IB 2001 maken. In een dergelijke situatie past geen navorderingsboete. Een andere uitkomst zou bovendien een ongewenste ontwijkingsmogelijkheid creëren door na boeteoplegging de toerekening te wijzigen. Het hof volgt de inspecteur in diens nadere standpunt tot boetevermindering wegens overschrijding van de redelijke termijn en acht een boetepercentage van 225% verder passend en geboden. Een aanvullende matiging blijft achterwege.

(Hoger beroep gegrond.)

Noot

De Hoge Raad mag zich gaan buigen over een interessante boetezaak waarin hij een afweging moet maken tussen het maatschappelijke belang dat met fiscale beboeting is gemoeid en strikte wetstoepassing. Omdat het een boetezaak is, zou strikte wetstoepassing op zijn plaats zijn.

De zwartspvaarders in deze zaak hadden het bont gemaakt. In 2015 ontving de inspecteur een renseignement over in de aangifte verzwegen vermogen. De inspecteur vroeg de zwartspvaarders of zij meer rekeningen hadden verzwegen. Het stellen van die vraag voorkwam niet dat de inspecteur in 2018 opnieuw via een renseignement op de hoogte raakte van verzwegen vermogen. Op basis van dit tweede renseignement werden aangiften gecorrigeerd, wat leidde tot (primitieve) aanslagen IB over 2015 en 2016, met opzetboetes voor zowel de man als de vrouw (art. 67d AWR). Het stel koos vervolgens voor toedeling van het gehele vermogen aan de man ex art. 2.17 Wet IB 2001, waardoor de man navorderingsaanslagen ontving over de genoemde jaren met wederom opzetboetes (art. 67e AWR).

De navorderingsaanslagen bij de man zijn terecht opgelegd omdat de (primitieve) aanslagen van de vrouw in zoverre worden verminderd, maar hoe zit het met de daarbij opgelegde boetes? Gevoelsmatig zijn die ook terecht opgelegd. De boetes van de vrouw zijn namelijk komen te vervallen door de toedeling van het vermogen aan de man. De beboeting is zo gezien in evenwicht. De juridische werkelijkheid is echter dat beboeting bij navordering alleen mogelijk is als de (primitieve) aanslag door opzet of grove schuld van de belastingplichtige te laag is vastgesteld of er anderszins te weinig belasting is geheven. Volgens hof Amsterdam is aan deze delictsomschrijving voldaan, waarbij het hof wijst op de toerekening van het volledige vermogen aan de man. Daardoor zijn de aan hem opgelegde primitieve aanslagen te laag vastgesteld. Die aanslagen waren namelijk opgelegd op basis van een 50/50-verdeling van het box 3-vermogen tussen de man en de vrouw. Het verzoek 100% van het vermogen aan de man toe te rekenen, kwam echter na oplegging van de primitieve aanslagen. Bij (primitieve)aanslagoplegging ging de inspecteur terecht uit van een 50/50-verdeling tussen de man en de vrouw, zodat niet kan worden gezegd dat de aan hen opgelegde aanslagen, conform die verdeling, te laag zijn vastgesteld. ¹

Volgens het hof zou een andere uitkomst ertoe kunnen leiden dat fiscale partners de boete van een van hen kunnen ontlopen door het vermogen aan de ander toe te delen ex art. 2.17 Wet IB 2001, zonder risico op een corresponderende beboeting van de ander. ‘Dit terwijl deze nieuwe toedeling geen enkele wijziging brengt in de verwijtbaarheid van ieders gedragingen noch in de belastingontduiking waartoe deze strekte.’ Met ‘gedragingen’ doelt het hof op het (meermaals) (opzettelijk) verzwijgen van vermogensbestanddelen in de aangifte. Voor die gedragingen ontving de man echter boetes bij primitieve aanslag. Het lag naar mijn mening meer voor de hand de boetes van de vrouw in stand te laten. Die boetes zijn vernietigd (door de inspecteur) omdat de boetegrondslag is gekoppeld aan het bedrag van de aanslag (art. 67d lid 2 AWR). De boetegrondslag ‘verdween’ nadat is verzocht de verdeling te wijzigen en bestond dus ten tijde van de boeteoplegging. Een bezwaar van de vrouw dat de *hoogte van de boete* anders moet worden berekend vanwege een *na boeteoplegging* gewijzigde toedeling van het vermogen is minder principieel dan een bezwaar van de man dat *op het moment van boeteoplegging* niet is voldaan aan de *delictsomschrijving*.

Ook principieel is de vraag of het mogelijk is een tweede boete op te leggen voor dezelfde opzettelijk onjuist ingediende aangifte. Art. 5:43 Awb bepaalt namelijk dat een bestuursorgaan geen boete oplegt indien aan de overtreder wegens dezelfde overtreding reeds eerder een bestuurlijke boete is opgelegd. Gelet op de (identieke) juridische aard van art. 67d en 67e AWR en de gelijkenissen in ‘kennelijke strekking van de gedragingen als wat betreft de tijd waarop, de plaats waar en de omstandigheden waaronder zij zijn verricht’ wijst de jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad op een negatieve beantwoording van die vraag. ²

In de praktijk zijn er meer situaties waarbij een beboetbare gedraging is geconstateerd, maar geen boete kan worden opgelegd door de wettelijke koppeling van de boete aan het bedrag aan (ontdoken) belasting. Bijvoorbeeld als een verlies minder hoog is dan opgegeven (aanslag blijft nul). Of door toedeling van vermogen aan de (onwetende) partner (op wiens naam een verzwegen rekening niet stond), zodat bij de frauderende partner geen heffing- c.q. boetegrondslag aanwezig is. Deze (grondslag)problematiek vormde aanleiding voor een conceptwetsvoorstel uit 2023 (internetconsultatie) waarin werd voorgesteld het bedrag van het belastingnadeel waartoe de overtreding strekt te hanteren als grondslag voor het opleggen van fiscale vergrijpboetes. ³ Dit strekkingsvereiste kennen we al in het fiscale strafrecht (art. 69 AWR). Hierbij is beslissend of de gedraging naar haar aard en in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven. Deze wetswijziging is niet doorgezet, naar verluidt omdat niet alle (grondslag)problemen met dit voorstel effectief zouden worden aangepakt. Duidelijk is evenwel dat de wetgever de gebreken in de wetgeving helder op het netvlies heeft en dat de bal bij hem ligt. Naar mijn mening zou de Hoge Raad het aanhangige cassatieberoep gegrond moeten verklaren omdat niet is voldaan aan de delictsomschrijving van art. 67e AWR en dubbele beboeting van hetzelfde feit niet is toegestaan.

Voetnoten

- 1) . Vgl. Conclusie A-G Watel 11 maart 2020, [ECLI:NL:RVS:2020:738](#), onderdeel 0.1 t/m 0.3 (Heroverweging: niet ex tunc of ex nunc, maar doeltreffend (dus beide)).
- 2) . HR (straf) 1 februari 2011, [ECLI:NL:HR:2011:BM9102](#), [NTFR 2011/523](#).
- 3) . <https://www.internetconsultatie.nl/fiscaleverzamelwet2025/b1>