

Mr. H.J.J. Oostdam

Henk Oostdam is belastingadviseur bij Holland Tax Consult te Alphen aan den Rijn

Ontwikkelingen in het formele belastingrecht

In dit artikel behandel ik enkele recente ontwikkelingen op het formeelrechtelijke gebied. Dat het formele belastingrecht in beweging is, mag u als professional op het fiscale vlak niet zijn ontgaan. Afgaande op de artikelen in diverse dagbladen staat ons nog wat te wachten op het gebied van de modernisering van de aangifteverplichtingen en aanslagregeling. Kennelijk voldoen de oude regels niet meer als het erom gaat deze zaken te automatiseren. Als we onze belastingen automatisch willen heffen, is de grote vraag wie het risico loopt als het automatisch misgaat, en wie het risico loopt als het vooropgezet misgaat. Eenvoudige vragen waarop je, als het om een antwoord gaat, kunt promoveren. Er staat ons dus nog wat te wachten.

Juni 2009 was voor de ‘formelen’ onder ons een gedenkwaardige maand. De Vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) is eindelijk aangenomen. Het heeft wat voeten in de aarde gehad. We hebben er jaren op moeten wachten en het heeft diverse mensen op voorhand al slapeloze nachten bezorgd. Maar die vierde tranche is er nu! Veel vlotter was het parlement klaar met de crisismaatregelen. Pardon, crisismaatregelen? Dat is toch materieel belastingrecht? Ja, u heeft gelijk, doch in deze materiële wet zat wel een formeel puntje verstoep: de boete van 300% op verzwegen box 3-inkomsten. Daarnaast is tevens de inkeerregeling aangepast. Inkeren kan met ingang van 1 juli 2009 nog uiterlijk twee jaar na het indienen van de desbetreffende aangifte. En dan de jackpot van dit voorjaar: de sanctionering door het Hof van Justitie EG van de navorderingstermijn van twaalf jaar van art. 16 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) voor inkomsten uit/in het buitenland. De voorzitter van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs meldde in zijn jaarrede: ‘Het is er niet leuker op geworden en makkelijker ook al niet’, maar vooralsnog heeft de Belastingdienst wel een kleine € 500 miljoen aan buitenlands vermogen aangemeld gekregen onder het motto ‘nu kan het nog zonder boete’.

De Vierde tranche Awb

Over de Vierde tranche Awb is al veel geschreven. Voor belastingadviseurs en iedereen die adviserend of assisterend op dat gebied voor derden actief is, is met name de medepleger een relevante ontwikkeling. Het nieuwe art. 5:1 luidt:

1. In deze wet wordt verstaan onder overtreding: een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift.
2. Onder overtreder wordt verstaan: degene die de overtreding pleegt of medepleegt.
3. Overtredingen kunnen worden begaan door natuurlijke personen en rechtspersonen.

Art. 51, lid 2 en 3, Wetboek van Strafrecht is van overeenkomstige toepassing.

Deze klare bewoordingen laten weinig ruimte voor twijfel. Op een overtreding volgt een boete voor de pleger en voor de medepleger. Het ging er volgens de parlementaire behandeling met name om dat adviseurs die een scheve schaats rijden, kunnen worden beboet. De soep wordt niet zo heet gegeten, was de boodschap tussen de regels. Er moet wel wat aan de hand zijn.

Wantrouwend als we als professionals zijn, willen we dan toch het naadje van de kous weten. Het vervelende is met name dat medeplegen. Pleger en medepleger moeten beiden opzet op

de gedraging hebben gehad en moeten zich ook beiden bewust zijn van de overtreding. Om daar achter te komen, dient men onderzoek te doen naar de beweegredenen van een gedraging. En dat grijpt diep in in de vertrouwelijke relatie tussen belastingadviseur (of -assistent) en zijn cliënt. Dit is een relatie die gebaseerd is op vertrouwen. Een relatie ook die kwetsbaar is, omdat het vertrouwen er moet zijn dat de adviseur ook te vertrouwen is. De adviseur dient zich er evenwel bewust van te zijn dat die vertrouwde positie naar twee zijden werkt. Enerzijds naar de cliënt die ervan overtuigd moet zijn dat de adviseur vertrouwelijke informatie vertrouwelijk behandelt, anderzijds naar de Belastingdienst die ervan overtuigd moet (kunnen) zijn dat de adviseur oprecht handelt. Deze constatering legt een belangrijke zenuw van onze huidige maatschappij bloot. Wie is er na alle recente ervaringen (boekhoudschandalen, kredietcrisis en andere fraudezaken) nog te vertrouwen? Durven wij nog vertrouwen te hebben? Hoe kwetsbaar ben je als adviseur als het om het vertrouwen gaat? Kan vertrouwen geborgd worden door een kwaliteitbeheersingssysteem? Tegelijkertijd weten we van het horizontaal toezicht dat we wel zullen moeten vertrouwen tot het tegendeel gebleken is, omdat *de facto* een werkbaar alternatief ontbreekt. Als adviseur moet je vertrouwen hebben met een gezonde dosis scepsis en kritisch vermogen.

Tussen verzuim- en vergrijpboeten zit een belangrijk verschil. Bij een verzuim is schuld, of zo u wilt opzet, niet relevant, tenzij deze volledig afwezig was (avas). Dit betekent dat bij verzuimboeten de opzet op de samenwerking die heeft plaatsgevonden, voldoende is om een boete opgelegd te krijgen. De grote vraag in deze is uiteraard hoe de samenwerking eruit heeft gezien. Was er sprake van een vorm van samenwerking of heeft de adviseur de aangifte gemaakt en ingediend zonder inmenging van zijn cliënt? En maakt het verschil als de cliënt, vertrouwende op de gerenommeerde adviseur, blind zijn handtekening zet of zijn akkoord voor de elektronische indiening geeft? In de huidige jurisprudentie maakt dat wel degelijk uit. Voor samenwerken is mijns inziens meer nodig dan blind een handtekening zetten of akkoord geven. Hoewel ik daar niet alleen in sta, vreest de meerderheid van opinievolgers dat er snel van samenwerking sprake zal zijn.

Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB) is een besluit met steeds meer gewicht, een besluit waarin nadere richtlijnen verwacht werden ten aanzien van de vierde tranche en dan met name ten aanzien van de boete aan de medepleger. Daarin zijn we niet teleurgesteld. Ook hier wordt een onderscheid gemaakt tussen de lichte procedure voor verzuimboeten en de zware procedure voor vergrijpboeten. Verzuimboeten kunnen zonder vooraankondiging onder mededeling van de desbetreffende overtreding worden opgelegd. Voor het opleggen van vergrijpboeten aan medeplegers is een vrij stevige drempel opgeworpen in het feit dat zowel de regiodirecteur Belastingdienst als het directoraat belastingen akkoord moet zijn met het opleggen van de boete. Hiermee lijkt een forse drempel te zijn opgeworpen voor inspecteurs die al te enthousiast het boetewapen tegen medeplegers zouden willen inzetten. Enerzijds moeten we daar blij mee zijn. Het wordt inspecteurs die een boete willen opleggen niet gemakkelijk gemaakt. Anderzijds, als een inspecteur overtuigd is van zijn gelijk, is er voldoende reden voor een onderzoek. Uit het BBBB haal ik niet dat voor een onderzoek ook toestemming van de desbetreffende instanties nodig is. Juist in die onderzoeksfase zit hem de kneep. Wat mag een adviseur nog als deze verdachte is van een strafbaar feit en wat mag de inspecteur als opsporingsambtenaar? De verdachte adviseur hoeft geen antwoord meer te geven op vragen, maar desgevorderd dient hij nog wel gegevens te overleggen. Grote vraag is natuurlijk of de adviseur dan ook de adviezen dient af te geven. Een korte zijstap naar de notarissen die als verdachten werden aangemerkt bij een serie ABC-transacties leert dat het Openbaar Ministerie (hierna: OM) in die situatie toegang heeft tot dossiers die anders op grond van het verschoningsrecht van de notaris voor het OM gesloten dienen te blijven. Een zwijgrecht is nog geen verschoningsrecht.

Hoewel mijns inziens feitelijk niet zo veel is veranderd, aangezien een medepleger ook op

grond van het strafrecht vervolgd kan worden, is wel de drempel voor strafrechtelijk onderzoek fors verlaagd. Nu ook de inspecteur een boete kan opleggen en belang heeft bij een begrip van de verhoudingen tussen belastingplichtige en diens adviseur, verwacht ik een forse druk op die relatie. Ik vrees dat de drempel die de inspecteur daarbij te overwinnen heeft maar een beperkt remmende werking zal hebben.

De 300%-boete op box-3-inkomsten

De eveneens in juni aanvaarde crisismaatregelen bevatten een curiositeit. Het komt niet vaak voor dat in een materieel wetsvoorstel een strafsanctie wordt verzwaard voor een feit dat niet specifiek in dat voorstel wordt geregeld. We hebben het uiteraard over de 300%-boete over box 3-inkomsten uit het buitenland, zoals de staatssecretaris dat meldt. Diverse schrijvers hebben daar grote moeite mee. De Tweede Kamer eist steviger beboeting. De wetwijziging wordt dan ingezet op een wijze waar vragen bij te stellen zijn. De staatssecretaris wenst opeens slagvaardig te zijn. De maatregel wordt opgenomen in een wetsvoorstel dat niets, maar dan ook niets met beboeting van een overtreding te maken heeft. Stomtoevallig een belastingwet, zo lijkt het. Wellicht had het ook een voorstel kunnen zijn over de verplichte dikte van het ijs bij een Elfstedentocht of de goedkeuring van het belastingverdrag met de Maagden Eilanden. De Eerste Kamer wordt voor het blok gezet. De crisismaatregelen kan de Eerste Kamer toch niet afwijzen. Er is geen ruimte voor consideratie. De weg die men voor de invoering van de maatregel heeft gekozen, is beneden het normaal te achten Nederlandse peil. Het is te hopen dat deze keuze eenmalig is.

Van de boete zelf kun je van alles vinden. In onze huidige tijd is het weinig sympathiek je geld nog op een buitenlandse rekening te hebben staan. De belastingheffing is, afgezet tegen de rendementen van voor 2008, laag. Beoordelen we dezelfde rendementen over het afgelopen jaar, dan wordt dat anders. De belastingdruk is evenwel een welbewuste politieke keuze geweest teneinde het internationaal vluchtige kapitaal tegemoet te komen. Het is dan wat vreemd in de overweging te lezen dat de boete verhoogd zou moeten worden, omdat er door de absolute hoogte geen afschrikkende werking vanuit zou gaan. 100% van de belastingclaim blijft een hoog bedrag, ook al heffen we niet zo veel belasting over dit fictieve inkomen.

Iets anders is overigens nog de verwarring die op grond van de diverse publicaties kan bestaan over de grondslag van de boete. In publicaties van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst wordt consequent gesproken over “geheime bankrekeningen” en over “buitenland”. Zowel het nieuwe vijfde lid van art. 67d en het zesde lid van art. 67e, als het nieuwe tweede lid van art. 69 AWR kennen geen beperking tot geheime buitenlandse bankrekeningen. Ze verwijzen naar art. 5.1 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Dat artikel beschrijft de inkomsten van box 3 en niet slechts de buitenlandse inkomsten. Kortom, eenieder die box 3-inkomsten bewust te laag aangeeft, komt in aanmerking voor een boete ter grootte van 300% van de verschuldigde belasting. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) heeft gefundeerd commentaar geleverd op de boete. Met haar opmerkingen, die overigens in belangrijke mate aansloten bij het commentaar van de Raad van State, heeft de NOB een dappere poging gewaagd het tij te keren. Net als de bijzonder zinvolle opmerkingen van de Raad van State is haar poging blijven steken in de dadendrang en de uitgesproken wens van de Tweede Kamer, alsmede in de invulling die een zeer voortvarend handelende staatssecretaris daar aan wist te geven.

Beperking van de inkeerregeling

Het buitenland, boete en inkeren waren populair in de maand juni van dit jaar. Een van de amendementen op het boetepan was de beperking van art. 67n AWR. Op grond van de nieuwe bepaling kan inkeren nog tot twee jaar na het indienen van de aangifte of tot twee jaar

nadat de aangifte ingediend had moeten zijn. Ervan uitgaande dat men binnen acht maanden na afloop van het jaar moet verzoeken om een aangiftebiljet en er vervolgens een termijn gesteld moet worden van ten minste twee maanden, betekent dit effectief een termijn van bijna drie jaar. Voor mensen aan wie een aangifte is uitgereikt, gaat het verleende uitstel een rol spelen. De wijzigingen gaan in voor aangifteverplichtingen die bestaan op of ontstaan vanaf 1 januari 2010. Het desbetreffende artikel is wat cryptisch door het driedubbele 'had moeten worden', maar op andere wijze kan ik het niet uitleggen.

Bij de behandeling is overigens nog even de meldplicht van de Wet op het financieel toezicht (hierna: Wft) aan de orde geweest. Het ging daarbij om het melden van zwarte nalatenschappen. Er schijnt een industrie te bestaan die dat bestiert en naar het schijnt zijn er adviseurs die dan adviseren nog niet in te keren. Enkele parlementariërs weten dat te melden. De staatssecretaris achtte dat een lastig leerstuk, waar hij in het najaar op terug gaat komen. Als beroepsgroep kunnen we slechts hopen dat dit een zeer beperkte groep betreft. Onze FB-beroepsregels laten een advies als genoemd in ieder geval niet toe en van een cliënt die een buitenwettelijke situatie laat voortbestaan, dient een FB-adviseur afscheid te nemen.

De twaalfjaarstermijn

11 juni 2009 was weer eens zo'n dag die de fiscale wereld wat opschudt. Het Hof van Justitie EG bevestigde met zijn uitspraak in de zaken van mevrouw Passenheim-Van Schoot en KB-lux-rekeninghouder Mister X dat de twaalfjaarstermijn in beginsel een verboden beperking is van het vrij verrichten van diensten en het vrije verkeer van kapitaal. De beperking wordt evenwel gerechtvaardigd door de noodzaak om effectieve controle te waarborgen en bestrijding van belastingfraude mogelijk te maken. Belangrijk is wel dat het Hof van Justitie EG ook een nuance aanbrengt in het geval de belastingautoriteit beschikt over aanwijzingen dat belanghebbende in een andere lidstaat belastbare bestanddelen heeft ondergebracht. Als er aanwijzingen zijn, kan er geen rechtvaardiging worden gevonden voor een verlenging van de termijn, aldus het Hof van Justitie EG, als die er niet toe strekt om 'op nuttige wijze gebruik te maken van regelingen voor wederzijdse bijstand'. Als er geen aanwijzingen zijn voor inkomstenbestanddelen in het buitenland, dan is een verlengde termijn gerechtvaardigd. De uitspraak is weinig verrassend, als men de internationale ontwikkelingen in ogenschouw neemt. Het is evident dat de verlengde navorderingstermijn internationaal bankieren belemmert. Het is oneerlijk ten opzichte van binnenlandse banken waar de inkomsten welhaast zeker direct belast worden. Bij een efficiënt systeem van gegevensuitwisseling mag je verwachten dat ook op buitenlandse vermogensinkomsten belasting geheven wordt. Alsdan is er geen rechtvaardiging voor een verschil in behandeling, tenzij die verlenging ervoor zorgt dat er daadwerkelijk gebruikgemaakt kan worden van de afgesproken informatie-uitwisseling. Een efficiënt systeem laat evenwel al een tijd op zich wachten. Er is tijd nodig om informatie te verzamelen. Zolang er nog lidstaten met een bankgeheim bestaan, mag er ook getwijfeld worden aan de realiteit van een dergelijk systeem. Maar er is beweging gaande. De Amerikaanse overheid is flink bezig met een aantal banken. Het Zwitserse bankgeheim wankelt, nu het fundament van sterke banken door de kredietcrisis lijkt te zijn weggefallen. Nederland sluit de laatste maanden koortsachtig diverse verdragen op het gebied van de gegevensuitwisseling met onder andere Caraïbische eilanden. Als dat allemaal in ogenschouw wordt genomen, komt de vraag op tot wanneer de termijn van twaalf jaar nog te rechtvaardigen is.

Tot besluit

Juni 2009 was een memorabele maand. We zien uit naar het najaar, waarin ongetwijfeld de nodige vereenvoudigingen en wijzigingen in het heffingssysteem zullen worden aangekondigd. In Engeland is men al een tijdje doende om zich te heroriënteren op het gehele

fiscale stelsel. Als dat ons voorland is, kunnen we nog een paar jaar vooruit. Gezien het tempo van de vierde tranche, verbaast dat niet.

[Streamers]

Het vervelende is met name dat medeplegen

Als adviseur moet je vertrouwen hebben met een gezonde dosis scepsis en kritisch vermogen

Inhoudsopgave

Het formele belastingrecht zorgt weer eens voor opschudding, met recentelijk de introductie van medeplegen in de Vierde tranche Awb, de 300%-boete op box-3-inkomsten en de beperking van de inkeerregeling. In dit artikel behandelt mr. H.J.J. Oostdam deze recente ontwikkelingen.