
JAEGERS & SOONS

ADVOCATEN

Dick Barmantlo | Capita selecta formeel belastingrecht
Register Belastingadviseurs Studiekring Gelderland/Overijssel
5 maart 2018

Agenda

- Verantwoordelijkheid belastingadviseur
- Beroepsregels
- Onderzoeksplicht
- Inlichtingenverplichting en verschoningsrecht
- Pleitbaar standpunt
- Boete belastingadviseur
- Fiscaal strafrecht/FIOD onderzoek
- Bewijsrecht
- Inzagerecht in bezwaarprocedures

Normatief handelen belastingadviseur

- Ethisch handelen als ondergrens: altijd handelen op grond van pleitbaarheid
- Bronnen:
 - wet- en regelgeving
 - rechtspraak en literatuur
 - beroepsregels
 - kantoorregels
 - eigen normen

Beroepsregels

- Artikel 1: werkzaamheden eerlijk, zorgvuldig en behoorlijk verrichten, in overeenstemming met wet- en regelgeving en onthouden van al wat overigens in strijd is met de eer en waardigheid van het beroep
- Artikel 7: is de gevraagde dienstverlening in overeenkomstig 'eer en waardigheid'? In redelijkheid niet het geval, geen dienstverlening
- Artikel 7, lid 2: afgaan op de juistheid en volledigheid van de gegevens van de client. Als gegevens aanleiding geven, nader onderzoek
- Artikel 7, lid 3: geen dienstverlening als redelijkerwijs benodigde gegevens niet worden verkregen

Onderzoeksplicht belastingadviseur

Wat te onderzoeken?

- Aangiftepraktijk
- Adviespraktijk
- Hoe ten opzichte van eerdere gegevens?
- Alles controleren?
- Steekproefsgewijs
- Extra vragen client

Informatieverplichtingen

Art. 47 AWR: de belastingplichtige moet informatie overleggen die van belang kan zijn voor de belastingheffing; en gegevens, documenten en andere gegevensdragers – te bepalen door de inspecteur – waarvan kennisneming van belang kan voor de vaststelling van feiten die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing

Art. 47 AWR

- ‘van belang kan zijn’
(actieve informatieverplichting)
- Plus ‘beschikbaar stellen’ (passieve informatieverplichting)
- Ook van toepassing op derden, bijvoorbeeld accountants (Art. 48 AWR)

Art. 47 AWR

- Informatie moet relevant zijn voor de belastingheffing
- Niet van belang of inspecteur informatie ook op andere wijze kan verkrijgen

Art. 47 AWR

- Beginselen van procesrecht begrenzen mogelijkheden inspecteur: HR BNB 1988/160
- Bevoegdheden van inspecteur ex art. 47 AWR eindigen als beroep is ingesteld
- Rechter kan bevoegdheden herstellen
(art. 8:45 Awb)

Inlichtingenverplichting derden

- Art. 53 AWR omvat dezelfde verplichting als art. 47 AWR
- Voorbeeld:
Art. 10.8 Wet IB 2001 and Art. 22 Uitv.Besl. Wet IB 2001
- Vergaande verplichting, slechts professionals genoemd in art. 53a AWR kunnen zich eraan onttrekken

Verschoningsrecht

- Bij schending art. 53 AWR:
 - Civiele actie met dwangsom
 - Strafrechtelijke vervolging
- HR: de verschoningsgerechtigde bepaalt of hij inroept, dus marginale toetsing

Informeel verschoningsrecht

- Voor belastingadviseurs door rechtspraak:
- HR 23 September 2005, BNB 2006/21:
‘Rapporten en andere documenten van derden, voor zover deze ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten en hem daarover te adviseren’

Informeel verschoningsrecht (2)

- Informeel verschoningsrecht ook van toepassing op de cliënt = afgeleid informeel verschoningsrecht
- Informeel verschoningsrecht niet van toepassing op bedrijfsfiscalisten?
- Beginsel van fair play

Pleitbaar standpunt belastingplichtige

Paragraaf 4, lid 2 BBBB:

van een pleitbaar standpunt is sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen. Is er sprake van een pleitbaar standpunt, dan kan de belanghebbende er geen verwijt van worden gemaakt dat er aanvankelijk geen of te weinig belasting is geheven. Een pleitbaar standpunt sluit het opleggen van zowel een verzuimboete als een vergrijpboete uit.

Pleitbaar standpunt belastingplichtige

Hoge Raad:

- 'dat het standpunt in die mate verdedigbaar is, dat de belastingplichtige redelijkerwijs kon menen juist te handelen door aangifte te doen als hij deed' BNB 1988/319;
- 'dat niet kan worden gezegd dat belanghebbende door dat standpunt in te nemen dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan zijn grove schuld te wijten is dat te weinig belasting is geheven'
BNB 1993/193.

Pleitbaar standpunt belastingplichtige

Hoge Raad:

- 'Bij de beoordeling van een vergrijpboete geldt dat de bewustheid die vereist is om (voorwaardelijk) opzet te kunnen aannemen in een geval als het onderhavige aanwezig moet zijn op het moment waarop de aangifte werd gedaan.'
HR 3 december 2010, BNB 2011/59 ("Ook...", idem bij kwade trouw ex art. 16 AWR);
- Voor voorwaardelijk opzet dubbele eis: ten tijde van het doen van aangifte wetenschap van de aanmerkelijke kans dat daardoor te weinig belasting zou worden geheven, èn bewuste aanvaarding (op de koop toenemen).

Pleitbaar standpunt

Pleitbaar standpunt?

- Invulling vage norm: standpunt gauw pleitbaar: Let op standpunt moet wel in perspectief van bepaling passen.
- Aansluiten bij arrest HR.
- Afwijken van vaste rechtspraak HR: lastig....
- Aansluiten literatuur: wat als er maar 1 mening is?
- Afwijking standpunt Bd betekent niet onpleitbaar.
- Serie uitspraken van lagere rechters over juridische kwestie.

- Fraus legis? Hof Amsterdam 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098: nee.

Objectief versus subjectief

- Objectieve benadering fiscale rechter: achteraf kan blijken dat het standpunt ten tijde van indienen van aangifte/afdracht belasting pleitbaar was.

- Subjectieve benadering strafrechter: het gaat om de intentie die de belastingplichtige/verdachte had ten tijde van het indienen van de aangifte.

Objectief versus subjectief

- Paragraaf 4 BBBB: Indien bij bezwaar blijkt dat sprake is van een pleitbaar standpunt of avas, vernietigt de inspecteur de boete. Bij avas wordt geacht dat belanghebbende niet in verzuim is geweest.
- Subjectieve benadering strafrechter: het gaat om de intentie die de belastingplichtige/verdachte had ten tijde van het indienen van de aangifte.

HR inz. Credit Suisse

HR 21 april 2017, ECLI:HR:2017:638:

- Formeelrechtelijke beslissingen:
 - Kwade trouw
 - Pleitbaar standpunt

HR inz. Credit Suisse

Kwade trouw ex art. 16 AWR:

- opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt, of opzettelijk de juiste inlichtingen aan de inspecteur heeft onthouden (HR 11 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2160
- ‘onthouden’ alleen bij wettelijke verplichting tot verstrekken informatie: aangifte en art. 47 AWR
- Geen meldplicht bij de Belastingdienst
- En dus geen kwade trouw

HR inz. Credit Suisse

Pleitbaar standpunt:

- Aangifteplicht: duidelijk, stellig en zonder voorbehoud, onder bedreiging strafvervolging
- Dus interpretatie belastingwetgeving
- Geen boete bij pleitbaar standpunt:
 - ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was
 - objectieve leer
 - niet van belang of de belastingplichtige bij het doen van de aangifte de pleitbare maar later onjuist bevonden uitleg voor ogen heeft gestaan

HR inz. Credit Suisse

Pleitbaar standpunt:

- Geldt voor fiscale boeterecht: artt. 67d, 67e en 67f AWR,
- Ook voor fiscaal strafrecht: artt. 68, 69 AWR: opzettelijk heeft gehandeld, tenminste met voorwaardelijk opzet:
- bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat hij ten onrechte geen, onjuist of onvolledig aangifte heeft gedaan
- niet als, al dan niet achteraf bezien, de door de betrokkene aanvaarde kans dat de aangifte onjuist of onvolledig zou blijken te zijn, niet aanmerkelijk was.

Daderschap in het fiscale boeterecht

Artikel 5:1 Awb:

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. Artikel 51, tweede en derde lid, van het Wetboek van Strafrecht is van overeenkomstige toepassing.

= medepleger, opdrachtgever en feitelijk leidinggevende.

In Awb niet medeplechtige, doen pleger en uitlokker.

Daderschap in het fiscale boeterecht: artikel 67o AWR

- Plegen:
 - het begaan van het delict.
- Medeplegen:
 - twee of meer personen plegen gezamenlijk een delict; er is sprake van een bewuste samenwerking en een gezamenlijke uitvoering.
- Feitelijk leidinggeven/opdrachtgever:
 - het achterwege laten van maatregelen ter voorkoming van een door een rechtspersoon te begaan delict, hoewel men daartoe bevoegd en redelijkerwijs gehouden is, en het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat de verboden gedraging zich zal voordoen, zodat die gedraging opzettelijk wordt bevorderd.

Daderschap in het fiscale boeterecht: artikel 67o AWR

Medeplichtigheid

- Het opzettelijk behulpzaam zijn bij het plegen van een misdrijf, dat door een ander wordt begaan, of het verschaffen van gelegenheid, middelen of inlichtingen tot het plegen van het misdrijf door een ander.
- De hoogte van de boete wordt bij een medeplichtige met een derde verminderd.
- Medeplichtigheid is alleen mogelijk bij misdrijf: dus voor fiscale boetes alleen bij vergrijpboete.

Daderschap in het fiscale boeterecht: artikel 67o AWR

Doen plegen

- Het opzettelijk laten uitvoeren van een delict door een ander; die ander wordt als werktuig gebruikt en handelt zonder opzet, schuld of toerekenbaarheid.
- De hoogte van de boete is gelijk aan die welke de belastingplichtige zelf voor het beboetbare feit had kunnen krijgen.

Daderschap in het fiscale boeterecht: artikel 67o AWR

HR 2 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3474 (strafkamer):

- medeplegen en medeplichtigheid:
 - medeplegen: bewuste en nauwe samenwerking;
 - medeplichtigheid: het bevorderen en/of het vergemakkelijken van een door een ander begaan misdrijf.
- Wat is het onderscheid?

Daderschap in het fiscale boeterecht: artikel 67o AWR

Medeplegen: wezenlijke bijdrage:

- intensiteit van de samenwerking;
- onderlinge taakverdeling;
- de rol en het belang van de rol van de verdachte.

Medeplichtigheid:

- niet distantiëren;
- louter instemmen;
- vluchtmogelijkheid faciliteren.

Fiscaal strafrecht/FIOD onderzoek

- Van bestuursrecht naar strafrecht, selectieproces
- Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten (Richtlijnen AAFD)
- Status: verdachte of getuige
- Zwijgrecht verdachte
- Getuige: geen spreekplicht bij FIOD
- Dwangmiddelen: inbeslagneming/zoeking
- Wat is het strafrechtelijk verwijt?

Stelplicht en bewijslastverdeling

- Stelplicht, de rechter is lijdelijk.
- Maar, art. 8:69, lid 3 Awb.
- Ambtshalve toetsing door de rechter.

Stelplicht

Wat behoeft geen bewijs?

- Feiten van algemene bekendheid.
- Algemene ervaringsregels.
- Feiten die door de wederpartij worden erkend dan wel niet of onvoldoende worden weersproken.

Stelplicht en bewijslastverdeling

Wie heeft de bewijslast?

- vrije bewijsleer.
- wie eist bewijst.
- Belastingverhogende elementen.
- Belastingverlagende elementen.

Zwaarte van de bewijslast

- Aannemelijk maken.
- Beslissing door de rechter.
- Vrijheid van bewijswaardering.
- Bewijsaanbod.
- De meest gereede partij.

Zwaarte van de bewijslast

- Omkering' van de bewijslast.
- Artikel 25, lid 3 en artikel 27e AWR
- Ambtshalve toepassing door de rechter.
- Verzwaring van de bewijslast: blijken/overtuigend aantonen.

Omkering/verzwaring bewijslast

- Eigenlijk onjuiste term.
- Wettelijk verplichte bewijslastverdeling.
- Verzwaring betekent bewijsnood.

Omkering/verzwaring bewijslast

Op grond van art. 25, lid 3 AWR:

- niet doen van de vereiste aangifte;
- onherroepelijke informatiebeschikking.

Omkering/verzwaring bewijslast

HR 3 februari 2006, BNB 2006/204 en 205:

- Als de belastingplichtige de bewijslast heeft van belastingverminderende omstandigheden, kan geen omkering plaatsvinden.
- Bij het vragen van inlichtingen heeft de inspecteur dan niet een belang als bedoeld in artikel 47 AWR.
- (De HR komt terug van zijn arrest van 8 maart 1995, BNB 1995/246).

Onrechtmatig/onbevoegd verkregen bewijs

HR 20 maart 2015 ECLI:NL:HR:2015:643

- Uitsluiting van onrechtmatig bewijsmateriaal geen maatregel om rechtmatig optreden van opsporingsambtenaren te stimuleren
- Uitzonderingen mogelijk, bijvoorbeeld afbreuk aan belang dat met bescherming van het professionele verschoningsrecht wordt gediend
- Het 'zozeer indruist'-criterium uit BNB 1992/306 blijft bestaan
- 1 zwaluw: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:7501
(en nog twee uit het verleden)

Vereiste aangifte

HR 13 september 2003, BNB 2003/336:

- Niet volledig invullen van aangiftebiljet is niet doen van de vereiste aangifte als het bedrag aan te weinig betaalde belasting in verhouding tot het totale bedrag van de over dat tijdvak verschuldigde belasting, aanzienlijk is.

HR 30 oktober 2009, BNB 2010/47:

- Beoordeling of vereiste aangifte is gedaan wordt o.g.v. de normale regels van stelplicht en bewijslast vastgesteld.

Vereiste aangifte

HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1083:

- bewustheid dat aanzienlijk bedrag niet wordt geheven, is vereist;
- 19% meer verschuldigde belasting is relatief en absoluut aanzienlijk.

Informatiebeschikking

- Ontstaan en bedoeling art. 52a AWR

Reikwijdte:

- art. 41 AWR: vergezellen vertegenwoordiger;
- art. 47 AWR: inlichtingen en inzage;
- art. 47a AWR: inlichtingen over buitenlandse natuurlijke en rechtspersonen;
- art. 49 AWR: kopieën maken;
- art. 52 AWR: administratieplicht;
- art. 53 AWR: verplichtingen van inhoudingsplichtigen.

Informatiebeschikking

bedoeling art. 52a AWR:

- verbetering van de rechtsbescherming;
- betekenis: in verband met verplichte bewijslastverdeling en verzwaring;
- middel van de Belastingdienst om gegevens te verkrijgen, verlenging van aanslagtermijnen.

Informatiebeschikking

- Met ingang van 1 juli 2011: separate rechtsgang ter toetsing van rechtmatigheid of proportionaliteit informatieverzoek.
- Informatiebeschikking is een voor bezwaar vatbare beschikking, volledige rechtsingang beschikbaar.
- Initiatief bij de inspecteur: "(...) kan de inspecteur (...).
- Ten tijde van aanslagregeling of bezwaarfase.
- Niet na instellen beroep, HR 10 februari 1988, BNB 1988/160.

Informatiebeschikking, recente rechtspraak

- HR 15 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:37: uitspraken op bezwaar na 1 juli 2011, dus geen omkering en verzwaring van de bewijslast, zie ook HR 2 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2795: art. 52a AWR kent geen overgangsrecht.
- HR 2 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2895: informatiebeschikking ook in de bezwaarfase, tenzij strijd met abbb.
- HR 11 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3489: een informatiebeschikking kan betrekking hebben op meer dan één jaar en/of meer dan één belastingmiddel.
- HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3602: werking art. 52a, lid 3, AWR doet informatiebeschikking gedeeltelijk van rechtswege

Informatiebeschikking, recente rechtspraak

- HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130:

Omkering van de bewijslast zowel in de procedure tegen de informatiebeschikking als in de procedure tegen de belastingaanslag.

Informatiebeschikkingen kunnen niet in stand blijven voor zover deze een mondelinge of schriftelijke verklaring van belanghebbende betreffen.

Inzagerecht dossier fiscus

- Art. 7:4, lid 2 Awb.
- Inzagerecht van 'alle op de zaak betrekking hebbende stukken'.
- Verbonden met bezwaarprocedure/ hoorzitting.
- Inzage aankondigen.
- Niet in combinatie met hoorzitting.

Inzagerecht dossier fiscus

- Procedure inzage.
- Vergelijk art. 8:42 Awb.
- HR 25 april 2008, nr. 43.448, NTFR 2008/873: altijd overleggen/inzage tenzij beroep op art. 8:29 Awb of misbruik van procesrecht.
- Procedure art. 8:29 Awb: geheimhoudingskamer: eenzijdige kennisneming van stukken, niet door de behandelende kamer.

Inzagerecht dossier fiscus

- Geheimhoudingskamer doet tussenuitspraak.
- Appellabel bij hoger beroep tegen de uitspraak in de hoofdzaak.
- Beperkte kennisneming (door Rechtbank) is strijdig met equality of arms en fair trial.

JAEGERS & SOONS

ADVOCATEN

Amsterdam | Sumatrakade 615 | 020 - 362 81 11
Nijmegen | Prins Bernhardstraat 10 | 024 - 360 75 60
www.jaegerssoons.nl | d.barmantlo@jaegerssoons.nl