

Een evenwichtige inkeerregeling

Worden belastingplichtigen op een rechtvaardige manier behandeld?

Naam: Jaleesa Rijn
Studentnummer: 361366
Begeleider: Drs. M.H.M. Smeets
Plaats: Rotterdam
Datum: 5 juli 2015

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	2
Hoofdstuk 1: Inleiding	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Probleemstelling en aanpak	5
1.3 Toelichting begrippen	6
1.3.1 Inleiding	6
1.3.2 Rechtvaardig	6
1.3.3 Goedwillend en kwaadwillend	7
1.3.4 Vrijwillige verbetering	7
1.4 Afbakening	7
Hoofdstuk 2: Doel en legitimiteit van de inkeerregeling art. 67n AWR	8
2.1 Inleiding	8
2.2 Doel(en) van de inkeerregeling sinds 1998	8
2.3 Legitimiteit van de inkeerregeling	9
2.3.1 Economisch perspectief belasting heffen	9
2.3.2 Juridisch perspectief belasting heffen	10
2.3.3 Inkeerregeling binnen het belastingstelsel	10
2.4 Deelconclusie	11
Hoofdstuk 3: De huidige inkeerregeling art. 67n AWR	12
3.1 Inleiding	12
3.2 Toepassing art. 67n AWR	12
3.2.1 Aanslagbelasting	12
3.2.2 ‘Weten of vermoeden’	12
3.2.3 Rechtsgevolgen	13
3.3 Besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst	14
3.4 Manier van inkeren	15
3.5 Deelconclusie	16
Hoofdstuk 4: Aanpassingen van de inkeerregeling en informatie-uitwisseling	17
4.1 Inleiding	17
4.2 Ontwikkelingen art. 67n AWR	17
4.2.1 Beleid en de jaren 1998-2010	17
4.2.2 Wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst	19
4.2.3 Besluit tijdelijke verruiming en aanscherping inkeerregeling	19
4.3 Bankgeheim en informatie-uitwisseling	20
4.3.1 Bankgeheim	20
4.3.2 Europese informatie-uitwisseling	20
4.3.3 OESO-modelverdrag	21
4.4 Deelconclusie	22
4.5 Overzicht aanpassingen art. 67n AWR	23

Hoofdstuk 5: Rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen	24
5.1 Inleiding	24
5.2 Aanpassingen art. 67n AWR	24
5.2.1 Wijziging 1 juli 2009	24
5.2.2 Wijziging 1 juli 2010	25
5.2.3 Wijziging 2 september 2013	26
5.3 Compenserende factoren	27
5.3.1 Overgangsrecht	27
5.3.2 Belastingrente	28
5.4 Overeenstemming doelstelling wetgever	28
5.5 Deelconclusie	29
Hoofdstuk 6: Conclusie	31
Literatuurlijst	34

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Al enige tijd wordt geprobeerd de complexiteit van het belastingstelsel te verminderen. In augustus 2013 is een wetsvoorstel¹ ingediend ter vereenvoudiging van het formele verkeer voor de Belastingdienst. Hierop volgde in september 2013 een Besluit² waarin een tijdelijke verruiming en daarna een aanscherping van de inkeerregeling is opgenomen. Er was sprake van een verruiming van de inkeerregeling tot en met 1 juli 2014. Dit hield in dat tijdelijk ingekeerd kon worden zonder een vergrijpboete te ontvangen. Vervolgens konden belastingplichtigen een jaar lang gebruik maken van de huidige inkeerregeling met een mogelijke boete van 30%. In juli 2015 zal het boete percentage stijgen naar 60%. Deze percentages hebben betrekking op inkomen uit vermogen dat in box 3 valt. Voor box 1 inkomen gelden lagere percentages. De bedoeling van de verruiming en aanscherping is om goedwillende belastingplichtigen te motiveren en kwaadwillende belastingplichtigen efficiënter te kunnen straffen. Daarnaast is om budgettaire redenen gekozen voor de verruiming en aanscherping van de inkeerregeling.

De inkeerregeling kent een lange geschiedenis. Het is begonnen met algemeen fiscaal beleid omtrent vrijwillig verbeteren in 1971.³ Sinds 1998 heeft de inkeerregeling een wettelijke basis in Art. 67n AWR. De inkeerregeling is ingevoerd met als doel het bevorderen van vrijwillig inkeren en het verminderen van onjuiste aangiften.⁴ In de beginperiode van de regeling kon de aangifte vrijwillig verbeterd worden zonder dat daar een boete bij kwam, op voorwaarde dat de Belastingdienst nog geen weet had van het achtergehouden vermogen of verzwegen inkomen. Het bleek dat vele Nederlandse belastingplichtigen verzwegen vermogen of inkomen hadden staan in het buitenland.⁵ In de loop der tijd is er een aantal wijzigingen binnen de inkeerregeling doorgevoerd. De maximale boete die opgelegd kan worden is in 2009 verhoogd ingeval van achtergehouden box 3 inkomen uit vermogen, zoals in het geval dat de Belastingdienst het achtergehouden vermogen of inkomen voor het inkeren op het spoor is, met een boetepercentage van 300% in plaats van 100%.⁶ Er wordt vanaf 2010 bij inkeren na twee jaar na het doen van de onjuiste of onvolledige aangifte een boete opgelegd van 15%, welke later dat jaar verdubbeld werd naar 30%.⁷ Om van de inkeerregeling gebruik te kunnen maken geldt dat ingekeerd moet worden voordat de Belastingdienst weet van het achtergehouden vermogen of inkomen. De kans dat de Belastingdienst eerder weet heeft van het achtergehouden vermogen of inkomen, wordt inmiddels vergroot door onder andere de informatie-uitwisseling die toeneemt tussen Europese landen.⁸ Ook is in steeds meer landen, waaronder België, geen sprake meer van een bankgeheim.⁹ Is de

¹ Kamerstukken II, 2012/13, 33 714, Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst.

² Besluit 2 september 2013, Algemene wet inzake rijksbelastingen. Tijdelijke verruiming en daaropvolgende aanscherping inkeerregeling, nr. BLKB2013/509M, Staatscourant 25169.

³ Vakstudie Algemeen Deel, art. 18 AWR, aant. 11.4.3.

⁴ Hoge Raad, 18 maart 1997, NJ 1998, 71. Zie rechtsoverweging 6.6.

⁵ Bijvoorbeeld de KB Lux-affaire. Zie ook Hoge Raad, 14 november 2006, nr. 02324/05 en Hof Amsterdam, 18 januari 2006, nr. 03/04509 en nr. 04/02343.

⁶ Kamerstukken II, 31301, nr. 16, p. 3-4.

⁷ Kamerbrief, 8 april 2010, DGB/2010/1595.

⁸ Europese Commissie, Geen plaats voor belastingontduiking, 17 juni 2006. Gepubliceerd op: http://ec.europa.eu/nederland/current/belastingontduiking_nl.htm

⁹ Europese Commissie, België doet goede zaak aan einde bankgeheim, 31 januari 2014. Gepubliceerd op: http://ec.europa.eu/belgium/belgoview/essentieel/140131_economy_nl.htm

Belastingdienst het achtergehouden vermogen of inkomen zelf al vóór een inkeer op het spoor, dan kan een correctie plaatsvinden door middel van navorderen bij het ontdekken van een nieuw feit.¹⁰ Er zal dan een boete opgelegd worden of mogelijk een strafrechtelijke vervolging worden ingesteld. Het een sluit het ander uit¹¹, indien het gaat om hetzelfde feit.¹² De manier waarop de Belastingdienst vermogen of inkomen op het spoor komt, kan leiden tot een rechtszaak. Zo werd het op het spoor komen van vermogen of inkomen via een tipgever, zonder de naam van deze persoon bekend te maken, niet gezien als ‘op het spoor’ komen. De door de Belastingdienst opgelegde belastingaanslagen werden als gevolg hiervan vernietigd.¹³

Sinds de invoering van de inkeerregeling is er een aantal aanpassingen gedaan. De aanpassingen hebben effect op de behandeling van belastingplichtigen. Zo kunnen er verschillen zijn in behandeling van belastingplichtigen voor en na een wijziging. Ook het doel, de legitimiteit en het systeem van belastingheffing leiden tot een bepaalde behandeling van belastingplichtigen. Hierbij rijst de vraag in hoeverre sprake is van een rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen.

1.2 Probleemstelling en aanpak

Naar aanleiding van de nodig bevonden aanpassingen van de inkeerregeling de afgelopen jaren, kan een onderzoek gedaan worden naar het effect daarvan voor de behandeling van belastingplichtigen bij de huidige inkeerregeling. Daarbij is het van belang om rekening te houden met het doel dat de wetgever in eerste instantie voor ogen had met de regeling en met de legitimiteit van de regeling binnen het systeem van heffing en handhaving van belastingen.

Dit geeft de volgende hoofdvraag:

Leidt de Nederlandse inkeerregeling, gelet op het doel van de regeling en het systeem van belastingheffing, tot een rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen binnen de huidige belastingwetgeving?

Door middel van een onderzoek van vakliteratuur en jurisprudentie wordt aan de hand van vier deelvragen antwoord gegeven op de hoofdvraag.

- ✓ Hoofdstuk 2: Wat is het doel en wat is de legitimiteit van de inkeerregeling?
- ✓ Hoofdstuk 3: Hoe luidt de huidige inkeerregeling?
- ✓ Hoofdstuk 4: Welke aanpassingen zijn er gedaan en welke komen er nog voor de inkeerregeling?
- ✓ Hoofdstuk 5: Zijn de aanpassingen van de inkeerregeling, op een (meer) rechtvaardige manier, in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever?

Het antwoord op de hoofdvraag zal beginnen in hoofdstuk 2, waar het doel en de legitimiteit van de inkeerregeling aan bod komen. Met betrekking tot de legitimiteit van de inkeerregeling gaat het om de vraag waarom de regeling past binnen het belastingstelsel. Het heffen en handhaven van belastingen is daar van belang. In hoofdstuk 3 wordt daarna uitgelegd hoe de huidige inkeerregeling van art. 67n Algemene wet inzake Rijksbelastingen (AWR) luidt. Hierbij is er een samenhang met de strafrechtelijke regeling en het Besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst (BBBB). Verder komen de kenmerken van de

¹⁰ In sommige gevallen is een nieuw feit niet nodig. Art. 16, tweede lid AWR.

¹¹ Paragraaf 15, punt 7, AWR, BBBB.

¹² Paragraaf 15, punt 1 AWR, BBBB.

¹³ Hof Arnhem-Leeuwarden, 2 februari 2015, V-N 2015/22.2.1.

regeling aan bod. De kenmerken zien onder meer op het buiten toepassing blijven van een vergrijpboete, het gelden voor aanslagbelastingen, de twee jaar beperking van inkeren en de navorderingstermijn (art. 16 lid 3 en 4 AWR).¹⁴ De aanpassingen die zijn gedaan en die nog zullen volgen, worden toegelicht in hoofdstuk 4. De punten die hierbij een rol spelen en speelden zijn belastingplichtigen met verzwegen inkomen of vermogen, het bankgeheim en de internationale informatie-uitwisseling. Daarnaast heeft dit hoofdstuk betrekking op de aanpassingen van nu, zoals in het Besluit van 2013. In de toekomst wacht mogelijk de Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst. Tot slot zal in hoofdstuk 5 bepaald worden welk effect de aanpassingen hebben op de behandeling van belastingplichtigen met betrekking tot de inkeerregeling tot nu toe. Er wordt beoordeeld of er sprake is van een, meer, rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen binnen het systeem van belastingheffing dat gekozen is bij de inkeerregeling. Er zijn verschillende systemen van belastingheffing mogelijk. Om de rechtvaardigheid te toetsen wordt gebruik gemaakt van het gelijkheidsbeginsel. Het kan gaan om een ongelijke behandeling van belastingplichtigen, waarbij onder meer een onderscheid wordt gemaakt tussen goedwillende en kwaadwillende belastingplichtigen. Het opnemen van een overgangsregeling bij een wijziging kan bijdragen aan een rechtvaardige overgang naar een vernieuwde regeling. Daarnaast kan er belastingrente in rekening gebracht worden over het verschuldigde belastingbedrag ter compensatie van wel of niet genoten rente door de belastingplichtige of de Belastingdienst.¹⁵ Het is niet de bedoeling dat het verkeerde gedrag omtrent het doen van de aangifte beloond wordt. Aan de hand van het doel, de legitimiteit, de aanpassingen, het systeem van heffing en de inkeerregeling van nu, kan bepaald worden of belastingplichtigen op een rechtvaardige manier behandeld worden in hoofdstuk 6.

1.3 Toelichting begrippen

1.3.1 Inleiding

De laatste deelvraag die behandeld wordt in hoofdstuk 5 gaat in op de behandeling van belastingplichtigen, in die zin dat er beoordeeld wordt of de behandeling rechtvaardig is. Om te bepalen of er sprake is van een rechtvaardige behandeling, wordt mede gebruik gemaakt van het gelijkheidsbeginsel. Verder wordt onder meer in het Besluit 'Algemene wet inzake rijksbelastingen, Tijdelijke verruiming en daaropvolgende aanscherping inkeerregeling' onderscheid gemaakt tussen goedwillende en kwaadwillende belastingplichtigen; deze begrippen worden ook in deze scriptie gebruikt. Daarnaast worden de begrippen vrijwillige verbetering en inkeren in deze scriptie gebruikt.

1.3.2 Rechtvaardig

Rechtvaardig wordt gezien als het in overeenstemming zijn met het gelijkheidsbeginsel op grond van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) met de daaronder vallende Algemene beginselen van behoorlijk bestuur (a.b.b.b.).¹⁶ Het gelijkheidsbeginsel is een niet gecodificeerd, niet in de wet vastgelegd, algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Uit jurisprudentie is de formulering van het gelijkheidsbeginsel door de Hoge Raad af te leiden. Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden en ongelijke gevallen worden naar mate van de ongelijkheid. Bij het ongelijk behandelen van ongelijke gevallen is er eigenlijk geen sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel.¹⁷ Indien er verschillen te vinden zijn, wordt een onderscheid in behandeling

¹⁴ Dit kwam mede door de KB-Lux zaak. Zie ook Hoge raad, 26 februari 2010, BNB 2010/199.

¹⁵ Kamerstukken II, 1996/97, 25 051, nr. 5, p. 8.

¹⁶ G.A.C.M. van Ballegooij, Bestuursrecht in het Awb-tijdperk, 2009, p. 99.

¹⁷ R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Deventer: Kluwer 1996, p. 301.

gerechtvaardigd zolang rekening gehouden wordt met de mate van ongelijkheid.¹⁸ Een schending van het gelijkheidsbeginsel kan wel optreden als gelijke gevallen ongelijk behandeld worden. Dit kan zich voordoen indien voor twee gevallen hetzelfde wetsartikel van toepassing is, maar bij de uitvoering ervan onderscheid wordt gemaakt tussen de twee gevallen.¹⁹

1.3.3 Goedwillend en kwaadwillend

Een goedwillende belastingplichtige wordt gezien als een belastingplichtige die vrijwillig meewerkt aan het verstrekken van gegevens met betrekking tot de eigen belastingheffing. Kwaadwillende belastingplichtigen zullen in beginsel niet meewerken met de informatieverstrekking.²⁰ Het kwaadwillende hangt samen met te kwader trouw zijn.²¹ Volgens de Hoge Raad²² gaat het dan om opzet of voorwaardelijke opzet. Met betrekking tot navorderen op basis van art. 16 AWR gaat het bij opzet om het welbewust achterhouden van juiste informatie of welbewust onjuiste informatie verstrekken.²³

1.3.4 Vrijwillige verbetering

Met het doen van een vrijwillige verbetering wordt hetzelfde bedoeld als inkeren. De vrijwillige verbetering is een ruimer begrip waar de inkeerregeling van art. 67n AWR onder valt. De inkeerregeling heeft betrekking op zowel inkomen als vermogen. Uit het vermogen kan inkomen ontstaan.

1.5 Afbakening

Er geldt een aantal afbakeningen en beperkingen binnen deze scriptie, om het zo overzichtelijk te houden.

De inkeerregeling hangt vaak samen met vermogen of inkomen in het buitenland. Deze scriptie gaat in op de Nederlandse inkeerregeling en niet de mogelijke buitenlandse varianten ervan. Er zal wel kort worden ingegaan op de internationale informatie-uitwisseling en het bankgeheim dat voor sommige landen geldt of gold. Verder is de scriptie gericht op binnenlandse situaties. Er wordt ook niet ingegaan op specifieke belastingverdragen tussen Nederland en andere landen met betrekking tot de belastingheffing en de informatie-uitwisseling voor het toepassen van de inkeerregeling in Nederland. Daarnaast kent de inkeerregeling een strafrechtelijke variant. Er wordt niet ingegaan op het Wetboek van Strafrecht, alleen voor zover samenhang met de inkeerregeling speelt.

¹⁸ Hoge Raad, 19 november 1986, BNB 1987/87 en Hoge Raad, 19 december 1990, BNB 1991/80.

¹⁹ R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, 1996, p. 300.

²⁰ Elke persoon heeft de verplichting informatie te verstrekken, indien de inspecteur daarom vraagt op basis van art. 47 lid 1 AWR.

²¹ I.R.J. Thijssen en A.A. Kan, De nieuwe regels voor navordering, NTFR 2013/22.

²² Hoge Raad, 23 januari 2009, BNB 2009/80.

²³ Hoge Raad, 11 juni 1997, BNB 1994/384.

Hoofdstuk 2 Het doel en de legitimiteit van de inkeerregeling art. 67n AWR

2.1 Inleiding

Dit hoofdstuk omvat het ontstaan van de inkeerregeling. Belangrijk is het doel van de wetgever met het invoeren van de inkeerregeling in de belastingwet van 1998. Het doel bestaat globaal gezien uit twee samenhangende elementen. Hierbij is sprake van samenloop met de strafrechtelijke inkeerbepaling in art. 69 lid 3 AWR. Het draait om het tegengaan van belastingontwijking door belastingontduikers aan te sporen om in te keren en om het verminderen van het onjuist of onvolledig doen van aangiften. Daarnaast wordt de legitimiteit van de inkeerregeling besproken. Onder legitimiteit wordt verstaan wat de rechtsgrond is van de inkeerregeling. Hoe past de inkeerregeling binnen het algehele systeem van belastingheffing? Ter afsluiting van dit hoofdstuk wordt een deelconclusie gegeven.

2.2 Doel(en) art. 67n AWR sinds 1998

Sinds 1 januari 1998 bestaat de inkeerregeling van art. 67n AWR.²⁴ Er waren daarvoor al wel mogelijkheden voor een vrijwillige verbetering. Zo waren er regels die konden zorgen voor een kwijtschelding. Dit was een vorm van beleid.²⁵ De vraag naar het kunnen opleggen van fiscale boeten nam steeds meer toe. Mede naar aanleiding van aanbevelingen van de Commissie Van Slooten²⁶ is gekozen voor invoering van een inkeerregeling binnen het fiscale boeterecht in de vorm van art. 67n AWR. De commissie meende dat belastingplichtigen niet uit angst voor een boete belemmert moeten worden om aan belastingplichtverplichtingen te voldoen. Ook bestond al langere tijd een strafrechtelijke inkeerbepaling in art. 68 lid 3 AWR om te voorkomen dat herhaaldelijk strafbare feiten gepleegd werden. In 1998 werden de twee inkeerbepalingen van art. 69 lid 3 AWR en art. 67n AWR nader op elkaar afgestemd. Zo is geprobeerd om onevenwichtigheden te voorkomen. Uitleg in de jurisprudentie met betrekking tot voormalig art. 68 lid 3 AWR, nu art. 69 lid 3 AWR, geldt daarom in beginsel ook voor art. 67n AWR. Er zit wel een verschil in het beboetbare of strafbare feit en het mogelijke gevolg daarvan.

De Hoge Raad²⁷ formuleerde in een arrest op 18 maart 1997 de twee doelen van de wetgever betreffende de inkeerregeling in voormalig art. 68 lid 3 AWR. Het eerste doel omvat het volgende: “(...), dat enerzijds zoveel mogelijk dient te worden bevorderd dat de betrokkene vrijwillig corrigerend optreedt, waardoor het fiscale nadeel dat zijn voorafgaande overtreding heeft veroorzaakt of dreigt te veroorzaken kan worden hersteld of voorkomen (...).” Allereerst is de inkeerregeling voor het tegengaan van aangiften die onjuist gedaan worden. Als de aangifte onjuist wordt gedaan, worden de belastingaanslagen door de Belastingdienst ook niet juist opgelegd. De werking van het belastingsysteem is afhankelijk van de betrouwbaarheid en volledigheid van de ingediende aangiften, anders wordt de werking van het belastingsysteem verstoord. Als gevolg daarvan worden de overheid en de samenleving fiscaal benadeeld. Ook wordt het vertrouwen in het belastingstelsel en de belastingmoraal erdoor geraakt.²⁸ De inkeerregeling biedt de mogelijkheid om, na een voltooid delict van een onjuist of onvolledig ingediende aangifte, alsnog een juiste of volledige aangifte te doen. Door

²⁴ Wet van 18 december 1997 tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, Staatsblad nr. 738.

²⁵ Leidraad administratieve boeten 1971-1992. Tot en met 1997 in het Voorschrift administratieve boeten 1993. Nu het BBBB.

²⁶ Kamerstukken II, 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 3-4.

²⁷ Hoge Raad, 18 maart 1997, NJ 1998/71, rechtsoverweging 6.6.

²⁸ Rechtbank Midden-Nederland, 18 augustus 2014, Fiscaal up to Date 2014/2052. Zie ook Hoge Raad, 31 maart 2015, ECLI:NL:PHR:2015:578.

het vrijwillig verbeteren te stimuleren kan het aantal onjuiste aangiften verminderen. Zo wordt het fiscale nadeel door de onjuiste aangiften ook verminderd en verbetert de werking van het belastingstelsel.²⁹

De Hoge Raad formuleerde het tweede doel van de inkeerregeling als volgt: “(...) en dat anderzijds zoveel mogelijk wordt voorkomen dat de betrokkene door de vrees voor strafvervolging ertoe wordt gebracht ook in volgende aangiften onjuiste opgaven te doen teneinde te voorkomen dat eerdere voor de belastingheffing relevante onregelmatigheden aan het licht komen.” Het tweede doel van de inkeerregeling heeft betrekking op het buiten toepassing blijven van strafvervolging ingeval van inkeren, zodat belastingontduiking niet uit angst voor strafrechtelijke gevolgen wordt voortgezet. Het gaat daarbij vaak om belastingfraude. Het is erg lastig om belastingfraude te achterhalen, ook voor de Belastingdienst. Daarom is het uitgangspunt geworden dat de keuze bij de belastingplichtige ligt, om alsnog schoon schip te maken met de fiscus. Het buiten toepassing blijven van een strafrechtelijke vervolging geldt puur en alleen voor fiscale delicten. Volgens de Hoge Raad gaat het naast het behouden van een stabiele inhoud voor de overheid ook om personen een kans te geven om hun eigen fouten te corrigeren. De bedoeling is dat herhaalde fouten uit het verleden worden verholpen en dat diezelfde fouten in de toekomst niet meer gemaakt worden.

2.3 Legitimiteit van de inkeerregeling

2.3.1 Economisch perspectief belasting heffen

De staat genereert voornamelijk via belastingen haar inkomsten. De kosten die de overheid maakt moeten gedekt worden. Belastingen hebben een belangrijke budgettaire functie.³⁰ Daarnaast is er een instrumentele functie, die bedoeld is als hulpmiddel bij de vormgeving van beleid. Stevens benoemt in dit verband een aantal functies. Allereerst de allocatieve functie voor het uitoefenen van invloed op productie- en consumptiepatronen. Ten tweede de stabilisatiefunctie voor het evenwichtige verloop van economische werkzaamheden. Ten derde de verdelingsfunctie voor het gelijkmatiger verdelen van de inkomensverhoudingen. Dan is er nog de steunfunctie, waarbij het gaat om bepaalde belastingen die een steunfunctie hebben voor een andere belasting. Dit is het geval bij de vennootschapsbelasting. Door middel van de vennootschapsbelasting wordt de belastingvrije ruimte tussen een onderneming in de inkomstenbelasting of een besloten of naamloze vennootschap in de vennootschapsbelasting weggenomen. Fiscale politiek speelt ook een grote rol. Er wordt bepaald hoe de belastingdruk verdeeld moet worden. Ook wordt een redelijke inkomensverdeling nagestreefd. Zo is er nog een aantal doelstellingen binnen de economische politiek zoals, economische groei en voldoende werkgelegenheid.³¹

Het begrip belasting kent geen eenduidige definitie. Een algemene formulering is beschreven in een rapport na onderzoek door de Commissie ter bestudering van het begrip belastingen: *‘Belastingen zijn betalingen die de overheid op grond van publiekrechtelijke regeling uitsluitend of mede ter verwerving van inkomsten door de in die regeling aangewezen lichamen, en anders dan op grond van een privaatrechtelijke overeenkomst, dwangmatig en overeenkomstige algemene regelen vordert.*³²

²⁹ Hoge Raad, 18 maart 1997, NJ 1998/71.

³⁰ M. Schuver-Bravenboer, Fiscaal overgangsbeleid, Deventer: Kluwer 2009, p. 167. Zie ook L.G.M. Stevens, Elementair Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2010, p. 4.

³¹ L.G.M. Stevens, Elementair Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2010, p. 4-5. Zie ook A. van Poeck en J. van Gompel, Economische politiek: Principes en Ervaringen, Antwerpen – Apeldoorn: Garant 2013, p. 36.

³² Geschriften van de vereniging voor belastingwetenschap, nr. 184, Deventer: Kluwer 1990.

Voor belastingheffing geldt een drietal voorwaarden waaraan voldaan moet worden. Een belastingstelsel moet rechtvaardig zijn, effectief in het realiseren van doelstellingen van fiscaal beleid en efficiënt bij het maken van kosten bij het behalen van bepaalde doelstellingen.³³

2.3.2 Juridisch perspectief belasting heffen

De juridische kenmerken van belastingwetgeving geven de wettelijke basis voor belastingheffing. De juridische kenmerken bestaan uit een aantal beginselen. In de Grondwet is een deel van die beginselen terug te vinden, waaronder allereerst het legaliteitsbeginsel in art. 104. Het legaliteitsbeginsel geeft de belastingplichtige meer rechtszekerheid, wat inhoudt dat de belastingplichtige het recht heeft te weten waar hij of zij aan toe is. Art. 104 van de Grondwet bepaalt dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Daarnaast speelt de rechtsgelijkheid een belangrijke rol binnen het belastingstelsel. De rechtsgelijkheid heeft betrekking op het gelijkheidsbeginsel. Het gelijkheidsbeginsel is terug te vinden in art. 1 van de Grondwet. In art. 107 lid 2 van de Grondwet staat de opdracht om algemene regels van bestuursrecht op te nemen. Hierdoor is de Algemene wet bestuursrecht ontstaan. Onder andere door middel van jurisprudentie is invulling gegeven aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Deze beginselen zijn inmiddels deels gecodificeerd in de Awb. Onder de algemene beginselen van behoorlijk bestuur vallen onder meer het vertrouwensbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Het gelijkheidsbeginsel in de Awb is dat van behoorlijk bestuur, wat betrekking heeft op de uitvoerende macht waartoe ook de fiscus behoort.³⁴ In de Grondwet staat het gelijkheidsbeginsel van behoorlijke wetgeving wat gericht is op het handelen van de wetgever.³⁵ Indien door een overheidsorgaan in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur gehandeld wordt, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat er sprake is van een onrechtmatige overheidsdaad.³⁶

2.3.3 Inkeerregeling binnen het belastingstelsel

Binnen het belastingstelsel is het heffen en handhaven van belastingen van belang. De Belastingdienst probeert op een aantal manieren de juiste manier van handhaving mogelijk te maken. Het doel is om compliance toe te laten nemen. Compliance houdt in dat belastingplichtigen zoveel mogelijk uit zichzelf aan belastingverplichtingen voldoen.³⁷ De inkeerregeling is ervoor om belastingplichtigen de kans te geven om op eigen initiatief een onjuiste of onvolledige belastingaangifte alsnog te corrigeren en te zorgen dat zo op een juiste manier aan belastingverplichtingen voldaan wordt.³⁸ De gedachte is dat belastingplichtigen eerder aan verplichtingen voldoen, indien er regels zijn die dat gemakkelijk maken voor hen.³⁹ Op basis van de huidige inkeerregeling van art. 67n AWR kan ook na de tweejaarstermijn ingekeerd worden, waarbij een gematigde boete opgelegd wordt op basis van een strafverminderende omstandigheid. Via de inkeerregeling van art. 67n AWR wordt geprobeerd het daadwerkelijk innen van de belastingheffing bij wijze van aangifte veilig te stellen waardoor het handhaven van belastingen gewaarborgd wordt.

³³ L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2010, p. 9.

³⁴ C.M. Bergman, 'Het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur', NTFR 2010/39, p. 2.

³⁵ Hoge Raad, 12 juli 2002, BNB 2002/399.

³⁶ Hoge Raad, 3 februari 2006, NJ 2006/325.

³⁷ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte_betalen_en_toezicht/toezicht/handhaving_en_controle/handhaving

³⁸ Vrijwillig of op eigen initiatief wordt gezien als het tot inkeer komen voordat de belastingplichtige vermoedt of weet dat de inspecteur een onvolledigheid of onjuistheid van de aangifte op het spoor is of zal komen. Zie ook Hoge Raad, 5 november 1997, BNB 1997/405.

³⁹ M. Hoogwout, *De rationaliteit van de klantgerichte overheid*, 2010, p. 88. Zie ook V.J.J.M. Bekkers en B. Foederer, *De Belastingdienst*, 2001.

2.5 Deelconclusie

Er is gebleken dat de wetgever in 1998 twee doelstellingen had met de invoering van de boeterechtelijke inkeerregeling in art. 67n AWR en de daarmee samenhangende strafrechtelijke inkeerbepaling in art. 69 lid 3. Allereerst werd nagestreefd om het aantal onjuiste aangiften te verminderen, wat van belang is voor het goed kunnen functioneren van het belastingsysteem. Het belastingstelsel is afhankelijk van de juistheid van de ingediende aangiften. Daarnaast is geprobeerd het belastingontduiken door belastingplichtigen te verminderen. Belastingontduiking zou voortgezet worden uit angst voor de mogelijke straffen. In art. 69 lid 3 AWR is daarom ook opgenomen dat strafvervolgning is uitgesloten ingeval van een vrijwillige verbetering. Nu ligt de keuze bij de belastingplichtige om schoon schip te maken met de fiscus. De insteek is om belastingplichtigen de kans te geven om eigen fouten te verbeteren. Belastingheffing kent een aantal economische en juridische kenmerken. Economisch gezien hebben belastingen verschillende functies die bijdragen aan het kunnen heffen en handhaven van belastingen. De juridische kenmerken geven de wettelijke basis van belastingheffing. In de Grondwet zijn verschillende artikelen te vinden die daarbij een rol spelen. Daarnaast zijn ook van belang de Awb en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur die daarin deels zijn vastgelegd. De Belastingdienst probeert door het stimuleren van compliance de werking van het belastingstelsel te verbeteren. Het is de bedoeling dat belastingplichtigen meer op eigen initiatief aan hun belastingverplichtingen zullen voldoen. De inkeerregeling kan door een uitweg te bieden bij gemaakte fouten in een aangifte door belastingplichtigen, een bijdrage leveren aan het heffen en handhaven van belastingen.

Hoofdstuk 3 De huidige inkeerregeling art. 67n AWR

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de huidige inkeerregeling, zoals verwoord in art. 67n AWR, behandeld. Het gaat in dit hoofdstuk om de inhoud van art. 67n AWR en hoe dit artikel toegepast wordt. Om de inkeerregeling toe te kunnen passen moet aan een aantal voorwaarden voldaan zijn. Indien tijdig ingekeerd mag en kan worden, zal geen vergrijpboete opgelegd worden. Met betrekking tot de vergrijpboete ontstaat een samenhang met het BBBB welke ook wordt toegelicht. Daarna zal ingegaan worden op de inkeerprocedure. Dit hoofdstuk eindigt met een deelconclusie. Het volgende hoofdstuk gaat verder in op het ontstaan van de inkeerregeling en de aanpassingen tot op heden.

3.2 Toepassing art. 67n AWR

3.2.1 Aanslagbelasting

Binnen het Nederlandse stelsel van belastingheffing zijn drie manieren van heffing te onderscheiden. Het kan gaan om een aanslagbelasting of een aangiftebelasting. De aangiftebelasting kan weer onderverdeeld worden in twee heffingstechnieken namelijk, de afdrachtsbelastingen en de voldoeningsbelastingen.⁴⁰ Voor de inkeerregeling van art. 67n AWR geldt allereerst dat er sprake moet zijn van een aanslagbelasting.⁴¹ Dit is af te leiden uit de parlementaire geschiedenis met betrekking tot art. 67n AWR waarin wordt aangegeven dat niets meer goed te maken is indien de betalingstermijn verstreken is.⁴² De vergrijpboete van art. 67f AWR bij onder meer een te late betaling ingeval van aangiftebelastingen blijft niet buiten toepassing op grond van art. 67n AWR. Na het doen van de aangifte is op basis van art. 67n AWR nog de mogelijkheid voor een correctie. Bij aangiftebelastingen zit er geen periode tussen het moment van indienen van de aangifte en het betalingsmoment doordat bij aangiftebelastingen geen aanslag opgelegd wordt. Het verschuldigde belastingbedrag wordt door de belastingplichtige zelf berekend en betaald. Toch kan bij aangiftebelastingen een beroep gedaan worden op de vrijwillige verbetering vermeld in paragraaf 5 BBBB waardoor geen vergrijpboete opgelegd wordt.

De inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting zijn voorbeelden van een aanslagbelasting. Bij een aanslagbelasting doet de belastingplichtige eerst aangifte. Het doen van deze aangifte is verplicht op grond van art. 8 lid 1 AWR. Met behulp van deze aangifte berekent de Belastingdienst hoeveel belasting er geheven wordt.⁴³

3.2.2 'Weten of vermoeden'

Er moet op grond van art. 67n lid 1 AWR ingekeerd worden voordat de belastingplichtige weet of vermoedt dat de inspecteur bekend is of bekend zal worden met de onjuistheid of onvolledigheid. Het is lastig om te bepalen op welk moment de belastingplichtige dit precies moet weten of vermoeden. Het wordt gebaseerd op de feiten en omstandigheden. Het gaat vooral om de vrijwilligheid van de

⁴⁰ M.W.C. Feteris, *Formeel Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 91.

⁴¹ A. Bellens en E.J.M. Rosier, *Inkeerregeling en regularisatie*, Tijdschrift voor formeel belastingrecht, 2010/7, rechtsoverweging 1.1.

⁴² Kamerstukken II, 1994/95, 23 470, nr. 8, p. 27-28, waaronder het commentaar van Feteris. Zie ook het commentaar van M. Hendriks op art. 67n, *Artikelsgewijs commentaar AWR, NDFR*.

⁴³ R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Lelystad: Koninklijke Vermande 2001, paragraaf 4.2.2.

belastingplichtige.⁴⁴ Dit impliceert dat beoordeeld wordt vanuit het perspectief van de belastingplichtige. De belastingplichtige moet een vermoeden hebben. Als alleen de inspecteur een vermoeden heeft, zal dit nog geen effect hebben op het gebruik mogen maken van de inkeerregeling. Dit leidt meer dan eens tot discussie met de Belastingdienst. In een zaak kwam naar voren dat het niet gaat om het subjectieve vermoeden van de belastingplichtige, dat de inspecteur op korte termijn achter de onvolledigheid of onjuistheid van de aangifte zal komen. In deze zaak ging het om een belastingplichtige met een bankrekening in Zwitserland. Er moest beoordeeld worden of de belastingplichtige wel op een rechtsgeldige manier gebruik had gemaakt van de inkeerregeling of dat de belastingplichtige tijdens de inkeer al een vermoeden had dat de Belastingdienst de buitenlandse bankrekening op het spoor was. Het moet objectief gezien te verwachten zijn dat de inspecteur bekend is of bekend zal worden met de onjuiste of onvolledige aangifte.⁴⁵ Bij de strafrechtelijke inkeerregeling wordt ook uitgegaan van het objectieve vermoeden bij de belastingplichtige.⁴⁶ Op 2 mei 2001 oordeelde de Hoge Raad in BNB 2001/319 dat het objectieve vermoeden er niet was, omdat er nog een serieuze mogelijkheid was dat de inspecteur niet achter de onjuist of onvolledige aangifte zou komen. Zolang dit het geval is, kan gebruik gemaakt worden van de inkeerregeling. Indien de inspecteur al vragen heeft gesteld met betrekking tot de aangifte, een boekenonderzoek is aangekondigd of de FIOD heeft gemeld dat er een onderzoek loopt dan is het volgens Westra te laat om nog een beroep op de inkeerregeling te doen.⁴⁷

3.2.3 Rechtsgevolgen

Het toepassen van de inkeerregeling kent een aantal gevolgen. Ingeval van tijdig inkeren op basis van art. 67n AWR gaat het alleen om het buiten toepassing blijven van vergrijpboeten.⁴⁸ Verzuimboeten kunnen alsnog opgelegd worden. De Belastingdienst heeft de mogelijkheid tot navorderen. Indien ingekeerd wordt zal daar gebruik van gemaakt worden. De belasting die door de onjuistheid of onvolledigheid niet betaald was, moet wel alsnog voldaan worden door middel van een navorderingsaanslag. Bij dit bedrag komt eventueel de boete en belastingrente, waardoor het totaal verschuldigde bedrag fors kan oplopen. De belastingrente ontstaat indien er een periode zit tussen het moment van moeten indienen van de aangifte en het opgelegd krijgen van de belastingaanslag. Voor aanslagen vanaf 2012 wordt gesproken van belastingrente, daarvoor gold de heffingsrente.⁴⁹ Het nog te vorderen bedrag is alleen verschuldigd zolang de navorderingstermijn nog loopt. Indien de navorderingstermijn verlopen is, kan geen navorderingsaanslag meer opgelegd worden en daarmee ook geen boete. Inkeren is dan wellicht onnodig doordat het effect van de inkeerregeling weggevallen is. De navorderingstermijnen staan in het derde en vierde lid van art. 16 AWR. Als het gaat om binnenlands vermogen of inkomen kan vijf jaar nagevorderd worden en bij buitenlands vermogen of inkomen kan dit

⁴⁴ Kamerstukken II 1995/96, 23 470, nr. 11, p.10.

⁴⁵ Hoge Raad, 2 mei 2001, BNB 2001/319.

⁴⁶ Hoge Raad, 30 maart 2010, NJ 2010/199.

⁴⁷ R.L.N. Westra, Fiscale fraudebestrijding, Apeldoorn: Pantheon Publishing 2006.

⁴⁸ Om de orde te bewaken kan een verzuimboete opgelegd worden (art. 67a tot en met art. 67cb AWR en Hoofdstuk 2 van het BBBB). De vergrijpboete is gericht op het bestraffen van bepaalde handelingen of nalatigheden (art. 67d tot en met art. 67f AWR en Hoofdstuk 3 van het BBBB). Om een vergrijpboete te kunnen opleggen moet de inspecteur de aanwezigheid van opzet aantonen. Voor het opleggen van een verzuimboete geldt dit niet, maar moet er gekeken worden of er mogelijk sprake is van afwezigheid van alle schuld. Verzuimboeten kunnen opgelegd worden bij het niet of niet tijdig indienen van de belastingaangifte of het niet, deels niet of te laat betalen van de verschuldigde belasting. Bij de vergrijpboete gaat het om het onjuist of onvolledig doen van de aangifte, het doen leiden tot een te lage aanslag of het weinig betalen van belasting. Zie R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Deventer: Kluwer 2010, p. 315-316.

⁴⁹ Zie Hoofdstuk VA AWR.

twalf jaar.⁵⁰ De Staatssecretaris van Financiën stelde bij het wetsvoorstel ter vereenvoudiging van het formele verkeer voor om de navorderingstermijn zo aan te passen dat zowel bij binnenlands als buitenlands vermogen of inkomen twalf jaar nagevorderd kan worden.⁵¹

Sinds 2 juli 2009 geldt dat ingekeerd moet worden binnen twee jaar nadat een onjuiste of onvolledige aangifte gedaan is om een vergrijpboete te ontlopen.⁵² Wordt er buiten de twee jaar ingekeerd dan wordt een gematigde boete opgelegd op grond van art. 67n lid 2 AWR. Ook wordt er in elk geval geen strafvervolging ingesteld. Indien gekozen wordt voor een vrijwillige verbetering is er geen sprake meer van achtergehouden vermogen of inkomen, maar van wit vermogen of inkomen dat dan elk jaar onderworpen is aan belastingheffing.⁵³

3.3 Besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst

In art. 67n AWR is vastgelegd dat er geen vergrijpboete opgelegd wordt indien tijdig ingekeerd wordt. Als er niet op tijd ingekeerd wordt kan een vergrijpboete worden opgelegd, maar wel gematigd op grond van art. 67n lid 2 AWR. Paragraaf 5 en 7 van het BBBB zijn mede gebaseerd op Art. 67n AWR. Het BBBB omvat het beleid omtrent het opleggen van bestuurlijke boeten en werd in 1998 vastgelegd in de wet.⁵⁴ Bepaalde nalatigheden zouden ook voor een strafrechtelijke vervolging in aanmerking kunnen komen. Aan de Belastingdienst is de keuze om zelf een boete op te leggen of via het Openbaar Ministerie een fiscaal strafrechtelijke vervolging in te stellen, omdat het opleggen van een bestuurlijke boete gelijkgesteld wordt met het instellen van strafvervolging.⁵⁵

In het BBBB hebben paragraaf 5 en 7 betrekking op de vergrijpboete die wel of niet opgelegd kan worden op basis van art. 67n AWR. Allereerst paragraaf 5 BBBB waar wordt ingegaan op de inkeerregeling van art. 67n lid 1 AWR voor aanslagbelastingen en de vrijwillige verbetering welke ook gericht is op aangiftebelastingen. Er is sprake van een vrijwillige verbetering indien de belastingplichtige informatie verstrekt waardoor de inspecteur de juiste belastingaanslag op kan leggen. De vergrijpboete van art. 67f AWR blijft buiten toepassing dan op grond van punt 12 van paragraaf 25. In paragraaf 5 BBBB wordt ook verwezen naar paragraaf 24A BBBB, waar het gaat om het mogelijk opleggen van de verzuimboete bij aangiftebelastingen ingeval van een vrijwillige verbetering.⁵⁶ De rechtsgrond voor het buiten toepassing blijven van de vergrijpboete ingeval van inkeren op grond van art. 67n AWR is te vinden in paragraaf 5 punt 6. Paragraaf 7 van het BBBB is onder meer van toepassing bij art. 67n lid 2 AWR, waarbij de belastingplichtige wel tot inkeer komt, maar na de gestelde tweejaarstermijn. Het gaat hier om strafverminderende omstandigheden. Deze omstandigheden leiden tot een matiging van een opgelegde boete. In punt 2 van paragraaf 7 BBBB stond dat de boete 10% bedroeg van het wettelijk maximum opgenomen in art. 67d lid 5 AWR en art. 67e lid 6 AWR. Dit wettelijk maximum is 300%. Deze

⁵⁰ Er geldt een uitzondering binnen de Successiewet; daar kan onbeperkt nagevorderd worden als het gaat om buitenlands vermogen of inkomen op grond van art. 66 lid 3 SW 1956.

⁵¹ Kamerstukken II, 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 3. Het voorstel ligt nog ter behandeling bij de Tweede Kamer.

⁵² Kamerstukken II, 2008/09, 31 301, nr. 34, p. 1-2.

⁵³ <http://www.inkeerregeling-belastingdienst.nl/veelgestelde-vragen-over-de-inkeerregeling-belastingdienst#faq5>

⁵⁴ Staatscourant 1997, nr. 248, p. 28. Besluit 29 december 1997, AFZ97/4578N.

⁵⁵ Ook wel het 'una via-beginsel' genoemd. Dit beginsel hangt samen met het ne bis in idem beginsel, dat inhoudt dat niet twee keer voor hetzelfde feit een straf en/of boete opgelegd kan worden. Zie ook Hoge Raad, 22 september 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:3017, rechtsoverweging 4.3.

⁵⁶ Op dit moment wordt er onder andere geen verzuimboete opgelegd indien de verschuldigde belasting minder bedraagt dan € 20.000. In alle andere gevallen is de verzuimboete maximaal 5% van het wettelijke maximum. Het wettelijke maximum van € 5.278 is te vinden in art. 67c AWR.

boete van 300% geldt voor een aanslag die betrekking heeft op inkomen uit vermogen in box 3 van de inkomstenbelasting. Over de ontdoken belasting kan dan maximaal een boete berekend worden van 30% ingeval van een vrijwillige verbetering na de tweejaarstermijn.⁵⁷

3.4 Manier van inkeren

De manier waarop ingekeerd hoort te worden, is niet specifiek in de wet terug te vinden. Daarvoor kan gebruik gemaakt worden van aanwijzingen in de jurisprudentie. Indien een belastingplichtige gebruik wil maken van de inkeerregeling, moet dit duidelijk kenbaar gemaakt worden. Als een belastingplichtige ervoor kiest om alsnog juiste of volledige informatie te verstrekken, zal toegelicht moeten worden dat de gegevens betrekking hebben op een vrijwillige verbetering.⁵⁸ Dit kan in bepaalde gevallen in fases gebeuren. Wellicht is het nodig om een schriftelijke toelichting te geven. Het moet voor de Belastingdienst duidelijk zijn dat de belastingplichtige door het verstrekken van de nieuwe gegevens de voormalige onjuistheden of onvolledigheden wil corrigeren. Deze nieuwe gegevens moeten schriftelijk aangeleverd worden aan de Belastingdienst. Het is niet de bedoeling dat het een zoekplaatje wordt voor de Belastingdienst.⁵⁹ Kenbaar maken is bijvoorbeeld niet het geval als de advocaat van de belastingplichtige in gesprek gaat met een inspecteur, maar verder de identiteit van de belastingplichtige buiten beschouwing laat en de belastingplichtige zelf ook geen inspanning heeft verricht om tot inkeer te komen.⁶⁰ Het indienen van een verzoek voor het gebruik willen maken van de inkeerregeling is ook niet voldoende. Zo wordt de intentie tot het willen inkeren kenbaar gemaakt, maar dat alleen is niet genoeg om te kunnen spreken van een vrijwillige verbetering.⁶¹ De manier waarop ingekeerd hoort te worden, hangt mede af van de specifieke situatie en de bijbehorende omstandigheden.⁶²

Binnen de inkeerregeling kan ook sprake zijn van een partiële of een gefaseerde inkeer. Ingeval van een gefaseerde inkeer kan de eerste fase zijn dat via een advocaat met de Belastingdienst besproken wordt wat de mogelijke opties zijn voor een inkeer. De volgende fase is dat daadwerkelijk de gegevens verstrekt worden.⁶³ Voor een gefaseerde inkeer moet eerst een gesprek plaatsvinden met de inspecteur waarin tijdig de wil om in te keren wordt uitgesproken. De intentie om tot inkeer te komen moet vervolgens daadwerkelijk blijken en daarna moet er sprake zijn van voortvarendheid bij het corrigeren van de onvolledigheden.⁶⁴ De partiële inkeer is vooral gericht op buitenlands vermogen of inkomen. De situatie kan zich namelijk voordoen dat een belastingplichtige verschillende bankrekeningen in het buitenland heeft. Als de inspecteur bijvoorbeeld één van de buitenlandse rekeningen op het spoor is, is de vraag of voor de andere bankrekeningen nog een vrijwillige verbetering mogelijk is. Op basis van het

⁵⁷ Momenteel is het voor het bepalen van de matiging van de boete nodig om te kijken naar het Besluit van 2 september 2013. Daar is de tijdelijke verruiming en de daaropvolgende aanscherping van de inkeerregeling opgenomen. Tot 1 juli 2014 gold de verruiming en werd er ook na verloop van de tweejaarstermijn geen vergrijpboete opgelegd bij aanslagbelastingen. Daardoor gold punt 2 van paragraaf 7 BBBB niet in de periode van 2 september 2013 tot 1 juli 2014. Op 1 juli 2015 zal de aanscherping van de inkeerregeling ingaan. Dit Besluit zal nader toegelicht worden in hoofdstuk 4.

⁵⁸ Hoge Raad, 22 mei 2001, NJ 2001/699.

⁵⁹ A-G Jörg conclusie bij het arrest van de Hoge Raad, 22 mei 2001, NJ 2001/699. De Hoge Raad volgde dit standpunt. Zie ook Hoge Raad, 9 december 2014, Fiscaal up to Date 2015/0438.

⁶⁰ Hoge Raad, 5 november 1997, BNB 1997/405.

⁶¹ Hof 's-Gravenhage, 13 juni 1983, NJ 1983/694.

⁶² J.M. Sitsen, Inkeren: hoe werkt dat eigenlijk?, Fiscaal tijdschrift Vermogen, 2005/4, vanaf p. 4.

⁶³ Hoge Raad, 16 mei 2003, NTFR 2003/966.

⁶⁴ M.W.C. Feteris, Formeel Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2007, p. 357-358.

doel van de inkeerregeling zou dit wel mogelijk moeten zijn.⁶⁵ Om op de juiste manier in te keren is vooral van belang dat het vrijwillig en op tijd gebeurt. Vrijwillig houdt in dat tot inkeer komen vanuit de belastingplichtige zelf moet komen en niet alleen omdat anders de kans bestaat op een boete of strafvervolgning; er moet ingekeerd worden voor het objectieve vermoeden bestaat bij de belastingplichtige dat de inspecteur weet heeft van het achtergehouden vermogen of inkomen.

3.5 Deelconclusie

De inkeerregeling van art. 67n AWR heeft alleen betrekking op aanslagbelastingen. Een beroep doen op art. 67n AWR binnen twee jaar na het indienen van de onjuiste of onvolledige aangifte zorgt ervoor dat vergrijpboeten niet opgelegd worden. Verzuimboeten zijn de lichtere variant van de bestuurlijke boeten en zouden in bepaalde gevallen alsnog opgelegd kunnen worden. Er moet ingekeerd worden voordat de belastingplichtige objectief gezien kan vermoeden dat de inspecteur weet heeft van het achtergehouden vermogen of inkomen. Om te bepalen of er sprake is van een objectief vermoeden, wordt onderzocht of er een serieuze kans bestaat dat de inspecteur weet heeft van het verzwegen inkomen of vermogen. Door middel van navorderen kan de Belastingdienst nog te betalen belasting innen. Ingeval van inkeer wordt er nagevorderd zolang de navorderingstermijn niet verstreken is. Met betrekking tot het nog verschuldigde belastingbedrag kunnen een boete en belastingrente berekend worden.

In het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) is beleid vastgelegd betreffende het opleggen van bestuurlijke boeten. De vergrijp- en verzuimboete worden in het BBBB nader gespecificeerd. Doordat het opleggen van een bestuurlijke boete hetzelfde gezien wordt als het instellen van een strafrechtelijke vervolging, moet er een keuze gemaakt worden tussen deze twee mogelijkheden. Buiten de gestelde tweejaarstermijn van art. 67n AWR kan nog steeds ingekeerd worden. Er wordt dan een gematigde boete opgelegd doordat het alsnog inkeren gezien wordt als een strafverminderende omstandigheid. Bij de inkeerprocedure is een aantal punten van belang, welke voornamelijk terug te vinden zijn in de jurisprudentie. Het is van belang bij het bericht geven aan de Belastingdienst, dat er sprake is van de wil om gebruik te maken van de vrijwillige verbetering en dat duidelijk toegelicht wordt dat daadwerkelijk gemaakte fouten gecorrigeerd zullen worden. Het moet geen zoekplaatje voor de Belastingdienst worden. Per zaak wordt gekeken naar de feiten en omstandigheden. De partiële inkeer zou gezien het doel van de inkeerregeling ook toegestaan moeten worden. De gefaseerde inkeer is al goedgekeurd in bepaalde gevallen.

⁶⁵ J.H. Asbreuk en A.B. Schoonbeek, 'De vrijwillige verbetering onder "druk"', Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht, 2003-4, p. 15.

Hoofdstuk 4 Aanpassingen van de inkeerregeling en informatie-uitwisseling

4.1 Inleiding

Hoofdstuk 4 gaat in op de wijzigingen van de inkeerregeling tot op heden en de mogelijke veranderingen in de toekomst. De inkeerregeling vindt haar oorsprong in beleid. Nadat de inkeerregeling in de wet werd vastgelegd is er een aantal aanpassingen gedaan, zoals ten aanzien van de vergrijpboete percentages en de tweejaarstermijn waarbinnen ingekeerd kan worden. Het Besluit⁶⁶ voor de tijdelijke verruiming en de daaropvolgende aanscherping van de inkeerregeling speelt momenteel nog een rol bij de toepassing van de inkeerregeling. In het wetsvoorstel voor de Wet vereenvoudiging van formeel verkeer Belastingdienst worden mogelijkheden geboden om het belastingstelsel deels minder complex te maken, wat ook gevolgen kan gaan hebben op de uitvoering van de inkeerregeling. De inkeerregeling maakt deel uit van een groter geheel. Internationale ontwikkelingen hebben effect op de werking van de inkeerregeling. Onder andere door de verkeersvrijheden binnen Europa en doordat inkomen of vermogen ook in het buitenland werd ondergebracht, begon de internationale informatie-uitwisseling een grotere rol te spelen. Ook het bestaan van het bankgeheim heeft invloed op het functioneren van de inkeerregeling. Het hoofdstuk eindigt met een deelconclusie en een overzicht van de aanpassingen.

4.2 Ontwikkelingen art. 67n AWR

4.2.1 Beleid en de jaren 1998-2010

Sinds 1998 heeft de inkeerregeling een vaste plek in de AWR in Art. 67n. Daarvoor was wel beleid ontwikkeld omtrent de vrijwillige verbetering in de Leidraad administratieve boeten.⁶⁷ Bij het opleggen van een aanslag naar aanleiding van een vrijwillige verbetering van de aangifte, werd de boete verminderd tot 10% ingeval gesproken kon worden van ernstige opzet of grove schuld. In gevallen waarbij er sprake was van 'normale' grove schuld, werd de boete geheel kwijtgescholden. Er kon geen sprake zijn van een vrijwillige verbetering, indien de belastingplichtige wist of vermoedde dat de Belastingdienst de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte op het spoor was, of dat ontdekt zou worden dat er sprake zou zijn geweest van een opgelegde aanslag waardoor een te laag belastingbedrag vastgesteld was of zou worden. De opbouw van de regeling is weinig veranderd door de jaren heen. Waar steeds rekening mee gehouden is, is de aansluiting met de strafrechtelijke inkeerbepaling.

De Commissie Van Slooten deed onderzoek naar een mogelijke herziening van het stelsel van administratieve boeten. Hieruit volgde een rapport met aanbevelingen, waaruit bleek dat een aantal wijzigingen noodzakelijk was.⁶⁸ Zo werd een apart hoofdstuk opgenomen in de AWR voor de boetebepalingen om te zorgen voor een beter overzicht. Verder pleitte de Commissie Van Slooten voor een wettelijke inkeerregeling zonder oplegging van een boete, aangezien een inkeerregeling op strafrechtelijk gebied al bestond. Het beleid omtrent de vrijwillige verbetering bestond al wel, maar daar zou bij inkeer alsnog een boete opgelegd kunnen worden.⁶⁹ De eerste invulling van Art. 67n in de AWR

⁶⁶ Besluit 2 september 2013, Algemene wet inzake rijksbelastingen. Tijdelijke verruiming en daaropvolgende aanscherping inkeerregeling, nr. BLKB2013/509M, Staatscourant 25169.

⁶⁷ Leidraad administratieve boeten 1971 tot en met 1984 in paragraaf 11 en paragraaf 18. Later paragraaf 16 van de Leidraad administratieve boeten tot en met 1992. Vervolgens in het Voorschrift administratieve boeten paragraaf 22 1993 tot en met 1997. Zie Vakstudie Algemeen Deel, art. 18 AWR, aant. 11.4.3, 11.3.4 en 11.1.6.

⁶⁸ Kamerstukken II, 1992/93, 21 058, nr. 11, p. 1.

⁶⁹ Vakstudie Algemeen Deel, Aantekening 1.2.8 Rapport Commissie Van Slooten bij: Algemene wet inzake rijksbelastingen, Hoofdstuk VIIIA Bestuurlijke boeten.

luidde als volgt: *“Een vergrijpboete wordt niet opgelegd aan de belastingplichtige die alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden.”*⁷⁰

Op 1 juli 2009 werd de eerste wijziging doorgevoerd met betrekking tot de boete die opgelegd kan worden in geval van achtergehouden inkomen uit vermogen in box 3 van de inkomstenbelasting. Er wordt geprobeerd belastingontduikers zwaarder aan te pakken met betrekking tot inkomen of vermogen dat naar het buitenland wordt verplaatst door het boetepercentage aan te scherpen. Box 3 vermogen of inkomen zou gemakkelijker buiten het zicht van de Belastingdienst gehouden kunnen worden. Indien er ingekeerd wordt voordat de Belastingdienst het inkomen of vermogen op het spoor was, wordt de vergrijpboete niet opgelegd. Kwam de Belastingdienst het achtergehouden inkomen of vermogen voor het tot inkeer komen op het spoor, dan zou er een boete van maximaal 100% opgelegd worden. Het percentage van 100% zou niet passen bij de ernst van het beboetbare feit van het verzwijgen van box 3 inkomen uit vermogen. Daarom is gekozen voor een maximale boete van 300% over het verschuldigde belastingbedrag welke bij de navorderingsaanslag wordt vastgesteld.⁷¹

Sinds 2 juli 2009 is een termijn opgenomen waarbinnen ingekeerd kan worden na het indienen van de onjuiste of onvolledige aangifte zonder dat een vergrijpboete opgelegd wordt als onderdeel van een aantal fiscale stimuleringsmaatregelen. Voor 2 juli 2009 was er geen termijn; er moest alleen ingekeerd worden voordat de inspecteur weet zou hebben van het achtergehouden inkomen of vermogen. De inkeertermijn is nu twee jaar.⁷² Daardoor werd het onder andere niet meer voordelig om te wachten met inkeren tot het moment dat (nagenoeg) alleen nog nagevorderd zou worden over een periode waarin een gunstiger fiscaal regime gold. Indien na twee jaar ingekeerd wordt, leidt dat tot een strafverminderende omstandigheid waardoor de boete gematigd werd tot 15% zodat niet direct een maximale boete van 300% opgelegd kon worden.⁷³ Als overgangsregeling gold bij aangiften die voor 1 januari 2010 en na 30 juni 2009 waren gedaan art. 67n AWR van voor 1 juli 2009, waardoor geen vergrijpboete opgelegd zou worden. Daarnaast werd de inkeerregeling vanaf 1 juli 2010 aangescherpt, hetgeen mede ingegeven was door de toenemende informatie-uitwisseling tussen landen en doordat belastingplichtigen hun verplichtingen niet na bleven komen door hun inkomen of vermogen ook in het buitenland onder te brengen.⁷⁴ Hierdoor is gekozen voor een verhoging van de gematigde boete van 15% naar 30%.

Voor aangiftebelastingen kan een beroep gedaan worden op de vrijwillige verbetering welke is terug te vinden in paragraaf 5 en 7 van het BBBB. De vergrijpboete met een wettelijk maximum van 100% in art. 67f AWR wordt in geval van de vrijwillige verbetering bij aangiftebelastingen niet opgelegd. Daarvoor moet de belastingplichtige voordat de inspecteur weet heeft van het niet of deels niet betaalde belastingbedrag, zelf al aangegeven hebben dat en voor welk bedrag nog geen belasting betaald is. De vrijwillige verbetering was voor 1998 ook terug te vinden in beleid. In 1998 werd het BBBB vastgelegd in de wet en daarmee ook de vrijwillige verbetering, waar de regeling nog steeds te vinden is.⁷⁵ De

⁷⁰ Wet 18 december 1997, Staatsblad 1997, 737.

⁷¹ Kamerstukken, 2008/09, 31 101, nr. 16, p. 3-4.

⁷² Wet 1 juli 2009, Staatsblad 2009, 280.

⁷³ Kamerstukken II, 2008/09, 31 101, nr. 34, p. 1-2.

⁷⁴ Kamerstukken II, 2009/10, 31 066, nr. 89, p. 3.

⁷⁵ Staatscourant 2000, nr. 6, p. 9. Besluit 24 december 1999/AFZ, 1999/3304M.

vrijwillige verbetering is nader binnen het BBBB wel van plaats veranderd, maar niet aan ingrijpende inhoudelijke wijzigingen onderworpen geweest.

4.2.2 Wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst

Op 30 augustus 2013 is een wetsvoorstel ingediend ter vereenvoudiging van het formele verkeer voor de Belastingdienst. Hiervoor is gekozen om procedures sneller te kunnen doorlopen. Het gaat globaal gezien over twee onderwerpen.⁷⁶ Er wordt naar gestreefd het contact tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst in de toekomst alleen nog elektronisch te laten plaatsvinden. Aan de andere kant gaat het om een nieuw heffingssysteem voor aanslagbelastingen, waarvoor art. 67n AWR geldt. Er zal onder meer geprobeerd worden om het doorgeven van wijzigingen na het doen van aangifte of na het ontvangen van de aanslag te vergemakkelijken. Daarnaast wordt ernaar gestreefd om de rechtszekerheid voor goedwillende belastingplichtigen te verbeteren door hen op kortere termijn de definitieve belastingschuld kenbaar te maken.⁷⁷ In dit wetsvoorstel is ook gepleit voor een twaalf jaar navorderingstermijn in plaats van vijf jaar voor belastingplichtigen die te kwader trouw zijn, welke ook van belang is indien er ingekeerd wordt. Voor de goedwillende belastingplichtige zal de navorderingstermijn mogelijk drie jaar worden.⁷⁸ Momenteel is het wetsvoorstel nog in behandeling bij de Tweede Kamer. De doelstelling is om de regels voor goedwillende belastingplichtigen te versoepelen en dat deze regels voor kwaadwillende belastingplichtigen juist strenger zullen zijn.

4.2.3 Besluit tijdelijke verruiming en daaropvolgende aanscherping inkeerregeling

In verband met de doelstelling van het wetsvoorstel voor de Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst volgde een Besluit met ingang van 2 september 2013.⁷⁹ Dit Besluit betreft de verruiming en aanscherping van de inkeerregeling. Hieruit volgde een wijziging in het BBBB; punt 2 van paragraaf 7 verviel. Er kon namelijk sinds het genomen besluit tot en met 1 juli 2014 binnen en buiten de tweejaarstermijn boetevrij ingekeerd worden. Er is gekozen voor een verruiming van de inkeerregeling van een jaar om belastingplichtigen een laatste kans te geven om gemaakte fouten te corrigeren, hetgeen gezien moest worden als een overgangsmaatregel. Op basis van punt 3.3 van het besluit geldt dat voor alle inkeer-gevallen bij aanslagbelastingen geen vergrijpboete opgelegd wordt, indien er nog geen onherroepelijke boetebeschikking vaststaat. Vanaf 1 juli 2014 kan nog een jaar gebruik gemaakt worden van de huidige inkeerregeling van art. 67n AWR vooruitlopend op de aanscherping vanaf 1 juli 2015. Met betrekking tot art. 67n AWR tweede lid geldt op basis van het besluit dat bij inkeer na de twee jaarstermijn sprake is van een strafverminderende omstandigheid. Dan wordt een gematigde vergrijpboete opgelegd van 10% van het wettelijk maximum van 300% op grond van art. 67d lid 5 en art. 67e lid 6 AWR. De boete is zo maximaal 30% van het verschuldigde belastingbedrag. De aanscherping vanaf 1 juli 2015 houdt vervolgens in dat vooralsnog bij inkeer binnen twee jaar geen vergrijpboete wordt opgelegd en dat er sprake is van een strafverminderende omstandigheid indien buiten de twee jaar na het doen van de onjuiste of onvolledige aangifte ingekeerd wordt. De gematigde boete gaat dan 20% van het wettelijk maximum bedragen, wat leidt tot een maximale gematigde boete van 60% over het nog te betalen belastingbedrag.

⁷⁶ Kamerstukken II, 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 2.

⁷⁷ Kamerstukken II, 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 4-13.

⁷⁸ Kamerstukken II, 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 29-30. Zie ook I.R.J. Thijssen en A.A. Kan, De nieuwe regels voor navordering, NTFR 2013/22.

⁷⁹ Besluit 2 september 2013, Algemene wet inzake rijksbelastingen. Tijdelijke verruiming en daaropvolgende aanscherping inkeerregeling, nr. BLKB2013/509M, Staatscourant 25169.

4.3 Bankgeheim en informatie-uitwisseling

4.3.1 Bankgeheim

Om tot een geldige inkeer te komen is het van belang dat de belastingplichtige nog geen objectief vermoeden heeft dat de inspecteur verzwegen inkomen of vermogen op het spoor is. Het box 3 inkomen uit sparen en beleggen laat voor de belastingplichtige de keuze vrij waar het vermogen geïnvesteerd wordt. Het inkomen of vermogen kan in elk willekeurig land ondergebracht worden. Hierdoor is het voor de belastingplichtige gemakkelijk om het vermogen of inkomen buiten het zicht van de Belastingdienst te houden. Staat het vermogen of inkomen in een land met een bankgeheim dan is het voor de Belastingdienst niet mogelijk om daar informatie over te verkrijgen. Er is sprake van twee belangen. Aan de ene kant het belang van rekeninghouder en aan de andere kant het belang van de Nederlandse overheid waar de rekeninghouder belastingplichtig is. Aan de bank in het land waar een bankgeheim geldt, ligt de taak om de gegevens van de rekeninghouders achter slot en grendel te houden. Daardoor kunnen de Nederlandse autoriteiten de gegevens van Nederlandse belastingplichtigen met inkomen of vermogen bij een bank waar een bankgeheim geldt niet zomaar achterhalen. Zonder deze gegevens wordt het lastiger om belasting te heffen, terwijl Nederland het wereldinkomen van haar inwoners wil belasten.⁸⁰ Zo kan de Nederlandse staat benadeeld worden, want de staat loopt inkomsten mis. Mede naar aanleiding van dit gemis aan belastinginkomsten is afkeer ontstaan ten aanzien van het bankgeheim. Het lijkt erop dat het bankgeheim gebruikt wordt door belastingplichtigen om in landen waar een bankgeheim geldt hun vermogen of inkomen te plaatsen en zo min mogelijk belasting te hoeven betalen.⁸¹ Door de druk op het bankgeheim is het in een aantal landen afgeschaft, waaronder in België.⁸² Apeldoorn schrijft op zijn website over het verkrijgen van buitenlandse bankgegevens. De Belastingdienst heeft op verschillende manieren buitenlandse bankgegevens van belastingplichtigen weten te bemachtigen.⁸³ Met landen zoals Zwitserland waar nog een bankgeheim geldt, kunnen afspraken gemaakt worden gericht op uitwisseling van fiscale gegevens, waardoor het achterhouden van inkomen of vermogen lastiger wordt. Doordat het achterhouden van inkomen of vermogen sneller achterhaald kan worden zoals door de toenemende informatie-uitwisseling, kan het zo zijn dat de inkeerregeling voor belastingplichtigen aantrekkelijker wordt om een boete te ontlopen. Of de verbetering alsnog volledig vrijwillig gezien kan worden werd onder meer betwijfeld door De Nies in zijn artikel over de afbrokkeling van het bankgeheim.⁸⁴

4.3.2 Europese informatie-uitwisseling

De Europese Unie is onder andere ontstaan om een gemeenschappelijke markt te creëren binnen de aangesloten Europese landen.⁸⁵ Door verschillende barrières weg te nemen is het doel om te zorgen voor harmonisatie en het bevorderen van de economische groei.⁸⁶ Verder zijn ook vóór het ontstaan van de Europese Unie verdragen gesloten, welke nog steeds van belang zijn om de rechten van de burgers te beschermen. Twee verdragen die daartoe behoren zijn het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten

⁸⁰ L.M.J. Sangster, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling*, Deventer: Kluwer 2009, p. 83.

⁸¹ *Nederlands Juristenblad*, Rechtspraak, 26 juli 2013, Afl. 28, p. 1884-1185.

⁸² D. de Wolf, *Toenemende macht*, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*, 2015/03.

⁸³ http://www.inkeer.nl/index_bestanden/Page393.htm. Zie ook J.A.R. van Eijsden en S.A. Verhage, *Tax Administration without borders*, *Fiscaal Tijdschrift Vermogen*, 2010/05.

⁸⁴ <http://www.eur.nl/ese/nieuws/economieopinie/artikelen/detail/article/12943-de-inkeerregeling-en-het-afbrokkelende-bankgeheim/>

⁸⁵ http://europa.eu/about-eu/eu-history/1990-1999/index_nl.htm

⁸⁶ H.A. Kogels, *Verdeelde eenheid*, NTFR 2011, Reeks: *Andere wetenschappelijke uitgaven*, nr. 17.

en politieke rechten (IVBPR) en het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM).⁸⁷

Het wegnemen van barrières werd onder meer bewerkstelligd door het opnemen van een aantal vrijheden. Deze vrijheden voor de gemeenschappelijke markt hebben betrekking op vrij verkeer van goederen, diensten, personen en kapitaal. De vrijheden hebben niet direct betrekking op belastingstelsels, maar kunnen indirect effect hebben op het belastingstelsel in de landen binnen de Europese Unie. Er zijn dan ook verschillende besluiten tot stand gekomen met betrekking tot belastingbeleid. Zo ook een tweetal richtlijnen die bijdragen aan een evenwichtig belastingstelsel met betrekking tot informatie-uitwisseling en spaartegoeden.⁸⁸ Het gaat om de Bijstandsrichtlijn en de Spaartegoedenrichtlijn. De Bijstandsrichtlijn was de eerste richtlijn met betrekking tot internationale informatie-uitwisseling.⁸⁹ Het doel van deze richtlijn is het tegengaan van belastingontwijking en belastingfraude. De regeling voldeed niet aan de verwachtingen en er werd zelden een beroep op gedaan. Er is een nieuwe Bijstandsrichtlijn voorgesteld.⁹⁰ De gegevensuitwisseling kent drie verschillende vormen. De uitwisseling van informatie kan plaatsvinden op verzoek, automatisch of spontaan. De nieuwe Bijstandsrichtlijn is gericht op het verplicht overgaan tot automatische uitwisseling van inlichtingen, welke in 2015 geheel moet zijn omgezet in nationale wetgeving.⁹¹ Door het vrij verkeer van kapitaal binnen Europa en het kunnen onderbrengen van inkomen of vermogen in een land met een bankgeheim, werd het voor belastingplichtigen gemakkelijker om vermogen of inkomen te verschuilen voor de Belastingdienst. De Bijstandsrichtlijn werkte niet voldoende met betrekking tot het heffen over spaartegoeden. Mede als gevolg hiervan is er gekozen voor een aanvullende richtlijn naast de Bijstandsrichtlijn, namelijk de Spaartegoedenrichtlijn.⁹² Indien in een land een bankgeheim geldt, is de uitzondering van toepassing dat het land een bronheffing in moet houden over mogelijk ontvangen rente over spaartegoeden en deels afdraagt aan het land waar de belastingplichtige woonachtig is.⁹³

4.3.3 Het OESO-modelverdrag

Het OESO-modelverdrag is het standaard modelverdrag voor landen met afspraken over belastingen met betrekking tot inkomen en vermogen. Art. 26 OESO betreft de informatie-uitwisseling. Op basis daarvan wordt informatie met betrekking tot belasting op verzoek verstrekt als het in het belang is van de uitvoering en handhaving van de eigen belastingwetgeving. De uitwisseling vindt wel plaats onder voorbehoud dat de verstrekte informatie vertrouwelijk blijft.⁹⁴ Indien met een land niet uitgebreid informatie uitgewisseld behoeft te worden kan gekozen worden om een Tax Information Exchange Agreement, ofwel een TIEA, af te sluiten.⁹⁵

⁸⁷ IVBPR, 16 december 1966, New York en EVRM, 4 november 1950, Rome.

⁸⁸ L.G.J. Sangster, Internationale fiscale gegevensuitwisseling, Deventer: Kluwer 2009, p. 8 en 75.

⁸⁹ Richtlijn 19 december 1977 betreffende voor bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies 77/799/EEG. http://europa.eu/legislation_summaries/other/l33029_nl.htm

⁹⁰ Kamerstukken II, 2011/12, 33 246, nr. 6, p. 1.

⁹¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:32011L0016>

⁹² Richtlijn 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling 2003/48/EG. http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31050_nl.htm

⁹³ B. Peeters, Europees belastingrecht, Gent: Anne Knops 2005, p. 282. Zie ook L.M.J. Sangster, Internationale fiscale gegevensuitwisseling, Deventer: Kluwer 2009, p. 67.

⁹⁴ Kamerstukken II 2010/11, 32 536, nr. 3, p. 4.

⁹⁵ Kamerstukken II 2011/12, 33 174-(R1974), nr. 9. Zie ook L.M.J. Sangster, Internationale fiscale gegevensuitwisseling, Deventer: Kluwer 2009, p. 11.

De toegelichte Europese richtlijnen en verdragen tussen landen gebaseerd op het OESO-modelverdrag zorgen er mede voor dat tussen Nederland en een aantal andere landen fiscale gegevens uitgewisseld worden. De Belastingdienst heeft daarmee meer mogelijkheden om gegevens te achterhalen met betrekking tot het vermogen of inkomen van belastingplichtigen in het buitenland. Hierdoor wordt de kans groter dat de Belastingdienst achtergehouden vermogen of inkomen op het spoor komt. De inkeerregeling kan als gevolg daarvan voor de belastingplichtige een aantrekkelijkere keuze worden om zo een boete of strafvervolgning te vermijden.

4.4 Deelconclusie

Sinds het beleid omtrent de inkeerregeling heeft de regeling verschillende aanpassingen ondervonden. In 1998 werd de inkeerregeling vastgelegd in de belastingwet. Sinds 2009 vonden er inhoudelijke wijzigingen plaats. Deze wijzigingen hadden betrekking op de boete en de termijn waarop nog ingekeerd kan worden zonder een vergrijpboete te ontvangen. Vooruitlopend op en in samenhang met het thans nog in behandeling zijnde wetsvoorstel ter vereenvoudiging van het formele verkeer voor de Belastingdienst, trad het Besluit met betrekking tot een tijdelijke verruiming en een daaropvolgende aanscherping van de inkeerregeling in werking. De verruiming is inmiddels verlopen en de aanscherping volgt op 1 juli 2015. Wat betreft de vrijwillige verbetering in het BBBB waar voor aangiftebelastingen een beroep op gedaan kan worden, hebben zich door de jaren heen inhoudelijk geen veranderingen voorgedaan. Van invloed op het doorvoeren van aanpassingen voor art. 67n AWR en de keuze om gebruik te maken van de inkeerregeling zijn mede de internationale informatie-uitwisseling en de afschaffing van het bankgeheim in een aantal landen. Door het afschaffen van het bankgeheim is het voor de Belastingdienst eenvoudiger geworden om gegevens van belastingplichtigen over spaartegoeden in het buitenland te achterhalen. Daarnaast dragen de Europese Bijstandsrichtlijn, de Spaartegoedenrichtlijn en verdragen tussen landen gebaseerd op het OESO-modelverdrag bij aan toenemende informatie-uitwisseling om belastingfraude en belastingontduiking tegen te gaan.

De inkeerregeling biedt belastingplichtigen de kans om alsnog schoon schip te maken bij de Belastingdienst. Bij een tijdige inkeer wordt geen vergrijpboete opgelegd. Vooral box 3 inkomen uit sparen en beleggen is eenvoudig buiten het zicht van de Belastingdienst te houden. Door afbrokkeling van het bankgeheim wordt het voor belastingplichtigen steeds lastiger om vermogen of inkomen buiten het zicht van de Belastingdienst te houden. De stijgende hoeveelheid aan informatie die de Belastingdienst kan vergaren op basis van door de Europese Unie gestelde richtlijnen en verdragen tussen landen gebaseerd op het OESO-modelverdrag, heeft ook als gevolg dat de Belastingdienst sneller achtergehouden vermogen of inkomen op het spoor kan komen. Indien dat gebeurt kan de belastingplichtige een forse boete ontvangen. De belastingplichtige kan daarom eerder kiezen voor verzoek om een vrijwillige verbetering.

4.5 Overzicht aanpassingen art. 67n AWR

Inkeerregeling	Voorwaarden	Gevolgen
<p><i>Beleid 1971-1998</i> <i>Vrijwillige verbetering</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Leidraad</i> <i>administratieve boeten</i> - <i>Voorschrift</i> <i>administratieve boeten</i> 	<p>Er is sprake van een vrijwillige verbetering van de aangifte indien, de belastingplichtige niet weet of redelijkerwijs kan vermoeden dat ambtenaren van de Belastingdienst reeds op het spoor zijn gekomen of binnenkort zouden komen van de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte of van de omstandigheid dat de ambtshalve opgelegde aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld waren.</p>	<p>Er kan een boete opgelegd worden van maximaal 10% bij ernstige grove schuld of er kan sprake zijn van gehele kwijtschelding van de boete in gevallen van normale grove schuld.</p>
<p><i>Wetstekst 1998 art. 67n AWR</i></p>	<p>Er is sprake van een vrijwillige verbetering indien de belastingplichtige alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden.</p>	<p>Er wordt geen vergrijpboete opgelegd ingeval van inkeer. Indien niet ingekeerd wordt geldt een maximale boete van 100%.</p>
<p><i>Wetstekst 2009 art. 67n AWR</i></p>	<p>Er is sprake van een vrijwillige verbetering indien binnen twee jaar nadat de belastingplichtige een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan of aangifte had moeten doen, alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden, wordt geen vergrijpboete opgelegd.</p>	<p>Er wordt geen vergrijpboete opgelegd ingeval van inkeer. De maximaal op te leggen boete is verhoogd naar 300% in plaats van 100%. Indien buiten twee jaar na de foutieve ingediende aangifte wordt ingekeerd dan geldt een gematigde boete van 15% (5% van het wettelijk maximum van 300%).</p>
<p><i>Wetstekst 2010 art. 67n AWR</i></p>	<p>Er is sprake van een vrijwillige verbetering indien binnen twee jaar nadat de belastingplichtige een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan of aangifte had moeten doen, alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden, wordt geen vergrijpboete opgelegd.</p>	<p>Er wordt geen vergrijpboete opgelegd ingeval van inkeer. De maximaal op te leggen boete is 300%. Bij inkeer na twee jaar is de gematigde boete verhoogd naar 30% (10% van het wettelijk maximum van 300%) in plaats van 15%.</p>
<p><i>Wetstekst 2013 art. 67n AWR</i></p>	<p>Er is sprake van een vrijwillige verbetering indien binnen twee jaar nadat de belastingplichtige een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan of aangifte had moeten doen, alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden, wordt geen vergrijpboete opgelegd.</p>	<p>Van 2 september 2013 tot en met 1 juli 2014 geldt geheel boetevrij inkeren. Dit geldt zowel binnen als buiten de tweejaarstermijn.</p> <p>Van 1 juli 2014 tot en met 1 juli 2015 geldt de huidige inkeerregeling van art. 67n AWR. Binnen de tweejaarstermijn wordt er geen vergrijpboete opgelegd en daarbuiten geldt een gematigde boete van maximaal 30%.</p> <p>Vanaf 1 juli 2015 geldt de aanscherping van de gematigde boete naar 60% (20% van het wettelijk maximum van 300%).</p>

Hoofdstuk 5 Rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de aanpassingen van de inkeerregeling die besproken zijn in het voorgaande hoofdstuk behandeld. Getoetst wordt of er sprake is van een rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen en of de aanpassingen aansluiten bij de doelstelling van de wetgever. Om te bepalen of de behandeling rechtvaardig is, wordt het gelijkheidsbeginsel van de Awb met invulling van de Hoge Raad als criterium genomen zoals beschreven in paragraaf 1.3.2. Factoren die kunnen zorgen voor een rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen bij het invoeren van wetwijzigingen, zijn het instellen van een overgangsregeling en het in rekening brengen van belastingrente waardoor ongewenste voordelen door het onjuist indienen van aangiften worden weggenomen. Bij het vaststellen of er sprake is van een rechtvaardige behandeling wordt ook gebruik gemaakt van jurisprudentie en de argumenten voor de wijzigingen in parlementaire stukken. Het hoofdstuk eindigt met een deelconclusie.

5.2 Aanpassingen art. 67n AWR

5.2.1 Wijziging 1 juli 2009

Op 1 juli 2009 werd de vergrijpboete die opgelegd kon worden bij achtergehouden inkomen of vermogen uit box 3 aangescherpt, omdat dit inkomen of vermogen eenvoudig in het buitenland ondergebracht kan worden. Sinds de wettelijke invoering van de inkeerregeling is de regeling tot 1 juli 2009 onveranderd gebleven. Indien de Belastingdienst de onjuistheid of onvolledigheid vóór inkeer op het spoor is, mag nu maximaal een boete van 300% van het belastingbedrag opgelegd worden in plaats van maximaal 100%.⁹⁶ Sinds 2 juli 2009 geldt dat de belastingplichtige uiterlijk twee jaar na het gedaan hebben van een onjuiste of onvolledige aangifte nog tot inkeer kan komen zonder dat een vergrijpboete opgelegd wordt.⁹⁷ Deze wijziging werd doorgevoerd als onderdeel van een aantal stimuleringsmaatregelen op fiscaal gebied. Of de keuze voor een boete van 300% in plaats van 100% voor achtergehouden vermogen of inkomen wel rechtvaardig is, werd betwijfeld door Kamerleden die kamervragen stelden.⁹⁸ Zo werd de vraag gesteld waarom achtergehouden box 1 inkomen minder zwaar bestraft zou moeten worden. Een reden die daarvoor werd gegeven was dat inkomen uit box 3 vermogen al lager belast is, namelijk effectief 1,2%. Zou er ook een boete van 300% voor verzwegen box 1 inkomen opgelegd worden, dan zou het belastbaar bedrag bij een 52% tarief tweemaal weg belast worden. Daarnaast was het volgens Kamerlid Omtzigt⁹⁹ één van de doelstellingen van de G20, waarin 19 landen en de Europese Unie samenwerken op economisch gebied, om op internationaal niveau het achterhouden van inkomen of vermogen tegen te gaan. De verhoging van de boete maakte onderdeel uit van een aantal maatregelen met betrekking tot de crisis, doordat inkomen uit box 3 vermogen gemakkelijk buiten het zicht van de fiscus zou kunnen blijven door het in het buitenland onder te brengen. Ook in de vakliteratuur werden vraagtekens geplaatst bij deze verhoging van de boete. Zo betoogde Smeets dat het kunnen opleggen van een zwaardere boete bij inkomen uit vermogen in box 3, erop kan duiden dat het box 3 inkomen uit vermogen te laag belast wordt. Het lijkt er op dat achtergehouden box 3 inkomen uit vermogen 3 maal zo erg bevonden wordt als vormen van fraude met betrekking tot ander inkomen. Mede dankzij het feit dat er meer internationale afspraken worden gemaakt met het oog op meer informatie-uitwisseling, zou box 3 inkomen of vermogen sneller

⁹⁶ Kamerstukken, 2008/09, 31 101, nr. 16, p. 3-4.

⁹⁷ Wet 1 juli 2009, Staatsblad 2009, 280.

⁹⁸ Vergadering nummer 88, 2008/9, 27 mei 2009.

⁹⁹ Zie ook Vergadering nummer 88, 2008/9, 27 mei 2009.

achterhaald kunnen worden door de fiscus. De redenen voor de hogere boete zijn daardoor wellicht te kort door de bocht.¹⁰⁰ Ook de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs leverde commentaar bij het voorstel voor een verhoging van de boete naar 300%. Mede op basis van de bovengenoemde argumenten kwam de organisatie tot de conclusie dat de verhoging niet op deze manier ingevoerd kon worden doordat inkomen of vermogen uit box 3 niet zo los gezien kon worden van ander inkomen. Door vermogensbestanddelen laag te waarderen met betrekking tot box 1 kan ook vrij eenvoudig belasting ontdoken worden. Bovendien zou een verhoging van een boete niet gebruikt mogen worden ter compensatie van een lager tarief.¹⁰¹ De verhoging kan duiden op een onrechtvaardige behandeling van belastingplichtigen met verzwegen box 1 inkomen tegenover belastingplichtigen met achtergehouden box 3 inkomen uit vermogen.

Ook in de jurisprudentie is aandacht gevraagd voor de gevolgen van wijzigingen van de inkeerregeling. De Hoge Raad oordeelde in een arrest dat indien er sprake is van een gunstigere inkeerregeling, deze toegepast moet worden.¹⁰² Het ging in dat arrest om art. 67n AWR en de inkeerbepaling die eerder gold in paragraaf 22 van het Voorschrift administratieve boeten. Art. 67n AWR was onder meer gunstiger voor de belastingplichtige met betrekking tot het kunnen opleggen van een boete.¹⁰³ In dit geval was art. 67n AWR gunstiger dan het stelsel van administratieve boeten daarvóór. Art. 67n AWR was dan alleen van toepassing op de vrijwillige verbeteringen met betrekking tot aangevangen tijdvakken vóór 1 januari 1998 waarna art. 67n AWR een wettelijke bepaling werd.

5.2.2 Wijziging 1 juli 2010

Met ingang van 1 juli 2010 is de gematigde boete van 15% verhoogd naar 30%.¹⁰⁴ Hiervoor is mede gekozen, omdat box 3 vermogen of inkomen eenvoudiger buiten het zicht van de Belastingdienst bleef door onder meer landen met een bankgeheim. Doordat de boete alleen met betrekking tot box 3 inkomen of vermogen is verhoogd, lijkt het vermoeden versterkt dat fraude met box 3 inkomen uit vermogen zwaarder weegt dan met andere inkomens. Indien plotseling aanscherpingen worden ingevoerd motiveert dit de belastingplichtige niet direct, terwijl het doel van de wetgever is om inkeren te stimuleren.

In twee uitspraken van Rechtbank Breda en Rechtbank Noord-Holland werd beoordeeld of de aanscherping van de gematigde boete in strijd met de wet zou zijn. In geschil was of er met terugwerkende kracht een aangescherpte boete opgelegd kon worden bij navorderingsaanslagen met betrekking tot aangiften die vóór 2 juli 2009 gedaan waren of gedaan hadden moeten worden, terwijl de aanscherping van 2 juli 2009 en de tweejaarstermijn nog niet ingevoerd waren. Er werd ingekeerd op 29 juni 2010. Rechtbank Breda oordeelde dat de aanscherping niet in strijd met de wet was. Het argument hiervoor was dat de maximale straf niet overschreden werd. Art. 67e AWR is immers niet verzaamd ten aanzien van de maximale boete ten tijde van het begaan van de beboetbare feiten. De inkeer zou onafhankelijk van de zelfstandige boetebepaling van art. 67e AWR gezien moeten worden. Er werd ingekeerd na het verlopen van de overgangsregeling, waardoor een gematigde boete opgelegd werd.

¹⁰⁰ <http://www.eur.nl/ese/nieuws/economieopinie/artikelen/detail/article/15818-is-zwartsparen-erger-dan-omzetfraude/>

¹⁰¹ Commentaar NOB op Fiscaal Stimuleringspakket, NTFR 2009/1227.

¹⁰² Hoge Raad, 2 mei 2001, BNB 2001/319. Zie ook Hoge Raad, 19 april 2000, BNB 2001/315 en Hoge Raad, 30 juni 1993, BNB 1993/273.

¹⁰³ Dit komt ook overeen met art. 15 lid 1 IVBRP waarbij ingeval van strafvervolgning ook gekeken moet worden naar de meest gunstige strafbepalingen om toe te passen.

¹⁰⁴ Kamerstukken II, 2008/09, 31 101, p. 2-3.

Los van de inkeer werd de boete gezien de ernst van het vergrijp passend geacht: het niet aangeven van buitenlands inkomen waardoor te weinig belasting geheven werd.¹⁰⁵ Rechtbank Noord-Holland oordeelde dat de aanscherping en het bijbehorende overgangsrecht wel in strijd met de wet waren.¹⁰⁶ Het overgangsrecht hield in dat bij aangiften die tussen 2 juli 2009 en 1 januari 2010 waren gedaan, art. 67n AWR van vóór 2 juli 2009 gold. Daarbij zou geen vergrijpboete worden opgelegd ingeval van inkeer, waarbij nog geen sprake was van de tweejaarstermijn waarbinnen ingekeerd zou moeten worden. De vraag was nu of bij overtredingen vóór 2 juli 2009, een verhoogde maximale boete opgelegd kon worden bij belastingplichtigen die inkeerden na twee jaar. Er kan geen straf opgelegd worden voor een feit dat niet strafbaar was op het moment dat het feit plaatsvond. Ook zou geen zwaardere straf opgelegd kunnen worden dan de straf die gold op het moment dat het strafbare feit werd gepleegd. De aanscherping van de gematigde boete is daardoor volgens Rechtbank Noord-Holland, en mijns inziens terecht, strijdig met respectievelijk art. 7 lid 1 EVRM en art. 15 lid 1 IVBPR. Deze artikelen hebben meer betrekking op de strafrechtelijke inkeerbepaling, maar het oordeel is dat art. 67n AWR zodanig in samenhang moet worden gezien met art. 67e AWR en art. 69 lid 3 AWR, dat voor art. 67n AWR ook sprake is van strijdigheid met art. 7 lid 1 EVRM en art. 15 lid 1 IVBPR.¹⁰⁷

5.2.3 Wijziging 2 september 2013

In samenhang met en vooruitlopend op het Wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst volgde het Besluit tijdelijke verruiming en daaropvolgende aanscherping inkeerregeling. Bij inkeren ingeval van aanslagbelastingen wordt geen vergrijpboete opgelegd indien de onherroepelijke boetebeschikking nog niet vaststaat. Indien er al wel een boete opgelegd is, kan de belastingplichtige daar nog tegen in bezwaar gaan zolang de bezwaartermijn nog loopt. Er ontbreekt een overgangsregeling. Zo ontstaat een mogelijke ongelijkheid in behandeling van belastingplichtigen. Aan de ene kant zijn er belastingplichtigen die nog geen navorderingsaanslag met een onherroepelijk vaststaande boete hebben ontvangen en de belastingplichtigen die nog helemaal niet ingekeerd zijn. Aan de andere kant zijn er de belastingplichtigen die de gehele inkeerprocedure al afgerond hebben en daardoor geen 'meevaller' genieten door het buiten toepassing blijven van de (gematigde) boete. Daarnaast zijn er ook belastingplichtigen die altijd een juiste aangifte ingediend hebben tegenover belastingplichtigen die dat niet gedaan hebben en alsnog geen boete opgelegd krijgen.

Bij Gerechtshof 's-Hertogenbosch ging het op 6 juni 2014 over een zaak betreffende een inval van de FIOD bij een vermogensbeheerder, waarna een belastingplichtige met een door middel van deze vermogensbeheerder afgesloten buitenlandse bankrekening gebruik wilde maken van de inkeerregeling.¹⁰⁸ De inval vond plaats naar aanleiding van een vermoeden dat deze vermogensbeheerder zich mede bezig hield met het achterhouden van vermogen of inkomen van Nederlandse belastingplichtigen. Na de inval bleek dat klanten van de vermogensbeheerder rekeningen aanhielden in Zwitserland. Nadat deze rekeningen bekend werden bij de fiscus werden er navorderingsaanslagen met boete opgelegd. Het geschil bestond onder meer over de hoogte van de boete. De vraag was of deze boete op grond van het gelijkheidsbeginsel vernietigd moest worden in verband met het Besluit van 2 september 2013. De belastingplichtige deed een beroep op het besluit. Het Hof oordeelde dat het verzoek om in te keren niet tijdig gebeurd was. Dit zou gebeurd moeten zijn

¹⁰⁵ Rechtbank Breda, 20 september 2012, NTFR 2013/386.

¹⁰⁶ Rechtbank Noord-Holland, 19 februari 2013, NTFR 2013/762.

¹⁰⁷ Zie ook P.G.M. Jansen, Hoe verder met de 'verruimde' inkeerregeling?, Weekblad Fiscaal Recht 2014/954. De inspecteur stelde na de uitspraak van Rechtbank Noord-Holland hoger beroep in, waarvan nog geen verdere uitspraak is gedaan.

¹⁰⁸ Hof 's-Hertogenbosch, 6 juni 2014, Fiscaal up to Date 2014/1744.

voordat de fiscus het achtergehouden vermogen of inkomen op het spoor is. In deze zaak was de fiscus het vermogen of inkomen al op het spoor. Daardoor kon de belastingplichtige geen gebruik maken van het besluit. Vervolgens deed de belastingplichtige een beroep op het gelijkheidsbeginsel. De belastingplichtige stelde dat op basis van het besluit kwaadwillende belastingplichtigen geen boete opgelegd zouden krijgen. Het Hof ging ook hier niet in mee. Zo stelde het Gerechtshof dat een kwaadwillende belastingplichtige die niet tijdig inkeert niet gelijk is aan een kwaadwillende belastingplichtige die wel op tijd inkeert. Hieruit bleek dat de belastingplichtige niet viel onder de categorie belastingplichtigen welke gebruik konden maken van de tijdelijke verruiming van de inkeerregeling op dat moment. De belastingplichtige kon niet aannemelijk maken dat in strijd met het gelijkheidsbeginsel gehandeld werd. De boete werd in stand gehouden.

Op 1 juli 2015 wordt de gematigde boete van 30% verhoogd naar 60%. Vos en Feenstra menen dat de aanscherping mogelijk ook in strijd met de wet geacht zal worden. Dit werd door Rechtbank Noord-Holland naar aanleiding van de aanscherping van 1 juli 2009 zo geoordeeld op basis van strijdigheid met art. 7 lid 1 EVRM en art. 15 lid 1 IVBPR.¹⁰⁹

5.3 Compenserende factoren

5.3.1 Overgangsrecht

De inkeerregeling is de afgelopen jaren een aantal keer aangepast waardoor de voorwaarden en gevolgen van de regeling veranderd zijn en er wellicht voor bepaalde belastingplichtigen een 'meevaller' gecreëerd is. Het instellen van overgangsrecht heeft als doel om bij het invoeren van wijzigingen of nieuwe regelingen de werking van de oude rechten en belangen te beschermen. Bij een wetswijziging zullen belastingplichtigen zich afvragen wat de nieuwe regeling voor gevolgen heeft.¹¹⁰ Indien belastingplichtigen een beroep doen op art. 67n AWR, horen de gelijke en ongelijke gevallen zowel voor als na een wijziging op dezelfde manier behandeld te worden.

Bij de wijziging van de maximale boete voor verzwegen box 3 inkomen of vermogen van 100% naar 300% en het invoeren van een tweejaarstermijn kwam een vorm van overgangsrecht. Indien de aangifte was gedaan voor 1 januari 2010, dan gold de regeling van vóór 1 juli 2009 waarbij geen vergrijpboete werd opgelegd ingeval van een vrijwillige verbetering. Het doel van de wetgever was hiermee om belastingplichtigen de kans te geven om nog een half jaar de oude regeling van vóór de wijziging te kunnen gebruiken. Hierdoor zouden geen hogere boeten opgelegd mogen worden bij inkeren vóór 1 januari 2010.¹¹¹ Het overgangsrecht zou ervoor moeten zorgen dat belastingplichtigen na een wijziging niet benadeeld worden. Het opnemen van overgangsrecht draagt zo bij aan het waarborgen van het gelijkheidsbeginsel. Indien de inkeerregeling van vóór 1 juli 2009 met terugwerkende kracht zou gelden voor ingediende aangiften van vóór 1 januari 2010, zouden belastingplichtigen welke met betrekking tot overtredingen vóór 2 juli 2009 na twee jaar inkeerden nog een verhoogde gematigde boete opgelegd kunnen krijgen. Zo draagt het overgangsrecht niet bij aan een rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen. Rechtbank Breda en Rechtbank Noord-Holland hebben zich hier al over uitgesproken. Op basis van art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR mag volgens Rechtbank Noord-Holland geen zwaardere straf opgelegd worden dan gold op het tijdstip dat het strafbare feit plaatsvond en ook geen straf die nog niet gold op het moment dat het strafbare feit zich voordeed.¹¹² Bij de aanscherping van de

¹⁰⁹ <http://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/actualiteiten/inkeerboete-met-ingang-van-1-juli-2015-naar-60/>

¹¹⁰ M. Schuver-Bravenboer, Fiscaal overgangsbeleid, Deventer: Kluwer 2009, p. 255.

¹¹¹ P.G.M. Jansen, Hoe verder met de 'verruimde' inkeerregeling?, Weekblad Fiscaal Recht 2014/954, p. 6.

¹¹² Kamerstukken II, 2008/2009, 31 301, nr. 34, p. 1-2.

gematigde boete op 1 juli 2010 ontbreekt een overgangsregeling. De Staatssecretaris van Financiën koos bij het besluit met betrekking tot de verruiming en de aanscherping van de inkeerregeling voor een overgangsmaatregel bij de verruiming. Indien er vóór 2 september 2013 was ingekeerd en er nog geen onherroepelijke boetebeschikking vaststond, viel de belastingplichtige onder de versoepelde inkeerregeling. Bij de overgang van de verruiming weer terug naar de huidige inkeerregeling op 1 juli 2014 werd geen overgangsrecht opgenomen.¹¹³ Het onjuist vormgeven van een overgangsregeling of het achterwege laten van een overgangsregeling, kan leiden tot wrijving omtrent wetswijzigingen waardoor er belastingplichtigen zijn welke gelet op het gelijkheidsbeginsel op een onrechtvaardige manier behandeld (kunnen) worden.

5.3.2 Belastingrente

De belastingrente¹¹⁴ heeft betrekking op het afhandelen van de heffing. Indien bij de afhandeling van de heffing vertraging ontstaat, wordt belastingrente berekend over het te weinig betaalde of ontvangen bedrag op de (navorderings-)aanslag als vergoeding voor gemiste rente.¹¹⁵ Deze vertraging heeft betrekking op de periode tussen het (uiterste) moment van indienen van een aangifte en het opleggen van de aanslag met betrekking tot dat belastingbedrag, waar een 'meevaller' kan ontstaan.¹¹⁶ Door eerdere soepele vormen van de inkeerregeling kan bijvoorbeeld gewacht worden tot de volgende verruiming van de inkeerregeling en kan een (gematigde) boete voorkomen worden. Een goedwillende belastingplichtige die gelijk gebruik wil maken van de inkeerregeling kan daardoor benadeeld worden. Toch hoeft dit op basis van de belastingrente niet zo te zijn. Door uitstel loopt het bedrag aan belastingrente op. Indien het gaat om een onjuiste aangifte met betrekking tot buitenlands vermogen of inkomen kan twaalf jaar nagevorderd worden, waarbij maximaal twaalf jaar aan belastingrente betaald zal moeten worden.¹¹⁷ Daardoor hoeft het niet zo te zijn dat er bij een kwaadwillende belastingplichtige sprake is van een 'meevaller' als gekeken wordt naar het uiteindelijk te betalen belastingbedrag. Het in rekening brengen van belastingrente wordt gerechtvaardigd doordat ervoor gezorgd wordt dat een rentevoordeel of een rentenadeel als gevolg van de periode tussen het ontstaan van de belastingschuld en het opleggen van de aanslag wordt weggenomen. De gedachte achter de belastingrente is dat het bedrag aan rente opweegt tegen een rentevoordeel of rentenadeel bij de belastingplichtige of de Belastingdienst.¹¹⁸ Zo hoeft er geen sprake te zijn van ongelijkheid in de zin van het gelijkheidsbeginsel ingeval van navordering bij inkeer, wat bijdraagt aan een rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen.

5.4 Overeenstemming doelstelling van de wetgever

De wetgever beoogde met de invoering van de inkeerregeling voornamelijk twee doelen te bereiken. Allereerst het doen dalen van het aantal onjuiste aangiften, om zo een fiscaal nadeel te verkleinen. Daarnaast werd geprobeerd om (voortdurende) belastingontduiking tegen te gaan, doordat de kans wordt geboden om schoon schip te maken zonder een vergrijpboete of strafvervolging te verwachten.

¹¹³ K.M.G. Demandt, Inkeren: beter net op tijd, dan niet!, NTFR 2014/6, p.5.

¹¹⁴ Voor de belastingrente bestond de heffingsrente, waarbij de rentepercentages per kwartaal werden vastgesteld.

¹¹⁵ Er geldt een percentage van 4% voor de inkomstenbelasting en 8% voor de vennootschapsbelasting.

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/rechten_en_pli chten_bij_de_belastingdienst/belastingrente/

¹¹⁶ L.G.M. Stevens, Elementair Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2010, p. 62.

¹¹⁷ <http://www.eur.nl/ese/nieuws/economieopinie/artikelen/detail/article/12943-de-inkeerregeling-en-het-afbrokkelende-bankgeheim/>

¹¹⁸ Kamerstukken II 1986/87, 19 557, nr. 6, p. 3 en Kamerstukken II, 1996/97, 25 051, nr. 5, p. 8.

Volgens de Hoge Raad is het gewenst om belastingplichtigen de kans te geven om hun fouten te corrigeren en dat zij daarbij geen angst moeten ondervinden voor mogelijke strafvervolging. Hieruit blijkt dat de vrijwillige verbetering zoveel mogelijk gestimuleerd moest worden.¹¹⁹ In bepaalde gevallen zouden het doel en de strekking van de inkeerregeling voor kunnen gaan op de wettelijke tekst in art. 67n AWR, zoals het geval was bij de besproken partiële inkeer in paragraaf 3.4. De wettelijke bepaling sluit bijvoorbeeld aan bij het feit dat de inkeer moet plaatsvinden voordat de belastingplichtige vermoedt dat de inspecteur weet heeft van de onvolledigheid of onjuistheid. Indien er partieel ingekeerd wordt, ontstaat een serieuze mogelijkheid dat de inspecteur weet heeft van het nog in te keren deel wat duidt op een objectief vermoeden bij de belastingplichtige. Op basis van doel en strekking van de inkeerregeling is het van belang dat de belastingplichtige gestimuleerd wordt om vrijwillig te verbeteren waardoor de partiële inkeer toch wordt toegestaan.¹²⁰

Sinds de invoering van de inkeerregeling binnen fiscaal beleid en vervolgens in de wet is de regeling een aantal keren aangepast om belastingplichtigen te prikkelen om toch in te keren, waarbij de toenemende informatie-uitwisseling en het vervallen van bankgeheimen een rol hebben gespeeld. De plotselinge verruiming van de inkeerregeling op basis van het Besluit van 2 september 2013 vormde daar een vanuit dat perspectief merkwaardige uitzondering op. Deze verruiming zou gezien kunnen worden als een buitenkans voor kwaadwillende belastingplichtigen. De Staatssecretaris van Financiën meende dat er geen sprake is van een ongelijke behandeling van belastingplichtigen door de verruiming. Hij stelde dat wijzigingen binnen de wet- en regelgeving soms nodig zijn. Daarbij is hij van mening dat de goede burger die al ingekeerd had vóór de verruiming en een boete ontving zich daar opgelucht over zou voelen. Ook zou het onnodig zijn om op de volgende verruiming van de inkeerregeling te wachten, want daar zou geen sprake van zijn.¹²¹ Verschillende Kamerleden waren het met de Staatssecretaris eens met betrekking tot het invoeren van een verruiming, ook omdat daardoor op korte termijn de belastinginkomsten kunnen toenemen. Toch wordt voor de lange termijn aangegeven dat de belastingmoraal onder de verruiming zal lijden, doordat belastingplichtigen zich onrechtvaardig behandeld kunnen voelen. Naar mijn mening is het onterecht om als argument voor rechtvaardigheid aan te voeren dat goedwillende belastingplichtigen zich in ieder geval opgelucht voelen nadat zij tot inkeer zijn gekomen. Bij het implementeren van een wetswijziging behoren belastingplichtigen erop te kunnen rekenen dat een overgang plaatsvindt waarbij het gelijkheidsbeginsel niet geschonden wordt. Het in rekening brengen van belastingrente kan er overigens wel voor zorgen dat geen van de belastingplichtigen beter af is op basis van het verschuldigde belastingbedrag na ingekeerd te hebben.

5.5 Deelconclusie

De aanpassingen van de inkeerregeling in art. 67n AWR hebben geleid tot een aantal ontwikkelingen. In 2009 is de vergrijpboete aangescherpt van 100% naar 300% voor verzwegen box 3 inkomen. Ook werd de tweejaarstermijn voor inkeer ingevoerd. Op 1 juli 2010 is de gematigde boete aangescherpt van 15% naar 30%. Voornaamste reden voor de aanscherpingen was het zwaarder willen straffen van belastingplichtigen met verzwegen box 3 inkomen uit vermogen. De argumenten die voor de aanscherpingen zijn aangedragen, zijn onterecht bevonden met betrekking tot onder meer het gemaakte onderscheid ten aanzien van box 1 inkomen. Of een aanscherping in strijd met de wet zou zijn werd in twee zaken door verschillende rechtbanken anders geoordeeld. In 2013 volgde de verruiming van de inkeerregeling en op 1 juli 2015 wordt de regeling aangescherpt. Bepaalde aanpassingen van art.

¹¹⁹ Hoge Raad, 18 maart 1997, NJ 1998/71.

¹²⁰ J.H. Asbreuk en A.B. Schoonbeek, 'De vrijwillige verbetering onder "druk"', TFB 2003/4, p. 15

¹²¹ Kamerstukken II, 2013/14, 31 066, nr. 188, p. 26.

67n AWR kunnen leiden tot een 'meevaller' voor kwaadwillende belastingplichtigen. In rekening gebracht bij de navorderingsaanslag na inkeer is belastingrente een factor die ervoor kan zorgen dat een rentevoordeel tenietgaat. De belastingrente bestaat ter compensatie van een gemis aan rente bij de belastingplichtige of de Belastingdienst. Het instellen van een overgangsregeling is ook een manier om te zorgen voor een gelijke behandeling van belastingplichtigen voor en na een wetswijziging.

De essentie van de inkeerregeling is het stimuleren van het vrijwillig corrigeren van gemaakte fouten in een aangifte door de belastingplichtige. Op basis daarvan zou onder meer de partiële inkeer mogelijk moeten zijn. Sinds het bestaan van de inkeerregeling is er een aantal aanscherpingen doorgevoerd om belastingplichtigen te prikkelen om in te keren, waarna onaangekondigd een verruiming volgde. Een verruiming zorgt wellicht voor een stimulans van de vrijwillige verbetering, maar niet direct op een rechtvaardige manier door onder meer het gebrek aan overgangsrecht. Abrupte aanscherpingen zullen niet direct zorgen voor motivatie bij belastingplichtigen om in te keren. De onderbouwing en de werkwijze met betrekking tot het wijzigen van de inkeerregeling laten ten aanzien van een rechtvaardigvaardige behandeling van belastingplichtigen nog wat te wensen over.

Hoofdstuk 6 Conclusie

In de scriptie is onderzocht of art. 67n AWR na het ondergaan van een aantal aanpassingen sinds de invoering, (nog steeds) voldoet aan het doel van de wetgever. Daarbij speelt mede een rol of de behandeling van belastingplichtigen rechtvaardig gevonden kan worden op basis van het gelijkheidsbeginsel. De hoofdvraag luidde:

Leidt de Nederlandse inkeerregeling, gelet op het doel van de regeling en het systeem van belastingheffing, tot een rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen binnen de huidige belastingwetgeving?

Aan de hand van de vier deelconclusies na elke deelvraag kan nu antwoord gegeven worden op de bovenstaande hoofdvraag.

In het tweede hoofdstuk is antwoord gegeven op de eerste deelvraag. Daar is aan de orde geweest wat het doel en de legitimiteit van de inkeerregeling inhouden. In 1998 werd de inkeerregeling een wettelijke bepaling in de Algemene wet inzake Rijksbelastingen (AWR). De wetgever had twee doelstellingen voor ogen met het invoeren van art. 67n AWR en daarmee samenhangend de inkeerregeling in art. 69 lid 3 AWR (voormalig art. 68 lid 3 AWR). Allereerst werd het doel gesteld om het aantal onjuiste aangiften te verminderen om het belastingstelsel zo beter te laten functioneren. Daarnaast is het de bedoeling om belastingontduiking door belastingplichtigen te verminderen door het inkeren te stimuleren. Belastingontduiking zou voortgezet kunnen worden uit angst voor een boete of strafrechtelijke vervolging. Een strafrechtelijke vervolging wordt uitgesloten op basis van art. 69 lid 3 AWR ingeval van een vrijwillige verbetering. De doelstelling van de inkeerregeling is ook om belastingplichtigen de kans te geven om eigen gemaakte fouten te verbeteren. Bij belastingheffing speelt een aantal beginselen een rol. Die beginselen zijn onder meer terug te vinden in de Grondwet en de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Het heffen van belastingen gaat samen met de handhaving van het belastingstelsel. Om handhaving te bewerkstelligen probeert de Belastingdienst er door het stimuleren van compliance voor te zorgen dat belastingplichtigen op eigen initiatief werkelijk aan hun belastingverplichtingen voldoen. De inkeerregeling biedt een uitweg om de door de belastingplichtige gemaakte fouten in een aangifte te corrigeren. Dat draagt bij aan het heffen en handhaven van belastingen.

In hoofdstuk 3 werd aan de hand van de tweede deelvraag de huidige inkeerregeling toegelicht. Allereerst heeft de inkeerregeling van art. 67n AWR betrekking op aanslagbelastingen. Verder is het van belang dat ingekeerd wordt voordat de belastingplichtige een objectief vermoeden heeft dat de Belastingdienst het achtergehouden vermogen of inkomen op het spoor is. Er is sprake van een objectief vermoeden indien er een serieuze kans bestaat dat de inspecteur weet heeft van het achtergehouden inkomen of vermogen. Dan kan geen beroep meer op de inkeerregeling gedaan worden. Er moet binnen twee jaar ingekeerd worden om een vergrijpboete te ontlopen. Naast de vergrijpboete is er ook de verzuimboete. Verzuimboeten zijn de lichtere variant binnen de bestuurlijke boeten. Deze boete wordt niet uitgesloten bij het inkeren. Over het nog verschuldigde belastingbedrag wordt de boete berekend, welke tegelijk met de navorderingsaanslag wordt opgelegd. Er kan nagevorderd worden zolang de navorderingstermijn nog niet verstreken is. Hierbij wordt belastingrente berekend. De verzuim- en vergrijpboete zijn terug te vinden in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). Het opleggen van een bestuurlijke boete wordt gelijk gesteld met het instellen van een strafrechtelijke vervolging, waardoor een keuze gemaakt moet worden tussen deze twee mogelijkheden. Er kan ook een

gematigde boete opgelegd worden. Dit is het geval indien er buiten de gestelde tweejaarstermijn van art. 67n AWR ingekeerd wordt, omdat het alsnog inkeren gezien wordt als een strafverminderende omstandigheid. In het BBBB is de algemenere vrijwillige verbetering te vinden waarvoor aangiftebelastingen een beroep op gedaan kan worden. Wat van belang is bij het doorlopen van de inkeerprocedure is terug te vinden in de jurisprudentie. De belastingplichtige moet met het verzoek om in te keren duidelijk maken dat zo geprobeerd wordt eerder gemaakte fouten te corrigeren. Het mag geen zoekplaatje voor de Belastingdienst worden. Alleen een verzoek indienen om tot inkeer te komen is niet altijd voldoende. Er wordt per inkeer gekeken naar de feiten en omstandigheden. Het is vooral van belang dat de belastingplichtige vrijwillig tot inkeer komt. Op grond van het doel van art. 67n AWR om het vrijwillig verbeteren te stimuleren, zullen andere vormen van inkeer waaronder een partiële inkeer geldig verklaard mogen worden. In bepaalde gevallen kan ook in fases ingekeerd worden.

Het vierde hoofdstuk had betrekking op de derde deelvraag waar de aanpassingen van de inkeerregeling door de jaren heen aan bod kwamen. De inkeerregeling was allereerst terug te vinden in beleid. Mede naar aanleiding van een rapport van de Commissie Van Slooten is de inkeerregeling in 1998 vastgelegd in de belastingwet. In 2009 en 2010 is de inkeerregeling een aantal keren gewijzigd. Deze wijzigingen hadden betrekking op aanscherpingen van de vergrijpboete en het instellen van een termijn waarop nog ingekeerd kon worden zonder een vergrijpboete te ontvangen. In 2013 werd een wetsvoorstel ingediend ter vereenvoudiging van het formele verkeer voor de Belastingdienst, dat nog niet is aangenomen. Nadat het wetsvoorstel was ingediend trad op 2 september 2013 wel een Besluit in werking waarin een tijdelijke verruiming en een daaropvolgende aanscherping van de inkeerregeling waren opgenomen. De verruiming is inmiddels verlopen en de aanscherping volgt op 1 juli 2015. Voor de vrijwillige verbetering in het BBBB waar bij aangiftebelastingen een beroep op gedaan kan worden, geldt dat deze wel van plaats verwisseld is binnen de belastingwetgeving, maar inhoudelijk onveranderd is gebleven. De toename van de internationale informatie-uitwisseling en de afschaffing van het bankgeheim in een aantal landen hebben een rol gespeeld bij het doorvoeren van aanpassingen van art. 67n AWR. De Belastingdienst kan gemakkelijker gegevens van belastingplichtigen achterhalen over onder meer spaartegoeden in het buitenland door het wegvallen van het bankgeheim in een aantal landen. Daarnaast dragen de Europese Bijstandsrichtlijn, de Spaartegoedenrichtlijn en verdragen tussen landen op basis van het OESO-modelverdrag bij aan toenemende informatie-uitwisseling om belastingfraude en belastingontduiking tegen te gaan. Daardoor wordt het achterhouden van box 3 inkomen uit sparen en beleggen in het buitenland toch lastiger. Indien de Belastingdienst het verzwegen inkomen of vermogen op het spoor komt kan de belastingplichtige een forse boete ontvangen. De druk bij de belastingplichtige om in te keren kan daardoor toenemen.

In hoofdstuk 5 is aan de hand van de vierde deelvraag onderzocht of de aanpassingen van de inkeerregeling rechtvaardig ten aanzien van belastingplichtigen en in overeenstemming met de doelstelling van de wetgever bevonden kunnen worden. In 2009 werd de vergrijpboete aangescherpt tot maximaal 300% voor verzwegen box 3 inkomen uit vermogen. Daarna volgde de invoering van de tweejaarstermijn voor inkeer. In 2010 kwam de aanscherping van de gematigde boete van 15% naar 30%. Hiervoor werd een aantal argumenten aangedragen, welke onder meer werden tegengesproken met betrekking tot het onderscheid tussen de boete voor box 1 inkomen en box 3 inkomen. Verschillende rechtbanken oordeelden ook anders over de vraag of de aanscherping van de boete in strijd met de wet was. Er volgde onverwachts een verruiming van de inkeerregeling in 2013. Op 1 juli 2015 zal de inkeerregeling nogmaals aangescherpt worden. De aanpassingen van art. 67n AWR zouden voordelig uit kunnen werken voor bepaalde belastingplichtigen. Het in rekening brengen van belastingrente heeft als doel om te compenseren voor een eventueel rentevoordeel of rentenadeel, waardoor geen ongelijkheid ontstaat met betrekking tot het verschuldigde belastingbedrag. Het

opnemen van overgangsrecht draagt ook bij aan een rechtvaardige overgang naar een aangepaste regeling. Het hoofddoel van art. 67n AWR is het stimuleren van inkeren. Op basis daarvan wordt een variant van de inkeer zoals de partiële inkeer aanvaard. De aanpassingen van de inkeerregeling zijn er vooral op gericht om kwaadwillende belastingplichtigen harder aan te kunnen pakken. Abrupte aanscherpingen werken niet motiverend om in te keren. Een verruiming zorgt voor een stimulans van de vrijwillige verbetering. Toch hoeft dit niet direct een rechtvaardige manier te zijn, door bijvoorbeeld het ontbreken van een overgangsregeling. De belastingrente is een factor die kan zorgen voor evenwicht met betrekking tot het nog te betalen belastingbedrag.

Kortom: De inkeerregeling van art. 67n AWR sluit na het ondergaan van een aantal aanpassingen meer aan bij het doel van de wetgever met betrekking tot het tegengaan van belastingontduiking en het verlagen van het aantal onjuiste aangiften door inkeren te stimuleren en in verschillende gevallen toe te staan. Desondanks kan de inkeerregeling nog verbeterd worden als het gaat om een rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen. De inkeerregeling werd de afgelopen jaren steeds aangescherpt om 'kwaadwillende' belastingplichtigen te prikkelen om tot inkeer te komen. Onverwachts werd in 2013 gekozen voor een verruiming van de inkeerregeling. Een duidelijke overgangsregeling kan zorgen voor een rechtvaardige omgang met belastingplichtigen, maar daarvoor werd niet gekozen of de regeling was niet optimaal. Een rentevoordeel ingeval van bijvoorbeeld een verruiming levert het eveneens niet op doordat bij het navorderen belastingrente in rekening gebracht wordt. Vooralsnog draagt de inkeerregeling bij aan het heffen en handhaven van belastingen door belastingplichtigen de kans te geven om terug te komen op gemaakte fouten. Een rechtvaardige behandeling voor belastingplichtigen kan, gelet op het gelijkheidsbeginsel, met het instellen van overgangsrecht en het in rekening brengen van belastingrente als gevolg van het wijzigen van de inkeerregeling beter gewaarborgd worden. Het mag niet zo zijn dat belastingplichtigen die tot inkeer komen beloond worden voor foutief aangifte gedrag.

Literatuurlijst

Boeken

- Ballegooij, G.A.C.M. van, Bestuursrecht in het Awb-tijdperk, 2009.
- Bekkers, V.J.J.M., en B. Foederer, De Belastingdienst, 2001.
- Feteris, M.W.C., Formeel Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2007.
- Geschriften van de vereniging voor belastingwetenschap, nr. 184, Deventer: Kluwer 1990.
- Happé, R.H., Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, 1996.
- Heithuis, E.J.W., P. Kavelaars, en B.F. Schuver, Inkomstenbelasting, Deventer: Kluwer 2013.
- Hoogwout, M., De rationaliteit van de klantgerichte overheid, 2010.
- Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht, Artikelsgewijs commentaar AWR op art. 67n, M. Hendriks.
- Nederlands Juristenblad, Rechtspraak, 26 juli 2013, Afl. 28.
- Niessen, R.E.C.M., Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Deventer: Kluwer 2010.
- Niessen-Cobben, R.M.P.G., Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, Lelystad: Koninklijke Vermande 2001.
- Poeck, A. van, en J. van Gompel, Economische politiek: Principes en Ervaringen, Antwerpen – Apeldoorn: Garant 2013, p. 36.
- Sangster, L.M.J., Internationale fiscale gegevensuitwisseling, Deventer: Kluwer 2009.
- Stevens, L.G.M., Elementair Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2010.
- Schuver-Bravenboer, M., Fiscaal overgangsbeleid, Deventer: Kluwer 2009.
- Vakstudie Algemeen Deel, Aantekening 1.2.8 Rapport Commissie Van Slooten bij: Algemene wet inzake rijksbelastingen, Hoofdstuk VIIIA Bestuurlijke boeten.
- Vakstudie Algemeen Deel, art. 18 AWR, aant. 11.4.3.
- Vakstudie Algemeen Deel, art. 18 AWR, aant. 11.3.4.
- Vakstudie Algemeen Deel, art. 18 AWR, aant. 11.1.6.
- Westra, R.L.N., Fiscale fraudebestrijding, Apeldoorn: Pantheon Publishing 2006.

Artikelen

- Asbreuk, J.H., en A.B. Schoonbeek, De vrijwillige verbetering onder “druk”, Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht 2003/4.
- Bellens, A., en E.J.M. Rosier, Inkeerregeling en regularisatie, Tijdschrift voor formeel belastingrecht, 2010/7.
- Bergman, C.M., ‘Het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur’, NTFR 2010/39.
- Commentaar NOB op Fiscaal Stimuleringspakket, NTFR 2009/1227.
- Demandt, K.M.G., Inkeren: beter net op tijd, dan niet!, NTFR 2014/6.
- Eijdsden J.A.R. van, en S.A. Verhage, Tax Administration without borders, Fiscaal Tijdschrift Vermogen, 2010/05.
- Jansen, P.G.M., Hoe verder met de ‘verruimde’ inkeerregeling?, Weekblad Fiscaal Recht 2014/954.
- Kogels, H.A., Verdeelde eenheid, NTFR 2011, Reeks: Andere wetenschappelijke uitgaven, nr. 17.
- Sitsen, J.M., Inkeren: hoe werkt dat eigenlijk?, Fiscaal tijdschrift Vermogen 2005/4.
- Thijssen, I.R.J., en A.A. Kan, De nieuwe regels voor navordering, NTFR 2013/22.

- Wolf, D. de, Toenemende macht, Tijdschrift Formeel Belastingrecht, 2015/03.

Parlementaire stukken

- Kamerstukken II, 1954/55, 4080, nr. 3.
- Kamerstukken II, 1986/87, 19 557, nr. 6.
- Kamerstukken II, 1992/93, 21 058, nr. 11.
- Kamerstukken II, 1993/94, 23 470, nr. 3.
- Kamerstukken II, 1994/95, 23 470, nr. 8.
- Kamerstukken II, 1995/96, 23 470, nr. 11.
- Kamerstukken II, 1996/97, 25 051, nr. 5.
- Kamerstukken II, 2008/09, 31 301, nr. 16.
- Kamerstukken II, 2008/09, 31 301, nr. 34.
- Vergadering nummer 88, 2008/9, 27 mei 2009.
- Kamerstukken II, 2009/10, 31 066, nr. 76.
- Kamerbrief, 8 april 2010, DGB/2010/1595.
- Kamerstukken II, 2010/11, 32 536, nr. 3.
- Kamerstukken II, 2011/12, 33 174-(R1974), nr. 9.
- Kamerstukken II, 2011/12, 33 246, nr. 6.
- Kamerstukken II, 2012/13, 33 714, nr. 3.
- Kamerstukken II, 2013/14, 31 066, nr. 188.

Jurisprudentie

- Gerechtshof 's-Gravenhage, 13 juni 1983, NJ 1983/694.
- Hoge Raad, 19 november 1986, BNB 1987/87.
- Hoge Raad, 19 december 1990, BNB 1991/80.
- Hoge Raad, 30 juni 1993, BNB 1993/273.
- Hoge Raad, 18 maart 1997, NJ 1998/71.
- Hoge Raad, 11 juni 1997, BNB 1994/384.
- Hoge Raad, 5 november 1997, BNB 1997/405.
- Hoge Raad, 19 april 2000, BNB 2001/315.
- Hoge Raad, 2 mei 2001, BNB 2001/319.
- Hoge Raad, 22 mei 2001, NJ 2001/699.
- Hoge Raad, 12 juli 2002, BNB 2002/399.
- Hoge Raad, 16 mei 2003, NTFR 2003/966.
- Gerechtshof Amsterdam, 18 januari 2006, nr. 03/04509 en nr. 04/02343.
- Hoge Raad, 3 februari 2006, NJ 2006/325.
- Hoge Raad, 14 november 2006, nr. 02324/05.
- Hoge Raad, 23 januari 2009, BNB 2009/80.
- Hoge Raad, 29 mei 2009, BNB 2009/184.
- Hoge Raad, 26 februari 2010, BNB 2010/199.
- Hoge Raad, 30 maart 2010, NJ 2010/199.
- Rechtbank Breda, 20 september 2012, NTFR 2013/386.
- Rechtbank Noord-Holland, 19 februari 2013, NTFR 2013/762.
- Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 6 juni 2014, Fiscaal up to Date 2014/1744.

- Rechtbank Midden-Nederland, 18 augustus 2014, Fiscaal up to Date 2014/2052.
- Hoge Raad, 22 september 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:3017.
- Hoge Raad, 9 december 2014, Fiscaal up to Date 2015/0438.
- Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 3 februari 2015, V-N 2015/22.2.1.
- Hoge Raad, 31 maart 2015, ECLI:NL:PHR:2015:578.

Internet

- [http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte e betalen en toezicht/toezicht/handhaving en controle/handhaving](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte+e+betalen+en+toezicht/toezicht/handhaving+en+controle/handhaving)
- [http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard functies/prive/contact/rechten en plichten bij de belastingdienst/belastingrente/belastingrente](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard+functies/prive/contact/rechten+en+plichten+bij+de+belastingdienst/belastingrente/belastingrente)
- Europese Commissie, Geen plaats voor belastingontduiking, 17 juni 2006. http://ec.europa.eu/nederland/current/belastingontduiking_nl.htm
- Europese Commissie, België doet goede zaak aan einde bankgeheim, 31 januari 2014. http://ec.europa.eu/belgium/belgoview/essentieel/140131_economy_nl.htm
- <http://www.eur.nl/ese/nieuws/economieopinie/artikelen/detail/article/12943-de-inkeerregeling-en-het-afbrokkende-bankgeheim/>
- <http://www.eur.nl/ese/nieuws/economieopinie/artikelen/detail/article/15818-is-zwartsparen-erger-dan-omzetfraude/>
- <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:32011L0016>
- http://europa.eu/about-eu/eu-history/1990-1999/index_nl.htm
- <http://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/actualiteiten/inkeerboete-met-ingang-van-1-juli-2015-naar-60/>
- <http://www.inkeerregeling-belastingdienst.nl/veelgestelde-vragen-over-de-inkeerregeling-belastingdienst#faq5>
- http://www.inkeer.nl/index_bestanden/Page393.htm

Overig

- Besluit Tijdelijke verruiming en daaropvolgende aanscherping inkeerregeling, 2 september 2013, nr. BLKB2013/509M, Staatscourant 2013, nr. 25169.
- Staatscourant 1997, nr. 248, p. 28. Besluit 29 december 1997, AFZ97/4578N.
- Staatscourant 2000, nr. 6, p. 9. Besluit 24 december 1999/AFZ, 1999/3304M.