

Bachelorscriptie Fiscale Economie

De doeltreffendheid van de gedeeltelijke afschaffing van de fiscale boeterechtelijke inkeerregeling

NAAM: P.R.A. (PHILIP) JANUS
STUDENTNUMMER: 413783
DATUM: 14 JULI 2018
BEGELEIDER: C. (CHANTAL) VAN WIJK

ERASMUS UNIVERSITY ROTTERDAM
ERASMUS SCHOOL OF ECONOMICS

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	2
Hoofdstuk 1: Inleiding	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Probleemstelling en aanpak	6
1.3 Afbakening	7
Hoofdstuk 2: Doel en legitimiteit van de inkeerregeling art. 67n AWR (oud)	8
2.1 Inleiding	8
2.2 Legitimiteit van belastingheffing	8
2.2.1 Belastingheffing uit economisch oogpunt	8
2.2.2 Belastingheffing uit juridisch oogpunt	9
2.3 Doel en legitimiteit van de inkeerregeling	10
2.3.1 Doel van de inkeerregeling	10
2.3.2 De (doelen van de) inkeerregeling binnen het belastingstelsel	13
2.4 Deelconclusie	14
Hoofdstuk 3: De boeterechtelijke inkeerregeling van art. 67n AWR tot 2018	15
3.1 Inleiding	15
3.2 Aanslagbelastingen en bestuurlijke boeten	15
3.2.1 Aanslagbelasting	15
3.2.2 Beboetbare feiten	16
3.2.2.1 Verzuimboete	16
3.2.2.2 Vergrijpboete	17
3.2.3 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst	18
3.3 Ontwikkelingen art. 67n AWR tot 2018	19
3.3.1 Totstandkoming art. 67n AWR	19
3.3.2 De wijziging van art. 67n AWR in 2009	20
3.3.3 Verdere aanscherping inkeerregeling per 1 juli 2010	21
3.3.4 Besluit tijdelijke verruiming en daaropvolgende aanscherpingen inkeerregeling	21
3.4 Toepassing art. 67n AWR tot 2018	22
3.4.1 'Weten of redelijkerwijs moet vermoeden'	22
3.4.2 Rechtsgevolgen	23
3.5 Besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst	24
3.6 Manier van inkeren	25
3.7 Deelconclusie	26
Hoofdstuk 4: Gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling van art. 67n AWR	28
4.1 Inleiding	28
4.2 Bankgeheim en informatie-uitwisseling	28
4.2.1 Bankgeheim	28
4.2.2 Belang van bancaire gegevens en opheffen bankgeheimen	29
4.2.3 Europese informatie-uitwisseling	31
4.2.3.1 Bijstandsrichtlijn	32
4.2.3.2 Spaartegoedenrichtlijn	34
4.2.4 Het WABB-verdrag	34

4.2.5 Artikel 26 OESO-modelverdrag	36
4.2.6 De OESO-standaard voor verdragsbepalingen inzake transparantie en gegevensuitwisseling	36
4.2.7 Korte schets van de gevolgen van de toegenomen informatie-uitwisseling	38
4.3 De gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling van art. 67n AWR	38
4.3.1 Proces tot gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling van art. 67n AWR	38
4.3.2 Art. 67n AWR vanaf 1 januari 2018	39
4.4 Deelconclusie	40
Hoofdstuk 5: Doeltreffendheid van de gedeeltelijke afschaffing van de boeterechtelijke inkeerregeling	41
5.1 Inleiding	42
5.2 Hoe verhoudt de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling zich tot het doel van de regeling?	42
5.2.1 Het doel van de boeterechtelijke inkeerregeling en haar wijzigingen	42
5.2.2 De gedeeltelijke afschaffing van de boeterechtelijke inkeerregeling in het licht van het doel van de inkeerregeling	44
5.3 Aanbevelingen	48
5.4 Deelconclusie	49
Hoofdstuk 6: Conclusie	51
Literatuurlijst	55

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding

Al geruime tijd is de internationale informatie-uitwisseling met betrekking tot fiscale gegevens aan het toenemen.¹ Lange tijd had een aantal landen, zoals Zwitserland en België, een bankgeheim, waardoor gegevens van cliënten niet mochten worden gedeeld met belastingdiensten van andere staten. Voor de Nederlandse belastingdienst was het lastig om het gehele vermogen van Nederlandse belastingplichtigen te bepalen, vooral omdat belastingplichtigen vermogen in het buitenland konden hebben zonder dat de Belastingdienst daarvan gegevens had.² Door internationale druk vanuit de G20 zijn de meeste bankgeheimen nu echter opgeheven.³ Ook Zwitserland deelt, per 1 januari 2018, automatisch bankgegevens met andere staten. Na een aantal eerdere wijzigingen van de fiscale boeterechtelijke inkeerregeling, waarmee de belastingplichtige een onjuiste, onvolledige of niet-gedane aangifte kan corrigeren, heeft de toenemende informatie-uitwisseling tussen landen ervoor gezorgd dat deze inkeerregeling op de schop is gegaan ten aanzien van ten onrechte niet aangegeven buitenlands inkomen uit sparen en beleggen.⁴

De fiscale boeterechtelijke inkeerregeling kent een lange geschiedenis. Het is begonnen met algemeen fiscaal beleid omtrent vrijwillige verbetering in 1971.⁵ Sinds 1998 heeft de boeterechtelijke inkeerregeling een wettelijke basis in art. 67n Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). De boeterechtelijke inkeerregeling is ingevoerd met het doel het aantal onjuiste of onvolledige aangiften te verminderen door vrijwillige verbetering te stimuleren.⁶ Met de invoering van de boeterechtelijke inkeerregeling werd bovendien het fiscale boeterecht afgestemd op het fiscale strafrecht, aangezien een fiscale strafrechtelijke inkeerregeling al bestond. Vanaf de invoering van de boeterechtelijke inkeerregeling kon een onjuiste, onvolledige of niet-gedane aangifte met betrekking tot een aanslagbelasting vrijwillig worden verbeterd zonder een vergrijpboete opgelegd te krijgen, mits de Belastingdienst de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte nog niet op het spoor was. Succesvolle vrijwillige

¹ Onder meer *Kamerstukken II* 2009/10, 31066, 89 en Richtlijn 2011/16/EU.

² Aanhef Richtlijn 2011/16/EU.

³ G20 Leader's Statement 2 april 2009. De G20 bestaat uit de Europese Unie en de negentien grootste nationale economieën en/of nationale economieën met de meest cruciale rol in de wereldeconomie. Nederland wordt in de G20 vertegenwoordigd door de Europese Unie. Zie <https://www.europa-nu.nl/id/vi2te1wxxvuz/g20>. Onder meer op de Kaaimaneilanden en in Libanon geldt nog een bankgeheim.

⁴ Artikel XX van de Wet van 20 december 2017, *Stb.* 2017, 518. Zie ook *Kamerstukken II* 2016/17, 25087, 138, overweging 3.1.

⁵ Vakstudie Algemeen Deel, art. 18 AWR, aant. 11.4.3.

⁶ *Kamerstukken II* 1996/97, 23993, 48.

verbetering ziet bovendien op het uitsluiten van de mogelijkheden tot strafrechtelijke vervolging.⁷ Een verzuimboete kon, ondanks vrijwillige verbetering, wel worden opgelegd.⁸ Als de Belastingdienst achter de onjuistheid van een aangifte komt vóórdat de belastingplichtige tot inkeer is gekomen, moet de belastingplichtige niet alleen het resterende verschuldigde belastingbedrag en rente voldoen, maar ook een verzuimboete en eventueel een vergrijpboete.

Na de invoering is de inkeerregeling en de regelingen die zien op de vergrijpboeten nog diverse keren gewijzigd, door de toenemende informatie-uitwisseling tussen landen.⁹ Sinds 2 juli 2009 is bovendien het maximale boetepercentage van de vergrijpboete ten aanzien van verzwegen box 3-vermogen verhoogd van 100% naar 300% indien de inspecteur de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte reeds zelf ontdekt. Ook is de inkeerregeling beperkt in toepassingsduur; tot twee jaar na het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte, dan wel het niet doen van de aangifte, kan worden ingekeerd zonder een vergrijpboete opgelegd te krijgen.¹⁰ Indien werd ingekeerd na de tweejaarstermijn, kon een vergrijpboete worden opgelegd, maar was de verbetering wel aanleiding tot boetematiging.

Ten behoeve van toepassing van de inkeerregeling moet vrijwillig worden verbeterd. Dat wil zeggen dat de aangifte moet worden gecorrigeerd vóórdat de belastingplichtige het objectieve vermoeden heeft of behoort te hebben dat de inspecteur met de onjuistheid en/of onvolledigheid van de aangifte bekend is of zal worden.¹¹

De pakkans wordt echter steeds groter, omdat de Belastingdienst steeds meer informatie ontvangt vanuit het buitenland en belastingplichtigen daardoor hun buitenlandse box 3-vermogen minder gemakkelijk buiten het zicht van de Belastingdienst kunnen houden.¹² Langzamerhand brokkelde door grotere internationale druk ook het bankgeheim af, waaronder in België en Zwitserland.¹³ De toenemende informatie-uitwisseling tussen landen en het afschaffen van het bankgeheim in diverse landen heeft ervoor gezorgd dat in Nederland per 1 januari 2018 de boeterechtelijke inkeerregeling is komen te vervallen met betrekking tot buitenlands box 3-vermogen.¹⁴ Dit betekent dat, ongeacht of is ingekeerd door de

⁷ Zie bijvoorbeeld *Kamerstukken II 2008/09*, 31301, 34.

⁸ Art. 67n AWR (oud).

⁹ Zie bijvoorbeeld *Kamerstukken II 2009/10*, 31066, 78.

¹⁰ Art. 67n lid 1 AWR (oud). Zie ook *Kamerstukken II 2008/09*, 31301, 16, p. 3-4.

¹¹ *Kamerstukken II 1995/96*, 23470, 11, p. 10.

¹² *Kamerstukken II 2008/09*, 31301, 16.

¹³ Zie bilaterale belastingverdragen voor bepaling over informatie-uitwisseling, waaruit blijkt dat de landen geen bankgeheim meer kennen. De internationale druk op de bankgeheimen ontstond door de OESO en G20 die toezegden sancties op te gaan leggen indien landen niet mee zouden werken aan bevordering van informatie-uitwisseling. Deze sancties zouden een slechte invloed uitoefenen op de economie van die landen.

¹⁴ *Kamerstukken II 2016/17*, 25087, nr. 138.

belastingplichtige, een vergrijpboete kan worden opgelegd. De gegarandeerde vergrijpboete lijkt geen aanmoediging tot vrijwillige verbetering. Daardoor rijst de vraag of met de gedeeltelijke afschaffing van de fiscale boeterechtelijke inkeerregeling meer juiste en volledige aangiften worden gedaan en dus of de gedeeltelijke afschaffing in lijn is met het doel van de wetgever omtrent belastingheffing en de inkeerregeling.

1.2 Probleemstelling en aanpak

Naar aanleiding van de gedeeltelijke afschaffing van de fiscale boeterechtelijke inkeerregeling, kan worden onderzocht of de gedeeltelijke afschaffing in lijn is met het doel van de inkeerregeling; oftewel, voldoet de huidige inkeerregeling aan het doeltreffendheidsbeginsel? Daarbij is het niet alleen van belang om rekening te houden met het doel van de inkeerregeling ten tijde van de invoering, maar ook met de ontwikkelingen omtrent de inkeerregeling en de doelen die met die ontwikkelingen gepaard gingen. Bovendien zijn de gevolgen van de gedeeltelijke afschaffing voor zowel de Belastingdienst als de belastingplichtigen van belang bij de toetsing aan het doeltreffendheidsbeginsel. Dit leidt tot de volgende centrale vraagstelling:

Is de gedeeltelijke afschaffing van de fiscale boeterechtelijke inkeerregeling, gelet op de recente ontwikkelingen met betrekking tot informatie-uitwisseling, in lijn met het doel van de boeterechtelijke inkeerregeling?

In hoofdstuk 2 wordt het doel en de legitimiteit van de boeterechtelijke inkeerregeling behandeld. Met betrekking tot de legitimiteit wordt geanalyseerd waarom de inkeerregeling past binnen het Nederlandse belastingstelsel. Met betrekking tot het doel wordt de parlementaire geschiedenis geraadpleegd. Op zowel de legitimiteit als het doel wordt teruggegrepen in latere hoofdstukken, waarmee het de basis vormt van deze scriptie.

In hoofdstuk 3 wordt vervolgens ingegaan op de ontwikkeling van de inkeerregeling tot 2018. Hierbij wordt ook stilgestaan bij de fiscale bestuurlijke boeten in het algemeen, omdat de inkeerregeling daarmee samenhangt. De inkeerregeling ziet namelijk op het buiten toepassing laten van vergrijpboeten. De ontwikkelingen van de boeterechtelijke inkeerregeling zijn het gevolg van toenemende informatie-uitwisseling tussen landen waardoor buitenlands vermogen minder gemakkelijk uit het zicht van de Belastingdienst kan worden gehouden, hetgeen in hoofdstuk 4 aan bod komt. Hierbij wordt aandacht geschonken aan verschillende internationale organisaties en verdragen, die de informatie-uitwisseling door de jaren heen hebben bevorderd. Ook komt het bankgeheim aan bod, dat de informatie-uitwisseling juist heeft tegengehouden. Het hoofdstuk wordt afgesloten met de beschrijving van de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling, welke tot stand is gekomen door de toegenomen informatie-uitwisseling.

Vervolgens wordt in hoofdstuk 5 bepaald, aan de hand van het doel, de legitimiteit, de wijzigingen en ontwikkelingen van de boeterechtelijke inkeerregeling, of de gedeeltelijke afschaffing in lijn is met het doel van de inkeerregeling. Indien de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling niet in lijn is met het doel van de inkeerregeling, had de per 1 januari 2018 afgeschafte inkeerregeling waarschijnlijk toch (voorlopig) gehandhaafd moeten worden, of had de wijziging van de inkeerregeling anders vormgegeven moeten worden. In het vervolg van hoofdstuk 5 zullen in dat kader aanbevelingen worden gedaan.

In hoofdstuk 6 worden de belangrijkste bevindingen van de scriptie samengevat en wordt een conclusie gegeven.

1.3 Afbakening

Om de overzichtelijkheid te bewaken, beperkt deze scriptie zich tot de Nederlandse inkeerregeling. Er wordt dus niet ingegaan op vergelijkbare buitenlandse regelingen. Dat betekent echter niet dat het internationale veld geheel buiten beschouwing wordt gelaten; er wordt wel ingegaan op internationale verdragen, bankgeheimen en informatie-uitwisseling. Daarnaast wordt niet verder dan nodig ingegaan op de strafrechtelijke variant van de inkeerregeling. Deze scriptie is afgebakend tot de boeterechtelijke variant van de inkeerregeling in het belastingstelsel.

Hoofdstuk 2: Doel en legitimiteit van de inkeerregeling art. 67n AWR (oud)

2.1 Inleiding

Dit hoofdstuk dient als introductie van de inkeerregeling, waarin de legitimiteit van de inkeerregeling besproken wordt alsmede haar doel(en). Onder legitimiteit wordt de rechtsgrond van de regeling verstaan. Hierbij wordt gekeken naar het ontstaan van de inkeerregeling binnen het algehele belastingstelsel. De inkeerregeling is geïmplementeerd om het fiscale boetestelsel te verenigen met het Europese recht en met hetgeen het maatschappelijk verkeer betaamt.¹⁵ Hierbij is destijds tevens rekening gehouden met de reeds bestaande strafrechtelijke inkeerbepaling. Het doel van de regeling is het aansporen van belastingplichtigen om onjuistheden en onvolledigheden in aangiften te corrigeren. Ter afsluiting van dit hoofdstuk volgt een deelconclusie.

2.2 Legitimiteit van belastingheffing

2.2.1 Belastingheffing uit economisch oogpunt

De inkomsten van de staat bestaan voor een groot gedeelte uit belastingopbrengsten. Belasting wordt geheven om de kosten van de overheid te dekken en heeft daarmee een belangrijke budgettaire functie.¹⁶ Belastingheffing draagt bij aan het overheidsbeleid – het geeft bepaalde sturing aan de maatschappij – en heeft daarmee ook een instrumentele functie. Stevens beschrijft vanuit economisch perspectief drie vormen van de instrumentele functie.¹⁷ Ten eerste hebben belastingen een allocatieve functie met het uitoefenen van invloed op consumptie- en productiepatronen. In het kader van het evenwichtige verloop van economische werkzaamheden dat door belastingheffing kan worden beïnvloed, benoemt Stevens tevens de stabilisatiefunctie. Ten derde heeft belastingheffing een verdelingsfunctie met betrekking tot inkomensverhoudingen. Tot slot hebben bepaalde belastingen, zoals de vennootschapsbelasting, een steunfunctie voor andere belastingen.¹⁸ De vennootschapsbelasting steunt de inkomstenbelasting door de winst van een besloten of naamloze vennootschap te belasten, zodat ondernemers niet voor een ondernemingsvorm kunnen kiezen die buiten de inkomstenbelasting en daarmee in een belastingvrij veld valt.

¹⁵ *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, 3, p. 3-4, 17 en 54 (MvT). Zie ook Kavelaars 2017.

¹⁶ Schuver-Bravenboer 2009, p. 167. Zie ook Stevens & De Smit 2017, p. 4.

¹⁷ Stevens & De Smit 2017, p. 4-5. Zie ook Van Poeck & Van Gompel 2013, p. 36.

¹⁸ Stevens & De Smit 2017, p. 4-5.

Belastingheffing moet bovengenoemde functies kunnen dienen, maar moet ook aan bepaalde vereisten (fiscale criteria) voldoen. Belastingheffing dient rechtvaardig te zijn en effectief in het realiseren van doelstellingen van het fiscaal beleid. Het moet dus voldoen aan het doeltreffendheidsbeginsel. Belastingheffing moet ook efficiënt zijn bij het maken van kosten die dienen tot het behalen van een doelstelling. Bovendien moet belastingheffing eenvoudig zijn ten behoeve van de begrijpelijkheid van de regels voor belastingplichtigen en het verminderen van de communicatielast van de Belastingdienst.¹⁹

De overheid bemoeit zich met veel maatschappelijke terreinen. Dit betekent dat fiscale wetgeving niet louter door fiscale criteria wordt vormgegeven.²⁰ Aangezien belastingheffing naast de budgettaire een instrumentele functie kan hebben, geeft de politiek de belastingheffing zodanig vorm dat het systeem de functies het meest optimaal kan vervullen. Zo bepaalt de fiscale politiek de verdeling van inkomen en belastingdruk. Daarbij wordt rekening gehouden met verschillende factoren zoals de economische groei en werkgelegenheid.²¹ Op die manier wordt sturing gegeven aan het allocatieve en verdelende element (zoals beschreven in de eerste alinea van deze subparagraaf) van belastingheffing. Maar dat betekent niet dat fiscale criteria zoals rechtvaardigheid en doeltreffendheid niet van belang zijn. Doordat te veel naar het inkomensplaatje wordt gekeken, worden fiscale criteria volgens Van der Geld echter vaak te licht meegewogen.²²

2.2.2 Belastingheffing uit juridisch oogpunt

De wettelijke grondslag voor belastingheffing wordt gegeven door het legaliteitsbeginsel in de zin van art. 104 Grondwet (hierna: GW). Daaruit volgt dat belastingen van het Rijk alleen worden geheven voor zover dat in de wet is bepaald. Daarnaast vervult rechtvaardigheid een belangrijke rol binnen het belastingstelsel. De rechtvaardigheid van belastingheffing hangt af van de rechtsgelijkheid en rechtszekerheid.²³ Aan de juridische rechtsgelijkheid ligt het gelijkheidsbeginsel in de zin van art. 1 GW ten grondslag. Burgers moeten volgens de wet in gelijke gevallen gelijk worden behandeld. Rechtsgelijkheid is aanwezig indien in overeenkomstige situaties de rechtstoepassing op gelijke wijze tot stand komt en wordt volbracht. Rechtszekerheid wordt gewaarborgd indien geen recht wordt ingeroepen zonder voorafgaande wet, geen sprake is van willekeur in de rechtstoepassing en het recht vooraf kenbaar is. Dit laatste facet houdt in dat gewijzigde rechtsregels (in beginsel) niet met terugwerkende kracht kunnen worden

¹⁹ Stevens & De Smit 2017, p. 9. Zie ook *Kamerstukken II 1990/91, 22008, 2*, p. 15-16.

²⁰ Kemmeren 1991, *WFR*, p. 3.

²¹ Stevens & De Smit 2017, p. 3-4. Zie ook Van Poeck & Van Gompel 2013, p. 36.

²² Kemmeren 1991, *WFR*, p. 3.

²³ Reuvers 1982, *WFR*. Zie ook *Kamerstukken II 1990/91, 22008, 2*, par. 2.

toegepast.²⁴ Belastingheffing dient rechtvaardig te zijn en bovengenoemde criteria moeten dus zo goed mogelijk worden vervuld. Toch kan een vorm van onrechtvaardigheid in de belastingheffing sluipen, zowel door toedoen van de belastingplichtige als van de fiscus. Dat gebeurt bijvoorbeeld op het moment dat een onjuiste aangifte wordt ingediend en de belastingdienst de onjuiste aangifte niet goed corrigeert; in dat geval wordt namelijk een onjuist en daarmee onrechtvaardig bedrag aan belasting afgedragen. Inkeren door een belastingplichtige kan bijdragen aan de rechtvaardigheid van belastingheffing, doordat de aangifte wordt hersteld en het juiste belastingbedrag zal worden betaald.

Bovendien is het van belang dat de regelgeving binnen het belastingstelsel op elkaar wordt afgestemd. Als de onderlinge afstemming van regels tekortschiet, ontstaan inconsistenties en fricties bij lagere regelgevers, uitvoerders, handhavers en rechters. Deze inconsistenties en fricties ontstaan als regelingen weliswaar een verschillend onderwerp betreffen, maar door hun effecten sterk op elkaar inwerken, of als ten aanzien van dezelfde of verwante kwesties onnodige en ongewenste verscheidenheid bestaat in regelingen. Voor lagere regelgevers, handhavers etc. is dan onduidelijk hoe juist moet worden gehandeld. Onderlinge afstemming is gewenst in geval van onnodige en ongewenste verscheidenheid ten aanzien van verwante kwesties, omdat de overzichtelijkheid van het recht en daarmee de rechtszekerheid wordt geschaad door de verscheidenheid in regelingen. In dit kader kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de inkeerregeling in het fiscale strafrecht en de inkeerregeling in het fiscale boeterecht. Harmonisatie van de regels kan dit voorkomen dan wel oplossen.²⁵

2.3 Doel en legitimiteit van de inkeerregeling

2.3.1 Doel van de inkeerregeling

De inkeerregeling van art. 67n Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is per 1 januari 1998 ingevoerd.²⁶ De regeling geeft belastingplichtigen de mogelijkheid om onder voorwaarden een onjuiste c.q. onvolledige aangifte te herstellen door middel van 'vrijwillige verbetering' zonder dat er een vergrijpboete wordt opgelegd. De inkeerregeling maakt deel uit van de wetgeving omtrent belastingheffing en kan daarom worden getoetst aan de fiscale rechtsbeginselen, waaronder het doeltreffendheidsbeginsel (zie §2.2.1). In deze paragraaf wordt de doelstelling van de inkeerregeling uiteengezet om daarna de ontwikkelingen van de inkeerregeling te kunnen toetsen aan het doeltreffendheidsbeginsel.

²⁴ Reuvers 1982, *WFR*.

²⁵ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, 2, p. 29.* (Ziet op gehele alinea.)

²⁶ Wet van 18 december 1997, *Stb.* 1997, 738 (i.w.tr. 1 januari 1998).

Vóór 1 januari 1998 bestonden al regels die boetekwijtschelding konden bewerkstelligen, als een vorm van beleid voor vrijwillige verbetering.²⁷ Het stelsel van administratieve boeten, inclusief de navorderingsbevoegdheid, werd eind jaren '80 herzien.²⁸ Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel tot herziening riepen de gewezen arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad nieuwe vragen op over de afbakening tussen het strafrecht en het stelsel van administratieve boeten. Een externe commissie²⁹ werd aangesteld om advies uit te brengen. Mede de aanbevelingen van deze Commissie Van Slooten hebben gezorgd voor invoering van een inkeerregeling binnen het fiscale boetestelsel, in de vorm van art. 67n AWR.³⁰

Een fiscale strafrechtelijke inkeerregeling bestond al geruime tijd.³¹ Het doel van de strafrechtelijke inkeerregeling zoals thans geregeld in art. 69 lid 3 AWR, is om herhaling van strafbare fiscale feiten tegen te gaan. Het motief dat de minister van Justitie destijds aandroeg ten aanzien van invoering van de fiscale strafrechtelijke inkeerregeling is "dat de schuldige in de gelegenheid wordt gesteld alsnog een juiste en volledige aangifte te doen zonder strafrechtelijke of vergelijkbare punitieve consequenties, zolang hij tenminste niet hoeft aan te nemen, dat de Belastingdienst hem op het spoor is of zal komen. Aldus wordt nagestreefd, dat – uiteindelijk tenminste – zoveel mogelijk correcte aangiftes binnenkomen, hetgeen vanzelfsprekend wenselijk is voor een juiste belastingheffing."³²

De Commissie Van Slooten stelde dat een onbeperkte inkeerregeling zoals het fiscale strafrecht deze kende ook in het fiscale boeterecht moest worden geïmplementeerd, om rechtsgelijkheid en voldoende rechtsbescherming te waarborgen. Belastingplichtigen moesten er immers niet van worden weerhouden om alsnog aan hun verplichtingen te voldoen.³³ Het onbeperkte karakter van de voorgestelde inkeerregeling betekende dat elke mogelijkheid van boeteoplegging zou zijn uitgesloten.

Deze onbeperkte inkeerregeling zou bovendien in overeenstemming zijn met het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: EVRM). De belastingplichtige wordt met de

²⁷ Eerst in de Leidraad administratieve boeten 1971-1992, Bijlage 1. Vervolgens in het Voorschrift administratieve boeten 1993-1997. Sinds 1997 in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (nu in §5 en §7 van het BBBB).

²⁸ *Kamerstukken II* 1988/89, 21058.

²⁹ Bestaande uit J. van Slooten, J.P. Scheltens en G.J.M. Corstens.

³⁰ Het rapport is aangeboden in *Kamerstukken II* 1991/92, 21058/21369, 10.

³¹ In de vorm van art. 68 lid 3 (oud) AWR, waarbij elke mogelijkheid tot strafvervolgning is uitgesloten. Zie ook Kooij 2007, p. 14.

³² *Kamerstukken II* 1996/97, 23993, 48.

³³ *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, 3, p. 3-4, 17 en 54 (MvT).

onbeperkte inkeerregeling namelijk genoeg rechtsbescherming geboden.³⁴

Het advies van de Commissie Van Slooten komt neer op harmonisatie van het fiscale strafrecht en het fiscale boeterecht. De regels worden meer op elkaar afgestemd, waarmee de verscheidenheid wordt verkleind en de rechtszekerheid minder wordt geschaad.³⁵

De Commissie verlangde tegelijkertijd een scheiding tussen strafbare en beboetbare feiten ter waarborging van de rechtsbescherming. Alleen de meest ernstige feiten zouden door een strafrechter moeten worden afgedaan, waaruit volgt dat het onrechtvaardig zou zijn om lichtere feiten af te doen volgens het fiscale strafrecht.³⁶ De wetgever is dit voorstel om gedragingen die aanleiding geven tot het opleggen van een lichte boete van strafbaarstelling uit te sluiten tegemoet gekomen door voor verzuimen die – zonder dat van opzet sprake is – enkel bestaan uit het niet of te laat doen van aangiften, alleen nog maar de mogelijkheid tot het opleggen van een verzuimboete open te laten.³⁷

De wetgever was het niet geheel eens met de reikwijdte van de inkeerregeling zoals deze werd voorgesteld door de Commissie. Hoewel de wetgever in beginsel positief tegen het achterwege laten van een vergrijpboete bij inkeer stond, vertoonde het onbeperkte karakter van de regeling – namelijk het uitsluiten van elke mogelijkheid tot boeteoplegging – schaduwzijden.³⁸ Daarbij werd vooral de interpretatie van ‘vrijwillig’ benadrukt; er zouden talloze gevallen denkbaar zijn waarin een verbetering niet zozeer als vrijwillig zou kwalificeren, maar als verbetering om te voorkomen dat de fiscus een correctie (met boete) aanbrengt. Zo kan bij een door de belastingplichtige gedane correctie aan de vrijwilligheid worden getwijfeld als een controle is aangekondigd door de inspecteur. Indien dergelijk gedrag geheel straffeloos zou blijven, zou onevenwichtigheid optreden. Enerzijds zou het gevolg van een onbeperkte inkeerregeling kunnen zijn dat belastingplichtigen de aangifteplicht met het oog op rentewinsten niet zo nauw zouden nemen. Indien elke vorm van boeteoplegging is uitgesloten bij inkeer, zal de belastingplichtige er sneller voor kiezen om de juiste aangifte en daarmee belastingbetaling uit te stellen om zo langer meer vermogend te zijn en te profiteren van renteopbrengsten. Anderzijds zouden belastingplichtigen die te laat zijn met inkeren – omdat de Belastingdienst reeds achter de onjuistheid is gekomen – wel een verzuimboete opgelegd krijgen, in tegenstelling tot de

³⁴ *Kamerstukken II 1993/94*, 23470, 8, p. 2-4 (MvA II). Anders: EHRM 24 februari 1994, BNB 1994/175, waaruit blijkt dat een beperking van de inkeerregeling (en dus het kunnen opleggen van administratieve boeten) niet onverenigbaar is met het mensenrechtenverdrag, waaruit kan worden afgeleid dat het uitsluiten van de mogelijkheid tot boeteoplegging verenigbaar is met het mensenrechtenverdrag.

³⁵ Zie *Kamerstukken II 1990/91*, 22008, 2, p. 29.

³⁶ Roording 1992, *FED*. Zie ook *Kamerstukken II 1991/92*, 21058, 10, p. 6-8.

³⁷ *Kamerstukken II 1993/94*, 23470, 3 (MvT).

³⁸ *Kamerstukken II 1993/94*, 23470, 3 (MvT).

ingekeerde belastingplichtigen omdat deze laatste groep het al dan niet bewust laat aankomen op een vrijwillige verbetering. Dit leidt tot een onevenwichtigheid, aangezien beide groepen zich in feite buiten de door de wet gestelde orde hebben begeven. Daarom is er in het wetsvoorstel voor gekozen om in dergelijke situaties alleen de mogelijkheid tot het opleggen van een vergrijpboete achterwege te laten, doch de mogelijkheid tot het opleggen van een verzuimboete open te houden.³⁹

In 1998 werden vervolgens de twee bepalingen (art. 69 lid 3 AWR en art. 67n AWR) daadwerkelijk op elkaar afgestemd, waarbij het advies van de Commissie werd gevolgd met uitzondering van het onbepaalde karakter. Bij de boeterechtelijke inkeerregeling blijft de mogelijkheid tot het opleggen van een vergrijpboete buiten toepassing, doch wordt de mogelijkheid tot het opleggen van een verzuimboete opgehouden.⁴⁰ Jurisprudentie betreffende art. 68 lid 3 (oud) AWR (thans art. 69 lid 3 AWR) geldt, vanwege de harmonisatie,⁴¹ in beginsel ook voor de inkeerregeling van art. 67n AWR.⁴²

2.3.2 De (doelen van de) inkeerregeling binnen het belastingstelsel

Belastingheffing en de handhaving daarvan is belangrijk in het kader van de bekostiging van de overheidsuitgaven.⁴³ Als een belastingplichtige een onjuiste aangifte doet, wordt de kans dat de Belastingdienst een onjuiste aanslag oplegt, vergroot. De werking van het belastingstelsel is dus deels afhankelijk van de eerlijkheid en volledigheid van belastingplichtigen. Onjuiste aangiften raken uiteindelijk de samenleving omdat te weinig belasting wordt geheven en tasten op die manier het vertrouwen in het belastingstelsel aan, evenals de belastingmoraal.⁴⁴ Een van de doelen van de belastingdienst is het laten toenemen van *compliance*; belastingplichtigen zouden zoveel mogelijk uit henzelf aan belastingverplichtingen moeten voldoen.⁴⁵ De gedachte is dat belastingplichtigen eerder aan verplichtingen voldoen, indien regels dat gemakkelijker maken voor hen.⁴⁶ Door de boeterechtelijke inkeerregeling is het in beginsel mogelijk om na een onjuiste of onvolledige ingediende aangifte, deze zonder vergrijpboete als gevolg te corrigeren. De regeling

³⁹ *Kamerstukken II 1993/94, 23470, 3, overweging 6.6 (MvT).*

⁴⁰ *Kamerstukken II 1993/94, 23470, 3, overweging 6.6 (MvT).* Dit is niet in strijd met het EVRM, zie *Kamerstukken II 1993/94, 23470, 8 (MvA)* en EHRM 24 februari 1994, BNB 1994/175.

⁴¹ *Kamerstukken II 1993/94, 23470, 3, artikel 3 Overgangsrecht bij Wet van 18 december 1997, Stb. 1997, 738.* Het advies dat de inkeerregeling van het fiscale strafrecht moest worden geïmplementeerd in het fiscale boeterecht, werd volledig gevolgd op het onbepaalde karakter na. De beperking doet echter niets af aan de toepasselijkheid van jurisprudentie met betrekking tot de inkeerregeling in het fiscale strafrecht.

⁴² Er bestaat wel verschil in het soort feit waar de bepalingen op zien, namelijk een strafbaar of beboetbaar feit.

⁴³ Schuver-Bravenboer 2009, p. 167. Zie ook Stevens & De Smit 2017, p. 4-5.

⁴⁴ Rb. 's-Gravenhage 27 oktober 2011, ECLI:NL:RBSGR:2001:BU2120.

⁴⁵ https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte_betalen_en_toezicht/toezicht/handhaving_en_controle/handhaving

⁴⁶ Hoogwout 2010, p. 88. Zie ook Bekkers & Foederer, 2001.

zou vrijwillige verbetering moeten stimuleren en zo het aantal onjuiste aangiften reduceren.⁴⁷ Via de regeling wordt getracht het innen van aanslagbelastingen veilig te stellen en zodoende de werking van het belastingstelsel te verbeteren.⁴⁸

2.4 Deelconclusie

Belastingheffing heeft economische en juridische grondslagen. Vanuit economisch perspectief kunnen belastingen meerdere functies hebben, zoals een budgettaire, instrumentele en/of allocatieve. Belastingheffing kent ook een wettelijke basis, welke de Grondwet – met name in art. 104 – voorschrijft. Belastingheffing moet rechtvaardig zijn waarbij gelet dient te worden op de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Belastingheffing is deels afhankelijk van de juistheid van ingediende aangiften. De fiscale boeterechtelijke inkeerregeling als opgenomen in art. 67n AWR is in 1998 ingevoerd om het fiscale boeterecht af te stemmen op het fiscale strafrecht. In het belang van het functioneren van het belastingsysteem moest de boeterechtelijke inkeerregeling ervoor zorgen dat het aantal onjuiste c.q. onvolledige aangiften zou worden gereduceerd. Belastingplichtigen krijgen de kans om hun onjuistheden vrijwillig te verbeteren zonder dat dit leidt tot oplegging van een vergrijpboete. Door middel van deze compliance-stimulans moeten belastingplichtigen op eigen initiatief aan hun belastingverplichtingen voldoen. De inkeerregeling kan zo een bijdrage leveren aan (de handhaving van) belastingheffing.

⁴⁷ 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 HR 5 november 1997, BNB 1997/405.

⁴⁸ HR 18 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZD0659.

Hoofdstuk 3: De boeterechtelijke inkeerregeling van art. 67n AWR tot 2018

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de boeterechtelijke inkeerregeling van art. 67n AWR, zoals deze tot 2018 gold, behandeld. Hierbij wordt vooral stilgestaan bij de ontwikkelingen van de regeling zoals deze tot 2018 gold en zijn toepassing. Om de inkeerregeling toe te kunnen passen moet aan een aantal voorwaarden zijn voldaan. Indien tijdig – binnen twee jaar – wordt ingekeerd, zal in bepaalde gevallen geen vergrijpboete worden opgelegd. De vergrijpboete hangt samen met het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB), dat onderdeel uitmaakt van het beleid omtrent bestuurlijke boeten en dat eveneens wordt toegelicht. Daarna wordt op de inkeerprocedure ingegaan. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie. Het volgende hoofdstuk gaat in op de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling sinds 2018.

3.2 Aanslagbelastingen en bestuurlijke boeten

3.2.1 Aanslagbelasting

Binnen het belastingstelsel zijn twee soorten belastingen te onderscheiden: de aanslagbelastingen en de aangiftebelastingen. De aangiftebelastingen kunnen vervolgens worden onderverdeeld in de afdrachtsbelastingen en de voldoeningsbelastingen.⁴⁹ In geval van een aanslagbelasting⁵⁰ doet de belastingplichtige aangifte⁵¹, welke wordt gecontroleerd door de belastinginspecteur. De inspecteur legt op basis van de ingediende aangifte een (voorlopige) aanslag op met het berekende verschuldigde belastingbedrag, waarna de belastingplichtige dit bedrag moet betalen.⁵² In geval van een aangiftebelasting⁵³ ontstaat de betalingsverplichting veel eerder; er zit geen periode tussen het moment van indienen van de aangifte en het betalingsmoment doordat bij aangiftebelastingen geen aanslag wordt opgelegd. Het verschuldigde belastingbedrag wordt door de belastingplichtige zelf berekend en direct betaald.

Alleen ten aanzien van een aanslagbelasting kan de inkeerregeling in de zin van art. 67n AWR worden ingeroepen.⁵⁴ Dit is af te leiden uit de parlementaire geschiedenis met betrekking tot art. 67n AWR waarin wordt aangegeven dat feitelijk niets te herstellen valt indien de betalingstermijn

⁴⁹ Feteris 2007, p. 91.

⁵⁰ De inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting zijn voorbeelden van een aanslagbelasting.

⁵¹ Het doen van deze aangifte is verplicht op grond van art. 8 lid 1 AWR.

⁵² Niessen-Cobben 2016, paragraaf 4.2.2.

⁵³ Omzetbelasting is een voorbeeld van een voldoeningsbelasting, omdat het de eigen belastingsschuld is die wordt betaald. Loonbelasting is een voorbeeld van een afdrachtsbelasting, omdat andermans belastingsschuld wordt betaald.

⁵⁴ § 5 lid 6 BBBB. Zie ook *Kamerstukken II 1994/95*, 23470, 8, p. 27-28 (MvA) en Feteris, commentaar op *Kamerstukken II 1994/95*, 23470, 3.

is verstreken, waardoor bij aangiftebelastingen de inkeerregeling geen toepassing kan vinden.⁵⁵ Artikel 67cc, artikel 67d en artikel 67e AWR zien op de vergrijpboeten bij aanslagbelastingen; in het kader van deze vergrijpboeten kan de inkeerregeling van art. 67n AWR dus worden ingeroepen.⁵⁶ Inzake aangiftebelastingen waarbij niet, gedeeltelijk niet, dan wel te laat is betaald, kan de vergrijpboete van art. 67f AWR dus niet op grond van art. 67n AWR buiten toepassing blijven. Bij de aangiftebelastingen kan er echter wel een beroep worden gedaan op de vrijwillige verbetering zoals opgenomen in paragraaf 5 van het BBBB, waardoor de vergrijpboete toch wordt gematigd op grond van §25 lid 8 en lid 9 BBBB.⁵⁷

3.2.2 Beboetbare feiten

Bestuurlijke boeten hebben in de kern betrekking op het niet, onjuist of onvolledig verstrekken van informatie (het doen van aangifte) aan de Belastingdienst of het niet, gedeeltelijk niet, dan wel te laat betalen van verschuldigde belasting.⁵⁸ Hierbij is in de AWR onderscheid aangebracht tussen lichtere en zwaardere overtredingen. Ten aanzien van lichtere overtredingen kunnen verzuimboeten worden opgelegd en zwaardere overtredingen kunnen worden bestraft met vergrijpboeten.

In het vervolg van deze paragraaf beperk ik mij tot de aanslagbelastingen, omdat de inkeerregeling van art. 67n AWR ziet op aanslagbelastingen.

3.2.2.1 Verzuimboete

Indien de belastingplichtige de aangifte voor een belasting die bij wege van aanslag wordt geheven niet dan wel niet tijdig heeft gedaan, vormt dit een verzuim. Ook het niet (tijdig/volledig) betalen van de verschuldigde belasting vormt een verzuim. Ter zake van dit verzuim kan de belastinginspecteur hem een bestuurlijke boete van ten hoogste €5.278 opleggen.⁵⁹

Als het niet dan wel niet tijdig doen van de aangifte of het niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig betalen van de verschuldigde belasting in geval van een aanslagbelasting, de belastingplichtige niet aan te rekenen is, is sprake van afwezigheid van alle schuld (hierna: AVAS). De belastingplichtige moet een standpunt innemen dat, gelet op de stand van de jurisprudentie en heersende leer, zodanig juridisch verdedigbaar is dat de belastingplichtige redelijkerwijs kan

⁵⁵ *Kamerstukken II* 1994/95, 23470, 8, p. 27-28 (MvA). Zie ook Feteris, commentaar op *Kamerstukken II* 1994/95, 23470, 3.

⁵⁶ Art. 67n AWR kan krachtens §25A lid 5 BBBB toepassing vinden op art. 67cc AWR.

⁵⁷ De rechter is niet gebonden aan deze regels. *Kamerstukken II* 1994/95, 23470, 8, p. 27-28 (MvA). Zie ook Feteris, commentaar op *Kamerstukken II* 1994/95, 23470, 3.

⁵⁸ Hoofdstuk VIIIA AWR.

⁵⁹ Art. 67a lid 1 AWR jo. art. 63b lid 1 Invorderingswet 1990.

menen juist te handelen.⁶⁰ Van AVAS kan bijvoorbeeld sprake zijn als de belastingplichtige een gemachtigde (een professioneel belastingadviseur, die de belastingplichtige voor voldoende deskundig mag houden) ter hand heeft genomen om haar fiscale aangelegenheden te behartigen, en deze gemachtigde de aangifte niet tijdig doet, terwijl de belastingplichtige de herinnering en de aanmaning tot het doen van aangifte naar de gemachtigde heeft doorgestuurd. Onder deze omstandigheden kan niet worden gezegd dat de belastingplichtige niet alle in redelijkheid te verlangen zorg heeft betracht om de aangifte tijdig te doen. In geval van AVAS wordt de belastingplichtige geen verzuimboete opgelegd. De bewijslast dat sprake is van AVAS rust op de belastingplichtige.⁶¹

3.2.2.2 Vergrijpboete

Indien het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten dat in een verzoek om het vaststellen van een voorlopige aanslag onjuiste of onvolledige gegevens zijn verstrekt, vormt dit een vergrijp. Ook indien het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten dat de aangifte voor een belasting die bij wege van aanslag wordt geheven, niet dan wel onjuist of onvolledig is gedaan, vormt dit een vergrijp. En indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat een aanslag te laag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven, vormt dit een vergrijp. Ter zake van een vergrijp kan de belastinginspecteur een bestuurlijke boete van ten hoogste 100% van de boetegrondslag opleggen.⁶² Ten aanzien van een aanslag die gedeeltelijk dan wel volledig betrekking heeft op box 3-vermogen kan de vergrijpboete worden verhoogd tot maximaal 300% van de verschuldigde belasting over dat box 3-vermogen.⁶³

In geval van art. 67cc en art. 67d AWR moet dus sprake zijn van opzet, en in geval van art. 67e AWR moet sprake zijn van opzet of grove schuld. Onder opzet wordt verstaan het willens en wetens⁶⁴ handelen of nalaten. De ondergrens van opzet is het voorwaardelijke opzet. Van voorwaardelijk opzet is sprake als de belastingplichtige willens en wetens⁶⁵ de aanmerkelijke kans dat zijn handelen of nalaten leidt tot het beboetbare feit aanvaardt.⁶⁶ Een voorbeeld van (voorwaardelijke) opzet is het dusdanig gebrekkig bijhouden van de administratie, dat in eerste instantie te weinig belasting wordt geheven op basis van een onjuiste of onvolledige aangifte. Door de gebreken kan namelijk worden geoordeeld dat de belastingplichtige bewust de aanmerkelijke

⁶⁰ §4 BBBB.

⁶¹ Zie bijvoorbeeld Hof 's-Hertogenbosch 22 juni 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BX0070, r.o. 4.7.

⁶² Artt. 67cc lid 1 en lid 2, 67d lid 1 en lid 2, en 67e lid 1 en lid 2 AWR.

⁶³ Artt. 67d lid 5 en 67e lid 6 AWR.

⁶⁴ Bewustheidvereiste.

⁶⁵ In het strafrecht wordt hier gesproken van 'op de koop toenemen', zie HR 25 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9049, r.o. 3.6 (HIV-arrest) en HR 20 januari 2004, ECLI:NL:PHR:2004:AM2526, r.o. 7 (Porsche-arrest).

⁶⁶ Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 30 maart 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:943.

kans heeft aanvaard dat door het op deze manier bijhouden van de administratie te weinig belasting zou worden geheven.⁶⁷

Onder grove schuld wordt verstaan een verwijtbare, aan opzet grenzende roekeloosheid of ernstige nalatigheid. De belastingplichtige had redelijkerwijs moeten of kunnen begrijpen dat zijn gedrag het beboetbare feit tot gevolg zou hebben.⁶⁸ Een voorbeeld van grove schuld is de situatie waarin de belastingplichtige vertrouwt op het advies van een notaris, welk advies tot gevolg had dat te weinig belasting is geheven. In deze situatie is sprake van grove schuld als de belastingplichtige niet de zorg heeft betracht⁶⁹ die redelijkerwijs van hem kan worden gevergd bij de keuze van zijn adviseur.⁷⁰ Voor opzet geldt een bewustheidsvereiste van de belastingplichtige, terwijl voor grove schuld alleen een inspanningsverplichting geldt.⁷¹

3.2.3 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst

Het opleggen van bestuurlijke boeten bij de heffing van rijksbelastingen waarop Hoofdstuk VIIIA van de AWR⁷² van toepassing is⁷³, is gebonden aan een beleid. In het BBBB, dat in 1998 in werking trad⁷⁴, is dit beleid opgenomen.

In het BBBB wordt verdere invulling gegeven aan de twee soorten bestuurlijke boeten, de verzuimboete en de vergrijpboete, die krachtens de bepalingen in de AWR in bepaalde gevallen opgelegd kunnen worden. Voor elke mogelijkheid tot opleggen van een bestuurlijke boete is een bepaling opgenomen die het opleggen van een boete in die specifieke situatie regelt.⁷⁵

Het BBBB ziet onder meer op een aantal rechten die de belastingplichtige heeft in de beboetingsprocedure, zoals het recht tot inzage in de gegevens waarop het opleggen van de boete berust.⁷⁶ Daarnaast bevat het BBBB voorschriften voor de straftoemeting, waarbij strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden belangrijk zijn voor de hoogte van de door de inspecteur op te leggen boete.⁷⁷

⁶⁷ Hof Amsterdam 5 november 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:4380, r.o. 4.4.1.

⁶⁸ Zie bijvoorbeeld HR 23 juni 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3678.

⁶⁹ Inspanningsverplichting.

⁷⁰ Hof Arnhem-Leeuwarden 14 maart 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:2099, r.o. 4.4-4.8.

⁷¹ Bruijsten 2012.

⁷² Art. 67a AWR tot en met art. 67q AWR.

⁷³ §1 lid 1 BBBB.

⁷⁴ Besluit 29 december 1997, *Stcrt.* 1997, 248.

⁷⁵ Hoofdstuk 2, hoofdstuk 3 en hoofdstuk 4 BBBB.

⁷⁶ §13 BBBB.

⁷⁷ §6, §7 en §8

Het BBBB behelst beleidsregels en is derhalve niet voor eenieder bindend. De beleidsregels voor het opleggen van bestuurlijke boeten zien op de bevoegdheden van de Belastingdienst.⁷⁸ De Belastingdienst is dan ook gebonden aan deze beleidsregels, maar bijvoorbeeld een rechter niet. Dit houdt in dat een rechter in zijn beslissing in een zaak kan afwijken van de beleidsregels. De rechter dient zelfstandig te beoordelen of de bestraffing passend is, gelet op de omstandigheden van het geval.⁷⁹

3.3 Ontwikkelingen art. 67n AWR tot 2018

3.3.1 Totstandkoming art. 67n AWR

Voordat de boeterechtelijke inkeerregeling in art. 67n AWR werd opgenomen, was het beleid omtrent een vrijwillige verbetering opgenomen in het Voorschrift administratieve boeten.⁸⁰ Zoals in het vorige hoofdstuk beschreven onderzocht de Commissie Van Slooten begin jaren '90 het stelsel van administratieve boeten. Uit het onderzoek volgde een rapport met aanbevelingen tot herziening van het stelsel. De Commissie stelde een wettelijke inkeerregeling zonder boeteoplegging voor, aangezien eenzelfde inkeerregeling op strafrechtelijk gebied al bestond. Er bestond weliswaar al een beleid omtrent vrijwillige verbetering, maar dit beleid kende de mogelijkheid alsnog een boete op te leggen.⁸¹ Mede naar aanleiding van het rapport van de Commissie luidde de eerste invulling van art. 67n AWR vanaf 1 januari 1998: "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."⁸² Hieruit volgt dat de inkeerregeling alleen ziet op het opleggen van een vergrijpboete. Een verzuimboete kan dus niet worden omzeild door toepassing van de inkeerregeling. Met het buiten beschouwing laten van de verzuimboete is het onbeperkte karakter, voorgesteld door de Commissie, niet gevolgd.

⁷⁸ De Belastingdienst is een bestuursorgaan als bedoeld in art. 1:1 lid 1 sub b Algemene wet bestuursrecht en is daarmee bevoegd tot het opstellen van beleidsregels op grond van art. 1:3 lid 4 Algemene wet bestuursrecht, die het bestuursorgaan binden.

⁷⁹ Zie bijvoorbeeld HR 18 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:915, r.o. 3.3.3.

⁸⁰ §22 Voorschrift administratieve boeten 1993.

⁸¹ De boete werd kwijtgescholden tot 5% in geval van grove schuld en tot 10% in geval van opzet op grond van §22 lid 1 Voorschrift administratieve boeten 1993.

⁸² Wet van 18 december 1997, *Stb.* 1997, 738 (i.w.tr. 1 januari 1998).

3.3.2 De wijziging van art. 67n AWR in 2009

De eerste wijziging die te maken had met de toepassing van art. 67n AWR werd op 1 juli 2009 doorgevoerd.⁸³ Hoewel art. 67n AWR zelf niet werd gewijzigd, was de wijziging wel relevant voor belastingplichtigen die een beroep konden doen op de inkeerregeling, De vergrijpboete die kan worden opgelegd indien de Belastingdienst achtergehouden box 3-vermogen – wanneer de belastingplichtige dus niet is ingekeerd – ontdekt, werd verhoogd. De achtergrond hiervan was de strijd tegen belastingontduiking. De staatssecretaris van Financiën stelde dat zwartsparenders zwaarder moesten worden aangepakt, waarna het maximale boetepercentage is verhoogd. Tot deze wijziging zou de vergrijpboete niet worden opgelegd indien de belastingplichtige was ingekeerd en zou een vergrijpboete van maximaal 100% worden opgelegd als de Belastingdienst zelfstandig het vermogen had opgespoord. Het boetepercentage van 100% zou echter niet in verhouding staan tot de ernst van het beboetbare feit dat verzwijgen van box 3-vermogen is. Derhalve is doorgevoerd dat de vergrijpboete maximaal 300% van het verschuldigde belastingbedrag bedraagt. De verhoging van de vergrijpboete wordt gerechtvaardigd door het feit dat box 3-vermogen het gemakkelijkst buiten het zicht van de Belastingdienst kan worden gehouden en het gegeven dat de belastingplichtige zelf het risico op de boete kan wegnemen door in te keren.⁸⁴

Bovendien is in het gewijzigde artikel 67n AWR, dat op 2 juli 2009 in werking trad, een beperking opgenomen wat betreft de termijn waarbinnen moet worden ingekeerd om geen vergrijpboete opgelegd te krijgen. De termijn waarbinnen de belastingplichtige zich vrijwillig moet verbeteren om volledige matiging van de vergrijpboete te krijgen, bedraagt twee jaar.⁸⁵ Indien twee jaren zijn verstreken sinds de onjuiste of onvolledige aangifte is gedaan dan wel de aangifte in zijn geheel niet is gedaan en er wordt ingekeerd, dan wordt sinds 2 juli 2009 wél een vergrijpboete opgelegd, al wordt de inkeer dan aangemerkt als strafverminderende omstandigheid waardoor de boete kon worden gematigd (afhankelijk van de omstandigheden van het geval) tot 5% van het wettelijk maximum, wat neerkomt op een zogenoemd eindpercentage van 15%.⁸⁶

Deze beperking van de inkeerregeling en verhoging van de vergrijpboete zouden moeten dienen als ‘stimulans’ voor belastingplichtigen, met name de zwartsparenders in belastingparadijzen, om

⁸³ Artikel XIV van de Wet van 1 juli 2009, *Stb.* 2009, 280 (i.w.tr. 2 juli 2009).

⁸⁴ *Kamerstukken II* 2008/09, 31301, 16.

⁸⁵ Artikel XIV van de Wet van 1 juli 2009, *Stb.* 2009, 280 (i.w.tr. 2 juli 2009).

⁸⁶ §7 lid 2 BBBB (oud). Zie ook *Kamerstukken II* 2008/09, 31301, 34. Met betrekking tot aangiften die vóór 1 januari 2010 zijn gedaan of hadden moeten zijn gedaan blijft art. 67n AWR, zoals dit luidde op 30 juni 2009, van toepassing tot 1 januari 2010. Het wettelijk maximum voor een vergrijpboete is 300% op grond van artt. 67d lid 5 en 67e lid 6 AWR.

in te keren. Nederland wil – ook op internationaal niveau – belastingontduiking tegengaan en met deze afschrikkende wetgeving wordt gepoogd een krachtig signaal af te geven dat belastingontduiking niet wordt getolereerd.⁸⁷ De gewijzigde boeterechtelijke inkeerregeling had dus, net als de oorspronkelijke boeterechtelijke inkeerregeling, het doel het aantal juiste belastingaangiften te verhogen.

Overigens werd in 2009 eerst voorgesteld de inkeerregeling voor beboeting (gedeeltelijk) af te schaffen.⁸⁸ De voorgestelde afschaffing zag slechts op de inkeerregeling ten aanzien van het box 3-vermogen. Dit voorstel heeft het destijds niet gehaald omdat nog niet alle bankgeheimen waren opgeheven. De Belastingdienst beschikte al over meer informatie en het aantal inkeerders steeg (waardoor de boete gerechtvaardigd omhoog kon), maar het was nog wel gewenst verschil te behouden in de hoogte van de boete tussen vrijwillige inkeerders en belastingplichtigen wiens verzwegen vermogen wordt ontdekt zonder vrijwillige inkeer.⁸⁹ Het niet aannemen van dit voorstel had de wijzigingen beschreven in voorgaande alinea's tot gevolg.

3.3.3 Verdere aanscherping inkeerregeling per 1 juli 2010

De inkeerregeling is per 1 juli 2010 nog verder aangescherpt.⁹⁰ Door de toenemende informatie-uitwisseling, waardoor buitenlandse vermogens minder gemakkelijk kunnen worden verzwegen, is het niet langer noodzakelijk om een regeling te hebben die de vrijwillige beweegredenen van een belastingplichtige fors beloont. Daarnaast zou een lage straf voor iemand die de fiscale verplichtingen aan zijn laars lapt niet passen in de belastingmoraal van Nederland.⁹¹ De in de vorige paragraaf besproken vergrijpboete kon daarom per 1 juli 2010, indien de belastingplichtige tot inkeer komt en er twee jaren of meer zijn verstreken sinds het beboetbare feit betreffende box 3-vermogen, slechts gematigd worden tot 10% van het wettelijk maximum (300%), wat neerkomt op een eindpercentage van 30%.⁹²

3.3.4 Besluit tijdelijke verruiming en daaropvolgende aanscherpingen inkeerregeling

Met ingang van 1 juli 2015 volgde een nieuwe aanscherping van de inkeerregeling. Dit is vastgelegd in het Besluit tijdelijke verruiming en daaropvolgende aanscherping inkeerregeling dat per 2 september 2013 van kracht werd.⁹³ Voordat de inkeerregeling opnieuw werd

⁸⁷ *Kamerstukken II 2008/09, 31301, 16 en Kamerstukken II 2008/09, 31301, B.*

⁸⁸ *Kamerstukken II 2008/09, 31301, 33.*

⁸⁹ *Kamerstukken II 2008/09, 31301, 88.*

⁹⁰ *Kamerstukken II 2009/10, 31066, 89.*

⁹¹ *Kamerstukken II 2009/10, 31066, 78.*

⁹² §7 lid 2 BBBB (oud).

⁹³ Besluit 2 september 2013, *Stcrt.* 2013, 25169.

aangescherpt, werd deze tijdelijk (met ingang van het Besluit tot 1 juli 2014) verruimd. Ten tijde van deze verruiming kon zonder een vergrijpboete opgelegd te krijgen én zonder toepassing van de tweejaarstermijn worden ingekeerd, om belastingplichtigen een laatste kans te geven om gemaakte fouten te corrigeren; als het ware een overgangsmaatregel. Daarna werd gedurende één jaar teruggegrepen op de inkeerregeling van art. 67n AWR zoals deze gold vanaf 1 juli 2010.⁹⁴ De aanscherping van de boeterechtelijke inkeerregeling per 1 juli 2015 ziet op het maximumpercentage van de vergrijpboete. Indien buiten de tweejaarstermijn, die begint na het plegen van het beboetbare feit betreffende box 3-vermogen, wordt ingekeerd door de belastingplichtige, geldt dit nog steeds als strafverminderende omstandigheid, maar wordt de vergrijpboete gematigd tot 20% van het wettelijk maximum, wat neerkomt op 60% van het nog te betalen belastingbedrag.⁹⁵ Per 1 juli 2016 is dit maximumpercentage nogmaals verhoogd, nu tot 120% van het verschuldigde belastingbedrag.⁹⁶

3.4 Toepassing art. 67n AWR tot 2018

3.4.1 'Weten of redelijkerwijs moet vermoeden'

Op grond van art. 67n lid 1 AWR moet, om geen vergrijpboete opgelegd te krijgen, worden ingekeerd vóórdat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur bekend is of bekend zal worden met de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte. Anders zou de verbetering niet zozeer 'vrijwillig' zijn.⁹⁷ Om te bepalen wanneer de onjuistheid of onvolledigheid van een aangifte dusdanig bekend is of zal worden bij de inspecteur dat de belastingplichtige dit moet weten of vermoeden, wordt afgegaan op de feiten en omstandigheden.⁹⁸ De vrijwilligheid van de belastingplichtige moet worden beoordeeld, wat impliceert dat wordt beoordeeld vanuit het perspectief van de belastingplichtige. Als de inspecteur een vermoeden heeft dat de aangifte onjuist c.q. onvolledig is, maar de belastingplichtige weet dit nog niet en zou dit ook niet redelijkerwijs moeten vermoeden, zal het vermoeden van de inspecteur nog geen effect hebben op de toepassing van de inkeerregeling door de belastingplichtige.

In HR 2 mei 2001 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, maar dat het gaat om het objectieve vermoeden van de belastingplichtige.⁹⁹ In deze zaak ging het om een belastingplichtige met een bankrekening in

⁹⁴ Hier wordt niet verder op ingegaan, omdat met name het traject van aanscherping van de inkeerregeling van belang is voor deze scriptie.

⁹⁵ §7 lid 2 BBBB (oud).

⁹⁶ Besluit 23 december 2015, *Stcrt.* 2015, 46501.

⁹⁷ *Kamerstukken II* 1995/96, 23470, 11, p. 10.

⁹⁸ *Kamerstukken II* 1995/96, 23470, 11, p. 8. Zie ook HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8519, r.o. 3.7 met noot van Wattel, paragraaf 3.

⁹⁹ HR 2 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1375, r.o. 3.7.

Zwitserland. Er moest worden beoordeeld of de belastingplichtige op een rechtsgeldige manier gebruik had gemaakt van de inkeerregeling of dat de belastingplichtige tijdens het inkeren al een vermoeden had dat de Belastingdienst de buitenlandse bankrekening zou ontdekken. Het moet objectief gezien te verwachten zijn dat de inspecteur bekend is of bekend zal worden met de onjuiste of onvolledige aangifte. Deze overweging is in overeenstemming met de uitleg bij de strafrechtelijke inkeerregeling; daarbij wordt ook uitgegaan van het objectieve vermoeden bij de belastingplichtige.¹⁰⁰ De Hoge Raad oordeelde dat het objectieve vermoeden er niet was, omdat een serieuze mogelijkheid bestond dat de inspecteur niet achter de onjuiste of onvolledige aangifte zou komen. Zolang deze serieuze mogelijkheid bestaat, kan gebruik gemaakt worden van de inkeerregeling.¹⁰¹

Indien de inspecteur al vragen heeft gesteld met betrekking tot de aangifte, een boekenonderzoek is aangekondigd of de FIOD heeft gemeld dat een onderzoek gaande is, is het volgens Westra te laat om nog een beroep op de inkeerregeling te doen.¹⁰²

3.4.2 Rechtsgevolgen

Het toepassen van de inkeerregeling heeft een aantal gevolgen. Als tijdig werd ingekeerd in de zin van art. 67n AWR, bleven alleen vergrijpboeten buiten toepassing.¹⁰³ Het opgelegd krijgen van een verzuimboete was daarbij niet uitgesloten. De Belastingdienst behoudt bij toepassing van de inkeerregeling de mogelijkheid tot navordering. Indien wordt ingekeerd zal de Belastingdienst gebruikmaken van deze navorderingsmogelijkheden van art. 16 AWR. De belasting die door de onjuiste of onvolledige aangifte, dan wel die door het niet doen van de aangifte niet is betaald, moet alsnog worden voldaan. Dit geschiedt door middel van een navorderingsaanslag. Bij dit bedrag komen de eventuele boete en belastingrente, waardoor het totaal verschuldigde bedrag flink kan oplopen. Belastingrente is verschuldigd door de belastingplichtige indien na het verstrijken van een periode van zes maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de inkomstenbelasting wordt geheven de navorderingsaanslag wordt vastgesteld. Belastingrente wordt berekend over de periode die zes maanden na het belastingtijdvak begint en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop de navorderingsaanslag invorderbaar is.¹⁰⁴ Zolang de navorderingstermijn loopt, kan de Belastingdienst het verschuldigde bedrag navorderen. Indien de navorderingstermijn is verlopen, kan geen navorderingsaanslag meer worden opgelegd. De belastingplichtige kan dan ook niet meer worden beboet.¹⁰⁵ Het effect van de inkeerregeling is dan weggevallen; de inkeerregeling voorziet immers in de mogelijkheid schoon schip te maken zonder

¹⁰⁰ HR 30 maart 2010, ECLI:NL:HR:2001:BK6922, r.o. 2.5.

¹⁰¹ HR 2 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1375, r.o. 3.7.

¹⁰² Westra 2006, *Fiscale fraudebestrijding: grenzen aan sturing*, Amsterdam: Pantheon Publishing.

¹⁰³ Niessen 2010, p. 315-316.

¹⁰⁴ Art. 30fc lid 1 jo. lid 2 AWR. Voor uitzonderingen zie de overige leden van art. 30fc AWR.

¹⁰⁵ Art. 67e lid 3 AWR. Zie ook Vakstudie Algemeen Deel, art. 67e AWR, aant. 1.1.13.

een vergrijpboete opgelegd te krijgen, wat buiten de navorderingstermijn dus sowieso al niet meer kan. Als het gaat om binnenlands vermogen of inkomen kan binnen vijf jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan, worden nagevorderd.¹⁰⁶ Ten aanzien van buitenlands vermogen of inkomen geldt een twaalfjaarstermijn.¹⁰⁷

Sinds 2 juli 2009 geldt dat vrijwillige verbetering, om een vergrijpboete te ontlopen, moet geschieden binnen twee jaar nadat een onjuiste of onvolledige aangifte is gedaan. Indien na de tweejaarstermijn wordt ingekeerd, maar vóór de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden bij de inspecteur, is dit aanleiding voor een matiging van de vergrijpboete op grond van 67n lid 2 AWR. Zowel wanneer binnen de tweejaarstermijn als wanneer na de tweejaarstermijn wordt ingekeerd, wordt in principe geen strafvervolging ingesteld.¹⁰⁸ Naar de letter van de wet kan een belastingplichtige na een succesvol beroep op de boeterechtelijke inkeerregeling van art. 67n AWR echter alsnog strafrechtelijk worden vervolgd wegens valsheid in geschrifte, op grond van art. 225 lid 1 Wetboek van Strafrecht, omdat niet elke onjuiste belastingaangifte louter fiscale aspecten heeft, maar ook strafrechtelijke.¹⁰⁹ Het ligt echter niet in de lijn der verwachting dat strafrechtelijke vervolging wél wordt ingesteld op grond van art. 225 lid 1 Wetboek van Strafrecht als vervolging op grond van de inkeerregeling al is uitgesloten. Strafrechtelijke vervolging zal dan namelijk strijdig zijn met de ratio van de vrijwillige inkeer.¹¹⁰ Op 18 maart 1997 oordeelde de Hoge Raad bovendien al dat beginselen van behoorlijke procesorde aan strafvervolging wegens valsheid in geschrifte in de weg kunnen staan.¹¹¹

3.5 Besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst

In art. 67n AWR is vastgelegd dat geen vergrijpboete wordt opgelegd indien tijdig wordt ingekeerd. Indien niet op tijd wordt ingekeerd, kan een vergrijpboete worden opgelegd, maar wel gematigd op grond van art. 67n lid 2 AWR.

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. In paragraaf 5 BBBB wordt onder meer ingegaan op de onderdelen van de inkeerregeling van art. 67n lid 1 AWR voor aanslagbelastingen.¹¹² Er is sprake van een vrijwillige verbetering in de zin van art. 67n lid 1 AWR indien de belastingplichtige

¹⁰⁶ Art. 16 lid 3 AWR.

¹⁰⁷ Art. 16 lid 4 AWR. Binnen de Successiewet geldt een uitzondering; als het gaat om buitenlands vermogen of inkomen kan op grond van art. 66 lid 3 Successiewet 1956 onbeperkt worden nagevorderd.

¹⁰⁸ *Kamerstukken II* 2008/09, 31301, 34.

¹⁰⁹ De valsheid in geschrifte heeft dan een ruimere strekking. Vervolging op grond van art. 225 lid 2 Wetboek van Strafrecht na een succesvolle inkeer is wel uitgesloten.

¹¹⁰ A-G Fokkens, conclusie bij HR 18 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZD0659.

¹¹¹ HR 18 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZD0569, r.o. 6.6.

¹¹² De vrijwillige verbetering voor vergrijpboeten bij aangiftebelastingen kent geen wettelijke basis, maar is beleidsmatig geregeld in §25 BBBB.

vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur bekend is of zal worden met het beboetbare feit,¹¹³ informatie verstrekt waardoor de inspecteur de juiste belastingaanslag op kan leggen, wat eerst niet mogelijk was.¹¹⁴ De bewijslast dat geen sprake is van een vrijwillige verbetering ligt bij de belastinginspecteur.¹¹⁵ Paragraaf 7 van het BBBB vindt onder meer toepassing in combinatie met art. 67n lid 2 AWR, waarbij de belastingplichtige wel tot inkeer komt, maar na de gestelde tweejaarstermijn. In dat geval kwalificeert de inkeer als strafverminderende omstandigheid, waardoor de boete lager uitvalt. In lid 2 van paragraaf 7 BBBB staat dat de vergrijpboete dan, sinds 1 juli 2016, 40% bedraagt van het wettelijk maximum opgenomen in art. 67d lid 5 AWR jo. art. 67e lid 6 AWR. Dit wettelijk maximum is gesteld op 300%. Deze boete van 300% geldt voor een aanslag die (mede) betrekking heeft op inkomen uit vermogen in box 3 van de inkomstenbelasting. Over de ontdoken belasting kan dan maximaal een boete berekend worden van 120%¹¹⁶ ingeval van een vrijwillige verbetering na de tweejaarstermijn.¹¹⁷ In overige gevallen kan de vergrijpboete worden gematigd tot 60% van het wettelijk maximum.¹¹⁸ Daarnaast geeft §7 nog meer invulling aan strafverminderende omstandigheden, die in deze scriptie buiten beschouwing worden gelaten.

3.6 Manier van inkeren

De wijze waarop de belastingplichtige moet inkeren staat niet expliciet in de wet, waardoor de jurisprudentie dat moest duiden. In §5 van het BBBB is wel opgenomen dat indien de belastingplichtige gebruik wil maken van de inkeerregeling, hij dit duidelijk kenbaar moet maken. Van uitdrukkelijk kenbaar maken is sprake als de belastingplichtige een afzonderlijke opgave verstrekt waarmee de inspecteur zonder nader onderzoek een juiste belastingaanslag op kan leggen.¹¹⁹ Het moet voor de Belastingdienst redelijkerwijs duidelijk zijn dat de belastingplichtige door het verstrekken van de nieuwe gegevens de voormalige onjuistheden of onvolledigheden wil corrigeren.¹²⁰ Het is niet de bedoeling dat het een zoekplaatje wordt voor de Belastingdienst.¹²¹ Het is daarom belastingplichtigen aan te raden de intentie tot verbetering expliciet te vermelden; er zal moeten worden toegelicht dat de nieuwe gegevens betrekking hebben op een vrijwillige verbetering.¹²² Enkel het indienen van een verzoek waaruit blijkt dat de belastingplichtige gebruik wil maken van de inkeerregeling, is niet voldoende. Op die manier wordt enkel de intentie om in te

¹¹³ Als bijvoorbeeld de belastingplichtige is medegedeeld dat een boekenonderzoek zal worden ingesteld, kan geen sprake meer zijn van een tijdige inkeer. Zie §5 lid 4 BBBB.

¹¹⁴ §5 lid 1 jo. lid 2 BBBB. Zie voor de wijze van inkeren paragraaf 3.6 van deze scriptie.

¹¹⁵ §5 lid 3 BBBB.

¹¹⁶ 40%*300%.

¹¹⁷ In andere gevallen kan de vergrijpboete worden gematigd tot 60% van het wettelijk maximum.

¹¹⁸ §7 lid 2 BBBB.

¹¹⁹ §5 lid 2 BBBB.

¹²⁰ HR 22 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1760.

¹²¹ A-G Jörg, conclusie bij HR 22 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1760. Zie ook HR 9 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2253.

¹²² Valkenburg 2010, p. 68.

keren kenbaar, wat onvoldoende is voor kwalificatie als vrijwillige verbetering.¹²³

Binnen het kader van de inkeerregeling kan ook sprake zijn van een gefaseerde of een partiële inkeer. Ingeval van een gefaseerde inkeer – waarvoor eerst tegen de inspecteur de wil om in te keren dient te worden uitgesproken – worden de mogelijke inkeeropties in de eerste fase met de Belastingdienst besproken. Daarna worden de gegevens daadwerkelijk verstrekt.¹²⁴ De intentie om tot inkeer te komen moet vervolgens daadwerkelijk blijken, gevolgd door voortvarendheid bij het corrigeren van de onvolledigheden.¹²⁵ De partiële inkeer is met name gericht op buitenlands inkomen en vermogen. Een belastingplichtige kan bijvoorbeeld meerdere buitenlandse rekeningen hebben. Als de inspecteur een van die rekeningen op het spoor is, is het de vraag of voor de andere bankrekeningen nog een vrijwillige verbetering mogelijk is. Op basis van het doel van de inkeerregeling zou dit wel mogelijk moeten zijn; het doel is immers om zoveel mogelijk juiste aangiften te krijgen. Indien de partiële inkeer niet mogelijk zou zijn, worden belastingplichtigen gestimuleerd door te gaan met onjuiste aangiften.¹²⁶ Van belang is dat inkeren vrijwillig en tijdig gebeurt. Er kan nog altijd worden ingekeerd vóór het objectieve vermoeden bestaat dat de inspecteur achter het overige achtergehouden vermogen zal komen doordat een van de bankrekeningen in het buitenland wordt ontdekt.

3.7 Deelconclusie

Bestuurlijke boeten hebben in de kern betrekking op het niet, onjuist of onvolledig verstrekken van informatie (het doen van aangifte) aan de Belastingdienst of het niet, gedeeltelijk niet, dan wel te laat betalen van verschuldigde belasting. Hierbij is in de AWR onderscheid aangebracht tussen lichtere en zwaardere overtredingen. Ten aanzien van lichtere overtredingen kunnen verzuimboeten worden opgelegd en zwaardere overtredingen kunnen worden bestraft met vergrijpboeten.

In het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) is beleid vastgelegd betreffende het opleggen van bestuurlijke boeten.

Een verzuimboete wordt opgelegd als de belastingplichtige de aangifte voor een belasting die bij wege van aanslag wordt geheven niet dan wel niet tijdig heeft gedaan, of als de belastingplichtige de belasting niet (tijdig/volledig) heeft betaald. Een vergrijpboete kan worden opgelegd als het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten dat gegevens onjuist of onvolledig zijn verstrekt, dan wel dat de aangifte voor een belasting die bij wege van aanslag wordt geheven, niet dan wel onjuist of onvolledig is gedaan. Ook indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat een aanslag te laag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven, kan

¹²³ Hof 's-Gravenhage 13 juni 1983, ECLI:NL:GHSGR:1983:AC3102.

¹²⁴ HR 16 mei 2003, NTFR 2003/966.

¹²⁵ Feteris 2007, p. 357-358.

¹²⁶ Asbreuk & Schoonbeek 2003, *TDF*, p. 15.

een vergrijpboete worden opgelegd.

De inkeerregeling van art. 67n AWR heeft alleen betrekking op aanslagbelastingen. Omdat belastingontduiking zwaarder moest worden aangepakt, is de inkeerregeling van art. 67n AWR meermaals aangescherpt en zijn de bestuurlijke boeten verhoogd. Een beroep doen op art. 67n AWR moet sinds juli 2009 binnen twee jaar na het indienen van de onjuiste of onvolledige aangifte. Tijdig inkeren zorgde er tot 2018 in alle gevallen voor dat een vergrijpboete niet werd opgelegd. Verzuimboeten konden nog wel worden opgelegd. Er moet ingekeerd worden voordat de belastingplichtige weet of objectief gezien moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid van de aangifte bekend is of zal worden. Om te bepalen of sprake is van een objectief vermoeden, wordt onderzocht of een serieuze mogelijkheid bestaat dat de inspecteur bekend zal worden met de onjuistheid van de aangifte. Door middel van navorderen kan de Belastingdienst, ook bij inkeren, de te betalen belasting alsnog innen. Navordering is mogelijk tot de navorderingstermijn is verstreken. Naast het nog verschuldigde belastingbedrag kunnen een verzuimboete en belastingrente worden berekend.

Buiten de gestelde tweejaarstermijn van art. 67n AWR kan nog steeds worden ingekeerd. De vergrijpboete wordt dan gematigd dankzij de kwalificatie van strafverminderende omstandigheid als bedoeld in §7 van het BBBB.

Bij de inkeerprocedure worden een aantal eisen gesteld, welke voornamelijk terug te vinden zijn in §5 BBBB en in de jurisprudentie. Zo is het van belang dat de wil bestaat om een vrijwillige verbetering te doen en dat hetgeen zal worden gecorrigeerd duidelijk wordt toegelicht. De partiële inkeer zou gezien het doel van de inkeerregeling ook toegestaan moeten worden. De gefaseerde inkeer is onder voorwaarden al goedgekeurd.

Hoofdstuk 4: Gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling van art.

67n AWR

4.1 Inleiding

Een belastingplichtige is vrij om te bepalen waar zijn box 3-vermogen wordt beheerd of geïnvesteerd. In beginsel kost het belastingdiensten moeite om gegevens uit het buitenland te verzamelen en aan de hand daarvan de juiste belastinggrondslag te bepalen.¹²⁷ Bankgeheimen vormen een grote barrière voor belastingstelsels; als banken gegevens niet willen/mogen delen, wordt het voor belastingdiensten lastig om de juiste belastinggrondslag vast te stellen. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de standaardverdragen met betrekking tot informatie-uitwisseling tussen landen die zijn opgesteld teneinde de werking van de belastingstelsels te optimaliseren. Daarmee werkt dit hoofdstuk toe naar de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling van art. 67n AWR, welke ook aan bod komt in dit hoofdstuk. Ten aanzien van box 3-vermogen in het buitenland is een vrijwillige verbetering zonder een vergrijpboete opgelegd te krijgen, met ingang van 1 januari 2018 niet meer mogelijk. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie.

4.2 Bankgeheim en informatie-uitwisseling

4.2.1 Bankgeheim

Omdat box 3-vermogen in elk land mag worden ondergebracht, is het denkbaar dat belastingplichtigen hun box 3-vermogen onderbrengen in een land waar de fiscale regelgeving gunstiger is, terwijl de belastingplichtige wel woonachtig is in Nederland.¹²⁸ Dat land kent bovendien mogelijk een bankgeheim. Brengt een belastingplichtige zijn vermogen onder in een land met een bankgeheim, dan is het voor de Belastingdienst niet mogelijk om informatie te krijgen over de bancaire gegevens van deze belastingplichtige afgezien van de informatie die de belastingplichtige verstrekt. Banken in landen waar een bankgeheim geldt, bijvoorbeeld op de Kaaimaneilanden en in Libanon,¹²⁹ hebben namelijk de plicht om de gegevens van cliënten niet te verstrekken. Zonder deze gegevens wordt het lastiger om belasting te heffen, terwijl Nederland heffingsbevoegdheid heeft over het wereldinkomen van de belastingplichtige.¹³⁰ Dat betekent echter niet dat Nederland daadwerkelijk altijd belasting heft over het gehele wereldinkomen; de bronstaat – de staat waar de inkomsten worden gegenereerd – heeft over het inkomen dat in die staat wordt gegenereerd óók heffingsbevoegdheid.¹³¹ Daarom worden er tussen landen vaak

¹²⁷ Aanhef Richtlijn 2011/16/EU.

¹²⁸ Art. 63 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

¹²⁹ Tot 1 januari 2018 ook bijvoorbeeld Zwitserland.

¹³⁰ Art. 2.1 jo. art. 2.3 Wet IB 2001. Zie ook Sangster 2009, p. 83.

¹³¹ Vgl. art. 2.1 lid 1 onderdeel b jo. art. 2.3 Wet IB 2001. Deze artikelen zien op de heffingsbevoegdheid van Nederland indien Nederland de bronstaat is.

afspraken gemaakt die worden vastgelegd in verdragen die de heffingsbevoegdheid verdelen ter voorkoming van belastingheffing in zowel de bron- als de woonstaat. Als gevolg van een bankgeheim kan de belastinggrondslag te laag worden bepaald, waardoor belastinginkomsten worden misgelopen en de Nederlandse staat wordt benadeeld. Dit probleem kan zich ook voordoen ten aanzien van andersoortig box 3-vermogen zoals een vakantiewoning in het buitenland. Wat betreft andersoortig box 3-vermogen is een mogelijk bankgeheim niet van invloed, maar kan de situatie zich wel voordoen dat de belastingplichtige het vermogen niet aangeeft bij de Nederlandse belastingdienst.¹³²

In 2011 heeft Hof Amsterdam gesteld dat het bankgeheim door de belastingplichtige inderdaad werd gebruikt om zo min mogelijk belasting te betalen door vermogen onder te brengen in landen waar een bankgeheim geldt.¹³³ Daarmee is hetgeen in de vorige alinea als denkbaar werd omschreven, realiteit gebleken.

Mede door het mislopen van belastinginkomsten zoals hierboven geschetst, is bij overheden logischerwijs afkeer ontstaan tegen het bankgeheim.¹³⁴ Daarom zijn landen sterker opgetreden in het bestrijden van belemmeringen inzake informatie-uitwisseling, waardoor maatregelen zijn genomen en afspraken zijn gemaakt. Hier wordt in de volgende subparagrafen verder op ingegaan.

4.2.2 Belang van bancaire gegevens en opheffen bankgeheimen

Banken bevinden zich in het middelpunt van het financieel-economisch verkeer en bezitten veel financiële gegevens van hun cliënten, waaronder bank- en spaartegoeden en rentebetalingen. Deze vermogensbestanddelen vallen onder het box 3-vermogen.¹³⁵ Daarmee zijn deze gegevens belangrijk voor de belastingheffing en dus voor de Belastingdienst.¹³⁶ In de strijd tegen ontwijking en ontduiking van belastingheffing hebben belastingdiensten er belang bij dat bancaire gegevens inzichtelijk zijn en kunnen worden uitgewisseld, zodat fiscaal onwenselijk aangiftegedrag mogelijk kan worden voorkomen én zij de juiste belastinggrondslag kunnen vaststellen.¹³⁷ In die strijd vormt informatie-uitwisseling dan ook een van de belangrijkste instrumenten.¹³⁸ Indien

¹³² Op basis van art. 6 OESO-modelverdrag worden inkomsten uit onroerende zaken echter belast in de staat waar de onroerende zaak is gelegen, waardoor een onroerende zaak – mits in het belastingverdrag tussen beide staten niet anders is overeengekomen – de heffing in de woonstaat voor de belastingplichtige met een onroerende zaak in het buitenland niet beïnvloedt.

¹³³ Hof Amsterdam 11 augustus 2011, ECLI:GHAMS:2011:BR5234, r.o. 4.6.

¹³⁴ Zie ook Sjobbema 2010, *WFR*.

¹³⁵ Art. 5.1 jo. 5.2 jo. 5.3 Wet IB 2001.

¹³⁶ Sjobbema 2007, p. 40-41.

¹³⁷ Sjobbema 2010, *WFR*.

¹³⁸ Burgers 2017, hfdst. 14.

belastingplichtigen weten dat de Belastingdienst de mogelijkheid heeft tot verificatie van gegevens, ook van gegevens omtrent vermogen in het buitenland, beweegt dat hen tot het vaker juist en volledig verstrekken van belastinggegevens aan de Belastingdienst, omdat zij gebruik willen maken van de inkeerregeling vóórdát het objectieve vermoeden bestaat dat de inspecteur bekend is of zal worden met de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte.¹³⁹

Tegenover het belang van de Belastingdienst staat het belang van de belastingplichtige, de rekeninghouder. Zoals aangegeven in de vorige paragraaf kunnen belastingplichtigen vermogen onderbrengen in een land waar een bankgeheim geldt en dat ook bewust doen om minder belasting te betalen. In een dergelijk geval zullen de belastingplichtigen niet willen dat financiële gegevens worden uitgewisseld.

Ondanks de tegenstrijdige belangen heeft de internationale druk ertoe geleid dat veel landen die aanvankelijk een bankgeheim hadden, dit inmiddels hebben opgeheven. Tijdens een G20 overleg op 2 april 2009 is besloten dat een einde moet komen aan het bankgeheim en dat de 19 landen en de Europese Unie bereid zijn om sancties op te leggen als de bankgeheimen standhouden.¹⁴⁰ Landen die niet mee zouden werken, zouden op een grijze en zwarte lijst van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) komen te staan. Dit zou ongunstig zijn voor de economie van een land omdat het risico op sancties investeerders weerhoudt om in dat land te investeren.¹⁴¹ Daarmee stond het bankgeheim onder toenemende druk. België hief het bankgeheim per 1 januari 2010 op, Luxemburg kende tot 2015 een bankgeheim en Oostenrijk tot 2016. Zwitserland was tot voor kort het enige Europese land dat zijn bankgeheim in stand hield. Vanaf 1 januari 2017 zijn Zwitserse autoriteiten gegevens gaan verzamelen, die per 1 januari 2018 worden gedeeld met belastingdiensten van andere landen.¹⁴²

¹³⁹ Kamerling 2018, hfdst. 11, par. 11.1.

¹⁴⁰ G20 Leader's Statement 2 april 2009. De G20 bestaat uit de Europese Unie en de negentien grootste nationale economieën en/of nationale economieën met de meest cruciale rol in de wereldeconomie. Nederland wordt in de G20 vertegenwoordigd door de Europese Unie. Zie <https://www.europa-nu.nl/id/vi2te1wxxvuz/g20>.

¹⁴¹ Mistry & Sharman 2008.

¹⁴² Voor Zwitserland betekende de overeenkomst tussen Zwitserland en de EU (agreement on Automatic Exchange of Information (AEOI)), die op 19 maart 2015 tot stand is gekomen, de implementatie van de Standaard van de OESO (zie §4.2.6 voor toelichting van de OESO-standaard) met betrekking tot informatie-uitwisseling. Bovendien is in bilaterale belastingverdragen een artikel opgenomen dat de inhoud van art. 26 lid 5 OESO-modelverdrag behelst, waardoor een verzoek tot informatie-uitwisseling niet kan worden geweigerd enkel op grond van een bankgeheim.

4.2.3 Europese informatie-uitwisseling

De Europese Unie draagt zorg voor onder meer het creëren van een gemeenschappelijke markt voor de aangesloten Europese landen.¹⁴³ Het wegnemen van barrières moet zorgen voor harmonisatie en economische groei van de Europese Unie.¹⁴⁴

Het wegnemen van barrières werd onder meer bewerkstelligd door het opnemen van een aantal vrijheden. Deze vrijheden voor de gemeenschappelijke markt hebben betrekking op het vrije verkeer van goederen, diensten, personen en kapitaal.¹⁴⁵ Dankzij deze vrijheden kunnen burgers dus onder meer vermogen in het buitenland onderbrengen.

Ten gevolge van het vrij verkeer van kapitaal is er binnen de Europese Unie veel aandacht voor internationale bijstandsverlening. Voor de economische groei is het namelijk belangrijk dat belastingvlucht naar een belastingparadijs en belastingontduiking wordt voorkomen.¹⁴⁶ Maatregelen op nationaal niveau en belastingverdragen tussen meerdere staten waren en zijn niet in staat de belastingvlucht en belastingontduiking – een probleem dat een multinationaal karakter heeft – weg te nemen.¹⁴⁷ Teneinde de barrières omtrent belastingheffing weg te nemen, heeft de Europese Unie verschillende richtlijnen uitgewerkt. Twee richtlijnen die moesten bijdragen aan een evenwichtig belastingstelsel en betrekking hebben op informatie-uitwisseling en spaartegoeden zijn de Bijstandsrichtlijn en de Spaartegoedenrichtlijn.¹⁴⁸ Deze richtlijnen zijn in de loop der jaren steeds aangepast aan de eisen van deze tijd. Een van die aanpassingen, ten aanzien van de Bijstandsrichtlijn, geschiedde in 2014. De gewijzigde Bijstandsrichtlijn, Richtlijn 2014/107/EU, maakt automatische gegevensuitwisseling tussen belastingadministraties van informatie over bankrekeningen, interest en andere typen vermogensinkomsten mogelijk, waardoor de Spaartegoedenrichtlijn, die daar op zag, overbodig werd en deze is komen te vervallen.¹⁴⁹

¹⁴³ Art. 4 VWEU.

¹⁴⁴ Kogels 2011, *NTR*.

¹⁴⁵ Het vrije verkeer van goederen is opgenomen in Titel II Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). Het vrije verkeer van personen, diensten en kapitaal is opgenomen in Titel IV VWEU.

¹⁴⁶ Burgers 2017, hfdst. 14.

¹⁴⁷ Aanhef Richtlijn 77/799/EEG, betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies.

¹⁴⁸ Sangster 2009, p. 8 en p. 75. Richtlijn 77/799/EEG en Richtlijn 2003/48/EG.

¹⁴⁹ *Kamerstukken II* 2016/17, 34709, 1, p. 4.

4.2.3.1 Bijstandsrichtlijn

De Bijstandsrichtlijn was de eerste tot stand gekomen richtlijn die zag op internationale informatie-uitwisseling.¹⁵⁰ De Bijstandsrichtlijn zag op de directe belastingen; wat betreft de Nederlandse belastingen, op de inkomsten-, vennootschaps- en de (inmiddels afgeschafte) vermogensbelasting.¹⁵¹ Het doel van deze richtlijn was het tegengaan van belastingontwijking en belastingfraude. De gegevensuitwisseling kende drie verschillende vormen; de uitwisseling van informatie kon plaatsvinden op verzoek, automatisch of spontaan.¹⁵² De bevoegde autoriteiten van de EU-lidstaten die de Bijstandsrichtlijn in de nationale wetgeving hebben geïmplementeerd verstrekken elkaar gegevens die van nut kunnen zijn bij de vaststelling van de juiste heffingsgrondslag betreffende de belastingplichtige die inkomen of vermogen dat binnen vorengenoemde belastingcategorieën valt, heeft ondergebracht in een andere lidstaat.¹⁵³ Voldoende voor het 'van nut kunnen zijn' is de aanwezigheid van de kans dat de gegevens bruikbaar zijn.¹⁵⁴

Door de verhoogde mobiliteit van belastingplichtigen en de toename in grensoverschrijdende transacties, werd het voor belastingdiensten steeds lastiger om de juiste grondslag vast te stellen.¹⁵⁵ Dit belemmert de goede werking van belastingstelsels en kan leiden tot dubbele heffing, hetgeen aanzet tot belastingfraude en belastingontwijking. In dat kader is een vervangende richtlijn tot stand gekomen.¹⁵⁶ Deze nieuwe Bijstandsrichtlijn verplichtte EU-lidstaten tot het overgaan tot automatische uitwisseling van inlichtingen ten aanzien van een aantal specifieke inkomens- en vermogenscategorieën, zoals arbeidsinkomen, pensioen en eigendom van en inkomsten uit onroerende zaken.¹⁵⁷

De overgang tot automatische informatie-uitwisseling ging de Europese Raad niet snel genoeg met het oog op de bestrijding van belastingfraude, belastingontduiking en agressieve fiscale planning. Op 22 mei 2013 verzocht de Raad dan ook het toepassingsgebied van de automatische informatie-uitwisseling op Unieniveau en op mondiaal niveau te verruimen tot alle soorten

¹⁵⁰ Richtlijn 77/799/EEG.

¹⁵¹ Art. 1 lid 2 jo. lid 3 Richtlijn 77/799/EEG.

¹⁵² Art. 2 Bijstandsrichtlijn ziet op uitwisseling van inlichtingen op verzoek, art. 3 Bijstandsrichtlijn ziet op automatische uitwisseling van inlichtingen en art. 4 Bijstandsrichtlijn ziet op spontane uitwisseling van inlichtingen. Automatische uitwisseling van inlichtingen geschiedt regelmatig en betreft informatie die van nut kan zijn voor andere staten. Spontane uitwisseling van inlichtingen geschiedt alleen indien informatie bekend is over situaties genoemd in art. 4 lid 1 Bijstandsrichtlijn.

¹⁵³ Art. 1 Richtlijn 77/799/EEG.

¹⁵⁴ Burgers 2017, 14.6.2.

¹⁵⁵ Aanhef Richtlijn 2011/16/EU.

¹⁵⁶ Richtlijn 2011/16/EU, betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG.

¹⁵⁷ Art. 8 Richtlijn 2011/16/EU.

inkomsten waarvan op basis van Richtlijn 2011/16/EU al informatie moest worden uitgewisseld.¹⁵⁸

Richtlijn 2014/107/EU, dat wijzigingen aanbracht aan Richtlijn 2011/16/EU, voorziet in de verruiming van de automatische informatie-uitwisseling met betrekking tot de vermelde inkomens- en vermogenscategorieën. De gegevens die krachtens Richtlijn 2011/16/EU moesten worden uitgewisseld, waren voornamelijk van niet-financiële aard en de Richtlijn 2014/107/EU breidde dit met toevoeging van lid 3 bis uit met gegevens van financiële aard.¹⁵⁹ Krachtens Richtlijn 2014/107/EU moest verplicht informatie worden uitgewisseld over persoonlijke informatie van de belastingplichtige (zoals de naam, het adres en het fiscaal identificatienummer), het rekeningnummer en -saldo, de bruto renteopbrengsten en het totaal betaalde of bijgeschreven bedrag gedurende het kalenderjaar.¹⁶⁰

De reikwijdte van automatische informatie-uitwisseling werd dus vergroot, maar daarnaast is spontane informatie-uitwisseling en informatie-uitwisseling op verzoek wel blijven bestaan.¹⁶¹ Zo moeten lidstaten in elk geval spontaan gegevens uitwisselen als die lidstaat redenen heeft om aan te nemen dat in de andere lidstaat een derving van belasting bestaat en kunnen lidstaten nog steeds een verzoek doen tot informatie-uitwisseling.

Voordat Richtlijn 2011/16/EU de oorspronkelijke Richtlijn 77/799/EEG verving, werkte de Bijstandsrichtlijn al langer niet goed genoeg met betrekking tot heffing over spaartegoeden. Het vrij verkeer van kapitaal binnen de Europese Unie maakt het namelijk mogelijk om vermogen te kunnen onderbrengen in andere landen, waaronder in landen waar een bankgeheim van toepassing is. Het werd daardoor moeilijker voor de belastingdiensten om de spaartegoeden te bepalen en daarover accuraat te heffen. Dit feitencomplex resulteerde in een aanvullende richtlijn naast de Bijstandsrichtlijn: de Spaartegoedenrichtlijn.¹⁶²

¹⁵⁸ Europese Raad 22 mei 2013, EUCO 75/1/13, REV 1, punt 10a.

¹⁵⁹ Aanhef Richtlijn 2014/107/EU.

¹⁶⁰ Richtlijn 2014/107/EU is nog een aantal keer herzien, maar deze wijzigingen laat ik buiten beschouwing omdat deze niet van belang zijn voor deze scriptie; deze zien op rulings, verrekenprijfsafspraken en MNO-groepen.

¹⁶¹ Art. 5 e.v. Richtlijn 2011/16/EU ziet op informatie-uitwisseling op verzoek. Hieraan zijn geen wijzigingen toegebracht. Art. 9 e.v. Richtlijn 2011/16/EU ziet op spontane informatie-uitwisseling. Ook hieraan zijn geen wijzigingen toegebracht.

¹⁶² Richtlijn 3 juni 2003, 2003/48/EG, betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling.

4.2.3.2 Spaartegoedenrichtlijn

Het doel van deze richtlijn is dat inkomsten uit spaargelden die door een belastingplichtige van een andere lidstaat worden verkregen¹⁶³ in de vorm van rentebetaling effectief worden belast overeenkomstig het nationale recht van de woonstaat van de belastingplichtige.¹⁶⁴ Dit kan worden bewerkstelligd door de uitwisseling van informatie over rentebetalingen. Deze informatie-uitwisseling geschiedde automatisch.¹⁶⁵ Voor lidstaten waar destijds nog een bankgeheim gold (België, Luxemburg en Oostenrijk) was deze automatische informatie-uitwisseling niet bindend gedurende een overgangperiode.¹⁶⁶ Indien de rentebetalingen in België, Luxemburg of Oostenrijk werden verricht en de uiteindelijke gerechtigde woonachtig was in een andere lidstaat, hieven deze landen op grond van art. 11 Richtlijn 2003/48/EG tijdens de overgangperiode bronbelasting. Gedurende de eerste drie jaar van de overgangperiode was het bronbelastingtarief 15%, de volgende drie jaar 20% en daarna werd geheven tegen een tarief van 35%. Teneinde dubbele belastingheffing te voorkomen, moest de lidstaat waar de spaargelden waren ondergebracht 75% van de bronbelasting afdragen aan de woonstaat.¹⁶⁷

De Spaartegoedenrichtlijn gold niet voor Zwitserland, maar toch konden belastingplichtigen niet eenvoudigweg vermogen overbrengen naar Zwitserland om op die manier onder belastingheffing uit te komen, omdat de aanpassingen ook opgenomen zouden worden in de spaartegoedenverdragen die Nederland met onder andere Zwitserland had.¹⁶⁸

4.2.4 Het WABB-verdrag

Het meest vergaande verdrag op het gebied van de wederzijdse administratieve bijstand is het in 1987 door de Raad van Europa en de lidstaten van de OESO gesloten Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (hierna: WABB-verdrag).¹⁶⁹ Ten opzichte van de Bijstandsrichtlijn is het toepassingsbereik van het WABB-verdrag ruimer omdat het verdrag ook geldt voor invordering, van toepassing is op de betekening van documenten, en geldt voor belastingen van lagere overheden, successierecht en schenkingsrecht.¹⁷⁰ Op 27 mei 2010 hebben de Raad van Europa en de OESO een Protocol tot wijziging van het WABB-verdrag ondertekend. Het Protocol moet het WABB-verdrag in overeenstemming brengen met de internationale

¹⁶³ De belastingplichtige moet de uiteindelijke gerechtigde van de rentebetalingen zijn in de zin van art. 2 Richtlijn 2003/48/EG.

¹⁶⁴ Art. 1 lid 1 Richtlijn 2003/48/EG.

¹⁶⁵ Art. 9 Richtlijn 2003/48/EG.

¹⁶⁶ Art. 10 Richtlijn 2003/48/EG. Zie art. 10 voor begin- en einddatum van de overgangperiode.

¹⁶⁷ Artikel 11 jo. 12 Richtlijn 2003/48/EG, betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling. Zie ook Sangster 2009, p. 67.

¹⁶⁸ *Kamerstukken II* 2005/06, 30031, C, p. 2.

¹⁶⁹ Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken 25-01-1988, *Stb.* 1996, 382.

¹⁷⁰ Artikel 3.5 Voorschrift internationale inlichtingenuitwisseling inzake de belastingen waarop de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen van toepassing is.

standaard voor informatie-uitwisseling. In het bijzonder moest het Protocol ervoor zorgen dat zwartsparenders konden worden aangepakt en dus dat uitwisseling van bankgegevens niet meer zou worden uitgesloten. Tevens was het Protocol het resultaat van het besef dat ontwikkelingslanden ook moesten kunnen profiteren van de internationale standaard van informatie-uitwisseling. Met het Protocol werd invulling gegeven aan de oproep van de G20 en de OESO om ontwikkelingslanden te ondersteunen bij het verbeteren van hun belastingheffing en -inning.¹⁷¹

Het WABB-verdrag regelt naast de informatie-uitwisseling tussen staten de wederzijdse bijstand op het gebied van invordering van belastingschulden. Het WABB-verdrag is van toepassing op belastingen naar inkomsten of winst, naar vermogenswinst, naar netto-vermogen, verplichte premies of bijdragen voor de sociale zekerheid en belastingen in andere categorieën behalve douanerechten.¹⁷² Ook de informatie-uitwisseling geregeld in het WABB-verdrag kan zowel op verzoek als automatisch als spontaan.¹⁷³

Het WABB-verdrag brengt voor de aangezochte staat niet de verplichting mee de gevraagde gegevens te moeten verstrekken indien de verzoekende staat niet alle in haar nationale wetten en administratieve praktijken beschikbare redelijke middelen heeft gebruikt om de informatie te verkrijgen, tenzij aanwending van die middelen zou leiden tot onevenredige moeilijkheden.¹⁷⁴

Wat betreft de geheimhouding is het WABB-verdrag strikter dan de Bijstandsrichtlijn. Alle verkregen informatie dient op grond van art. 22 WABB-verdrag niet alleen op dezelfde wijze geheim te worden gehouden als inlichtingen die krachtens de nationale wetgeving van de verzoekende staat zijn verkregen, maar ook krachtens de voorwaarden inzake geheimhouding die van toepassing zijn in de staat die de informatie heeft verstrekt, als die voorwaarden meer beperkend zijn.

Nederland had tot en met 28 januari 2013 drie voorbehouden gemaakt op het WABB-verdrag. Nederland verklaarde het verdrag slechts van toepassing op belastingen naar inkomen, winst en vermogen.¹⁷⁵ Er werd geen bijstand verleend bij invordering en er vond geen bezorging c.q. betekening van documenten plaats.¹⁷⁶

¹⁷¹ *Kamerstukken II* 2011/12, 33174, R1974, Protocol tot wijziging verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, 27 mei 2010, *Trb.* 2010, 221. Zie ook *Burgers* 2017, 14.7.1.

¹⁷² Art. 2 WABB-verdrag.

¹⁷³ Artt. 5, 6 en 7 WABB-verdrag.

¹⁷⁴ Art. 19 WABB-verdrag jo. Protocol tot wijziging van het WABB-verdrag.

¹⁷⁵ Artikel 2 van de Wet van 28 januari 2013, *Stb.* 2013, 100 (i.w.tr. 29 januari 2013).

¹⁷⁶ *Burgers* e.a. 2017, 14.7.6.

Art. 27 lid 2 WABB-verdrag bepaalt dat binnen de EU – wat inhoudt dat zowel de verzoekende als de aangezochte staat EU-lidstaten zijn – de Bijstandsrichtlijn wordt gevolgd. Het WABB-verdrag is voor EU-lidstaten derhalve slechts van belang als een lidstaat informatie wil verkrijgen en/of verstrekken van/aan een niet-EU-lidstaat.¹⁷⁷

4.2.5 Artikel 26 OESO-modelverdrag

Het OESO-modelverdrag is het standaardverdrag, waar belastingverdragen tussen landen (bilaterale of multilaterale belastingverdragen) op zijn gebaseerd. In bilaterale of multilaterale belastingverdragen leggen landen onderlinge afspraken vast over de heffingsbevoegdheden van de betreffende landen om zodoende dubbele belastingheffing en dubbele non-belastingheffing te voorkomen. In belastingverdragen worden dus ook afspraken vastgelegd die zien op de heffing over inkomen en vermogen. Art. 26 OESO-modelverdrag ziet op de informatie-uitwisseling. Op basis van dit artikel worden fiscaal relevante gegevens op verzoek, automatisch of spontaan verstrekt, mits die gegevens voorzienbaar relevant¹⁷⁸ zijn en nodig zijn voor de uitvoering van de bepalingen van het verdrag of in het belang zijn van de uitvoering en handhaving van de nationale belastingwetgeving van de verzoekende staat. Op grond van art. 26 lid 4 jo. lid 5 OESO-modelverdrag mag het verzoek, waarbij de verzoekende staat aan moet tonen waarvoor de informatie gebruikt gaat worden en op welke gronden de informatie naar nationaal recht mag worden gevraagd¹⁷⁹, niet worden geweigerd enkel omdat de staat die het verzoek heeft gekregen geen belang heeft bij de verzochte informatie of omdat een bankgeheim bestaat. De uitwisseling vindt plaats onder voorbehoud dat de verstrekte informatie vertrouwelijk blijft.¹⁸⁰

4.2.6 De OESO-standaard voor verdragsbepalingen inzake transparantie en gegevensuitwisseling

De OESO heeft in 2000 het Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (hierna: Forum) opgericht, waar inmiddels 150 landen lid van zijn.¹⁸¹ Dit Forum heeft een standaard voor verdragsbepalingen inzake transparantie en gegevensuitwisseling ontwikkeld. Deze standaard is zowel door de ministers van Financiën van de G20 als door het

¹⁷⁷ Op grond van art. VII van het Protocol mogen EU-lidstaten in onderlinge verhoudingen wel gebruik maken van het WABB-verdrag, voor zover de bepalingen van het WABB-verdrag voorzien in een verdergaande samenwerking dan de Bijstandsrichtlijn.

¹⁷⁸ Er moet een aannemelijke kans bestaan dat de gegevens ten tijde van de uitwisseling relevant zullen zijn om van 'voorzienbare relevante gegevens' te spreken. Zie Commentaar 2012 bij art.26 OESO-modelverdrag. Deze zinsnede is toegevoegd omdat belastingadministraties op goed geluk om informatie vroegen of om irrelevante informatie vroegen.

¹⁷⁹ §12.3 Commentaar bij art. 26 OESO-modelverdrag.

¹⁸⁰ Art. 26 lid 2 OESO-modelverdrag. Zie ook *Kamerstukken II 2010/11, 32536, 3, p. 4*. De ontvangen gegevens moeten geheim worden gehouden op dezelfde wijze als de verzoekende staat dat met gegevens ontvangen uit eigen land doet.

¹⁸¹ Via www.oecd.org/tax/transparency.

comité dat verantwoordelijk is voor het Verenigde Naties-modelverdrag (Committee of Experts of International Cooperation in Tax Matters) aanvaard. Daarmee geldt deze standaard als standaardmodel voor alle gesloten belastingverdragen van zowel OESO-lidstaten als niet-OESO-lidstaten.¹⁸²

De internationale standaard bestaat uit vijf punten, vergelijkbaar met art. 26 OESO-modelverdrag. Allereerst wordt informatie uitgewisseld op verzoek indien deze informatie van belang is voor de betreffende autoriteit en voor een juiste toepassing van de nationale wet van de verdragspartner. Ten tweede mogen bankgeheimen noch nationale belangen in de weg staan aan gegevensuitwisseling. Daarnaast voorziet de standaard in de beschikbaarheid van betrouwbare informatie en de bevoegdheid deze te verkrijgen, de belangen van de belastingplichtige moeten worden gerespecteerd en ten slotte moet de verkregen informatie vertrouwelijk worden behandeld.¹⁸³

In het proces waarin door de OESO en de G20 tot een effectief fiscaal systeem werd gepoogd te komen door druk uit te oefenen op de staten, vormde deze standaard de eerste stap. De invloed van belastingheffing op beslissingen van belastingplichtigen – bijvoorbeeld de beslissing waar de belastingplichtige zijn vermogen onderbrengt – moet zo klein mogelijk worden teneinde een effectief fiscaal systeem te bewerkstelligen.¹⁸⁴ Om een effectief fiscaal systeem te realiseren, streeft de OESO daarom naar automatische gegevensuitwisseling als uitgangspunt. Gegevensuitwisseling op verzoek verzekert niet dat de fiscale autoriteiten daadwerkelijk gebruik maken van de mogelijkheid tot opvragen van gegevens; automatische gegevensuitwisseling heeft het nadeel dat sommige gegevens onbekend zijn omdat deze niet zijn opgevraagd, niet.¹⁸⁵ Als alle fiscale gegevens van belastingplichtigen bekend zijn, kan belasting worden geheven over alle inkomsten, rekening houdend met voorkoming van dubbele belastingheffing. Met automatische informatie-uitwisseling wordt de invloed van belastingheffing gelijk(er) omdat het ‘voordeel’ dat ontstaat als inkomensbestanddelen niet bekend zijn en dus onbelast blijven, wordt verkleind. De invloed van belastingheffing op de beslissingen van de belastingplichtige wordt dan ook kleiner.

In navolging van bovengenoemde standaard heeft de OESO een standaard voor automatische gegevensuitwisseling ontwikkeld, die door de OESO-lidstaten op 15 juli 2014 is goedgekeurd.¹⁸⁶

¹⁸² Burgers 2017, 14.4.1.

¹⁸³ Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion: A Background Information Brief, 21 september 2009.

¹⁸⁴ Brodzka & Garufi 2012, p. 394-408.

¹⁸⁵ Burgers 2017, 14.4.1

¹⁸⁶ Via www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.

Nederland streefde er daarvoor al naar om bepalingen in de belastingverdragen op te nemen die zien op spontane en automatische gegevensuitwisseling, in plaats van bepalingen die zien op informatie-uitwisseling op verzoek. Daarmee ziet Nederland deze standaard als minimum.¹⁸⁷

4.2.7 Korte schets van de gevolgen van de toegenomen informatie-uitwisseling

De toegelichte verdragen en Europese richtlijnen zorgen ervoor dat tussen Nederland en veel andere landen (automatisch) fiscale gegevens worden uitgewisseld. De Belastingdienst is daardoor beter in staat de juiste grondslag van vermogen in het buitenland te bepalen. Dit gaat samen met een toenemende kans dat de Belastingdienst achtergehouden vermogen of inkomen op het spoor komt. Belastingplichtigen kunnen dit ook beseffen. Als gevolg hiervan zal vaker een beroep op de inkeerregeling worden gedaan. Op die manier kan immers een vergrijpboete en strafvervolgning worden vermeden. Daarmee samenhangend zullen de beschreven ontwikkelingen dus meer juiste en volledige aangiften van belastingplichtigen opleveren. Dit laatste betekende de aanleiding tot een voorgestelde wijziging van de boeterechtelijke inkeerregeling, welke in de volgende paragraaf wordt beschreven.

4.3 De gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling van art. 67n AWR

4.3.1 Proces tot gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling van art. 67n AWR

De staatssecretaris van Financiën presenteerde in zijn kamerbrief van 17 januari 2017 de voorgenomen afschaffing van de inkeerregeling als maatregel tegen belastingontduiking.¹⁸⁸ Hierin benoemde de staatssecretaris dat de inkeerregeling een belangrijke impuls is geweest voor belastingplichtigen om verzwegen vermogen alsnog aan te geven; sinds 2002 tot juli 2016 heeft de inkeerregeling €1,9 miljard opgeleverd.¹⁸⁹ Echter, als gevolg van de toegenomen informatie-uitwisseling wordt de kans dat belastingplichtigen met verzwegen inkomsten tegen de lamp lopen steeds groter. Hoewel per 1 juli 2016 al voor een strengere aanpak is gekozen door de vergrijpboete bij inkeer na twee jaar te verhogen tot maximaal 120% van de verschuldigde belasting, past bij deze ontwikkeling volgens de staatssecretaris een nog strengere aanpak. Hiervoor stelt het kabinet afschaffing van de inkeerregeling voor. Met deze voorgestelde afschaffing van de inkeerregeling zou een einde komen aan de mogelijkheid voor belastingplichtigen om zonder een vergrijpboete opgelegd te krijgen een onjuiste of onvolledige aangifte binnen twee jaar te verbeteren. Na deze afschaffing zou op belastingplichtigen die binnen twee jaar een onjuiste of onvolledige aangifte verbeteren door juiste aangifte te doen of

¹⁸⁷ Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, § 2.16.1.

¹⁸⁸ *Kamerstukken II* 2016/2017, 25087, 138.

¹⁸⁹ 18^e halfjaarlijkse rapportage Belastingdienst.

toereikende informatie te verstrekken, het reguliere boetesysteem van toepassing zijn. 'Dit houdt in dat indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat er te weinig belasting is geheven, een vergrijpboete kan worden opgelegd. Deze vergrijpboete zal in dat geval, net als voor degenen die pas na twee jaar alsnog een juiste aangifte doen of informatie verschaffen, vooralsnog maximaal 120% van de verschuldigde belasting bedragen.'¹⁹⁰ Inkeer zal wel blijven gelden als strafverminderende omstandigheid, wat aanleiding geeft tot matiging van de vergrijpboete.

4.3.2 Art. 67n AWR vanaf 1 januari 2018

Het voorstel van de staatssecretaris van Financiën behelsde de gehele afschaffing van de boeterechtelijke inkeerregeling van art. 67n AWR. De inkeerregeling van art. 67n AWR (oud) zag niet alleen op inkomen uit box 3-vermogen in het buitenland, maar ook op veel andere inkomensbestanddelen. Betoogd wordt dat door de kans dat belastingplichtigen met verzwegen inkomsten uit het buitenland tegen de lamp lopen steeds groter wordt als gevolg van de toegenomen informatie-uitwisseling, hen geen mogelijkheid meer moet worden geboden om zonder vergrijpboete en zonder strafrechtelijke gevolgen vrijwillig een onjuiste, onvolledige of niet-gedane aangifte te verbeteren. Maar, dit betoog kan worden weerlegd door te wijzen op de andere inkomens- of vermogensbestanddelen waar de inkeerregeling op zag.¹⁹¹ Voor deze andere gevallen, die minder gemakkelijk aan het licht komen omdat de toegenomen informatie-uitwisseling hier niet op ziet, is het belangrijk dat een inkeerregeling bestaat. De belastingplichtige moet namelijk worden geprikkeld om fouten te herstellen in plaats van deze verborgen te houden in de hoop dat de Belastingdienst de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte niet ontdekt. Dat is immers het doel dat aan de inkeerregeling ten grondslag ligt en dat geldt onverkort.¹⁹²

Derhalve is de inkeerregeling van art. 67n AWR per 1 januari 2018 niet geheel, maar gedeeltelijk afgeschaft. Alleen ten aanzien van box 3-vermogen in het buitenland kan een belastingplichtige zijn aangifte niet meer vrijwillig verbeteren, althans, een dergelijke vrijwillige verbetering zal niet meer vergrijpboetevrij zijn en kan strafrechtelijke vervolging tot gevolg hebben.¹⁹³ Inkeren behoudt wel de strafverminderende kwalificatie, die aanleiding geeft tot boetematiging.

Deze gedeeltelijke afschaffing is bewerkstelligd door een derde lid toe te voegen aan het oude artikel 67n AWR. Het derde lid luidt: "Het eerste lid is niet van toepassing voor zover de juiste en

¹⁹⁰ *Kamerstukken II 2016/17, 25087, 138, overweging 3.1. Zie ook Kerckhoffs & Perdaems 2017, TFB.*

¹⁹¹ *Kamerstukken II 2016/17, 25087, 138, overweging 3.1. Zie ook Kerckhoffs & Perdaems 2017, TFB.*

¹⁹² Kerckhoffs & Perdaems 2017, TFB. Vgl. *Kamerstukken II 1993/94, 23470, 3, p. 3-4, 17 en 54 (MvT).*

¹⁹³ Art. 69n lid 3 AWR, laatste volzin. Zie ook *Kamerstukken II 2016/17, 25087, 138, overweging 3.1.*

volledige aangifte, dan wel de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen, bedoeld in het eerste lid, betrekking heeft, onderscheidenlijk hebben, op inkomen uit sparen en beleggen dat in het buitenland is opgekomen.”

Bij deze wijziging is een overgangsregeling opgenomen. De oude inkeerregeling blijft van kracht voor aangiften die vóór 1 januari 2018 zijn ingediend (of hadden moeten worden ingediend) en inlichtingen die vóór 1 januari 2018 zijn verstrekt (of hadden moeten worden verstrekt).¹⁹⁴

4.4 Deelconclusie

Belastingplichtigen mogen door het vrije verkeer van kapitaal vermogen onderbrengen in elk land. Sommige belastingplichtigen brengen box 3-vermogen onder in een land waar de fiscale regelgeving gunstiger is, of waar een bankgeheim geldt. Door het bankgeheim kan de Belastingdienst in voorkomende gevallen niet de juiste belastinggrondslag bepalen en wordt (vaak) te weinig belasting geheven.

De EU en de OESO zijn al tientallen jaren bezig met het opstellen van richtlijnen en verdragen ten behoeve van informatie-uitwisseling tussen landen. Zo ontstonden de Bijstands- en Spaartegoedenrichtlijn, het WABB-verdrag en het OESO-modelverdrag. Door middel van de Bijstandsrichtlijn – mits geïmplementeerd in de nationale wetgeving – konden gegevens worden verstrekt aan andere EU-lidstaten met het doel belastingontwijking en -fraude tegen te gaan. De gegevensuitwisseling zag op inkomsten-, vennootschaps- en vermogensbelastingen en kende drie vormen: op verzoek, automatisch en spontaan. De Spaartegoedenrichtlijn is ontwikkeld zodat inkomsten uit spaargelden effectief konden worden belast overeenkomstig het nationale recht van de woonstaat van de belastingplichtige. De Spaartegoedenrichtlijn is komen te vervallen omdat deze door een wijziging van de Bijstandsrichtlijn overbodig was geworden. De informatie-uitwisseling ten aanzien van de inkomsten uit spaargelden geschiedde automatisch. Het WABB-verdrag, gesloten door de Raad van Europa en lidstaten van de OESO, is breder dan de Bijstandsrichtlijn. Het moet er vooral voor zorgen dat zwartsparenders kunnen worden aangepakt en dat een eventueel bankgeheim niet meer in de weg zal staan van informatie-uitwisseling. De informatie-uitwisseling kan op verzoek, automatisch of spontaan plaatsvinden. Het OESO-modelverdrag is het standaardverdrag waar belastingverdragen tussen landen op zijn gebaseerd. Art. 26 OESO-modelverdrag ziet op informatie-uitwisseling. Ook met behulp van het OESO-modelverdrag kan de uitwisseling geschieden op verzoek, automatisch of spontaan.

¹⁹⁴ Artikel XXIX van de Wet van 20 december 2017, *Stb.* 2017, 518.

De OESO heeft een Global Forum opgericht dat een standaard voor automatische gegevensuitwisseling heeft opgesteld. Dit is de basis geworden voor zowel OESO-lidstaten als niet-OESO-lidstaten.

Deze ontwikkelingen ontstonden allemaal in het teken van het tegengaan van belastingontduiking. De G20 sprak uit sancties te willen opleggen aan staten die niet meewerkten. Dit betekende internationale druk op het bankgeheim. Veel landen hieven het bankgeheim op en steeds meer gegevens werden en worden automatisch uitgewisseld.

Door de toename aan informatie kan de Belastingdienst steeds gemakkelijker de juiste belastinggrondslag vaststellen. Dat heeft de staatssecretaris van Financiën doen bepalen dat de mogelijkheid tot vrijwillige verbetering niet meer nodig was. Er werd een voorstel gedaan tot volledige afschaffing van de boeterechtelijke inkeerregeling van art. 67n AWR.

Wegens het brede toepassingsgebied van de inkeerregeling, is de afschaffing beperkt tot het buitenlandse box 3-vermogen. Deze gedeeltelijke afschaffing van de boeterechtelijke inkeerregeling is ingevoerd per 1 januari 2018.

Door deze gedeeltelijke afschaffing leidt vrijwillig inkeren ten aanzien van buitenlands box 3-vermogen niet meer tot gehele boetematiging. Daarnaast kan ten aanzien van verzwegen buitenlands box 3-vermogen strafrechtelijke vervolging worden ingesteld.

Hoofdstuk 5: Doeltreffendheid van de gedeeltelijke afschaffing van de boeterechtelijke inkeerregeling

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling van art. 67n AWR ten aanzien van box 3-vermogen in het buitenland beoordeeld in het licht van het doel van de wetgever ten tijde van invoering van de boeterechtelijke inkeerregeling. Hierbij wordt ook kort herhaald wat reeds is beschreven in paragraaf 2.3.2 betreffende de ontwikkelingen van de inkeerregeling vóór gedeeltelijke afschaffing en de doelen die deze ontwikkelingen hadden. In het vorige hoofdstuk is uiteengezet dat de Nederlandse regering door de toegenomen informatie-uitwisseling tussen landen stelde dat de inkeerregeling overbodig was; de Belastingdienst zou verzwegen vermogen in het buitenland immers dankzij de informatie-uitwisseling ook zonder vrijwillige verbetering van de belastingplichtige ontdekken.¹⁹⁵ In dit hoofdstuk wordt behandeld of de gedeeltelijke afschaffing van de boeterechtelijke inkeerregeling in lijn is met het doel van de inkeerregeling. Ook worden eventuele aanbevelingen gedaan om de inkeerregeling in lijn te brengen met het doel van de inkeerregeling, mocht de gedeeltelijke afschaffing afbreuk doen aan het doeltreffendheidsbeginsel. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie.

5.2 Hoe verhoudt de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling zich tot het doel van de regeling?

5.2.1 Het doel van de boeterechtelijke inkeerregeling en haar wijzigingen

Belastingheffing en de handhaving daarvan is belangrijk in het kader van de bekostiging van de overheidsuitgaven.¹⁹⁶ Als een belastingplichtige een onjuiste aangifte doet, wordt de kans dat de Belastingdienst een onjuiste aanslag oplegt, vergroot. De werking van het belastingstelsel is dus deels afhankelijk van de eerlijkheid en volledigheid van belastingplichtigen. Onjuiste aangiften raken uiteindelijk de samenleving omdat te weinig belasting wordt geheven en tasten op die manier het vertrouwen in het belastingstelsel aan, evenals de belastingmoraal.¹⁹⁷ Een van de doelen van de belastingdienst is het laten toenemen van *compliance*; belastingplichtigen zouden zoveel mogelijk uit zichzelf aan belastingverplichtingen moeten voldoen.¹⁹⁸ De gedachte is dat belastingplichtigen eerder aan verplichtingen voldoen, indien regels dat gemakkelijker maken

¹⁹⁵ *Kamerstukken II* 2016/17, 25087, 138.

¹⁹⁶ Schuver-Bravenboer 2009, p. 167. Zie ook Stevens & De Smit 2017, p. 4-5.

¹⁹⁷ Rb. 's-Gravenhage 27 oktober 2011, ECLI:NL:RBSGR:2001:BU2120.

¹⁹⁸ https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte_betalen_en_toezicht/toezicht/handhaving_en_controle/handhaving

voor hen.¹⁹⁹ Door de boeterechtelijke inkeerregeling van art. 67n is het in beginsel mogelijk om na een onjuiste of onvolledige ingediende aangifte, deze zonder vergrijpboete als gevolg te corrigeren. De inkeerregeling zou vrijwillige verbetering moeten stimuleren en zo het aantal onjuiste aangiften reduceren.²⁰⁰ Met invoering van de regeling per 1 januari 1998 werd getracht het innen van aanslagbelastingen veilig te stellen en zodoende de werking van het belastingstelsel te verbeteren.²⁰¹ Aldus werd nagestreefd dat zoveel mogelijk correcte aangiften binnenkomen, hetgeen vanzelfsprekend wenselijk is voor een juiste belastingheffing.²⁰²

De eerste wijzigingen met betrekking tot de toepassing van de inkeerregeling van art. 67n AWR traden op 2 juli 2009 in werking. Vanaf 2 juli 2009 moest binnen twee jaar na het doen van de onjuiste of onvolledige aangifte, dan wel het niet doen van aangifte, worden ingekeerd om geen vergrijpboete opgelegd te krijgen. De vergrijpboete die kon worden opgelegd indien niet-aangegeven box 3-vermogen werd ontdekt, werd verhoogd van 100% naar 300% van het verschuldigde belastingbedrag (de vergrijpboete kon worden gematigd tot 15% als strafverminderende omstandigheden, zoals het te laat, buiten de tweejaarstermijn, vrijwillig inkeren met betrekking tot een onjuiste, onvolledige of niet-gedane aangifte, daartoe aanleiding gaven). Deze beperking van de inkeerregeling en verhoging van de vergrijpboete zouden moeten dienen als stimulans voor belastingplichtigen om in te keren – tot juli 2009 was het dan namelijk ‘goedkoper’ voor belastingplichtigen om in te keren. De gewijzigde boeterechtelijke inkeerregeling heeft dus, net als de oorspronkelijke boeterechtelijke inkeerregeling, het doel het aantal juiste belastingaangiften te verhogen.

De inkeerregeling is per 1 juli 2010 nog verder aangescherpt.²⁰³ De vergrijpboete ten aanzien van verzwegen box 3-vermogen kon per 1 juli 2010 slechts gematigd worden tot 30%.²⁰⁴ Door de toenemende informatie-uitwisseling tussen landen, waardoor buitenlands vermogen minder gemakkelijk kon worden verzwegen, zou het niet langer noodzakelijk zijn om een regeling te hebben die de vrijwillige inkeer van een belastingplichtige fors beloont. Daarnaast zou een lage straf voor iemand die de fiscale verplichtingen aan zijn laars lapt niet passen in de belastingmoraal van Nederland.²⁰⁵ Het doel van deze aanscherping was met name het zwaarder straffen van

¹⁹⁹ Hoogwout 2010, p. 88. Zie ook Bekkers & Foederer 2001.

²⁰⁰ 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 HR 5 november 1997, BNB 1997/405.

²⁰¹ HR 18 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZD0659.

²⁰² *Kamerstukken II* 1996/1997, 23993, 48, p. 2.

²⁰³ *Kamerstukken II* 2009/10, 31066, 89.

²⁰⁴ §7 lid 2 BBBB (oud).

²⁰⁵ *Kamerstukken II* 2009/10, 31066, 78.

zwartsparenders. Maar het bracht ook enerzijds mee dat belastingplichtigen werden geprikkeld om vóór 1 juli 2010 in te keren omdat dat kon leiden tot een hogere boetematiging (ten opzichte van na 30 juni 2010) en anderzijds dat potentieel meer inkomsten werden gegenereerd door de boeteverhoging, als belastingplichtigen daadwerkelijk werden bewogen tot inkeer door de prikkel.

De aanscherping van de boeterechtelijke inkeerregeling per 1 juli 2015 zag op het percentage van de vergrijpboete ten aanzien van verzwegen box-3 vermogen. Indien buiten de tweejaarstermijn werd ingekeerd door de belastingplichtige, gold dit nog steeds als strafverminderende omstandigheid, maar kon de vergrijpboete hoogstens worden gematigd tot 60% van het nog te betalen belastingbedrag.²⁰⁶ Per 1 juli 2016 is dit minimumpercentage nogmaals verhoogd, nu tot 120% van het verschuldigde belastingbedrag.²⁰⁷

Per 1 januari 2018 is de boeterechtelijke inkeerregeling afgeschaft met betrekking tot box 3-vermogen in het buitenland. Inkeren zonder een vergrijpboete opgelegd te krijgen is niet meer mogelijk indien het buitenlands box 3-vermogen betreft, mits er natuurlijk sprake is van opzet dan wel grove schuld. Inkeren geeft nog wel aanleiding tot boetematiging tot 120% van de verschuldigde belasting.²⁰⁸ Deze gedeeltelijke afschaffing is tot stand gekomen door de toegenomen informatie-uitwisseling tussen landen. Het zou niet meer noodzakelijk zijn om belastingplichtigen de mogelijkheid te geven verzwegen buitenlands vermogen alsnog aan te geven, omdat de Belastingdienst het vermogen zelf zal ontdekken.

5.2.2 De gedeeltelijke afschaffing van de boeterechtelijke inkeerregeling in het licht van het doel van de inkeerregeling

De belangrijkste drijfveer voor de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling is volgens het kabinet de toegenomen transparantie waardoor verborgen vermogen aan het licht komt. Het zou daarom tijd zijn om een einde te maken aan het coulante inkeerbeleid voor belastingplichtigen.²⁰⁹ De overheid gaat ervan uit dat het verzwegen vermogen sowieso wordt belast, ongeacht of de belastingplichtige nu zelf de aangifte corrigeert of de Belastingdienst achter het verzwegen vermogen komt. Een gegarandeerde vergrijpboete in geval van opzet of grove schuld – wat een gevolg is van de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling – zal éxtra inkomsten generen, wat de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling voor de overheidsinkomsten voordelig lijkt te maken.

²⁰⁶ §7 lid 2 BBBB (oud).

²⁰⁷ Besluit 23 december 2015, *Stcrt.* 2015, 46501.

²⁰⁸ Art. 67n lid 2 AWR jo. §7 lid 2 BBBB.

²⁰⁹ *Kamerstukken II* 2017/18, 34786, 3, p. 31.

Gedragseconomen die uitgaan van rationeel denkende burgers stellen dat een belastingplichtige de kosten van het volgen van de wet afweegt tegen de kosten van overtreden van die wet. Indien de kosten van het overtreden van de wet door middel van boeten hoger zijn dan het volgen van de wet, zal ieder rationeel denkend individu handelen naar de wet en zal het boetestelsel de afschrikwekkende functie dienen.²¹⁰ Aangezien belastingontduiking ook in 2018 nog altijd voorkomt²¹¹, kan, uitgaande van rationeel denkende burgers, worden aangenomen dat de voordelen die belastingontduiking meebrengt de lasten overtreffen en dat de huidige regeling dus niet op iedere belastingplichtige een afschrikwekkend effect heeft. Nu een boete er niet in slaagt de belastingplichtige dusdanig af te schrikken dat belastingontduiking niet meer voorkomt, heeft het bestaan van een dergelijke boete de volgende gevolgen. Door het bestaan van een gegarandeerde vergrijpboete zullen sommige belastingontduikers worden gestimuleerd het ontduiken te continueren in de hoop dat de Belastingdienst het verzwegen vermogen niet ontdekt. Aangezien de belastingontduiker ook bij inkeer een vergrijpboete krijgt opgelegd (weliswaar gematigd), zal voortzetten van de huidige situatie in de ogen van sommige (risicozoekende) belastingontduikers het beste zijn, zolang de pakkans lager is dan honderd procent of als lager dan honderd procent wordt gezien door de calculerende burger.²¹² Zelfs bij een extreem hoge boete zullen sommige belastingplichtigen ervan uit blijven gaan dat zij voordeel uit belastingontduiking kunnen halen. Het aanmoedigen tot continuering van belastingontduiking staat lijnrecht tegenover het doel van de wetgever, namelijk het tegengaan van belastingontduiking.

De wetgever gaat ervan uit dat de pakkans zodanig is dat belastingplichtigen, die geen, dan wel een onjuiste of onvolledige aangifte doen met betrekking tot buitenlands box 3-vermogen, vanzelf tegen de lamp lopen.²¹³ Met die gedachte is ook het voorstel tot (gedeeltelijke) afschaffing van de inkeerregeling gedaan, maar de vraag is of afschaffing in dat geval iets toevoegt. Indien die pakkans inderdaad dusdanig is dat de Belastingdienst toch wel achter de onjuistheid of onvolledigheid zou zijn gekomen, heeft het voor belastingplichtigen geen nut meer om buitenlands vermogen geheim te houden. Deze belastingplichtigen zouden dan immers al niet meer in aanmerking komen voor een succesvol beroep op de inkeerregeling, omdat niet *vrijwillig* kan worden ingekeerd indien redelijkerwijs te verwachten is dat de Belastingdienst toch wel

²¹⁰ Boise 2006, p. 30-31.

²¹¹ Zie Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 februari 2018, 2018-0000026987. Uit het feit dat het kabinet nog altijd maatregelen treft om belastingontduiking aan te pakken, kan worden afgeleid dat belastingontduiking ook in 2018 nog voorkomt.

²¹² Boise 2006, p. 30-31.

²¹³ *Kamerstukken II* 2017/18, 34786, 3, p. 31.

hoogte krijgt van de onjuistheid c.q. onvolledigheid.²¹⁴ Indien de pakkans dus daadwerkelijk zo hoog is als waar de wetgever vanuit gaat, is de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling betekenisloos; onder de oude inkeerregeling zou evenmin een succesvol beroep op de inkeerregeling kunnen worden gedaan.

Indien de pakkans niet zo hoog is als waar de wetgever vanuit gaat – wat aannemelijk lijkt omdat de informatie-uitwisseling weliswaar in theorie op orde is, maar in de praktijk nog niet bewezen geslaagd is²¹⁵ – is inkeren door belastingplichtigen nog nodig om zoveel mogelijk juiste aangiften te bewerkstelligen. Naar aanleiding van het gedeeltelijk afschaffen van de boeterechtelijke en strafrechtelijke inkeerregeling, waardoor bij een onjuiste of onvolledige aangifte een vergrijpboete ingeval van opzet dan wel grove schuld onvermijdelijk is en strafvervolging kan worden ingesteld, zullen belastingplichtigen zich naar mijn mening minder geprikkeld voelen om in te keren.²¹⁶ Dit komt doordat de impact van strafrechtelijke vervolging in potentie veel groter is dan de impact van een vergrijpboete²¹⁷, en de impact van strafrechtelijke vervolging derhalve niet vergelijkbaar is met de financiële en afschrikwekkende impact die een vergrijpboete heeft.²¹⁸ De zogenoemde ‘push-and-pull-aanpak’ die werd gevolgd door de wetgever, is wat mij betreft nu dan ook niet meer sterk genoeg.²¹⁹ Belastingontduikers krijgen weliswaar een ‘push’ door een versterking van het angstgevoel dat hun buitenlandse vermogen bekend wordt bij de Nederlandse belastingdienst (door de informatie-uitwisseling), maar geen ‘pull’ meer omdat de inkeerregeling daarvoor niet aantrekkelijk genoeg is. Indien de pakkans dus minder hoog is dan waar de

²¹⁴ Het geheimhouden van buitenlands vermogen heeft dan geen nut meer omdat de belastingplichtige sowieso ‘gepakt’ zal worden en dus boetegeld moet betalen. Omdat een volledige afschaffing alleen gevolgen zou hebben voor belastingplichtigen die niet vanzelfsprekend tegen de lamp zouden lopen (andersoortig vermogen), is de inkeerregeling slechts gedeeltelijk afgeschaft. Deze belastingplichtigen zouden dan namelijk niet meer kunnen inkeren zonder strafrechtelijke gevolgen, waardoor zij zouden beslissen niet meer in te keren, wat leidt tot minder opbrengsten voor de staat. Zie ook *Kamerstukken II* 2017/18, 34786.

²¹⁵ Het is nog enigszins afwachten in hoeverre de belastingdiensten de grote hoeveelheid gegevens kunnen verwerken en daadwerkelijk gebruiken. Bovendien hebben niet alle landen zich (reeds) geconfirmeerd aan de OESO-standaard (die ziet op automatische informatie-uitwisseling, beschreven in hoofdstuk 4), te denken valt aan landen buiten Europa zoals de Kaaimaneilanden en Panama, waardoor de informatie-uitwisseling met deze landen afhangt van de gesloten belastingverdragen tussen de landen. Zie https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/tax_arrangements/tax_treaties/overview_of_treaty_countries/.

De Belastingdienst kan er daarom mijns inziens nog niet vanuit gaan dat hij beschikt over alle benodigde informatie. Zie <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/>. Zie ook Barmentlo 2017.

²¹⁶ Aldus ook Barmentlo 2017.

²¹⁷ De op te leggen vergrijpboete bij vrijwillige inkeer wordt vergeleken met de op te leggen vergrijpboete indien de inspecteur het verzwegen vermogen ontdekt; dit verschil zorgt voor een minder grote impact dan de impact die strafrechtelijke vervolging meebrengt.

²¹⁸ Kerckhoffs & Perdaems 2017.

²¹⁹ Boer & Vording 2009.

wetgever vanuit gaat, schiet de gedeeltelijke afschaffing voorbij aan het doel van de inkeerregeling, namelijk het reduceren van het aantal onjuiste aangiften.

Nu de pakkans met betrekking tot verzwegen buitenlands box 3-vermogen is vergroot door de toenemende informatie-uitwisseling tussen landen en daardoor de inkeerregeling gedeeltelijk is afgeschaft, is een (gematigde) vergrijpboete met betrekking tot verzwegen box 3-vermogen, mits sprake is van opzet dan wel grove schuld, onvermijdelijk (ongeacht of wordt ingekeerd dan wel de Belastingdienst achter het verzwegen vermogen komt).²²⁰ Daardoor zullen door belastingplichtigen die zo min mogelijk belasting en daarmee samenhangende boeten willen betalen of door hen die ervan uitgaan dat zij voordeel kunnen behalen met belastingontduiking, wellicht andere methoden worden gezocht om deze boeten te omzeilen.²²¹ Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het oprichten van een rechtspersoon in een land waar de automatische informatie-uitwisseling niet of minder sterk ziet op belangen in rechtspersonen, zoals in Zwitserland, Liechtenstein of Panama, waarbij een lokale trustorganisatie het beheer voert over het ingebrachte vermogen. In ruil voor de vermogensinbreng heeft de belastingplichtige aandelen in de rechtspersoon verkregen.²²² Voordelen uit aandelen of voordelen uit de verkoop van de aandelen in een rechtspersoon vallen namelijk in box 2 (mits sprake is van minimaal een 5%-belang)²²³, waardoor een gunstiger boetepercentage van kracht is (de vergrijpboete met betrekking tot box 2-vermogen kan worden gematigd tot 60%).²²⁴ Gebruik van een dergelijke constructie kon vóór de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling ook al gunstiger zijn door het reeds bestaande boeteverschil, maar nu een (gematigde) vergrijpboete onvermijdelijk is geworden met betrekking tot box 3-vermogen, zullen deze constructies naar verwachting meer gebruikt gaan worden. Bovendien kan op grond van art. 67n AWR ten aanzien van verzwegen box 2-vermogen nog wel binnen twee jaar worden ingekeerd zonder een vergrijpboete opgelegd te krijgen. Omdat niet alle gegevens met betrekking tot de belangen worden uitgewisseld²²⁵, is de kans kleiner dat de Belastingdienst ontdekt dat voordelen uit hoofde van de aandelen worden verkregen door de belastingplichtige, waarover belasting behoort te worden betaald. Kortom, omdat de automatische informatie-uitwisseling veelal ziet op bancaire gegevens, is de pakkans bij belastingplichtigen die een andere constructie gebruiken om vermogen onder te brengen kleiner dan bij belastingplichtigen die 'simpelweg' zwartsparen, wat

²²⁰ Artt. 67d lid 5 en 67e lid 6 AWR jo. artt. 67n lid 2 AWR en §7 lid 2 BBBB.

²²¹ Vgl. Boise 2006, p. 30-31.

²²² Bont 2009.

²²³ Art. 4.6 jo. art. 4.12 Wet IB 2001.

²²⁴ Art. 67n lid 2 AWR jo. §7 lid 2 BBBB; 60% van het wettelijk maximum dat 100% bedraagt.

²²⁵ Zo is in bijvoorbeeld Zwitserland weliswaar het bankgeheim opgeheven en wordt per 1 januari 2018 informatie uitgewisseld, maar deze informatie betreft in beginsel slechts bankgegevens.

vanzelfsprekend meebrengt dat de kans dat belasting en boeten moeten worden betaald ook kleiner is.

5.3 Aanbevelingen

Door Mikesell zijn vijf kenmerken gegeven voor optimale regelgeving omtrent strafkwijtschelding, welke ik zal behandelen voor zover deze van enige betekenis zouden kunnen zijn voor de Nederlandse boeterechtelijke inkeerregeling.²²⁶

Regelgeving omtrent strafkwijtschelding moet enig vermoeden van oneerlijkheid minimaliseren. Om ervoor te zorgen dat de inkeerregeling niet wordt gezien als een voordeel voor zwartsparenders ten opzichte van belastingplichtigen die zich wel aan de wet houden, moet de inkeerregeling slechts deels voorzien in concessies, bijvoorbeeld in de vorm van kwijtschelding van strafrechtelijke vervolging (waarbij de regelgeving met betrekking tot vergrijpboeten niet verandert). In dat geval kan wel een vergrijpboete worden opgelegd, maar blijft de 'pull' toch meer aanwezig omdat een potentiële grote impact wegvalt. In deze zin zou de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling dus stand kunnen houden wat betreft de vergrijpboete, maar moeten worden hersteld wat betreft de mogelijkheid tot strafvervolging.²²⁷

Daarnaast is gegeven dat strafkwijtschelding slechts eenmaal moet worden aangeboden voor een optimaal effect. De inkeerregeling moet, voor het juiste effect, ten minste de dreiging hebben dat de regeling eindig is.²²⁸ In de periode van 2002 tot 1 juli 2016 heeft de inkeerregeling ongeveer €1,9 miljard opgeleverd. In deze periode zijn ook wijzigingen doorgevoerd die zagen op verhoging van de vergrijpboete. Het aantal inkeerders en de bedragen die daarmee gepaard gingen, stonk echter niet daardoor. Een verhoging van de boete betekent dus niet automatisch dat mensen niet meer bereid zijn tot inkeren.²²⁹ Die bereidheid is echter, zoals eerder in dit hoofdstuk is beschreven, minder aanwezig nu de inkeerregeling gedeeltelijk is afgeschaft. Uiteraard vraagt het ten onrechte niet melden van vermogen om herstel en daarom is mijn aanbeveling de matiging van de vergrijpboete nogmaals te verlagen in plaats van het gedeeltelijk afschaffen van de inkeerregeling. Dan blijven belastingplichtigen (enigszins) geprikkeld om in te keren.

²²⁶ Mikesell 1984. Zie ook Parle & Hirlinger 1986.

²²⁷ Boise 2006.

²²⁸ Boise 2006.

²²⁹ Barmentlo 2017.

5.4 Deelconclusie

Met de inkeerregeling wordt nagestreefd dat het aantal onjuiste aangiften wordt gereduceerd.

Per 1 januari 2018 is de boeterechtelijke inkeerregeling afgeschaft met betrekking tot het box 3-vermogen in het buitenland, omdat de Belastingdienst zelf achter de betreffende gegevens van belastingplichtigen zou kunnen komen en daarom de mogelijkheid tot inkeer niet meer noodzakelijk is.

Aangezien de belastingontduiker ook bij inkeer een vergrijpboete krijgt opgelegd (weliswaar gematigd), zal voortzetten van de onjuiste of onvolledige aangifte in de ogen van sommige (risicozoekende) belastingontduikers het beste zijn, zolang de pakkans lager is dan honderd procent of als lager dan honderd procent wordt gezien door de calculerende belastingplichtige. Het aanmoedigen tot of veroorzaken van continuering van belastingontduiking staat lijnrecht tegenover het doel van de wetgever, namelijk het tegengaan van belastingontduiking.

Indien de pakkans daadwerkelijk zodanig is dat belastingplichtigen die vermogen verzwijgen hoe dan ook tegen de lamp lopen, is de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling betekenisloos; onder de oude inkeerregeling zou evenmin een succesvol beroep op de inkeerregeling kunnen worden gedaan omdat niet vrijwillig kan worden ingekeerd als redelijkerwijs te verwachten is dat de Belastingdienst toch wel hoogte krijgt van de onjuistheid dan wel onvolledigheid.

Indien de pakkans niet zodanig is dat belastingplichtigen die vermogen verzwijgen hoe dan ook tegen de lamp lopen, is inkeren door belastingplichtigen nog noodzakelijk om zoveel mogelijk juiste aangiften te bewerkstelligen. Door de, onder de huidige inkeerregeling, onvermijdelijke vergrijpboete en mogelijkheid tot strafvervolgning in geval van opzet dan wel grove schuld, zullen belastingplichtigen naar mijn mening minder vaak inkeren. In geval van een dergelijke pakkans (lager dan honderd procent) – een dergelijke pakkans lijkt aannemelijk omdat niet elk land reeds alle informatie uitwisselt – schiet de gedeeltelijke afschaffing voorbij aan het doel van de inkeerregeling, namelijk het reduceren van het aantal onjuiste aangiften.

Gezien de onvermijdelijke (gematigde) vergrijpboete met betrekking tot buitenlands box 3-vermogen, ongeacht of wordt ingekeerd of de Belastingdienst het verzwegen vermogen achterhaalt, zullen sommige belastingplichtigen methoden zoeken om deze boete te omzeilen. Hierbij kan worden gedacht aan het onderbrengen van het vermogen in een buitenlandse rechtspersoon om vervolgens voordelen uit hoofde van een aandelenbelang in die rechtspersoon te genieten. Dan kwalificeren de voordelen als box 2-inkomsten, wat betekent dat – als het verzwegen vermogen wordt achterhaald of als de belastingplichtige inkeert – het boetepercentage (van vergrijpboeten) tot de helft lager is dan wanneer de inkomsten in box 3

vallen. Bovendien kan met betrekking tot box 2-inkomen nog wel binnen twee jaar worden ingekeerd zonder een vergrijpboete opgelegd te krijgen. De pakkans wordt kleiner indien gebruik wordt gemaakt van een andere constructie dan zwartsparen, omdat automatische informatie-uitwisseling veelal ziet op bancaire gegevens.

Op basis van voorgeschreven optimale regelgeving omtrent strafkwijtschelding beveel ik aan om een gedeeltelijke concessie te doen, namelijk de mogelijkheid tot strafvervolgning uit te sluiten in geval van een vrijwillige inkeer, en om de matiging van de vergrijpboete nogmaals te verlagen in plaats van het gedeeltelijk afschaffen van de inkeerregeling, om op die manier het verzwijgen van buitenlands vermogen te bestraffen.

Hoofdstuk 6: Conclusie

In deze scriptie is onderzocht of de gedeeltelijke afschaffing van de boeterechtelijke inkeerregeling van art. 67n AWR ten aanzien van buitenlands box 3-vermogen in lijn is met het doel van de inkeerregeling. De centrale vraagstelling luidde:

Is de gedeeltelijke afschaffing van de fiscale boeterechtelijke inkeerregeling, gelet op de recente ontwikkelingen met betrekking tot informatie-uitwisseling, in lijn met het doel van de boeterechtelijke inkeerregeling?

In hoofdstuk 2 is aan de orde geweest wat het doel en de legitimiteit van de boeterechtelijke inkeerregeling van art. 67n AWR inhouden. Sinds 1998 is de fiscale boeterechtelijke inkeerregeling opgenomen in art. 67n AWR om het fiscale boeterecht af te stemmen op het fiscale strafrecht. In het belang van het optimaal functioneren van het belastingstelsel moest de boeterechtelijke inkeerregeling ervoor zorgen dat het aantal onjuiste c.q. onvolledige aangiften zou worden gereduceerd. Belastingplichtigen krijgen de kans om hun onjuistheden en/of onvolledigheden vrijwillig te verbeteren zonder dat dit leidt tot oplegging van een vergrijpboete. Door middel van de inkeerregeling, een compliance-stimulus, moeten belastingplichtigen op eigen initiatief aan hun belastingplichtigen voldoen. Zo levert de inkeerregeling een bijdrage aan (de handhaving van) belastingheffing. Belastingen hebben verschillende economische functies, zoals de budgettaire en instrumentele en belastingheffing dient rechtvaardig te zijn.

In het derde hoofdstuk is de boeterechtelijke inkeerregeling van art. 67n AWR tot 2018 beschreven. Bestuurlijke boeten spelen een grote rol bij de boeterechtelijke inkeerregeling. Bestuurlijke boeten hebben betrekking op het niet, onjuist of onvolledig doen van aangifte of het niet, gedeeltelijk niet, dan wel te laat betalen van verschuldigde belasting. Twee bestuurlijke boeten, de verzuimboeten en vergrijpboeten, zijn van belang bij de inkeerregeling, waarbij zwaardere overtredingen (wanneer sprake is van opzet of grove schuld) worden bestraft met vergrijpboeten en lichtere met verzuimboeten. Art. 67n AWR is meermaals aangescherpt en de bestuurlijke boeten zijn meermaals verhoogd, steeds om belastingontduiking zwaarder aan te pakken. Een beroep doen op art. 67n AWR moest tot 2018 binnen twee jaar na het indienen van de onjuiste of onvolledige aangifte. Tijdig inkeren zorgde er destijds voor dat een vergrijpboete niet werd opgelegd. Verzuimboeten konden nog wel worden opgelegd. Er moet worden ingekeerd voordat de belastingplichtige weet of objectief gezien moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid van de aangifte bekend is of zal worden. Buiten de gestelde tweejaarstermijn van art. 67n AWR kan nog steeds worden ingekeerd. De vergrijpboete wordt dan gematigd dankzij de kwalificatie van strafverminderende omstandigheid als bedoeld in §7 van het BBBB. Bij de

inkeerprocedure is het van belang dat de wil bestaat om de vrijwillige verbetering te doen en dat hetgeen zal worden gecorrigeerd duidelijk wordt toegelicht.

Hoofdstuk 4 heeft betrekking op de huidige boeterechtelijke inkeerregeling. Per 1 januari 2018 is de inkeerregeling gedeeltelijk afgeschaft. Ten aanzien van buitenlands box 3-vermogen kan thans niet meer worden ingekeerd zonder een vergrijpboete opgelegd te krijgen, ook niet binnen de tweejaarstermijn. De gedeeltelijke afschaffing is doorgevoerd naar aanleiding van de sterk toegenomen informatie-uitwisseling tussen landen met betrekking tot fiscale gegevens. Het staat belastingplichtigen door het vrije verkeer van kapitaal vrij te bepalen waar box 3-vermogen wordt ondergebracht. Belastingplichtigen kunnen er dus voor kiezen om dit vermogen onder te brengen in een land waar een bankgeheim geldt, waardoor de Nederlandse belastingdienst niet in staat is de juiste belastinggrondslag vast te stellen. De EU en de OESO zijn al tientallen jaren bezig met het opstellen van richtlijnen en verdragen ten behoeve van informatie-uitwisseling tussen landen. Zo ontstonden de Bijstands- en Spaartegoedenrichtlijn, het WABB-verdrag en het OESO-modelverdrag. Deze informatie-uitwisseling kan op verzoek, automatisch of spontaan plaatsvinden. Deze ontwikkelingen ontstonden allemaal in het teken van het tegengaan van belastingontduiking. Deze richtlijnen en verdragen gingen steeds verder in de invulling van informatie-uitwisseling en de G20 sprak uit sancties te willen opleggen aan staten die niet meewerkten. Dit betekende internationale druk op het bankgeheim. Veel landen hieven het bankgeheim op en steeds meer gegevens werden en worden automatisch uitgewisseld. Door de toename aan informatie kan de Belastingdienst steeds gemakkelijker de juiste belastinggrondslag vaststellen, en dus wordt het voor de belastingplichtige lastiger om buitenlands vermogen geheim te houden. Met de gedeeltelijke afschaffing van de boeterechtelijke en strafrechtelijke inkeerregeling gaat tevens gepaard dat vrijwillig inkeren ten aanzien van buitenlands box 3-vermogen niet meer leidt tot gehele boetematiging (maar matiging tot 120% van het verschuldigde belastingbedrag) en mogelijke strafrechtelijke vervolging mogelijk is.

In hoofdstuk 5 is de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling beoordeeld in het licht van het doel van de inkeerregeling. Met de inkeerregeling wordt nagestreefd dat het aantal onjuiste aangiften wordt gereduceerd. Teneinde dat doel te bewerkstelligen werd in eerste instantie tot inkeer gestimuleerd. Echter, door de toegenomen informatie-uitwisseling tussen landen stelt de wetgever dat de Belastingdienst achter de betreffende gegevens zou kunnen komen en dat daarom de mogelijkheid tot inkeren niet meer noodzakelijk is in geval van buitenlands box 3-vermogen. Naar aanleiding daarvan is de boeterechtelijke inkeerregeling per 1 januari 2018 afgeschaft met betrekking tot het buitenlands box 3-vermogen. Zolang de pakkans lager is dan honderd procent – iets dat zeer waarschijnlijk is omdat nog niet alle landen automatisch alle bruikbare gegevens uitwisselen – zal voortzetten van de onjuiste of onvolledige aangifte voor

sommige (risicozoekende) belastingontduikers het beste zijn, omdat ze bij inkeer hoe dan ook een (gematigde) vergrijpboete krijgen opgelegd (mist sprake is van opzet dan wel grove schuld). Door de gedeeltelijke afschaffing wordt voor sommige belastingplichtigen continuering van belastingontduiking gestimuleerd, wat lijnrecht tegenover het doel van inkeerregeling staat. Indien de pakkans zodanig is dat belastingplichtigen die vermogen verzwijgen hoe dan ook tegen de lamp lopen, is de gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling betekenisloos; onder de oude inkeerregeling zou evenmin een succesvol beroep op de inkeerregeling kunnen worden gedaan omdat het vrijwillige element van de inkeer dan per definitie ontbreekt. Indien de pakkans niet zodanig is dat belastingplichtigen die vermogen verzwijgen hoe dan ook tegen de lamp lopen, is inkeren door belastingplichtigen nog noodzakelijk om zoveel mogelijk juiste aangiften te bewerkstelligen en daarmee het doel van de inkeerregeling te dienen. Maar onder de huidige inkeerregeling zal, door de mogelijke vergrijpboete en strafvervolging, hoogstwaarschijnlijk minder worden ingekeerd, waardoor de gedeeltelijke afschaffing voorbijschiet aan het doel van de inkeerregeling. Bovendien zullen sommige belastingplichtigen onder de huidige inkeerregeling er eerder voor kiezen om vermogen op een andere manier onder te brengen in andere landen, om het vermogen niet als box 3-vermogen te laten kwalificeren, waardoor ten eerste vermogen gemakkelijker geheim kan worden gehouden en ten tweede de vergrijpboete lager kan zijn, indien wel een vergrijpboete wordt opgelegd.

Op basis van voorgeschreven optimale regelgeving omtrent strafkwietschelding ben ik van mening dat de huidige boeterechtelijke inkeerregeling moet worden herzien. Ik beveel aan om een concessie te doen, namelijk de mogelijkheid tot strafvervolging uit te sluiten in geval van vrijwillige inkeer, én om de matiging van de vergrijpboete nogmaals te verlagen om het verzwijgen van vermogen te bestraffen, in plaats van het gedeeltelijk afschaffen van de inkeerregeling. Indien de inkeerregeling volgens vorenstaande wordt herzien, bestaat de prikkel voor belastingplichtigen weer om in te keren, wat hoogstwaarschijnlijk leidt tot minder onjuiste c.q. onvolledige aangiften waarmee het oorspronkelijke doel van de inkeerregeling wordt gediend.

Kortom, de huidige fiscale boeterechtelijke inkeerregeling van art. 67n AWR sluit mijns inziens niet goed aan op het doel van de inkeerregeling met betrekking tot het reduceren van het aantal onjuiste aangiften en het tegengaan van belastingontduiking. Per 1 januari 2018 kunnen belastingplichtigen een onjuiste of onvolledige aangifte met betrekking tot buitenlands box 3-vermogen niet meer vrijwillig verbeteren zonder dat, in geval van opzet dan wel grove schuld, een vergrijpboete wordt opgelegd en de mogelijkheid tot strafvervolging bestaat. De afschaffing van de inkeerregeling met betrekking tot het buitenlands box 3-vermogen is ontstaan omdat ervan wordt uitgegaan dat alle benodigde gegevens voor het juist vaststellen van de belastinggrondslag

bij de Belastingdienst bekend moeten zijn dankzij de internationale informatie-uitwisseling. De gedeeltelijke afschaffing van de inkeerregeling is mijns inziens echter te voorbarig (omdat nog niet elk land alle gegevens uitwisselt) en niet geheel doordacht. De huidige fiscale boeterechtelijke inkeerregeling van art. 67n AWR is niet volledig in lijn met het doel van de inkeerregeling omdat de huidige inkeerregeling continuering van belastingontduiking stimuleert, terwijl de inkeerregeling inkeren behoort te stimuleren.

Literatuurlijst

Boeken

- **Burgers 2017**
I.J.J. Burgers e.a., *Wegwijs in het internationaal en Europees belastingrecht*, Den Haag: Sdu 2017.
- **Feteris 2007**
M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2007.
- **Hoogwout 2010**
M. Hoogwout, *De rationaliteit van de klantgerichte overheid. Een onderzoek naar de spanningen die de invoering van het klantdenken bij gemeenten veroorzaakt en de manier waarop gemeenten daarmee omgaan*, Nieuwegein: Uitgeverij Réunion 2010.
- **Kamerling 2018**
R.N.J. Kamerling, *Belastingcontrole 2018*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.
- **Kooij 2007**
M.M.M. Kooij, *De inkeerregeling in het fiscale strafrecht*, Nijmegen: WLP 2007.
- **Mistry & Sharman 2008**
P.S. Mistry & J.C. Sharman, *Considering the Consequences: the Development Implications of Initiatives on Taxation, Anti-money Laundering and Combating the Finance of Terrorism*, London: Commonwealth Secretariat 2008.
- **Niessen 2010**
R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2010.
- **Niessen-Cobben 2016**
R.P.M.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu 2016.
- **Poeck, Van & Gompel, Van, 2013**
A. Van Poeck & J. Van Gompel, *Economische politiek: Principes en Ervaringen*, Antwerpen: Garant 2013.
- **Sangster 2009**
L.M.J. Sangster, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling*, Deventer: Wolters Kluwer 2009.
- **Schuver-Bravenboer 2009**
M. Schuver-Bravenboer, *Fiscaal overgangsbeleid*, Deventer: Wolters Kluwer 2009.
- **Smit, de & Stevens 2017**
R. de Smit & L. Stevens, *Elementair belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

- **Sjobbema 2007**
G.H. Sjobbema, *Informatieverplichtingen van banken ten dienste van belastingheffing*, Antwerpen: Maklu 2007.
- **Valkenburg 2010**
W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal straf- en procesrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2010.
- Vakstudie Algemeen Deel, art. 18 AWR, aant. 11.4.3.
- Vakstudie Algemeen Deel, art. 67e AWR, aant. 1.1.13.
- **Westra 2006**
R.L.N. Westra, *Fiscale fraudebestrijding: grenzen aan sturing*, Amsterdam: Pantheon Publishing 2006.

Artikelen

- **Asbreuk & Schoonbeek 2003**
J.H. Asbreuk & A.B. Schoonbeek, 'De vrijwillige verbetering onder 'druk'', *TFB* 2003, 4.
- **Barmentlo 2017**
D.G. Barmentlo, 'Het einde van de inkeerregeling', *FTV* 2017, 50.
- **Boer & Vording 2009**
J.P. Boer & H. Vording, 'Inkeren: een laatste kans voor zwartsparenders?', *WFR* 2009, 557.
- **Boise 2006**
C.M. Boise, 'Breaking Open Offshore Piggybanks: Deferral and the Utility of Amnesty', *Geo. Mason L. Rev.* 2006, 667.
- **Bont 2009**
G.J.M.E. de Bont, 'Da's pas straf: 300%', *WFR* 2009, 645.
- **Bruijsten 2012**
C. Bruijsten, 'De vergrijpboete: opzet en grove schuld', *WFR* 2012, 286.
- **Kemmeren 1991, p.3**
E.C.C.M. Kemmeren, 'Zicht op fiscale wetgeving', *WFR* 1991, 1615.
- **Kerckhoffs & Perdaems 2017**
R.W.J. Kerckhoffs & A.J.C. Perdaems, 'Inkeerregeling moet blijven', *TFB* 2017, 4.
- **Kogels 2011**
H.A. Kogels, 'Verdeelde eenheid', *NTFR* 2011, 2222.
- **Mikesell 1984**
J. Mikesell, 'Tax Amnesties as a Tool for Revenue Administration', *St. Gov' T.* 1984, 114.
- **Parle & Hirlinger 1986**
W.M. Parle & M.W. Hirlinger, 'Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments', *Pub. Admin. Rev.* 1986, 246.

- **Reuvers 1982**
M.R. Reuvers, 'Rechtvaardigheid in de belastingheffing', *WFR* 1982, 461.
- **Roording 1992**
J.F.L. Roording, 'Het rapport van de Adviescommissie herziening fiscaal boetestelsel', *FED* 1992, 934.
- **Sjobbema 2010**
G.H. Sjobbema, 'Het einde van het Zwitserse bankgeheim?', *WFR* 2010, 360.

Parlementaire stukken

- *Kamerstukken II* 1988/89, 21058.
- *Kamerstukken II* 1990/91, 22008, 2.
- *Kamerstukken II* 1991/92, 21058/21369, 10.
- *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, 3.
- *Kamerstukken II* 1993/94, 23470, 8.
- *Kamerstukken II* 1995/96, 23470, 11.
- *Kamerstukken II* 1996/97, 23993, 48.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31301, 16.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31301, 33.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31301, 34.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31301, nr. 88.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31301, B.
- *Kamerstukken II* 2009/10, 31066, 78.
- *Kamerstukken II* 2009/10, 31066, 89.
- *Kamerstukken II* 2010/11, 32536, 3.
- *Kamerstukken II* 2011/12, 33174, R1974.
- *Kamerstukken II* 2012/13, 25087, D.
- *Kamerstukken II* 2016/17, 25087, 138.
- *Kamerstukken II* 2017/18, 34786, 3.

Jurisprudentie

- EHRM 24 februari 1994, BNB 1994/175.
- HR 23 juni 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3678.
- HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8519.
- HR 18 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZD0659.
- HR 5 november 1997, BNB 1997/405.

- HR 2 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1375.
- HR 22 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1760.
- HR 25 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9049 (HIV-arrest).
- HR 16 mei 2003, NTFR 2003/966.
- HR 20 januari 2004, ECLI:NL:PHR:2004:AM2526, (Porsche-arrest).
- HR 30 maart 2010, ECLI:NL:HR:2001:BK6922.
- HR 18 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:915.
- HR 9 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2253.

- Hof 's-Gravenhage 13 juni 1983, ECLI:NL:GHSGR:1983:AC3102.
- Hof Amsterdam 11 augustus 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR5234.
- Hof 's-Hertogenbosch 22 juni 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BX0070.
- Hof Amsterdam 5 november 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:4380.
- Hof Den Haag 30 maart 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:943.
- Hof Arnhem-Leeuwarden 14 maart 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:2099.

- Rb. 's-Gravenhage 27 oktober 2011, ECLI:NL:RBSGR:2001:BU2120.
- Rb. Zeeland-West-Brabant 16 augustus 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:5071.

- Concl. A-G- J.W. Fokkens, bij HR 18 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZD0659.
- Concl. A-G N. Jörg, bij HR 22 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1760.

Internet

- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/tax_arrangements/tax_treaties/overview_of_treaty_countries/
- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privel/vermogen_en_aanmerkelijk_belang/vermogen_in_ee_ander_land/
- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte_betalen_en_toezicht/toezicht/handhaving_en_controle/handhaving.
- <https://www.europa-nu.nl/id/vi2te1wxxvuz/g20>
- <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/>
- www.oecd.org/tax/transparency
- www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention
- **Kavelaars 2017**

P. Kavelaars, 'Belastingplan 2018 – Inkeerregeling wordt per 1 januari 2018 gedeeltelijk afgeschaft', 4 december 2017.

<https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/tax/articles/belastingplan-2018-inkeerregeling-wordt-per-1-januari-2018-afgeschaft.html>

Overig

- 18^e halfjaarsrapportage Belastingdienst, 4 november 2016.
- **Bekkers & Foederer, De Belastingdienst, 2001.**
V.J.J.M. Bekkers & B. Foederer, 'De Belastingdienst: ICT, afstand en compliance', in S. Zouridis e.a., *Internet en openbaar bestuur*, Amsterdam: onbekende uitgever 2001, p. 1-80.
- **Bordzka & Garufi 2012**
A. Brodzka & S. Garufi, 'The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: the Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters', *European Taxation IBFD* 2012.
- M.W.C. Feteris, commentaar op *Kamerstukken II* 1994/95, 23470, 3.
- Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, bij *Kamerstukken II* 2010/11, 25087, 7.
- **Owen 2009**
J. Owen, 'Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion: A Background Information Brief, 21 september 2009.
- Protocol tot wijziging verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, 27 mei 2010, *Trb.* 2010, 221.