

Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 30206, 2500 GE Den Haag

Proced
T.a.v. dhr. mr. P.W. Kok
Postbus 399
1180 AJ AMSTELVEEN

Particulieren Toezicht Bezwaar en Beroep

Prinses Beatrixlaan 512
2595 BL Den Haag
Postbus 30206
2500 GE Den Haag
www.belastingdienst.nl

E-mailadres

Particulieren.WOO.verzoeken@
belastingdienst.nl

Team

Team Woo P

Betreft: Besluit Wet open overheid

Datum

30 augustus 2023

Onze referentie

90923.51696.1.0

Geachte heer Kok,

In uw brief van 30 augustus 2022 heeft u met een beroep op de Wet open overheid (hierna: Woo), de Belastingdienst gevraagd om informatie over – kort samengevat - het beleid van de Belastingdienst inzake het instellen van een (zuiver) schuldonderzoek. Excuus voor de enorme vertraging.

Wettelijk kader

Uitgangspunt van de Woo is dat een ieder het recht heeft op toegang tot publieke informatie zonder daartoe een belang te hoeven stellen, tenzij uitzonderingsgronden of een geheimhoudingsplicht daaraan in de weg staan. Indien bepaalde informatie niet voorhanden is, dan verplicht de Woo niet tot het vervaardigen van documenten hieromtrent.

Samenvatting van uw verzoek

U verzoekt om alle interne documenten waarin vastleggingen hebben plaatsgevonden over beleid met betrekking tot zuivere schuldonderzoeken zoals bedoeld in Titel 5.2 Awb zoals werkinstructies, documenten, interne memo's, kennisgroep-standpunten en notulen van vergaderingen van het management van de Belastingdienst waarin dit beleid aan de orde is geweest.

Beoordeling van uw verzoek

Na inventarisatie heb ik 10 documenten aangetroffen.

Deze documenten worden integraal verstrekt met uitzondering van informatie die valt onder de uitzonderingsgrond van de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer (artikel 5.1, tweede lid, onder e, Woo).

Verstrekking van deze informatie blijft achterwege voor zover het belang daarvan niet opweegt tegen het belang dat de persoonlijke levenssfeer wordt geëerbiedigd.

Informatie buiten reikwijdte van uw verzoek

Ik heb informatie uit enkele documenten verwijderd, omdat het document ook informatie met betrekking tot andere onderwerpen bevat en u niet om deze informatie hebt gevraagd. De passages waar het om gaat zijn gemarkeerd met de aanduiding 'buiten scope'.

Datum

30 augustus 2023

Onze referentie

90923.51696.1.0

Gehanteerde zoekslag

We hebben met diverse medewerkers van de Belastingdienst gesproken die kennis dragen van het specifieke onderwerp schuldonderzoek. Dit heeft geleid tot de documenten die vermeld staan op de bijgevoegde inventarislijst.

Beslissing op uw Woo-verzoek

Op grond van het voorgaande wijs ik het verzoek om openbaarmaking van de gevraagde documenten toe, behoudens voor zover hierboven anders is aangegeven.

Plaatsing op internet

Dit besluit en de bijbehorende documenten worden op www.rijksoverheid.nl gepubliceerd.

Ik vertrouw erop u hiermee voldoende geïnformeerd te hebben.

Hoogachtend,

De staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

De directeur van Belastingen Particulieren,
namens deze,

Team Woo Directie Particulieren

Bijlage: Inventarislijst en documenten

Rechtsmiddelenverwijzing

Op grond van afdeling 6.2 van de Algemene wet bestuursrecht kunt u tegen deze beschikking binnen zes weken na dagtekening van dit besluit een bezwaarschrift indienen bij:

Datum

30 augustus 2023

Onze referentie

90923.51696.1.0

Staatssecretaris van Financiën
p/a Belastingdienst Amsterdam
Postbus 58944
1040 EE Amsterdam

Het bezwaarschrift moet door de indiener zijn ondertekend en bevat ten minste zijn naam en adres, de dagtekening, een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar is gericht en de grond waarop het bezwaar rust.

Tegen een op grond van de artikelen 67 AWR genomen beslissing staat, ingevolge artikel 26 van de AWR, geen bezwaar (en beroep) open. Dit betekent dat het bezwaar zich beperkt tot de vraag of uw verzoek om openbaarmaking op grond van de Woo terecht is afgewezen met een beroep op artikel 67, AWR.

Inventarislijst	Bijlage	Uitzonderingsgrond(en)
Bestandsnaam		
08- Update Responsief handhaven en boete.pdf	1	artikel 5.1, tweede lid, onderdeel e, Woo
17-206-0008 (bevoegdheid stellen zuivere boetevragen) ingetrokken.docx	2	artikel 5.1, tweede lid, onderdeel e, Woo
20170123 - presentatie Gebruikelijk loon en schuldonderzoek.pptm	3	artikel 5.1, tweede lid, onderdeel e, Woo
FR_verzuimboete_Memo schuldonderzoek.pdf	4	artikel 5.1, tweede lid, onderdeel e, Woo
Handreiking feitenonderzoek en schuldonderzoek controle (1).docx	5	artikel 5.1, tweede lid, onderdeel e, Woo
Mededeling kennisgroepstandpunt ingetrokken.docx	6	artikel 5.1, tweede lid, onderdeel e, Woo
preplanning en schuldonderzoek.pptx	7	artikel 5.1, tweede lid, onderdeel e, Woo
SchuldonderzoekrechtspersoonthemadagBoete26september2016.pptx	8	artikel 5.1, tweede lid, onderdeel e, Woo
Voorbeeldvragen schuldonderzoek.pdf	9	-
Handboek Controle Belastingdienst (Handboek CB)	n.v.t.	Reeds openbaar

Bijlage 1: 08- Update Responsief handhaven en boete.pdf

Memo : Responsief handhaven en boete
 "Update 2016 van Horizontaal toezicht en boete een eerste verkenning 2008"

Aan : Directie MKB

Van : 5.1.2.e

Datum : 20 september 2016

Kopie : lavaco's Formeel Recht

In opdracht van de directie GO is onderstaand memo geschreven als update van het memo "HT en boete een eerste verkenning 2008". Hoewel het memo is geschreven vanuit een aantal binnen GO opgekomen vragen, is vrijwel de gehele inhoud zonder meer toepasselijk voor MKB. Beide segmenten hebben immers responsief handhaven als handhavingsstrategie. De verschillen tussen GO en MKB voor de in dit memo beschreven noties zijn gering. Om die reden is, mede gelet op daarmee te bereiken eenduidigheid, geen apart memo voor MKB geschreven, maar volstaan met deze "bijsluiter".

1. Inleiding

De Belastingdienst GO gaat uit van individuele klantbehandeling en heeft responsief handhaven als handhavingsstrategie¹. In dat kader van horizontaal toezicht sluit de Belastingdienst GO individuele handhavingsconvenanten.

Horizontaal toezicht is te beschouwen als de optimale verschijningsvorm van responsief handhaven in de fiscale context². Er is dus geen indeling van behandelstrategieën naar repressief toezicht (ook wel traditioneel of verticaal toezicht) en horizontaal toezicht. Responsief handhaven omvat namelijk het gehele spectrum van behandeling en heeft als belangrijk kenmerk dat eventuele interventies door de Belastingdienst voor zover mogelijk worden afgestemd op de motieven van de belastingplichtige. De toepassing van responsief handhaven kent in de fiscaliteit een aantal inherente beperkingen. Deze hangen samen met het feit dat het afstemmen van een interventie op de motieven van een belastingplichtige soms niet (geheel) mogelijk is, omdat de inspecteur daar de beslissruimte ('freies Ermessen') niet voor heeft. Hoe groter de discretionaire ruimte van de inspecteur is, des te beter kan hij zijn eventuele interventies effectief vormgeven. Het opleggen van boetes is een van de belangrijkste discretionaire bevoegdheden van de inspecteur. Het is daarom niet verwonderlijk dat met regelmaat in de praktijk vragen opkomen over hoe met het responsieve element bij boetes kan worden omgegaan³.

Update notitie uit 2008

De uitgangspunten van het memo "Horizontaal toezicht en boete; een eerste verkenning" uit 2008 zijn nog steeds relevant, maar het memo is gezien het tijdsverloop toe aan een update⁴. De belangrijkste aanpassingen zijn:

¹ Drs. T.W.M. Poolen; Horizontalisering van het toezicht; veranderingen in de verhoudingen. In "Principieel Belastingrecht" Opstellen aangeboden aan prof. mr. R.H. Happé ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Universiteit van Tilburg, 2011, blz 175. Ook: 13^e halfjaarsrapportage Belastingdienst; maart 2014, blz. 7.

² Mr. J. de Bleeck en mr M.A.C. van Elk; De (juridische) betekenis van het individueel handhavingsconvenant in de context van responsief handhaven; Wfr 4-6-2015, 7100 blz 726.

³ Soms wordt bijvoorbeeld de stelling betrokken dat het opleggen van boetes en compliance zich in het geheel niet met elkaar verdragen.

⁴ Dankzij de kritische opmerkingen en tekstvoorstellen van 5.1.2.e is de Update tevens een verbetering geworpen :-).

- De terminologie is aangepast
- Er is een paragraaf over verzuimboetes toegevoegd⁵
- Een aantal inzichten uit het onderzoek “Omgaan met regelovertreding in vertrouwensrelaties”⁶ zijn verwerkt
- Een aantal praktische suggesties zijn toegevoegd

Inhoudsopgave

Deze notitie beschrijft in paragraaf 2 in grote lijnen de theorie van responsief handhaven.

Een van de kenmerken van responsief handhaven is dat een eventuele interventie⁷ wordt afgestemd op de motieven van degene die de regelgeving niet naleeft⁸. Boete is één van die vormen van interventie. Paragraaf 3 geeft een antwoord op de vraag; wat responsief handhaven van het boeteproces vraagt.

In paragraaf 4 wordt beschreven dat uit gedragswetenschappelijk onderzoek blijkt dat het opleggen van boetes in bepaalde situaties negatieve effecten op compliance kan hebben.

Deze effecten moeten zoveel mogelijk worden voorkomen door de ruimte die er is, bijvoorbeeld in het vigerende boetebeleid, optimaal te benutten.

In paragraaf 5 wordt beschreven dat voorafgaand aan het opleggen van een boete een schuldonderzoek plaatsvindt en dat de boete afgestemd moet zijn op de individuele situatie⁹. In grote lijnen lijkt het boeteproces daarmee aan te sluiten op de uitgangspunten die voor responsief handhaven gelden. Tevens geeft paragraaf 5 een indruk van hoe de benodigde ruimte in het boetebeleid gevonden kan worden.

Boetes laten zich onderscheiden in verzuimboetes en vergrijpboetes. Voor verzuimboetes is de discretionaire bevoegdheid die de wet aan de inspecteur geeft grotendeels al ingevuld door het boetebeleid. Daardoor is er aanmerkelijk minder ruimte bij verzuimboetes om invulling te geven aan responsief handhaven dan bij vergrijpboetes. Vandaar dat dit memo zich voornamelijk richt op de vergrijpboetes. Desalniettemin zal in paragraaf 6 aandacht worden besteed aan de verhouding tussen verzuimboetes en responsief handhaven.

2. Boete in de context van handhavingsstrategie responsief handhaven¹⁰

De Belastingdienst onderhoudt en bevordert compliance door dienstverlening, toezicht¹¹ en handhaving¹². In zijn algemeenheid kunnen in de compliance-theorie twee hoofdstromen in handhavingsstrategie worden onderscheiden: het “afschrikkingsmodel” en het model van “spontane naleving”¹³. Het afschrikkingsmodel wordt ook wel omschreven als een “command and control” benadering.

Het afschrikkingsmodel

De primaire benadering in het afschrikkingsmodel is het opsporen van overtredingen en het sanctioneren van de overtreders. Centraal hierin staat de gedachte van de negatieve generale preventie: reactie en repressie teneinde mogelijke andere overtreders af te schrikken. De achterliggende idee hiervan is dat burgers en bedrijven economisch rationele beslissers zijn: de

⁵ Verzuimboetes geven in de praktijk regelmatig aanleiding voor vragen hoe deze zich verdragen met horizontaal toezicht. Zie bijvoorbeeld het memo van het landelijk vaktechnisch platform KC over de irritaties die KC tegenkomen bij de toepassing van verzuimboetes. Het memo in 2008 zag uitsluitend op vergrijpboetes.

⁶ Leatitia Mulder, Gerben van der Vegt en Sanne Ponsioen; “Omgaan met regelovertreding in vertrouwensrelaties”, Boom/Lemma Den Haag 2014.

⁷ En de (formele) aanwending van zijn bevoegdheden

⁸ Responsief handhaven hecht ook belang aan het “bevestigen” “goedkeuren” als er geen interventie nodig is. Daarbij geldt hetzelfde dus vice versa.

⁹ Een boete moet in de situatie “passend en geboden zijn”

¹⁰ Een uitgebreidere beschrijving is te vinden in: Mr. J. de Blicke en mr. M.A.C. van Elk; De (juridische) betekenis van het individueel handhavingsconvenant in de context van responsief handhaven; Wfr 4-6-2015, 7100 blz 726 – 733.

¹¹ De Kaderstellende visie op toezicht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (2002) definieert toezicht als het verzamelen van informatie om vast te stellen of er sprake is van een regelovertreding, het vervolgens beoordelen of er sprake is van een regelovertreding en waar mogelijk interveniëren op basis van dat oordeel.

¹² Handhaving is het door toezicht en het toepassen van bestuursrechtelijke, strafrechtelijke en/of privaatrechtelijke middelen bereiken dat de algemeen geldende rechtsregels en individueel geldende voorschriften worden nageleefd (definitie Raad voor Openbaar Bestuur, 1998). Handhaving is derhalve het geheel van activiteiten gericht op de naleving van regels en wetten, het omvat zowel dienstverlening, toezicht en controle als eventueel noodzakelijke interventies.

¹³ Dr J.W. Ouw erkerk, dr. F van Harreveld en prof. dr. J. van der Pligt.; Streng doch rechtvaardig? Interactie tussen handhaver en gehandhaafde als determinant van regelgeving, strafacceptatie en perceptie van rechtvaardigheid, 2009, blz 7 e.v..

beslissing een regel na te leven wordt verondersteld op een kosten-baten afweging gebaseerd te zijn. De pakkans en de mogelijke straf bij regelovertreding worden door burgers en bedrijven afgewogen tegen de opbrengsten van de regelovertreding. In dit model zijn twee condities van belang: een hoge ervaren pakkans en een handhaver die voortdurend corrigerend optreedt. Dit model legt de verantwoordelijkheid voor regelnaleving bij de handhaver. De aanname daarbij is dat burgers en bedrijven de regels niet meer naleven wanneer de handhaver niet langer zichtbaar optreedt. De afschrikking valt immers weg. De stijl van interventie binnen het afschrikingsmodel is die van het effectueren van de wet; er is minder oog voor het oplossen van problemen van bedrijven met de betreffende wetgeving.

Het model van "spontane naleving"

Het model van de "spontane naleving" is gericht op spontane instemming met de regelgeving¹⁴. Dit model gaat uit van een voortdurende uitwisseling van informatie tussen toezichthouder en burgers en bedrijven, waarbij de toezichthouder de onder toezicht gestelde probeert te overtuigen van het belang van regelnaleving. De moraliteit, (en daarmee) de legitimiteit van de wet en de legitimiteit van gezagdragers zijn de verklarende factoren voor compliance. Sanctionering komt pas in beeld als andere middelen gefaald hebben.

Mengvormen

Tussen de twee hoofdmodellen komen twee mengmodellen voor: "problem solving" en "responsief handhaven" (responsive regulation). Problem solving is een handhavingsmodel dat tracht gericht druk uit te oefenen op groepen "bad-actors"¹⁵ door verfijnde informatievergaring en pro-actief werken. Het model veronderstelt vergaande bevoegdheden. Deze veronderstelling sluit – anders dan het hierna te bespreken model van responsief handhaven – niet goed aan bij de mogelijkheden die de inspecteur heeft, gegeven zijn discretionaire bevoegdheden¹⁶.

Responsief handhaven

Responsief handhaven is een handhavingsmodel dat in een bestuursrechtelijke context, met name bij goed geïnformeerde burgers/ bedrijven veel is beproefd. Het meest invloedrijke werk binnen deze mengbenadering is "Responsive regulation" (1992) van Ayres en Braithwaite¹⁷. Ayres en Braithwaite spreken van enforced self-regulation. Bedrijven gaan vanuit hun verantwoordelijkheid zelf na of regelnaleving wordt bereikt en welke procedures moeten worden ingevoerd om naleving te bereiken. Het systeem is niet geheel zelfregulerend, maar gaat uit van toezichtsambtenaren die de (zelf)naleving monitoren en indien nodig interveniëren. In het model responsief handhaven wordt veel belang gehecht aan een vertrouwensrelatie en aan goede afstemming van de manier van toezicht houden op het specifieke gedrag van de betreffende bedrijven¹⁸. Kern van responsief handhaven is dat de handhaving wordt afgestemd op de motieven (bereidheid) en het vermogen van een bedrijf om aan de regelgeving te voldoen¹⁹. Gestart wordt met ondersteunende handelingen zoals advies, overtuiging en instructie. Naarmate toevlucht moet worden genomen tot meer indringende handelingen en interventies, zoals waarschuwen, boete en dwangmiddelen, neemt de druk op een bedrijf toe. Het responsieve model bevat dus ook repressieve elementen, wanneer (gedeeltelijke) zelfregulering of samenwerking in het toezicht (tijdelijk) niet mogelijk is. Kenmerkend in het model is verder dat op het moment dat de interventie succesvol is, de benadering weer terugschuift naar vooronderstelde coöperatie. Responsief handhaven is dus een dynamisch, interactief proces van toezicht en handhaven en niet een ('top-down') toezichtsinstrument.

¹⁴ Het model werkt waarschijnlijk minder goed voor wetgeving die weinig normatieve aspecten heeft (MvE: als bijvoorbeeld belastingwetgeving) en als zodanig nauwelijks een appel doet op morele waarden (Coolsma e.a.).

¹⁵ Malcom Sparrow; *The Regulatory Craft/ controlling risks, solving problems, and managing compliance*, Washington, 2000. Zie ook: Dr. A.K.J.M. van Steenbergen; *Legitimiteit en fiscale Rechtshandhaving*, 2013, blz 139.

¹⁶ B. van Stokkom; *Handhaven: eerst kiezen, dan doen. Sociaalwetenschappelijke mogelijkheden en beperkingen*, Deelrapport 1; Expertisecentrum Rechtshandhaving, ministerie van Justitie, oktober 2004, blz 27.

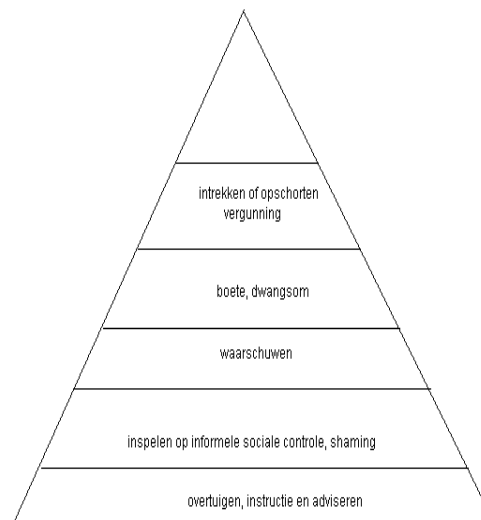
¹⁷ Ayres, I. & Braithwaite, J.; *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. 1992. Oxford: Oxford University Press.

¹⁸ Valerie Braithwaite wijst erop dat responsive regulation een proces is dat 'confidently and openly engages taxpayers to think about their obligations and accept responsibility for regulating themselves in a manner that is consistent with the law'. Valerie Braithwaite; *Responsive regulation and taxation: introduction*, 2007, *Law & policy*, vol. 29. No 1, blz 6. In voorkomende gevallen kan dit zich beperken tot procedurele afspraken in een situatie van agree to disagree.

¹⁹ B. van Stokkom; *Handhaven: eerst kiezen dan doen. Sociaalwetenschappelijke mogelijkheden en beperkingen*, Deelrapport 1; expertisecentrum Rechtshandhaving, ministerie van Justitie, oktober 2004, blz 31 e.v..

Een en ander laat zich in onderstaande “interventie-piramide” verbeelden²⁰:

Ayers en Braithwaite veronderstellen dat de meeste regulerende activiteiten onderaan de piramide plaatsvinden. Toezichhouders kunnen echter ook (indien nodig) een reeks opklimmende reguleringsstrategieën (interventies) doorlopen welke eindigt met het sanctioneren van een kleine populatie die niet anders aangepakt kan worden. In ieder handhavingscontext heeft deze piramide zijn eigen invulling. Zo zal voor de Belastingdienst het intrekken van een vergunning niet vaak toepasbaar zijn en kan in het topje van de piramide strafrechtelijk optreden worden gedacht.



Bij horizontaal toezicht, zoals de Belastingdienst dat in het GO-segment vormgeeft, staat het streven naar zoveel mogelijk zelfregulering, binnen een op samenwerking gerichte en op verantwoordelijkheid en vertrouwen gebaseerde relatie, centraal²¹. Daarom kan horizontaal toezicht als de optimale verschijningsvorm van responsief handhaven worden beschouwd.

3. Wat vraagt responsief handhaven van het boeteproces?

Om het boeteproces zoveel mogelijk te doen aansluiten op responsief handhaven zijn de volgende condities cruciaal.

1. Ruimte voor eigen verantwoordelijkheid

Omdat de eigen verantwoordelijkheid tot naleving van de regelgeving vertrekpunt is, moet ook bij interventie zoveel mogelijk gelegenheid geboden worden tot herstel en bijdrage aan interventie. Dit betekent dat bij ontdekking van een fout ruimte geboden wordt aan het bedrijf²² zelf onderzoek te doen naar de omvang daarvan en een voorstel tot herstel te formuleren. Daarnaast kan het bedrijf een plan van aanpak presenteren welke maatregelen van interne beheersing men gaat

²⁰ Toezichts- en handhavingsopties in een regulatieve piramide (naar Ayers en Braithwaite 1992)

²¹ De Belastingdienst houdt een verantwoordelijkheid als toezichthouder in het vaststellen dat een aangifte voldoet aan wet en regelgeving. Die verantwoordelijkheid kan in een context van vergaande samenwerking worden vormgegeven. Denkbaar is bedrijven in overleg zelf een steekproef-controle op de aangiften inrichten en dat de Belastingdienst participeert in de evaluatie daarvan. Afhankelijk van de uitkomst van de evaluatie volgt een interventie. Ook onder een convenant blijven wet- en regelgeving namelijk onverkort van toepassing. In de praktijk vinden interventies met name in een eerder stadium plaats (hetgeen door partijen ook wordt beoogd), namelijk bij overleg over en bespreking van de aangedragen fiscale risico's.

²² Dit uitgangspunt geldt natuurlijk niet alleen voor bedrijven maar in beginsel voor alle belastingplichtigen in een responsieve benadering.

nemen om soortgelijke fouten in de toekomst te voorkomen. Als het bedrijf hier serieus op ingaat, kan deze constructieve opstelling als onderbouwing voor matiging van de boete worden meegenomen.

2. Helderheid over de motieven

In de tweede plaats is kenmerkend voor responsief handhaven dat de interventie wordt afgestemd op de motieven die aan de overtreding ten grondslag liggen. Het is daarom van belang deze motieven boven water te krijgen vóórdat een beslissing over een boete wordt genomen. Een open communicatie hierover is dus noodzakelijk²³. Boete-technisch gezien zijn motieven voor de overtreding in eerste instantie vooral relevant voor de vraag of sprake is van opzet of voorwaardelijke opzet²⁴. Het schuldonderzoek naar de oorzaak van de overtreding richt zich naast de motieven voor overtreding, uiteraard ook op mogelijke andere verwijtbaarheid dan (voorwaardelijke) opzet²⁵. Dit kan namelijk een beeld geven van hoe de onderneming, de overtreding niet beoogend, er toch niet in is geslaagd om tot regelnaleving te komen. Een tweede dimensie in onderzoek naar motieven ligt in de vraag hoe het bedrijf wil omgaan met de constatering dat er onjuistheden in de aangiften zitten. Is er sprake van een wil om te analyseren waar de interne beheersing heeft gefaald en deze adequaat te herstellen? Hoe wil men met de gemiste belastingheffing omgaan? Responsief handhaven vraagt dus ook onderzoek te doen naar motieven na de constatering van een onjuistheid.

3. Sanctie afstemmen op motieven

De sanctie moet op de aangetroffen motieven worden afgestemd²⁶. Het gaat er om dat het boetebeleid niet slechts instrumenteel wordt toegepast²⁷. Als helder is waarom de onderneming er niet in is geslaagd de regels na te leven, kan passend gereageerd worden. Er ontstaat immers een beter beeld van het verwijt dat gemaakt kan worden²⁸. Hierbij kan conform de piramide van Ayers en Braithwaite proportioneel gereageerd worden. Bij een geringer verwijt dan grove schuld zijn namelijk ook interventies mogelijk²⁹. Eventuele matiging van een boete kan onderbouwd worden met verwijzing naar succesvol gebleken lichtere aansporingen³⁰, mogelijk coöperatief gedrag, uit concreet gedrag blijkende initiatieven tot verbetering van de AO/IB teneinde toekomstige soortgelijke fouten te voorkomen, individuele straftoemeting en wanverhouding tussen ernst en standaard-boete³¹. Aan de andere kant is denkbaar dat de onderkende motieven voor niet naleving juist nopen tot een strengere sanctie.

4. Hoe verder met elkaar?

Tenslotte moet, ook weer in het kader van de eigen verantwoordelijkheid en vertrouwensrelatie³², onderzocht worden hoe in de toekomst met de materie wordt omgegaan³³.

4. Boete in gedragswetenschappelijke benadering

²³ Denkbaar is overigens wel dat op grond van artikel 5:10a Awb en § 14 BBBB de cautie gegeven dient te worden. Mijn ervaring is dat de cautie eigenlijk nooit leidt tot een belemmering in de communicatie over mogelijk verwijtbaar handelen. Als geen cautie wordt gegeven, kan een eventueel afgelegde verklaring door de rechter buiten beschouwing worden gelaten bij de bewijsvoering.

²⁴ Bij grove schuld ontbreekt namelijk de bewijsheidscomponent die (voorwaardelijke) opzet kenmerkt.

²⁵ Denk aan grove schuld, lichte schuld of afwezigheid van alle schuld.

²⁶ Zie voor een mathematisch-economische benadering van dit uitgangspunt: "Flexible enforcement and fine adjustment" Christopher S. Decker, *Regulation & Governance* (2007) 1, 312-328.

²⁷ Voor de goede orde: Een instrumentele toepassing is sowieso niet de bedoeling! Het boetebeleid kent vele mogelijkheden tot nuanceren en maatwerk.

²⁸ Wellicht geeft dit een nadere indicatie over de vraag of de drempel van grove schuld wel wordt overschreden.

²⁹ Zo kan bijvoorbeeld geappelleerd worden aan de (veronderstelde) "tone at the top" om te willen voldoen aan de fiscale verplichtingen. Ook is het mogelijk om een waarschuwing te geven. Hierin kan een meer of minder zware vorm/intensiteit worden gegeven.

³⁰ Als het appel op het fiscale profiel van de onderneming bijvoorbeeld voldoende is om tot een vaststellingsovereenkomst over de correctie te komen, kan dat gegeven op zichzelf een reden zijn een boete te matigen.

³¹ Zie voor de begrippen individuele straftoemeting, wanverhouding en standaard-boete; paragraaf 4.

³² In het model responsief handhaven wordt veel belang gehecht aan een vertrouwensrelatie en aan goede afstemming van de manier van toezicht houden op het specifieke gedrag van de betreffende bedrijven (Braithwaite en Makkai 1994). In voorkomende gevallen kan dit zich beperken tot procedurele afspraken in een situatie van agree to disagree.

³³ Ook deze op toekomstige compliance gerichte communicatie kan onder bepaalde omstandigheden een reden zijn om een boete te matigen. Denkbaar is bijvoorbeeld dat het bedrijf zijn voornemen om de betreffende belastingregel in de toekomst correct toe te passen uitspreekt en vastlegt en met praktische maatregelen onderbouwt. Onder andere Cialdini heeft het mechanisme beschreven dat mensen de neiging hebben consistent te zijn (in dit geval tzt zich inderdaad in te spannen om aan de belastingregel te voldoen). Een dergelijke verklaring is alleen daarom al van waarde.

De centrale doelstelling van de Belastingdienst is compliance te onderhouden en te versterken³⁴. Het opleggen van boetes is dus geen opbrengstdoel op zichzelf, maar heeft betekenis doordat het bijdraagt aan het bereiken van compliance. Daarin zijn twee dimensies te onderscheiden. In de eerste plaats draagt in zijn algemeenheid het feit dat boetes worden opgelegd bij aan de generale preventie of compliance. In het verlengde hiervan ligt het beoogde effect van de dreiging van boete (in zijn algemeenheid) op het individuele bedrijf (via de werking van het afschrikkingsmodel)³⁵. Hoe meer kenbaar naar buiten hoe sterker deze effecten uiteraard zullen zijn. Het opleggen van boetes vindt echter binnen de beslotenheid van het individuele geval plaats³⁶.

De tweede dimensie is het effect dat een daadwerkelijk opgelegde boete heeft op het betreffende bedrijf zelf; dat zou je specifieke preventie of compliance kunnen noemen. Dit memo ziet vooral op de individuele compliance. Het karakter van responsief handhaven betekent voor het opleggen van een boete dat de nadruk wat meer gelegd wordt op specifieke preventie en in mindere mate op de generale preventie.

Literatuurstudie Expertisecentrum Rechtspleging en Rechtshandhaving

Het effect van een boete op het gedrag van een belastingplichtige is dus een relevante factor bij het opleggen van een boete. Door prof. J. van der Pligt, dr. W. Koomen en dr. F. van Harreveld is in opdracht van het Expertisecentrum Rechtspleging en Rechtshandhaving een literatuurstudie verricht naar gedragswetenschappelijke inzichten over handhaving³⁷. Een aantal inzichten kunnen voor ons van belang zijn vanuit de vraag hoe de inzet van een boete het beste kan bijdragen aan compliance³⁸. Enigszins ruw vertaald naar de boete-context:

- Voor het effect op het gedrag is een hoge boete niet altijd nodig³⁹.
- De contraproductieve effecten van een boete zijn kleiner, als de boete niet als onrechtvaardig wordt ervaren⁴⁰. Communicatie over de verwijtbaarheid en de totstandkoming van een boete is daarom van groot belang.
- De effectiviteit van een boete neemt significant toe als tegelijkertijd aanvaardbaar gedrag wordt beloond.
Het meest voor de hand liggende voorbeeld van te belonen gedrag is natuurlijk een coöperatieve opstelling bij het herstel van aangetroffen fouten en het invoeren van maatregelen die herhaling van de fout kunnen voorkomen. Door een constructieve opstelling van het bedrijf te benoemen en terug te laten keren als reden voor het matigen van een boete⁴¹, neemt acceptatie van de interventie als geheel toe. Het is in dit verband belangrijk om vast te stellen dat naast instrumentele beloningen (als geld en goederen) ook sociale en morele beloningen zeer effectief

³⁴ Bijvoorbeeld 13^e halfjaarsrapportage Belastingdienst, maart 2014, blz.7. Maar ook ouder: Bedrijfsplan Belastingdienst 2008-2012 blz. 10.

³⁵ Generale preventie is een van de doelen die met het opleggen van straffen en boeten in het algemeen gepaard gaan.

³⁶ Denkbaar is dat het opleggen van medepleegboetes aan (fiscaal)dienstverleners een werking breder dan het individuele geval kunnen hebben, aangezien een dergelijke boete beoogt het gedrag van de fiscaal dienstverlener als dienstverlener te beïnvloeden en via die weg van invloed is op alle aangiften van zijn cliënten. [

³⁷ Bestrafen, belonen en beïnvloeden: Een gedragswetenschappelijk perspectief op handhaving; Universiteit van Amsterdam, Onderzoeksinstituut Psychologie; 2007

³⁸ Ook deze paragraaf beperkt zich uiteraard niet tot het GO-segment.

³⁹ Kazdin (2001) heeft uit onderzoek de conclusie getrokken dat een hogere straf wel het leerproces bevordert, maar dat geen sprake is van een monotone functie. Op enig moment vlak het toegenomen nut van een hogere straf af. Er ontstaat een moment dat hogere straffen minder effectief zijn dan lagere straffen.

Varma en Doob (1998) hebben in een onderzoek naar belastingontduiking aangetoond dat de omvang van een boete er w enig toe doet, maar dat de (gepercipieerde) pakkans een belangrijkere determinant is van het zich aan de regels houden.

⁴⁰ Sherman (1990) is een van de onderzoekers die stelt dat afschrikking in het algemeen ook contraproductieve effecten genereert, zoals het investeren in tegenmaatregelen en pogingen de handhaver te misleiden. Pligt e.a. stellen dat zich vooral voor doet als men de sanctie onrechtvaardig vindt. Daarnaast kan een afschrikingsstrategie zo vervolgen zij de eigen verantwoordelijkheid reduceren, waardoor internalisering van het gedrag uitblijft. Dat bestraffing zelfs een averechts effect op het gewenste gedrag kan hebben, vanuit de gedachte dat na beboeting de pakkans afneemt (lighting doesn't strike twice), wordt in de gedragswetenschappelijke literatuur omschreven als het "positive punishment effect". Dit effect is o.a. door Elliot (2000), Pogarsky (2002) en Pogarsky en Piquero (2003) vastgesteld.

⁴¹ De matiging wordt wellicht dan mede als een beloning voor coöperatief gedrag ervaren. Zoals in § 2 al gesuggereerd werd, verdient het in dit verband aanbeveling zoveel mogelijk ruimte tot "vrijwillige verbetering" te bieden.

zijn⁴². Bij toetsing door ons is het dan ook nuttig expliciet goed te keuren wat goedgekeurd kan worden⁴³.

- De intensiteit bij het opleggen van een boete, bepaalt in hoge mate het effect⁴⁴. Intensiteit wordt bereikt door rechtstreekse communicatie over mogelijke verwijtbaarheid. Communicatie draagt ook bij aan transparantie en het ervaren van procedurele rechtvaardigheid⁴⁵.
- Mensen hebben een enorme behoefte om invloed uit te oefenen op hun eigen boete⁴⁶. Door een bedrijf – wanneer onjuistheden gevonden zijn – (telkens) actief te laten participeren bij het herstel van die onjuistheden en bij het vinden van toekomstgerichte oplossingen, kan aan deze behoefte worden voldaan. De acceptatie van de interventie stijgt naarmate het aandeel van het bedrijf daarin groter is. De ultieme participatie is een vaststellingsovereenkomst over correctie en boete⁴⁷.

Omgaan met regelvertreding in vertrouwensrelaties

Door Laetia Mulder, Gerben van der Vegt en Sanne Ponsioen is onderzoek gedaan naar de effecten van dialoog- en sanctiefactoren en de invloed van de relatie tussen toezichthouder en ondernemer⁴⁸. Dit onderzoek is voor ons interessant, omdat het inzoomt op het effect dat het hebben van een vertrouwensrelatie⁴⁹ heeft op het gebruik van sancties (zoals een waarschuwing of een boete). Het concept van de individuele klantbehandeling van GO is als een dergelijke vertrouwensrelatie te kenschetsen⁵⁰. Opgemerkt wordt dat het horizontaal toezicht met het individuele handhavingconvenant een vertrouwensrelatie bij uitstek is⁵¹. Het onderzoek van Mulder, Van der Vegt en Ponsioen heeft onder meer de volgende inzichten opgeleverd:

- Het risico dat een boete onrechtvaardig wordt ervaren – en daarmee een mogelijk negatief effect heeft op toekomstige regel naleving – is groter naarmate een vertrouwensrelatie sterker is. Bij overtredingen die niet opzettelijk zijn begaan, is dit risico op voormeld negatief effect nog groter.
- Bij een waarschuwing in plaats van een boete treedt het in de vorige bullit omschreven effect in significant mindere mate op.

⁴² Bestrafen, belonen en beïnvloeden: Een gedragswetenschappelijk perspectief op handhaving; Universiteit van Amsterdam, Onderzoeksinstituut Psychologie; 2007, blz. 17.

⁴³ Ook de CAB gaat uit van het vertrekpunt zo snel mogelijk te kunnen goedkeuren. [Maar ik vermoed dat de CAB uitgaat van een ander goedkeuringsbegrip, namelijk los van moraliteit maar gebaseerd op controle-regelgeving; IK]

⁴⁴ Masten en Peck (2004) lieten in een onderzoek naar problematische automobilisten zien dat de intensiteit van de interventie in belangrijke mate het succes bepaalde. Een individuele bijeenkomst had bijvoorbeeld een aanmerkelijk groter effect dan een persoonlijke waarschuwingsbrief.

⁴⁵ Deze voorwaarden zijn volgens Kirchler en Hoelzl voorwaarden voor het bereiken van compliance in een service for clients model (dit in tegenstelling tot een cops and robbers model).; Kirchler en Hoelzl, Modeling taxpayers behaviour as a function of interaction betw een tax authorities and taxpayers, blz. 7 e.v.

⁴⁶ Bestrafen, belonen en beïnvloeden: Een gedragswetenschappelijk perspectief op handhaving; Universiteit van Amsterdam, Onderzoeksinstituut Psychologie; 2007, blz 38.

⁴⁷ Een hardnekkig misverstand is dat over een boete geen vaststellingsovereenkomst gesloten zou mogen worden. Dat mag wel, er mag alleen geen uitruil met heffing zelf plaatsvinden (§ 6 w erkinstructie Vinkenslag).

⁴⁸ Omgaan met regelvertreding in vertrouwensrelaties; effecten van dialoog- en sanctiefactoren en de invloed van de relatie tussen toezichthouder en ondernemer; Laetia Mulder, Gerben van der Vegt en Sanne Ponsioen; Programma Handhaving en Gedrag; Centrum voor Criminaliteitspreventie en Veiligheid; Boom Lemma uitgevers, Den Haag, 2014.

⁴⁹ Schrijvers hanteren de meest gangbare definitie van vertrouwen uit de sociale wetenschap: "een psychologische staat die de intentie inhoudt om kwetsbaarheid te aanvaarden gebaseerd op positieve verwachtingen van de intenties of het gedrag van iemand anders (Rousseau, Sitkin, Burt & Camerer 1998)"; blz 8.

⁵⁰ Vertrouwen als vertrekpunt kan een bewuste filosofie van de toezichthouder zijn. Ook de Belastingdienst hanteert deze filosofie over alle segmenten (blz 9). Versterkt met een individueel aanspreekpunt in de vorm van een KC beoogt GO via het individueel klantbehandelingsconcept op basis van een gedachte dat dit een soort psychologisch contract scheidt, de compliance te versterken.

⁵¹ Schrijvers onderscheiden vier bases voor een vertrouwensrelatie: 1) noodgedwongen vertrouwen, omdat 100% monitoring is uitgesloten, 2) vertrouwen als bewust vertrekpunt voor de toezichtfilosofie 3) positieve ervaringen in het verleden, en 4) vertrouwen op basis van expliciet gemaakte afspraken (blz 8).

- Bij een sterke vertrouwensrelatie bestaat bovendien het risico dat regelovertrading leidt tot een verschil in perceptie tussen de toezichthouder en de onder toezicht gestelde over de betekenis van de regelovertrading. In deze gevallen heeft de toezichthouder namelijk de neiging in de regelovertrading sneller een schending van het vertrouwen te zien.

De onderzoekers brengen de onrechtvaardigheidsbeleving bij overtreeders ten aanzien van een boete in verband met het verschijnsel dat mensen in de regel een positief beeld van hun eigen intenties hebben. Een boete wordt dan eerder als onrechtvaardig ervaren. Wanneer een overtrading niet opzettelijk is begaan - er is sprake van een lichtere vorm van verwijt, zoals grove schuld - dan zou zo'n positief beeld van de eigen intenties weleens terecht kunnen zijn. Het leert ons dat we met name bij deze niet opzettelijke overtradingen zorgvuldig moeten zijn in de communicatie over verwijtbaarheid⁵².

Dat een waarschuwing dit effect aanmerkelijk minder heeft, hangt volgens onderzoekers vermoedelijk samen met het feit dat bij een waarschuwing de dialoog in stand blijft. De overtreder krijgt bovendien het voordeel van de twijfel en voelt zich mogelijk meer gerespecteerd in zijn (beeld van zijn) intenties. Dit betekent dat als er twijfel is of het bewijs van grove schuld geleverd kan worden, dat afgewogen zou moeten worden of een boete al dan niet wordt opgelegd. Bij die afweging zou het inzicht dat een waarschuwing minder onrechtvaardigheidsbeleving met zich brengt, een rol kunnen spelen, bijvoorbeeld door te overwegen een waarschuwing te versturen⁵³. Daarbij wordt opgemerkt dat een waarschuwing in beginsel vormvrij is, waardoor het zich goed leent voor communicatie over de formulering met de overtreder.

Het hiervoor beschreven risico met betrekking tot het verschil in perceptie tussen de toezichthouder en de overtreder over de betekenis van de overtrading, onderstreept het belang van een goed schuldonderzoek in (sterke) vertrouwensrelaties. Dat de toezichthouder daarbij de neiging heeft de overtrading als schending van het vertrouwen te zien, past overigens heel goed in de theorie van responsief handhaven (benadering vanuit 'open mind' en het toetsen van vooronderstellingen).

5. Ruimte in het boetebeleid en handavingscommunicatie

De huidige boeteregelgeving biedt ruimte voornamelijk een boetepraktijk waarin responsief handhaven voorop staat. Als bijvoorbeeld aan de condities voor het opleggen van een vergrijpboete vermoedelijk niet kan worden voldaan, bestaat die ruimte in de vorm van handavingscommunicatie voor lichtere interventies dan een vergrijpboete, zoals een verzuimboete, waarschuwing, communicatie of voorlichting. Daarnaast zouden de inzichten uit het gedragswetenschappelijke domein hun invloed moeten kunnen hebben op de boetepraktijk en de wijze waarop geïntervenieerd wordt. Naar mijn mening biedt het huidige boetebeleid voldoende ruimte om een praktijk te realiseren waarin aan deze doelstellingen kan worden voldaan.

Hoewel de redactie van de boetebepalingen in de Awr lijken te suggereren dat de inspecteur er ook voor kan kiezen om een boete niet op te leggen ("de inspecteur kan een boete opleggen") wordt deze vrijheid door de beleidsregels in het BBBB teruggenomen⁵⁴. Dit is in paragraaf 6 van de zogenaamde werkinstructie Vinkenslag van 24 december 2004 nog eens expliciet vastgelegd⁵⁵.

Het opleggen van een boete vindt zijn aanvang in een schuldonderzoek. Daarin wordt vastgesteld in

⁵² Zo is het belangrijk bij niet opzettelijke overtradingen te spreken over de oorzaken van het falen van het beheersingsysteem. Mensen tillen namelijk zw aarder aan negatieve informatie over hun integriteit dan aan negatieve informatie over hun competenties (Martijn, Spears, Van Der Plig, & Jacobs, 1992) Een integriteit-gerelateerde overtrading wordt daarom als ernstiger gezien die bovendien de vertrouwensrelatie meer schaadt dan een competentie gerelateerde overtrading (blz 12).

⁵³ Als de beslissing van de afweging te volstaan met een waarschuwing in verband wordt gebracht met de door de Belastingdienst veronderstelde positieve intenties van de overtreder, wordt een beloningselement aan de interventie toegevoegd. In de vorige paragraaf is te lezen dat een dergelijke combinatie een sterker effect heeft.

⁵⁴ Bijvoorbeeld: paragraaf 25 lid 2 "in geval van grove schuld legt de inspecteur een vergrijpboete op (...)". Het BBBB is beleid in de zin van 1:3 Aw b, zodat de inspecteur op grond van artikel 4:84 Awb overeenkomstig de beleidsregels moet handelen (de inherente afwijkingbevoegdheid even daargelaten).

⁵⁵ Werkinstructie voor de Belastingdienst op grond van de brief van de staatssecretaris van financiën aan de tweede kamer van 3 juni 2004 (DGB2004-3005); 24 december 2004.

welke mate de gevonden fout verwijtbaar is. Daaruit vloeit de kwalificatie van de schuldgradatie voort.

Na het bepalen van de grondslag voor de boete, onderzoekt de inspecteur eventuele strafverhogende en strafverminderende omstandigheden. Alles afwegend komt de inspecteur uiteindelijk tot een individuele straftoemeting.

Een goede communicatie met de belastingplichtige over alle stappen in dit proces is niet alleen van belang voor een zorgvuldige beslissing, maar ook voor de acceptatie van de beslissing (procedurale rechtvaardigheid). Hierin lopen responsief handhaven en het boeteprocessus dus parallel.

Voor standaard situaties schrijft het BBBB vaste percentages van de grondslag voor⁵⁶, maar dat is slechts het begin van het traject. Leidend is namelijk dat de inspecteur uiteindelijk moet komen tot een individuele straftoemeting⁵⁷. Paragraaf 6 van het BBBB geeft zelfs letterlijk aan dat “de inspecteur bij de uiteindelijke vaststelling van de hoogte van de boete dus niet gebonden is aan vaste bedragen of percentages”⁵⁸. Het resultaat van de afweging moet leiden tot een boete die “passend” is⁵⁹. Alle bijzondere omstandigheden van het geval moeten dus worden meegewogen⁶⁰. De afweging moet leiden tot een sanctie die in evenredigheid staat tot de ernst van het feit (proportionaliteit). Het boetebeleid is dus minder knellend als het op het eerste gezicht lijkt.

Voor matiging boete ook naar actueel gedrag kijken (paragraaf 6, lid 6 BBBB)

Voor de gedachtevorming is het goed de schuld kwalificatie los te koppelen van de manier waarop belastingplichtige met de ontstane situatie wil omgaan. De schuld kwalificatie kan, in het licht van de boetebepaling, als een moment in de tijd afzonderlijk worden beoordeeld. Een aangifte is op enig moment onjuist gedaan, de verwijtbaarheid moet worden beoordeeld naar het moment van indienen van de aangifte⁶¹. Daaruit kan een schuldgradatie en een boetegrondslag voortvloeien. Vervolgens moet worden bezien of in het verleden bijzondere omstandigheden zijn gelegen die tot aanpassing van de “standaardboete” nopen. Ook in de persoon van de dader kunnen strafaanpassende omstandigheden⁶² liggen.

Het gedrag van de belastingplichtige op het moment van de bespreking van de interventie – dus (ruim) na het begaan van het beboetbare feit – is echter ook relevant.⁶³ In het strafrecht is het niet ongebruikelijk dat bij de strafmaat rekening gehouden wordt met het actuele gedrag van de dader (denk aan spijt, schadebeperking, e.d.)⁶⁴. Hoe wil de belastingplichtige met de fout omgaan? Een belastingplichtige die het verwijt niet erkent en kiest voor het bestrijden van de correctie en voorgenomen boete zou een andere individuele straf toegemeten kunnen krijgen, dan een belastingplichtige die het verwijt erkent, alles in het werk stelt om dergelijke fouten in de toekomst te vermijden⁶⁵ en wellicht zelf in het verleden onderzoek doet naar de omvang van de fout⁶⁶. Matiging van een boete in het laatste geval levert dan ook geen problemen op met het gelijkheidsbeginsel aangezien het geen gelijke gevallen zijn⁶⁷.

Het volgende schema illustreert dit:

⁵⁶ Zie bijvoorbeeld paragraaf 25, waarin bij grove schuld een boete van 25% van de boetegrondslag wordt geïndiceerd.

⁵⁷ Paragraaf 6 BBBB.

⁵⁸ Paragraaf 6 lid 1 BBBB. Het is duidelijk dat dit uitgangspunt sterker speelt bij vergrijpboetes dan bij verzuimboetes.

⁵⁹ Paragraaf 6 lid 2 BBBB.

⁶⁰ Om de inspecteur op gang te helpen zijn in paragraaf 7 en 8 BBBB (niet limitatief) strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden opgenomen.

⁶¹ Even afhankelijk van de exacte formulering van de betreffende boetebepaling.

⁶² Bijvoorbeeld financiële omstandigheden als bedoeld in § 7 lid 7 en 7 lid 8; en verzwarend: § 8 lid 10.

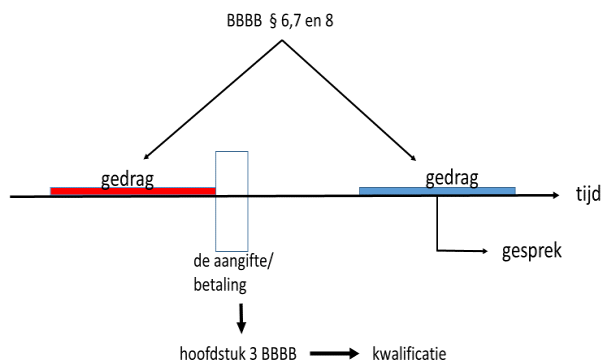
⁶³ Denk bijvoorbeeld aan de inkeerregeling van artikel 67n AWR.

⁶⁴ Rechtbank 's-Hertogenbosch, 22-2-2006, 01/840493-05; Hof 's-Gravenhage, 20-10-2007, 2200294707; Hof Leeuwarden, 15-7-2004, 24-000809-03; Rechtbank Maastricht, 19-10-2005, 03/1011105-04; Rechtbank Leeuwarden, 11-12-2007, 17/744068-06

⁶⁵ Bijvoorbeeld door het TCF door te lichten en aan te passen.

⁶⁶ Dat sluit ook mooi aan bij het uitgangspunt van responsief handhaven dat zoveel mogelijk initiatief gelaten moet worden bij de belastingplichtige.

⁶⁷ Sterker: gelijke behandeling van deze twee gevallen zou juist een schending opleveren van het beginsel dat ongelijke gevallen naar mate van hun ongelijkheid ongelijk moeten worden behandeld.



Meer aandacht voor actueel gedrag van de belastingplichtige in het kader van het boete-opleggen stelt ons in staat:

- tegemoet te komen aan de eisen die responsief handhaven aan interventie stelt
- gebruik te maken van de inzichten uit gedragswetenschappelijk onderzoek

Door bij de individuele straftoemeting het actuele gedrag van de belastingplichtige te betrekken en hem daarbij maximaal in de gelegenheid te stellen zich constructief op te stellen, kunnen in voorkomende gevallen matigingsgronden gevonden worden. Een boete kan dan belangrijk gematigd worden zonder de (schuld)kwalificatie in het verleden geweld aan te doen. De communicatie over de actuele opstelling⁶⁸ van een belastingplichtige, brengt enerzijds intensiteit in de interventie en anderzijds participatie en mogelijk meer acceptatie van de interventie. Het boetebeleid biedt dus voldoende ruimte om responsief handhaven vorm te geven bij het opleggen van een boete.

Ruimte in handhavingscommunicatie

Net als bij het gebruik van bepaalde bevoegdheden ter verkrijging van informatie heeft de inspecteur veel ruimte in de keuze van interventie door middel van handhavingscommunicatie. Voorlichting en toelichting zijn te beschouwen als de lichtere vormen van interventie, een waarschuwing zit al hoger in de interventiepiramide.

Vooraf merk ik op dat wanneer een boete kan worden opgelegd er geen freies Ermessen voor de inspecteur is om als alternatief daarvoor een waarschuwing te geven. In het BBBB is namelijk zoals gezegd die ruimte al ingevuld door de imperatieve formuleringen in het beleid.

Er bestaan echter situaties waarin, ondanks dat sprake is van verwijtbaarheid, er toch ruimte is om te kiezen voor een andere interventie met bijbehorende handhavingscommunicatie (bijvoorbeeld in de vorm van een waarschuwing). Daarbij kan gedacht worden aan:

- De situatie waarin een boete qua verwijtbaarheid en bewijsbaarheid aan de orde zou zijn, maar niet kan worden opgelegd vanwege het ontbreken van grondslag⁶⁹
- Situaties waarin er geen beboetbaar feit is begaan, maar wel ongewenst gedrag (bijv. geen vooroverleg gevoerd in HT bij een evident punt met mogelijk verschil van inzicht)
- Als er duidelijke aanwijzingen zijn die wijzen in de richting van verwijtbaar handelen, maar het bewijs opzet of grove schuld twijfelachtig is⁷⁰.

Het geven van een waarschuwing is zoals gezegd een interventie. Dit betekent dat er aandacht moet zijn voor de procedurele rechtvaardigheid (waaronder hoor en wederhoor). Ook een waarschuwing moet proportioneel zijn; er is een breed scala aan mogelijkheden, van een mondelinge waarschuwing in een informeel gesprek tot een schriftelijke waarschuwing gericht aan een formele bestuurder. Van belang is dat het juiste type waarschuwing wordt gegeven (subsidiariteit) met daarin de juiste boodschap (proportionaliteit). Ook bij deze afwegingen is responsief handhaven het leidende principe.

⁶⁸ Het gaat daarbij met name om het actuele gedrag vóór het opleggen van een boetebeschikking. Een boete is namelijk geen dwangsom om belastingplichtige tot medewerking te dwingen.

⁶⁹ Denk bijvoorbeeld aan een grof schuldig of opzettelijk onjuiste aangifte vennootschapsbelasting of Inkomstenbelasting waarbij het belastbaar bedrag respectievelijk inkomen negatief blijft (67d lid 2 en 67e lid 2 Awr). In de aangiftebelastingen kan gedacht worden aan een verwijtbaar onjuist verzoek omteruggaaf dat al bij het indienen van het verzoek onderkend werd en dus gewigerd (67c lid 1, 67f lid 2 Awr).

⁷⁰ Ik heb goede ervaringen met het bespreekbaar maken van de (bewijs)twijfel, gekoppeld aan het geven van het voordeel van de twijfel (geen boeteprocess opstarten met bezwaar en beroep, maar een volstaan met een waarschuwing) waarbij gerefereerd wordt aan (de uitgesproken positieve) intenties van de belastingplichtige.

Over de toon van de waarschuwing het volgende. Bij een waarschuwing denken de meeste mensen aan een terechtwijzing (de ‘opgeheven vinger’) onder vermelding van de gevolgen wanneer men weer in de fout gaat (een negatieve formulering). Een positief geformuleerde waarschuwing sluit echter beter aan bij de in het algemeen bestaande positieve perceptie van de eigen intenties van het bedrijf en zal daardoor over het algemeen op minder weerstand stuiten, waardoor de waarschuwing effectiever kan zijn (zie ook paragraaf 4 van dit memo). Dit betekent echter niet dat bij een dergelijke positieve formulering zomaar voorbij wordt gegaan aan de ‘opgeheven vinger’. Zo kan in de (positieve) formulering dat een bedrijf een bepaalde termijn gegund krijgt om nog iets te regelen, namelijk een impliciete waarschuwing besloten liggen. Het expliciet geven van het voordeel van de (bewijs)twijfel onder de verwijzing naar een afspraak dat men op deze punten de AO/IB gaat verbeteren om toekomstige fouten te voorkomen, is een andere variant van een positieve formulering.

Omdat het waarschuwen op hetzelfde interventievlak ligt als het opleggen van boetes is het raadzaam om ook de waarschuwing (zowel type als vorm) af te stemmen met een boetespecialist⁷¹.

6. Verzuimboetes; minder ruimte voor responsief handhaven

Verzuimboetes nemen in dit memo een bijzondere plaats in. Net als vergrijpboeten zijn ze wettelijk vormgegeven als een “kan”-bepaling. Het boetebeleid (BBBB) vult bij de verzuimboeten echter in veel verdergaande mate de ruimte in. Veelal gaat het daarbij namelijk om lichte overtredingen (van geringe ernst) die eenvoudig te constateren zijn en die – vanwege de massaliteit – voornamelijk in een volautomatisch proces worden opgelegd. Kenmerkend voor verzuimboeten is dat deze al opgelegd kunnen worden in geval van ‘lichte schuld’ (in de zin van ‘het gedaan hebben’); een uitgebreid schuldonderzoek om opzet of grove schuld vast te stellen – zoals bij vergrijpboeten – is dus niet noodzakelijk.

Om een voorbeeld te noemen: of tijdig wordt betaald wordt door het systeem gecontroleerd. Gezien de grote vergelijkbaarheid en het relatief beperkte aantal mogelijke variaties in overtredingen (de mate van verwijtbaarheid speelt immers geen rol en ‘niet tijdig betalen = niet tijdig betalen’) zijn door de beleidsmaker nadere regels gegeven voor het beboeten. In grote lijnen is daarin een responsieve benadering te herkennen. Zo wordt een betaling van een aangiftebelasting die te laat is, maar minder dan zeven dagen te laat is, niet beboet. Dat wordt anders als in het vorige tijdvak ook te laat betaald werd⁷². Verder is de hoogte van de boete gekoppeld aan de hoogte van het te laat of niet betaalde bedrag van de belasting⁷³. Tenslotte kan in uitzonderlijke gevallen het wettelijk maximum als boete worden opgelegd⁷⁴. Hoe ernstiger de situatie, hoe hoger de verzuimboete volgens het beleid is. Na deze “responsieve” invulling door het beleid is er voor de inspecteur, mede vanwege de standaardachtige situaties, aanmerkelijk minder ruimte dan bij vergrijpboetes om nog af te wijken van de standaardverzuimboetes van het BBBB.

Verzuimboete bij vrijwillige verbetering en HT

Zeer regelmatig komt de vraag op of er freies Ermessen is om bij belastingplichtigen, die we als compliant beschouwen (bijvoorbeeld door een HT-convenant) een verzuimboete bij vrijwillige verbetering achterwege te laten. Vooropgesteld wordt dat ook bij HT-convenanten wet- en regelgeving onverminderd van toepassing blijven. De verzuimboetebepalingen 67c Awr en paragraaf 24a BBBB vallen daar uiteraard onder. Bij verzuimboeten wegens suppletie is de ruimte voor matiging vanwege het standaardkarakter van de situatie al ingevuld door de beleidsmaker, zoals hiervoor betoogd. Dat heeft hij namelijk gedaan door in paragraaf 24a BBBB het boetepercentage te verminderen van 10% naar 5% en kleine suppleties (< € 20.000 of < 10% van het totaal van het tijdvak) boetevrij te laten plaatsvinden⁷⁵.

Bij een dergelijke specifieke nuancering en invulling van discretionaire ruimte tot

⁷¹ Als het gaat om een situatie waarin er gereede twijfel is over de bewijsbaarheid van schuld of opzet, dient op grond van het verplichte boete-advies sowieso advies te worden ingewonnen bij een boetespecialist.

⁷² Artikel 67c Awr jo § 23 lid 4 BBBB.

⁷³ Hiermee wordt een zekere evenredigheid bereikt; § 23 lid 2 BBBB.

⁷⁴ Artikel 67c Awr jo § 23 lid 6 BBBB.

⁷⁵ Artikel 67c Awr jo § 24a lid 3 BBBB. En kleine suppleties tot € 1.000 mogen zelfs in de eerstvolgende aangifte na constatering worden verwerkt (zie www.belastingdienst.nl).

matiging/kwijtschelding door de beleidsmaker, is er vrijwel geen freies Ermessen voor de inspecteur over om hiervan af te wijken. Dit volgt ook uit artikel 4:84 Awb dat voorschrijft het beleid te volgen. Dit leidt alleen uitzondering als er uitzonderlijke, bijzondere omstandigheden zijn, die tot gevolg hebben dat de verzuimboete onevenredig uitpakt (de zogeheten 'inherent afwijkingsbevoegdheid'). Van onevenredige gevolgen is echter niet zo snel sprake⁷⁶. In de eerste plaats vanwege de nuancering naar kleine suppleties (boetevrij), in de tweede plaats door maximering van het bedrag (€ 5.278).

In de communicatie met compliante bedrijven die tegen een boete bij vrijwillige verbetering oplopen kan de volgende redenering wellicht behulpzaam zijn. Eerst kan nadrukkelijk bevestigd worden dat het bedrijf er goed aan doet om zelf te monitoren, te controleren en het verschil vrijwillig af te dragen. Vervolgens kan worden aangegeven dat de Belastingdienst dit als compliant en wenselijk gedrag herkent en waardeert⁷⁷. Vervolgens is het goed om begrip te laten zien voor de irritatie die de opgelegde verzuimboete oproept. Een volgende stap kan zijn om samen met het bedrijf na te gaan of de suppletieboete terecht is opgelegd. Een eerste vraag moet dan zijn of de suppletie meer dan 10% van de jaarafdracht vormde.⁷⁸ Je kunt dan uitleggen dat de regelgever kleine foutjes in de nakoming van de juistheid en volledigheid van de afdracht op aangifte niet heeft willen bestraffen. Vervolgens kan het bedrijf uitgenodigd worden om na te gaan hoe het komt dat meer dan 10% van de gezamenlijke maandaangiften gemist werd.⁷⁹, om zo toekomstige suppleties en de eventueel daarmee gepaard gaande boetes te voorkomen⁸⁰.

⁷⁶ Die afweging van redelijkheid is namelijk destijds al door de beleidsmaker gedaan en als uitvoerder van de belastingwet en beleid voeren wij dat zo goed mogelijk uit. Uiteraard is het zo dat wanneer er geen sprake is van een standaard situatie er meer ruimte is om maatwerk te leveren. Stem in dergelijke gevallen af met een boete-specialist.

⁷⁷ Dit kan bijvoorbeeld door aan te geven dat we die waarneming onderdeel maken van ons klantbeeld.

⁷⁸ De meeste suppleties van bedrijven die in het segment GO suppleren zullen vanwege hun omvang al snel boven de € 20.000 komen, zodat de tweede drempel van § 24a lid 3 in beeld komt.

⁷⁹ Daarmee geef je de leercirkel van het bedrijf een eventuele impuls. Daarnaast verschuift de perceptie bij de ondernemer hopelijk van "ik kreeg een boete, omdat ik suppleer" naar "ik kreeg een boete, omdat ik zoveel moet suppleren". En in het verlengde daarvan zou hij ook kunnen denken: wat gaat er toch mis bij het doen van aangifte?

⁸⁰ De communicatie bevindt zich dan in de voorlichtende sfeer; de laagste trede in de "interventiepiramide" van responsief handhaven.

Bijlage 2: 17-206-0008 (bevoegdheid stellen zuivere boetevragen) ingetrokken.docx



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2.e

M 5.1.2.e
5.1.2.e @belastingdienst.nl

memo

Onderwerp

Bevoegdheid stellen zuivere boetevragen

Vraag

Heeft de inspecteur de bevoegdheid om vragen te stellen aan een belastingplichtige als die vragen *uitsluitend* dienen om de schuldvraag voor de boete (zuivere boetevragen) te kunnen beantwoorden?

Antwoord

Ja. Tot de invoering van Titel 5.2 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) per 1 juli 2009 bestond deze bevoegdheid op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), met de nuancering van met name het zwijgrecht. Sinds de invoering van Titel 5.2 Awb heeft de wetgever deze bevoegdheid uit de AWR neergelegd in Titel 5.2 Awb, waarbij een belastingplichtige wederom een zwijgrecht toekomt, nu op grond van artikel 5:10a Awb, en aldus niet verplicht is te verklaren.

Beschouwing *(interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)*

Artikel 47 AWR is niet van toepassing voor zover het inzage- dan wel informatieverzoek zich enkel richt op de boete. Deze bepaling richt zich enkel op de heffing van belastingen, en leent zich als zodanig niet voor het vergaren van informatie voor een mogelijk op te leggen dan wel te heroverwegen boete.

In Gerechtshof 's-Gravenhage 15 maart 2005, nr. 03/03523, V-N 2005/32.3.2, stelt de belanghebbende (onder andere) dat de inspecteur voor de boete geen gebruik mag maken van de antwoorden en documenten die belanghebbende heeft verstrekt naar aanleiding van in een tweetal brieven gestelde vragen. De brieven zijn verzonden naar aanleiding van een bezwaarschrift dat zich enkel richt tegen de boete. Het Hof legt deze grief naast zich neer, en vindt de Hoge Raad (HR 22 juni 2007, nr. 42.013, BNB 2007/292) aan zijn zijde. De Hoge Raad oordeelt als volgt:

"De in geding zijnde brieven laten geen andere conclusie toe dan dat de bedoelde vragen door de Inspecteur werden gesteld met het oog op de behandeling van de ingediende bezwaarschriften, derhalve met het oog op de beoordeling of de door belanghebbende tegen de boetebeschikking ingediende bezwaren konden leiden tot het herroepen van die beschikking. Daarmee was, nu de Inspecteur niet in andere zin deed blijken - artikel 47 van de Wet geldt hier niet - het vrijwillige karakter van de beantwoording van de vragen gegeven en mocht de Inspecteur de antwoorden bij de beslissing op de bezwaren betrekken."

Datum

21 maart 2017

Versienummer

17-206-0008

Vastgesteld door

Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan

Leden KG Formeel Recht
Lavaco's en vaco's formeel recht

Bijlagen

Geen

Essentieel is de tussenzin *"artikel 47 van de Wet geldt hier niet"*. Dit kan worden verklaard nu artikel 1, eerste lid, van de AWR de reikwijdte van deze wet naar een drietal categorieën differentieert, namelijk:

- de heffing van rijksbelastingen,
- de heffing van belasting- en revisierente, en
- de vaststelling c.q. oplegging van bestuurlijke boeten.

Artikel 47, eerste lid, AWR spreekt in zowel letter a als letter b van *"(...) de belastingheffing te zijnen aanzien (...)"*. In lijn met voornoemd arrest moet worden geconcludeerd dat deze bepaling dus niet ziet op bestuurlijke boeten. Tot het neerleggen in de Awb van de basisregels voor bestuurlijke boeten, kon met rede worden betoogd dat uit het opnemen van het zwijgrecht in artikel 67j AWR wel moest volgen dat artikel 47 AWR in beginsel ook op boeten zag (zie Vakstudie Algemeen Deel, artikel 47 AWR, aantekening 11.6). Mutatis mutandis leveren die argumenten daarom evenzeer grond voor de aannahme dat sinds de invoering van Titel 5.2 Awb de bevoegdheid aldaar is neergelegd. Hoe dan ook, aldus kan de bevoegdheid hetzij aan Titel 5.2 Awb worden ontleend (zie hierna), zoals de kennisgroep dit beoordeelt, hetzij aan artikel 47 AWR.

Korte bespiegeling: De AWR niet van toepassing; wat dan wel?

De vraag dringt zich uiteraard op op grond van welke bepalingen de inspecteur dan wél vragen kan stellen met betrekking tot de boete. Nu de AWR als Lex specialis zich hier blijkbaar niet voor leent dient te rade te worden gegaan bij de Lex generalis, de Awb. Deze kent in Titel 5.2, onder de titel "Toezicht op naleving", een aantal soortgelijke bepalingen aan artikel 47 e.v. van de AWR.

Deze Titel 5.2 van de Awb wordt weliswaar in artikel 1, derde lid, AWR buiten toepassing verklaard, echter alleen voor zover het de heffing van rijksbelastingen betreft, en niet voor de vaststelling of oplegging van bestuurlijke boeten. Dit onder verwijzing naar de eerder genoemde differentiatie van het eerste lid van diezelfde bepaling. In de memorie van toelichting (kamerstukken 25.280, nr. 3, p. 93, artikelsgewijze toelichting, afd. 7.1 Fiscale wetgeving, art. 1 AWR) staat hierover het volgende geschreven:

"Zoals aangekondigd in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Derde tranche Algemene wet bestuursrecht (Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5, blz. 57) wordt in deze wet de verhouding tussen de bepalingen inzake toezicht in afdeling 5.2 Awb en de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing in het belastingrecht – voornamelijk in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) – nader geregeld.

Zoals eerder aangegeven gaat het bij de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing om het verzamelen van gegevens ten behoeve van het primaire proces van belastingheffing in plaats van het toezicht op de naleving van wettelijke voorschriften of vergunningvoorwaarden, zoals in afdeling 5.2 Awb is neergelegd. Toepassing van afdeling 5.2 ligt hier dan ook niet in de rede.

Om misverstanden te voorkomen stellen wij voor 5.2 Awb voor de belastingheffing uitdrukkelijk buiten toepassing te verklaren door in artikel 1, vierde lid, AWR een daartoe strekkende bepaling op te nemen. Door plaats en tekst van deze bepaling geldt deze uitsluiting tevens voor alle verplichtingen ten dienste van de belastingheffing in de verschillende belastingwetten, zoals de Douanewet."

Naar de mening van de wetgever leent Titel 5.2 Awb zich dus niet voor het verzamelen van gegevens ten behoeve van het primaire proces van belastingheffing. Dat Titel 5.2 Awb gaat over toezicht door de toezichthouder, doet hier niet aan af. Kort gesteld lijkt het min of meer onhoudbaar de Belastingdienst c.q. de inspecteur niet als toezichthouder ex artikel 5:11 Awb

te zien (G.J.M.E. de Bont maakt hier geen woorden aan vuil, maar concludeert gelijkloidend, zie het citaat uit zijn boek hierna). Ten overvloede: In HR 25 april 2008, nr. 43.871, BNB 2008/175 is mede op grond van (het met ingang van 1 januari 1998 in werking getreden) artikel 67g AWR door de Hoge Raad de "status aparte" van de bestuurlijke boete benadrukt.

G.J.M.E. de Bont komt in zijn boek "Fiscale inlichtingenverplichtingen, enige beschouwingen uit de praktijk en wetenschap" op gelijksoortige overwegingen tot dezelfde conclusie:

"Dit leidt mij tot de conclusie dat art. 47 AWR als lex specialis ten aanzien van de bestuurlijke boeten niet geldt, het ecarteren van afdeling 5.2 Awb in art. 1, lid 4, AWR ten aanzien van de boeten evenmin werkt en de inspecteur dus bij een boete-onderzoek kan teruggrijpen op de lex generalis van de awb."

Het kunnen vorderen van inlichtingen en inzage is geregeld in respectievelijk artikel 5:16 en artikel 5:17 Awb. Men is vervolgens verplicht tot nakoming op basis van artikel 5:20 Awb. De toezichthouder is daarbij echter wel gebonden aan het evenredigheidsbeginsel van artikel 5:13 Awb. Niet nakoming is volgens de eerdergenoemde memorie van toelichting sanctioneerbaar op de voet van de algemene strafbaarstelling van artikel 184 van het Wetboek van Strafrecht.

Overigens laat deze mogelijkheid tot het vergaren van informatie onverlet dat tevens het zwijgrecht en de cautie bij verhoor ex artikel 5.10a Awb geldt. Ergo, er bestaat nog steeds een zwijgrecht voor zuivere boetevragen, waar de inspecteur in geval van een verhoor op dient te wijzen. Het zwijgrecht ziet evenwel op verklaren. Vergelijk het onder artikel 47 AWR gewezen arrest HR 12 juli 2013, nr. 12/01880, BNB 2014/101, waarin is geoordeeld dat wilsafhankelijk materiaal niet ongeclausuleerd middels een civiele dwangsom kan worden afgedwongen.

Tot slot. Teneinde misverstanden en/of discussies in de toekomst te voorkomen heeft het wellicht de voorkeur om in de AWR, overeenkomstig de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (AWIR), of in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht op te nemen dat de Belastingdienst c.q. de inspecteur als toezichthouder in de zin van Titel 5.2 Awb geldt. De kennisgroep zal dit onder de aandacht van DgBel/Fiscaliteit brengen.

Bijlage 3: 20170123 - presentatie Gebruikelijk loon en schuldonderzoek.pptm



Belastingdienst



Gebruikelijk loon en schuldonderzoek

Help, ik moet iets
met een boete doen!

Vakgroepoverleg LH

5.1.2.e VTA formeel recht/BS

23 januari 2017



Programma

- Casus gebruikelijk loon
- Kader beloning uit een in een lichaam gedreven onderneming
- Uitwerking van de controleopdracht
- Opbouwen feitenonderzoek
- Het boeterecht in 3 stappen
- Van feiten- naar schuldonderzoek



buiten scope

buiten scope



buiten scope



buiten scope



buiten scope

buiten scope



buiten scope



buiten scope



buiten scope



Casus

X B.V. is medio 2013 opgericht en heeft twee dga's.

- Beide dga's verrichten werkzaamheden voor de B.V.;
- De B.V. heeft verder geen personeel in dienst;
- De dga's verzorgen de dagelijkse administratie;
- De aangiften OB, VpB en IH worden door een externe adviseur ingediend;
- Op basis van risicoselectie wordt een deelonderzoek LH 2013 tot 1 juli 2015 ingesteld;
- Er wordt vastgesteld dat de dga's ten onrechte geen gebruikelijk loon hebben aangegeven.

Leg je een vergrijpboete op? Bij wie? Welke informatie heb je daar voor nodig?



De controleopdracht

“Betreft een deelonderzoek naar de LH over de periode 14-3-2013 tot 01-07-2015.

Omdat de ond n niet beschreven is voor de LH opgevoerd als VpB boekenonderzoek.

Deze opgerichte BV geeft geen fictiefloon vanaf het begin. Op grond van art 12 LB. (overleg met Vaco (Y) en na overleg landelijk LB vakgroep) dient maximaal € 43.000. gebruikelijk loon moet worden genomen. Directie bestaat uit twee directeuren. Boekhouder is bekend met de problematiek. TTo krijgt meer body en gebruikelijk loon zou derhalve op zijn plaats zijn. Betreft 2013 (half jaar) en 2014.

(Z)

3 september 2015”



Controleopdracht – een uitwerking

Verrichten de dga's arbeid ten behoeve van de B.V.?

Zo ja, wat moet er worden verloond?

Wat wil je weten en hoe pak je dat aan?

1. Voorbereiding onderzoek
2. Inleidend gesprek met de **hoe**-vragen
3. Vervolggesprek met de **waarom**-vragen



Controleopdracht – een uitwerking (2)

Leg alles vast =>

- Maak een plan van aanpak
- Leg de bevindingen uit de voorbereiding vast
- Maak gespreksverslagen – deel ze zo nodig met belastingplichtige en de adviseur
- Leg alles vast in TOP
- Neem je bevindingen op in het controlerapport

Kortom

Feiten verzamelen en vastleggen



Het feitenonderzoek

- Een juiste en volledige weergave van de feiten is van essentieel belang bij de onderbouwing van correcties bij de aanslagregeling.
- Ook voor het opleggen van boetes en voor de behandeling van een eventueel bezwaar en beroep.
- Indien de inspecteur naast de correcties ook nog een vergrijpboete wil opleggen, ligt de bewijslast voor het opleggen van de boete bij de inspecteur.

Feiten verzamelen en vastleggen



Het feitenonderzoek - voorbereiding

Feiten verzamelen en vastleggen

Cijfermatige voorbereiding

Wat halen de dga's uit de B.V.

Aanwezige aangiften

Inkomsten en uitgaven dga's en eventuele partners (waar leven ze van)

Box 3

Arbeidsverleden dga's

Fiscaal verleden (eerdere onderzoeken / recidive)

Bekendheid met eerdere rechtspersonen.

Wat weten we van de adviseur? =>FD-team



Het feitenonderzoek – inleidend gesprek

Feiten verzamelen en vastleggen

- Heeft belastingplichtige nu een adviseur of in het verleden een adviseur gehad?
- Zo ja, zijn er afspraken gemaakt met de adviseur over de door hem te verrichten werkzaamheden?
- Wie heeft de aangiften ingediend? Indien belastingplichtige een adviseur heeft, worden de ingediende aangiften besproken?
- Hoe is de samenwerking tussen de eventuele adviseur en de belastingplichtige? Wanneer wordt het jaarwerk besproken?
- Wat voor werkzaamheden ten aanzien van de administratie worden door belastingplichtige zelf verricht?
- Kennis belastingplichtige/bestuurder
- Wie voert de bedrijfsadministratie?



Het feitenonderzoek – inleidend gesprek (2)

Feiten verzamelen en vastleggen

- Wie voert de bedrijfsadministratie?
- Wat is de (voor)opleiding van de personen die de bedrijfsadministratie voeren? Volgen deze personen nog cursussen?
- Zijn de correcties veroorzaakt door (verwijtbare) tekortkomingen in de interne beheersingsorganisatie?
- Wat heeft de rechtspersoon (bestuurder) gedaan om fouten te voorkomen?

- Wat is de functie van de dga's?
- Wat voor arbeid verrichten de dga's?
- Hoeveel declarabele uren werken de dga's?
- Hoeveel niet-declarabele uren werken de dga's?



Het feitenonderzoek – inleidend gesprek (3)

Feiten verzamelen en vastleggen

- Hoeveel door de dga's gewerkte uren worden gefactureerd vanuit een eenmanszaak of ander lichaam?
- Ontvangen de dga's (andere) vergoedingen?
- Is er een rekening-courant?

- Kennen de dga's de gebruikelijk loon regeling?
- Vragen naar aanleiding van de voorbereiding.



Het feitenonderzoek - vervolgggesprek

Feiten verzamelen en vastleggen

- Eventuele aanvullende hoe-vragen.

Voorafgaand aan de waarom-vragen dient de cautie te worden gegeven. Met de cautie beland je in een verhoorsituatie waarvan een verslag moet worden geschreven en opgestuurd.

Als de dga's arbeid verrichten ten behoeve van de B.V. moet deze arbeid verloond zijn. Ongeacht de fictie van art. 12a-1 LB.

Afhankelijk van de antwoorden op de eerdere hoe-vragen moeten nog aanvullende vragen worden geformuleerd.

Waarom is er niet verloond?

Waarom is de fictie niet toegepast?



Het feitenonderzoek – vervolgggesprek (2)

Feiten verzamelen en vastleggen

Wat is de rol van de adviseur?

Als er sprake is van een rekening-courant of van onttrekkingen, dit uitdiepen.



buiten scope

buiten scope



Het boeterecht in drie stappen

- Wélke sancties kunnen worden opgelegd; (stap 1)
- Ter zake van wélke overtreding(en)?; (stap 1)
- Aan wie?; (stap 1)

- Wat is / zijn de schuldgradatie(s)?; (stap 2)

- Hoe vindt uiteindelijk de individuele straftoemeting plaats?
(stap 3)



Stap 1: wat is de beboetbare gedraging?

De 1e vraag is altijd: wat verwijt je belastingplichtige precies?

Welk wettelijk voorschrift heeft hij niet nageleefd dan wel overtreden;
Dit is (bijna) altijd te vinden in de AWR; opzoeken en overschrijven
dus!

Voorbeeld:

Artikel 67e AWR: 'ik ben van mening dat het te wijten is aan opzet/grove schuld van de belastingplichtige dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven.'



Stap 2: is er schuld? En zo ja, hoeveel schuld?

Geen boete ondanks dat er een beboetbaar feit is begaan wanneer wij er niet van overtuigd zijn dat het de belastingplichtige ook (enigszins) verweten kan worden.

Toerekeningsarresten HR 1-12-2006: de HR heeft bepaald dat er alleen sprake kan zijn van een vergrijpboete als er sprake is van grove schuld of opzet bij de belastingplichtige zelf. Gedragingen en kennis van de adviseur kunnen niet worden toegerekend aan de belastingplichtige.



Bestuurlijke boetes algemeen

- **Verzuimboetes** inscherping gebod tot nakoming fiscale verplichtingen
 - Artikelen 67a t/m 67cb AWR
 - Niet (tijdig) doen van aangifte
 - Niet (tijdig) betalen
 - Niet voldoen aan bepaalde verplichtingen
 - Geen schuldonderzoek, constateren verzuim is voldoende
 - Bewijslast bij belpl
- **Vergrijpboetes** zware overtredingen, bestraffing/leedtoevoeging
 - Artikelen 67cc t/m 67fa AWR
 - Grote schuld
 - (voorwaardelijke) opzet
 - Schuldonderzoek ivm bewijslast



Mate van verwijtbaarheid (1)

Schuldgradaties:

AVAS = afwezigheid alle schuld

Pleitbaar standpunt

Ingenomen standpunt is weliswaar onjuist, maar verdedigbaar

Schuld

Grove schuld

Opzet



Mate van verwijtbaarheid (2)

Grove schuld

“ grove schuld is een in *laakbaarheid* aan opzet grenzende *mate van verwijtbaarheid* en omvat mede *grove onachtzaamheid*. Daarbij kan gedacht worden aan *laakbare slordigheid of ernstige nalatigheid*.

Bij grove schuld had belastingplichtige redelijkerwijs moeten of kunnen begrijpen dat zijn gedrag tot gevolg kon hebben dat te weinig belasting zou worden geheven of betaald”

- Ernstig verwijt
- Lichtvaardig handelen
- Onvoldoende zorgvuldig
- Had moeten weten



Mate van verwijtbaarheid (3)

Opzet (= willens en wetens)

Omschrijving:

“(het kan niet anders dan dat) de bel.pl. moet dit wel **geweten en gewild hebben**”

- Bewustheid/wetenschap (heeft het geweten)
- Gewild (heeft het gewild)

Vb bewust onterechte aftrekposten opvoeren, te veel voorbelasting in aftrek brengen



Mate van verwijtbaarheid (4)

Voorwaardelijke opzet

Opzet omvat ook voorwaardelijke opzet

Belpl wilde niet bewust onjuiste aangifte doen, maar heeft wel bewust kans aanvaard dat de aanslag onjuist zou zijn.

Vb. slechte/gebrekkige vastleggingen in administratie



Bewijslast

- Op welk moment moet er sprake zijn van grove schuld of opzet om een vergrijpboete op te kunnen leggen?

Hoge Raad december 2010 (LJN BO5989)

Niet meewerken aan controle geen reden boete, wel strafbaar feit

- Bewijslast voor de vergrijpboetes ligt bij de inspecteur. Geen omkering bewijslast mogelijk bij boete.

Schuld stellen/aannemelijk maken



Vermoedens

Het bewijs van opzet of grove schuld van de belastingplichtige in een voorkomend geval kan worden geleverd met behulp van **vermoedens** (HR 17 januari 1990, nr. 26282, BNB 1990/193).



Feitenonderzoek wordt schuldonderzoek

Tijdens boekenonderzoek overgangsfase.

Feitenonderzoek wordt schuldonderzoek; inspecteur krijgt vermoeden dat er sprake is van (grove) schuld of (voorwaardelijk) opzet.

Criminal charge: 'het moment dat vanwege het betrokken bestuursorgaan jegens de beboete een handeling is verricht waaraan deze in redelijkheid de verwachting kan ontlelen dat aan hem een boete zal worden opgelegd'.

Niet altijd duidelijk wanneer dit het geval is. Bij twijfel wel cautie stellen.



Schuldonderzoek

Kwaliteit belastingplichtige:

- (Fiscale) kennis belastingplichtige.
- Opleiding c.q. (voormalig) beroep belastingplichtige.

Gedragingen: Waardoor is te weinig aangegeven en/of betaald?

- Actief (handelingen).
- Passief (nalaten).

Geestesgesteldheid:

- Beweegredenen c.q. motieven (waarom vraag).

Bestaande documenten (onafhankelijk van de wil van belastingplichtige).



Schuldonderzoek (2)

Artikel 47 e.v. Awr --> Informatieplicht, derdenonderzoek etc.
maar begrenzing door....

Artikel 6 EVRM

- "nemo tenetur" ook wel zelfincriminatie.
- criminal charge en zwijgrecht.
- cautie.

"Fair play" beginsel en verschoningsrecht (voor zowel boete als belastingheffing) HR 23 september 2005, BNB 2006/21 -> geen inzage adviesdossier

Let op! "Gemengde vragen" zowel betrekking op belastingheffing als boete.



Verhoor

Mogelijkheid om te verhoren. Doen we niet vaak.

Verhoor artikel 5:10a Algemene wet bestuursrecht (Awb) en paragraaf 14 Besluit Bestuurlijke Boete Belastingdienst (BBBB)

- Met het oog op het opleggen van een bestraffende sanctie.
- Belastingplichtige niet verplicht tot afleggen verklaring.
- Belastingplichtige niet verplicht tot antwoorden (zwijgrecht)



En ook hier geldt:

Feiten verzamelen **en vastleggen**



Tot zo ver gebruikelijk loon

Vragen?





Notitie Vaktechniek Samenwerking....controle

buiten scope

Boete advies

-> overleg boetespecialist

buiten scope



Vragen PGA in Syllabus PGA (intranet)

Buiten scope

Bijlage 4: FR_verzuimboete_Memo schuldonderzoek.pdf



memo

Schuldonderzoek (incl. vragenlijst en toelichting)

Inleiding

Stel, je krijgt in je werk te maken met fouten van een belastingplichtige, bijvoorbeeld als een aangifte of betaling niet of te laat is gedaan of als er een foutieve aangifte is ingediend. Hoe kan je dan beoordelen aan wie de fouten zijn te wijten en of en zo ja, welke straf moet volgen? In deze handreiking staan tips die je kan gebruiken bij het beantwoorden van deze vragen.

Eerst beschrijven we kort wanneer je verplicht bent om een boeteadvies te vragen, waarna we de begrippen (voorwaardelijke) opzet en grove schuld omschrijven. Ook wordt ingegaan op de stand van de jurisprudentie en de mogelijkheden om ook anderen dan de belastingplichtige te beboeten.

Daarna volgt een vragenlijst met vragen die van belang kunnen zijn bij het opleggen van een boete. In deze vragenlijst wordt onderscheid gemaakt tussen vragen die gesteld kunnen worden aan het begin van een controle en vragen die pas aan de orde komen als er al fouten zijn geconstateerd waardoor er een schuldonderzoek dient plaats te vinden. Ondanks dat veel vragen betrekking hebben op een controle, kunnen ook kantoortoetsers en andere collega's baat hebben bij de vragenlijst.

Tot slot volgt een toelichting bij de vragenlijst waarin beoogd wordt duidelijk te maken wat de achtergrond is van de vragen.

Verplicht boeteadvies

Bij een correctie van meer dan € 20.000 aan belastingnadeel ben je meestal verplicht om een boeteadvies aan te vragen bij een boetespecialist. Dit moet zelfs als je van mening bent dat geen boete kan worden opgelegd, zoals bij een pleitbaar standpunt. Om het belastingnadeel te bepalen, tel je de 'netto' correcties voor de verschillende jaren en de verschillende middelen bij elkaar op. Je bent verplicht om bij een correctie tot een hoogte van dit bedrag een boetevoorstel op te nemen in de Boete Advies Applicatie (BAA). Bij het vermoeden van (voorwaardelijke) opzet voor een belastingnadeel van tenminste € 20.000 is het verplicht een boete-fraudecoördinator

te informeren.¹ Een samenvatting van de regels omtrent verplicht boeteadvies staat in de toelichting.

De begrippen opzet en grove schuld

Een controleambtenaar en/of middelspecialist kijkt samen met de boetespecialist of er aanleiding is om een boete op te leggen. Daarbij wordt rekening gehouden met verschillende gradaties in de verwijtbaarheid. Opzet en grove schuld zijn ernstige verwijten en we mogen niet zomaar aannemen dat daarvan sprake is.

Bij opzet gaat het om willens en wetens handelen. De belastingplichtige is zich bewust van zijn gedrag. De ondergrens van opzet is voorwaardelijke opzet. Onder voorwaardelijk opzet wordt verstaan “het willens en wetens aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat een handelen of nalaten tot gevolg heeft dat de beboetbare gedraging wordt begaan”.² Bij grove schuld gaat het om een in “laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid”.³ Ook wordt de formulering “dermate lichtvaardig handelen dat” gehanteerd.⁴

Soms is er te weinig grond of zijn er te weinig feiten bekend om aan te kunnen nemen dat er sprake is van (voorwaardelijke) opzet of grove schuld. In voorkomende gevallen kan dan wel een verzuimboete worden opgelegd. Voor het kunnen opleggen van een verzuimboete is voldoende dat het verzuim, bijvoorbeeld een te late betaling van omzetbelasting, is geconstateerd. De inspecteur hoeft niet te bewijzen dat het verzuim de belastingplichtige te verwijten valt. Bij afwezigheid van alle schuld of bij een pleitbaar standpunt wordt geen verzuimboete of vergrijpboete opgelegd.⁵ Het is aan belastingplichtige om zich te beroepen op afwezigheid van alle schuld of een pleitbaar standpunt en aannemelijk te maken dat daarvan sprake is.

(Geen) toerekening van opzet of grove schuld

Sinds de zogenoemde toerekeningsarresten van 1 december 2006⁶ is toerekening van opzet of grove schuld van een ander aan de belastingplichtige uitgesloten. Dit houdt in dat de belastingplichtige zelf opzet of grove schuld moet kunnen worden verweten. Om erachter te komen wie verantwoordelijk is voor gemaakte fouten moet zorgvuldig in kaart worden gebracht wat de verantwoordelijkheid is van de adviseur en wat de verantwoordelijkheid is van de belastingplichtige.

Van belang is te weten hoe de samenwerking is geregeld. Uitgangspunt is dat een belastingplichtige op zijn adviseur mag vertrouwen als hij die voor voldoende deskundig mocht houden. Hij hoeft zich dan niet zelf inhoudelijk in de regeling te verdiepen. Ook hoeft hij niet zelf te controleren of de adviseur de regelingen juist

¹ Paragraaf 15, zesde lid, Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

² Deze definitie is opgenomen in § 2 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst Toeslagen. Er is momenteel geen definitie van opzet meer opgenomen in het “normale” Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

³ HR 23 juni 1976, BNB 1976/199

⁴ HR 23 september 1992, BNB 1993/193

⁵ Paragraaf 4 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst

⁶ HR 1 december 2006, nrs. 40.369 en 40.518, BNB 2007/151 en V-N 2006/62.4

heeft toegepast.⁷ Dit geldt ook voor “betrekkelijk eenvoudige formele voorwaarden”.⁸ De bewijslast dat de belastingplichtige in een voorkomend geval niet mocht vertrouwen op zijn adviseur of dat hij bijvoorbeeld onzorgvuldig is geweest in de samenwerking met de adviseur, rust op de inspecteur.

Als een rechtspersoon “handelt”, is er altijd sprake van toerekening van een gedraging van een natuurlijke persoon aan een rechtspersoon. Een rechtspersoon is immers alleen een juridische constructie en het zijn de natuurlijke personen binnen de rechtspersoon die handelen. Ook opzet of grove schuld van een medewerker wordt onder omstandigheden aan de rechtspersoon toegerekend.⁹ Daarbij geldt dat toerekening van opzet of grove schuld van een bestuurder eerder zal plaatsvinden dan toerekening van opzet of grove schuld van een ondergeschikte functionaris.¹⁰ De bewijslast dat de grove schuld of opzet van de natuurlijke persoon kan worden toegerekend aan de rechtspersoon rust op de inspecteur. Ook hierbij is allereerst van belang te constateren wie de fout gemaakt heeft en of het bestuur aan zijn zorgplicht heeft voldaan. Hiervan zal bijvoorbeeld in de regel sprake zijn als de bestuurder een voldoende gekwalificeerde medewerker heeft aangesteld en hij ook voor voldoende controle op de werkzaamheden heeft gezorgd.¹¹ Uitgebreidere informatie hierover vind je in de toelichting op de vragen.

Boete aan een ander dan belastingplichtige

Als een andere persoon dan de belastingplichtige, bijvoorbeeld een adviseur of een medewerker, zelf grove schuld of opzet valt te verwijten dan is die mogelijk zelf beboetbaar, bijvoorbeeld als doen pleger op grond van artikel 67o van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) of als medepleger op grond van artikel 5:1 van de Algemene wet bestuursrecht. Van “doen plegen” kan sprake zijn als de fout volledig bij bijvoorbeeld de belastingadviseur ligt en de belastingplichtige zelf niets valt te verwijten. Van medeplegen kan sprake zijn als de belastingplichtige en bijvoorbeeld zijn adviseur samen de fout hebben gemaakt door middel van hun samenwerking. Op grond van artikel 67o van de AWR zijn ook de uitlokker en medeplichtige beboetbaar. Artikel 5:1 van de Algemene wet bestuursrecht zorgt ervoor dat behalve de medepleger, ook de feitelijk leidinggever en opdrachtgever beboetbaar zijn. Een boete kan alleen aan deze personen worden opgelegd na voorafgaande toestemming van de directeur van het betreffende organisatieonderdeel.¹² Overleg altijd met je boetespecialist als je denkt dat deze situatie zich voordoet!

Conclusie

Als je te maken krijgt met (een vermoeden van) verwijtbaar gedrag van een belastingplichtige, een adviseur of een medewerker van een belastingplichtige dan is het belangrijk tijdig de juiste vragen te stellen. Hierdoor kun je vaststellen wie de fout heeft gemaakt, of en in welke mate de gedraging verwijtbaar is en of en aan wie een boete kan worden opgelegd. Vaak ben je verplicht, ook als je geen boete wilt

⁷ HR 13 februari 2009, 07/12891, ECLI:NL:HR:2009:BH2586, BNB 2009/114

⁸ HR 3 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:127 en HR 11 augustus 2017, ECLI:NL:HR:2017:1611

⁹ Wetsgeschiedenis artikel 51 WvSr, Kamerstukken II 1975-1976, nr. 13.655, nr. 3, p. 14 en p. 19

¹⁰ Kamerstukken II 1975-1976, nr. 13.655, nr. 5, p. 2

¹¹ Zie ook het Waddenhotelarrest HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:1360, BNB 2015/146

¹² Paragraaf 2, onderdeel 6, van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst

opleggen, om een boeteadvies aan te vragen. Kwalijk gedrag zou kunnen leiden tot een boete op basis van opzet of grove schuld.

VRAGENLIJST

Inleiding

Hierboven is kort wat theorie behandeld over boetes. Duidelijk is dat de inspecteur voldoende informatie moet hebben, voordat hij kan overgaan tot het opleggen van een boete. Om de juiste informatie te ontvangen, is het belangrijk dat vragen worden gesteld. Veel informatie die nodig is voor het opleggen van een boete, kan al verzameld worden bij aanvang van de controle en in het inleidende gesprek. Om een controle doelmatig te kunnen uitvoeren moet immers beoordeeld worden of de administratie goed is ingericht en welke mensen daar verantwoordelijk voor zijn. Als aan het begin van de controle goed in kaart is gebracht wie waar verantwoordelijk voor is, dan kan als later in de controle fouten worden geconstateerd snel blijken wie verantwoordelijk is voor die fout. Ook kan dan makkelijker beoordeeld worden of het bestuur van de rechtspersoon en/of de eindverantwoordelijke van de onderneming voldoende heeft gedaan om dergelijke fouten te voorkomen. Uiteraard moeten vragen aan het begin van de controle wel vragen zijn die een fiscaal belang dienen in de zin van artikel 47 AWR. Het is niet de bedoeling dat vragen die alleen maar betrekking kunnen hebben op de boete naar voren worden gehaald en al worden gesteld als er nog helemaal geen vermoeden is van een strafbare gedraging.

In deze vragenlijst wordt eerst aandacht besteed aan de voorbereiding van de controle, vervolgens aan vragen die aan de orde kunnen komen bij het inleidend gesprek of in de loop van de controle en tot slot aan vragen die pas aan de orde komen als er fouten zijn geconstateerd. De vragenlijst is niet uitputtend bedoeld. Uiteraard zijn er mogelijk nog andere vragen van belang.

Vorbereiding controle (intern)

1. Stel vast dat er een aangifte is uitgereikt.
2. Stel vast of en wanneer de aangifte is ingediend.
3. Stel vast wie de aangifte heeft ingediend.
4. Welke status heeft de aangifte (indien van toepassing).
5. Stel, indien mogelijk, vast wie de adviseur is en of de adviseur is aangesloten bij een beroeps- en/of branchevereniging.

De controle of het inleidend gesprek

Administratie

6. Voldoet de administratie aan de daaraan te stellen eisen?
7. Wie voert (welk onderdeel van) de administratie?
8. Hoe wordt de administratie verwerkt?
9. Wie is (eind)verantwoordelijk voor de administratie?
10. Wie voert de administratie bij afwezigheid van de verantwoordelijke?
11. Is er controle op de gevoerde administratie? Zo ja, wie voert controle uit op de gevoerde administratie?
12. Wat wordt er gecontroleerd?

13. Hoe vaak wordt de administratie gecontroleerd?

Aangifteproces

14. Wie stelt de aangifte op?

15. Is er controle op de opgestelde aangifte? Zo ja, wie voert controle uit op de opgestelde aangifte?

16. Welke gegevens worden gecontroleerd?

17. Wordt daarbij de aangifte gecontroleerd op fiscale juistheid en/of wordt gecontroleerd of de aangeleverde gegevens juist verwerkt zijn?

18. Bespreekt de opsteller van de aangifte deze aangifte met de belastingplichtige of met de verantwoordelijke persoon binnen de onderneming?

19. Wordt intern of extern advies ingewonnen ten behoeve van het opstellen van de aangifte?

20. Is de opsteller van de aangifte ook degene die de aangifte indient bij de Belastingdienst?

21. Wie geeft akkoord voor indiening van de aangifte?

Adviseur

22. Welke werkzaamheden verricht de adviseur? Is dit schriftelijk vastgelegd?

23. Van welke adviseur zijn de werkzaamheden overgenomen (indien van toepassing)?

24. Per wanneer verricht de adviseur de werkzaamheden?

25. Welke gegevens worden door wie aangeleverd aan de adviseur?

26. Als een jaarrekening wordt opgemaakt, wie doet dat?

27. Met wie en wanneer wordt de jaarrekening besproken?

Vragen nadat fouten zijn geconstateerd

Als er fouten zijn geconstateerd in de aangifte en er worden vragen gesteld die tot doel hebben vast te stellen aan wiens gedraging de fout te wijten is, dan heb je te maken met sfeerovergang. Dit is het moment waarop het feitenonderzoek een schuldonderzoek wordt. De (controle)medewerker krijgt het vermoeden dat er sprake is van grove schuld of (voorwaardelijk) opzet. Door de controlemedewerker moet de cautie worden gesteld als hij een redelijk vermoeden heeft dat er sprake is van een strafbare gedraging. Dit moment heet ook wel de criminal charge.

Denk dan aan het geven van de cautie of stel de vragen schriftelijk. In deze fase is het zeer aan te raden om een boetespecialist bij de zaak te betrekken. Het is bijvoorbeeld mogelijk om een boeteverhoor te houden.¹³ Vaak zal in een eerdere fase van de controle al duidelijk zijn geworden wat de taakverdeling is binnen een organisatie. Het is dan vaak al duidelijk wie de fout heeft gemaakt en of er voldoende is gedaan om fouten te voorkomen. Als dat niet duidelijk is, dan kunnen vragen over de taakverdeling ook nog worden gesteld als al fouten zijn geconstateerd, maar dan zal wel de cautie moeten worden gegeven.

Vragen in het kader van het schuldonderzoek

28. Zijn er maatregelen getroffen om fouten in de administratie en/of de aangifte te voorkomen?

¹³ Zie paragraaf 14 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst

29. Waar is de fout ontstaan?
30. Wie heeft/hebben de fout gemaakt?
31. Als de fout gemaakt is door (advies van) een adviseur: mocht belastingplichtige op zijn adviseur vertrouwen?
32. Indien de fout is gemaakt door een medewerker van een rechtspersoon: mocht het bestuur van die rechtspersoon er op vertrouwen dat de medewerker zijn of haar werkzaamheden naar behoren zou uitvoeren?
33. Was de belastingplichtige ervan op de hoogte dat er fouten werden gemaakt door degene die de aangifte indiende of de belasting betaalde?
34. Bij een rechtspersoon: was het bestuur ervan op de hoogte dat de medewerker die de aangifte opstelde of indiende fouten maakte?
35. Was het een eenmalige of een terugkerende fout?
36. Welke taken zijn toebedeeld aan degene die de fout heeft gemaakt?
37. Was degene voldoende gekwalificeerd (vb opleidingsniveau) om de taken uit te voeren?

TOELICHTING INLEIDING MEMO

Op het formeel recht gedeelte van ons intranet is een document opgenomen waarin de criteria voor verplicht boeteadvies zijn opgenomen.¹⁴ De tekst van dit document is hieronder integraal opgenomen.

Criteria verplicht boeteadvies en aanmelding mogelijke fraudezaken

Het inwinnen van een boeteadvies bij een boetespecialist is verplicht bij:

1. **Alle winst en/of niet-winstcorrecties met een belastingnadeel vanaf € 20.000.** (*Dus ook verplicht als de medewerker van oordeel is dat sprake is van géén schuld, lichte schuld of pleitbaar standpunt.*)
2. Elk voornemen een vergrijpboete op te leggen, ongeacht de hoogte van die correctie. Ook boetespecialisten die zelf een vergrijpboete willen opleggen moeten een collega boetespecialist raadplegen.
3. De afweging een strafverminderende of strafverzwarende omstandigheid in aanmerking te nemen, ongeacht de hoogte van het belastingnadeel.
4. Bezwaar en beroep als een afwijking van het boeteadvies uit de primaire fase wordt overwogen.
5. Alle winst en/of niet-winstcorrecties met een belastingnadeel vanaf € 20.000 **én** waarbij er sprake is van (een vermoeden van) opzet moeten worden voorgelegd (al dan niet via een boetespecialist) aan een BFC of de Contactambtenaar.

Let op:

- Er is **géén** boeteadvies nodig (mag wel maar niet verplicht) bij:
 - a. correcties die voortvloeien uit supplementen OB en correctieberichten LH als sprake is van vrijwillige verbetering; wel moet ter beoordeling van de vrijwilligheid in IKB worden nagegaan of er een controle loopt of is aangezegd. Bij twijfel: overleg met een boetespecialist.
 - b. correcties bij primitieve aanslagregeling indien de medewerker van oordeel is dat er geen sprake is van opzet.
- *Getalscriteria:* (= belastingnadeel) worden berekend over de gehele controleperiode.
- *Boeteadvies:* wordt aangevraagd in de Boete Advies Applicatie.

Alle winst en/of niet-winstcorrecties met een belastingnadeel vanaf € 20.000 én waarbij mogelijk sprake is van (voorwaardelijke) opzet moeten worden voorgelegd aan een boete-fraudecoördinator.¹⁵

¹⁴ <http://intranet.belastingdienst.nl/formeel-recht/files/2017/04/Criteria-verplicht-boeteadvies-en-aanmelding-mogelijke-fraudezaken-per-1-juli-2015.pdf>

¹⁵ Paragraaf 15, onderdeel 6, van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst. De boete-fraudecoördinator toets de zaak aan het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD) beoordeelt of er aanleiding is om de zaak voor te leggen aan de contactambtenaar om te toetsen of de zaak in aanmerking komt voor afdoening via het strafrecht.

TOELICHTING BIJ VRAGENLIJST

Inleiding

Alle controlewerkzaamheden zijn erop gericht (uiteindelijk) vast te stellen of de ingediende aangifte goed genoeg is ('aanvaardbaar'). Hierbij wordt gewerkt met een goedkeuringsmodel. De Belastingdienst levert hierbij toezicht op maat. De Controleaanpak Belastingdienst (CAB) ondersteunt dit door te stellen dat er voldoende controlebewijs verzameld moet zijn om het oordeel over de aangifte te dragen (precies voldoende werk). De controle-informatie hoeft niet alleen uit eigen controlewerkzaamheden te worden verkregen, er kan gebruik worden gemaakt van controle-informatie die reeds door anderen is verzameld. Bijvoorbeeld middels het schillenmodel, vastgelegd in CAB.

Een organisatie is zelf verantwoordelijk voor een goede sturing, beheersing en verantwoording van haar bedrijfsprocessen en heeft zelf belang bij een goede kwaliteit van de informatie die uit haar bedrijfsprocessen voortkomt en zal AO/IB-maatregelen hebben genomen om de kwaliteit van die informatie te waarborgen. De Belastingdienst voert geen controleactiviteiten uit die al toereikend zijn uitgevoerd door belastingplichtige zelf en/of de betrokken boekhouder/accountant/fiscaal dienstverlener. We inventariseren hoe we gebruik kunnen maken van controle-informatie die anderen reeds hebben verzameld. Daarbij moet een controleambtenaar altijd zelfstandig een oordeel vormen over de (kwaliteit) van die controle-activiteiten. Zo reduceren we de werkzaamheden van de Belastingdienst en beperkt zij zich tot de kerntaken zonder de ondernemers te belasten.

In het inleidend gesprek stelt de Belastingdienst vragen die inzicht geven in de activiteiten en (administratieve) processen die leiden tot de totstandkoming van een aangifte. Ook stel je vragen over de taakverdeling tussen en werkzaamheden van belastingplichtige/boekhouder/accountant/fiscaal dienstverlener om mogelijk te komen tot reductie van de eigen controlewerkzaamheden.

Voorbereiding controle (intern)

1. Stel vast dat er een aangifte is uitgereikt.

Als er geen aangifte is uitgereikt dan kan niet altijd een vergrijpboete worden opgelegd. Onderscheid wordt hierbij gemaakt tussen aangifte- en aanslagbelastingen. In de omzetbelasting zijn de aangifteplicht en betaalplicht losse verplichtingen¹⁶. Dat betekent dat ook als geen aangiften zijn uitgereikt toch onder omstandigheden betaalverzuim- en vergrijpboeten kunnen worden opgelegd omdat niet aan de betaalplicht is voldaan.

Soms bestaat de verplichting om te verzoeken om het uitreiken van een aangiftebiljet (artikel 6, derde lid, AWR jo. artikelen 2 tot en met 4 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen). Als dit niet is gebeurd, kan een verzuimboete worden opgelegd op grond van artikel 67ca, eerste lid, van de AWR.

Een vergrijpboete op grond van artikel 67d AWR wegens het opzettelijk niet doen, het opzettelijk onjuist doen of het opzettelijk onvolledig doen van de aangifte kan niet

¹⁶ HR 2 februari 2000, nummer 35.202, ECLI:NL:HR:2000:AA4644

worden opgelegd als geen aangifte is uitgereikt.¹⁷ Als de inspecteur vermoedt dat bewust niet verzocht is om uitreiking van een aangiftebiljet, dan ligt het voor de hand dat de inspecteur alsnog een aangiftebiljet uitreikt. Als dan alsnog geen aangifte wordt gedaan en dit gebeurt opzettelijk, dan is het opleggen van een boete op grond van artikel 67d AWR mogelijk. Als de belastingplichtige verplicht is om te verzoeken om het uitreiken van een aangiftebiljet en het aan opzet of grove schuld is te wijten dat hij dit niet heeft gedaan, dan is soms een boete op grond van artikel 67e AWR wel mogelijk. Dit is het geval als de termijn van de primitieve aanslagregeling is afgelopen en de navorderingstermijn inmiddels is aangevangen.¹⁸ Uiteraard moet in die gevallen de opzet of grove schuld door de inspecteur worden bewezen.

2. Stel vast of en wanneer de aangifte is ingediend.

Daarnaast is van belang te weten óf en wanneer de aangifte is ingediend. Wellicht is ten gevolge van het niet indienen van de aangifte een ambtshalve aanslag opgelegd. Als later blijkt dat de ambtshalve aanslag te laag is vastgesteld, bijvoorbeeld uit gegevens van derdenonderzoek of als alsnog een aangifte binnenkomt tot een hoger bedrag, dan volgt uiteraard in de regel een navorderingsaanslag. Bij de beoordeling of een vergrijpboete moet worden opgelegd bij de navorderingsaanslag, moet worden beoordeeld of het aan opzet of grove schuld is te wijten dat de ambtshalve aanslag te laag is vastgesteld. Toetsmoment daarbij is het moment waarop de aangifte uiterlijk had moeten worden ingediend.¹⁹ Het opleggen van een vergrijpboete wegens het met opzet niet binnen de termijn doen van aangifte voor de aanslagbelastingen is niet mogelijk.²⁰

3. Stel vast wie de aangifte heeft ingediend.

Welke personen zijn er allemaal betrokken bij het opstellen en indienen van de aangifte en wie heeft welke taak? Het kan zo zijn dat de indiener van de aangifte iemand anders is dan de opsteller. Als goed in kaart wordt gebracht wie wat doet, dan kan onder meer duidelijk worden of de interne beheersing van een onderneming goed op orde is. Is er voldoende gedaan om fouten te voorkomen? Stel dat later blijkt dat er fouten gemaakt zijn, dan is het ook veel makkelijker om te achterhalen wie die fout heeft gemaakt en of die fout ook de belastingplichtige zelf te verwijten valt. Van belang is om de taakverdeling binnen een rechtspersoon goed in beeld te brengen.

4. Welke status heeft de aangifte?

De status van de aangifte is bij aanslagbelastingen van belang voor de mogelijkheden om een vergrijpboete op te leggen. Is een primitieve aanslag opgelegd, dan kan over het na te vorderen bedrag zowel een grove schuld als een (voorwaardelijke) opzetboete worden opgelegd (artikel 67 e AWR). Volgt een primitieve aanslag waarbij je bijvoorbeeld afwijkt van de aangifte, dan kan slechts een (voorwaardelijke) opzetboete worden opgelegd (artikel 67d AWR).

Is sprake van een verliesjaar, dan kan geen vergrijpboete worden opgelegd als ook na de correctie het een verliesjaar blijft. Er is dan geen grondslag om de boete over op te leggen. Strafrechtelijke vervolging is wel mogelijk. Volgens art 69 lid 1 AWR moet het

¹⁷ Zie HR 25 oktober 2013, nr. 12/00287, ECLI:NL:HR:2013:971

¹⁸ MvT, Kamerstukken II 1993/94, 23 470, nr. 3

¹⁹ Zie kennisgroep Formeel recht 20 mei 2016, nummer 16-206-0003.

²⁰ Paragraaf 26, tweede lid, BBBB

strafbare feit er toe leiden dat er te weinig belasting wordt geheven. Als door het strafbare feit er een te groot verlies ontstaat, kan er ook een groter verlies verrekend worden. Dit leidt er uiteindelijk toe dat er te weinig belasting wordt geheven. Ook in een dergelijke situatie (te verrekenen belasting € 20.000 of meer) moet overlegd worden met een boetespecialist en/of een boetefraudecoördinator. Met carry back en carry forward verliezen wordt bij het bepalen van de grondslag voor een vergrijpboete geen rekening gehouden.²¹

Als in enig jaar een verlies lager wordt vastgesteld en als gevolg daarvan over een ander jaar wordt nagevorderd vanwege een te hoge verliesverrekening, dan is het wel mogelijk bij de navorderingsaanslag over dat andere jaar een eventuele vergrijpboete op te leggen als er sprake is van opzet op grove schuld.

5. Stel vast of de adviseur (indien bekend) is aangesloten bij een beroeps- en/of branchevereniging.

Je kan vooraf al bij team Horizontaal Toezicht (MKB) of een klantcoördinator (GO) nagaan wat bekend is over de adviseur.

Inleidend gesprek

Administratie

Vragen 6 tot en met 13

Fouten in de administratie en/of organisatie leiden vaak tot fouten in de aangifte. Over het algemeen zal een belastingplichtige zelf verantwoordelijk zijn voor een juiste administratie. Als hij vanwege een onjuiste administratie onjuiste of onvolledige gegevens aanlevert bij bijvoorbeeld zijn belastingadviseur, dan zal hij vaak zelf verantwoordelijk kunnen worden gehouden voor deze fouten. Als deze administratie opzettelijk onjuist of onvolledig is of als dit aan grove schuld van de belastingplichtige is te wijten, dan zal hij zelf beboetbaar zijn. Bij de aanlevering van onjuiste gegevens zal de adviseur er vaak niets aan kunnen doen als de aangifte onjuist is. Ook hierbij is het overigens van belang om de taakverdeling tussen de adviseur en de belastingplichtige goed in kaart te brengen. Het zou bijvoorbeeld kunnen dat de adviseur en de belastingplichtige hebben afgesproken dat de adviseur de gegevens op volledigheid controleert of dat de adviseur heeft aangegeven hoe de administratie moet worden ingericht om bijvoorbeeld voor een bepaalde aftrekpost in aanmerking te komen. Als dit is afgesproken en de belastingplichtige de adviezen van de adviseur heeft nageleefd, dan komen fouten in de administratie niet zonder meer voor rekening van de belastingplichtige zelf. In dat geval zou de fout toch geheel of gedeeltelijk bij de adviseur kunnen liggen. Een enkele keer is er ook sprake van een uitbestede administratie. In dat geval is ook van belang in kaart te brengen wat de taakverdeling is tussen de belastingplichtige en de externe administrateur. Ook kan het voorkomen dat een administratieve fout enkel te wijten is aan een gedraging van een individuele werknemer, die voldoende gekwalificeerd is voor die taak en waarbij de belastingplichtige (bij een rechtspersoon vaak het bestuur) voldoende zorg heeft betracht om fouten te voorkomen. Ook in dat geval kunnen fouten niet worden toegerekend aan de belastingplichtige zelf.

Aangifteproces

²¹ Zie artikel 67d, lid 2, 3 en 4 AWR en paragraaf 26 BBBB en artikel 67e lid 2, 4 en 5 AWR en paragraaf 27 BBBB.

Vragen 14 tot en met 21

Hiervoor geldt hetzelfde als hiervoor bij “Administratie” is geschreven. Van belang is om dit proces goed in kaart te brengen en om te weten wie wat doet, zodat beoordeeld kan worden waar in het proces de fout is gemaakt en of de belastingplichtige zelf aan zijn zorgplicht heeft voldaan, bijvoorbeeld door een medewerker of een adviseur die hij voor voldoende betrouwbaar en gekwalificeerd mocht houden, de aangifte te laten opstellen. Het is aan de inspecteur om te stellen en te bewijzen dat bijvoorbeeld de interne beheersing te wensen overliet, de medewerker die de fout heeft gemaakt niet voldoende gekwalificeerd of ingewerkt was om dit werk te doen, er geen controle was op de werkzaamheden of de belastingplichtige niet de nodige zorg heeft betracht bij de keuze voor de adviseur of in de samenwerking met de adviseur.

Adviseur

Vragen 22 tot en met 27

Dit zijn vragen die tot doel hebben om de werkzaamheden van de adviseur in kaart te brengen. De achtergrond hiervan is ook om erachter te komen of eventuele fouten zijn toe te rekenen aan de adviseur en/of aan de belastingplichtige. Let op: zeker bij ernstige fouten van een adviseur, kan aan de adviseur ook een boete worden opgelegd. Meld fouten van de adviseur dan ook bij de boetespecialist.

Vragen nadat fouten zijn geconstateerd

Van belang is om de taakverdeling binnen een rechtspersoon goed in beeld te brengen. Welke personen zijn er allemaal betrokken bij het opstellen en indienen van de aangifte en wie heeft welke taak? Als dit goed in kaart wordt gebracht, zou duidelijk moeten zijn bij wie de fout ligt en of (het bestuur van) de rechtspersoon of de belastingplichtige voldoende heeft gedaan om fouten in de aangifte te voorkomen. Als een adviseur bij dit proces betrokken is, is ook van belang wat zijn taak in het geheel is geweest. In (concept)controlerapporten wordt niet altijd op juiste wijze gemotiveerd waarom een boete wordt opgelegd. Vaak wordt niet goed duidelijk wie de fout heeft gemaakt en of dit de belastingplichtige te verwijten valt. Onder de oude jurisprudentie²² was het ook niet nodig om dit goed in beeld te brengen, want opzet of grove schuld van een belastingadviseur werd toegerekend aan een belastingplichtige. De inspecteur moest dan wel aannemelijk maken dat er sprake was van opzet of grove schuld, maar hij hoefde niet aannemelijk te maken wie precies opzet of grove schuld was te verwijten. Wel kon belastingplichtige aannemelijk maken dat hij in redelijkheid niet hoefde te twifelen aan de mededelingen of adviezen van de adviseur. Als de belastingplichtige dit aannemelijk kon maken, dan kon er geen sprake zijn van toerekening. Hierbij lag de bewijslast dus bij belastingplichtige. Belastingplichtige moest dan actief een beroep er op doen dat hij niet hoefde te twifelen aan zijn adviseur. Met de huidige stand van de jurisprudentie ligt dit anders. Nu moet de inspecteur aannemelijk maken dat de belastingplichtige niet de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem gevergd kan worden bij de keuze van zijn adviseur en bij de samenwerking met die adviseur. Bij een rechtspersoon moet vooral gekeken worden naar de bestuurder. Heeft de bestuurder voldoende zorg betracht bij het opdragen van werkzaamheden aan een specifieke werknemer of een belastingadviseur? Als het

²² HR 15 juli 1988, nr. 24483, BNB 1988/270

bestuur van een rechtspersoon de werkzaamheden heeft opgedragen aan een werknemer die hij voor voldoende deskundig mocht houden of aan een externe belastingadviseur aan wiens deskundigheid hij niet hoefde te twijfelen, dan zal niet snel geconcludeerd kunnen worden dat de rechtspersoon zelf grofschuldig of opzettelijk heeft gehandeld. Feitenonderzoek is erg belangrijk om, als er een fout gemaakt is, te kunnen vaststellen wie daar verantwoordelijk voor is.

Let op het geven van de cautie!

Vragen 28 en 29. Zie de toelichting bij de vragen 6 tot en met 13 en 14 tot en met 21.

30. Wie heeft/hebben de fout gemaakt?

Hierbij kan bijvoorbeeld een dienstverleningsovereenkomst inzicht bieden in de taakverdeling tussen de adviseur en de belastingplichtige, zodat duidelijk kan worden waar de fout ligt. Als een medewerker de fout heeft gemaakt is het handig om te kijken of de werkzaamheden ook aan hem waren opgedragen door bijvoorbeeld de bestuurder van de rechtspersoon. Als het een fout betreft van een adviseur of van een medewerker van een rechtspersoon dan moet er rekening mee worden gehouden dat degene die de fout heeft gemaakt soms ook zelfstandig beboetbaar is. Als deze situatie zich voordoet, dan moet je dit voorleggen aan de boetespecialist. Als het wenselijk is om degene die de fout heeft gemaakt zelfstandig te beboeten, dan moet dit worden afgestemd via de vaktechnische lijn. Uiteindelijk moet de directeur van het desbetreffende organisatieonderdeel toestemming geven voor het opleggen van een boete aan iemand anders dan de belastingplichtige.

31. Als de fout gemaakt is door (advies van) een adviseur: mocht belastingplichtige op zijn adviseur vertrouwen?

De belastingplichtige moet de nodige zorg betrachten bij de keuze voor zijn adviseur en in de samenwerking met de adviseur. De bewijslast dat de belastingplichtige niet de nodige zorg heeft betracht bij de keuze van de adviseur rust op de inspecteur. In het geval dat een adviseur bijvoorbeeld een situatie heeft geschetst die te mooi is om waar te zijn, zal de inspecteur over het algemeen wel aan zijn bewijslast kunnen voldoen dat in dit geval de belastingplichtige niet mocht vertrouwen op zijn adviseur. Ook in het geval dat de adviseur bijvoorbeeld een slechte reputatie heeft, zal de inspecteur eerder aan zijn bewijslast kunnen voldoen dat ook grove schuld of opzet aanwezig is bij de belastingplichtige zelf. Datzelfde geldt als de adviseur al eerder soortgelijke fouten heeft gemaakt.

32. Indien de fout is gemaakt door een medewerker van een rechtspersoon: mocht het bestuur van die rechtspersoon er op vertrouwen dat de medewerker zijn of haar werkzaamheden naar behoren zou uitvoeren?

Bij de vraag of een boete wegens opzet of grove schuld aan een rechtspersoon kan worden opgelegd, moet beoordeeld worden of gedragingen van personen binnen of buiten de rechtspersoon aan de rechtspersoon kunnen worden toegerekend. Ook subjectieve elementen als opzet of grove schuld worden onder omstandigheden aan de rechtspersoon toegerekend.²³ Vooral van belang is om te kijken naar wat het

²³ Wetsgeschiedenis artikel 51 WvSr, Kamerstukken II 1975-1976, nr. 13.655, nr. 3, p. 14 en p. 19

bestuur van een rechtspersoon heeft gedaan. Heeft het bestuur aan zijn zorgplicht voldaan? In het Waddenhotelarrest²⁴ had de enig bestuurder van de rechtspersoon een voldoende gekwalificeerde medewerker bepaalde werkzaamheden opgedragen. Tevens voerde een externe accountant periodieke controles uit en daarom mocht de bestuurder er van uitgaan dat fouten in de werkzaamheden van de medewerker tijdig aan het licht zouden komen. Onder die omstandigheden kan de grove schuld van die medewerker niet aan de rechtspersoon worden toegerekend. Ook in deze situatie geldt weer dat de inspecteur aannemelijk moet maken dat (het bestuur van) de rechtspersoon niet aan zijn zorgplicht heeft voldaan.

Hierbij kan bijvoorbeeld het opleidingsniveau van de medewerker van belang zijn. Was deze persoon voldoende gekwalificeerd om de hem of haar opgedragen werkzaamheden naar behoren uit te voeren? Ook is in dit kader van belang of er nog controle plaatsvond op de werkzaamheden van deze medewerker.

Vragen 33 en 34. Als de belastingplichtige of het bestuur van een rechtspersoon zich ervan bewust was dat er fouten werden gemaakt en deze voor lief heeft genomen, dan is al snel sprake van (voorwaardelijke) opzet. Ook kan sprake zijn van een doelbewuste samenwerking om bijvoorbeeld een foutieve aangifte in te dienen en zo minder belasting te betalen. Deze vragen worden vaak niet direct gesteld, maar kunnen soms uit de omstandigheden worden afgeleid.

35. Een terugkerende fout is vaak ernstiger dan een eenmalige “misser”. Het zou dan kunnen dat bijvoorbeeld de interne beheersing bij een onderneming niet op orde is.

36. Stel dat degene die de fout heeft gemaakt, zijn bevoegdheden te buiten ging, buiten het medeweten van het bestuur van de rechtspersoon, dan valt de rechtspersoon niets te verwijten.

37. Als die medewerker bijvoorbeeld niet de juiste opleiding heeft genoten voor de werkzaamheden, dan mag de rechtspersoon er niet zo snel op vertrouwen dat die werkzaamheden goed worden uitgevoerd en zal van toerekening eerder sprake zijn.

²⁴ HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:1360, BNB 2015/146

Bijlage 5: Handreiking feitenonderzoek en schuldonderzoek controle (1).docx

Aan Vakkring Controle
Van 5.1.2.e
Datum 11 december 2013
Kenmerk
Kopieën aan

Aanleiding

Aanleiding voor dit memo is een verzoek van de vakkring Controle om een handreiking voor het doen van een schuldonderzoek bij belastingplichtigen. Gebleken is dat er bij controlemedewerkers weinig aandacht is voor het instellen van een feitenonderzoek ten aanzien van de vraag of er sprake is van verwijtbaar handelen door belastingplichtigen. De onderbouwing van de correcties is over het algemeen goed verzorgd, maar de kwaliteit van het schuldonderzoek laat soms te wensen over.

Toerekening en boete

In de arresten van 1 december 2006 heeft de Hoge Raad bepaald, dat er alleen sprake kan zijn van een vergrijpboete als er sprake is van grove schuld of opzet bij de belastingplichtige zelf. Gedragingen en kennis van de adviseur kunnen niet worden toegerekend aan de belastingplichtige.

Het bewijs van opzet of grove schuld van de belastingplichtige in een voorkomend geval kan worden geleverd met behulp van (op feiten gebaseerde) **vermoedens** (HR 17 januari 1990, nr. 26282, BNB 1990/193).

Belastingplichtige moet bij de **keuze** van zijn adviseur en bij de **samenwerking** met die adviseur de zorg betrachten die redelijkerwijs van hem kan worden gevergd. Wat "redelijkerwijs" is zal van geval tot geval kunnen verschillen.

Bewijslast

Indien de inspecteur naast de correcties ook een vergrijpboete wil opleggen, ligt de bewijslast voor het opleggen van de boete bij de inspecteur. Hij moet aantonen welke gedraging van de belastingplichtige aanleiding geeft tot het opleggen van een vergrijpboete. Het spreekt voor zich dat een op te leggen vergrijpboete goed moet worden gemotiveerd en moet worden ondersteund door de feiten. Deze feiten moeten worden opgenomen in het rapport. Het bewijs van grove schuld of opzet bij de belastingplichtige op een door zijn gemachtigde gedane onjuiste aangifte is moeilijk te leveren. De met de Vierde tranche Algemene wet bestuursrecht (Awb) ingevoerde mogelijkheid om een boete op te leggen in verband met medeplegen of feitelijk leidinggeven maakt dit niet anders. Ook in dat geval moet, omdat de vergrijpboetebepalingen kwaliteitsdelicten betreffen, degene die de kwaliteit van belastingplichtige of inhoudingsplichtige heeft ook zelf grove schuld of opzet kunnen worden verweten. Deze 'delictsbestanddelen' kunnen niet door een ander/medepleger/feitelijk leidinggever worden vervuld.

Let op! De bewijslast voor de vergrijpboetes ligt dus bij de inspecteur. Bij boete is omkering van de bewijslast niet mogelijk.

Opzet en grove schuld

Grove schuld en opzet worden gezien als tegengestelde begrippen.

Hoge Raad (belastingkamer) 17 augustus 1998, LJV AA2283:

“opzet en schuld worden in het strafrecht gezien als tegengestelde begrippen, uit de ontstaansgeschiedenis van de AWR blijkt niet dat de wetgever hiervan af heeft willen wijken.”

Een bijzonderheid bij grove schuld en opzet in het belastingrecht is, dat de kernspreuk, dat ieder geacht wordt de wet te kennen, in het belastingrecht niet lijkt te gelden. Er moet voor de belastingplichtige enige aanleiding zijn om te veronderstellen, dat zijn aangifte onjuist is, voordat er sprake is van een verplichting om de toepasselijke wetgeving te onderzoeken.

In de arresten van 1 december 2006 heeft de Hoge Raad bepaald, dat er alleen sprake kan zijn van een vergrijpboete als er sprake is van grove schuld of opzet bij de belastingplichtige zelf.

Geen boete wordt opgelegd als sprake is van afwezigheid van alle schuld (AVAS) of een pleitbaar standpunt!

Wat is grove schuld?

Bij grove schuld is de wil van de belastingplichtige niet gericht op het doen van de onjuiste aangifte. De belastingplichtige wilde geen onjuiste aangifte. Hij wist waarschijnlijk niet eens dat hij een onjuiste aangifte had ingediend. Het verwijt aan de belastingplichtige is in dit geval gebaseerd op een grove afwijking van het gedrag, dat van de belastingplichtige verwacht had mogen worden. Dat hoeft niet beperkt te blijven tot gedragingen ten tijde van het doen van de aangifte, de fouten zullen zich vaak hebben voorgedaan in de fase die aan de aangifte vooraf is gegaan, bij het naleven van de administratieve of bewaarverplichtingen.

Grove schuld gaat om gedrag dat verwacht had mogen worden. Hier zit een norm in verwerkt. Het verwijt bij grove schuld is dat de belastingplichtige had moeten weten (hoewel hij dat in werkelijkheid niet wist) dat de aangifte onjuist zou zijn of worden.

Wat is (voorwaardelijk) opzet?

Bij opzet is de onjuiste aangifte gewild, of is minstens de aanmerkelijke kans op de onjuiste aangifte bewust aanvaard. Dit vereist bewustheid van de onjuistheid van de aangifte.

De redenering kan hier zijn, dat het niet anders kan zijn, dan dat de belastingplichtige moet hebben geweten dat de aangifte onjuist was.

Op welk moment moet er sprake zijn van grove schuld of opzet om een vergrijpboete op te kunnen leggen? De Hoge Raad heeft in een arrest van 3 december 2010 (LJV BO5989) geoordeeld dat het beoordelingsmoment voor de eventuele aanwezigheid van kwade trouw in het kader van het opleggen van een navorderingsaanslag en voor de eventuele aanwezigheid van grove schuld of opzet in het kader van een vergrijpboete in beginsel **het moment van het doen van de aangifte is**.

Feitenonderzoek

Een juiste en volledige weergave van de feiten is van essentieel belang bij de onderbouwing van correcties bij een boekenonderzoek, maar ook voor het opleggen van boetes en voor de behandeling van een eventueel bezwaar en beroep.

Vragen bij aanvang boekenonderzoek (inleidend gesprek)

Voordat het boekenonderzoek wordt ingesteld door de controlemedewerker is het van groot belang dat er tijdens het inleidend gesprek een aantal vragen worden gesteld over eventuele vertegenwoordiging van de belastingplichtige en over rol van de belastingplichtige in het bedrijf. De antwoorden op deze vragen zijn van groot belang bij de vraag of er een boete kan worden opgelegd. Dit in verband met de toerekeningsarresten van 1 december 2006.

Gedragingen en kennis van de adviseur kunnen immers niet worden toegerekend aan de belastingplichtige.

Voorbeeld vragen:

- Heeft belastingplichtige een adviseur?
- Zo ja, zijn er afspraken gemaakt met de adviseur over de door hem te verrichten werkzaamheden?
- Wie heeft de aangiften ingediend? Indien belastingplichtige een adviseur heeft, worden de ingediende aangiften besproken?
- Hoe is de samenwerking tussen de eventuele adviseur en de belastingplichtige?
- Wat voor werkzaamheden ten aanzien van de administratie worden door belastingplichtige zelf verricht?
- Is er personeel dat zich bezig houdt met de administratie?
- Op welke wijze houdt de ondernemer zicht op het bedrijfsgebeuren?
- Wat voor opleidingen heeft belastingplichtige gevolgd?
- Op welke wijze en op welk tijdstip wordt de adviseur geïnformeerd door de ondernemer?

NB! Dit is nog niet het schuldonderzoek. Het is namelijk nog helemaal niet zeker of er correcties zullen voortvloeien uit het onderzoek. De controlemedewerker hoeft dus ook nog geen cautie te stellen.

Feitenonderzoek wordt schuldonderzoek

Tijdens boekenonderzoek is er een overgangsfase. Dit is het moment waarop het feitenonderzoek een schuldonderzoek wordt. De controlemedewerker krijgt het vermoeden dat er sprake is van (grove) schuld of (voorwaardelijk) opzet. Door de controlemedewerker moet de cautie worden gesteld als belastingplichtige een **gerechtvaardigd vermoeden** heeft dat een boete zal worden opgelegd. Dit moment heet ook wel de criminal charge.

Criminal charge: 'het moment dat vanwege het betrokken bestuursorgaan jegens de beboete een handeling is verricht waaraan deze in redelijkheid de verwachting kan ontleen dat aan hem een boete zal worden opgelegd'. Het is niet altijd duidelijk wanneer dit het geval is.

Bij twijfel wel de cautie stellen. Het stellen van de cautie moet de controlemedewerker uiterlijk doen op het moment dat hij zijn voornemen kenbaar maakt (kennisgeving). Deze cautie is gebaseerd op het recht van verdachten om te zwijgen en om zichzelf niet te incrimineren.

Het doel is te voorkomen dat een verdachte ongewild meewerkt aan zijn eigen veroordeling.

De cautie is in Europa een praktisch voortvloeisel uit artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM), waarin het recht van verdachten op een eerlijke procedure is verankerd.

Let op! Bij schriftelijke vragen is cautie stellen niet nodig.

Schuldonderzoek

De "delictsomschrijvingen" van vergrijpboetes bestaan uit verschillende bestanddelen: een gedraging, de kwaliteit van belastingplichtige en de geestesgesteldheid (opzet of grove schuld). Al die bestanddelen moeten door de Belastingdienst worden bewezen.

De controlemedewerker moet zich bij het schuldonderzoek daarom richten op de volgende onderdelen:

Kwaliteit belastingplichtige:

- Welke (fiscale) kennis heeft belastingplichtige.
- Wat voor opleiding heeft belastingplichtige gevolgd c.q. wat is het (voormalig) beroep van belastingplichtige.

Gedragingen:

Waardoor is te weinig aangegeven en/of betaald?

- Actief (welke handelingen zijn er verricht waardoor te weinig is aangegeven en/of betaald).
- Passief (welke handelingen heeft belastingplichtige nagelaten te doen waardoor te weinig is aangegeven en/of betaald).

Geestesgesteldheid:

- Beweegredenen c.q. motieven (de "waarom"- vraag).

Bestaande documenten (onafhankelijk van de wil van belastingplichtige):

- Bestaande documenten in de administratie van belastingplichtige en/of bij derden, die duidelijkheid geven waarom en waardoor te weinig belasting is aangegeven en/of betaald.

De controlemedewerker kan om aan informatie te komen voor de belastingheffing gebruik maken van de artikelen 47 e.v. Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr). Belastingplichtige heeft een informatieplicht en de controlemedewerker kan derdenonderzoeken instellen. De verkregen informatie kan worden gebruikt bij het schuldonderzoek.

Maar begrenzing door:

1. Artikel 6 EVRM (alleen voor boete):
"nemo tenetur" ook wel zelfincriminatie. Belastingplichtige hoeft niet ongewild mee te werken aan zijn eigen veroordeling. Op het moment van de criminal charge zal de controlemedewerker de cautie moeten stellen. Belastingplichtige kan op dat moment gebruik maken van zijn zwijgrecht.
2. "Fair play" beginsel en verschoningsrecht (voor zowel boete als belastingheffing)
HR 23 september 2005, BNB 2006/21.
De controlemedewerker mag geen inzage vragen in het adviesdossier van de (belasting)adviseur. Dit zorgt ervoor dat de controlemedewerker een moeilijke bewijspositie heeft. In het adviesdossier is belangrijke informatie te vinden over onder andere de samenwerking tussen (belasting)adviseur en belastingplichtige.

Let op! "Gemengde vragen". Dit zijn vragen die zowel betrekking hebben op de belastingheffing als de boete. De belastingplichtige is per definitie verplicht antwoord te geven op gemengde vragen. De daarin besloten boete-informatie mag niet worden gebruikt als bewijs (BNB2002/27). Het beantwoorden van de vraag is dus niet facultatief. Als de controlemedewerker de belastingplichtige verplicht om deze vragen te beantwoorden, dan kunnen de antwoorden wel worden gebruikt voor de belastingheffing, maar niet voor de boete.

Verhoor

Daarnaast heeft de controlemedewerker de mogelijkheid om belastingplichtige te verhoren. Dit doen we vaak niet vanwege onbekendheid met dit middel. Verhoor is mogelijk op grond van artikel 5:10a Algemene wet bestuursrecht (Awb) en paragraaf 14 Besluit Bestuurlijke Boete Belastingdienst (BBBB). De cautie moet worden gesteld als er sprake is van een verhoor. Tot 1 januari 2009 stond het begrip "verhoor" gedefinieerd in het BBBB: "*Er is sprake van een verhoor in de zin van art. 67L AWR indien de inspecteur belanghebbende in een directe confrontatie ondervraagt in het kader van zijn voornemen een boete op te leggen.*" (par. 13, 1e lid BBBB "oud").

Verhoor is mogelijk met het oog op het opleggen van een bestraffende sanctie. Belastingplichtige is niet verplicht tot het afleggen van een verklaring. Belastingplichtige is ook niet verplicht tot antwoorden, want het zwijgrecht is van toepassing.


Verhoor kan belangrijke informatie opleveren over de beweegredenen van belastingplichtige. Met name voor het bewijs van de bewustheid van de onjuistheid van de aangifte. Bij bewijs van (voorwaardelijk) opzet is verhoor een belangrijk middel. Rechters willen namelijk dat wij vaker "in het hoofd kijken" van belastingplichtige.

Tenslotte

Een goed feitenonderzoek en een goed schuldonderzoek is onontbeerlijk voor het opleggen van boetes en voor de behandeling van een eventueel bezwaar en beroep. De bewijslast dat sprake is van grove schuld of (voorwaardelijk) opzet ligt bij de inspecteur. De controlemedewerker heeft op grond van artikel 47 e.v. Awr verregaande onderzoeksmogelijkheden, maar wordt daarbij begrensd door artikel 6 EVRM en het "fair play" beginsel. Verhoor is bij uitstek een geschikt bewijsmiddel om (voorwaardelijk) opzet te bewijzen. Met name voor het bewijs van de bewustheid van de onjuistheid van de aangifte bij belastingplichtige, willen rechters dat wij vaker gebruik maken van het middel verhoor. Aangezien boeteproblematiek ingewikkeld en lastig kan zijn is het verstandig dat de controlemedewerker tijdig de boetespecialist raadpleegt. Zeker op het moment dat in het kader van een schuldonderzoek verhoor zal plaatsvinden is bijstand van een boetespecialist belangrijk.

Bijlage 6: Mededeling kennisgroepstandpunt ingetrokken.docx

▼ Kennisgroepen

 Mededeling KG FR: Intrekking standpunt Kennisgroep Formeel Recht 17-206-0008 (Bevoegdheid stellen zuivere boetevragen) door [5.1.2.e](#) 31 okt. 2022 [Ve](#)

Het standpunt 17-206-0008 (Bevoegdheid stellen zuivere boetevragen) van de Kennisgroep Formeel Recht is per direct ingetrokken. Het is op dit moment nog onduidelijk of er een nieuw standpunt komt. Het is echter uitdrukkelijk niet de bedoeling met de intrekking dat er geen zuivere boete vragen meer gesteld mogen worden. Het ging juist om het wegnemen van de beperking hierin die in het standpunt aanwezig was.

..

Bijlage 7: preplanning en schuldonderzoek.pptx



Belastingdienst

Hoe een goede
preplanning (ook)
bijdraagt aan een
eventueel later
schuldonderzoek

Kantoor Den Haag

September/Oktober 2022



Hoe dan?

Kenmerkend voor een goede preplanning is dat deze een goede basis verschaft voor je controleplan. Dat vereist dat je voldoende info verzamelt voordat je overgaat tot het opstellen van het controleplan.

Feit is dat een deel van de aldus verzamelde info ook van belang is om, *als later in het onderzoek blijkt dat fouten zijn gemaakt*, beter te kunnen vaststellen wie daarvoor verantwoordelijk is, welke mate van verwijtbaarheid daarbij past en wat daarmee de gevolgen zijn qua beboeting.

Betreft met name info rondom totstandkoming van de administratie, het aangifteproces en de rol van de adviseur bij e.e.a.



Administratie, aangifteproces en rol adviseur

Administratie. Hoe ziet traject van primaire vastleggingen tot en met verwerking in de financiële administratie eruit? Wie doet/controleert daarbij wat etc?

Aangifteproces en rol adviseur. Wie stelt de aangifte op en dient deze in? Op basis van welke gegevens? In hoeverre is er controle op de aangifte? Wordt de aangifte nog besproken met belastingplichtige? Wie geeft akkoord voor indiening van de aangifte?

Hoe luiden de afspraken tussen belastingplichtige en adviseur? Zijn deze schriftelijk vastgelegd? Gaat de adviseur er bijvoorbeeld vanuit dat kosten zakelijk zijn louter omdat hij de betreffende facturen van belastingplichtige heeft ontvangen? Of doet hij toch iets meer, en wat is dat dan?

Vraag en vraag door. Ga bijv. verder dan alleen ter kennisgeving aannemen dat de adviseur de aangifte verzorgt.



Belang om deze info reeds tijdens preplanning te verzamelen

Je stelt de vragen tijdens preplanning **omdat deze relevant zijn om tot een goed controleplan te komen**: je krijgt scherper in beeld waar de risico's zitten en hoe je die het beste kunt adresseren met controlewerkzaamheden. Zo mogelijk gebruikmakend van controlewerk dat reeds door de adviseur of anderen is verricht.

Prettige bijkomstigheid is dat de zo vergaarde informatie ook van grote waarde is als later blijkt van correcties en het boetevraagstuk opkomt. De ervaring leert dat als je pas dan voornoemde vragen stelt, de beantwoording daarvan een moeizaam proces kan zijn. En met het recente HR arrest (vergrijpboeten: de inspecteur moet 'doen blijken' in plaats van 'slechts' aannemelijk maken) is het voldoende motiveren van vergrijpboeten er niet eenvoudiger op geworden.



Tips

1. Van belang is dat je de info tijdens preplanning verzamelt -> dus **voordat** je overgaat tot opstelling controleplan. Dat betekent niet dat alle voornoemde vragen in het inleidend gesprek met de bp/adviseur reeds aan de orde moeten komen. Dat kan (in de preplanningsfase) ook tijdens een vervolggesprek.
2. Lees het memo schuldonderzoek nog eens door.



Bijlage 8: SchuldonderzoekrechtspersoonthemadagBoete26september2016.pptx



Boete-oplegging rechtspersonen; Feitenonderzoek en Schuldonderzoek

Formeel recht en Boete
Noordoost



Onderwerpen

- Vergrijpboetes; opzet en grove schuld
- Bewijslast
- Toerekening en boete
- Gevolgen arrest Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/146
- Feitenonderzoek
- Schuldonderzoek
- Conclusie



Opzet en grove schuld

- Grove schuld en opzet worden gezien als tegengestelde begrippen.
- HR (belastingkamer) 17 augustus 1998, LJN AA2283:
“opzet en schuld worden in het strafrecht gezien als tegengestelde begrippen, uit de ontstaansgeschiedenis van de AWR blijkt niet dat de wetgever hiervan af heeft willen wijken.”.
- Geen boete indien er sprake is van AVAS of een pleitbaar standpunt.



(Voorwaardelijk) opzet

- Wat zijn de doorslaggevende kenmerken van (voorwaardelijk) opzet?
 - Bij opzet is de onjuiste aangifte gewild, of is minstens de aanmerkelijke kans op de onjuiste aangifte bewust aanvaard.
 - Dit vereist ***bewustheid***.
 - De redenering kan hier zijn, dat het niet anders kan zijn, dan dat de belastingplichtige wist dat de aangifte onjuist was dan wel de belasting niet tijdig is voldaan of afgedragen.



Grove schuld (I)

- Wat zijn de doorslaggevende kenmerken van grove schuld?
 - Bij grove schuld is de wil van de belastingplichtige niet gericht op het doen van de onjuiste aangifte. De belastingplichtige wilde geen onjuiste aangifte, wist niet eens dat hij een onjuiste aangifte had ingediend.
 - Het verwijt aan de belastingplichtige is in dit geval gebaseerd op een grove afwijking van het gedrag, dat van de belastingplichtige verwacht had mogen worden.
 - De fouten zullen zich vaak hebben voorgedaan in de fase die aan de aangifte vooraf is gegaan. Bij het al dan niet naleven van de administratieve of bewaarverplichtingen.



Grove schuld (II)

- Grove schuld gaat om gedrag dat mag worden verwacht. Hier zit een norm in verwerkt.
- Het verwijt bij grove schuld is dat de belastingplichtige in redelijkheid had moeten weten dat de aangifte onjuist zou zijn of worden.
- Wellicht wist belastingplichtige niet eens dat de aangifte onjuist zou zijn of worden. De gedraging is weliswaar niet bewust verricht, maar is wel verwijtbaar.



Bewijslast (I)

- Bewijslast voor de vergrijpboetes ligt bij de inspecteur. Geen omkering bewijslast mogelijk bij boete.
- Het bewijs van grove schuld of opzet bij de belastingplichtige op een door zijn gemachtigde gedane onjuiste aangifte is moeilijk te leveren.



Bewijslast (II)

- Op welk moment moet er sprake zijn van grove schuld of opzet om een vergrijpboete op te kunnen leggen?
- De Hoge Raad heeft in een arrest van 3 december 2010 (LJN BO5989) geoordeeld dat het beoordelingsmoment voor de eventuele aanwezigheid van kwade trouw in het kader van het opleggen van een navorderingsaanslag én voor de eventuele aanwezigheid van grove schuld of opzet in het kader van een vergrijpboete in beginsel **het moment van het doen van de aangifte** is.



Toerekening en boete; algemeen

- In de arresten van 1 december 2006 en van 13 februari 2009, nr. 07/12891, NTFR 2009/421 heeft de Hoge Raad bepaald, dat er alleen sprake kan zijn van een vergrijpboete als er sprake is van grove schuld of opzet bij de belastingplichtige zelf. Gedragingen en kennis van de adviseur kunnen niet worden toegerekend aan de belastingplichtige.
- Het bewijs van opzet of grove schuld van de belastingplichtige in een voorkomend geval kan worden geleverd met behulp van **vermoedens** (HR 17 januari 1990, nr. 26282, BNB 1990/193).
- Belastingplichtige moet bij de **keuze** van zijn adviseur en bij de **samenwerking** met die adviseur de zorg betrachten die redelijkerwijs van hem kan worden gevergd.
- Wat "redelijkerwijs" is zal van geval tot geval kunnen verschillen.



Toerekening en boete; rechtspersoon (I)

Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/146 vragen

1. Heeft administratieve medewerkster zelf grove schuld of (voorwaardelijk) opzet?
2. Kunnen gedragingen administratief medewerkster worden aangemerkt als gedragingen van de belanghebbende/rechtspersoon?
3. Als gedragingen kunnen worden aangemerkt als gedragingen belanghebbende/ rechtspersoon, kan bij administratief medewerkster aanwezige opzet of diens grove onzorgvuldigheid automatisch worden aangemerkt als opzet of grove schuld van de rechtspersoon?



Toerekening en boete; rechtspersoon (II)

Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/146 overwegingen

- enkele omstandigheid dat de gedraging van een derde, zoals een personeelslid of een externe kracht, aan een rechtspersoon wordt toegerekend, niet kan rechtvaardigen dat het bij die derde aanwezige opzet of diens grove onzorgvuldigheid wordt aangemerkt als opzet of grove schuld van de rechtspersoon.
- evenals in het strafrecht, wordt in het fiscale bestuurlijke boeterecht de vraag of het bij die derde aanwezige opzet of diens grove onzorgvuldigheid wordt aangemerkt als opzet of grove schuld van de rechtspersoon, beantwoord met inachtneming van *alle omstandigheden van het geval*.



Toerekening en boete; rechtspersoon (III)

Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/146 overwegingen

- enerzijds belang toekomt aan de **zorg** die belanghebbende bij het *opdragen van de werkzaamheden* aan haar werkneemster heeft betracht;
- anderzijds, de **ervaring** en **deskundigheid** van de werkneemster die de aangiftes verzorgde *rechtvaardigt het ontbreken van redelijke gronden voor twijfel aan een behoorlijke taakvervulling* door die werkneemster.
- belanghebbende mocht verwachten dat *eventuele tekortkomingen in de taakvervulling* van de werkneemster tijdig aan het licht zouden komen bij de door de **externe accountant periodiek uitgevoerde controles** van de loonadministratie.



Conclusie arrest Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/146 (Waddenhotel)

1. Gedraging van een derde, zoals een personeelslid of een externe kracht kunnen, mits voldaan aan voorwaarden Drijfmest-arrest, **wel** aan rechtspersoon worden **toegerekend**.
2. Bij personeelslid of externe kracht aanwezige opzet of grove onzorgvuldigheid wordt **niet automatisch** aangemerkt als opzet of grove schuld van de rechtspersoon.
3. **Inspecteur** moet bewijzen dat belanghebbende/rechtspersoon:
 - tekort is geschoten in zorgplicht ;
en/of
 - ten onrechte niet heeft getwijfeld aan een behoorlijke taakvervulling personeelslid of externe derde.



Grove schuld of opzet voor namens rechtspersoon optredende natuurlijke personen vereist voor beboeting?

- Het gaat er niet om of degene die de handelingen feitelijk heeft verricht opzet of grove schuld had, maar of de rechtspersoon zelf dat verwijt kan worden gemaakt. Dat laatste is denkbaar ook als **degene die de handelingen feitelijk heeft verricht geen verwijt** treft.
- Evenals in het strafrecht moet volgens de Hoge Raad ook in het fiscale boeterecht de vraag of de rechtspersoon (zelf) het verwijt opzet of grove schuld treft, worden beslist **met inachtneming van alle omstandigheden van het geval**.
- HR 29 april 2008, nr. 02452/06, NJ 2009/130.



Gevolgen arrest Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/146

- zware bewijslast inspecteur i.g.v. boete-oplegging rechtspersoon indien beboetbare gedraging wordt gepleegd door medewerker of derde;
- in fiscaal bestuursrecht niet de opsporingsmiddelen zoals in het strafrecht;
- mogelijk minder vergrijpboetes door arrest HR (bijvoorbeeld i.g.v. Horizontaal Toezicht);

Maar hoe bewijzen dat tekort wordt geschoten in zorgplicht en/of bewijzen dat ten onrechte is vertrouwd op behoorlijke taakvervulling personeelslid of externe derde???????



Goed feitenonderzoek en schuldonderzoek noodzakelijk!!!



Feitenonderzoek (I)

- Juiste en volledige weergave van de feiten is van essentieel belang bij de onderbouwing van correcties bij een boekenonderzoek.
- Maar ook voor het opleggen van boetes en voor de behandeling van een eventueel bezwaar en beroep.
- Indien de inspecteur naast de correcties ook nog een vergrijpboete wil opleggen, ligt de bewijslast voor het opleggen van de boete bij de inspecteur.
- Aantonen welke gedraging van de belastingplichtige aanleiding geeft tot het opleggen van een vergrijpboete. Het spreekt voor zich dat een op te leggen vergrijpboete goed moet worden gemotiveerd en moet worden ondersteund door de feiten. Deze feiten moeten worden opgenomen in het rapport.



Feitenonderzoek (II)

- Voordat het boekenonderzoek wordt ingesteld door de controlemedewerker is het van groot belang dat er tijdens het inleidend gesprek een aantal vragen worden gesteld over *eventuele vertegenwoordiging van de belastingplichtige* en over de *taakverdeling binnen het bedrijf ten aanzien van de financiële administratie en toezicht*.
- De antwoorden op deze vragen zijn van groot belang bij de vraag of er een boete kan worden opgelegd. Gedragingen en kennis van de adviseur kunnen immers niet worden toegerekend aan de belastingplichtige. Bij personeelslid of externe kracht aanwezige opzet of grove onzorgvuldigheid wordt **niet automatisch** aangemerkt als opzet of grove schuld van de rechtspersoon.



Feitenonderzoek (III)

- NB! Dit is nog niet een schuldonderzoek. Het is nog helemaal niet zeker of er correcties zullen voortvloeien uit het onderzoek. De controlemedewerker hoeft (nog) geen cautie te stellen.
- *Vragen inleidend gesprek boekenonderzoek (niet-limitatief):*

Verhouding rechtspersoon en belastingadviseur, externe accountant (extern)

- Heeft belastingplichtige nu een adviseur of in het verleden een adviseur gehad?
- Zo ja, zijn er afspraken gemaakt met de adviseur over de door hem te verrichten werkzaamheden?
- Wie heeft de aangiften ingediend? Indien belastingplichtige een adviseur heeft, worden de ingediende aangiften besproken?



Feitenonderzoek (IV)

- Vervolg
 - Hoe is de samenwerking tussen de eventuele adviseur en de belastingplichtige/rechtspersoon?
 - Wat voor werkzaamheden ten aanzien van de administratie worden door belastingplichtige/rechtspersoon zelf verricht?
 - Zijn er eerdere boekenonderzoeken geweest waarbij adviseur en belastingplichtige geweest zijn op onjuistheden en waarbij nu sprake is van recidive?



Feitenonderzoek (V)

Verhouding rechtspersoon en medewerkers administratie (intern)

- Wie voert de bedrijfsadministratie?
- Wat is de (voor)opleiding van de medewerkers die de bedrijfsadministratie voeren? Volgen deze medewerkers nog cursussen?
- Wie doet binnen het bedrijf aangiften OB, LH, Vpb en IH?
- Zijn de correcties veroorzaakt door (verwijtbare) tekortkomingen in de interne beheersingsorganisatie?
- Zijn er eerdere controles geweest met correcties? Zo ja, wat heeft rechtspersoon (bestuur) gedaan om fouten in toekomst te voorkomen?



Feitenonderzoek (V)

Verhouding rechtspersoon en externe derde (accountant)

- Welke werkzaamheden worden door externe accountant verricht?
- Hoe frequent worden deze werkzaamheden verricht?
- Hoe worden deze werkzaamheden teruggekoppeld?
- Aan wie binnen rechtspersoon worden geconstateerde onjuistheden teruggekoppeld?
- Wat heeft rechtspersoon gedaan om fouten te voorkomen?

NB! Vragen zijn uiteraard niet limitatief.



Feitenonderzoek wordt schuldonderzoek

- Tijdens boekenonderzoek overgangsfase.
- Feitenonderzoek wordt schuldonderzoek; inspecteur krijgt vermoeden dat er sprake is van een beboetbare gedraging.
- Criminal charge: 'het moment dat vanwege het betrokken bestuursorgaan jegens de beboete een handeling is verricht waaraan deze in redelijkheid de verwachting kan ontleen dat aan hem een boete zal worden opgelegd'.
- Niet altijd duidelijk wanneer dit het geval is. Bij twijfel wel cautie geven.



Schuldonderzoek (I)

- Cautie stellen als belastingplichtige een **gerechtvaardigd vermoeden** heeft dat boete zal worden opgelegd. Uiterlijk als inspecteur voornemen kenbaar maakt (kennisgeving).
- Bij schriftelijke vragen is cautie stellen niet nodig.
- De “delictsomschrijvingen” van vergrijpboetes bestaan uit verschillende bestanddelen: een gedraging, de kwaliteit van belastingplichtige en de geestesgesteldheid (opzet of grove schuld). Al die bestanddelen moeten door de Belastingdienst worden bewezen.



Schuldonderzoek (II)

- Kwaliteit belastingplichtige/ werk:
 - Opleiding van werknemers van rechtspersoon
 - Hoe is de structuur? Meerdere rechtspersonen/concern?
- Gedragingen: Waardoor is te weinig aangegeven en/of betaald?
 - Actief (handelingen).
 - Passief (nalaten).
- Geestesgesteldheid:
 - Beweegredenen c.q. motieven (waarom vraag).
- Bestaande documenten (onafhankelijk van de wil van belastingplichtige).



Schuldonderzoek (III)

- Artikel 47 e.v. Awr --> Informatieplicht, derdenonderzoek etc.
maar begrenzing door....
- Artikel 6 EVRM (alleen voor boete):
 - "nemo tenetur" ook wel zelfincriminatie.
 - criminal charge en zwijgrecht.
 - cautie.
- ABBB zoals "Fair play" beginsel en verschoningsrecht (voor zowel boete als belastingheffing) HR 23 september 2005, BNB 2006/21.
- Let op! "Gemengde vragen" zowel betrekking op belastingheffing als boete.



Schuldonderzoek (IV)

- Mogelijkheid om te verhoren. Doen we niet vaak.
- Verhoor artikel 5:10a Algemene wet bestuursrecht (Awb) en paragraaf 14 Besluit Bestuurlijke Boete Belastingdienst (BBBB)
 - met het oog op het opleggen van een bestraffende sanctie.
 - belastingplichtige niet verplicht tot afleggen verklaring.
 - belastingplichtige niet verplicht tot antwoorden (zwijgrecht).
- Verhoor kan belangrijke informatie opleveren over de verhoudingen binnen de rechtspersoon. Maar ook over verhoudingen tussen rechtspersoon en externe derde.



Boete rechtspersoon en Horizontaal Toezicht Individueel convenant

- Convenant is intentieverklaring. Partijen verbinden zich om te werken op basis van begrip, transparantie en vertrouwen.
- Het TCF (Tax Control Framework) is een samenstel van interne en externe beheersmaatregelen, gericht om te komen tot juiste, volledige en tijdige aangiften.
- Boete-oplegging niet snel aan de orde als er een TCF is en de interne en externe beheersmaatregelen allemaal zijn uitgevoerd. Voor toekomstige onderzoeken wel goed vastleggen in ATK.
- Interne en externe beheersmaatregelen niet goed toegepast → eventueel wel tekortkoming in zorgplicht rechtspersoon!!!



Conclusie

- Zware bewijslast inspecteur → bewijzen dat belanghebbende/rechtspersoon tekort is geschoten in zorgplicht en/of ten onrechte niet heeft getwijfeld aan een behoorlijke taakvervulling personeelslid of externe derde.
- Goed feitenonderzoek en schuldonderzoek noodzakelijk
 - inleidend gesprek boekenonderzoek vragen stellen over vertegenwoordiging (belastingadvies). Maar ook over toezicht binnen rechtspersoon t.a.v. de financiële administratie en werkzaamheden externe accountant.
 - vaker gebruik maken van de mogelijkheid van verhoor!
- Mogelijk minder vergrijpboetes bij rechtspersonen!



Vragen



Bedankt voor uw aandacht!

Bijlage 9: Voorbeeldvragen schuldonderzoek.pdf

Voorbeeldvragen schuldonderzoek

- Waarp baseert u dat de door u aangegeven bedragen in de rubriek 'giften' aftrekbaar zijn als gift?
- Waarom vermeldt u uw aangifte dat aftrekbare giften zijn gedaan aan [...], terwijl het gaat om betaalde belastingen en niet om giften?
- U bent geïnformeerd over het feit dat de bedragen die u als gift brengt niet aftrekbaar zijn. Desondanks hebt u deze bedragen wederom in uw aangifte aangegeven. Kunt u mij uitleggen waarom u van mening bent dat deze bedragen aftrekbaar zijn?