Deze rubriek is verzorgd door mr. A.B. Vissers, mr. D.J.E. de Kruif en prof. mr. G.J.M.E. de Bont

Jurisprudentie

Hoge Raad 2 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2041

De afgelopen jaren is veel te doen geweest over zogeheten zwartspaarders in het buitenland. Na de geïntensiveerde aanpak van belastingontwijking en -ontduiking, hebben veel belastingplichtigen gebruik gemaakt van de inkeerregeling en hun aangifte verbeterd of alsnog aangifte gedaan.

Eerder dit jaar heeft A-G IJzerman een conclusie genomen over de mogelijke schending van het legaliteitsbeginsel door de toepassing van de huidige inkeerregeling op strafbare feiten, die zich hebben voorgedaan in jaren waarin een 'gunstigere' inkeerregeling gold.[1] Tussen 1 januari 1998 en 1 juli 2009 gold op grond van art. 67n AWR dat geen vergrijpboete werd opgelegd aan de belastingplichtige die alsnog een juiste en volledige aangifte deed dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzing verstrekte vóórdat hij wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend zou worden. Na de wijziging per 2 juli 2009 is de regeling met betrekking tot de inkeerregeling aangepast. De vergrijpboete wordt sindsdien niet opgelegd als de belastingplichtige uiterlijk twee jaar nadat hij een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan tot inkeer is gekomen. Indien de belastingplichtige na deze twee jaar tot inkeer is gekomen, wordt de boete gematigd tot 30%. Dit boetepercentage is naderhand een aantal keer gewijzigd.

De vraag die centraal staat in het onderhavige arrest is of het toepassen van de huidige inkeerregeling op de beboetbare feiten, die zich hebben voorgedaan in jaren waarin de oude inkeerregeling gold, in strijd is met het legaliteitsbeginsel van art. 7 EVRM en art. 15 IVPBR. Over het antwoord op deze vraag liepen tot voor kort de meningen in de literatuur en de rechtspraak sterk uiteen. Zo oordeelde de rechtbank Gelderland dat de huidige inkeerregeling onder de reikwijdte van art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR valt, waardoor de oude inkeerregeling – geen boete – diende te worden toegepast.[2] Diverse rechtbanken volgen vanaf het jaar 2013 dezelfde lijn, namelijk dat het toepassen van de gewijzigde nieuwe inkeerregeling ten aanzien van de 'oude jaren' in strijd is met het legaliteitsbeginsel van art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR.[3] In oudere uitspraken,

1. Conclusie Advocaat-Generaal IJzerman, ECLI:NL:PHR:2018:688.
2. Rechtbank Gelderland 14 juli 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:3675.
3. Rechtbank Den Haag 15 mei 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:5929 en Rechtbank Noord-Holland 19 februari 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013BZ3272 oordeelden dat er

daarentegen wordt geoordeeld dat er geen sprake is van strijdigheid met het legaliteitsbeginsel. Zo oordeelde de rechtbank Breda op 20 september 2012 en de rechtbank Haarlem op 6 december 2012 dat het toepassen van de gewijzigde inkeerregeling op beboetbare feiten die zich onder de oude inkeerregeling hebben voorgedaan, niet onder de reikwijdte van art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR valt.[4]

Gezien deze verdeeldheid onder feitenrechters werd het hoog tijd dat een hogere rechter zich over deze kwestie zou uitlaten. De Hoge Raad maakte een einde aan de discussie op 2 november 2018.[5] De Hoge Raad volgt de overweging van de rechtbank dat de inkeerregeling een bepaling is die op de sanctieoplegging betrekking heeft en derhalve valt onder de werking van art. 7 EVRM. Dit betekent volgens de Hoge Raad echter niet dat de belastingplichtige, die is ingekeerd na aanscherping van de inkeerregeling, een beroep kan doen op de (gunstigere) inkeerregeling zoals deze gold ten tijde van het plegen van de strafbare feiten.

De inkeerregeling is omschreven als het alsnog doen van een juiste en volledige aangifte vóórdat de betrokkene weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. De verwachting omtrent het al dan niet belopen van een vergrijpboete moet daarom volgens de Hoge Raad niet worden beoordeeld naar het moment waarop de aangifte wordt gedaan, maar naar het moment waarop de betrokkene inkeert.

In de wetswijziging is een bepaling van overgangsrecht opgenomen die erop neerkomt dat de inkeerregeling zoals die voor de wetswijziging gold tot 1 januari 2010 toepasselijk blijft op aangiften die vóór die datum zijn gedaan of gedaan hadden moeten worden. Daarmee heeft de wetgever belanghebbenden de gelegenheid gegeven hun gedrag op de wetswijziging af te stellen waardoor zij alsnog gebruik konden maken van de gunstigere inkeerregeling. Om die reden kan niet worden volgehouden dat het voor de belastingplichtige onvoorzienbaar was dat hij na de inkeer een boete zou kunnen krijgen. Het oordeel van de rechtbank, dat de belastingplichtige zwaarder wordt bestraft dan wat voorzienbaar was op het moment waarop de aangiften telkens opzettelijk onjuist werden gedaan, is daarom volgens de Hoge Raad onjuist.

Hoge Raad 12 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1895

Op 12 oktober 2018 heeft de Hoge Raad een belangwekkend arrest over het meewegen van de draagkracht bij het opleggen van fiscale boetes gewezen. De slechte financiële positie van een belastingplichtige is een reden om een op te leggen boete te matigen. Volgens de Hoge Raad moet de fiscus bij het bepalen van die 'financiële positie' ook rekening houden met de belastingschulden van de belastingplichtige.

De rechter moet in het kader van de straftoemeting in belastingzaken een oordeel geven wanneer het wel of niet in aanmerking nemen van een strafverzwarende of strafverminderende omstandigheid in het geschil is. De belastingplichtige had als omstandigheid naar voren gebracht dat haar belastingschulden ruim € 100.000 beliepen. Het hof had alle door belanghebbende aangevoerde omstandigheden voor strafvermindering verworpen. Anders dan het hof was de Hoge Raad niet van mening dat het bestaan van belastingschulden nimmer een matigende rol kan spelen bij de beoordeling van de hoogte van een opgelegde boete. Volgens de Hoge Raad heeft het hof de omstandigheid ten onrechte niet als strafverminderende omstandigheid in aanmerking genomen. De financiële positie van belanghebbende wordt mede bepaald door diens verplichting belastingschulden te betalen. Het karakter van deze schulden vormt géén grond om dit element van zijn draagkracht buiten beschouwing te laten bij de bepaling van de proportionaliteit van een boete, aldus de Hoge Raad.

---

wel sprake was van strijdigheid met het legaliteitsbeginsel. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 30 oktober 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:7049 oordeelde dat er geen sprake was van strijdigheid met het legaliteitsbeginsel.

4. Rechtbank Haarlem 6 december 2012, ECLI:NL:RBHAA:2012:BY9735; Rechtbank Breda 20 september 2012, ECLI:NL:RBBRE:2012:BY1827.
5. Hoge Raad 2 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2041.