Fiscaal sanctierecht

Deze rubriek wordt verzorgd door mr. A.B. Vissers en mr. D.J.E. de Kruif[1]

Jurisprudentie

In het vorige nummer stonden we al even stil bij de uitwerking van COVID-19, het coronavirus, op de rechtspraak en de advocatuur. Gepubliceerde rechtspraak loopt normaliter al achter op de actualiteit, aangezien procedures veel tijd in beslag nemen. Met de druk op de rechtspraak vanwege de vertragingen opgelopen door de getroffen maatregelen zou dit nog kunnen toenemen. Ook in deze actualiteitenrubriek dus nog geen rechtspraak inzake misbruik of fraude ten aanzien van de fiscale maatregelen die getroffen zijn in het kader van COVID-19. De afgelopen tijd is wel opvallend veel rechtspraak ten aanzien van medewerkers van de Belastingdienst. De fiscus ligt al geruime tijd onder het vergrootglas en daar dragen onder meer de toeslagenaffaire en de hierna te bespreken vonnissen van Rotterdam niet aan bij.

Rechtbank Rotterdam 2 en 9 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6161, 6162 en 6990

In deze zaak voor Rechtbank Rotterdam betrof verdachte een voormalig medewerker van de Belastingdienst. Tijdens zijn dienstverband bij de Belastingdienst werkte hij - samen met een collega bij de Belastingdienst, de medeverdachte – tevens als belastingadviseur bij een belastingadvieskantoor. Verdachte ontving op zijn e-mailadres van de Belastingdienst een bezwaarschrift van een cliënt van het belastingadvieskantoor en zorgde ervoor dat dit bij zijn collega terecht kwam, die het vervolgens honoreerde. Daarvoor ontving de collega van verdachte een vergoeding. Hoewel verdachte niet van die vergoeding wist, laat dit volgens de rechtbank onverlet dat verdachte op zijn minst globale wetenschap heeft gehad van het feit waarbij hij behulpzaam is geweest en hij aldus in strafbare zin medeplichtig is geweest bij het plegen van de passieve omkoping. Zowel verdachte als diens collega misbruikten hun functie bij de Belastingdienst voor privébelangen. Dat levert ambtelijke corruptie op.
Daarnaast is in de woning van verdachte vertrouwelijke informatie gevonden uit de systemen van de Belastingdienst, waar hij als medewerker van die dienst toegang toe had. Aangezien de informatie een cliënt betrof van het belastingadvieskantoor gaat de rechtbank ervan uit dat verdachte heeft gebruikt voor zijn nevenwerkzaamheden als belastingadviseur. De rechtbank acht bewezen dat verdachte zijn ambtelijke geheimhoudingsplicht heeft geschonden.
Verder heeft verdachte een door hem opgesteld bezwaarschrift namens een cliënt zelf ondertekend, maar onder een andere naam. Volgens een verklaring van verdachte kon verdachte niet met eigen naam ondertekenen vanwege de omstandigheid dat hij belastingambtenaar was. De rechtbank stelt verder vast dat de handtekening van verdachte ook verschilt met de handtekening onder het bezwaarschrift. Het abusievelijk zetten van een verkeerde handtekening acht de rechtbank niet aannemelijk, zodat volgens de rechtbank opzettelijk in strijd met de waarheid een andere naam is gebruikt en daarmee sprake is van valsheid in geschrifte.
Verdachte maakt het nog bonter en heeft ook verschillende donaties als aftrekpost in aangiften inkomstenbelasting opgevoerd, terwijl die donaties (onder meer aan de Islamitische Universiteit Europa – 'IUE') niet zijn gedaan. Een verklaring van de penningmeester van IUE dat de giften niet zijn ontvangen, wordt vanwege andere ondersteunende verklaringen door de rechtbank betrouwbaar geacht, ondanks het feit dat de penningmeester hoofdverdachte is in een omvangrijke fraudezaak, waaruit onderhavige zaak is voortgevloeid. De rechtbank acht het opzettelijk onjuist doen van aangiften inkomstenbelasting daarmee bewezen.
Rechtbank Rotterdam veroordeelt verdachte tot een gevangenisstraf van 10 maanden waarvan 2 maanden voorwaardelijk, maar legt geen beroepsverbod als belastingadviseur op aangezien verdachte inmiddels is ontslagen bij de Belastingdienst en dus geen toegang meer heeft tot de systemen. Zijn collega, de medeverdachte, wordt vanwege schending ambtsgeheim en ambtelijke corruptie veroordeeld tot een gevangenisstraf van 8 maanden, waarvan 2 maanden voorwaardelijk.

Hof Den Bosch 16 juli 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2220

In deze fiscale procedure laat de Belastingdienst wat betreft de boete steken vallen. Belanghebbende is een commanditaire vennootschap en exploiteert een uitzendbureau. Nadat haar boekhouder op elektronische wijze de jaarrekeningen vennootschapsbelasting voor de jaren 2011 tot en met 2013 bij de Belastingdienst heeft ingediend, geeft het systeem van de Belastingdienst een signaal en wordt bij belanghebbende een afdrachtverschil omzetbelasting over het jaar 2012 geconstateerd. De inspecteur verzoekt om toezending van de nog niet ingediende suppleties omzetbelasting over de jaren 2011 tot en met 2013, waarna de boekhouder overzichten toezendt over de jaren 2011 tot en met 2014. Aangezien belanghebbende de betreffende bedragen aan omzetbelasting over de jaren 2011 tot en met 2013 niet (op tijd) heeft gemeld, legt de inspecteur naheffingsaanslagen en verzuimboeten van 10% op. Ten aanzien van het jaar 2014 wordt wel nageheven, maar volgt geen boete omdat belanghebbende deze gegevens vrijwillig heeft aangegeven.
Belanghebbende maakt vervolgens bezwaar tegen alle naheffingsaanslagen en boeten. Daarbij stelt zij dat de boekhouder een fout heeft gemaakt als gevolg van dubbeltellingen en dat de correcties ten

1. Beiden werkzaam als advocaat bij De Bont Advocaten te Amsterdam

onrechte zijn. Hof Den Bosch stelt voorop dat op de inspecteur de last rust te bewijzen dat sprake is van afdrachtsverschillen ter correctie waarvan de bestreden naheffingsaanslag is opgelegd. De inspecteur heeft door te wijzen op de verschillen tussen de omzetbelastingschulden en de jaarrekening aan zijn bewijslast voldaan. Daarentegen heeft belanghebbende haar betwisting niet cijfermatig onderbouwd. Volgens Hof Den Bosch is de naheffingsaanslag dan ook terecht en voor het juiste bedrag vastgesteld.

Ten aanzien van de opgelegde boeten vangt de inspecteur echter wel – en terecht – bot. Als een boete wordt opgelegd, mag over het begane verzuim en het overtreden voorschrift geen misverstand bestaan. Uiterlijk op het moment dat de boete wordt opgelegd moet het belanghebbende duidelijk zijn welk verwijt wordt gemaakt en waartegen zij zichzelf moet verdedigen. In casu stelt de inspecteur eerst dat de boeten worden opgelegd wegens schending van art. 67c AWR, vanwege het niet of niet tijdig op aangiften afdragen van de verschuldigde belasting. Later geeft de inspecteur echter een geheel andere grondslag voor de verzuimboeten, namelijk het niet doen van suppletieaangiften op grond van art. 10a AWR. Nu het verzuim en het overtreden voorschrift waarop de boeten worden gebaseerd niet duidelijk is, kunnen de verzuimboeten niet in stand blijven.

Rechtbank Noord-Nederland 16 juli 2020, ECLI:NL:RBNNE:2020:2801

Mede uit bovenstaande uitspraak volgt de regel dat de inspecteur het verwijt en het overtreden voorschrift aan de belanghebbende voldoende kenbaar moet maken zodat de belanghebbende zich hiertegen kan verweren. Uiteraard dient ook een aanslag zelf op rechtsgeldige wijze kenbaar te worden gemaakt, zodat een belanghebbende hiertegen kan opkomen. In deze zaak voor Rechtbank Noord-Nederland had de inspecteur een aanslag opgemaakt, maar niet verzonden of uitgereikt aangezien hij niet over een adres beschikte. Belanghebbende ontvangt later een dwangbevel, nadat hij vanuit Spanje weer naar Nederland terugkeert en zich hier inschrijft. Naar aanleiding van dat dwangbevel maakt belanghebbende bezwaar, waarna de inspecteur dit bezwaar niet-ontvankelijk verklaart wegens termijnoverschrijding. De rechtbank is van oordeel dat de inspecteur het bezwaar ten onrechte niet-ontvankelijk heeft verklaard. Naar het oordeel van de Rechtbank zijn het aanslagbiljet en de heffingsrente- en boetebeschikkingen nooit bekendgemaakt aan belanghebbende. De Awb bepaalt dat in gevallen waarin toezending of uitreiking volgens de hoofdregel niet mogelijk is, de inspecteur het op een andere wijze bekend moet maken. Dat wil zeggen dat op de inspecteur de verplichting rust om te zoeken naar een andere geschikte wijze van bekendmaken. Nu de inspecteur dit niet heeft gedaan, kunnen de aanslag en de heffingsrente- en de boetebeschikkingen volgens de rechtbank geen rechtsgevolgen hebben. Nu de aanslag bovendien pas bekend is gemaakt nadat de bevoegdheid tot het vaststellen van de aanslag inmiddels – na drie jaar – is komen te vervallen, dient de aanslag te vervallen. Interessant is de overweging dat voor belastingplichtigen geen algemene verplichting geldt om de Belastingdienst op de hoogte te houden van hun actuele woon- of toezendadres. Noch in de Awb, noch in de AWR is een dergelijke verplichting opgenomen, aldus de rechtbank.

Hof Den Haag 22 juli 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1320

Ook in de volgende fiscale zaak voor Hof Den Haag heeft de Belastingdienst wat betreft de boete steken laten vallen. Belanghebbende is enig aandeelhouder van een holding. Aan deze holding heeft belanghebbende een lening verstrekt waarop rente is bijgeschreven. Daarnaast heeft belanghebbende een schuld in rekening-courant aan de holding. In 2013 gaat de holding failliet en wordt de rentevordering van ruim € 190.000 in 2013 wegens oninbaarheid afgewaardeerd ten laste van het resultaat uit overige werkzaamheden. De inspecteur legt belanghebbende vervolgens een aanslag inkomstenbelasting en verzuimboete van € 984 op. In hoger beroep stelt belanghebbende dat de boete ten onrechte is opgelegd, omdat ten tijde van het opleggen van de aanslag nog uitstel voor het indienen van de aangifte was verleend. Vaststaat dat de inspecteur belanghebbende heeft uitgenodigd tot het doen van aangifte en dat de inspecteur belanghebbende daartoe heeft herinnerd en aangemaand. Ter zitting verklaart de inspecteur dat de uitsteltermijn is ingekort omdat belanghebbende niet aan zijn fiscale verplichtingen voldeed. Van een brief met dergelijke kennisgeving weet belanghebbende echter niets. Normaal gesproken wordt een belastingplichtige volgens de inspecteur per brief op de hoogte gesteld, maar een dergelijke brief behoort niet tot de gedingstukken. Om die reden vernietigt Hof Den Haag de verzuimboete, aangezien de inspecteur onvoldoende aannemelijk maakt dat ten tijde van het opleggen van de aanslag het verleende uitstel op een voor belanghebbende duidelijk kenbare en ondubbelzinnige wijze was verkort of ingetrokken.

Hof Den Bosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2351 en 2352

Door de inspecteur wordt in het kader van een boekenonderzoek bij belanghebbende informatie ten aanzien van een Chinese Limited opgevraagd bij de autoriteiten van Hong Kong. Dit informatieverzoek wordt geweigerd. Vervolgens wordt – dezelfde – informatie in het kader van een strafrechtelijk onderzoek door het Openbaar Ministerie opgevraagd. Hong Kong verstrekt de informatie nu wel, onder de voorwaarde dat de informatie alleen voor strafrechtelijke doeleinden wordt gebruikt. Desondanks verstrekt het Openbaar Ministerie deze informatie aan de inspecteur op verzoek van laatstgenoemde ex art. 55 AWR. Vervolgens legt de inspecteur deze informatie ten grondslag aan de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 2012. Ook worden boeten en een navorderingsaanslag vennootschapsbelasting voor het boekjaar 2010/2011 opgelegd. De

hoger beroepsprocedures ter zake van deze aanslagen en boeten worden tegelijkertijd behandeld.
De werkwijze van de inspecteur acht het Hof in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het beginsel van fair play en de goede procesorde. In voorlopige oordelen oordeelde het Hof al dat de informatie niet mag worden gebruikt in belastingprocedures indien de bevoegde autoriteiten van Hong Kong geen toestemming hebben verleend om deze strafrechtelijk verkregen informatie ook in belastingprocedures te gebruiken. Alhoewel het Hong Kong in principe vrijstaat de werkwijze achteraf te bekrachtigen, oordeelt het Hof dat het gebruik van de informatie voor belastingheffingsdoeleinden zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik - ook indien Hong Kong achteraf alsnog toestemming zou verlenen – onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Aan dit oordeel doet volgens het Hof niet af dat de inspecteur de informatie van het Openbaar Ministerie – nationaalrechtelijk gezien – op bevoegde wijze heeft verkregen. Bij toepassing van het 'zozeer indruist'-criterium dient immers gekeken te worden naar de handelwijze van alle in Nederland betrokken overheidsorganen.
Zonder de uit Hong Kong verkregen informatie kan de navorderingsaanslag inkomstenbelasting voor 2012 geen standhouden, zodat deze wordt vernietigd. De navorderingsaanslag vennootschapsbelasting 2010/2011 blijft in stand, aangezien de informatie hier geen rol speelt. Wegens de duur van de procedure wordt de vergrijpboete enigszins gematigd.

Rechtbank Rotterdam 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6585 en 6589

Verdachte maakt deel uit van een groot concern dat sushi-restaurants exploiteert. Uit het FIOD-onderzoek is gebleken dat het concern (omzet)belastingfraude heeft gepleegd door contante omzetten uit de kas te verwijderen. Aan het administratiekantoor van het concern werd vervolgens een valse administratie verstrekt zodat onjuiste aangiften werden gedaan. De afgeroomde omzet werd gebruikt om werknemers 'zwart' te betalen. De verdachte is ten laste gelegd dat deze zich in de jaren 2008 tot en met 2015 schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude, het voeren van een ondeugdelijke administratie en aan het deel uitmaken van een criminele organisatie met als doel het plegen van belastingfraude en gewoontewitwassen. Door de rechtbank wordt het ten laste gelegde – grotendeels – bewezen verklaard. De officier van justitie kan verdachte niet opnieuw vervolgen voor de feiten waar de in het kader van een vaststellingsovereenkomst opgelegde boete op ziet en is in zoverre niet-ontvankelijk vanwege schending van het ne bis in idem-beginsel. In dit verband toetst de rechtbank of de hierboven genoemde ten laste gelegde feiten 'hetzelfde feit' betreffen als het feit dat ten grondslag lag aan de fiscale boete. Wat betreft belastingfraude is volgens de rechtbank sprake van hetzelfde feit, gelet op de niet-restrictieve uitleg van het ne bis in idem-beginsel en hetzelfde rechtsbelang van de bepalingen. Het soort belastingaangifte en op welk moment deze zijn ingediend maken daarbij geen verschil. Ook de ondeugdelijke administratie valt volgens de Rechtbank onder 'hetzelfde feit' nu het feitelijk hetzelfde handelen betreft. Wel een wezenlijk ander feit betreft het deel uitmaken van een criminele organisatie, die (gewoonte)witwassen ten doel had. Bij witwasbepalingen gaar het namelijk niet om een juiste belastingheffing maar om de integriteit van het financiële verkeer. Toch wordt verdachte hiervan vrijgesproken, nu enig bewijs ontbreekt voor afstemming of onderlinge verdeling van werkzaamheden tussen verdachte en zijn medeverdachten.
Een interessant aspect is dat gedurende deze strafzaak een documentairemaker in opdracht van de FIOD en het OM heeft gewerkt aan een documentaire over de zaak. Deze zou na de uitspraak worden uitgezonden op televisie. Door het meelopen van de journalisten met de FIOD is volgens de verdediging het recht op de persoonlijke levenssfeer geschonden. Vanwege de vrijspraak van verdachte onthoudt de rechtbank zich van een beslissing op dat punt.
In de samenhangende strafzaak waarin de feitelijk leidinggever wordt vervolgd, geeft de rechtbank wel een beslissing. In deze samenhangende zaak werd met het oog op de boete tevens een beroep gedaan op het ne bis in idem-beginsel, maar tevergeefs. Volgens de rechtspraak van het EHRM en van het HvJ levert het feit dat zowel fiscale als strafrechtelijke sancties worden opgelegd, geen schending op van de aan het ne bis in idem-beginsel te relateren regels, wanneer de desbetreffende sancties betrekking hebben op juridisch onderscheiden natuurlijke of rechtspersonen. De rechtbank overweegt evenwel dat met de documentaire geen juiste afweging is gemaakt tussen de privacy en een (maatschappelijk) zwaarwegend belang. Hoewel met deze schending geen strafprocessueel voorschrift is geschonden en de ernst van de inbreuk beperkt is gebleven, acht de rechtbank het kwalijk dat het openbaar ministerie opzettelijk heeft geprobeerd om de documentaire voor de rechtbank en verdediging geheim te houden. De rechtbank beschouwt dit streven tot misleiding van de rechtbank en de verdediging als een ernstig verzuim dat leiden tot vergaande compensatie in de straf. De rechtbank overweegt voorts dat verdachte het concern heeft moeten sluiten, een groot financieel nadeel heeft geleden. Ook relevant in dit kader is het gegeven dat verdachte bijzonder hard is getroffen door de Bibob-procedures die zijn gestart door diverse gemeenten tegen de door het concern uitgebate restaurants. Als gevolg daarvan is verdachte genoodzaakt geweest de activa van dan wel de aandelen in vrijwel al zijn ondernemingen te verkopen. Daarmee heeft hij in feite zijn zelf opgebouwde concern in rook zien opgaan. Dat heeft hem niet alleen financieel maar ook persoonlijk zeer geraakt, mede vanwege de aandacht in de media. De rechtbank legt daarom op grond van art. 9a Sr geen verdere straf of maatregel op.

HR 29 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:973

Interessant is ten slotte het volgende arrest van de Hoge Raad. Belanghebbende is eigenaar van 2 golfbanen. Eén daarvan heeft zij verhuurd aan haar 100% dochtervennootschap. Aan deze dochtervennootschap heeft belanghebbende in verband met de verhuur van de golfbaan een factuur uitgereikt. Daarbij is € 125.875 aan omzetbelasting in rekening gebracht, die niet door belanghebbende op aangifte is voldaan. Anderzijds heeft de dochtervennootschap de omzetbelasting niet in aftrek gebracht, zodat de schatkist per saldo geen nadeel heeft ondervonden. Toch ziet de inspecteur aanleiding om bij belanghebbende omzetbelasting na te heffen en zelfs een vergrijpboete van 75% op te leggen. Aan de opzet van belanghebbende doet naar het oordeel van het Hof niet af dat de dochtervennootschap de omzetbelasting niet bij het doen van de aangifte voor de omzetbelasting in aftrek heeft gebracht. Ook de Hoge Raad overweegt dat voor het bepalen van de omzetbelasting niet van belang is of de ondernemer aan wie de belastingplichtige omzetbelasting in rekening heeft gebracht, deze omzetbelasting wel of niet in aftrek brengt. Volgens de Hoge Raad kan de omstandigheid dat de schatkist per saldo geen nadeel heeft ondervonden wel een mee te wegen factor zijn bij de straftoemeting. De Hoge Raad overweegt vervolgens dat het Hof in deze procedure deze omstandigheid in haar oordeel betrokken. Opmerkelijk genoeg is de omstandigheid echter van onvoldoende gewicht geacht voor matiging van de boete.

Wetgeving

Deze zomer is tevens het Wetsvoorstel aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht in internetconsultatie gegaan. Het wetsvoorstel is opgesteld naar aanleiding van de in januari 2017 aangekondigde Panama Papers-maatregelen om belastingontduiking aan te pakken. Het wetsvoorstel betreft een verduidelijking en aanscherping van het wettelijke fiscale verschoningsrecht (art. 53a AWR). In het wetsvoorstel wordt voorgesteld om het fiscale verschoningsrecht op twee punten aan te passen: het betreft een verduidelijking van het fiscale verschoningsrecht en een aanpassing hiervan voor advocaten en notarissen.

In het wetsvoorstel wordt verduidelijkt dat het fiscale verschoningsrecht alleen geldt voor informatie die rechtstreeks verband houdt met de taakuitoefening van de genoemde beroepsbeoefenaars, zoals werkzaamheden ter bepaling van de rechtspositie van de cliënt en de vertegenwoordiging en verdediging in rechte. Voor andere dienstverlening door notarissen en advocaten, zoals wanneer zij louter optreden als belastingadviseur, geldt het wettelijke fiscale verschoningsrecht niet. Wel geldt dan het beginsel van fair play – het informeel verschoningsrecht. De voorgestelde aanpassing houdt in dat het fiscale verschoningsrecht niet meer geldt voor informatie die een belastingplichtige wél aan de Belastingdienst zou moeten geven als hij geen notaris of advocaat zou hebben ingeschakeld. Hoewel het wetsvoorstel verschillende waarborgen bevat, betreft de voorgestelde aanpassing een inperking op het fundamenteel rechtsbeginsel van het professionele verschoningsrecht dat gekoppeld is aan het beroepsgeheim van advocaten en notarissen. Tot nu toe hebben verschillende partijen dan ook kritische input geleverd. De consultatieperiode loopt tot en met 23 oktober 2020.