

Het fiscale boetestelsel verder uitgebreid: nog enkele onderwerpen belicht

Mw. mr. J. M. Sitsen*

Op 13 februari 2014 vond het symposium Formeel Belastingrecht plaats op de Radboud Universiteit in Nijmegen. Een verslag daarvan is terug te vinden in *TFB 2014/2*.¹ Door de korte tijd die ik aldaar had om het onderwerp ‘het fiscale boetestelsel verder uitgebreid’ te behandelen en door het stof dat het bepaalde in het nieuwe art. 670 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) (ook tijdens dit symposium) deed opwaaien, is een aantal onderwerpen onbelicht gebleven. Deze onderwerpen belicht ik in deze bijdrage graag alsnog.

1. Meer strafrechtelijke mogelijkheden

Tijdens het symposium is stilgestaan bij de versterking van het boete- en strafrechtinstrumentarium. Niet alleen de mogelijkheden tot beboeting (door invoering van art. 670 en 67cc AWR) zijn uitgebreid, maar ook is met ingang van 1 januari 2014 ‘als sluitstuk van de fraudebestrijding’ een nieuw artikel in de strafbepalingen van de AWR te vinden, namelijk in art. 69a AWR.

Allereerst zij opgemerkt dat het inzetten van het strafrecht een ultimum remedium zou moeten zijn. In fiscale zaken is dat principe echter verlaten en wordt op basis van de AAFD-richtlijnen bepaald of het bestuurs- of het strafrecht wordt ingezet aan de hand van de vraag welk instrument het meest efficiënt en effectief is. Voor het maken van die keuze moet strafrechtelijke vervolging dan wel mogelijk zijn. Tot 1 januari 2014 werd het niet nakomen van de betalingsverplichting bij aangiftebelastingen niet met een strafrechtelijke sanctie bedreigd, doch enkel met een boete. De vergrijpboete uit art. 67f AWR bleek echter niet effectief. Met name in carouselfraudezaken werd daar tegenaan gelopen. Immers, indien sprake is van zogeheten ‘ploffers’ zonder liquide middelen, blijft een opgelegde boete ook onbetaald. De huidige strafbepaling van art. 69a AWR heeft dan ook tot doel deze malafide partijen te raken. Tot 1 januari 2014 werd bestrafing veelal ontlopen door wel goede aangiften te doen, doch vervolgens niet te betalen. Met de invoering van dit nieuwe artikel is aan die situatie een einde gekomen.

Het nieuwe strafbare feit ‘niet nakomen van de betalingsverplichting’ heeft anders dan ‘niet nakomen van de aangifteverplichting’ uitsluitend betrekking op aangiftebelastingen. Bij aangiftebelastingen staat de betalingsverplichting centraal. Het verschil tussen aanslag- en aangiftebelastingen is ook terug te vinden in de hoogte van de verzuimboeten; de boete op het *niet betalen* van een aangiftebelasting is aanzienlijk hoger dan die op het niet doen van aangifte voor een aangiftebelasting. Een vergrijpboete is enkel gesteld (bij de aangiftebelastingen) op het niet voldoen aan de betalingsverplichting. Overwogen is dat het past bij het belang van de betalingsverplichting bij aangiftebelastingen, dat het opzettelijk daaraan niet voldoen strafbaar is. Bij *aanslag*belastingen is de aangifteverplichting het meest belangrijk. Om die reden is geoordeeld dat de huidige strafbaarstelling van het opzettelijk niet nakomen daarvan in art. 69 AWR volstaat. Strafrechtelijke vervolging bij niet-betalen van aanslagbelastingen werd dus niet nodig geacht.

Een ‘escape’ is opgenomen in het derde lid: niet strafbaar is degene die tijdig uitstel van betaling heeft aangevraagd of die onverwijld nadat is gebleken dat niet kan worden betaald daarvan schriftelijk mededeling heeft gedaan aan de ontvanger. Gevreesd wordt voor misbruik van deze disculpatiegrond. Toegezegd is in dat licht dat er gemonitord zal worden of kwaadwillenden hierop een beroep doen om op die manier hun aansprakelijkheid te ontlopen.² Het zal mij benieuwen op welke wijze zal worden beoordeeld of iemand ten onrechte een beroep doet op de disculpatiemogelijkheid. In het derde lid is immers enkel en alleen bepaald dat degene die tijdig uitstel van betaling aanvraagt niet strafbaar is.

Een oogmerk wordt daarbij niet vermeld. Het enkele feit dat er tijdig wordt gemeld, wil echter nog niet zeggen dat sprake kan zijn van het opzettelijk niet voldoen aan de betalingsverplichting.

Hoewel het thans de vraag is wat er zal gaan gebeuren met het wetsvoorstel 'vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst' stonden de daarin voorgestelde wijzigingen tijdens het behandelen van het invoeren van het onderhavige artikel volop in de schijnwerpers. Het is daarom opvallend dat in de Kamerstukken die ten grondslag liggen aan de invoering van art. 69a AWR nergens wordt gerept over 'herziening'. Mocht met het aannemen van het wetsvoorstel 'vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst' het heffingssysteem op de schop gaan en de mogelijkheid van herziening worden ingevoerd, dan valt er nog wel wat te sleutelen aan de strafbepalingen in de AWR. De vraag is daarbij of een eerdere incorrecte aangifte steeds kan worden gecorrigeerd door het indienen van een herziening. Blijft het dan voor het toepassingsbereik van de strafbepalingen enkel en alleen gaan om de (on)juistheid van de aangifte? Hoe werkt het dan uit als er weliswaar een juiste aangifte wordt gedaan, maar vervolgens een onjuist verzoek om herziening wordt ingediend? Moet onder het indienen van een aangifte – die opzettelijk niet of te laat of onjuist wordt ingediend – in dat geval ook worden verstaan de daarmee samenhangende herzieningen? Kijkend naar de letterlijke tekst van de huidige strafbepalingen behoeft in dit geval niet te worden gevreesd voor strafrechtelijke vervolging, maar dat zal vast niet de bedoeling zijn ...

2. Opzet en pleitbaar standpunt

Uiteraard is ook voor de nieuw ingevoerde mogelijkheden tot beboeting van art. 670 en 67cc AWR alsook voor het nieuwe strafbare feit van art. 69a AWR steeds opzet vereist (met als ondergrens het voorwaardelijk opzet). Opgemerkt zij dat art. 670 AWR – naast de toepassing bij boeten ex art. 67cc en 67d AWR – ook kan worden toegepast bij het opleggen van een bestuurlijke boete ex art. 67e en 67f AWR, waarbij grove schuld al voldoende is. De vereiste opzet bij medeplichtigheid heeft dan niet tot gevolg dat deze vergrijpboeten slechts in geval van opzet kunnen worden opgelegd. Althans, de strafkamer van de Hoge Raad heeft geoordeeld dat het opzet bij medeplegen in geval van culpose delicten niet tot gevolg heeft dat deze doleus worden. De opzet op de samenwerking is vereist; niet de opzet op het plegen van het delict in die gevallen.³ Dit zal welhaast ook gelden bij medeplichtigheid.

Bij dit leerstuk behoort ook de vraag omtrent het al dan niet aanwezig zijn van een pleitbaar standpunt. In de onderhavige parlementaire stukken bij de behandeling van het nieuw ingevoerde art. 670 AWR is daarover het een en ander opgenomen:

*'Daaraan kan ik nog toevoegen dat het feit dat de belastingrechter oordeelt dat de aangifte is gebaseerd op een onjuist belastingadvies op zich niet afdoet aan de pleitbaarheid van het ingenomen standpunt.'*⁴

'Zoals gezegd is een onjuist bevonden standpunt niet per definitie een niet pleitbaar standpunt. Een niet pleitbaar standpunt is namelijk een standpunt dat niet alleen onjuist is, maar waarvan ook redelijkerwijs niet gemeend kan worden dat het juist is.'

In het licht van de nieuwe boetebepalingen van art. 670 AWR – waarbij nu dus naast medeplegers en feitelijk leidinggevers c.q. opdrachtgevers ook een boete kan worden opgelegd aan medeplichtigen, uitlokkers en doen plegers – wordt expliciet opgemerkt:

*'Bij een belastingadviseur mag een behoorlijke mate van kennis van het fiscale recht worden verondersteld. Het mag dan ook worden verondersteld dat hij een onderscheid kan maken tussen een standpunt waarvan redelijkerwijs gemeend kan worden dat het juist is en een standpunt waarvan redelijkerwijs niet gemeend kan worden dat het juist is.'*⁵

Dit uitgangspunt komt overeen met de overwegingen uit een uitspraak van Hof Amsterdam, waarin werd geoordeeld dat geen sprake is van een pleitbaar standpunt

'indien die belastingadviseur, in aanmerking genomen de van hem te verwachten deskundigheid, na adequaat onderzoek van de feiten die hem bekend zijn of redelijkerwijs bekend hadden kunnen zijn, redelijkerwijs zozeer heeft moeten twijfelen aan de juistheid van dat standpunt dat hij dat standpunt niet, althans niet zonder meer, voor juist mocht houden'.^{6,7}

Met name voor professionals wordt de lat mitsdien hoog gelegd. Aan de aanwezige expertise wordt belang gehecht en in dat kader wordt verwacht dat er bij twijfel 'voorzichtig' wordt gehandeld door bijvoorbeeld een onafhankelijk advies in te winnen, door vooroverleg met de betreffende inspecteur te plegen of door bijvoorbeeld een toelichting bij de aangifte in te dienen.

Met de invoering van de nieuwe boete- en strafrechtelijke bepalingen zal het leerstuk van het pleitbare standpunt de gemoederen ook (en wellicht zelfs nog meer) de komende tijd bezig blijven houden. Wellicht dat daarbij ook duidelijk zal worden of de subjectieve benadering steeds het uitgangspunt dient te zijn – dus op het moment van het indienen van de aangifte – zoals in de strafrechtelijke jurisprudentie wordt gehanteerd, en of de fiscale rechters en raadsheren die tot voor kort steeds kozen voor een objectieve benadering zich daarbij zullen aansluiten en ook voor de subjectieve benadering zullen kiezen.⁸

3. Hoogte van de boete en straftoemeting

Het zal steeds van de feiten en de omstandigheden van het geval afhangen op welke wijze en op grond waarvan de straftoemeting zal plaatsvinden. Voorop dient in ieder geval te staan dat deze proportioneel dient te zijn. Bij het bepalen van de hoogte van de op te leggen straffen wordt veelal gekeken naar het voordeel dat met het betreffende delict werd

behaald. Meestal is dat voordeel in fiscale zaken voor de belastingplichtigen het nadeel dat werd toegebracht aan de schatkist. De vraag is natuurlijk in hoeverre daarmee bij het opleggen van een boete aan derden, zoals een professional, rekening dient te worden gehouden; was dat het voordeel dat hij had c.q. beoogde? In de onderhavige Kamerstukken is daaraan ook aandacht besteed:

‘Het opleggen van een bestuurlijke boete is een vorm van straf-toemeting. Daarom houdt de inspecteur bij het bepalen van de hoogte van die boete rekening met alle feiten en omstandigheden van het individuele geval. In het BBBB is aangegeven dat de sanctie proportioneel moet zijn, hetgeen wil zeggen dat de boete in evenredigheid staat tot de ernst van het feit. Het voordeel dat de overtreder heeft behaald of beoogde te behalen kan een rol spelen bij de beoordeling van de ernst van het feit, maar is zeker niet doorslaggevend. Anders dan de leden van de fractie van de VVD van mening lijken te zijn, is de hoogte van de declaratie van de belastingadviseur daarom niet bepalend voor de hoogte van een aan de belastingadviseur op te leggen boete.’

Het zou wel wat stof doen opwaaien als een belastingadviseur zijn aan een klant toegezonden declaraties zou moeten overleggen, opdat zou kunnen worden bepaald welke omvang zijn voordeel (als dat al ‘voordeel’ kan worden genoemd) had en hoe hoog de boete zou moeten zijn.

Soms geven rechters of raadsheren overigens ook met heldere bewoordingen aan dat het belastingnadeel voor de Staat der Nederlanden niet altijd evenredig is aan de bate van de frauderende belastingplichtige.⁹ Bij straftoemeting dient onmiskenbaar aandacht te worden geschonken aan het werkelijke profijt dat de betreffende overtreder heeft gehad.

In de afgelopen jaren is de boetegrondslag veelvuldig onderwerp van discussie geweest, met name indien sprake was van omkering (en verzwaring) van de bewijslast. Op welk bedrag dient een boete bij het opleggen van een (navorderings- of naheffings)aanslag onder toepassing van de omkering te worden vastgesteld?

Enige jaren geleden alweer oordeelde de Hoge Raad:¹⁰

‘Uit deze passages blijkt van de bedoeling van de wetgever dat bij de beoordeling van een vergrijpboete ervan wordt uitgegaan dat de feitelijk geheven belasting – indien ook daarover een rechtsgeding aanhangig is gemaakt: zoals deze door de rechter in stand wordt gelaten – de verschuldigde belasting is, óók als de hoogte daarvan is komen vast te staan met toepassing van de zogenoemde omkering van de bewijslast.’

En:

‘(...) geschiedt immers de vaststelling van het bedrag van de belasting afzonderlijk van de vaststelling van de boete (...); bij laatstbedoelde gelegenheid wordt het bedrag van de belasting niet opnieuw afzonderlijk vastgesteld.’

Oftewel: indien correcties worden doorgevoerd op een ingediende aangifte, dan is de daaruit voortvloeiende heffingsgrondslag de boetegrondslag. Het bedrag wordt feitelijk een-op-een overgenomen voor het vaststellen van de boete. Het enkele feit dat de heffingsgrondslag wellicht niet exact het verschuldigde bedrag aan belastingen vertegenwoordigt, doordat deze schattenderwijs door de omkering van de bewijslast is vastgesteld, maakt in deze visie van de Hoge Raad uit 2008 niets uit.

De Hoge Raad oordeelde echter in een ander arrest dat ingeval sprake is van een weigering te voldoen aan de verplichtingen ex art. 47 AWR, die omstandigheid bij de vaststelling en de toetsing van een boete niet mag doorwerken.¹¹ Indien de omkering van de bewijslast wordt ingeroepen op grond van een schending van de informatieverplichting, kan niet klakkeloos de heffingsgrondslag ook de boetegrondslag zijn. De bewijslast is dan immers omgekeerd en verzwaaard op de grond dat de betreffende belanghebbende heeft geweigerd een door de inspecteur verlangde verklaring af te leggen. In het kader van de vaststelling en toetsing van een boete mag echter geen nadelig gevolg worden verbonden aan de weigering een gevorderde verklaring af te leggen (ook al bestaat daartoe een verplichting ex art. 47 AWR). Beoordeeld zal in dat geval moeten worden of er ook andere gronden zijn om de bewijslast om te keren. Als dat zo is, dan staat art. 6 EVRM er niet aan in de weg dat het met behulp van de omkering en verzwaring van de bewijslast vastgestelde bedrag van de belasting wordt gehanteerd als grondslag voor de boete.

Steeds echter zal moeten worden beoordeeld of de boete gelet op de omstandigheden van het geval een passende en geboden sanctie is. Bij die beoordeling dient naar het oordeel van de Hoge Raad rekening te worden gehouden met de omstandigheid dat de omkering van de bewijslast is toegepast.¹² In de jurisprudentie valt sinds dit arrest uit 2008 een bepaalde lijn te ontdekken. Indien en voor zover door de feitenrechters niet wordt geconstateerd dat sprake is van omkering van de bewijslast, welke een omstandigheid is waarmee bij het opleggen van de boete rekening dient te worden gehouden, wordt die uitspraak door de Hoge Raad gecasseerd. Vervolgens is het de vraag, als die omstandigheid wel wordt geconstateerd, welke consequenties dat dan heeft voor de beboeting. Uit de jurisprudentie blijkt dat in sommige gevallen wordt gematigd, maar in sommige gevallen ook niet. In die laatste gevallen blijft het bij een simpele constatering dat sprake is van omkering van de bewijslast, maar dat dat geen vermindering van de boete tot gevolg heeft. Indien daaraan wel consequenties worden verbonden, wordt veelal een bepaalde korting gegeven op de boete:

‘De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 18 januari 2008 (HR 18 januari 2008, BNB 2008/165) beslist dat bij de beoordeling of de boete passend en geboden is rekening dient te worden gehouden met de omstandigheid dat de verschuldigde belasting is vastgesteld met omkering van de bewijslast. Nu de onderhavige aanslagen zijn vastgesteld met verschuiving en verzwaring van de bewijslast

naar belanghebbende en zijn gebaseerd op een schatting is naar het oordeel van de rechtbank een matiging van de boete tot 80% op zijn plaats.¹³

En ook bijvoorbeeld:

*'Het Hof acht, gelet op de aard van de gedraging van belanghebbende, een boete van 50 percent van de verschuldigde omzetbelasting, derhalve € 942, in beginsel passend en geboden. In de omstandigheid dat de belastingschuld is komen vast te staan via de zogenoemde omkering en verzwaring van de bewijslast, ziet het Hof aanleiding de boete te matigen tot 40 percent van de verschuldigde belasting, derhalve tot € 753.'*¹⁴

Deze benadering wordt wel eens de 'uitkoop'-benadering genoemd: er wordt simpelweg volstaan met een procentuele korting. Is echter bij het bepalen van de hoogte van een boete – bij de straftoemeting – een meer inhoudelijke benadering niet veeleer op zijn plaats? Zou de omkering van de bewijslast in dat licht niet moeten worden vervangen door de vrije bewijsleer, waarbij overigens direct zij opgemerkt dat aan deze bewijslast door de inspecteur ook kan worden voldaan met vermoedens. In de jurisprudentie zijn overwegingen terug te vinden als: 'De inspecteur heeft aannemelijk gemaakt – derhalve ook zonder toepassing van de omkering van de bewijslast – dat de nageheven belasting juist is.' Dus de (heffings)grondslag die ook voor de boeteplegging tot uitgangspunt wordt genomen, zou ook zonder omkering van de bewijslast gelijklopend zijn geweest. Het hanteren van de vrije bewijsleer is naar mijn idee in ieder geval een veel betere optie dan een niet echt afgewogen procentuele korting. De praktijk leert echter wel dat de uitkomsten vaak minder voordelig zijn dan die procentuele korting ... Overigens zij opgemerkt dat er in het geheel geen verplichting bestaat om de boete te berekenen op basis van een percentage (welke dan ook) van de verschuldigde belasting.¹⁵ Er kunnen dus ook ronde c.q. absolute bedragen worden opgelegd.

De vraag die vervolgens op basis van de jurisprudentie kan worden gesteld, is of de vrije bewijsleer wel goed wordt toegepast. Het heeft er alle schijn van dat in de meeste gevallen het motto wordt gehanteerd: 'grote stappen, snel thuis'. Al in 2002 echter gaf de Hoge Raad in een arrest een spoorboekje.¹⁶ Rekening dient in ieder geval te worden gehouden met de onschuldpresumptie. De Hoge Raad overwoog dat:

'(...) voor ontzenuwing van het vermoeden niet is vereist dat belanghebbende aannemelijk maakt (...); voldoende is dat op grond van hetgeen belanghebbende aanvoert, redelijkerwijs moet worden betwijfeld of hij die bedragen heeft ontvangen. Nu de bewijslast niet is omgekeerd, is immers het bewijsrisico blijven berusten bij de Inspecteur, hetgeen inhoudt dat twijfel blijft werken ten gunste van belanghebbende.'

Van een belanghebbende kan dus geenszins worden verlangd dat hij tegenbewijs levert; voldoende is dat er twijfel kan worden gezaaid.

In de diverse uitspraken en arresten die in de zogeheten KB Lux-zaken worden gewezen, is de kwestie van de bewijslast ten aanzien van het beboetbare feit en het gebruik van vermoedens veelvuldig aan de orde.¹⁷ In beginsel kan door een inspecteur met bewijsvermoedens worden voldaan aan de bewijslast ten aanzien van het beboetbare feit. Veelal wordt van dergelijke vermoedens dan ook gebruikgemaakt. '(...) Dat gebruik mag er echter niet toe leiden dat de bewijslast wordt verschoven van de inspecteur naar de belanghebbende; het vermoeden moet redelijkerwijs voortvloeien uit de aanwezige bewijsmiddelen.'¹⁸ Art. 6 EVRM brengt wel mee dat de betreffende belanghebbende een redelijke mogelijkheid moet hebben zich daartegen te verweren en dat dus geen sprake mag zijn van omkering van de bewijslast.¹⁹ Indien redelijke twijfel wordt gewekt en die vermoedens niet voldoende (meer) blijken, zal de inspecteur op een andere manier aan zijn bewijslast moeten voldoen. In bepaalde uitspraken wordt wel eens overwogen dat 'ontlastende feiten' aannemelijk zijn geworden. Opgemerkt zij echter uitdrukkelijk dat de Hoge Raad genoegzaam neemt met twijfels: '(...) dat de bewijslast op de inspecteur rust en de belanghebbende in geval van twijfel het voordeel van die twijfel moet worden gegund.'

In het in dezen van belang zijnde art. 67d, lid 2, AWR is vermeld: 'De grondslag voor de boete wordt gevormd door: a. het bedrag van de aanslag, (...) een en ander voor zover dat bedrag als gevolg van de opzet van de belastingplichtige niet zou zijn geheven.'

Op basis van het voorgaande zij opgemerkt dat 'het bedrag van de aanslag' anders dient te worden uitgelegd dan het bedrag van de correcties op de aangifte of de hoogte van de nagevorderde belasting sec, althans dat er een ander bewijsstelsel dient te worden gehanteerd. Het tot uitgangspunt nemen van de heffingsgrondslag als boetegrondslag is kortgezegd te kort door de bocht. Mede in dat licht is het vermelden van het arrest van de Hoge Raad van 4 januari 2013 hier zeker de moeite waard.²⁰ De belastingplichtige in dat geval deed aangifte, maar gaf geen winst uit onderneming op. Er volgde een controle door de Belastingdienst en de belastingplichtige deed alsnog aangifte van de winst uit onderneming. Daarbij werd echter een bedrag in mindering gebracht wegens zelfstandigenaftrek. De inspecteur was het niet eens met het standpunt dat deze belastingplichtige recht had op zelfstandigenaftrek. Er volgde een navordering over het bedrag van de gehele winst uit onderneming zonder toepassing van de zelfstandigenaftrek. Gelijktijdig werd een boete opgelegd over het gehele bedrag van de navordering.

Stel dat in dit geval een bedrag van € 100.000 aan winst uit onderneming en een bedrag van € 5.000 aan zelfstandigenaftrek werd opgegeven; dan gaf de belastingplichtige mitsdien € 95.000 aan als te belasten bedrag. De inspecteur vordert vervolgens na over € 100.000 en legt een boete op tot een bepaald percentage van die € 100.000.

Het hof oordeelde in deze casus dat er geen sprake was van opzet ten aanzien van het bedrag dat was gemoeid met de zelfstandigenaftrek en dat dat bedrag mitsdien buiten de boetegrondslag diende te blijven. A-G IJzerman concludeerde dat dat er niet toe deed; hij volgde de leer van de Hoge Raad in *BNB 2008/165*, door te concluderen dat er geen aangifte was gedaan van het juiste bedrag; de heffingsgrondslag en daarmee de boetegrondslag is het gehele bedrag van de winst uit onderneming. De Hoge Raad oordeelde uiteindelijk dat er inderdaad geen opzet aanwezig was ten aanzien van het bedrag dat was gemoeid met de door de belastingplichtige opgevoerde zelfstandigenaftrek. Oftewel, uitgaande van de hiervoor genoemde bedragen leidde dat tot een heffingsgrondslag van € 100.000 en een (afwijkende) boetegrondslag van € 95.000.

De vraag rijst thans of de leer van de Hoge Raad zoals verwoord in *BNB 2008/165* nog wel geldend is. De heffingsgrondslag is immers niet (altijd) een-op-een gelijk aan de boetegrondslag. De opzet van de belastingplichtige heeft een bepaalde intentie, een gerichtheid op het behalen van een bepaald onwettig belastingvoordeel in zich. De leer van *BNB 2008/165* dient dan ook allereerst te worden genuanceerd nu er na het vaststellen van de heffingsgrondslag nog moet worden bezien op welke elementen daarvan de opzet nu precies gericht is geweest. Daarnaast geldt dat het vaststellen van de relatie tussen opzet en de heffings-/boetegrondslag moeilijk(er) is te bepalen, indien de grondslag door middel van de omkering en verzwaring van de bewijslast tot stand is gekomen. Een correctie onder toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast is immers gebaseerd op schattingen. Hierbij wordt uitgegaan van aannames en ficties waarop de belastingplichtige geenszins opzet heeft gehad, noch kan hebben gehad. In zoverre wordt dan dus niet aan het 'voor zover'-vereiste van art. 67d AWR voldaan.

Geconcludeerd kan dus wel worden enerzijds dat een mathematische benadering niet passend is bij het opleggen van en het bepalen van de hoogte van boeten en anderzijds dat de 'voor zover'-relatie de gelijkstelling van de heffingsgrondslag met de boetegrondslag verhindert.

4. Tot slot

Het fiscale boetestelsel is met de invoering van art. 67o als ook art. 67cc AWR uitgebreid. Ook aan het strafrechtelijke palet is een mogelijkheid toegevoegd door de invoering van art. 69a AWR. Sinds 1 januari 2014 is strafrechtelijke vervolging mogelijk indien sprake is van het niet voldoen aan de betalingsverplichting bij aangiftebelastingen. Ook bij deze delicten is opzet vereist (in sommige gevallen is grove schuld voldoende) en in dat kader speelt het leerstuk van het pleitbare standpunt een blijvende rol. Indien er uiteindelijk een straf of boete wordt opgelegd, zal steeds rekening dienen te worden gehouden met de feiten en omstandigheden van het geval. In geval van bestuurlijke beboeting is recentelijk met name de omstandigheid van omkering van de bewijslast –

en op welke wijze daarmee rekening dient te worden gehouden – onderwerp van discussie. De vraag rijst daarbij of het uitgangspunt 'heffingsgrondslag is boetegrondslag' nog wel kan worden gehanteerd en of een simpele procentuele korting c.q. mathematische benadering wel zo passend is.

- * Jojanneke M. Sitsen is werkzaam bij De Bont Advocaten te Amsterdam (www.debontadvocaten.nl).
- 1 R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'Verslag symposium Formeel Belastingrecht te Nijmegen', *TFB* 2014/2.
 - 2 Kamerstukken I, 2013-2014, 33752, D, p. 47-48.
 - 3 Zie bijvoorbeeld HR 25 oktober 1966, *NJ* 1967, 268.
 - 4 Kamerstukken I, 2013-2014, 33752, D, p. 44.
 - 5 Kamerstukken I, 2013-2014, 33752, D, p. 45.
 - 6 Hof Amsterdam 7 juli 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR0739.
 - 7 Zie voor meer recente jurisprudentie omtrent het pleitbare standpunt: G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2013', *TFB* 2014/2, p. 38-49, onder 5.
 - 8 Voor een meer uitgebreide uiteenzetting daaromtrent verwijs ik graag naar een publicatie van mijn kantoorgenoten G.J.M.E. de Bont en A.B. Vissers, 'Het pleitbaar standpunt, kruisbestuiving?', *Het Register*, april 2014, nr. 2, p. 20-24.
 - 9 Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 13 november 2000, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA8945.
 - 10 HR 18 januari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC1962, *BNB* 2008/165.
 - 11 HR 6 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD3163, *BNB* 2009/47.
 - 12 HR 18 januari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC1962, *BNB* 2008/165.
 - 13 Rb. Breda 10 maart 2010, ECLI:NL:RBBRE:2010:BL8859.
 - 14 Hof Arnhem 10 november 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BK5383.
 - 15 HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY6057.
 - 16 HR 25 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE9354, *BNB* 2003/14.
 - 17 Zie onder andere HR 15 april 2011, *BNB* 2011/206, HR 28 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63, *BNB* 2013/17 en HR 31 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:169.
 - 18 HR 15 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN6324, *BNB* 2011/206.
 - 19 HR 28 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63.
 - 20 HR 4 januari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX8543, *BNB* 2013/117 m.nt. G.J.M.E. de Bont.