BNB 2013/234

KB-Lux. Verlengde navorderingstermijn. Voortvarendheid. Onverklaarbare vertraging van meer dan zes maanden. Bewijs beboetbaar feit

HR 27-09-2013, ECLI:NL:HR:2013:717

Instantie	Hoge Raad
Datum	27 september 2013
Magistraten	Mrs. Feteris, Van den Berge, Schaap, Fierstra, Groeneveld
Zaaknummer	12/00738
Vakgebied(en)	Fiscaal bestuursrecht (V) Fiscaal procesrecht (V) Belastingrecht algemeen (V) Vermogensbelasting (V)
Brondocumenten	Beroepschrift, Hoge Raad, 27-09-2013 ECLI:NL:HR:2013:717, Uitspraak, Hoge Raad, 27-09-2013 Beroepschrift, Hoge Raad, 30-03-2012
Wetingang	Art. 16 lid 4 en art. 67e AWR

Essentie

KB-Lux. Verlengde navorderingstermijn. Voortvarendheid. Onverklaarbare vertraging van meer dan zes maanden. Bewijs beboetbaar feit

Samenvatting

Aan belanghebbende zijn voor een reeks van jaren navorderingsaanslagen IB/PVV en VB met boeten opgelegd in verband met verzwegen tegoeden op een KB-Luxrekening.

HR: Het Hof heeft geoordeeld dat bij het opleggen van de navorderingsaanslagen IB/PVV 1996 en 1997 alsmede VB 1997 en 1998 een vertraging is opgetreden, doch dat deze vertraging niet van dien aard is dat daarmee in strijd wordt gekomen met de eis van redelijke voortvarendheid. De gedingstukken laten echter geen andere conclusie toe dan dat de Inspecteur bij het opleggen van die navorderingsaanslagen, waarbij een onverklaarbare vertraging is opgetreden van meer dan zes maanden, niet de vereiste voortvarendheid in acht heeft genomen.

Uitgaande van de door het Hof gehanteerde berekeningswijze is het Hof ten aanzien van de in de navorderingsaanslag VB 1996 begrepen verhoging ten onrechte tot het oordeel gekomen dat het bewijs van het beboetbare feit niet is geleverd.

Uitspraak

ARREST

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

gewezen op het beroep in cassatie van [X] te [Z] (hierna: belanghebbende), alsmede het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 29 december 2011, nrs. 04/01501 en 04/01588, betreffende navorderingsaanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en in de vermogensbelasting, de daarbij gegeven beschikkingen inzake een verhoging dan wel boetebeschikkingen en de daarbij gegeven beschikkingen inzake heffingsrente.

1. Het geding in feitelijke instantie

Aan belanghebbende zijn over de jaren 1991 tot en met 1997 navorderingsaanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) en over de jaren 1992 tot en met 1998 navorderingsaanslagen in de vermogensbelasting (hierna: VB) opgelegd. De navorderingsaanslagen zijn opgelegd met een verhoging van honderd percent van de nagevorderde belasting, van welke verhoging geen kwijtschelding is verleend. Tevens is heffingsrente in rekening gebracht.

Voorts zijn aan belanghebbende over de jaren 1998 tot en met 2000 navorderingsaanslagen in de IB/PVV en over de jaren 1999 en 2000 navorderingsaanslagen in de VB opgelegd, alsmede boeten. Tevens is heffingsrente in rekening gebracht.

De navorderingsaanslagen, de daarbij gegeven kwijtscheldingsbeschikkingen dan wel boetebeschikkingen en de daarbij gegeven beschikkingen inzake heffingsrente zijn, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraken van de Inspecteur gehandhaafd.

Belanghebbende heeft tegen die uitspraken beroep ingesteld.

Het Hof heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraken van de Inspecteur vernietigd, de navorderingsaanslagen verminderd, de verhogingen VB 1996 tot en met 1998 kwijtgescholden, de boeten VB 1999 en 2000 vernietigd, de overige verhogingen gedeeltelijk kwijtgescholden, de overige boetebeschikkingen verminderd, en de beschikkingen inzake heffingsrente verminderd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie

Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris van Financiën heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. De beroepschriften in cassatie zijn aan dit arrest gehecht en maken daarvan deel uit.

Belanghebbende en de Staatssecretaris hebben over en weer een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft de zaak doen toelichten door mr. S. Bharatsingh, advocaat te Hilversum.

Bij brief van 25 maart 2013 heeft de Staatssecretaris het eerste en het tweede middel van zijn beroep in cassatie ingetrokken.

3. Beoordeling van de door belanghebbende voorgestelde middelen

3.1.1.

De onderhavige navorderingsaanslagen in de IB/PVV over de jaren 1991 tot en met 1997 en die in de VB over de jaren 1992 tot en met 1998 zijn opgelegd met toepassing van de verlengde navorderingstermijn. Het Hof heeft geoordeeld dat bij het opleggen van de navorderingsaanslagen in de IB/PVV over de jaren 1996 en 1997 alsmede die in de VB over de jaren 1997 en 1998 een vertraging is opgetreden, doch dat deze vertraging niet van dien aard is dat daarmee in strijd wordt gekomen met de eis van redelijke voortvarendheid. Tegen onder meer dit oordeel keert zich middel 7.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

3.1.2.

Blijkens de gedingstukken heeft de Inspecteur bij brief van 1 december 2003, als weergegeven in onderdeel 2.5.8 van 's Hofs uitspraak, zijn voornemen kenbaar gemaakt tot het opleggen van navorderingsaanslagen in de IB/PVV over de jaren 1991 tot en met 2000 en in de VB over de jaren 1992 tot en met 2000. Bij brief van 18 december 2003, als weergegeven in onderdeel 2.5.9 van 's Hofs uitspraak, heeft de Inspecteur aangekondigd dat hij over zal gaan tot het opleggen van deze navorderingsaanslagen. De navorderingsaanslagen in de IB/PVV over de jaren 1991 tot en met 1995 alsmede die in de VB over de jaren 1992 tot en met 1996 zijn vervolgens opgelegd met dagtekening 31 december 2003. De overige navorderingsaanslagen zijn opgelegd met dagtekening 31 juli 2004. In een brief van de Inspecteur van 25 juni 2004 is hierover vermeld:
"Bij het in behandeling nemen van uw bezwaarschriften tegen de, in de brief van 1 december 2003, aangekondigde navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1991 t/m 1995 en vermogensbelasting 1992 t/m 1996 is gebleken dat de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1996 t/m 2000 en vermogensbelasting 1997 t/m 2000, welke eveneens in de brief van 1 december 2003 werden aangekondigd, tot op heden niet werden opgemaakt en toegezonden. Derhalve ontvangt u hierbij, met excuses voor de late toezending, alsnog de reeds aangekondigde navorderingsaanslagen. (…)"

3.1.3.

De hiervoor in onderdeel 3.1.2 vermelde feiten en omstandigheden laten geen andere conclusie toe dan dat, anders dan het Hof heeft geoordeeld, de Inspecteur bij het opleggen van de navorderingsaanslagen in de IB/PVV over de jaren 1996 en 1997 en in de VB over de jaren 1997 en 1998, waarbij een onverklaarbare vertraging is opgetreden van meer dan zes maanden, niet de vereiste voortvarendheid in acht heeft genomen. Het middel slaagt derhalve in zoverre.

3.2.

De middelen kunnen voor het overige niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu de middelen in zoverre niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

4. Beoordeling van het door de Staatssecretaris voorgestelde middel

4.1.

Het Hof heeft in onderdeel 4.9 van zijn uitspraak geoordeeld dat op grond van de verklaring van de advocaat van belanghebbende voor het bewijs van de boete tot uitgangspunt moet worden genomen dat het saldo op zijn rekening bij de Kredietbank Luxembourg (hierna: de rekening) jaarlijks met 10 percent stijgt en dat uit dit saldo een rendement wordt getrokken van 6 percent per jaar, voor alle aanslagen IB/PVV het bewijs van het beboetbare feit is geleverd. Rekening houdend met de aftrek van belasting en heffingsrente uit hoofde van aanslagen over eerdere jaren is wat de VB betreft alleen voor de in de navorderingsaanslagen in de VB over de jaren 1992 tot en met 1995 begrepen verhogingen het bewijs van het beboetbare feit geleverd, aldus nog steeds het Hof. Hiertegen richt zich het middel van de Staatssecretaris met het betoog dat het Hof ten onrechte de in de navorderingsaanslag in de VB over het jaar 1996 begrepen verhoging heeft kwijtgescholden omdat het vereiste boetebewijs niet zou zijn geleverd.

4.2.

Het middel slaagt. Zoals in de toelichting op het middel terecht wordt betoogd, bedraagt het saldo op de rekening per 1 januari 1996 volgens de door het Hof gehanteerde berekeningswijze ƒ 128.944. Aangezien de over de jaren 1991 tot en met 1995 verschuldigde belasting en heffingsrente volgens de opstelling in onderdeel 4.8 van 's Hofs uitspraak in totaal ƒ 112.713 bedragen, resteert een belastbare som van ƒ 16.231. Deze berekening is in cassatie niet bestreden. Het Hof is derhalve ten aanzien van de in de

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

navorderingsaanslag in de VB over het jaar 1996 begrepen verhoging ten onrechte tot het oordeel gekomen dat het bewijs van het beboetbare feit niet geleverd is.

5. Slotsom

Gelet op het hiervoor in de onderdelen 3.1 en 4.2 overwogene kan ’s Hofs uitspraak niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. De navorderingsaanslagen in de IB/PVV over de jaren 1996 en 1997 en in de VB over de jaren 1997 en 1998 dienen te worden vernietigd. De in de navorderingsaanslag in de VB over het jaar 1996 begrepen verhoging dient, overeenkomstig hetgeen het Hof overigens heeft overwogen, gedeeltelijk te worden kwijtgescholden tot een bedrag van (ƒ 8 x 16 =) ƒ 128 (= € 58).

6. Proceskosten

Wat betreft het cassatieberoep van belanghebbende zal de Staatssecretaris worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

Wat betreft het cassatieberoep van de Staatssecretaris acht de Hoge Raad geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

7. Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart beide beroepen in cassatie gegrond,

vernietigt de uitspraak van het Hof uitsluitend wat betreft de navorderingsaanslagen IB/PVV 1996 en 1997 en VB 1997 en 1998, en de in de navorderingsaanslag VB 1996 begrepen verhoging,

vernietigt de daarop betrekking hebbende uitspraken van de Inspecteur,

vernietigt de navorderingsaanslagen IB/PVV 1996 en 1997 en VB 1997 en 1998,

scheldt de in de navorderingsaanslag VB 1996 begrepen verhoging gedeeltelijk kwijt tot op € 58,

gelast dat de Staat aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 112, en

veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 1888 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Voorgaande uitspraak

HOF ’s-Hertogenbosch, Eerste Meerv. belastingk., 29 december 2011 (Nr. 04/1501 en 04/1588)

Uitspraak

op de twee beroepen enz.;

1. (…)

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

4.9. Zijn de boeten terecht opgelegd?

Belanghebbende heeft geweigerd de door de Inspecteur gevraagde informatie te verstrekken. Het Hof acht voldoende bewezen dat belanghebbende op 31 januari 1994 over een rekening bij KB-Lux beschikte met een saldo van ƒ 106.566. De gemachtigde van belanghebbende - advocaat - heeft voor dat geval verklaard dat voor het bewijs van de boete tot uitgangspunt moet worden genomen dat het saldo jaarlijks met 10% stijgt en dat uit dit saldo een rendement wordt getrokken van 6% per jaar. Het Hof neemt daarbij aan dat belanghebbende doelt op een jaarlijkse stijging van het saldo zowel na als voor 31 januari 1994 met 10% van het saldo volgens het renseignement op 31 januari 1994, en dat met rendement gedoeld wordt op het nettorendement na aftrek van de kosten.

Naar het oordeel van het Hof is daarmee voor alle aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen het bewijs van het beboetbare feit geleverd. Rekening houdend met de aftrek van belasting en heffingsrente uit hoofde van aanslagen over eerdere jaren is alleen voor de aanslagen vermogensbelasting 1992, 1993, 1994 en 1995 het bewijs van het beboetbare feit geleverd.

4.9.1. Is het recht van belanghebbende om zich niet zelf te belasten geschonden?

Belanghebbende meent dat het hem toekomende zwijgrecht en het hem toekomende recht om zich niet te belasten zijn geschonden. Belanghebbende ontleent deze rechten aan artikel 6, eerste lid, van het EVRM. Het Hof oordeelt dat deze rechten niet zijn geschonden.

Het Hof heeft zijn oordeel, voor wat betreft de vaststelling van de beboetbare feiten, gebaseerd op het renseignement, de identificatie, alsmede op de door de Inspecteur overigens ingebrachte gegevens. Voorts is dit oordeel gebaseerd op de mededeling van de gemachtigde ter zitting. Dit oordeel is niet gebaseerd op de onware mededeling van belanghebbende tegenover het Hof, dat hij niet over een bankrekening bij KB-Lux beschikte, noch op de weigering van belanghebbende om de door de Inspecteur gevraagde bankafschriften en andere op de bankrekening betrekking hebbende stukken te overleggen. De Inspecteur was gerechtigd om de vragen aan belanghebbende te stellen zoals hij heeft gedaan. Hij is daarmee niet in strijd gekomen met artikel 6 van het EVRM, artikel 67j van de AWR en enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.

Bij de beoordeling of het recht van belanghebbende om zich niet zelf te belasten is geëerbiedigd, spelen ook de aard en mate van de uitgeoefende dwang een rol. De Inspecteur heeft belanghebbende op de gevolgen die de wet verbindt aan het niet verschaffen van inlichtingen in het kader van de heffing van belastingen. Zelfs indien ervan zou moeten worden uitgegaan dat de mededeling van de Inspecteur omtrent de gevolgen van een weigering moet worden opgevat als uitgeoefende dwang in het kader van mogelijke boeteoplegging, komt de enkele verwijzing naar mogelijk op te leggen sanctie neer op een ‘coercion or oppression in defiance of the will of the accused’ in de zin van de rechtspraak van het EHRM.

De omstandigheid dat belanghebbende een zeer korte termijn is gesteld voor de beantwoording van de vragen, leidt niet tot een andere conclusie.

4.9.2. Is sprake van opzet of grove schuld?

Het Hof acht het op grond van de in het dossier aanwezige gegevens dat belanghebbende voor alle in geding zijnde jaren is uitgenodigd tot het doen van aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en vermogensbelasting.

Met betrekking tot de navorderingsaanslagen waarvoor het beboetbare feit is bewezen acht het Hof bewezen dat het aan opzet van belanghebbende is te wijten dat de primitieve aanslagen niet dan wel te laag zijn vastgesteld en dat als gevolg daarvan te weinig belasting is betaald. Het Hof acht bewezen dat belanghebbende wist dat de Luxemburgse banktegoeden moesten worden aangegeven voor de vermogensbelasting en de inkomsten daaruit voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. Het Hof dat belanghebbende gebruik heeft gemaakt van een bankrekening in een land met een bankgeheim met het oogmerk om die belastingen te ontduiken. Van een andere reden is niet gebleken.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

4.10. Mogen de boeten op 100% van de grondslag worden gesteld?

4.10.1. Strafverzwarende omstandigheden

In geval van opzet bedraagt de boete volgens de artikelen 21 (oud) respectievelijk 67d en 67e van de AWR, 100%. Met betrekking tot de in geschil zijnde (navorderings)aanslagen gelden achtereenvolgens een drietal uitvoeringsregelingen: De Leidraad administratieve boeten 1984 (hierna: LAB 1984), geldend voor de navorderingsaanslagen waarvan belanghebbende voor 1 januari 1993 heeft gedaan of had moeten doen, het Voorschrift administratieve boeten 1993 (hierna: VAB 1993) en het BBBB 1998 geldend voor de daaropvolgende (navorderings)aanslagen. De regelingen hebben tot uitgangspunt dat de boete in geval van opzet in beginsel 53% bedraagt, tenzij sprake is van een strafverzwarende omstandigheid. In dat geval bedraagt de boete 100%. Het BBBB 1998 kent als strafverzwarende omstandigheden onder meer: listigheid, valsheid of samenspanning. Het VAB 1993 kent een verhoging naar 100% in geval van, onder meer, ernstige fraude. Onder ernstige fraude verstaat het VAB 1993 onder meer listigheid, valsheid of samenspanning. De LAB 1984 kent een verhoging naar 100% in geval van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude.

Het Hof acht bewezen dat belanghebbende er bewust voor gekozen heeft een bankrekening te openen in een land met een bankgeheim met als doel het tegoed en de inkomsten daaruit op een listige wijze voor de Inspecteur verborgen te houden. Voor de (navorderings)aanslagen die vallen onder de werking van het VAB 1993 en het BBBB 1998, is een boete van 100% daarom in beginsel passend en geboden. Belanghebbende stelt dat de vrijheid van diensten- en kapitaalverkeer binnen de Europese Unie wordt geschonden door belang toe te kennen aan het openen van een rekening in een land met het bankgeheim. Nu het hier alleen gaat om het vaststellen van de strafmaat is dit naar het oordeel van het Hof niet het geval.

Voor de navorderingsaanslagen opgelegd onder de werking van de LAB 1984 zal dit alleen het geval zijn indien tevens voldaan wordt aan de voorwaarde dat het gaat om een verhoudingsgewijs omvangrijke fraude. Belanghebbende meent, naar het Hof begrijpt, dat geen sprake is van een omvangrijke fraude. De Inspecteur heeft op dit punt niets gesteld. Het Hof acht niet bewezen dat belanghebbende de aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1991 en vermogensbelasting 1992 na 1 januari 1993 heeft gedaan. Naar het oordeel van het Hof gaat het voor deze aanslagen niet om een verhoudingsgewijs omvangrijke fraude. Dit betekent dat de boete voor de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1991 en vermogensbelasting 1992 in beginsel dient te worden gesteld op 50% van het bedrag van de aanslag en de boeten voor de overige aanslagen op 100% van het bedrag van de aanslag.

4.10.2. Vormt de verhoging naar 100% een beboeting van de ontkenning?

De Inspecteur heeft aan belanghebbende meegedeeld dat de boeten zullen worden vastgesteld op 50% in het geval belanghebbende volledig openheid van zaken geeft.

Naar het oordeel van het Hof vormt de door de Inspecteur gevolgde gedragslijn geen schending van het recht van belanghebbende om zich niet te belasten. Het feit dat een rekeninghouder bij KB-Lux alsnog volledig meewerkt is aan te merken als een - zij het laat - besef dat hij aan zijn fiscale verplichtingen behoort te voldoen. Daarmee mag rekening worden gehouden bij het vaststellen van de hoogte van de boete. De op de Inspecteur rustende verplichting om belanghebbende voor het opleggen van de aanslagen in kennis te stellen van de gronden waarop de oplegging van de boeten berust, heeft tot gevolg dat belanghebbende vooraf volledig bekend is met de gevolgen van het niet meewerken. Dat het effect hiervan is dat belanghebbende dit zou kunnen beschouwen als een ‘extra’ straf op het niet meewerken, leidt het Hof niet tot een ander oordeel. Een andere opvatting zou tot gevolg hebben dat een inkeer van belanghebbende nimmer tot een verlaging van de boete zou kunnen leiden. Het in het vooruitzicht stellen van een vermindering vormt, althans in dit geval, niet een ‘coercion in defiance of the accused’.

De Inspecteur heeft met zijn gedragslijn om meewerkers lager te beboeten dan niet-meewerkers, ook niet het gelijkheidsbeginsel geschonden. De situatie van een meewerker is niet gelijk aan die van een niet-meewerker. Voor de verschillende behandeling is, zoals hiervoor uiteengezet, een objectieve en redelijke rechtvaardiging.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

Belanghebbende had ervoor kunnen kiezen opening van zaken te geven, in welk geval de lagere boete op hem van toepassing zou zijn geweest. Nu hij ervoor heeft gekozen geen opening van zaken te geven kan niet geoordeeld worden dat de Inspecteur heeft gehandeld in strijd met het gelijkheidsbeginsel door hem deze begunstiging te ontzeggen.

4.11. Zijn de boeten passend en geboden?

4.11.1. De invloed van de omkering en verzwaring van de bewijslast

De aanslagen zijn vastgesteld met toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast, Bij de beoordeling of een boete in de omstandigheden van het geval passend en geboden is, dient acht te worden geslagen op de wijze waarop de hoogte van de verschuldigde belasting is komen vast te staan, waaronder ook valt de omstandigheid dat hiertoe de omkering van de bewijslast is toegepast.

Bij de beoordeling van de rechtmatigheid van de grondslag is in aanmerking genomen dat de Inspecteur door toedoen van belanghebbende over minimale gegevens beschikt. Bij de beoordeling van de proportionaliteit van de boeten dient aan dit gebrek aan medewerking een andere betekenis te worden toegekend dan bij de vaststelling van de grondslag.

De gemachtigde van belanghebbende heeft ter zitting verklaard dat de boeten kunnen worden gebaseerd op in onderdeel 4.9 van deze uitspraak genoemde verloop van het banksaldo en het uit dit saldo getrokken rendement. Het Hof sluit hierbij aan. Het Hof heeft ten behoeve van de vaststelling van de boeten de belasting berekend welke verschuldigd zou zijn over deze correcties waarbij de rentevrijstelling is toegepast voor zover uit de overgelegde gegevens niet aannemelijk is geworden, dat deze vrijstelling al geheel of ten dele bij de vaststelling van de belastbare inkomens is toegepast.

Het Hof stelt op grond van deze berekening de boeten als volgt vast (bedragen in ƒ):

Inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen: 1991: 800; 1992: 2.000; 1993: 2.500; 1994: 2.750; 1995: 3.000; 1996: 3.500; 1997: 4.000; 1998: 4.250; 1999: 4.500; 2000: 5.000

Vermogensbelasting: 1992: 250; 1993: 500; 1994: 300; 1995: 300.

4.11.2. Overige omstandigheden

Belanghebbende heeft er over geklaagd dat zowel voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen als voor de vermogensbelasting boeten zijn opgelegd. De boeten vermogensbelasting worden evenwel vernietigd. Ook in het geval wel een samenloop zou resteren, zou dit voor het Hof geen reden zijn de boeten te matigen. Er is naar het oordeel van het Hof geen reden de boeten te matigen als compensatie voor het feit dat navorderingsaanslagen zijn opgelegd met toepassing van de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, vierde lid, van de AWR en opgelegd zijn aan het einde van de voor navordering geldende vijfjaarstermijn.

Ook verder zijn het Hof geen omstandigheden gebleken die reden geven de boeten verder te verlagen. Deze zijn passend en geboden.

4.12. Overschrijding van de redelijke termijn van berechting

Het aanvangstijdstip van de termijn is het tijdstip waarop de Inspecteur een handeling verricht waaraan belanghebbende in redelijkheid de verwachting kon ontlenen dat aan hem een boete zou worden opgelegd. Het Hof legt de aanvang van de termijn bij de brief van de Inspecteur van 1 december 2003. Belanghebbende had tot dan toe het standpunt ingenomen dat hem geen boeten konden worden opgelegd. Eerst na de

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

ontvangst van de brief van 1 december 2003 kon belanghebbende redelijkerwijs verwachten dat de Inspecteur boeten zou gaan opleggen.

Uitgaande van de hiervoor genoemde ingangsdatum zijn sindsdien negen jaren verstreken.

Belanghebbende heeft het beroep ingesteld op 27 juli 2004.

Voor de vraag of en zo ja in hoeverre sprake is van overschrijding van de redelijke termijn dient te worden beoordeeld in hoeverre bijzondere omstandigheden een langere termijn dan twee jaar rechtvaardigen.

In dit geval zijn bijzondere omstandigheden aanwezig. Gewezen wordt, onder andere, op de aard en ingewikkeldheid van het Rekeningenproject. Ook is gewacht op de beantwoording, in het kader van een proefprocedure, van een aantal rechtsvragen door de Hoge Raad, waaronder rechtsvragen die eerst zijn beantwoord nadat het Hof van Justitie EU daarover uitspraak had gedaan. Die omstandigheden rechtvaardigen echter maar voor een gedeelte de overschrijding van de tweejaarstermijn.

Aan het bieden van compensatie voor de uit de overschrijding voortvloeiende schending van artikel 6 van het EVRM hanteert het Hof de volgende uitgangspunten: De boete wordt niet verminderd indien deze minder bedraagt dan € 200 (ƒ 440). In dat geval wordt volstaan met de constatering dat de redelijke termijn is overschreden; in alle andere gevallen wordt de vermindering bepaald met behulp van de volgende tabel:

Overschrijding redelijke termijn	Vermindering	Maximale vermindering in €
0 tot 6 maanden	5%	2.500
6 tot 12 maanden	10%	5.000
1 tot 2 jaren	15%	10.000
2 jaren en meer	20%	20.000

Zoals hiervoor overwogen beloopt de overschrijding ten minste twee jaar. Gelet op de hiervoor genoemde omstandigheden ziet het Hof geen reden om aan de veel langere termijn die met de berechting gemoeid is geweest, het gevolg te verbinden dat de boeten verder moeten worden verminderd. Voorgaande uitgangspunten brengen mee dat een verdere overschrijding dan twee jaar niet tot een verdere matiging van de boeten leidt, zodat in het midden kan blijven of in de fases voorafgaande aan de berechting eveneens sprake is van een overschrijding van de redelijke termijn.

Het Hof oordeelt dat de boeten met 20% van het bedrag van de boeten dienen te worden verlaagd in verband met overschrijding van de redelijke termijn van berechting, maar niet verder dan tot ƒ 440. Voor de boete vermogensbelasting 1992, 1994 en 1995 volstaat het Hof met de constatering dat de redelijke termijn van berechting is overschreden.

4.13. Slotsom wat betreft de boeten

Op grond van onderdeel 4.11 van deze uitspraak worden de boeten vermogensbelasting 1996 tot en met 2000 vernietigd.

De overige boeten worden vastgesteld op de volgende bedragen (in ƒ):

Inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen: 1991: 640; 1992: 1.600; 1993: 2.000; 1994: 2.200; 1995: 2.400; 1996: 2.800; 1997: 3.200; 1998: 3.400; 1999: 3.600; 2000: 4.000.

Vermogensbelasting: 1992: 250; 1993: 440; 1994: 300; 1995: 300.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

5. Schadevergoeding

Belanghebbende verzoekt om vergoeding van immateriële schade in verband met overschrijding van de redelijke termijn. Naar het Hof begrijpt klaagt belanghebbende zowel over de duur van de bezwaarfase als over de duur van de gerechtelijke procedure en verzoekt hij zowel om vergoeding van schade geleden door de duur van de bezwaarprocedure als om vergoeding van schade geleden door de duur van de gerechtelijke procedure. Het Hof bepaalt dat het onderzoek na hierna vermelde datum van de beslissing zal worden heropend ter voorbereiding van een nadere uitspraak over de verzoeken van belanghebbende. Het Hof zal alsdan de Inspecteur en de Minister van Veiligheid en Justitie in de gelegenheid stellen als partij aan het geding deel te nemen, voor zover dit het verzoek betreft tot vergoeding van schade als gevolg van overschrijding van de redelijke termijn in de gerechtelijke procedure.

6. Griffierecht

Gelet op artikel 3:74, eerste lid, van de Awb dient aan belanghebbende het door hen betaalde griffierecht te worden vergoed.

7. Proceskosten

7.1.

Nu het door belanghebbende ingestelde beroep gegrond is, acht het Hof termen aanwezig om de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het beroep bij het Hof redelijkerwijs heeft moeten maken (artikel 8:75 van de Awb). De voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn opgenomen in het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit).

7.2.

Voor de toepassing van artikel 2, eerste lid, aanhef en onder a, van het Besluit, worden beide beroepen ten name van belanghebbende als één zaak beschouwd, nu beide beroepen samenhangende zaken zijn in de zin van artikel 3, tweede lid, van het Besluit.

7.3.

Uitgaande van het voorgaande stelt het Hof het bedrag van de te vergoeden kosten in beroep overeenkomstig het in de bijlage bij het Besluit opgenomen tarief onder A1 vast op:

- indienen (2 maal) beroep 1 punt;
- indienen (2 maal) repliek ½ punt;
- verschijnen tijdens onderzoek ter zitting op 2 juli 2008 1 punt;
- verschijnen tijdens inlichtingencomparitie op 16 maart 2010 ½ punt;
- schriftelijke inlichtingen bij brief van 30 juni 2010 ½ punt;
- verschijnen tijdens inlichtingencomparitie op 22 september 2010 ½ punt;
- schriftelijke inlichtingen bij brief van 8 november 2010 ½ punt;
- verschijnen tijdens onderzoek ter zitting op 14 oktober 2011 ½ punt;

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

- verschijnen tijdens onderzoek ter zitting op 3 november 2011 ½ punt;

- verschijnen tijdens onderzoek ter zitting op 1 december 2011 ½ punt;

tezamen 6 punten x € 322 (waarde) x 2 (wegingsfactor) = € 3.864.

7.4.

Belanghebbende heeft tevens verzocht om toekenning van een vergoeding van de kosten van de bezwaarfase. Zoals blijkt uit de stukken van het geding heeft belanghebbende daarom verzocht voordat de Inspecteur op het bezwaar heeft beslist. Nu het door belanghebbende ingestelde beroep gegrond is, acht het Hof derhalve tevens termen aanwezig om de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende tijdens de bezwaarfase redelijkerwijs heeft moeten maken (artikel 7:15 van de Awb). Gelet op het bepaalde in onderdeel A4 van de bijlage bij het Besluit stelt het Hof deze vergoeding vast op 1 punt voor het indienen van de bezwaarschriften met een waarde per punt van € 161 (waarde) x 2 (wegingsfactor) = € 322.

7.5.

De totale vergoeding moet worden vastgesteld op € 3.864 plus € 322 = € 4.186.

7.6.

Andere kosten dan kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand zijn niet gesteld en zijn het Hof ook niet gebleken. Voor zover belanghebbende heeft bedoeld te stellen dat hij aanspraak kan maken op een hoger bedrag aan vergoeding van proceskosten dan bovengenoemd, wijst het Hof dit af. Belanghebbende heeft tegenover de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat de Inspecteur dermate onzorgvuldig heeft gehandeld dat sprake is van een bijzondere omstandigheid die een hogere vergoeding dan voornoemde vergoeding rechtvaardigt.

8. Beslissing

Het Hof

- verklaart het beroep gegrond;

- vernietigt de uitspraak op bezwaar;

- vermindert de aanslagen tot de bedragen vermeld in onderdeel 4.8 van deze uitspraak;

- vernietigt de boetebeschikkingen vermogensbelasting 1996 tot en met 2000;

- vermindert de overige boetebeschikkingen tot de bedragen vermeld in onderdeel 4.13 van deze uitspraak;

- vermindert de beschikkingen heffingsrente tot de bedragen vermeld in onderdeel 4.8 van deze uitspraak;

- bepaalt dat het onderzoek wordt heropend ter voorbereiding van een nadere uitspraak over het verzoek om schadevergoeding van belanghebbende met betrekking tot de mogelijke overschrijding van de redelijke termijn en merkt de Staat der Nederlanden (de minister van Veiligheid en Justitie) aan als partij in die procedure;

- gelast dat aan belanghebbende wordt vergoed het door deze ter zake van de behandeling van de beroepen betaalde griffierechten ten bedrage van twee maal € 37;

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

- veroordeelt de Inspecteur in de kosten van het geding aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 4.186.

Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbende:

Middel 7

Schending en/of verkeerde toepassing van het Nederlands recht, waaronder mede begrepen schending van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur en/of verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming uitdrukkelijk met nietigheid is bedreigd of ten aanzien waarvan de nietigheid voortvloeit uit de aard van de niet in acht genomen vormen doordat het Hof ten onrechte dan wel onvoldoende draagkrachtig met redenen omkleed in r.o. 4.7.2. in de laatste alinea op de pagina 72 van de bestreden uitspraak heeft geoordeeld, dat de Inspecteur in ieder der vier door het Hof onderscheiden perioden en in deze vier perioden gezamenlijk een termijn in acht heeft genomen die na het verkrijgen van de informatie uit België noodzakelijkerwijs gemoeid was met het verkrijgen van de inlichtingen die nodig waren voor het bepalen van de verschuldigde belasting en vervolgens de aanslagen aan de hand van die informatie op prudente wijze met redelijke voortvarendheid heeft voorbereid en vastgesteld.

Toelichting

7.1.
Zoals door het Gerechtshof in r.o. 2.5.1. op pagina 10 van de bestreden uitspraak is vastgesteld heeft de belastingdienst pas bij brief van 25 november 2002 voor het eerst contact met belanghebbende opgenomen met de mededeling dat een onderzoek was gestart naar Nederlandse ingezetenen met (vermeend) in het buitenland aangehouden bankrekeningen, waarbij het vermoeden was ontstaan dat in de aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen geen opgaaf was gedaan van de saldi en de opbrengsten daarvan.

7.2.
Dit is tien tot elf maanden later dan het geval is geweest bij andere soortgelijke gevallen binnen het Rekeningenproject.

7.3.
Uit het dossier blijkt nergens, dat belanghebbende op een veel latere datum als (vermeende) rekeninghouder bij de KB-Lux bank is geïdentificeerd.

7.4.
De belastingdienst heeft dus om onverklaarbare redenen en ten onrechte een periode van tien tot elf maanden onbenut gelaten, die gebruikt had kunnen worden voor het verkrijgen van de gegevens die nodig waren voor het bepalen van de belastingschuld en het voorbereiden en vaststellen van de navorderingsaanslagen.

7.5.
Belanghebbende heeft op 19 december 2002 de ‘Verklaring buitenlandse bankrekeningen’ ingevuld en geretourneerd en aangegeven dat hij geen buitenlandse bankrekeningen had (vide r.o. 2.5.2.).

7.6.
De Inspecteur heeft belanghebbende bijna vier maanden later bij brief van 7 april 2003 uitgenodigd voor een gesprek op 17 april 2003 (vide r.o. 2.5.3).

7.7.
Bij brief van 14 april 2003 heeft de gemachtigde bericht, dat het gesprek geen doorgang kon hebben omdat hij nog doende was de inhoud van het dossier te bestuderen (vide r.o. 2.5.4.).

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

7.8.
Bij brief van 11 juli 2003, derhalve bijna drie maanden later, heeft de Inspecteur een rappel verzonden (vide r.o. 2.5.5.).

7.9.
Bij brief van 22 oktober 2003 heeft de gemachtigde de Inspecteur verzocht om de zaak in verband met lopende procedures bij het Gerechtshof Amsterdam en de Rechtbank 's-Gravenhage aan te houden (vide r.o. 2.5.6.), welk verzoek door de Inspecteur bij brief van 27 oktober 2003 wordt afgewezen (vide r.o. 2.5.7.).

7.10.
Bij brief van 1 december 2003 heeft de Inspecteur dan zijn voornemen bekend gemaakt om de litigieuze navorderingsaanslagen op te leggen (vide r.o. 2.5.8.).

7.11.
Uit het voorgaande blijkt, dat de Inspecteur in de periode tussen de eerste vragenbrief van 25 november 2002 en de brief van 1 december 2003, tussen 22 november 2002 en 14 april 2003 en tussen 11 juli 2003 en 1 december 2003 heeft stilgezeten. De voormelde brief van 27 oktober 2003 is een zuivere reactie op een brief van de gemachtigde. Dat is geen activiteit die gericht was op het verkrijgen van gegevens voor het vaststellen van de belastingschuld of het voorbereiden of vaststellen van een aanslag. Bij elkaar genomen heeft de Inspecteur in deze periode tien tot elf maanden stilgezeten.

7.12.
Het Gerechtshof heeft verder in de bestreden uitspraak in r.o. 2.7.2. vastgesteld, dat belanghebbende op 29 juni 2004 een bezwaarschrift zou hebben ingediend tegen de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 tot en met 2000 en vermogensbelasting 1997 tot en met 2000. Deze navorderingsaanslagen waren alle gedagtekend op 31 juli 2004.

7.13.
Zoals door het Gerechtshof in r.o. 2.5.8. van de bestreden uitspraak is vastgesteld, had de Inspecteur belanghebbende reeds bij brief van 1 december 2003 in kennis gesteld van zijn voornemen om onder meer deze aanslagen op te leggen. Bij brief van 18 december 2003 heeft de Inspecteur aan de gemachtigde van belanghebbende de mededeling gezonden dat hij de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1991 tot en met 2000 en vermogensbelasting 1992 tot en met 2000 met een boete ging opleggen (vide r.o. 2.5.9).

7.14.
De Inspecteur heeft vervolgens nagelaten de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 tot en met 2000 en vermogensbelasting 1997 tot en met 2000 op te maken en aan belanghebbende toe te zenden. De Inspecteur heeft deze navorderingsaanslagen pas bij brief 25 juni 2004 (Bijlage 1) aan belanghebbende toegezonden en heeft hiervoor zijn excuses aangeboden.

7.15.
Het Gerechtshof heeft ten aanzien van deze aanslagen in r.o. 4.7.2. in de een na laatste alinea op pagina 72 van de bestreden uitspraak geoordeeld, dat bij het opleggen daarvan een vertraging is opgetreden die niet van dien aard zou zijn dat daarmee in strijd wordt gekomen met de eis van redelijke voortvarendheid. Dit oordeel is niet te rijmen met het oordeel, dat de Inspecteur zelf over zijn eigen nalatigheid in deze heeft gegeven, door hiervoor aan belanghebbende zijn excuses te maken. De navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 tot en met 2000 en vermogensbelasting 1997 tot en met 2000 op te maken en aan belanghebbende toe te zenden hadden tegelijkertijd met de andere in het geding zijnde navorderingsaanslagen aan belanghebbende toegezonden moeten worden, derhalve in december 2003.

7.16.
Het Gerechtshof heeft voorts ten onrechte dan wel onvoldoende draagkrachtig met redenen omkleed in de tweede alinea op pagina 73 van de bestreden uitspraak in rechtsoverweging 4.7.2. overwogen dat bij de toetsing van de voortvarendheid rekening moet worden gehouden met de omstandigheid dat de belanghebbende deel uitmaakt van een groep vergelijkbare belastingplichtigen en dat deze toetsing zich niet alleen dient te richten op de belanghebbende.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

7.17.
Zoals door het Gerechtshof in rechtsoverweging 3.3.7. is vastgesteld heeft belanghebbende zich op het standpunt gesteld, dat de extra tijd die gemoeid is geweest met de keuze voor een projectmatige aanpak niet op belanghebbende kan worden afgewenteld.

7.18.
De Inspecteur heeft tegen deze stelling van belanghebbende als zodanig geen inhoudelijk verweer gevoerd. Een dergelijk verweer blijkt althans niet uit de uitspraak van het Gerechtshof.

7.19.
Het Gerechtshof heeft in r.o. 4.7.2. het standpunt van belanghebbende aldus verwoord dat de toetsing van de voortvarendheid zich alleen dient te richten op belanghebbende waarbij voorbijgegaan moet worden aan de omstandigheid dat deze deel uitmaakt van een groep vergelijkbare belastingplichtigen.

7.20.
Het Gerechtshof heeft geoordeeld, dat de massaliteit van de belastingheffing bij het normale proces van belastingheffing mogelijk niet als excuus voor het tijdsverloop mag worden aangevoerd, omdat die voorzienbaar is, die massaliteit in casu wel als excuus mag worden aangevoerd, omdat zich een van het normale proces afwijkende, onvoorziene situatie voor zou doen.

7.21.
Het Gerechtshof heeft dit oordeel onvoldoende draagkrachtig gemotiveerd. Het enkele feit, dat een bepaald ontwikkeling voor de belastingdienst onvoorzienbaar is geweest en reden heeft gegeven tot een projectmatige aanpak, rechtvaardigt bij de beoordeling van de door de belastingdienst betrachte voortvarendheid nog niet dat de extra tijd die daarmee gemoeid is volledig op de belanghebbende kan worden afgewenteld.

7.22.
Het Gerechtshof had op deze gronden de litigieuze navorderingsaanslagen die met toepassing van de verlengde navorderingstermijn zijn opgelegd wegens gebrek aan voortvarendheid dienen te vernietigen.

Conclusie:

Op grond van het bovenstaande ben ik van oordeel, dat de zienswijze van het Hof op een onjuiste rechtsopvatting berust.

Met het vorenstaande moge ik uw Raad in overweging geven het beroep gegrond te verklaren, de uitspraak van de Gerechtshof ’s-Hertogenbosch van 29 december 2011 met procedurenummer 04/01526 te vernietigen en om uitspraak te doen zoals het Gerechtshof ’s-Hertogenbosch had behoren te doen.

Voorts verzoek ik uw Raad om de Inspecteur te veroordelen in de proceskosten van beide instanties.

Uit het beroepschrift in cassatie van de staatssecretaris:

Als middel van cassatie draag ik voor:

I. Schending van het Nederlands recht, met name van artikel 67e, tweede lid en/of artikel 18 (tekst tot 1998), van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en/of artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof de boetes niet heeft berekend op basis van een percentage van de verschuldigde belasting, doch op basis van het in de ogen van het Hof minimaal verzwegen bedrag aan rente-inkomsten c.q. vermogen.

II. Schending van het Nederlands recht, met name van artikel 18 (tekst tot 1998) van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en/of artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof heeft geoordeeld dat de boete voor de jaren 1991 (inkomstenbelasting) en 1992 (vermogensbelasting)

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

gematigd dient te worden tot 50% omdat geen sprake is van ernstige en omvangrijke fraude als bedoeld in de Leidraad administratieve boeten 1984, zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen, omdat het Hof daarmee buiten de rechtsstrijd is getreden en zijn oordeel heeft gebaseerd op een onbegrijpelijke berekening.

II I. Schending van het Nederlands recht, met name van artikel 18 (tekst tot 1998), van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en/of artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof de boete voor de vermogensbelasting 1996 heeft vernietigd omdat het vereiste boetebewijs niet zou zijn geleverd, zulks ten onrechte dan wel op gronden die beslissing niet kan dragen.

Toelichting op het eerste middel

Het Hof heeft geoordeeld dat in deze zaak voor alle jaren het beboetbare feit voor de inkomstenbelasting is bewezen (zie r.o. 4.9, laatste volzin). Voor de vermogensbelasting acht het Hof dit bewezen voor de jaren 1992 tot en met 1995.

In r.o. 4.11 gaat het Hof voor de berekening van de boete niet uit van de verschuldigde belasting, doch van een op basis van het van het fiche bekende saldo ad f. 106.566 per 31 januari 1994 afgeleide berekening. Deze berekening is gebaseerd op het door gemachtigde van belanghebbende geformuleerde uitgangspunt dat voor het boetebewijs uitgegaan kan worden van een jaarlijkse stijging van het spaarsaldo met 10% en een over het spaarsaldo behaald rendement van 6% per jaar.

Daarmee houdt het Hof op geen enkele wijze rekening met de mogelijkheid dat er meerdere (sub)rekeningen werden aangehouden, dan wel de mogelijkheid dat het spaarsaldo en/of de genoten rente om andere redenen hoger kan zijn geweest dan de berekening op basis van het door gemachtigde geformuleerde uitgangspunt.

In dit kader wijs ik op de noot van Albert onder het arrest HR 15 april 2011, nr. 09/03075, *BNB* 2011/206[c]*:

‘-4.2.

In HR 19 juni 1985, nr. 22 076, *BNB* 1986/29[c]*, besliste de Hoge Raad dat het opleggen van een administratiefrechtelijke boete moet worden aangemerkt als het instellen van strafvervolging in de zin van art. 6, eerste lid, EVRM. Dat heeft tot gevolg dat de belastingplichtige de waarborgen geniet die in art. 6 EVRM staan opgesomd, zoals de onschuldpresumptie van het tweede lid: ‘Een ieder tegen wie een vervolging is ingesteld, wordt voor onschuldig gehouden totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan.’ De onschuldpresumptie impliceert volgens r.o. 4.5 van HR 15 juli 1988, nr. 24 483, *BNB* 1988/270*, dat ‘de vervolgende autoriteit [moet] bewijzen dat alle bestanddelen van het aan de verdachte ten laste gelegde feit zijn verwezenlijkt, en de verdachte niet mag worden belast met het bewijs van het tegendeel’. Het is dus aan de inspecteur om te bewijzen dat alle bestanddelen van de delictomschrijving zijn vervuld. Wat zijn die bestanddelen? Art. 67e, eerste lid, AWR bepaalt: ‘Indien het met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld (…), vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem (…) een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van de in het tweede lid omschreven grondslag voor de bestuurlijke boete.’ Uit de geciteerde tekst kunnen twee delictbestanddelen worden afgeleid: 1) opzet/grove schuld en 2) een te lage primitieve aanslag. Concentreren wij ons op het tweede bestanddeel: is het voldoende dat de inspecteur bewijst dat de (primitieve) aanslag te laag is vastgesteld (als gevolg van een onjuiste aangifte), of moet hij (tevens) bewijzen hoeveel de (primitieve) aanslag te laag is vastgesteld? Uit r.o. 3.6.7 van HR 18 januari 2008, nr. 41 832, *BNB* 2008/165*, volgt dat de inspecteur niet hoeft te bewijzen hoeveel de (primitieve) aanslag te laag is vastgesteld.(21) Uit (de combinatie van) *BNB* 1988/270*, *BNB* 2008/165* en de tekst van art. 67e AWR kan dus worden geconcludeerd dat de inspecteur, behalve opzet/grove schuld, moet bewijzen dat de (primitieve) aanslag te laag is vastgesteld (en niet hoeveel die aanslag te laag is vastgesteld).

-4.3.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

Zoals in 4.2 opgemerkt, is een boete pas aan de orde als alle bestanddelen van de delictomschrijving zijn vervuld. Vereist is dus dat de inspecteur bewijst dat belanghebbende in het desbetreffende belastingjaar niet-aangegeven rente heeft genoten (hij hoeft niet te bewijzen hoeveel niet-aangegeven rente belanghebbende heeft genoten). De Hoge Raad overweegt terecht (r.o. 4.5.2): 'De omstandigheid dat een belanghebbende heeft geweigerd de door de inspecteur van hem gevraagde inzage te verschaffen, levert als zodanig geen bewijs op van een beboetbaar feit bestaande in het over een bepaald jaar niet aangeven van bepaalde inkomsten of vermogensbestanddelen en heeft ook geen invloed op de bewijslastverdeling te dier zake. (…) Een andere opvatting zou ook niet verenigbaar zijn met het door artikel 6, lid 2, van het EVRM gewaarborgde vermoeden van onschuld.' Over de bewijslast van de Inspecteur zegt de Hoge Raad (r.o. 4.8.3): 'De rechtspraak van het EHRM laat toe dat voor het bewijs gebruik wordt gemaakt van vermoedens (EHRM 7 oktober 1988, no. 10519/83, Salabiaku tegen Frankrijk, *NJ* 1991/351, *FED* 1990/420). 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. Het zwijgen van de belanghebbende kan alleen bijdragen tot het bewijs voor zover uit de aanwezige bewijsmiddelen reeds een zodanige verdenking voortvloeit dat die vraagt om uitleg van de belanghebbende, hetgeen betekent dat dit zwijgen alleen kan meewegen bij het waarderen van de overtuigingskracht van die aanwezige bewijsmiddelen.'
Hieruit komt naar voren dat voor het mogen opleggen van een boete slechts noodzakelijk is dat bewezen wordt dat in ieder jaar de primitieve aanslag onjuist is vastgesteld doordat belanghebbende een onjuiste aangifte heeft gedaan. Zodra die 'sluis' is gepasseerd, mag de boete qua berekening worden gebaseerd op de aangebrachte inkomens- of vermogenscorrectie, waarbij vanwege het aspect van de toepassing van omkering van de bewijslast een matiging kan worden aangebracht, indien daarvoor voldoende reden bestaat.

Het Hof heeft echter de boetes berekend op basis van het in de benaderingswijze van het Hof minimaal aanwezige saldo en de daarbij behorende rente-inkomsten.

Uit het arrest *BNB* 2011/206[c]*, r.o. 4.6.3. leid ik echter af dat de Hoge Raad, conform de tekst van artikel 67e, tweede lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, voor de berekening van de boete uitgaat van de verschuldigde belasting. Uitsluitend voor de beoordeling van de proportionaliteit van de boete acht de Hoge Raad van belang dat acht wordt geslagen op de wijze waarop die verschuldigde belasting is komen vast te staan. Ook in artikel 18 (tekst tot 1998) werd de boete uitgedrukt in een percentage van de in een navorderingsaanslag begrepen belasting.

Hieruit volgt dat het Hof ten onrechte van een te lage boetegrondslag is uitgegaan.

Het Hof had voor de berekening van de boete uit dienen te gaan van de verschuldigde belasting en vervolgens dienen te beoordelen in hoeverre deze boete gematigd dient te worden vanwege de toegepaste omkering van de bewijslast en de lange behandelingsduur van de zaak.

Toelichting op het tweede middel

Door belanghebbende is op het punt van toepassing van de LAB geen standpunt ingenomen. Tijdens de behandeling van de zaak heeft het Hof ook niet uitgesproken dat het voornemens was om voor de oudere jaren de LAB toe te passen bij de beoordeling van de hoogte van de boete. In zoverre is het Hof naar mijn opvatting buiten de rechtsstrijd getreden. Het Hof heeft de inspecteur door deze werkwijze de kans ontnomen om uit te werken om welke redenen de inspecteur van mening was dat voor de desbetreffende jaren sprake was van een ernstige en omvangrijke fraude.

Het Hof is vervolgens op basis van zijn eigen (sterk feitelijke) benadering van de opbouw en de afbouw van het spaarsaldo tot het oordeel gekomen dat voor de inkomstenbelasting 1991 en de vermogensbelasting 1992 geen sprake is van een omvangrijke fraude. Het Hof heeft daarmee een feitelijk oordeel gegeven over een aspect dat tussen partijen niet in geschil was en waarover partijen zich ook niet uit hebben kunnen laten. Daarmee is sprake van ontoelaatbaar treden buiten de rechtsstrijd.

Overigens acht ik, zelfs wanneer de benadering van het Hof juist zou zijn, onbegrijpelijk dat het Hof de boeten

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

heeft verminderd van 100% tot 50%. Gelet op de bekende gegevens had belanghebbende in het jaar 1991 een inkomen van ongeveer f. 100.000 en bedraagt de inkomenscorrectie conform de berekening voor het boetebewijs ongeveer f. 4.800, derhalve minder dan 5% van het aangegeven inkomen. In zoverre is het oordeel van het Hof ten aanzien van de boete voor de inkomstenbelasting 1991 rekenkundig niet onbegrijpelijk.

Voor de vermogensbelasting gaat het in 1992 om een correctie conform de boetebewijsberekening van ongeveer f. 88.000 ten opzichte van een aangegeven vermogen van f. 300.000, derhalve ongeveer 30% correctie. Op grond hiervan is naar mijn opvatting sprake van een verhoudingsgewijs omvangrijke fraude. Zonder nadere motivering acht ik niet begrijpelijk waarom dit niet als omvangrijk kan worden aangemerkt.

Tot slot merk ik op dat bij regeling van 28 september 1992 (Stcrt. 193, laatstelijk gewijzigd bij regeling van 28 maart 1995, Stcrt. 107) het Voorschrift administratieve boeten 1993 (hierna: V*AB* 1993) op 1 januari 1993 in werking is getreden en de LAB per die datum is ingetrokken. Paragraaf 31, tweede lid, V*AB* 1993 bepaalt met betrekking tot de toepassing van het V*AB* 1993 het volgende:
'Het bepaalde in dit voorschrift is van toepassing op boeten opgelegd op of na 1 januari 1993.'
Nu de boeten in het kader van het Rekeningenproject zijn opgelegd na 1 januari 1993 is dus niet de LAB op deze boeten niet van toepassing, maar het V*AB* 1993.

Toelichting op het derde middel

In de laatste alinea van r.o. 4.9 oordeelt het Hof dat rekening houdend met de aftrek van verschuldigde belasting en heffingsrente uit hoofde van aanslagen over eerdere jaren alleen voor de vermogensbelasting 1992 tot en met 1995 het bewijs van het beboetbare feit is geleverd. Met betrekking tot het jaar 1996 acht ik dat oordeel niet begrijpelijk.

Uitgaande van het uitgangspunt dat het van het fiche bekende saldo jaarlijks met 10% stijgt en dat uit dat saldo een jaarlijks rendement van 6% wordt getrokken bedraagt het saldo per 1/1 van ieder jaar:

Jaar	**Saldo1/1**	**Rendement**
1991	80064,61	4803,877
1992	88071,07	5284,264
1993	96878,18	5812.691
1994	106566	6393,96
1995	117222,6	7033,356
1996	128944,9	7736.692
1997	141839,3	8510,361
1998	156023,3	9361,397
1999	171625,6	10297,54
2000	188788,2	11327,29

Het saldo per 1 januari 1996 bedraagt dan f. 128.944. De over de jaren 1991 tot en met 1995 verschuldigde belasting en heffingsrente bedraagt volgens de opstelling in r.o. 4.8 f. 112.713. Derhalve resteert voor de vermogensbelasting 1996 per saldo een niet aangegeven bedrag aan vermogen, waarmee voldaan is aan het te leveren boetebewijs. Voor de latere jaren leidt deze berekening wel tot de conclusie dat het berekende saldo lager is dan de extra verschuldigde belasting.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

Op grond van het vorenstaande ben ik van oordeel dat de uitspraak van het Hof niet in stand zal kunnen blijven.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.