

WFR 2021/140

Over het delen van in te nemen standpunten en zienswijzen met de Belastingdienst

MR. R.A. DE BOER, MR. DRS. R.W.J. VAN DER STRUIJK EN MR. M.J.S. LAVREYSEN¹

1 Inleiding

De afgelopen jaren is de hoeveelheid aan (internationale) belastingwetgeving alsmede de complexiteit daarvan sterk toegenomen.² Deze wetgeving bevat geregeld ook open normen, waarvan de reikwijdte aanstonds niet altijd geheel duidelijk is.³ Gelet hierop komt het ons voor dat in de praktijk de behoefte bestaat om de Belastingdienst actief te informeren over een zienswijze of standpunt, dat (uiteindelijk) bijvoorbeeld in de aangifte verwerkt zal worden.⁴ Deze behoefte kan zijn ingegeven door de wens om de Belastingdienst zo goed en volledig mogelijk te informeren (streven naar transparantie)⁵ of om kenbaar te maken dat er bij de belastingplichtige onzekerheid is over de toepassing van het recht (streven naar rechtszekerheid), zonder dat daarbij altijd de wens bestaat om met de Belastingdienst

een vaststellingsovereenkomst te sluiten.⁶ In het kader van deze communicatie met de Belastingdienst komen verschillende vragen op, zoals de vraag in hoeverre daaraan gerechtvaardigd vertrouwen kan worden ontleend, of de communicatie aan navordering dan wel naheffing van belasting in de weg staat en of beboeting nog wel mogelijk is. In dit artikel bespreken wij deze vragen. Daarbij beseffen wij dat het antwoord op deze vragen in de praktijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval zal afhangen. In dit artikel gaan wij ervan uit dat indien een standpunt of zienswijze aan de Belastingdienst wordt overgemaakt daarbij volledige transparantie (ten aanzien van de feiten) wordt betracht.

In onderdeel 2 gaan wij in op het vertrouwensbeginsel waarna in onderdeel 3 de vraag aan de orde komt in hoeverre navordering nog tot de mogelijkheden behoort. In onderdeel 4 bespreken wij een aantal boete-rechtelijke aspecten en in onderdeel 5 sluiten we af met enkele afrondende opmerkingen.

2 Het vertrouwensbeginsel

Aan het informeren van de Belastingdienst over een in te nemen standpunt dan wel zienswijze kunnen verschillende beweegredenen ten grondslag liggen, zoals het streven naar transparantie en rechtszekerheid. Een vraag die hierbij opkomt, is in hoeverre aan dergelijke communicatie in rechte te beschermen vertrouwen ontleend kan worden, mocht de zienswijze dan wel het ingenomen standpunt (uiteindelijk) strijdig blijken te zijn met een juiste wetstoepassing.

¹ Auteurs zijn als advocaat werkzaam bij Stibbe N.V. te Amsterdam.

² Zoals de implementatie van de Anti Tax Avoidance Directive 2 (ATAD2), de Wet bronbelasting 2021 en de aangekondigde conditionele bronheffing op dividenden.

³ Vgl. bijvoorbeeld het begrip samenwerkende groep zoals gehanteerd in art. 10a lid 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: 'Wet VPB 1969').

⁴ Dit kan zijn door middel van een begeleidende brief bij de aangifte of reeds in een eerder stadium. In dit artikel gaan wij ervan uit dat geen sprake is van horizontaal toezicht, hetgeen een eigen dynamiek met zich kan brengen. In de uitspraak van 5 april 2019 (ECLI:NLRBAMS:2019:2496) overwoog de Rechtbank Amsterdam dat er op grond van het handhavingsconvenant op vertrouwd mocht worden dat de Belastingdienst in het kader van horizontaal toezicht in overleg zou treden over de aangifte vennootschapsbelasting.

⁵ Hierbij kan de belastingplichtige streven naar transparantie op basis van intrinsieke motivatie, maar de behoefte kan ook zijn ingegeven om in het kader van de dialoog kennis te nemen van elkaars standpunten.

⁶ Bijvoorbeeld in het kader van vooroverleg met een internationaal karakter. Vgl. Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter, 19 juni 2019, 2019/13003.

Blijkens de rechtspraak van de Hoge Raad kan aan de volgende gedragingen of uitlatingen van de Belastingdienst onder omstandigheden in rechte te beschermen vertrouwen worden ontleend⁷:

- beleidsregels;
- inlichtingen (algemeen en individueel);
- expliciete standpuntbepaling; of
- impliciete standpuntbepaling

Onderstaand zullen wij de expliciete en impliciete standpuntbepaling nader bespreken. Hierbij gaan wij ervan uit dat de belastingplichtige de inspecteur juist en volledig informeert en dat er niet zo duidelijk sprake is van strijd met een juiste wettoepassing dat de belastingplichtige in redelijkheid niet op handhaving van de onjuiste wettoepassing mocht rekenen.⁸

2.1 Expliciete standpuntbepaling

Onder de categorie ‘expliciete standpuntbepaling’ kunnen verschillende vormen van uitlatingen geïdentificeerd worden: toezeggingen, akkoordverklaringen, rulings en uitlatingen van bewindslieden in hun hoedanigheid van bestuurder. Deze laatste twee vormen van uitlatingen zijn in het kader van dit artikel in mindere mate relevant. Hierna gaan wij slechts verder in op toezeggingen en akkoordverklaringen.

Een toezegging is een uitlating van de zijde van de Belastingdienst, waaraan een belastingplichtige het vertrouwen mag ontleen dat de Belastingdienst, na kennisneming van alle daartoe vereiste bijzonderheden van het betreffende geval, in zijn geval een bepaalde toepassing zal geven.⁹ Een akkoordverklaring is een ondubbelzinnige uiting van een besluit van de inspecteur, waarmee deze onmiskenbaar heeft beoogd zich, zonder ander voorbehoud dan verandering van omstandigheden, aan een bepaalde zienswijze van de belastingplichtige te binden. Het verschil tussen een toezegging en een akkoordverklaring is dat bij een toezegging de inspecteur zelf een bepaalde fiscale behandeling belooft, terwijl bij een akkoordverklaring wordt ingestemd met de door de belastingplichtige zelf naar voren gebrachte zienswijze.

Mocht een belastingplichtige bijvoorbeeld, alvorens het doen van aangifte, een brief aan de inspecteur richten waarin hij de relevante feiten en omstandigheden uiteenzet en zijn zienswijze met betrekking tot een bepaalde fiscale behandeling naar voren brengt, en de inspecteur daar vervolgens op reageert, waarbij uit de reactie ondubbelzinnig blijkt dat de inspecteur het eens is met deze zienswijze, dan kan deze reactie gekwalificeerd worden als een akkoordverklaring. Voor zowel toezeggingen als akkoordverklaringen is, om tot gewekt vertrouwen te kunnen concluderen, van belang dat sprake moet zijn van bewuste standpuntinname.¹⁰

2.2 Impliciete standpuntbepaling

Het gaat het bestek van dit artikel te buiten om alle criteria uit te werken waaraan voldaan dient te worden wil er sprake kunnen zijn van een impliciete standpuntbepaling waaraan gerechtvaardigd vertrouwen ontleend kan worden.¹¹ Twee aspecten daarvan willen wij hier wel noemen.

Aan het standaardarrest van de Hoge Raad van 13 december 1989¹² kan worden ontleend dat gerechtvaardigd vertrouwen meer vereist dan het door de Inspecteur gedurende een aantal jaren volgen van de aangifte op een bepaald punt. De gerechtvaardigdheid van het vertrouwen hangt blijkens het standaardarrest af van de waardering van omstandigheden die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat er sprake is van een bewuste standpuntbepaling.¹³ Dergelijke omstandigheden kunnen, aldus het arrest, onder meer gelegen zijn in de vaststelling van een aanslag in overeenstemming met een aangifte waarin de belastingplichtige de voor die aanslag van belang zijnde aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde had gesteld.¹⁴

7 P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: Sdu uitgevers, paragraaf 3.3.1, p. 71.

8 De Vakstudie (art. 11 AWR, onderdeel 1.11.47) ontwaart geen aanvullende voorwaarde in het arrest van de Hoge Raad van 14 augustus 2009, 08/00338, BNB 2010/20, waarin voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel werd vereist dat de belastingplichtige in redelijkheid mocht aannemen dat de inspecteur kennis heeft genomen van alle vereiste bijzonderheden van het desbetreffende geval.

9 HR 26 september 1979, 19250, BNB 1979/311.

10 Hiervan is bijvoorbeeld geen sprake wanneer de inspecteur een conceptnotitie aan de belastingplichtige heeft gestuurd, waaruit is af te leiden dat de inspecteur nog advies wil inwinnen, zie Rb. Breda 5 april 2007, V-N 2007/51.7.

11 Voor een uitgebreide uitwerking van deze criteria verwijzen wij naar: R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming (Fiscale Monografieën, nr. 77)*, Deventer: Kluwer 1996.

12 HR 13 december 1989, 25077, BNB 1990/119.

13 R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming (Fiscale Monografieën, nr. 77)*, Deventer: Kluwer 1996, paragraaf 2.6.2.2, lijkt het gedurende een aantal jaren vereiste te relativiseren en dicht aan deze woorden geen zelfstandige betekenis toe, waarbij hij tevens aangeeft dat een kwestie al snel meerdere jaren zal beslaan.

14 Ook voor wat betreft afdrachtbelastingen dient de aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde te zijn gesteld.

Hiervan is overigens geen sprake indien bij de aangifte 'slechts' een specificatie wordt gevoegd.¹⁵ In zijn conclusie voor het arrest van de Hoge Raad van 26 januari 2007¹⁶ heeft A-G Overgaauw zich de vraag gesteld wanneer sprake is van het 'uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde stellen'. Alhoewel dit aldus Overgaauw niet expliciet in de jurisprudentie naar voren komt, concludeert hij – in lijn met Happé – dat daarvoor een strenge eis geldt en dat dit:

“(…) vereist dat de belastingplichtige expliciet een standpunt inneemt ten aanzien van de fiscale kwalificatie van een bepaalde aangelegenheid. Het gaat dus niet alleen om een omschrijving en specificatie van het inkomensbestanddeel of de aftrekpost, maar ook om het gemotiveerd aangeven van de voorgestane fiscale kwalificatie. (...)”

Aangezien het in dit kader om de wisselwerking tussen het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel gaat en omdat aan het verlangen van een reactie van de inspecteur een duidelijke stellingname van de belastingplichtige vooraf dient te gaan¹⁷, komt het ons niet onredelijk voor dat een bepaalde drempel heeft te gelden alvorens het vertrouwensbeginsel prevaleert.

Een tweede in dit verband relevant aspect van impliciete standpuntbepaling is de factor tijdsverloop; daarbij wordt in de literatuur een onderscheid gemaakt tussen aangifte- en afdrachtbelastingen.¹⁸ De te toetsen premisse is dat naarmate de periode waarin de positie van de belastingplichtige onweersproken blijft langer is, een impliciete standpuntbepaling meer aannemelijk wordt. Voor wat de aanslagbelastingen betreft wordt wel betoogd dat de factor tijdsverloop, bijvoorbeeld ten aanzien van het vaststellen van de primitieve aanslag, in beginsel geen rol speelt. Ter onderbouwing van deze visie wordt er onder meer op gewezen dat de belastingplichtige ná het indienen van de aangifte in principe een aanslag ontvangt waarin het standpunt van de inspecteur tot uitdrukking komt. De driejaarstermijn, zoals neergelegd in art. 11 van de Algemene wet inzake

rijksbelastingen (hierna: 'AWR'), geeft de inspecteur daartoe de gelegenheid. Kort weergegeven zijn er daarmee twee mogelijkheden indien de belastingplichtige uitdrukkelijk en voldoende gemotiveerd een standpunt in de aangifte aan de orde heeft gesteld: de aanslag wordt conform het standpunt van belastingplichtige vastgesteld hetgeen kan resulteren in een (impliciete) standpuntbepaling dan wel de inspecteur brengt een correctie aan.

Voor wat de afdrachtbelastingen betreft lijkt aan de factor tijd wel gewicht te worden toegekend. Mogelijk is dit (ook) verklaarbaar vanuit de gedachte dat een naheffingsaanslag een meer zelfstandig karakter heeft ten opzichte van een reeks aan aanslagen in het kader van de aangiftebelasting. Niet geheel duidelijk is welke termijn hierbij heeft te gelden, maar naar alle waarschijnlijkheid dient deze minimaal een jaar te zijn.¹⁹

3 Navordering (art. 16 AWR)

Een vervolgvraag die opkomt, is in hoeverre navordering van belasting in de zin van art. 16 lid 1 AWR nog tot de mogelijkheden behoort nadat de belastingplichtige de Belastingdienst actief heeft geïnformeerd over een zienswijze of in te nemen standpunt en dat bij het vaststellen van de aanslag is gevolgd. Wordt in dergelijke omstandigheden voldaan aan de daarvoor gestelde vereisten, zoals een nieuw feit dan wel kwade trouw bij het ontbreken van een nieuw feit.²⁰ Tevens is het de vraag welke rol het vertrouwensbeginsel mogelijk speelt in het kader van de navordering. Onderstaand gaan wij op deze vragen in, te beginnen met het vertrouwensbeginsel.

3.1 Vertrouwensbeginsel versus kwade trouw

Algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het vertrouwensbeginsel, kunnen aan navordering van belasting in de zin van art. 16 lid 1 AWR in de weg staan.²¹ In gevallen waarin geconcludeerd moet worden dat sprake is van een standpuntbepaling waaraan gerechtvaardigd vertrouwen ontleend kan worden, kan navordering van belasting onmogelijk zijn.²² Mogelijk ligt dat anders in-

¹⁵ HR 17 januari 2003, BNB 2003/188 en HR 13 januari 1993, 28953, BNB 1993/100. Zie in dat verband tevens – in de woorden van Overgaauw – de verzuchting van de redactie van de vakstudienieuws in V-N 1993/411, punt 1.

¹⁶ HR 26 januari 2007, 41566, BNB 2007/217. Conclusie A-G Overgaauw 24 november 2005, ECLI:NL:PHR:2007:AU8553.

¹⁷ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming (Fiscale Monografieën, nr. 77)*, Deventer: Kluwer 1996, paragraaf 2.6.2.2.

¹⁸ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming (Fiscale Monografieën, nr. 77)*, Deventer: Kluwer 1996, paragraaf 2.6.4.3.2. Zie verder de conclusie van A-G IJzerman van 15 december 2010, 10/02364, V-N 2011/6.4.

¹⁹ HR 29 september 2017, 16/02984, BNB 2018/16. Conclusie A-G Niessen 23 maart 2017, ECLI:NL:PHR:2017:264, paragraaf 5.11-5.13.

²⁰ Wij abstraheren in dit onderdeel van de mogelijke toerekening van kwade trouw van een belastingkundige aan de belastingplichtige. Vgl. daarover HR 23 januari 2009, BNB 2009/80.

²¹ S. Douma (red.), *Algemene wet inzake rijksbelastingen 2019*, p. 238.

²² In deze situatie ontbreekt het naar alle waarschijnlijkheid ook aan een nieuw feit.

dien er sprake is van kwade trouw in de zin van art. 16 lid 1 AWR (slotzin).²³ Een belastingplichtige is, samengevat, te kwader trouw indien de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt of de juiste inlichtingen heeft onthouden.²⁴ Aangezien het in gevallen van een impliciete standpuntbepaling om situaties gaat waarin in het kader van het aangifteproces een van belang zijnde kwestie uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde is gesteld, valt onzes inziens moeilijk in te zien dat kwade trouw nog kan spelen. Ook in gevallen waarin er sprake is van een toezegging dan wel akkoordverklaring vinden wij het moeilijk voorstelbaar dat in het kader van de in te dienen aangifte sprake kan zijn van kwade trouw. Volledigheidshalve merken wij op dat de beginselen van behoorlijk bestuur mogelijk ook aan navordering in de zin van art. 16 lid 2 onderdeel c AWR in de weg kunnen staan.²⁵ In dit artikel gaan wij niet nader in op art. 16 lid 2 onderdeel c AWR.

3.2 Kwade trouw: lessen uit de rechtspraak

Buiten situaties waarin het vertrouwensbeginsel speelt, kan de vraag opkomen of navordering van belasting nog mogelijk is indien een standpunt of zienswijze aan de Belastingdienst is gecorrespondeerd. In de feiten die ten grondslag lagen aan het arrest van de Hoge Raad van 13 augustus 2010²⁶ verkocht de belanghebbende, een BV, een gedeelte van een complex aan een gemeente, welk gedeelte vervolgens werd doorgeleverd aan de zoon van de middellijk aandeelhouder en diens dochters. Het complex werd vervolgens tegen gunstige voorwaarden aan de gemeente verhuurd. De Inspecteur stelde zich op het standpunt dat belanghebbende zich daarmee een voordeel had laten ontgaan, resulterende in een uitdeling. In het arrest was (onder meer) de vraag aan de orde of ten aanzien van de uitdeling nog nagevorderd kon worden. Tussen partijen was niet in geschil dat dit alleen nog maar mogelijk was indien er sprake was van kwade trouw. Volgens het Hof was navordering niet meer mogelijk, waarbij het Hof onder meer van belang achtte dat in het kader van een vooroverleg met de Belastingdienst (in zoverre) openheid van zaken was gegeven door aan te geven dat de dochters het complex aan de gemeente zouden gaan verhuren en dat in dit verband sprake was van een huurcontract met ‘een gouden randje’. De Hoge Raad oordeelt echter anders en overweegt:

“dat belanghebbende – aldus het Hof – in zoverre openheid van zaken heeft gegeven jegens de Belastingdienst dat zij in het vooroverleg met de fiscus heeft gemeld dat de dochters van de middellijk aandeelhouder het (toen nog) te realiseren stadskantoor zouden gaan verhuren aan de gemeente en dat in dit verband sprake was van een huurcontract met ‘een gouden randje’. Deze openheid kan van belang zijn voor het antwoord op de vraag of de Inspecteur een ambtelijk verzuim heeft begaan door met de geboden informatie geen rekening te houden bij het opleggen van de primitieve aanslag, maar de vraag of belanghebbende te kwader trouw was moet worden beoordeeld worden aan de hand van de gedraging van belanghebbende bij het doen van de aangifte.”

In zijn arrest van 3 december 2010²⁷ bevestigt de Hoge Raad nogmaals dat kwade trouw (in principe) beoordeeld dient te worden op het moment van indienen van de aangifte.

Bovenstaande lijn is eveneens terug te vinden in de lagere rechtspraak. In een vrij recente uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant²⁸ deed zich de situatie voor waarin een belastingplichtige een complex onroerende zaken aan een eigen BV had verkocht. Ten aanzien van die transactie was een boekenonderzoek ingesteld, waarbij de voorlopige conclusie was dat de gehanteerde overdrachtsprijs ten aanzien van de onroerende zaken aanzienlijk hoger was dan de waarde in het economische verkeer. De adviseur van belanghebbende had vanwege het lopende boekenonderzoek verzocht om uitstel voor het indienen van de aangifte. Tevens was bij de aangifte een brief gevoegd waarin de adviseur van belanghebbende had aangegeven dat eventuele correcties uit hoofde van het boekenonderzoek niet in de aangifte werden verwerkt. De aanslag werd vervolgens conform de ingediende aangifte vastgesteld, waarna het boekenonderzoek werd afgerond en een navorderingsaanslag volgde (conform de eerdere conclusie). Tussen partijen was niet in geschil dat er geen sprake was van een nieuw feit. Ter motivering dat van kwade trouw geen sprake was, overwoog de rechtbank (onder meer):

“dat zij [auteurs: de belanghebbende] heeft erkend dat ‘openheid’ richting de inspecteur niet in zijn algemeenheid in de weg staat aan het aannemen van kwade trouw; hier gaat het echter om openheid bij het doen van de aangifte.”

²³ HR 11 juni 1997, 32299, BNB 1997/384, waarbij in de literatuur wordt aangenomen dat een pleitbaar standpunt aan kwade trouw in de weg staat. Vgl. Albert in zijn noot onder HR 21 april 2017, BNB 2017/162.

²⁴ HR 11 juni 1997, BNB 1997/383.

²⁵ Vgl. Pechler in zijn noot onder HR 27 juni 2014, BNB 2014/203.

²⁶ HR 13 augustus 2010, 08/03431, BNB 2010/296.

²⁷ HR 3 december 2010, 09/04514, BNB 2011/59.

²⁸ Rb. Zeeland-West-Brabant 26 februari 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:922, m.nt. Redactie van Vakstudie Nieuws, V-N 2020/25.16.

Volledigheidshalve merken wij op dat uit de rechtspraak opgemaakt lijkt te kunnen worden dat het niet voeren van vooroverleg met de inspecteur op zichzelf gezien niet in kwade trouw kan resulteren.²⁹

Uit HR *BNB* 2010/296 volgt derhalve dat kwade trouw beoordeeld dient te worden aan de hand van de gedraging van de belastingplichtige bij het doen van de aangifte.³⁰ Het arrest roept de vraag op hoe om te gaan met de situatie waarin de Belastingdienst in een stadium voorafgaand aan het indienen van de aangifte (bijvoorbeeld voorafgaand aan een transactie) volledig en transparant wordt geïnformeerd over een standpunt dan wel zienswijze, dat in de aangifte verwerkt zal worden. Daar in het arrest HR *BNB* 2010/296 de tijdens het vooroverleg verstrekte informatie kennelijk niet in het kader van de aangifte had plaatsgevonden, is dat in deze situatie mogelijk anders. Wij kunnen ons daarbij voorstellen dat de gevoerde correspondentie een rol ten faveure van de belastingplichtige zou kunnen spelen bij het toetsen van de vereiste bewustheid om tot opzet, en dus tot kwade trouw, te komen. Om over dit punt echter discussie te voorkomen verdient het aanbeveling om (volledigheidshalve) bij het doen van de aangifte te refereren aan de gevoerde correspondentie.

4 Boeterechtelijke aspecten

In dit onderdeel bespreken wij de vraag of (en in hoeverre) in de boeterechtelijke sfeer betekenis toekomt aan de omstandigheid of voorafgaand aan (of ten tijde van) het indienen van de aangifte de Belastingdienst is geïnformeerd over een zienswijze dan wel in te nemen standpunt. Gelet op het stadium waarin deze communicatie zal plaatsvinden, behandelen wij onderstaand met name (het opzetvereiste van) art. 67d AWR. Alvorens dat te doen staan maken wij eerst een opmerking over het pleitbaar standpunt.³¹

4.1 Pleitbaar standpunt

Zoals bekend staat een pleitbaar standpunt aan opzet (en grove schuld) in de weg. In de rechtspraak is de

vraag aan de orde gekomen of in het kader van de pleitbaarheid het relevant is of (en in hoeverre) vooroverleg met de Belastingdienst is gezocht, hetgeen geen vereiste lijkt te zijn.³² Zo verlangde het Hof Den Bosch (strafkamer) in het arrest van 23 september 2014 bijvoorbeeld niet dat een (vermoedelijk) belastingplichtige vooroverleg met de Belastingdienst pleegde als hij een aangifte deed waarvan hij in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht menen dat de wijze waarop hij die aangifte had gedaan toelaatbaar was, maar wel kon vermoeden dat zijn standpunt de Belastingdienst onwelgevallig was.³³ Deze benadering lijkt ook aan te sluiten bij de objectieve invulling van het pleitbaar standpunt zoals voorgestaan door de Hoge Raad.³⁴ In een arrest van iets eerdere datum lijkt het Hof een bredere maatstaf te hanteren door te overwegen dat de wet niet verplicht om in overleg met de fiscus te treden teneinde vervolging op grond van het opzettelijk onjuist doen van aangifte te voorkomen, indien over de kwalificatie van inkomsten (als gevolg van de wettelijke ruimte en/of de omstandigheden van het geval) enige discussie mogelijk is³⁵, hetgeen in de praktijk overigens al snel het geval zal zijn.

4.2 Het opzetvereiste van art. 67d AWR

Om bij het vaststellen van de primitieve aanslag een verzuimboete te kunnen opleggen, vereist art. 67d lid 1 AWR dat het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten dat de aangifte niet, dan wel, onjuist of onvolledig is gedaan.³⁶ Uit art. 67d lid 2 AWR volgt (onder meer) dat de grondslag voor de boete het bedrag van de aanslag is, een en ander voor zover dat bedrag als gevolg van de opzet van de belastingplichtige niet zou zijn geheven.

²⁹ Hof Den Bosch 16 september 2011, 11/00220, 11/00221 en 11.00222, ECLI:NL:GHSHE:2011:BU5164, r.o. 4.11. Het achterwege laten van onverplichte informatieverstrekking kan evenmin leiden tot kwade trouw (vgl. HR 21 april 2017, 15/05357 en 15/05278, BNB 2017/162).

³⁰ De maatstaf is mogelijk ingegeven vanuit de gedachte dat alleen een wettelijke verplichting tot informatieverstrekking tot kwade trouw kan leiden.

³¹ In dit onderdeel abstraheren wij van de mogelijke betrokkenheid van een belastingkundige.

³² Zie tevens de noot van Feteris (punt 13) onder HR 12 september 2003, BNB 2004/75.

³³ Zie in dit verband tevens HR *BNB* 2020/58 waaruit volgt dat op zichzelf gezien van (voorwaardelijk) opzet geen sprake is indien de belastingplichtige zich bewust is van de, al dan niet aanmerkelijke, kans dat de inspecteur zijn standpunt niet zal delen, en die kans bewust aanvaardt. De juistheid van de opvatting van de inspecteur is immers niet gegeven.

³⁴ HR 21 april 2017, BNB 2017/162.

³⁵ Hof Den Bosch, 26 augustus 2014, 20-002709-13, ECLI:NL:GHSHE:2014:2963. Zie in dit verband ook G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen in 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2013', TFB 2014/02-06, die menen dat uit het niet bespreken of schriftelijk aan de orde stellen van een kwestie, niet kan worden afgeleid dat er opzet in het spel is.

³⁶ HR 3 december 2010, 09/04514, BNB 2011/59, r.o. 3.6.1: Het toetsmoment voor opzet is het moment van doen van aangifte.

De tekst van art. 67d AWR, in combinatie met paragraaf 25 lid 6, alsmede paragraaf 26 lid 4, van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, brengt met zich dat de inspecteur voor wat betreft de grondslag van de boete per correctie de mate van verwijtbaarheid bij de belastingplichtige dient te beoordelen.³⁷ Het is de vraag of er nog sprake van verwijtbaarheid kan zijn indien de inspecteur voorafgaand aan de aangifte is geïnformeerd over een zienswijze of standpunt, dat (uiteindelijk) in de aangifte verwerkt zal worden.

In de literatuur zijn aanwijzingen te vinden dat van verwijtbaarheid onder dergelijke omstandigheden geen sprake kan zijn. Zo concludeerde Groeneveld voor het arrest HR BNB 2004/75 dat een 'standpunt dat vooraf aan de fiscus kenbaar is gemaakt, (...) nimmer tot bestraffing [zal] kunnen leiden. De Belastingplichtige kan zich in zo'n geval een scherp standpunt permitteren.' De Bont en Sitsen zijn in dit verband de mening toegedaan dat van opzet geen sprake meer kan zijn als een fiscale kwestie is besproken met de inspecteur of schriftelijk aan de orde is gesteld.³⁸

In de praktijk zal een pleitbaar standpunt vaak samengaan met het aan de orde stellen van een fiscale kwestie voorafgaand aan de aangifte. Onder dergelijke omstandigheden is er weinig twijfel mogelijk dat niet aan het opzetvereiste wordt voldaan en dat beboeting op grond van art. 67d AWR niet tot de mogelijkheden behoort. Indien een kwestie echter nieuwe regelgeving betreft (dan wel regelgeving met een open norm) waarbij het recht, de jurisprudentie en literatuur nog tot ontwikkeling moet komen kunnen wij ons voorstellen dat zich situaties voor kunnen doen waarbij het niet aanstonds duidelijk is of sprake is van een pleitbaar standpunt.³⁹

Hier lijkt een arrest van de Hoge Raad van 20 december 2002⁴⁰ relevant (hoewel het niet ging om nieuwe regelgeving, waren er elementen die nog niet uitgekristalliseerd waren). In het arrest betoogde de belastingplichtige dat

haar standpunt, inhoudende dat de Zesde Richtlijn strijdig was met het primair EG-recht, pleitbaar was. Aangezien een dergelijk standpunt een uitspraak van het Hof van Justitie verlangt, was bij gebrek aan een precedent sprake van een 'onpleitbaar standpunt'. Om in een dergelijke situatie niet dermate lichtvaardig te handelen (het ging in het arrest om grove schuld) overweegt de Hoge Raad dat de belastingplichtige haar mening kenbaar had moeten maken bij het indienen van de aangifte, dan wel bezwaar had moeten maken tegen het op aangifte voldane bedrag. De Bont⁴¹ maakt uit dit arrest op dat de belastingplichtige in dergelijke omstandigheden de inspecteur dient te attenderen op zijn zienswijze, teneinde een debat en zo nodig een procedure mogelijk te maken. Door dit niet te doen, handelt de belastingplichtige – in geval van standpunten die niet pleitbaar zijn – dermate lichtvaardig dat een boete kan worden opgelegd.

Mocht in situaties zoals hierboven omschreven, waarbij het niet aanstonds duidelijk is of sprake is van een pleitbaar standpunt, uiteindelijk (onverhoopt) komen vast staan dat van een pleitbaar standpunt geen sprake is, dan ontbreekt onzes inziens – indachtig het voorgaande – nog steeds de vereiste verwijtbaarheid ten aanzien van een correctie, indien de inspecteur daarover voorafgaand aan (of ten tijde van) het indienen van de aangifte is geïnformeerd. Onder dergelijke omstandigheden dient een boete in de zin van art. 67d AWR (vanwege het ontbreken van een boetegrondslag) niet aan de orde te zijn.

5 Afronding

Gelet op de hoeveelheid en complexiteit aan nieuwe (internationale) belastingwetgeving, die bovendien open normen kan bevatten, kunnen wij ons voorstellen dat in de praktijk de behoefte bestaat om standpunten en zienswijzen met de Belastingdienst te delen, bijvoorbeeld voorafgaand aan (of in het kader van) het indienen van een aangifte. Vanuit dat perspectief zijn wij in dit artikel ingegaan op de vraag of aan dergelijke communicatie mogelijk gerechtvaardigd vertrouwen ontleend kan worden dan wel of dergelijke communicatie aan navordering dan wel naheffing in de weg kan staan. Ten slotte, hebben wij eveneens een aantal boeterechtelijke aspecten geadresseerd, waaronder de vraag of dergelijke communicatie aan verwijtbaarheid, zoals vereist voor het opleggen van een art. 67d AWR boete, in de weg kan staan mocht een standpunt onverhoopt onpleitbaar blijken te zijn. Onzes inziens is dat het geval.

37 Vgl. aantekening 2.4.15 en 3.9 van de Vakstudie, *Algemeen deel*, bij art. 67d AWR. Zie verder de noot van De Bont onder HR 4 januari 2013, BNB 2013/117 waarin hij opmerkt dat in het arrest expliciet wordt bevestigd dat de relatie tussen verwijtbaarheid en de correcties aannemelijk dient te worden gemaakt.

38 G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscal strafrecht anno 2013', TFB 2014/02-06.

39 Vgl. ook M.M. Kors, *Pleitbaar standpunt in het fiscale boeten strafrecht*, (Fiscale Monografieën, nr. 148), Deventer, Kluwer, 2017, paragraaf 2.5.3., over de relatie open norm en pleitbaar standpunt.

40 HR 20 december 2002, 36622, BNB 2003/101.

41 G.J.M.E. de Bont, 'Opzet in fiscaal boeten- en strafrecht II', TFB 2005/04-01.