

# Een verdergaande verruiming van de wettelijke inkeerregeling geboden?

Mr. R. van der Hulle\*

Enige tijd geleden verscheen in *het Financieele Dagblad* een artikel over de mogelijkheid voor belastingplichtigen met niet aangegeven spaargeld buiten Nederland om in te keren zonder boete van de Belastingdienst.<sup>1</sup> Het opzettelijk niet doen van aangifte en het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte zijn in beginsel beboetbare feiten. Toepassing van de in art. 67n van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) opgenomen inkeerregeling brengt echter met zich dat de Belastingdienst als gevolg van het inkeren geen vergrijpboete kan opleggen.<sup>2</sup>

Tot 1 juli 2014 gold een tijdelijke verruiming van de inkeerregeling van art. 67n AWR. In het artikel in *het Financieele Dagblad* over de mogelijkheid om in te keren zonder boete van de Belastingdienst wordt door belastingkundigen betoogd dat, op grond van het legaliteitsbeginsel als opgenomen in art. 7 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens (hierna: EVRM) en art. 15 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR), de tot 1 juli 2014 geldende verruiming van de inkeerregeling van art. 67n AWR ook na die datum is blijven gelden. In deze bijdrage wordt dit betoog als vertrekpunt genomen. Allereerst worden de inkeerregeling van art. 67n AWR en de tot 1 juli 2014 geldende verruiming daarvan nader toegelicht (par. 1). Vervolgens komt het betoog van de belastingkundigen aan bod en wordt aan de hand van relevante rechtspraak de verdragsrechtelijke houdbaarheid van de inkeerregeling van art. 67n AWR beoordeeld (par. 2). Tot slot wordt ingegaan op het bieden van rechtsherstel door de belastingrechter bij een verdragsschending (par. 3).

## 1. De inkeerregeling van art. 67n AWR

Toepassing van de inkeerregeling van art. 67n AWR leidt ertoe dat de inspecteur geen vergrijpboete kan opleggen. Het inkeren in de zin van art. 67n AWR moet geschieden door alsnog een juiste en volledige aangifte in te dienen of door alsnog juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken. Voor toepassing van de inkeerregeling moet het inkeren geschieden binnen een termijn van twee jaar nadat de onjuiste of onvolledige aangifte is ingediend of aangifte had moeten worden gedaan. Ook moet het inke-

ren geschieden voordat de belastingplichtige weet of objectief gezien redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden.<sup>3</sup> Wel kan het inkeren na de tweejaarstermijn een omstandigheid vormen die aanleiding geeft tot matiging van de vergrijpboete.<sup>4</sup>

De wetgever benadrukt dat de inkeerregeling van art. 67n AWR alleen geldt voor boeten voor zwaardere beboetbare feiten, de vergrijpboeten, en niet voor boeten voor lichtere beboetbare feiten, de verzuimboeten.<sup>5</sup> De wetgever achtte een onbepaalde inkeerregeling ongewenst en bovendien zou het karakter van verzuimboeten zich volgens de wetgever niet goed voor een inkeerregeling lenen.<sup>6</sup> Daarnaast heeft de wetgever ervoor gekozen om de inkeerregeling van art. 67n AWR alleen te laten gelden voor belastingen die worden geheven door middel van een aanslag en niet voor belastingen die worden geheven door middel van betaling op aangifte. Bij aanslagbelastingen kan het opzettelijk niet doen van aangifte en het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte door de inspecteur worden gesanctioneerd met een vergrijpboete. De inkeerregeling van art. 67n AWR gaat uit van de situatie waarin opzettelijk geen aangifte is ingediend of opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte is ingediend, nu voor de toepassing zoals gezegd als voorwaarde geldt dat binnen een periode van twee jaar nadat de onjuiste of onvolledige aangifte is ingediend of aangifte had moeten worden gedaan alsnog een juiste en volledige aangifte wordt ingediend of alsnog juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen worden verstrekt.

De inkeerregeling is sinds 1 januari 1998 opgenomen in art. 67n AWR.<sup>7</sup> Reeds vanaf 1 januari 1998 geldt voor de toepas-

sing van de inkeerregeling dat het inkeren moet geschieden door alsnog een juiste en volledige aangifte in te dienen of door alsnog juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken, en dat het inkeren moet geschieden voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. Pas bij wetwijziging van 2 juli 2009 is de voorwaarde dat het inkeren moet geschieden binnen een termijn van twee jaar nadat de onjuiste of onvolledige aangifte is ingediend of aangifte had moeten worden gedaan aan de inkeerregeling toegevoegd.<sup>8</sup> Overgangsrecht bepaalde echter dat met betrekking tot aangiften die voor 1 januari 2010 waren gedaan of hadden moeten worden gedaan die extra tijdsvoorwaarde voor de toepassing van de inkeerregeling niet gold tot 1 januari 2010.<sup>9</sup> Dit overgangsrecht was bedoeld om belastingplichtigen nog een halfjaar de tijd te geven om van de inkeerregeling van voor 2 juli 2009 gebruik te maken.<sup>10</sup> Daardoor gold *de facto* in de periode van 1 januari 1998 tot 1 januari 2010 voor de toepassing van de inkeerregeling nog niet de tweejaarstermijn. De inkeerregeling zoals die gold in die periode kan ook wel de ‘oude inkeerregeling’ worden genoemd en was dan ook ruimer in vergelijking met de ‘huidige inkeerregeling’, waarmee wordt bedoeld op de inkeerregeling zoals die geldt vanaf 1 januari 2010.

Bij besluit van de staatssecretaris van Financiën van 2 september 2013 is de huidige inkeerregeling van art. 67n AWR in de periode van 2 september 2013 tot 1 juli 2014 tijdelijk verruimd.<sup>11</sup> Op grond van dit besluit is in de periode van 2 september 2013 tot 1 juli 2014 in geval van inkeer na de tweejaarstermijn de op te leggen vergrijpboete gematigd tot nihil. Het besluit van de staatssecretaris heeft er met andere woorden voor gezorgd dat de sinds 1 januari 2010 voor de toepassing van de inkeerregeling geldende tweejaarstermijn buiten toepassing is gelaten gedurende de periode van 2 september 2013 tot 1 juli 2014. Gedurende deze periode was zodoende als het ware de oude, ruimere inkeerregeling van voor 1 januari 2010 van toepassing.<sup>12</sup> Na 1 juli 2014 is de huidige inkeerregeling van art. 67n AWR herleefd.<sup>13</sup>

## **2. De verdragsrechtelijke houdbaarheid van de inkeerregeling van art. 67n AWR**

### *2.1. Het betoog in het Financieele Dagblad nader bezien*

In het artikel in *het Financieele Dagblad* over de mogelijkheid voor belastingplichtigen met niet aangegeven spaargeld buiten Nederland om in te keren zonder boete van de Belastingdienst wordt, zoals gezegd, door belastingkundigen betoogd dat op grond van het in art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR opgenomen legaliteitsbeginsel de tijdelijke verruiming van de inkeerregeling van art. 67n AWR ook na 1 juli 2014 is blijven gelden. Het in deze verdragsbepalingen opgenomen legaliteitsbeginsel omvat onder meer het zogenoemde *nulla poena*-beginsel. Dit beginsel houdt in dat geen zwaardere straf mag worden opgelegd dan de straf die ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was.<sup>14</sup>

Het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel omvat tevens de zogenoemde *lex mitior*-regel. Op basis van deze regel moeten de meest gunstige strafbepalingen worden toegepast als de wet na het begaan van het strafbare feit is veranderd.<sup>15</sup> Het betoog van de belastingkundigen moet zo worden verstaan, dat als gevolg van het besluit van de staatssecretaris van 2 september 2013 voor belastingplichtigen met niet aangegeven spaargeld buiten Nederland gedurende de periode van 2 september 2013 tot 1 juli 2014 door toepassing van de oude, ruimere inkeerregeling van art. 67n AWR een gunstigere strafbepaling van toepassing was, en dat de *lex mitior*-regel ertoe noopt dat die gunstigere strafbepaling ook na 1 juli 2014 is blijven gelden.

Ter onderbouwing wordt in het artikel verwezen naar een uitspraak van de Rechtbank Noord-Holland van 19 februari 2013, waarin het ging om een belastingplichtige die in februari 2011, dus na 1 januari 2010, was ingekeerd.<sup>16</sup> De inspecteur ging daarom uit van de huidige inkeerregeling van art. 67n AWR. Aangezien vaststond dat de belastingplichtige niet had voldaan aan de tweejaarstermijn, werd aan de belastingplichtige een vergrijpboete opgelegd. De belastingplichtige verzette zich tegen de boete en stelde onder meer dat door toepassing van de huidige inkeerregeling voor belastingplichtigen die inkeren een zwaardere straf geldt in vergelijking met de periode waarin de oude inkeerregeling van toepassing was. Omdat de belastingplichtige het beboetbare feit voor 1 januari 2010 had begaan, meende de belastingplichtige te worden geconfronteerd met een zwaardere straf ten opzichte van de straf die gold toen hij het beboetbare feit beging. Dit leidde volgens de belastingplichtige tot een schending van het in art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR opgenomen legaliteitsbeginsel. Die schending moest volgens de belastingplichtige leiden tot toepassing van de oude inkeerregeling.<sup>17</sup>

Rechtbank Noord-Holland moest beoordelen of het legaliteitsbeginsel van art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR van toepassing was. Voor toepassing van het legaliteitsbeginsel kwam het aan op de vraag of sprake was van een ‘penalty’. Of daarvan sprake was, heeft de rechtbank beoordeeld aan de hand van het Scoppola-arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) van 17 september 2009.<sup>18</sup> In dat arrest heeft het EHRM onder meer overwogen dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen enerzijds een (materiële) strafbepaling, een ‘penalty’, en anderzijds een bepaling die betrekking heeft op de uitvoering of handhaving van de straf.<sup>19</sup> De rechtbank heeft geoordeeld dat de inkeerregeling van art. 67n AWR in de sfeer ligt van het materiële boeterecht, omdat de inkeerregeling het vervolgingsrecht ontnemt, en dat de inkeerregeling om die reden moet worden beschouwd als een strafbepaling en niet als een bepaling met betrekking tot de uitvoering of handhaving van de straf. Hierdoor was volgens de rechtbank het in art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR opgenomen legaliteitsbeginsel van toepassing.<sup>20</sup>

Hierop volgend heeft de Rechtbank Noord-Holland de belastingplichtige gevolgd in zijn betoog dat hij door toepassing van de huidige inkeerregeling werd geconfronteerd met een

zwaardere straf, 'a heavier penalty', dan de straf die gold toen hij het beboetbare feit beging en dat dit zorgde voor een schending van het legaliteitsbeginsel. Rechtsherstel heeft de rechtbank geboden door de huidige inkeerregeling op grond van art. 94 Grondwet buiten toepassing te laten en in plaats daarvan de oude, ruimere inkeerregeling toe te passen.<sup>21</sup> *De facto* komt dit erop neer dat de rechtbank de voor de huidige inkeerregeling geldende tweejaarstermijn buiten toepassing heeft gelaten.<sup>22</sup> Aangezien enkel niet was voldaan aan de tweejaarstermijn, leidde dit alsnog tot het vervallen van de vergrijpboete.

Overigens had toepassing van de *lex mitior*-regel – nu de inkeerregeling volgens Rechtbank Noord-Holland als zodanig moet worden beschouwd als een strafbepaling – tot dezelfde uitkomst geleid. Zo bezien snijdt de verwijzing bij het betoog van de belastingkundigen in *het Financieele Dagblad*, dat zoals gezegd gebaseerd is op de *lex mitior*-regel, naar deze uitspraak van Rechtbank Noord-Holland waarin de inkeerregeling is getoetst aan het *nulla poena*-beginsel wel degelijk hout.

## 2.2. Andersluidende lagere belastingrechtspraak

Rechtbank Haarlem en Rechtbank Breda zijn echter in een uitspraak van 6 december 2012 respectievelijk 20 september 2012 tot een tegenovergesteld oordeel gekomen.<sup>23</sup> Ook in deze uitspraken ging het om een belastingplichtige die na 1 januari 2010 was ingekeerd en die het beboetbare feit voor 1 januari 2010 had begaan, en was niet voldaan aan de tweejaarstermijn. De belastingplichtige kon daarom geen beroep doen op de inkeerregeling en werd dan ook geconfronteerd met een vergrijpboete. In beide uitspraken verzette de belastingplichtige zich tegen de boete met een beroep op het legaliteitsbeginsel van art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR. De belastingplichtige meende, net als de belastingplichtige in de hiervoor besproken uitspraak van de Rechtbank Noord-Holland, door toepassing van de huidige inkeerregeling te worden geconfronteerd met een zwaardere straf dan de straf die gold ten tijde van het begaan van het beboetbare feit en dat op grond van het legaliteitsbeginsel de oude inkeerregeling moest worden toegepast.<sup>24</sup>

Rechtbank Breda en Rechtbank Haarlem zijn beide tot de conclusie gekomen dat van een zwaardere straf dan de straf die gold ten tijde van het begaan van het strafbare feit geen sprake was. Het in art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR opgenomen legaliteitsbeginsel was naar het oordeel van beide rechtbanken dan ook niet geschonden. Beide rechtbanken hebben daartoe overwogen dat art. 67e AWR, de grondslag voor de vergrijpboete, een zelfstandige strafbepaling vormt waarin is neergelegd welke gedraging onder welke omstandigheden leidt tot het opleggen van een vergrijpboete en welke boete ten hoogste kan worden opgelegd. Volgens beide rechtbanken heeft de aanscherping van de inkeerregeling bij de hiervoor besproken wetswijziging van 2 juli 2009 niet met zich gebracht dat de strafbepaling in art. 67e AWR is zwaard of anderszins is gewijzigd. Naar het oordeel van beide rechtbanken heeft de aanscherping van de inkeerregeling

niet geleid tot een verandering van inzicht van de wetgever omtrent de strafwaardigheid van het beboetbare feit. Inkeer en strafwaardigheid van het beboetbare feit dienen volgens beide rechtbanken dus los van elkaar te worden gezien, zoals Rechtbank Breda ook expliciet heeft opgemerkt.<sup>25</sup>

## 2.3. Toepassing van het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel?

Voor het besluit van de staatssecretaris van 2 september 2013 kon reeds de vraag worden gesteld of voor overtredingen begaan in de periode waarin de oude inkeerregeling nog van toepassing was – dus vóór 1 januari 2010 – het legaliteitsbeginsel van art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR met zich dient te brengen dat voor die overtredingen de oude inkeerregeling ook na 1 januari 2010 is blijven gelden. Na het besluit van de staatssecretaris van 2 september 2013 kan dezelfde vraag worden gesteld voor overtredingen begaan in de periode van 2 september 2013 tot 1 juli 2014, namelijk of voor overtredingen begaan in die periode, de periode waarin tijdelijk de oude inkeerregeling weer is toegepast, op grond van het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel de oude inkeerregeling moet blijven gelden. Ook kan de vraag worden gesteld of het besluit van de staatssecretaris van 2 september 2013 met zich heeft gebracht dat voor overtredingen begaan in de periode van 1 januari 2010 tot 2 september 2013, de periode waarin de huidige inkeerregeling is toegepast, het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel – vanwege het feit dat na 2 september 2013 tijdelijk weer de oude, ruimere en dus gunstigere inkeerregeling is toegepast – met zich moet brengen dat belastingplichtigen voor die overtredingen toch kunnen 'profiteren' van de oude inkeerregeling. Dit betekent dat thans in feite drie verschillende vragen kunnen worden gesteld. Het betoog van de belastingkundigen in *het Financieele Dagblad* kan breder worden getrokken naar deze drie concrete vragen. Tegelijkertijd kunnen deze drie concrete vragen worden samengebracht in de vraag of voor overtredingen begaan vóór 1 juli 2014 op grond van het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel de oude inkeerregeling van art. 67n AWR moet gelden.

De beantwoording van deze vragen hangt eerst en vooral af van het antwoord op de vraag of de inkeerregeling van art. 67n AWR als zodanig moet worden beschouwd als een strafbepaling. Als moet worden geconcludeerd dat de inkeerregeling van art. 67n AWR als zodanig een strafbepaling vormt, dan noopt het legaliteitsbeginsel van art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR, en om meer precies te zijn het *nulla poena*-beginsel dan wel de *lex mitior*-regel, tot een bevestigend antwoord. Dat het besluit van de staatssecretaris van 2 september 2013 geen wet in formele zin is, doet daar niks aan af. Het EVRM gaat uit van een zeer ruim wetsbegrip dat bijvoorbeeld ook ongeschreven recht en jurisprudentie omvat.<sup>26</sup> Zoals hiervoor duidelijk is geworden, heeft Rechtbank Noord-Holland geoordeeld dat de inkeerregeling als zodanig moet worden beschouwd als een strafbepaling. Rechtbank Haarlem en Rechtbank Breda hebben geoordeeld dat art. 67e AWR als de grondslag voor de vergrijpboete een strafbepaling vormt

en dat de inkeerregeling los moet worden gezien van art. 67e AWR. Impliciet hebben Rechtbank Haarlem en Rechtbank Breda hiermee geoordeeld dat de inkeerregeling als zodanig niet moet worden beschouwd als een strafbepaling.

Hoewel in de lagere belastingrechtspraak dus geen consensus bestaat over de vraag of de inkeerregeling van art. 67n AWR als zodanig moet worden aangemerkt als een strafbepaling, lijkt uit een arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 2 mei 2001 wel degelijk te volgen dat de inkeerregeling van art. 67n AWR als zodanig een strafbepaling vormt.<sup>27</sup> In dit arrest ging het om een belastingplichtige die was ingekeerd op 21 november 1997 door alsnog aangifte te doen van het aanvankelijk verzwegen vermogen. Centraal stond de vraag of moest worden uitgegaan van de vanaf 1 januari 1998 in art. 67n AWR opgenomen inkeerregeling of dat moest worden uitgegaan van de regeling die was opgenomen in het Voorschrift administratieve boeten 1993. De belastingkamer van de Hoge Raad was van oordeel dat aan de inkeerregeling van art. 67n AWR onmiddellijke werking toekwam en baseerde zich daarbij vooral op het overgangsrecht dat van toepassing was ten tijde van de inwerkingtreding van de inkeerregeling van art. 67n AWR per 1 januari 1998. Toch voegde de belastingkamer aan zijn oordeel dat onmiddellijke werking van de inkeerregeling van art. 67n AWR op basis van het overgangsrecht voor de hand lag het volgende toe:

*‘Zij strookt bovendien met het aan artikel 15, lid 1, derde volzin, van het IVBPR ten grondslag liggende beginsel dat voor de verdachte gunstige strafbepalingen terstond dienen te worden toegepast. Nu (...) artikel 67n voor de belastingplichtige gunstiger is dan de bepalingen van het voorheen geldende stelsel van bestuurlijke boeten, dient artikel 67n derhalve ook toepassing te vinden in gevallen waarin alsnog een juiste en volledige aangifte wordt gedaan met betrekking tot tijdvakken die zijn aangevangen vóór 1 januari 1998.’<sup>28</sup>*

Hieruit volgt dat de belastingkamer van de Hoge Raad in het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel een extra argument zag voor zijn oordeel dat de inkeerregeling van art. 67n AWR onmiddellijke werking had. In deze rechtsoverweging past de belastingkamer onmiskenbaar het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel toe op de inkeerregeling van art. 67n AWR.

Voorts kan worden gewezen op een recenter arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 15 maart 2013.<sup>29</sup> In dit arrest betrof de belastingkamer art. 7 EVRM bij een regeling over strafverzwarende omstandigheden in de Leidraad administratieve boeten 1984. Die regeling over strafverzwarende omstandigheden was voor de belastingplichtige gunstiger dan de regeling over strafverzwarende omstandigheden in het Voorschrift administratieve boeten 1993. Toepassing van de regeling over strafverzwarende omstandigheden in het Voorschrift administratieve boeten 1993 zou naar het oordeel van de belastingkamer van de Hoge Raad in strijd komen met het uit art. 7 EVRM voortvloeiende *nulla poena*-beginsel.<sup>30</sup> Naar analogie zou kunnen worden beredeneerd

dat het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel tevens kan worden toegepast op regelingen over strafverminderende omstandigheden. De inkeerregeling van art. 67n AWR zou kunnen worden gezien als een absolute strafverminderende omstandigheid die leidt tot een matiging van de op te leggen vergrijpboete met 100%. Zo heeft ook de wetgever bij invoering van de tweejaarstermijn aangegeven dat bij toepassing van de inkeerregeling *de facto* een matiging van de boete met 100% plaatsvindt.<sup>31</sup> Ook in dit arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 15 maart 2013 kan dus een argument worden gevonden voor het standpunt dat het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel kan worden toegepast op de inkeerregeling van art. 67n AWR.

Al met al kan ondanks tegenstrijdige lagere belastingrechtspraak uit de rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad worden opgemaakt dat de inkeerregeling van art. 67n AWR wel degelijk valt onder het bereik van het legaliteitsbeginsel van art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR en dat de hiervoor geformuleerde vragen bevestigend moeten worden beantwoord.<sup>32</sup> Om deze reden zouden belastingplichtigen die inkeren of zijn ingekeerd na de tweejaarstermijn voor een overtreding begaan vóór 1 juli 2014 en vervolgens – enkel vanwege het verstrijken van de tweejaarstermijn – worden of zijn geconfronteerd met een vergrijpboete zich daartegen kunnen verzetten met een beroep op het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel.<sup>33</sup> Zij zullen dan, onder verwijzing naar de hiervoor besproken rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad, moeten betogen dat (1) het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel van toepassing is op de inkeerregeling van art. 67n AWR, (2) dat op grond van het *nulla poena*-beginsel dan wel de *lex mitior*-regel de oude inkeerregeling van art. 67n AWR moet worden toegepast, (3) dat aan alle voorwaarden voor toepassing van de oude inkeerregeling is voldaan, en (4) dat daarom de vergrijpboete dient te vervallen dan wel dient te worden vernietigd. Hierbij moet echter wel het voorbehoud worden gemaakt dat de vergrijpboete geen formele rechtskracht mag hebben dan wel mag krijgen doordat te laat bezwaar of beroep is ingesteld dan wel wordt ingesteld. Als dat het geval is, dan is de vergrijpboete rechs- tens onaantastbaar en valt niet te verwachten dat de belastingplichtigen daar nog iets tegen kunnen doen.

### 3. Rechtsherstel door de belastingrechter

De toepassing van de oude inkeerregeling van art. 67n AWR vergt in feite enkel en alleen dat de in de huidige inkeerregeling van art. 67n AWR opgenomen tweejaarstermijn door de belastingrechter op grond van art. 94 Grondwet buiten toepassing wordt gelaten. Het buiten toepassing laten van die tijdsvoorwaarde, waardoor dus in wezen wordt uitgegaan van de oude inkeerregeling, brengt met zich dat de reikwijdte van de huidige inkeerregeling van art. 67n AWR wordt uitgebreid, doordat de huidige inkeerregeling daarmee wordt ‘opgezet’ voor belastingplichtigen die inkeren na de tweejaarstermijn. In dit verband verdient opmerking dat uit de rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad moet worden afgeleid dat een uitbreiding van de reikwijdte van



een wettelijke regeling bij een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod of het verdragsrechtelijke eigendomsrecht niet vanzelfsprekend is.<sup>34</sup> Zo overwoog de belastingkamer van de Hoge Raad in een arrest van 14 juni 2013 zonder nadere onderbouwing dat het verdragsrechtelijke discriminatieverbod er hoe dan ook niet toe zou hebben geleid dat de belastingplichtige aanspraak had kunnen maken op de tariefverlaging voor de overdrachtsbelasting als het discriminatieverbod wel zou zijn geschonden.<sup>35</sup> Een vergelijkbare overweging met betrekking tot het verdragsrechtelijke eigendomsrecht kan worden gevonden in een arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 14 februari 2014, waarin de belastingkamer zonder nadere onderbouwing overwoog dat het verdragsrechtelijke eigendomsrecht niet zo ver kan gaan, dat de kring van verzekerden voor de sociale zekerheid moet worden uitgebreid tot personen die niet zijn verzekerd.<sup>36</sup> De onderbouwing voor deze overwegingen van de belastingkamer was schijnbaar gelegen in de aard van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod respectievelijk het verdragsrechtelijke eigendomsrecht.

Op basis van eerdere rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad kan de belastingrechter de reikwijdte van een wettelijke regeling wegens strijdigheid met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod alleen uitbreiden als dit in overeenstemming is met het stelsel van de wet of met de bedoelingen van de wetgever en niet zal leiden tot nieuwe ongelijkheden.<sup>37</sup> Ook deze rechtspraak heeft de belastingkamer doorgetrokken naar het verdragsrechtelijke eigendomsrecht.<sup>38</sup>

Kortom, uit de rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad blijkt dat aan een uitbreiding van de reikwijdte van een wettelijke regeling door de belastingrechter bij een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod of het verdragsrechtelijke eigendomsrecht de nodige haken en ogen verbonden zijn. Het valt naar mijn mening niet helemaal uit te sluiten dat de belastingkamer van de Hoge Raad die rechtspraak ook relevant acht voor het bieden van rechtsherstel bij een schending van het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel. Bovendien is het de vraag of de aard van het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel voor de belastingkamer van de Hoge Raad een beletsel zal vormen om de voor de huidige inkeerregeling van art. 67n AWR geldende tweejaarstermijn buiten toepassing te laten. De hiervoor besproken arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad van 2 mei 2001 en 15 maart 2013 lijken mij in dit verband geen goede graadmeter, nu in die arresten het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel slechts een bijkomend argument was voor het uiteindelijke oordeel van de belastingkamer. Rechtbank Noord-Holland zag in zijn hiervoor besproken uitspraak van 19 februari 2013 in ieder geval geen beletsel om de tweejaarstermijn buiten toepassing te laten.

#### 4. Afronding

Toepassing van de inkeerregeling van art. 67n AWR brengt met zich dat door de inspecteur aan een belastingplichtige geen vergrijpboete kan worden opgelegd. Voor toepassing

van de inkeerregeling van art. 67n AWR dient het inkeren te geschieden binnen een termijn van twee jaar nadat de onjuiste of onvolledige aangifte is ingediend of aangifte had moeten worden gedaan. Deze tijdsvoorwaarde geldt pas sinds 1 januari 2010. De overige voorwaarden voor toepassing van de inkeerregeling van art. 67n AWR zijn niet veranderd. Sinds 1 januari 2010 geldt voor toepassing van de inkeerregeling van art. 67n AWR dus een extra voorwaarde die daarvoor niet gold. Om die reden kan worden gesteld dat de inkeerregeling van art. 67n AWR voor 1 januari 2010 ruimer was dan vanaf 1 januari 2010. Niettemin is op basis van een besluit van de staatssecretaris van Financiën in de periode van 2 september 2013 tot 1 juli 2014 in geval van inkeer na de tweejaarstermijn de op te leggen vergrijpboete toch gematigd tot nihil. Door dit besluit van de staatssecretaris is als het ware gedurende die periode de tweejaarstermijn buiten toepassing gelaten.

Belastingplichtigen die inkeren of zijn ingekeerd na de tweejaarstermijn voor een overtreding begaan vóór 1 juli 2014 en vervolgens – enkel wegens het verstrijken van de tweejaarstermijn – een vergrijpboete krijgen opgelegd of opgelegd hebben gekregen, zouden zich tegen de vergrijpboete kunnen verzetten met een beroep op het in art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR opgenomen legaliteitsbeginsel. Zij zouden dan moeten betogen dat op grond van het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel de tweejaarstermijn buiten toepassing moet worden gelaten, waarmee in feite de inkeerregeling van art. 67n AWR van voor 1 januari 2010 zou worden toegepast. Aan alle voorwaarden voor toepassing van de inkeerregeling van art. 67n AWR zou dan wel zijn voldaan met als gevolg dat de vergrijpboete alsnog dient te vervallen dan wel dient te worden vernietigd. Hierbij geldt wel het voorbehoud dat de vergrijpboete geen formele rechtskracht mag hebben dan wel mag krijgen doordat te laat bezwaar of beroep is ingesteld dan wel wordt ingesteld. Ook zal de belastingrechter bereid moeten zijn om de tweejaarstermijn buiten toepassing te laten en daarmee de reikwijdte van de inkeerregeling van art. 67n AWR uit te breiden. Een uitbreiding van de reikwijdte van de inkeerregeling van art. 67n AWR door de belastingrechter vanwege een schending van het verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel mag echter niet vanzelfsprekend worden geacht.

\* Mr. R. (Rick) van der Hulle is advocaat bij De Brauw Blackstone Westbroek te Amsterdam. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven.

1 K. Broekhuizen, 'Inkeren kan nog steeds zonder boete van de belastingdienst', *het Financieel Dagblad* 22 september 2014.

2 Naar alle waarschijnlijkheid zullen belastingplichtigen met niet aangegeven spaargeld buiten Nederland als gevolg van het inkeren wel worden geconfronteerd met één of meer navorderingsaanslagen.

3 Art. 67n, lid 1, AWR.

4 Art. 67n, lid 2, AWR.

5 Verzuimboeten kunnen onder meer worden opgelegd bij het niet of niet tijdig doen van aangifte of als aan bepaalde wettelijk voorgeschreven verplichtingen niet is voldaan. Voor het opleggen van een verzuimboete is geen opzet of grove schuld vereist, terwijl dat voor het opleggen van een vergrijpboete wel is vereist. Zie voor verzuimboeten onder meer art. 67a, 67b, 67c en 67ca AWR.

6 Zie Kamerstukken II, 1993-1994, 23470, nr. 3, p. 17-18, waarin expliciet wordt opgemerkt dat de mogelijkheid om een verzuimboete op te leggen wordt opgehouden. Zie ook Kamerstukken II, 1993-1994, 23470, nr. 8, p. 28.

7 *Stb.* 1997, 738 en *Stb.* 1997, 739.

8 *Stb.* 2009, 280.

- 9 Zie *Stb.* 2009, 280, art. XV (lid 2).
- 10 Kamerstukken II, 2008-2009, 31301, nr. 34, p. 2.
- 11 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 2 september 2013, nr. BLKB2013/509M, *Stcrt.* 2013, 25169.
- 12 Zie par. 3 van het besluit.
- 13 Zie par. 1 van het besluit. De verdere aanscherping van de inkeerregeling waar in het besluit over wordt gesproken, ziet op de matiging van de op te leggen vergrijpboete als wordt ingekeerd na de tweejaarstermijn. De matiging van de vergrijpboete bij inkeer na de tweejaarstermijn wordt vanaf 1 juli 2015 minder.
- 14 Zie over art. 7 EVRM uitbreider H.F. Morre, 'Artikel 7', in: J.H. Gerards e.a. (red.), *Sdu Commentaar EVRM. Deel 1 – Materiële bepalingen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013, p. 498-533. Zie ook T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik, *Het EVRM en het Nederlandse bestuursrecht*, Kluwer, Deventer 2011, p. 64.
- 15 Aanvankelijk werd de *lex mitior*-regel alleen afgeleid uit art. 15 IVBPR, waarin is bepaald dat de overtreder dient te profiteren van een na het begaan van het strafbare feit tot stand gekomen wetswijziging die voorziet in de oplegging van een lichtere straf. Uit EHRM 17 september 2009, AB 2010/102 (Scoppola), vloeit echter voort dat de *lex mitior*-regel ook moet worden gezien als een onderdeel van art. 7 EVRM.
- 16 Rb. Noord-Holland 19 februari 2013, *NTFR* 2013/762, *V-N* 2013/24.3.1.
- 17 Zie r.o. 4.10.1 en 4.10.3.
- 18 EHRM 17 september 2009, AB 2010/102.
- 19 Zie r.o. 98 van het Scoppola-arrest.
- 20 Zie r.o. 4.10.7.
- 21 Zie r.o. 4.10.9.
- 22 Art. 94 Grondwet schrijft voor dat de rechter nationale wettelijke voorschriften voor zover sprake is van strijdigheid met een eenieder verbindende verdragsbepaling buiten toepassing moet laten. Art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR moeten worden beschouwd als eenieder verbindende verdragsbepalingen.
- 23 Rb. Haarlem 6 december 2012, *NTFR* 2013/347, *V-N* 2013/12.22.3; Rb. Breda 20 september 2012, *NTFR* 2013/386, *V-N* 2012/58.21.11.
- 24 Zie de uitspraak van Rechtbank Haarlem, r.o. 5.3 en 5.4, en de uitspraak van Rechtbank Breda, r.o. 2.7.
- 25 Zie de uitspraak van Rechtbank Haarlem, r.o. 5.6 en 5.7, en de uitspraak van Rechtbank Breda, r.o. 2.8.
- 26 J.H. Gerards, *EVRM – Algemene leerstukken*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2011, p. 112; Morre, a.w., p. 503.
- 27 HR 2 mei 2001, *NTFR* 2001/694, *BNB* 2001/319.
- 28 R.o. 3.6.
- 29 HR 15 maart 2013, *NTFR* 2013/643, *BNB* 2013/140.
- 30 R.o. 3.1.3.
- 31 Kamerstukken II, 2008-2009, 31301, nr. 34, p. 2.
- 32 Zie ook P.G.M. Jansen, 'Hoe verder met de "verruimde" inkeerregeling?', *Weekblad Fiscaal Recht* 2014/7058, p. 954-960.
- 33 Hierbij moet worden bedacht dat voor spaargeld in het buitenland op grond van art. 16, lid 4, AWR de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar geldt. Daardoor geldt, gezien de hoofdregel dat een vergrijpboete gelijktijdig met de navorderingsaanslag moet worden opgelegd, voor het opleggen van een vergrijpboete ook een verlengde termijn van twaalf jaar.
- 34 Het discriminatieverbod is opgenomen in art. 26 IVBPR, art. 14 EVRM en art. 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM. Het eigendomsrecht is opgenomen in art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.
- 35 HR 14 juni 2013, *BNB* 2013/216, r.o. 3.4.3.
- 36 HR 14 februari 2014, *BNB* 2014/92, r.o. 3.7.2.
- 37 HR 12 mei 1999, *BNB* 1999/271, *NJ* 2000/170; HR 10 augustus 2001, *NTFR* 2001/1175, *BNB* 2001/400; HR 14 juli 2000, *NTFR* 2000/370, *BNB* 2000/306.
- 38 HR 29 oktober 2010, *NTFR* 2010/2516, *BNB* 2011/51.