

## Fiscale formaliteiten

Formaliteiten is iets waar de doorsnee belastingplichtige geen aandacht aan pleegt te schenken. Het gaat hem er in de regel vooral om hoeveel belasting is verschuldigd of terug wordt ontvangen. Of meer algemeen: hoe de verschuldigde belasting zoveel mogelijk beperkt kan worden. Begrijpelijk, maar de overheid heeft er uiteraard ook alle belang bij dat de wettelijk verschuldigde belasting wordt vastgesteld, geheven en ingevorderd. Vrijwillige belastingbetaling klinkt misschien leuk maar zal de overheid betrekkelijk weinig opleveren, terwijl uiteraard allerlei overheidsvoorzieningen betaald moeten worden. Kortom, er zijn wel een paar regels nodig om te zorgen dat de heffing ook daadwerkelijk wordt nagekomen.

Over die (vele) regels wordt veel geprocedeerd. Ze blijken lang niet altijd duidelijk te zijn. Dat geldt in Nederland, maar zeker ook in het Caribisch Koninkrijk. Die onduidelijkheid van de regels raakt overigens lang niet altijd de belastingplichtigen, maar veelal ook de belastingdienst. Ook die moet zich immers aan allerlei formele regels houden. Die regels betreffen niet alleen de heffing van belasting, maar ook de boetes die worden opgelegd als de belastingplichtigen tekort schieten in hun fiscale verplichtingen. Ten aanzien van die boetes gelden deels andere regels dan voor de belastingen. De reden daarvoor is simpel: boetes zijn een vorm van strafvervolging en die moeten dus ook aan de voorwaarden van het strafrecht voldoen. Zelfs als het zogenoemde administratieve boetes zijn indien geen daadwerkelijke strafvervolging plaatsvindt. Dit volgt uit het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens: iemand is onschuldig totdat bewezen is dat hij schuldig is. Dit is een belangrijk uitgangspunt want het betekent dat bij een boete de bewijslast volledig bij de inspecteur ligt. Dat is anders voor wat betreft de fiscale wetgeving. Daar geldt in principe de vrije bewijsleer: beide partijen moeten argumenten aandragen voor hun standpunt.

Daarnaast speelt bij boetes nog een andere kwestie: de inspecteur moet in voorkomende gevallen in samenspraak met de officier van justitie beslissen of een belastingplichtige langs strafrechtelijke weg wordt vervolgd indien te weinig belasting is betaald of dat dit langs administratiefrechtelijke weg gebeurt. Bij relatief kleinere overtredingen is de laatste weg de aangewezen methode en die wordt ook het meest toegepast. Maar vooral in frauduleuze zaken komt het strafrecht in beeld. Wat in elk geval niet mag is beide wegen te bewandelen ten aanzien van een zelfde situatie. Voordat de 'vervolging' aanvangt moet dus beslist worden of administratief, dan wel strafrechterlijk wordt vervolgd. Dit is het zogenoemde una-via-beginsel.

Enige tijd geleden dit zich wat dit betreft een aardige zaak voor. Bij een vof werd een boekenonderzoek aangekondigd. Vlak voor de aanvang van het onderzoek bekende een van de vennoten dat er was gefraudeerd. Die vennoot werd strafrechtelijk vervolgd en veroordeeld. Daarnaast werden aan de vof naheffingsaanslagen opgelegd voor de btw, uiteraard inclusief boete. De vraag was nu of het una-via-beginsel was geschonden. Punt is dat de vof een andere persoon is dan de vennoot, maar dat de vennoot tegelijkertijd deel uitmaakt van de vof. In de eerste plaats bleek de vennoot strafrechtelijk te zijn veroordeeld over de jaren 2014-2017, terwijl het hier ging om een naheffingsaanslag over 2018. Nu het verschillende jaren betreft kan ook voor 2018 een vervolging plaatsvinden. Maar de rechter vond het niet logisch dat over de eerste periode de strafrechterlijke route ten aanzien van de vennoot was gevolgd en over 2018 de administratiefrechtelijke route ten aanzien van de vof nu het over alle jaren om dezelfde fraude ging. De rechtbank oordeelde dat de boete aldus ook niet in overeenstemming was met de overtreding en matigde die om die reden. Dit laatste lijkt overigens een zelfstandige waardering van de feiten te zijn. Op grond van de rechtspraak van de Hoge Raad moet namelijk worden geconcludeerd dat de vennoot en de vof twee verschillende personen zijn die onafhankelijk van elkaar kunnen worden vervolgd. Beiden kunnen dus eventueel strafrechtelijk worden vervolgd maar

het zou ook kunnen zijn dat de een strafrechtelijk wordt vervolgd en de ander administratiefrechtelijk.

Hoe dan ook ligt de bewijslast ten aanzien van zo'n vervolging altijd bij de officier, respectievelijk de inspecteur. Die moeten daarbij zorgvuldig handelen. In een andere recente uitspraak was het proces van de aanslagregeling niet goed gelopen. De belastingplichtige had na verzoeken tot uitstel van het indienen van de aangifte deze uiteindelijk te laat gedaan. Er werd een aanslag met verzuimboete opgelegd. In de daarop volgende procedure bleek dat de inspecteur administratieve fouten had gemaakt ten aanzien van de uitstelverzoeken en verder ook onduidelijk had gecommuniceerd. Bovendien bleek de financiële positie van de belastingplichtige zorgelijk te zijn. Dat bracht de rechter ertoe de boete vergaand te matigen. Het is dus duidelijk dat de hoogte van de boete sterk afhankelijk is van de feitelijke situatie, het gedrag van de inspecteur en het gedrag en de omstandigheden van de belastingplichtigen. Juist omdat de bewijslast van de boete bij de inspecteur of eventueel de officier van justitie ligt zien we in de rechtspraak regelmatig dat boetes in gerechtelijke procedures worden gematigd of zelfs vernietigd. Aan de andere kant is het wel zo dat we in de rechtspraak ook steeds vaker zien dat belastingplichtigen strafrechtelijk worden vervolgd en dat die vervolging voor de overheid succesvol verloopt. Voor belastingplichtigen betekent dit dat zij dan een strafblad hebben. Daar zit mn natuurlijk niet op te wachten. Bezien vanuit de overheid kan van deze strafrechtelijke vervolging wel een duidelijk waarschuwend signaal uit gaan.

Peter Kavelaars is hoogleraar Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en of counsel bij Deloitte.