

Fraudebestrijding in de fiscaliteit, slaat de wetgever door?

Mr. F. H. H. Sijbers en mr. M. M. Mokveld*

Met ingang van 1 januari 2014 is een nieuwe fiscale strafbepaling in werking getreden.¹ Art. 69a Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) stelt het opzettelijk niet (geheel) of niet tijdig betalen van een aangiftebelasting (zoals omzetbelasting en loonbelasting) strafbaar. In tijden waar het kabinet fraudebestrijding hoog in het vaandel heeft staan, is deze nieuwe strafbepaling in het leven geroepen ter versterking van de fraudebestrijding in de fiscaliteit. Het zou dan met name gaan om het bestrijden van BTW-carrouselfraudes.² In deze bijdrage zal aan de orde komen dat kan worden betwijfeld of het artikel een adequaat middel is om deze fraude te bestrijden en dat de werkingssfeer van de bepaling ruimer is dan wellicht door de wetgever is beoogd en overigens ook ruimer dan wellicht wenselijk is.

1. Strafbaar is degene die ...

Art. 69a, lid 1, AWR bepaalt dat degene die opzettelijk een aangiftebelasting (1) niet, (2) gedeeltelijk niet, dan wel (3) niet tijdig betaalt strafbaar is.

De strafbedreiging is fors, te weten een maximale gevangenisstraf van zes jaren of een geldboete van maximaal € 81.000 of wanneer dit hoger is, het bedrag van de te weinig, te laat of niet betaalde belasting. De wetgever rechtvaardigt deze hoge straf, doordat het bij aangiftebelastingen gaat om gelden van een ander, die de belastingplichtige of inhoudingsplichtige³ aan de Belastingdienst moet (door)betalen.⁴ Door het niet, niet tijdig of niet volledig (door)betalen van de gelden verrijkt de belastingplichtige zichzelf ten nadele van de Belastingdienst en de ander.

Ten aanzien van de maximale hoogte van de geldboete wordt geen onderscheid gemaakt tussen het niet (geheel) of niet tijdig betalen.⁵ Het ligt evenwel niet voor de hand dat de strafrechter dit onderscheid ook niet zal maken; in het geval van te laat betalen is de verrijking (de bespaarde rente) van een heel andere orde dan in het geval van niet betalen.

Van niet tijdig betalen is sprake indien de belastingplichtige uiteindelijk wel (volledig) heeft betaald, maar niet binnen de door de belastingwet gestelde termijn.⁶

Indien niet of gedeeltelijk niet is betaald, stemt het door de Belastingdienst ontvangen bedrag niet overeen met de materieel verschuldigde belasting. Het betaalde bedrag komt in

dat geval niet overeen met de overigens juiste en volledige aangifte. Dit niet of gedeeltelijk niet betalen kan twee oorzaken hebben. Zo kan er sprake zijn van een situatie waarin de aangifte tot het juiste bedrag is gedaan, maar deze vervolgens niet tijdig wordt betaald. Daarnaast kan er sprake zijn van een situatie dat het betaalde bedrag wel overeenkomstig de aangifte is, maar dat de aangifte niet juist of niet volledig is. In dat geval kan zich eveneens het strafbare feit van art. 69, lid 2, AWR voordoen.⁷ Vanzelfsprekend is de combinatie van een onjuiste aangifte en niet tijdig betalen van het op grond van die aangifte te betalen bedrag ook mogelijk.

2. Opzetvereiste

Van belang is dat voor de strafbaarstelling is vereist dat sprake is van opzettelijk handelen. Dat houdt in: door het willens en wetens handelen of nalaten wordt niet (geheel) binnen de daarvoor gestelde termijn betaald. Hieronder valt ook voorwaardelijk opzet: het willens en wetens aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat een handelen of nalaten tot gevolg heeft dat niet (geheel) binnen de daardoor gestelde termijn wordt betaald.

Het in de strafbepaling opgenomen (voorwaardelijk) opzetvereiste is in die zin opmerkelijk, dat het verrichten van een betalingshandeling in de regel een bewuste gedraging is. Het (voorwaardelijk) opzet op het niet (geheel) of niet tijdig betalen zou dan ontbreken in de situatie dat de belastingplichtige geen wetenschap heeft van het bestaan van de beta-

Fraudebestrijding in de fiscaliteit, slaat de wetgever door?

lingsverplichting c.q. de aanslag of wanneer het niet betalen het gevolg is van een vergissing of grofschuldige slordigheid die de grens van het voorwaardelijke opzet niet raakt. De vraag is dan ook hoe in de onderhavige strafbepaling het (voorwaardelijk) opzet precies dient te worden ingevuld. In de wetsgeschiedenis is daar (bijna) geen aandacht aan besteed.⁸

Volgens de wetgever is van het opzetvereiste in ieder geval geen sprake bij (goedwillende) ondernemers die al dan niet tijdelijk in betalingsproblemen verkeren en uitstel van betaling vragen.⁹ Dat door de wetgever gegeven voorbeeld lijkt evenwel niet erg gelukkig. De melding betalingsonmacht zal doorgaans zijn gelegen na het tijdstip waarop er had moeten worden betaald en zegt daarmee betrekkelijk weinig over de aan- of afwezigheid van opzet op het betalingsmoment.

3. Uitsluiting strafbaarstelling

De wet benoemt twee gevallen waarin geen sprake is van een strafbaar feit. Art. 69a, lid 3, AWR bepaalt: niet strafbaar is degene die de ontvanger tijdig heeft verzocht uitstel van betaling te verlenen of die onverwijld nadat is gebleken dat het lichaam niet tot betaling in staat is daarvan schriftelijk mededeling heeft gedaan aan de ontvanger. Niet uit de wettekst volgt wat de plichten zijn indien het verzoek om uitstel van betaling wordt afgewezen, eindigt of wanneer een verleend uitstel wordt ingetrokken. De vraag kan worden gesteld of een administratieve beroepsprocedure tegen een weigering of intrekking, of een verzetprocedure tegen een uitgevaardigd dwangbevel ook kan gelden als een verzoek.

Zoals aangegeven, volgt uit de wettekst dat strafbaar handelen kan worden voorkomen door tijdig om uitstel van betaling te verzoeken. Hiervoor wordt in de wetsgeschiedenis verwezen naar art. 25 Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990). Onder 'tijdig' wordt in dit kader verstaan: voordat de wettelijke betalingstermijn is verstreken. Die betalingstermijn is voor aangiftebelastingen geregeld in art. 19 AWR.

Daarnaast is sprake van uitsluiting van strafbaarstelling wanneer betrokkene de Belastingdienst onmiddellijk schriftelijk op de hoogte stelt wanneer de onderneming niet tot betaling in staat is. De wetsgeschiedenis verwijst in dit kader naar art. 36, lid 2, IW 1990. Probleem is dat de wetgever niet voldoende heeft onderkend dat er wezenlijke verschillen bestaan tussen melding in het kader van de bestuurdersaansprakelijkheid en ten aanzien van de onderhavige strafbepaling. Heldere richtlijnen over wat een dergelijke melding moet inhouden, ontbreken.¹⁰

Die onduidelijkheid laat zich met name invoelen bij de vraag wie er kan melden, of er bij naheffingsaanslagen nog kan worden gemeld, de disculpatiegrond bij niet tijdige melding en deelneming.

4. Art. 69a AWR reikt verder dan de meldingsgerechtigde van art. 36, lid 2, AWR

Hoewel op grond van art. 36 IW 1990 de meldingsplicht in de eerste plaats rust op het lichaam, is in art. 36, lid 2, IW 1990 bepaald dat elke bestuurder bevoegd is om namens het lichaam melding te maken van de betalingsonmacht.¹¹

Van belang is dat meer personen onder de strafbaarstelling van art. 69a AWR vallen dan dat er mogen melden. In de wetsgeschiedenis wordt er in dat kader op gewezen dat ook commissarissen, en zelfs externen die beroepsmatig bijdragen aan het begaan van het strafbare feit, zoals een belastingadviseur, onder het bereik van art. 69a AWR kunnen vallen. Dat leidt tot de merkwaardige situatie dat bijvoorbeeld de belastingadviseur wel onder het bereik van art. 69a AWR zou vallen, maar onder het beleid van art. 36 IW 1990 niet zou kunnen melden.

Daartegen kan worden opgeworpen dat uit de tekst van art. 69a AWR volgt dat eenieder kan verzoeken om uitstel van betaling en meldingen kan doen. Een dergelijke ruime uitleg van art. 69a AWR – waarin iedereen bevoegd is om (namens het lichaam) de betalingsonmacht te melden – lijkt in de praktijk evenwel ook geen sinecure. Tot wie moet een ontvanger zich bijvoorbeeld richten als hij naar aanleiding van de (summiere) melding behoefte heeft aan nadere informatie: tot de melder of tot degenen die de vennootschap in kwestie juridisch mogen vertegenwoordigen?

Ook onduidelijk is wat de gevolgen zijn van de melding of het verzoek. De letterlijke tekst impliceert dat enkel de individuele melder van de betalingsonmacht of verzoeker strafrechtelijke vrijwaring geniet. Een dergelijke enge lezing lijkt niet voor de hand te liggen. Indien aansluiting kan worden gezocht bij de rechtspraak waarin is bepaald dat de meldingsplicht vervalt indien de ontvanger reeds tijdig uit andere hoofde op de hoogte was van de betalingsonmacht, kunnen veel van de hiervoor genoemde uitvoeringsproblemen worden ondervangen.¹² Immers, is de melding door een daartoe onbevoegde gedaan en kwalificeert de melding enkel om die reden als niet geldig, dan zal dit in veel gevallen ertoe leiden dat de ontvanger feitelijk op de hoogte is van de betalingsonmacht, zodat de formele meldingsplicht komt te vervallen.

5. Melding bij naheffingsaanslagen

In de wetsgeschiedenis van art. 69a AWR is geen aandacht besteed aan de situatie waarin een belastingplichtige te maken krijgt met een naheffingsaanslag. Opmerkelijk, nu de belastingplichtige die een naheffingsaanslag krijgt opgelegd in het kader van art. 36 IW 1990 in principe niet tijdig is met het betalen van de over dat betreffende tijdvak verschuldigde belasting. De gedachte daarachter is dat het lichaam in het tijdvak waarop de naheffingsaanslag betrekking heeft, had moeten melden. De betalingsonmacht kan op grond van art. 7, lid 2, uitvoeringsbesluit IW 1990 nog wel wor-

den gemeld wanneer de naheffingsaanslag niet te wijten is aan opzet of grove schuld. In dat geval kon het lichaam niet weten dat er een materiële belastingschuld was waarvoor uitsstel van betaling had moeten worden gevraagd of waarvoor had moeten worden gemeld.

De vraag is of deze systematiek onverkort kan worden toegepast in de leer van art. 69a AWR. Een aanwijzing dat dit niet zo is, volgt uit het gegeven dat art. 7 uitvoeringsbesluit IW 1990 ook melding uitsluit ingeval de naheffingsaanslag is te wijten aan grove schuld; art. 69a AWR vereist evenwel opzettelijk handelen, hetgeen daarmee niet lijkt te verenigen.

Een ander knelpunt is dat in de situatie dat een naheffingsaanslag wordt opgelegd – die te wijten is aan opzet – er eveneens sprake kan zijn van het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte. Dit strafbare feit is neergelegd in art. 69, lid 2, AWR. Hoewel het gaat om twee verschillende strafbepalingen, kan het niet de bedoeling van de wetgever zijn geweest om een belastingplichtige in de genoemde situatie te confronteren met twee verschillende (zware) strafbedreigingen.

6. Deelneming

In art. 36 IW 1990 staat de collectiviteit van het bestuur centraal. Een bestuurder zal zich met betrekking tot de vraag of het niet melden hem kan worden aangerekend, niet kunnen beroepen op de taakverdeling binnen het bestuur. Ziekte daarentegen kan onder omstandigheden wel leiden tot disculpatie. In het kader van een aansprakelijkheidsbepaling kan een dergelijke collectiviteitsgedachte wel worden ingevoeld; in het strafrecht waar het individuele handelen of nalaten en daarmee de verwijtbaarheid van de vervolgte meer centraal staat, ligt dat anders.

Het ligt in de rede dat primair via de figuur feitelijk leidinggeven strafbare verwijtbaarheid moet worden vastgesteld. De ondergrens bij feitelijk leidinggeven is de situatie waarin de desbetreffende functionaris – hoewel daartoe bevoegd en redelijkerwijs gehouden – maatregelen ter voorkoming van deze gedragingen achterwege laat en bewust de aanmerkelijke kans aanvaardt dat de verboden gedragingen zich zullen voordoen. Van belang is dat er wetenschap moet zijn – concreet of abstract – dat verboden gedragingen, in casu het niet melden, zich (zullen) voordoen.

Naast de forse strafbedreiging is een bijkomende sanctie in de wet opgenomen voor personen die in de uitoefening van hun beroep de betalingsverplichting opzettelijk niet nakomen.¹³ Gedacht moet worden aan bestuurders, directeuren, commissarissen, maar ook aan anderen die beroepsmatig bijdragen aan het begaan van het strafbare feit, zoals een belastingadviseur.¹⁴ Als bijkomende straf kunnen deze personen als straf opgelegd krijgen dat zij niet langer hun beroep mogen uitoefenen.¹⁵

7. Afsluiting

Het onderscheid tussen een goedwillende en kwaadwillende belastingplichtige is met het oog op toepassing van art. 69a AWR niet eenvoudig te maken. Immers, ook een kwaadwillende belastingplichtige staat het vrij om gebruik te maken van de disculpatiemogelijkheden die art. 69a AWR biedt. De bij de wetgever hardnekkig levende gedachte dat een kwaadwillende bestuurder niet zou kunnen melden omdat de administratie daartoe niet toereikend zou zijn, wordt gelogenstraft door de praktijk. In het kader van de meldplicht ex art. 36 IW 1990 wordt juist geconstateerd dat veelal malafide bestuurders aansprakelijkheid voorkomen door tijdig te melden en dat juist de goedwillende bestuurders het nalaten te melden. Zulks nu de goedwillende bestuurders te optimistisch waren of naïef dachten dat het allemaal wel goed zou komen met hun vennootschap. Het zijn deze bestuurders die door de meldingsregeling worden getroffen. Indien dit fenomeen zich ook bij art. 69a AWR zal voordoen, schiet het artikel zijn doel voorbij.

De gesignaleerde knelpunten laten zien dat de wetgever met de enkele verwijzing naar de meldingsregeling van art. 36 IW 1990 onvoldoende duidelijkheid heeft gecreëerd bij de toepassing en uitwerking van art. 69a AWR.

De wetgever heeft met het artikel primair het oog gehad op de bestrijding van carrouselfraudes. De werking van het artikel is evenwel veel breder. Dit ruime toepassingsbereik maakt dat de wetgever met het nieuwe art. 69a AWR zowel conceptueel als in de uitwerking een zwak product heeft afgeleverd. De toekomst zal moeten uitwijzen of de rechtsprekende macht bereid zal zijn om alle losse eindjes aan elkaar te knopen of dat de jurisprudentie de wetgever zal dwingen art. 69a AWR deugdelijk te redigeren.

* Beide auteurs zijn werkzaam bij Wladimiroff Advocaten N.V.

1 Wet van 18 december 2013, *Sib.* 567, tot wijziging van enkele wetten met het oog op de bestrijding van fraude in de toeslagen en fiscaliteit (Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit).

2 Kamerstukken II, 2013-2014, 33754, nr. 3, p. 1 (MvT).

3 In het vervolg van dit artikel kan voor de term belastingplichtige ook inhoudingsplichtige worden gelezen.

4 Kamerstukken II, 2013-2014, 33754, nr. 3, p. 22-23 (MvT).

5 Dit onderscheid wordt evenmin gemaakt in de boetebepalingen van art. 67c en art. 67f AWR.

6 Art. 19 AWR.

7 Het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van bij de belastingwet voorziene aangifte.

8 Zie in dit kader ook W. de Vries, 'Wetgever te kort door de bocht, strafbaarheid niet tijdig betalen aangifte', *Accountancynews* 7 februari 2014, nr. 2.

9 Kamerstukken II, 2013-2014, 33754, nr. 3, p. 13 (MvT).

10 Mogelijk moet aansluiting worden gezocht bij het ontwikkelde beleid ten aanzien van de meldingsregeling bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 Leidraad Invordering 2008.

11 Zowel de feitelijk bestuurder als de gewezen bestuurder kan melden.

12 HR 13 juli 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5712, V-N 1994/2718, 29.

13 Art. 69a, lid 2, AWR.

14 Kamerstukken II, 2013-2014, 33754, nr. 3, p. 22-23 (MvT).

15 Art. 31 Wetboek van Strafvordering bepaalt de duur van de ontzetting.