

De fiscale beboeting van de fiscale eenheid voor de OB: een leemte in de wet?

Naar aanleiding van uitspraak van de Rechtbank Amsterdam, [ECLI:NL:RBAMS:2017:4419](#)

Op 25 mei 2017 heeft de Rechtbank Amsterdam (meervoudige strafkamer) een vonnis gewezen, dat pas op 15 december 2017 is gepubliceerd, en nog weer later in de vakpers is gesignaleerd (FutD 2018-0044). Deze strafzaak handelde over een omzetbelastingfraude, gepleegd door een aantal vennootschappen die deel uitmaakten van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting, waaraan de verdachte feitelijk leiding had gegeven. De verdediging voerde het verweer dat de vennootschappen het strafbare feit niet konden hebben gepleegd, omdat de fiscale eenheid de belastingplichtige is, en (daarmee) strafrechtelijk verantwoordelijk.

De verdediging beriep zich voor deze stelling op het arrest van 17 maart 2017 van de Belastingkamer van de Hoge Raad, [ECLI:NL:HR:2017:438](#). Daarin is beslist dat de fiscale eenheid geen rechtspersoon is. Juist om die reden is echter art. 43 van de Invorderingswet in het leven geroepen, een bepaling die beoogt te verzekeren dat de belasting die door de fiscale eenheid als belastingschuldige is verschuldigd, ingevorderd kan worden bij de natuurlijke personen en lichamen die de fiscale eenheid vormen. De rechtbank heeft het verweer van de verdediging verworpen, daartoe overwegende dat de vennootschappen die deel uitmaken van de fiscale eenheid als plegers worden aangemerkt, ook al is de fiscale eenheid de belastingplichtige.

Dit vonnis is in lijn met een al weer wat ouder arrest van de Hoge Raad, gewezen op 29 juni 1999, NJ 1999/719. Daarin heeft de Hoge Raad beslist dat het er voor moet worden gehouden dat art. 68 (oud) AWR (thans art. 69 AWR), zich richt tot de onderdelen die tezamen de fiscale eenheid vormen, zodat de onderdelen gezamenlijk als belastingplichtige dienen te worden aangemerkt. Als dader van art. 68 (oud) AWR dient niet de fiscale eenheid te worden aangemerkt, maar in gezamenlijkheid de onderdelen die de fiscale eenheid vormen, aldus de Hoge Raad, die de motivering van deze beslissing baseert op doel en strekking van art. 68 (oud) AWR en art. 43 van de Invorderingswet 1990. Mede met het oog op artikel 43 Invorderingswet 1990 besliste de strafkamer van de Hoge Raad dat de strafbepaling van art. 68 (oud) AWR zich tot de onderdelen van de fiscale eenheid richt (het zogenoemde normadressaat). Die onderdelen van de fiscale eenheid verhouden zich als medeplegers tot elkaar. Het OM dient in voorkomende gevallen te bewijzen dat de afzonderlijke vennootschappen (of andere personen die een onderdeel vormen van de fiscale eenheid) zich schuldig hebben gemaakt aan het medeplegen van belastingfraude.

Daarmee heeft de strafkamer van de Hoge Raad een oplossing gegeven voor het (juridische) probleem dat een fiscale eenheid geen rechtspersoon is, niet in art. 51 Sr. wordt genoemd als entiteit, en ook in de AWR geen plek heeft gekregen (hetgeen best opmerkelijk is te noemen).

Wat dient er te gebeuren als bijvoorbeeld ten aanzien van één van de vennootschappen die onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid geen opzet kan worden aangenomen. Beantwoording van die vraag is in de jurisprudentie nog niet aan de orde geweest. Dat gedeelte van de tenlastelegging zal dan niet bewezen kunnen worden verklaard, hetgeen niet in de weg behoeft te staan aan een bewezenverklaring van hetgeen aan de andere onderdelen van de fiscale eenheid is ten laste gelegd, indien dat uit de bewijsmiddelen kan worden afgeleid. De problematiek van de fiscale eenheid lijkt voor het strafrecht voldoende geadresseerd.

Een andere vraag is of beboeting van een fiscale eenheid überhaupt mogelijk is.

Fiscale vergrijpboetes kunnen (onder meer) worden opgelegd indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat (kort gezegd) te weinig belasting is geheven. Een fiscale eenheid wordt voor de omzetbelasting als de belastingplichtige aangemerkt. In zoverre lijkt er niets aan in de weg te staan een vergrijpboete op te leggen aan de fiscale eenheid als zodanig, hetgeen in de praktijk ook gebeurt.

Aan wie dient in dat geval het verwijt van opzet of grove schuld te worden gemaakt? Een dergelijk verwijt dient immers te worden gebaseerd op een gedraging van een (rechts)persoon. Een fiscale eenheid is geen (rechts)persoon, en kan zich dus ook niet verwijtbaar gedragen.

Vermoedelijk dient de oplossing gevonden te worden in de strafrechtelijke jurisprudentie, die er vanuit gaat dat de samenstellende onderdelen van de fiscale eenheid strafrechtelijk aansprakelijk zijn, en verwijtbaar dienen te hebben gehandeld. Voor een fiscale boete aan een fiscale eenheid zal derhalve moeten komen vast te staan dat een of meer van de samenstellende (rechts)personen zich aan opzet of grove schuld schuldig hebben gemaakt. De bewijslast ligt bij de inspecteur. Het te leveren bewijs dient – als het gaat om boetes die toerekenbaar zijn aan rechtspersonen die een fiscale eenheid vormen – te voldoen aan de eisen die gelden voor de strafbaarheid van rechtspersonen.

Echter, in art. 5:1, lid 3 Awb is bepaald dat overtredingen kunnen worden begaan door natuurlijke en rechtspersonen. Een fiscale eenheid is dat niet. Dat zou betekenen dat aan een fiscale eenheid überhaupt geen boete kan worden opgelegd!

Hier lijkt sprake te zijn van een leemte in de wet.

Het is de vraag of dit kan worden ondervangen met het opleggen van medeplegersboetes aan de onderdelen van de fiscale eenheid. Wij gaan deze discussie met plezier aan.