

Discriminatoire boete bij aangifteverzuim Vpb

Naast zijn complexe taak de fiscale wet goed te duiden en toe te passen op de vastgestelde feiten, kent de inspecteur nog de zware verantwoordelijkheid passende en geboden straffen op te leggen. In tegenstelling tot de belastingheffing vloeit die boete niet voort uit de wet. De boeteoplegging is een zogeheten discretionaire bevoegdheid. Aan de inspecteur komt een waardering van de feiten toe waarbij hij zelf de aspecten van de zaak kan wegen. Het is dus niet één plus één is twee.

Teneinde een bepaalde eenheid van beleid te waarborgen is door de staatssecretaris aan die discretionaire bevoegdheid nadere invulling gegeven in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst. De inspecteur zal echter telkens moeten toetsen of het algemene uitgangspunt uit het BBBB wel leidt tot een rechtvaardige bestraffing. De adviseur van belanghebbende mag het tot zijn taak rekenen feiten en omstandigheden aan te dragen die tot een mitigatie van de boete aanleiding dienen te geven.

Wat echter indien het beleid in het BBBB in strijd is met straftoemingsbeginselen? Naar mijn overtuiging is daarvan sprake als het beleid verschillende boeten voorschrijft terwijl de criteria die worden gehanteerd daarvoor geen aanleiding geven. Meer concreet gaat het om het volgende. Met ingang van 1 januari 2010 wordt bij een aangifteverzuim voor de vennootschapsbelasting in beginsel een boete opgelegd van € 2.460. Voor andere belastingen geldt bij een aangifteverzuim echter een boete van € 226. Welke rechtvaardigingsgrond kan daarvoor worden bedacht? In de parlementaire geschiedenis kan een vraag worden gevonden van de SP-fractie over (wenselijk geachte) differentiatie tussen aangifteverzuimen van natuurlijke personen en (grote) bedrijven. Als uit dit onderscheid al een rechtvaardiging kan worden gevonden, dan wordt dit onderscheid niet bereikt door het aanbrengen van een onderscheid tussen de aangiften voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Een rechtspersoon die belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting drijft immers niet altijd een 'groot bedrijf'. Daarbij komt dat er grotere bedrijven (kunnen) worden gedreven buiten een rechtspersoon, waardoor de inkomstenbelasting van toepassing is. De omvang van het bedrijf blijkt dus niet uit de soort aangifte. Om op basis daarvan verschillende boeten voor te schrijven gaat dus (te) ver.

Gelijke gevallen dienen gelijk te worden belast en in geval van onrechtmatige handelingen, gelijk bestraft te worden. Een onderscheid tussen natuurlijke personen en rechtspersonen geeft dan geen pas. Als er al een onderscheid gemaakt kan worden, dan zou het logischer zijn de rechtspersonen niet of lager te bestraffen. Een rechtspersoon is immers niets meer dan een (doorgeschoten) juridische fictie; een stuk papier waaraan rechten en plichten zijn verbonden, maar die desondanks toch echt geen emotie of gevoel heeft waardoor leedtoevoeging feitelijk onmogelijk is. Ook bij het opleggen van boeten speelt het gelijkheidsbeginsel een rol. Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van gelijke gevallen, dient allereerst te worden vastgesteld dat niets of niemand gelijk is. Van belang is of er een onderscheid gemaakt kan worden vanuit het perspectief van een bepaalde regeling. Vraag is daarbij of een rechtspersoon ongelijk is aan een natuurlijk persoon in het licht van de boetebepalingen. Een dergelijke beoordeling van het gelijkheidsbeginsel vanuit het perspectief van een bepaalde regeling kan duidelijk worden gevonden in het arrest van de Hoge Raad van 13 december 1995, BNB 1996/90:

'Op het punt van de kosten van kinderopvang bestaan er geen relevante verschillen tussen werknemers en ondernemers (...). De fiscale behandeling van beide groepen belastingplichtigen is weliswaar op onderdelen verschillend, maar die verschillende behandeling geeft geen aanwijzing voor de opvatting dat aftrek van kosten voor kinderopvang, toegestaan aan werknemers, niet ook moet worden toegestaan aan ondernemers.'

Relevante verschillen tussen natuurlijke personen en rechtspersonen bestaan er mijns inziens niet vanuit de boetewetgeving. Het betreft bovendien eenzelfde verzuim, te weten het te laat doen van aangifte. Een dergelijk onderscheid bestaat al helemaal niet als de natuurlijke persoon een onderneming drijft of in de situatie dat de vennootschap feitelijk géén onderneming voert. Als de staatssecretaris al beleidsmatig een verhoogde boete wenst te handhaven voor aangifteverzuimen door 'grote' bedrijven, dient de hoogte van de winst, het aantal werknemers of het balanstotaal bepalend te zijn en niet de juridische huls en daardoor het soort belasting dat verschuldigd is. Het huidige onderscheid naar gelang van de soort belastingwet die van toepassing is, kan naar mijn overtuiging niet worden gehandhaafd. ■

Prof. mr. dr. G.J.M.E. (Guido) de Bont
Lid van de redactieraad Het Register

