

DE MINNELIJKE SCHIKKING IN FISCALE ZAKEN

Fiscale Topics

DE MINNELIJKE SCHIKKING
IN FISCALE ZAKEN

Bart COOPMAN (ed.)
Koen HENS



intersentia

Antwerpen – Cambridge

De minnelijke schikking in fiscale zaken
Bart Coopman (ed.) en Koen Hens

© 2012 Intersentia
Antwerpen – Cambridge
www.intersentia.be

ISBN 978-94-000-0265-4
D/2012/7849/5
NUR 820

Alle rechten voorbehouden. Behoudens uitdrukkelijk bij wet bepaalde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, op welke wijze ook, zonder de uitdrukkelijke voorafgaande toestemming van de uitgever.

VOORWOORD VAN DE MINISTER VAN FINANCIËN

“*Quid leges sine moribus*”, wisten de Romeinen al. Als de wet al mag worden beschouwd als een onmisbaar ingrediënt van elke vorm van beschaving, als diezelfde wet de beste bescherming van de zwakke is, dan nog moet worden onderstreept dat een wet krachteloos wordt als de naleving ervan in gebreke blijft.

Een betere “*compliance*” is, zeker in fiscale aangelegenheden, van cruciaal belang. Burgers en bedrijven zullen hun fiscale verplichtingen nauwgezet vervullen als ze de zekerheid hebben dat anderen dit ook doen. Een grotere rechtszekerheid, sterkere voorspelbaarheid, en meer transparantie zijn daartoe belangrijke bouwstenen. Elke auteur die tracht bij te dragen tot deze grotere transparantie verdient dan ook waardering, ook als het gaat over het nieuwe instrument van de minnelijke schikking.

Het is geen toeval dat het reeds in 2009 tot de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers behoorde om op zoek te gaan naar een sluitend systeem waarbij fiscale fraudedossiers kunnen worden afgehandeld mits de betaling van de verschuldigde belastingen en een fikse boete maar met verval van de strafvordering. De invoering van de verruimde minnelijke schikking door onze parlementen vorig jaar, met ruime parlementaire consensus, kadert in dat streven. Het is een stap in de richting van de invoering van alternatieve vormen van fiscale geschillenbeslechting die de overbelasting van ons gerechtelijk en ambtelijk apparaat moeten temperen. In de nieuwe wetgeving is een dubbele buffer ingevoerd om het oneigenlijke gebruik van deze transactiemogelijkheid voor fiscale misdrijven te voorkomen: zowel de fiscale administratie als de parketmagistraten moeten hun toestemming verlenen met betrekking tot de minnelijke schikking! Binnen afzienbare tijd zullen we kunnen evalueren of de minnelijke schikking voldoende en op een voor elkeen bevredigende manier ingang gevonden zal hebben in de fiscale rechtspraktijk.

Het handboek dat voor u ligt, verkent de einders van de onderhandelingen met fiscus en parket die aan een minnelijke schikking voorafgaan en de rechtsgevolgen van zo’n minnelijke regeling. De auteurs zijn zelf actief als advocaat van belastingplichtigen, waardoor hun standpunten als vanzelfsprekend niet altijd stroken met die van het ministerie zelf. Elkeen speelt zijn rol. De auteurs hebben echter

minstens de verdienste gehad met dit boek om aan alle actoren op het veld een praktische leidraad aan te bieden die diverse facetten van de schikking zowel op fiscaaltechnisch vlak als vanuit strafvorderlijk oogpunt behandelt. Op die manier draagt deze gids meer dan waarschijnlijk ook zijn steentje bij in de zoektocht naar een efficiëntere rechtsbedeling in fiscale zaken.

5 januari 2012

Steven Vanackere
Minister van Financiën

INHOUD

<i>Voorwoord van de minister van Financiën</i>	v
--	---

Hoofdstuk 1

Strafrechtelijke en procedurele aspecten van de minnelijke schikking	1
--	---

Ter inleiding: de wettekst	1
--------------------------------------	---

1. Begrip, evolutie, kritiek en aard	3
1.1. Begrip en evolutie	3
1.2. Kritiek	8
1.3. Aard	11
2. Procedureel toepassingsgebied	12
3. Het voorstel tot minnelijke schikking	14
3.1. Wie kan een minnelijke schikking voorstellen?	14
3.2. Aan wie kan een minnelijke schikking voorgesteld worden?	15
3.3. Voorwaarden om een minnelijke schikking te kunnen voorstellen	16
3.3.1. Het Openbaar Ministerie meent niet meer dan twee jaar correctionele gevangenisstraf of een zwaardere straf te moeten vorderen	17
3.3.2. Geen zware aantasting van de lichamelijke integriteit	21
3.3.3. Vergoeding van de eventueel aan het slachtoffer toegebrachte schade	22
3.3.4. Betaling van de eventueel ontdoken belastingen of sociale bijdragen	24
3.4. Elementen van het voorstel tot minnelijke schikking	26
3.4.1. Bedrag van de geldsom	26
3.4.2. Feiten waarvoor een minnelijke schikking wordt voorgesteld	29
3.4.3. Betalingstermijn en betalingswijze	30
3.4.4. Eventuele tijdige afstand of afgifte van voorwerpen	31
3.5. Vorm van het voorstel tot minnelijke schikking	32
3.6. Gevolgen van het voorstellen van een minnelijke schikking	32
3.6.1. Een verbintenis van het Openbaar Ministerie	32
3.6.2. Is de rechter/het Openbaar Ministerie verbonden door een (geweigerd) voorstel bij de behandeling voor het vonnis- gerecht?	34
3.6.3. Het voorstel tot minnelijke schikking en de beslissing tot verlenging stuiten de verjaring van de strafvordering.	36

4.	Het aanvaarden van de minnelijke schikking	37
4.1.	Wie moet het voorstel tot minnelijke schikking aanvaarden?	37
4.2.	Voorwaarden om een minnelijke schikking te aanvaarden	38
4.3.	Wijze van (niet) aanvaarden van het voorstel tot minnelijke schikking	38
4.4.	Gevolgen van het aanvaarden van het voorstel tot minnelijke schikking	38
4.5.	Gevolgen van het niet aanvaarden van het voorstel tot minnelijke schikking	39
5.	Het uitvoeren van de aanvaarde minnelijke schikking	41
5.1.	Wie moet de aanvaarde minnelijke schikking uitvoeren?	41
5.2.	Wijze van uitvoeren van de aanvaarde minnelijke schikking	41
5.3.	Betekenis van het uitvoeren van de minnelijke schikking	42
6.	De procedure	43
7.	Gevolgen van de volkomen minnelijke schikking	46
7.1.	De volkomen minnelijke schikking	46
7.2.	Gevolgen van de volkomen minnelijke schikking	46
8.	Gevolgen van de onvolkomen minnelijke schikking	50
8.1.	De onvolkomen minnelijke schikking	50
8.2.	Gevolgen van de onvolkomen minnelijke schikking	50
8.2.1.	Voorstel van de minnelijke schikking buiten de wettelijke voorwaarden	50
8.2.2.	Voorstel van de minnelijke schikking met niet-wettelijke voorwaarden	52
8.2.3.	Niet-uitvoering van de minnelijke schikking	53
9.	De minnelijke schikking en <i>non bis in idem</i>	54
10.	Rechterlijke controle van de minnelijke schikking	58
11.	Minnelijke schikking en schending van de redelijke termijn	60
12.	Minnelijke schikking vergeleken met andere mogelijkheden tot minnelijke regeling en beëindiging van de strafvordering	61
12.1.	Minnelijke schikking vs. seponering	61
12.2.	Minnelijke schikking vs. opschorting	65
12.3.	Minnelijke schikking vs. verjaring van de strafvordering	68
12.4.	Minnelijke schikking vs. amnestie	70
12.5.	Minnelijke schikking vs. buitenvervolginstelling	70
13.	Buitenlandse mogelijkheden tot minnelijke regeling	72
13.1.	<i>Plea bargaining</i> in de Verenigde Staten	72
13.2.	<i>Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité</i> in Frankrijk	73
13.3.	Strafbeschikking in Nederland	75
13.4.	Transactie in Nederland	76

Hoofdstuk 2	
Met de fiscus aan de onderhandelingstafel	79
Inleiding	79
1. Onderhandelen met de fiscus: over het rechtskarakter van het fiscaal akkoord en de bevoegdheid om een akkoord te sluiten	80
1.1. Het openbare orde-karakter van het belastingrecht	80
1.1.1. Negotiatieruimte van de fiscus	81
1.1.2. Bestaat er een wettelijke basis voor fiscale akkoorden?	81
1.1.3. Dading of geen dading?	82
1.1.4. Dading of bekentenis? Visies in rechtspraak en rechtsleer.	83
1.2. Is er een bovengrens aan een (voorstel van) fiscaal akkoord? Fair play en redelijkheid	84
1.3. Herroeping, vernietiging en wijziging van de dading	87
1.3.1. Kan een fiscaal akkoord worden herroepen?	87
1.3.2. Nietigheid van fiscale akkoorden wegens strijdigheid met de openbare orde of bedrog	89
1.4. De delegatie van de bevoegdheid van de minister van Financiën om te onderhandelen.	90
1.4.1. Delegatie van bevoegdheid door de minister van Financiën	91
1.5. Wie kan als gevolmachtigde van de belastingplichtige onder- handelen en akkoorden sluiten?	92
1.5.1. Verleent het mandaat “ad litem” van de advocaat een volmacht om een akkoord te sluiten?	95
1.5.2. Het mandaat van de organen van een vennootschap.	96
2. De wisselwerking tussen het strafonderzoek en het fiscaal onderzoek.	96
2.1. De informatie-uitwisseling van fiscus richting parket/onderzoeks- rechter	97
2.1.1. De rol van de belastingambtenaar t.a.v. het strafrechtelijk onderzoek	97
2.1.2. Gegevensuitwisseling van fiscus richting parket – verstrekken van inlichtingen	100
2.1.3. Aangifte van misdrijven en de machtiging om dat te doen	101
2.2. Informatie-uitwisseling van parket richting fiscus	105
2.3. Inzage in het strafdossier door de fiscale administratie	108
2.4. De discretieplicht van de fiscale ambtenaar in het kader van de wet op de minnelijke schikking	109
2.4.1. De discretie geldt hoogstens voor informatie vergaard “tijdens het overleg”	110
2.4.2. De discretie geldt alleen voor “documenten die werden opgemaakt en de mededelingen die werden gedaan tijdens het overleg”	111

2.4.3.	Het beroepsgeheim van de fiscale ambtenaar op een overleg dat tot een akkoord leidt	112
2.5.	De timing van de onderhandelingsronde met de fiscus	113
2.6.	Het “zwijgrecht” voor of tijdens de onderhandelingsronde met de fiscus	113
2.6.1.	Cautieplicht?	118
2.6.2.	Het tijdstip van de “criminal charge” als scharniermoment	119
2.6.3.	Gevolgen van inbreuken op het zwijgrecht of de cautieplicht.	120
3.	Minnelijke schikking en aanslag-, verjarings- en onderzoekstermijnen . .	120
3.1.	Inleiding	120
3.2.	De gewone aanslag- of verjaringstermijn inzake inkomstenbelastingen en btw.	121
3.2.1.	Voorbeeld	121
3.3.	Buitengewone en bijzondere aanslagtermijnen inzake inkomstenbelastingen	122
3.3.1.	Aanslagtermijn van drie jaar inzake inkomstenbelastingen	122
3.3.2.	Aanslagtermijn van zeven jaar in geval van fraude (inkomstenbelastingen).	122
3.3.2.1.	Voorbeeld	123
3.3.2.2.	Bedrieglijk opzet vereist	123
3.3.2.3.	Wettelijke fiscale vermoedens en tariefbelastingverhoging vs. bewijs van bedrieglijk opzet	126
3.3.3.	Bijzondere aanslagtermijnen (inkomstenbelastingen).	127
3.3.3.1.	Artikel 358, § 1, 3 ^o : een rechtsvordering wijst uit dat inkomsten niet werden aangegeven	129
3.3.3.2.	Voorbeeld	129
3.3.3.3.	Het gebruik van artikel 358, § 1, 3 ^o WIB 92 na een minnelijke schikking	130
3.3.3.4.	Artikel 358, § 1, 4 ^o WIB 92: bewijskrachtige gegevens.	131
3.4.	Bijzondere verjaringstermijnen inzake btw.	132
3.4.1.	Over de aanknopng tussen de termijnen inzake directe belastingen en btw	134
3.4.2.	Wanneer is de verlengde verjaringstermijn in geval van fraude van toepassing?	135
3.4.3.	Een kleine greep uit de rechtspraak met betrekking tot de notie bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden	136

3.5.	Onderzoekstermijnen en de verlenging daarvan	138
3.5.1.	De fiscale administratie is ook in het kader van onderhandelingen over en voorbereidende onderzoeken voor een mogelijk akkoord, gebonden aan onderzoekstermijnen	138
3.5.2.	Het onderscheid tussen de onderzoekstermijn van drie en die van zeven jaar	138
3.5.3.	De voorafgaande kennisgeving van indiciën van fraude . . .	139
3.5.4.	Beperkt de wijziging van de verjaringstermijnen inzake btw ook de uitoefening van het controlerecht?	141
3.5.5.	Wat leert de rechtspraak met betrekking tot de voorafgaande kennisgeving en de onderzoekstermijnen inzake btw ons? .	142
4.	Minnelijke schikking en pluraliteit van daders – vennootschappen en hun verantwoordelijken	145
4.1.	Materiële toerekening	146
4.2.	Morele toerekening	146
4.3.	Cumulatie of decumulatie	147
4.4.	De minnelijke schikking voor een vennootschap of rechtspersoon	148
4.5.	“Vermoeden van fout” als spelbreker in geval van pluraliteit van daders?	148
4.6.	Theoretische mogelijkheid van het bereiken van een fiscaal akkoord met de fiscale administratie en het parket voor één vennootschap en/of voor één of meerdere inverdenkinggestelden . .	150
4.7.	Hoofdelijke gehoudenheid voor belastingsschulden in geval van pluraliteit van daders	150
5.	Boetes en belastingverhogingen	151
5.1.	Tarieven van belastingverhogingen en btw-boetes	151
5.2.	Kwijtschelding, vermindering of matiging van boetes	152
5.2.1.	Geen boetes in geval van principiële betwistingen	152
5.2.2.	De spontane regularisatie	152
5.2.3.	Overschrijding van de redelijke termijn	153
5.2.4.	Een boete “met uitstel”?	155
5.3.	Nog over de matigingsbevoegdheid van de fiscale ambtenaren	156
5.4.	Cumulatie van fiscale boetes, strafvervolgning en minnelijke schikking	156
5.5.	Hogere nalatigheidsinteressen in geval van een belastingverhoging van 50%	160
5.5.1.	Een eerste uitzondering	161
5.5.2.	Voorbeeld	162
5.5.3.	Tweede uitzondering	163
5.5.4.	Voorbeeld	163

6.	De aanslag geheime commissielonen als spelbreker voor een deal, of niet?	163
6.1.	Toleranties en alternatieven voor de aanslag geheime commissielonen. De verstrengde houding van de fiscale administratie	163
6.1.1.	Tot voor kort was een administratieve regularisatie mogelijk	164
6.1.2.	Fiscus kondigde vorig jaar al verstrenging aan	166
6.1.3.	Circulaire en interne instructie beperken de toleranties.	166
6.1.4.	Kan het nog strenger?	167
6.1.5.	Praktische moeilijkheden bij en bewijsvoering van de aanleg van de R.C.	168
6.2.	Wat vond de rechtspraak over mogelijke regularisaties?	170
6.3.	Over de bewijslast	172
6.4.	De rechten van de mens. Is de aanslag geheime commissielonen een pure verliescompensatie voor de Schatkist of (gedeeltelijk) een strafsanctie?	174
6.4.1.	Het standpunt van het Hof van Cassatie	177
6.4.2.	Biedt de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof een uitkomst?	179
6.4.3.	<i>Roma locuta, causa non finita</i>	181
6.4.4.	Onverwachte gevolgen van de toepasselijkheid van het EVRM	182
7.	Betalingsverplichting, afbetalingsplannen en/of uitstel van invordering .	183
7.1.	De betalingsverplichting in de wet op de minnelijke schikking	183
7.2.	Afbetalingsplannen en/of betalingsgaranties	183
7.3.	Kwijtschelding van interest?	184
7.3.1.	Bijzondere gevallen	184
7.3.2.	De gewestelijke directeur moet zijn beslissing wel motiveren	187
7.3.3.	Opgelet met de betaling van nalatigheidsinteressen vooraleer de vrijstelling is aangevraagd	189
7.3.4.	Geen kwijtschelding van interesten op btw-boetes	190
7.4.	<i>Pro memorie</i> : de schorsing van de loop van de nalatigheidsinteressen.	190
7.4.1.	Voorbeeld	190
7.5.	Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen	191
7.5.1.	Procedure	192
7.5.2.	Modaliteiten	192
8.	Een greep uit de hoofdelijke aansprakelijkheden in geval van fiscale fraude	193
8.1.	De hoofdelijke aansprakelijkheid voor belastingschulden i.g.v. fiscale veroordeling	193

8.1.1.	Minnelijke schikking en hoofdelijke gehoudenheid voor belastingenschulden.	194
8.1.2.	Hoofdelijke gehoudenheid in geval van een eenvoudige schuldigverklaring of opschorting	194
8.1.3.	Hoofdelijke gehoudenheid: moet iedere veroordeelde dader de volledige rekening betalen?	196
8.1.4.	Nog even over het strafrechtelijk karakter van de hoofdelijke gehoudenheid voor fiscale schulden.	198
8.2.	De hoofdelijke gehoudenheid voor btw-carrousel­schulden	201
8.3.	Fraude met kasgeldvennootschappen.	202
8.4.	Onbetaalde bedrijfsvoorheffing en onbetaalde btw-schulden	203
9.	Fiscale regularisatie vs. minnelijke schikking	205
9.1.	Inleiding	205
9.2.	<i>Pro memorie</i> : de voorafgaande beslissing in fiscale zaken	206
9.3.	De fiscale regularisatie	206
9.3.1.	Beoogde belastingplichtigen en inkomsten en verrichtingen.	207
9.3.2.	Uitsluitingen: regularisatieaangiftes “zonder uitwerking”	208
9.3.3.	Procedure	209
9.3.4.	Heffing	209
9.3.5.	Fiscale immuniteit, ook afdwingbaar in een dossier van minnelijke schikking!	210
9.3.6.	Geen strafrechtelijke immuniteit als er al een opsporings- of gerechtelijk onderzoek lopende is.	211
10.	Minnelijke schikking en fiscale bemiddeling	211
10.1.	Het verzoek tot bemiddeling	212
10.2.	De werking van de bemiddelingsdienst	213
11.	De minnelijke schikking en geschillen bij de belastingrechter	214
11.1.	Inleiding	214
11.2.	De materiële bevoegdheid van de fiscale rechtbank – algemeen	214
11.3.	De minnelijke schikking en bij de fiscale rechtbank aanhangig of aanhangig te maken geschillen.	215
12.	Een fiscale deal en nakomende heffing van socialezekerheidsbijdragen	216
13.	Minnelijke schikking en afgifte en afstand van vermogensvoordelen	216
13.1.	De vrijheid van het Openbaar Ministerie en het risico van dubbele bestraffing voor wie geen minnelijke schikking treft	216
13.1.1.	Het risico op een verbeurdverklaring in geval van een “gewone” strafrechtelijke veroordeling.	218
13.1.2.	Verbeurdverklaring in geval van een eenvoudige schuldigverklaring of opschorting	219
13.1.3.	De opschorting van de uitspraak en de verbeurdverklaring.	220

13.2. Over het onderscheid tussen gewone en ernstiger fiscale fraude en de invloed op de verbeurdverklaring of de afstand van vermogensvoordelen	221
13.3. De praktijk van de vraag om afstand van vermogensvoordelen bij de minnelijke schikking	222
14. De minnelijke schikking voor fiscale misdrijven en het latere witwasmisdrijf	223
14.1. De tekst van artikel 505 Sw.	223
14.2. De beperkte immuniteit van de dader van het fiscale basismisdrijf voor witwassen. De beperkte draagwijdte van het adagium “Steler is geen heler”	224
14.3. Immuniteit voor bepaalde andere personen	226
14.4. Ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend.	227
14.5. Over de nood aan bewijs en omschrijving van het basismisdrijf . . .	228
14.6. Over de bijzondere opzetvereisten in artikel 505 Sw.	229
15. Uitsmijter: de transactie inzake douane en accijnzen	230
<i>Trefwoordenregister</i>	231