



# 41. Fiscaal optreden na een strafrechtelijk onderzoek

## ZORGVULDIGE SAMENWERKING OF DOUBLE JEOPARDY?

**Niet zelden krijgt de Belastingdienst via het Openbaar Ministerie de beschikking over informatie uit een strafrechtelijk onderzoek. Dit kan resulteren in het opleggen van belastingaanslagen en eventuele boeten. In dit artikel staat de samenloop tussen strafrechtelijke vervolging en een daaruit voortvloeiende fiscale (boete)procedure centraal. Een gebrek aan afstemming tussen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst kan voor de verdachte belastingplichtige vergaande gevolgen hebben zoals feitelijke dubbele bestraffing of het dubbel 'afpakken' van het verkregen voordeel.**

In een ver verleden werd het verbod op dubbele vervolging als natuurrecht erkend. Daaraan lag de uit het Oude Testament afkomstige zinsnede 'non iudicat Deus bis in idipsum', welke vrij vertaald inhoudt dat zelfs God iemand niet voor een tweede maal voor dezelfde handeling zou berechten, ten grondslag.<sup>1</sup>

Wat 'zelfs God niet zou doen' is voor het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst heden ten dage echter niet leidend. Alhoewel het *ne bis in idem*-beginsel nog steeds in de wet is verankerd, is de feitelijke betekenis van dit beginsel in de praktijk behoorlijk beperkt. Dit heeft tot gevolg dat het opleggen van een fiscale boete, nadat reeds strafvervolging heeft plaatsgevonden, al lang geen ondenkbare situatie meer is. In dit themanummer staan de gevolgen van strafrechtelijke vervolging centraal. In het onderhavige artikel zal in dat verband nader worden ingegaan op de fiscale consequenties van strafrechtelijke vervolging.

Hiertoe is het allereerst relevant om te bezien hoe strafrechtelijke informatie überhaupt bij de fiscus terechtkomt. In de eerste paragraaf zal in dat verband worden ingegaan op de methoden van informatie-uitwisseling van het OM naar de Belastingdienst. In de tweede paragraaf staat (de omvang

van) het procesdossier centraal. Gaan de strafvorderlijke stukken ook (integraal) deel uitmaken van het fiscale dossier en kan inzage in die stukken worden verkregen? In de derde paragraaf zullen wij nader ingaan op de mogelijkheden van heffing en beboeting terwijl ook strafrechtelijk wordt opgetreden. In de vierde paragraaf zullen de problemen van de kostenafrekbepijking en ontneming worden aangestipt.

### 1 Informatieverstrekking aan de fiscus

Dat de fiscus informatie moet kunnen krijgen van het Openbaar Ministerie lijkt al enige tijd de *opinio iuris*. Reeds in 1989 overwoog Hof Amsterdam ter zake van een Inspecteur die de beschikking kreeg over een proces-verbaal uit een strafzaak:<sup>2</sup>

'Uit de wetsgeschiedenis van art. 56 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen blijkt dat de wetgever van oordeel was dat Rijksdiensten en -instellingen, waaronder het Openbaar Ministerie, de fiscus de nodige inlichtingen niet moeten onthouden. Een ambtenaar van de Rijksbelastingdienst mag dus kennis nemen van een strafdossier. Er is derhalve geen sprake van onrechtmatig verkregen bewijs.'

<sup>1</sup> G.C. Thomas, *Double jeopardy. The history, the law*, New York: New York University Press 1998.

<sup>2</sup> Hof Amsterdam 14 februari 1986, nr. 3200/84 (niet gepubliceerd).

Informatie-uitwisseling zou dus moeten kunnen. De Belastingdienst heeft in veel gevallen ook daadwerkelijk belang bij het verkrijgen van informatie over een lopende strafzaak of over een veroordelend vonnis. Er zijn immers veel gevallen denkbaar waarin er naast een strafrechtelijk belang ook een fiscaal belang aan de orde is. Dit is evident in het geval van strafrechtelijke vervolging wegens het niet of onjuist doen van belastingaangifte ex artikel 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). De Belastingdienst zal dan immers altijd ook een heffingsbelang hebben.

Er is echter ook een groot aantal delicten dat niet direct fiscaal van aard is, maar waarin wel een fiscaal belang aan de orde is. Als uitgangspunt geldt daarbij dat belastingrecht amoreel is. Fiscale belangen kunnen een rol spelen bij een veelheid aan commune delicten, waaronder bijvoorbeeld (doch zeker niet uitsluitend) verdenkingen ten aanzien van witwassen, overtreding van de Opiumwet, illegale tewerkstelling, valsheid in geschrifte, het handelen in strijd met een vergunning of deelname aan een criminele organisatie. Om een concreet voorbeeld te noemen: de heer X wordt aangehouden met een sporttas met een bedrag van € 100.000,= aan contant geld. Uit het strafrechtelijk onderzoek blijkt dat er een vermoeden bestaat dat de betreffende persoon geld vervoerde binnen een organisatie die zich bezighoudt met Hawala-bankieren.<sup>3</sup> In de strafzaak gaat het louter om witwassen, het geldbedrag van € 100.000,= wordt onder X in beslag genomen.

Fiscaal kan deze informatie op verschillende manieren worden geïnterpreteerd en zodoende – bijvoorbeeld – de volgende standpunten van de Belastingdienst opleveren:

1. het bedrag van € 100.000,= moet als inkomen of vermogen van X in aanmerking worden genomen; of
2. X heeft blijkbaar werkzaamheden verricht als geldkoerier en hij zal daarvoor een vergoeding hebben ontvangen welke als inkomen zal moeten worden aangemerkt. Die vergoeding zou bijvoorbeeld kunnen worden geschat op € 5000,= per 'levering'. Wellicht geven de taperslagen aanleiding voor de Belastingdienst om het standpunt in te nemen dat er al eerder geldtransporten hebben plaatsgevonden en dat ook daar een vergoeding tegenover zal hebben gestaan; en
3. de Belastingdienst kan in beide gevallen het standpunt innemen dat sprake is van een onjuiste aangifte en in dat verband een boete opleggen.

3 Hawala-bankieren is een informeel 'banksysteem' om geld te verplaatsen. Het systeem kenmerkt zich doordat geld contant op de ene locatie wordt afgegeven terwijl ergens anders ter wereld – eventueel in een andere valuta – hetzelfde bedrag ter beschikking wordt gesteld. Zie voor meer informatie bijv. G. Delrue, *Witwassen en financiering van terrorisme*, Antwerpen/Apeldoorn: Maklu 2014, p. 384 e.v.

Een ander veelvoorkomend voorbeeld betreft het doorzenden van een gedeelte van het strafdossier in zaken waarin sprake is van hennephandel. Met name de berekening ter zake van het vermeende aantal oogsten vormt een stuk waarmee ook de fiscus graag aan de slag gaat. Die berekeningen vormen doorgaans de aanleiding voor fikse (navorderings)aanslagen en boeten.

Het is overigens niet zo dat in alle zaken waarin (mogelijk) fiscale belangen aan de orde zijn, ook daadwerkelijk informatie wordt uitgewisseld. De daadwerkelijke uitwisseling is nog (grotendeels) van menselijk handelen afhankelijk. Alhoewel de laatste jaren steeds meer aandacht lijkt te zijn voor mogelijke fiscale belangen, blijft uitwisseling van informatie aan enige willekeur onderhevig. De volgende (ongelukkige) toevalligheden kunnen zich in dit verband voordoen:

- a. een van de betrokken opsporingsambtenaren onderkent een fiscaal belang in een onderzoek. Hij besluit te bezien of informatie met de fiscus kan worden uitgewisseld;
- b. een fanatieke Inspecteur verzoekt, eventueel na door een opsporingsambtenaar te zijn ingeseind, namens de Belastingdienst om verstrekking van stukken;
- c. er is een Convenant van kracht tussen de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie op basis waarvan actieve en wederzijdse informatie-uitwisseling plaatsvindt.

### 1.1 Scenario a

Op grond van artikel 39f, lid 1, Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens (WJSG) kunnen strafvorderlijke gegevens, voor zover dit noodzakelijk is met het oog op een zwaarwegend algemeen belang, door het College van procureurs-generaal (hierna: het College) aan andere instanties of personen worden verstrekt.<sup>4</sup> Een van de doelen waarvoor verstrekking is toegestaan betreft het uitoefenen van toezicht op het naleven van regelgeving. De tekst van artikel 19 Politiewet is bijna geheel gelijk aan artikel 39f WJSG en regelt het verstrekken van politiegegevens. Het gaat hierbij telkens om een bevoegdheid om gegevens te verstrekken en niet om een verplichting.<sup>5</sup>

Informatieverstrekking op grond van de WJSG kan zowel actief (op initiatief van het Openbaar Ministerie) als passief (op verzoek van een derde) plaatsvinden.<sup>6</sup> Voor deze grondslag van informatie-uitwisseling is niet vereist dat reeds een veroordelend vonnis is gewezen. In de parlementaire geschiedenis is overwogen:<sup>7</sup>

4 In par. 3, onder C, Aanwijzing WJSG wordt de Belastingdienst expliciet genoemd als bestuursorgaan waaraan informatie kan worden overgedragen.

5 HR 21 december 2007, ECLI:NL:HR:2007:BB9133, NJ 2008/31.

6 Aanwijzing WJSG, nr. 2013A014, *Stcrt.* 2013, 32596.

7 MvT bij het Besluit van 3 juli 2009, *Stb.* 2009, 305, p. 28-29.

'In de tweede plaats is de verstrekking van politiegegevens aan de orde ten behoeve van de uitvoering van wetgeving. Zo heeft bijvoorbeeld de Belastingdienst de informatie uit een fiscaal fraudeonderzoek van de FIOD-ECD nodig voor de belastingheffing en -inning. (...) Deze behoefte is niet beperkt tot het stadium waarin de rechter in een strafzaak een onherroepelijke beslissing heeft gegeven. Indien bijvoorbeeld tijdens een huiszoeking de administratie van een administratiekantoor in beslag wordt genomen, waarbij blijkt van klanten met een zwarte rekening in het buitenland, kan worden besloten tot een deels strafrechtelijke, deels bestuursrechtelijke aanpak van de betreffende rekeninghouders. Voor de bestuursrechtelijke aanpak is dan de overdracht van de betreffende persoonsgegevens aan de Belastingdienst noodzakelijk.'

Er kan dus in verschillende stadia van het onderzoek informatie worden uitgewisseld. Het Openbaar Ministerie zal bij de beoordeling van informatie-uitwisseling het zwaarwegend algemeen belang af dienen te wegen tegen het belang van de persoonlijke levenssfeer van degene op wie de strafvorderlijke gegevens betrekking hebben.<sup>8</sup> In het noodzakelijkheidsvereiste ligt ook besloten dat het Openbaar Ministerie dient te toetsen aan het proportionaliteit- en subsidiariteitsvereiste.<sup>9</sup> Wat betekent deze toets in de praktijk? Alhoewel enige voorwaarden worden gesteld aan informatie-uitwisseling op grond van de WSJG, komt het College een grote mate van vrijheid toe in de afweging van de betrokken belangen.<sup>10</sup> De rechter toetst de verleende toestemming achteraf slechts in beperkte mate. In een zaak bij Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 12 februari 2013 was door de Inspecteur een verzoek gedaan om gegevens uit een strafrechtelijk onderzoek te mogen inzien en gebruiken. Er werd door de Inspecteur verzocht om alle relevante gegevens uit het onderzoek. Tevens werd een aantal (rechts)personen in het verzoek met naam genoemd. Er vond vervolgens informatie-uitwisseling plaats op grond van artikel 39f WJSG. Bij de rechtbank kwam de vraag aan de orde of de informatie ook bruikbaar was ten aanzien van andere verdachten in het strafrechtelijk onderzoek die niet specifiek in het verzoek van de Inspecteur waren genoemd. De rechtbank overwoog:<sup>11</sup>

'(...) De WJSG stelt geen andere eisen aan deze informatieverstrekking dan dat de verstrekking tot doel heeft het uitoefenen van toezicht op het naleven van regelgeving en

noodzakelijk is met het oog op een zwaarwegend algemeen belang. Gelet op de verleende toestemming moet naar het oordeel van de rechtbank ervan worden uitgegaan dat aan die eisen is voldaan. De rechtbank is van oordeel dat de strafvorderlijke gegevens gebruikt kunnen worden in de onderhavige procedure.'

Het feit dat het Openbaar Ministerie toestemming had verleend, was voor de rechter voldoende. Ook een vrijspraak of een sepot vormt niet per se een omstandigheid die aan informatie-uitwisseling in de weg staat. In de Aanwijzing WJSG is wel opgenomen dat dit een 'contra-indicatie' vormt voor uitwisseling, maar daar wordt dan weer een uitzondering op gemaakt indien informatie-uitwisseling 'het treffen van bestuurlijke maatregelen mogelijk maakt'. Indien en voor zover er een heffingsbelang is, lijkt hieraan al snel te kunnen worden voldaan. Overigens is het Openbaar Ministerie in de praktijk toch een minder goede 'verliezer' dan op basis van deze Aanwijzing wellicht zou kunnen worden gedacht. Juist in geval van een bewijssepot of een vrijspraak (wegens bewijsuitsluiting) lijkt een opvolgend fiscaal traject nogal eens te volgen doordat informatie uit het strafdossier bij de fiscus terecht komt.<sup>12</sup>

Zeer recent liet de belastingkamer van de Hoge Raad zich nog expliciet uit over de vraag of beboeting ter zake van feiten die strafrechtelijk werden geseponeerd, niet in strijd komt met de onschuldpresumptie. De Hoge Raad is van oordeel dat een vrijspraak of sepot er niet aan in de weg staat dat bestraffing volgt in een procedure waarin sprake is van minder strenge bewijsregels of van aanvullend bewijs. Voorwaarde is wel dat de rechterlijke autoriteiten door hun optreden, de motivering van hun beslissing of de door hen gebruikte bewoordingen geen twijfel doen ontstaan over de juistheid van de eerdere vrijspraak of het sepot. De Hoge Raad wijst er voorts op dat strijd met de onschuldpresumptie zich bijvoorbeeld kan voordoen indien sprake is van een technisch sepot, inhoudend dat niet (verder) wordt vervolgd op de grond dat onvoldoende bewijs aanwezig is. In dat geval is niet uitgesloten dat de latere bejegening door de bestuurlijke autoriteit – of de uit de latere gerechtelijke procedure voortvloeiende uitspraak van de rechter – twijfel doet ontstaan over de juistheid van de gronden waarop is beslist de strafrechtelijke vervolging niet aan te vangen of niet door

8 *Kamerstukken II* 2001/02, 28886, 3, p. 7-8.

9 Aanwijzing WSJG.

10 HR 21 december 2007, ECLI:NL:HR:2007:BB9133, NJ 2008/31.

11 Rb. Zeeland-West-Brabant 12 februari 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:CA0849.

12 Zie bijv. HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:958; Rb. Zeeland-West-Brabant 12 februari 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:CA0849; HR 9 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5051, *BNB* 1992/366; HR 9 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:BH8233, *BNB* 1992/367; HR 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:BH8551, *BNB* 1992/387 en HR 12 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC6589, *BNB* 1997/146.

te zetten. De feitenrechter zal dit steeds voldoende moeten onderkennen.<sup>13</sup>

Ook wanneer strafrechtelijk wordt getransigeerd, of een strafbeschikking wordt opgelegd, zijn ons uit onze praktijk gevallen bekend waarin door het Openbaar Ministerie informatie aan de fiscus werd verstrekt. Het verdient derhalve aanbeveling om, ingeval een zaak met het OM wordt afgewikkeld, ook aandacht te besteden aan eventuele fiscale gevolgen en – zo mogelijk – overeen te komen dat het Openbaar Ministerie in ieder geval niet actief tot informatie-uitwisseling zal overgaan.

## 1.2 Scenario B

Naast de variant waarin door het Openbaar Ministerie een fiscaal belang wordt gesignaleerd en het Openbaar Ministerie die informatie actief verstrekt, is het ook mogelijk dat de Belastingdienst zelf een verzoek doet om verstrekking van bepaalde informatie. Ofschoon de WJSG ook geldt in geval van informatie-uitwisseling op verzoek kent de AWR een zelfstandige wettelijke grondslag voor informatieverzoeken door de Belastingdienst gericht aan overheidslichamen. Deze bevoegdheid is opgenomen in artikel 55 AWR en vormt – anders dan de WSJG – een verplichting voor de instantie waaraan het verzoek is gericht om de betreffende informatie te verstrekken. Er is na een verzoek ex artikel 55 AWR dus geen ruimte voor een beoordeling van de zijde van het Openbaar Ministerie. In die zin biedt dit artikel een nog ruimere grondslag voor informatieverstrekking dan de WJSG. Daarmee rijst de vraag of de WSJG kan worden omzeild doordat het Openbaar Ministerie de Inspecteur ‘influistert’ dat het opportuun is om een bepaald verzoek te doen. De huidige lijn in de jurisprudentie is dat een dergelijke gang van zaken geen beletsel vormt voor rechtsgeldige informatie-uitwisseling op grond van artikel 55 AWR. In de zaak van Hof ’s-Hertogenbosch van 6 juni 2014 deed zich de situatie voor dat de FIOD de Inspecteur op de hoogte had gesteld van het feit dat er een bepaald strafrechtelijk onderzoek liep.<sup>14</sup> Naar aanleiding daarvan had de Inspecteur een verzoek gedaan ex artikel 55 AWR, op basis waarvan vervolgens daadwerkelijk informatie werd overgedragen. Volgens het hof was onder die omstandigheden aan de voorwaarden van artikel 55 AWR voldaan en was de verstrekte informatie bruikbaar in de fiscale procedure.<sup>15</sup>

Ofschoon het onzes inziens valt te betreuren dat op een dergelijke gekunstelde wijze door de overheid met bevoegdheden wordt omgegaan, en het maar de vraag is of deze handelwijze

wel in lijn is met de beginselen van behoorlijk bestuur, is deze gang van zaken (vooralsnog) niet door de rechter van de hand gewezen. Indien en voor zover het toetsingskader van de WJSG in een specifiek geval dus al onvoldoende grondslag zou bieden voor informatie-uitwisseling, dan kan daar via de weg van artikel 55 AWR ‘omheen worden gewerkt’. Als dat echter met die reden gebeurt, is de stelling dat oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van artikel 55 AWR om de waarborgen van de WJSG te omzeilen voor de hand liggend en zouden daaraan consequenties dienen te worden verbonden. Wordt niet voldaan aan het toetsingskader uit de WJSG, dan zou dit onzes inziens moeten leiden tot bewijsuitsluiting.

## 1.3 Scenario C

Naast de hiervoor genoemde situaties, waarin in individuele gevallen informatie wordt uitgewisseld, kan ook een meer categorische informatie-uitwisseling plaatsvinden. Dit gebeurt meestal door het opstellen van een convenant tussen (onder andere) de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie. De convenantpartners verplichten zich vervolgens om specifieke gegevens op te slaan of te verzamelen en in een (digitale) omgeving inzichtelijk te maken voor de betreffende partners. In dit verband kan bijvoorbeeld worden gewezen op het Convenant Gegevensuitwisseling Aanpak Vastgoed 2008, Convenant ICOV 2013 en het Convenant inzake medegebruik van de ANPR-camera’s van de Politie.<sup>16</sup> Dergelijke samenwerkingsverbanden liggen ten grondslag aan een omvangrijke verzamelings- en verwerkingswoede van zowel de fiscus als het OM. Gezamenlijk vullen zij hiermee diverse databases waartoe zij (en soms ook derden) toegang hebben. Een relatief nieuwe methode daarbij is datamining.<sup>17</sup> Daarmee kunnen grote hoeveelheden informatie worden verwerkt en geanalyseerd. Digitale gegevens worden gekoppeld en er wordt (geautomatiseerd) gekeken naar verbanden tussen de gegevens. Deze relatief nieuwe vormen van samenwerking tussen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst zullen naar alle waarschijnlijkheid tot gevolg hebben dat er alleen maar meer informatie zal worden gedeeld en dat het bovendien makkelijker zal worden uit de daarmee ontstane informatietombola straf- of fiscaalrechtelijk relevante informatie te destilleren.

13 HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:958.

14 Hof ’s-Hertogenbosch 6 juni 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:1713.

15 Hof ’s-Hertogenbosch 6 juni 2014 ECLI:NL:GHSHE:2014:1713, r.o. 4.16.

16 Het Convenant ANPR heeft overigens na het arrest van 24 februari 2017 van de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2017:288) feitelijk haar werking verloren nu de Hoge Raad heeft geoordeeld dat de Belastingdienst geen wettelijke bevoegdheid heeft voor het verzamelen en verwerken van ANPR-gegevens.

17 S. Brinkhoff, ‘Big data datamining door de politie’, *NJB* 2016/994.

## 2 (De omvang van) het dossier

### 2.1 Op de zaak betrekking hebbende stukken

Het is, zoals in de vorige paragraaf wel bleek, zeker geen louter theoretische mogelijkheid dat (delen van) het strafrechtelijk dossier bij de fiscus terechtkomen. Welke informatie ter beschikking van de Belastingdienst heeft gestaan of staat blijkt in de praktijk nogal wisselend. De aanwijzing WJSG bepaalt dat 'niet meer wordt verstrekt dan nodig is voor het doel van de verstrekking'.<sup>18</sup> Dat betekent dat onder omstandigheden met het verstrekken van bijvoorbeeld het proces-verbaal van de nadeelberekeningen zou moeten worden volstaan. In onze praktijk is een regelmatig gehoord verhaal van de zijde van de fiscus echter dat 'inzage werd verkregen in het strafdossier'.

Daarmee rijst de vraag of deze stukken vervolgens ook integraal onderdeel gaan uitmaken van het fiscale dossier en of een belanghebbende via die weg de beschikking kan krijgen over deze stukken.

In de fiscale procedure is artikel 8:42 Awb van toepassing. Dat artikel bepaalt dat de Inspecteur alle 'op de zaak betrekking hebbende stukken' aan de bestuursrechter zendt. In de bezwaarfase is het recht op inzage in de op de zaak betrekking hebbende stukken vervat in artikel 7:4 Awb. Dat aan een verzoek om inzage op de 'op de zaak betrekking hebbende stukken' geen hoge eisen mogen worden gesteld, volgt wel uit het arrest van de Hoge Raad van 25 april 2008:<sup>19</sup>

**'In het licht van dit een en ander dient artikel 8:42 Awb aldus te worden uitgelegd dat, behoudens gevallen van gerechtvaardigde weigering op grond van artikel 8:29 Awb en uitzonderingsgevallen als misbruik van procesrecht, tegemoet dient te worden gekomen aan een verzoek van de belanghebbende tot overlegging van een bepaald stuk indien deze voldoende gemotiveerd heeft gesteld dat het stuk van enig belang kan zijn (geweest) voor de besluitvorming in zijn zaak.'**

Indien derhalve in de fiscale zaak blijkt dat de Inspecteur de beschikking heeft (gehad) over (een gedeelte van) het strafdossier, moeten deze stukken in beginsel worden aangemerkt als 'op de zaak betrekking hebbende stukken', en zullen ze om die reden aan belanghebbende moeten worden verstrekt. Daarbij hoeft de belastingplichtige dus niet aan te tonen dat die stukken ook daadwerkelijk door de fiscus zijn gebruikt. Deze verplichting gaat niet zo ver dat de Inspecteur is gehouden stukken in te brengen die ten grondslag liggen aan

processen-verbaal van de FIOD indien die stukken niet ter beschikking van de Inspecteur hebben gestaan.<sup>20</sup>

In de zaak die ten grondslag lag aan de uitspraak van Hof Arnhem Leeuwarden van 8 maart 2016 was de volgende situatie aan de orde.<sup>21</sup> Jegens een belastingplichtige was op enig moment een Strafrechtelijk Financieel Onderzoek (SFO) verricht ter zake van de verdenking van verschillende strafbare feiten. Op enig moment werd door een aantal ambtenaren van de Belastingdienst een controleonderzoek gestart naar aanleiding van een rechtshulpverzoek van de Spaanse autoriteiten. Tijdens het controleonderzoek kregen de betreffende ambtenaren de beschikking over stukken uit het SFO.

In de procedure bij het hof werd namens belanghebbende geklaagd over het feit dat de onderliggende stukken niet als op de zaak betrekking hebbende stukken waren overgelegd en dat de Inspecteur dus niet had voldaan aan de op hem rustende wettelijke verplichting. De Inspecteur verklaarde dat de controlerend ambtenaren inderdaad inzage hadden gehad in het strafrechtelijk dossier, maar dat alle bijlagen die er destijds bij zaten inmiddels waren vernietigd. Hof Arnhem Leeuwarden stelde vast dat de stukken reeds om die reden moesten worden aangemerkt als op de zaak betrekking hebbende stukken en dat deze stukken door de Inspecteur hadden moeten worden overgelegd. Daaraan deed niet af dat de Inspecteur bij het opleggen van de (navorderings)aanlagen mogelijk geen beschikking over de stukken had gehad.

Ook in dit arrest was sprake van de thans veel gehanteerde werkwijze waarin de Inspecteur inzage neemt in het strafdossier bij de FIOD/het Openbaar Ministerie, terwijl slechts van bijvoorbeeld het aanvangs- of overzichtsproces-verbaal daadwerkelijk een afschrift wordt verstrekt aan de Belastingdienst. Deze tactiek kan er dus niet toe leiden dat het strafdossier zelf niet als op de zaak betrekking hebbend stuk moet worden aangemerkt. Het feit dat de stukken de fiscus ter beschikking hebben gestaan, is in dat verband doorslaggevend.

Het 'probleem' voor belanghebbende in de zaak bij Hof Arnhem Leeuwarden was echter dat zijn gemachtigde ter zitting had verklaard zelf over het integrale strafrechtelijke dossier te beschikken omdat hij ook in de strafzaak als advocaat van belanghebbende had opgetreden. Gelet daarop alsook op het feit dat de Inspecteur niet meer over de stukken kon beschikken, verbond het hof uiteindelijk geen gevolgen aan deze schending.<sup>22</sup> Het hierop volgende beroep in cassatie werd

20 HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:29, *BNB* 2013/226.

21 Hof Arnhem-Leeuwarden 8 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:1743.

22 Op grond van art. 8:31 Awb kan de bestuursrechter gevolgen verbinden aan de schending indien een partij niet voldoet aan de verplichting stukken over te leggen.

18 Aanwijzing WJSG.

19 HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB5868, *BNB* 2008/162, r.o. 3.2.4.

onder verwijzing naar artikel 81 Wet RO afgewezen.<sup>23</sup> De uitkomst van deze zaak was waarschijnlijk anders geweest indien de belastingplichtige niet reeds over het integrale strafdossier had beschikt. Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen als meteen bij aanvang van het strafrechtelijk onderzoek stukken aan de fiscus worden verstrekt. Worden op basis van die stukken (navorderings- of naheffings) aanslagen opgelegd en wordt daartegen bezwaar gemaakt, dan ontstaat er fiscaal een recht op inzage, terwijl de betreffende stukken strafrechtelijk vaak nog worden onthouden. Het is immers een algemeen bekende praktijk dat processtukken bij aanvang van het onderzoek doorgaans niet direct aan de verdediging worden verstrekt. Met name wanneer de verdachten nog niet zijn gehoord, in welk geval artikel 30 Sv ook minder expliciet verplicht tot verstrekking van stukken, zal het Openbaar Ministerie een verzoek om afschriften van de stukken – met een beroep op het onderzoeksbelang – doorgaans afwijzen.

Meldt dus de fiscus zich terwijl jegens cliënt net een strafrechtelijk onderzoek loopt, dan kan dit een mogelijkheid bieden om via een achterdeur toch inzage te krijgen in het strafrechtelijk dossier. Weigert de fiscus het overleggen van de stukken met een beroep op het belang van het strafrechtelijk onderzoek, dan kan een rechter daar gevolgen aan verbinden.<sup>24</sup> Door haast te maken in de fiscale procedure kan op die wijze dus onder omstandigheden een voordeel worden behaald. Worden de stukken door de fiscus overgelegd, dan is het voordeel erin gelegen dat voortijdig inzage wordt verkregen in stukken uit het strafdossier, terwijl die strafrechtelijk nog niet worden verstrekt. Weigert de fiscus het overleggen van stukken, dan kan in de fiscale procedure een voordeel worden verkregen doordat de rechter daaraan gevolgen kan verbinden, hetgeen zelfs kan resulteren in het vernietigen van de aanslagen.

## 2.2 Onrechtmatig bewijs?

Een ander interessant punt is op welke wijze fiscaal wordt omgegaan met informatie waaraan een strafrechtelijk gebrek kleeft. De Hoge Raad oordeelde in *BNB 1992/306* dat het feit dat informatie strafrechtelijk op onrechtmatige wijze is verkregen niet automatisch een beletsel vormt voor de Inspecteur om van die informatie gebruik te maken. Het ging in die zaak om informatie die afkomstig was uit een huiszoeking zonder dat daartoe verlof was gevraagd bij de rechtbank. In deze zaak – die overigens speelde voor de invoering van artikel 359a Sv op 2 november 1996 – werd die informatie als strafrechtelijk onrechtmatig aangemerkt en van het bewijs

uitgesloten. De belastingkamer van de Hoge Raad ontwikkelde in dat verband het ‘zozeer indruist’-criterium:<sup>25</sup> het gebruik van dergelijke informatie is slechts dan niet toegestaan indien deze informatie is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.<sup>26</sup> Een belangrijk element bij de uitwerking van het criterium is of de Inspecteur, ook indien de onrechtmatige handelingen van de vervolgende instanties niet hadden plaatsgevonden, zonder wettelijke belemmering kennis had kunnen nemen van de betreffende informatie. Mede gelet op de ruime (controle)bevoegdheden van de Inspecteur<sup>27</sup> doet schending van het ‘zozeer indruist’-criterium zich in de praktijk nauwelijks voor. Zaken waarin daarvan sprake was betroffen het (beweerdelijke) voorliegen van de rechter-commissaris door FIOD-ambtenaren,<sup>28</sup> gebruik van opsporingsbevoegdheden om voor de belastingheffing gegevens te verkrijgen zonder dat het onderzoek was gericht op opsporing van een strafbaar feit<sup>29</sup> en schending van het (afgeleid) verschoningsrecht.<sup>30</sup> In een recent arrest van de Hoge Raad werd geconcludeerd tot bewijsuitsluiting van ANPR-gegevens omdat deze door de Belastingdienst werden verwerkt zonder dat daartoe een wettelijke grondslag bestond.<sup>31</sup> Daarbij overwoog de Hoge Raad expliciet dat ook indien die gegevens ex artikel 55 AWR van de Politie zouden zijn verkregen, daarvoor geen voldoende specifieke wettelijke grondslag bestond in het licht van artikel 8 EVRM.<sup>32</sup>

In een zaak bij Rechtbank Zeeland-West-Brabant ging het om een belanghebbende die in 2008 als verdachte was aangemerkt in een strafrechtelijk onderzoek.<sup>33</sup> De strafkamer van de rechtbank had het Openbaar Ministerie in die zaak niet-ontvankelijk verklaard in de vervolging omdat was gebleken dat het proces-verbaal van verhoor van de verdachte niet overeenkwam

23 HR 31 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:538.

24 Art. 8:31 Awb.

25 HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, *BNB* 1992/306, *NJ* 1994/621.

26 A-G Wattel pleitte er in zijn conclusie van 28 mei 2014 (ECLI:NL:PHR:2014:521) voor het ‘zozeer indruist’-criterium te verlaten en voor wat betreft het punitieve bestuursrecht aan te sluiten bij de strafvorderlijke wetgeving. De Hoge Raad overwoog evenwel in het arrest van 20 maart 2015 (ECLI:NL:HR:2015:643) geen aanleiding te zien op het ‘zozeer indruist’-criterium terug te komen.

27 In dit verband kan m.n. worden gewezen op art. 47, 53 en 55 AWR.

28 HR 9 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5051, *BNB* 1992/366 en HR 9 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:BH8233, *BNB* 1992/367.

29 HR 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:BH8551, *BNB* 1992/387.

30 HR 12 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC6589, *BNB* 1997/146.

31 In dit arrest werd overigens niet expliciet getoetst aan het ‘zozeer indruist’-criterium. Het is ten eerste de vraag of dit criterium wel van toepassing is ingeval de onrechtmatigheid zich niet in de strafvorderlijke hoek heeft voorgedaan.

32 HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:288.

33 Rb. Zeeland-West-Brabant 21 februari 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:CA2461.

met de werkelijkheid. De rechtbank had bovendien geoordeeld dat hierdoor het gehele onderzoek besmet was geraakt.

De betreffende informatie was aan de fiscus verstrekt, waarna aan de belanghebbende (navorderings)aanslagen met boeten waren opgelegd over de jaren 2006, 2007 en 2008. Ten aanzien van het onrechtmatigheidsverweer dat hierover door belanghebbende werd gevoerd, overwoog de rechtbank:<sup>34</sup>

**‘Zo het bewijs al als onrechtmatig verkregen moet worden gekwalificeerd, is de rechtbank op grond van bovengenoemd arrest (verwezen wordt naar BNB 1992/306; GB/AV) van oordeel dat dit in beginsel voor de inspecteur geen beletsel hoeft te zijn om daarvan bij het vaststellen van de (navorderings) aanslagen gebruik van te maken. Echter, naar het oordeel van de rechtbank druist het gebruik van de processen-verbaal waar de verbalisanten [verbalisant 1] en/of [verbalisant 2] bij betrokken waren zozeer in tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik van die stukken wel als ontoelaatbaar moet worden geacht, met uitzondering van de processen-verbaal die enkel zien op financiële uitgaven van belanghebbende bij derden. De bewijsstukken van deze financiële uitgaven zijn immers aan de betreffende processen-verbaal gehecht, zodat de daarin opgenomen informatie kan worden geverifieerd. De rechtbank ziet geen belemmering in het gebruik van de overige bewijsstukken uit het strafrechtelijk dossier (...).’**

In deze zaak achtte de rechtbank het gebruik van de strafrechtelijke informatie dus gedeeltelijk toelaatbaar, hetgeen voor belanghebbende resulteerde in zowel heffing als beboeting. Deze discrepantie tussen het fiscale recht en het strafrecht kan onzes inziens met name waar het de beboeting betreft tot onwenselijke uitkomsten leiden. Er vindt dan immers alsnog ‘bestrafing’ plaats op basis van informatie waarvan de strafrechter reeds heeft geoordeeld dat die informatie onbruikbaar is, althans het OM (door de wijze van verzamelen) niet-ontvankelijk is in de vervolging. Dit ondermijnt de werking die van een dergelijk oordeel van de strafrechter zou moeten uitgaan, namelijk dat de opsporingsinstanties een dergelijke handelwijze in de toekomst zullen nalaten. Bovendien werkt een dergelijke invulling in de hand dat het Openbaar Ministerie, ingeval informatie strafrechtelijk als onrechtmatig is aangemerkt, die informatie aan de fiscus verstrekt zodat langs die weg kan worden opgetreden. Deze handelwijze staat op gespannen voet met het una via-beginsel en de beginselen van behoorlijk bestuur.

34 Rb. Zeeland-West-Brabant 21 februari 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:CA2461, r.o. 2.10. Zie ook HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW4095, BNB 2012/192.

### 3 Heffing en beboeting

De oplettende lezer zal zich op dit moment wellicht afvragen of het una via-beginsel er überhaupt niet aan in de weg staat dat fiscaal wordt opgetreden tegen iemand die voor diezelfde feiten reeds strafrechtelijk werd vervolgd.<sup>35</sup> Het una via-beginsel verzet zich er niet tegen dat na strafrechtelijke vervolging, belastingheffing volgt. Dit ligt besloten in het feit dat heffing niet kwalificeert als ‘bestrafing’<sup>36</sup> in de zin van artikel 6 EVRM.<sup>37</sup> Voor het samengaan van strafrechtelijke vervolging en beboeting ligt dit anders. Het is echter de vraag of dit beginsel in de praktijk nog een daadwerkelijke beperking vormt. In het kader van deze samenloop – en de vraag of sprake is van ‘hetzelfde feit’ – wordt in deze paragraaf tevens jurisprudentie aangehaald met betrekking tot het ne bis in idem-beginsel.<sup>38</sup>

#### 3.1 Una via en ne bis in idem?

In het una via-beginsel ligt besloten dat iemand niet noodloos tweemaal in een sanctieprocedure wordt betrokken voor dezelfde overtreding.<sup>39</sup> Indien het Openbaar Ministerie informatie uit het strafrechtelijk onderzoek verstrekt aan de fiscus, is het echter zeker niet uitgesloten dat ook de fiscus meent bestraffend te moeten optreden.

Ingeval geen sprake is van een strafrechtelijk onderzoek wegens de feiten ex de artikelen 68, 69 en 69a AWR, zal de Belastingdienst doorgaans weinig problemen ondervinden bij het opleggen van een boete. Er is dan immers geen sprake van ‘dezelfde gedraging’, waardoor geen sprake is van een una via-situatie. Naar het oordeel van de Hoge Raad is een van de cruciale elementen bij het bepalen van de vraag of sprake is van hetzelfde feit of:<sup>40</sup>

**‘(...) een handeling die in strijd komt met twee of meer voorschriften moet worden opgevat als één overtreding, dan wel kan worden uiteengelegd in twee of meer zelfstandige overtredingen.’**

Is er bijvoorbeeld sprake van strafrechtelijke vervolging wegens handel in verdovende middelen, dan zal de Belastingdienst belanghebbende ‘gewoon’ kunnen beboeten wegens het indienen van onjuiste belastingaangiften.<sup>41</sup> Hetzelfde geldt voor strafbare onderzoeken wegens bijvoorbeeld omko-

35 Het una via-beginsel is verankerd in art. 5:44 Awb en art. 243 lid 2 Sv.

36 EHRM 8 juni 1976, NJ 1978/223 (Engel e.a./Nederland).

37 EHRM 12 juli 2001, nr. 44759/98 (Ferrazzini/Italië). Zie tevens HR 14 september 1983, ECLI:L:HR:1983:AW8713, BNB 1984/224 en meer recent HR 26 april 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE1969, BNB 2005/101.

38 Gecodificeerd in bijv. art. 68 Sr en art. 5:43 Awb.

39 Kamerstukken II 2003/04, 29702, 3, p. 136-139.

40 HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, NJ 2011/394, r.o. 2.4.2.

41 Art. 67d en 67e AWR.

ping, witwassen of deelname aan een criminele organisatie. Wordt naast vervolging voor die feiten een fiscale boete opgelegd, dan zal het doorgaans niet gemakkelijk zijn om te betwisten dat sprake is van twee verschillende overtredingen. Het voorgaande kan anders liggen ingeval een belastingplichtige door het Openbaar Ministerie reeds is vervolgd voor het doen van onjuiste belastingaangifte. In dat geval staat het de Belastingdienst niet vrij ter zake van diezelfde gedraging ook een boete op te leggen. Dat hoeft overigens niet te betekenen dat de Belastingdienst daarmee met lege handen komt te staan. In een uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 3 maart 2016 was de vraag aan de orde of in geval van beboeting wegens het grof schuldig doen van onjuiste aangifte en het strafrechtelijk vervolgen wegens het opzettelijk onjuist doen van aangifte, sprake was hetzelfde feit. De strafkamer van het hof overwoog in dit verband:<sup>42</sup>

**‘In zoverre is de aard van het verwijt een heel andere. Doordat de Inspecteur grove schuld als basis voor de boeten hanteerde, heeft hij geen keus gemaakt noch hoeven maken tussen bestuursrechtelijke afdoening en strafrechtelijke afdoening zoals dat het geval is bij de opzetvariant. De kern van “Una Via” is: eenmaal een bepaalde afdoeningswijze gekozen ter zake een vergrijp, is hij daaraan gebonden, behoudens de sedert 1 juli 2009 ingevoerde regeling van “nieuwe bezwaren”. Nu er echter sprake is van een ander vergrijp, namelijk de opzettelijke belastingfraude, is daarvan geen sprake.’**

Op grond van deze uitspraak zou het de Belastingdienst in geval van strafrechtelijke vervolging wegens het opzettelijk indienen van onjuiste belastingaangiften, dus nog vrij staan een boete op te leggen wegens grove schuld. De redenering van het hof is onzes inziens in strijd met de jurisprudentie van het EHRM waar het de invulling van het begrip ‘hetzelfde feit’ betreft.<sup>43</sup> Het EHRM overwoog met betrekking tot dit begrip in het arrest Routsalain:<sup>44</sup>

**‘Thus, the facts in the two sets of proceedings hardly differ albeit there was the requirement of intent in the first sets of proceedings. The fact of the two offences must, the Court considers, therefore be regarded as substantially the same for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7.’**

42 Hof Arnhem-Leeuwarden 2 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3001.

43 Het ne bis in idem-beginsel is neergelegd in art. 4 Zevende Protocol bij het EVRM, dat door Nederland niet is geratificeerd. Het is eveneens neergelegd in art. 14 lid 7 IVBPR, maar Nederland heeft bij deze bepaling een voorbehoud gemaakt, inhoudende dat geen verdergaande verplichtingen worden aanvaard dan reeds uit art. 68 Sr voortvloeien. Het beginsel is voorts neergelegd in art. 50 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

44 EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03.

Het feit dat er in de ene procedure sprake was van ‘intent’ staat er niet aan in de weg dat sprake is van ‘hetzelfde feit’. Ofschoon de Hoge Raad tevens gewicht toekent aan de juridische dimensie van de gedraging,<sup>45</sup> kijkt het Europese hof met name naar het onderliggende feitencomplex.<sup>46</sup> In de zaak van Hof Arnhem-Leeuwarden zien de boete en de vervolging op exact hetzelfde feitencomplex. De conclusie dat een andere schuldgradatie daar verandering in zou brengen, is in dat licht onbegrijpelijk. Overigens wordt door de Hoge Raad ter zake van de juridische dimensie ook gewicht toegekend aan de te beschermen rechtsgoederen. De uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden wringt in dat verband ook met de jurisprudentie van de Hoge Raad. Aan de schuld-en-opzetvariant van de bepalingen ligt immers geen (wezenlijk) verschillend te beschermen rechtsgoed ten grondslag.

De uitspraak is overigens ook opmerkelijk omdat de belastingkamer van de Hoge Raad heeft overwogen dat ‘opzet’ en ‘groeve schuld’ elkaar uitsluitende begrippen zijn.<sup>47</sup> Degene die wegens (groeve) onachtzaamheid een onjuiste aangifte indient, dient die aangifte immers niet opzettelijk onjuist in. Wie handelt met aan opzet grenzende onachtzaamheid, handelt nu juist niet opzettelijk omdat het aanvaarden van de aanmerkelijke kans in dat geval ontbreekt.<sup>48</sup> De uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden laat zich derhalve ook niet verenigen met de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad.

Dat ook een welwillender interpretatie mogelijk is, volgt uit een uitspraak van Hof ’s-Hertogenbosch van 17 februari 2015.<sup>49</sup> Het ging in die zaak om een belastingplichtige die structureel nihilaangiften had ingediend. Er werd ter zake van die gedraging een vergrijpboete van 50% opgelegd wegens het niet tijdig betalen van omzetbelasting. Daarop volgde een strafzaak waarin de belastingplichtige werd vervolgd voor het doen van onjuiste aangiften. Ofschoon de rechtbank in eerste aanleg nog had geoordeeld dat sprake was van twee verschillende feiten, kwam het hof tot een andere conclusie:<sup>50</sup>

**‘Uit hetgeen hiervoor is overwogen, volgt dat de aangifte en het bedrag aan omzetbelasting dat moet worden betaald (voldaan) onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden. De aangifte**

45 HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, met betrekking tot de juridische aard van de feiten spelen de elementen (i) de rechtsgoederen ter bescherming waarvan de onderscheidene delictomschrijvingen strekken en (ii) de strafmaxima die op de onderscheiden feiten zijn gesteld, een rol.

46 Zie m.n. EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03 (*Zolotukhin*) en HvJ EG 9 maart 2006, zaak C-436/04 (*Van Esbroeck*).

47 HR 17 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2283, *BNB* 1998/329.

48 HR 25 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9049, *NJ* 2003/552 (*HIV I-arrest*).

49 Hof ’s-Hertogenbosch 17 februari 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:481.

50 Hof ’s-Hertogenbosch 17 februari 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:481.



en de betaling vinden in de regel tegelijkertijd plaats op hetzelfde moment, namelijk in de regel binnen een maand na het einde van het tijdvak (artikel 10, lid 2 en artikel 19 van de AWR). Alleen het bedrag dat is aangegeven moet worden betaald. Het bedrag dat – zoals in casu: ten onrechte – niet is aangegeven behoeft niet te worden betaald.

(...)

De aangifte werkt als het ware als een geleideformulier voor de betaling: de betalingsverplichting wordt in beginsel louter aan de hand van de aangifte bepaald en aan die verplichting moet ook direct gevolg worden gegeven. Dat betekent dat het niet of niet volledig aangeven van de omzetbelasting, zodat minder wordt aangegeven dan materieel wel verschuldigd is, onlosmakelijk is verbonden met het niet of niet volledig voldoen van de omzetbelasting, die materieel is verschuldigd. De strekking van beide feiten verschilt dan ook niet wezenlijk, terwijl aan die feiten bovendien dezelfde gedraging van de verdachte ten grondslag ligt.’

Door meer de nadruk te leggen op de onderliggende feiten komt het hof hier dus tot de conclusie dat sprake is van ‘hetzelfde feit’ hetgeen in de weg staat aan de strafrechtelijke vervolging van de belastingplichtige. Gelet op de jurisprudentie van het EHRM en het beginsel dat voorkomen moet worden dat iemand nodeloos tweemaal in een sanctieprocedure terecht komt, kunnen wij deze uitkomst volledig onderschrijven.

Overigens kregen de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie, waar het de samenloop van fiscale boeten en het strafrecht betreft, recent ‘hulp uit onverwachte hoek’. In de zaak A en B/Norway<sup>51</sup> ging het om twee belanghebbenden die inkomsten hadden verkregen uit de verkoop van aandelen in het buitenland die zij niet hadden opgegeven. Aan beide personen werden navorderingsaanslagen met boeten opgelegd. Daarnaast werden zij voor deze feiten strafrechtelijk vervolgd. Het Europese hof oordeelde dat het samengaan van strafrechtelijke vervolging met het opleggen van een bestuurlijke boete niet in strijd is met het ne bis in idem-beginsel, als de procedures zodanig met elkaar samenhangen dat in wezen sprake is van één procedure. Daarbij komt gewicht toe aan samenhang in tijd en inhoud, de procedures moeten elkaar aanvullen, de voorzienbaarheid en dubbele bewijsgaring moet worden voorkomen.<sup>52</sup>

Deze Europese rechtspraak zet de deur open naar een meer gecoördineerde aanpak tussen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst. Gelet op het laatste aandachtspunt dat door

het EHRM werd geformuleerd, is het in dat verband juist van belang dat bewijs maar één keer wordt verzameld. Dit bewijs mag vervolgens – bijvoorbeeld door uitwisseling van het Openbaar Ministerie naar de Belastingdienst – best het startsein vormen voor een dubbele aanpak en sanctionering van de betreffende feiten, mits maar sprake blijft van voldoende samenhang tussen de trajecten. Dit is wat ons betreft een uitspraak die zich slecht laat verenigen met de gedachte die aan het una via-beginsel ten grondslag ligt.

### 3.2 Rechtspersoon versus natuurlijk persoon

Er is nog een andere reden waarom juist bij de samenloop tussen het fiscale recht en het strafrecht, vaker dan bij andere rechtsgebieden, sprake is van feitelijke ‘dubbele bestraffing’. In fiscale (straf)zaken zijn vaak ook rechtspersonen betrokken. Aangezien rechtspersonen juridisch als zelfstandige entiteiten worden aangemerkt kunnen hiermee (in ieder geval gevoelsmatig) gemakkelijk de beperkingen van dubbele bestraffing worden ‘omzeild’.

Is de belastingplichtige natuurlijk persoon reeds door de strafrechter veroordeeld wegens het feitelijk leidinggeven aan het doen van onjuiste aangifte, dan kan de Belastingdienst zonder beperking (naheffings- of navorderings)aanslagen met boeten opleggen aan de vennootschap waarop de aangifteverplichting rustte. Dat er gevallen denkbaar zijn waarin dit feitelijk neerkomt op dubbele bestraffing doet daar niet aan af. Zo zal degene die 100% van de aandelen in een vennootschap houdt, doorgaans degene zijn op wie een 100% boete aan de vennootschap ‘doorwerkt’. Bovendien zal het de aandeelhouder/bestuurder zijn die namens de rechtspersoon zal moeten procederen, waardoor het ook wat dat betreft zal voelen als een tweede bestraffingsprocedure.

Dat ook de belastingkamer van de Hoge Raad dit probleem erkent, volgt uit een arrest uit 1990 waarin werd geoordeeld over een zaak waarin vier directeuren (en enig aandeelhouder) van een schoonmaakbedrijf een transactie hadden gesloten met de officier van justitie wegens het onjuist doen van belastingaangiften. Vervolgens werd aan de overkoepelende rechtspersoon een aanslag met boete opgelegd. De Hoge Raad overwoog:<sup>53</sup>

‘Ingevolge het bepaalde in artikel 51, lid 2, Sr is het Openbaar Ministerie vrij in zijn keuze om, indien een strafbaar feit wordt begaan door een rechtspersoon, de strafvervolging in te stellen tegen die rechtspersoon dan wel tegen hen die tot het feit opdracht hebben gegeven, alsmede tegen hen die feitelijke leiding hebben gegeven aan de verboden gedraging, dan wel tegen laatstgenoemden en de rechtspersoon te

51 EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, BNB 2017/14.

52 Zie over toepassing van het toetsingskader tevens EHRM 18 mei 2017, nr. 22007-11.

53 HR 20 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4312, NJ 1990/811, r.o. 9.2.

*zamen. Dit brengt evenwel niet mede dat, indien het Openbaar Ministerie de hiervoor bedoelde keuze heeft gemaakt, het de inspecteur zonder meer zou vrijstaan wegens dezelfde feiten die aan het Openbaar Ministerie ter beoordeling zijn voorgelegd, een verhoging op te leggen aan degene op wie de keuze van het Openbaar Ministerie niet is gevallen (cursivering toegevoegd) (...)!'*

Uit de woorden 'zonder meer' volgt dat de Hoge Raad de mogelijkheid van beboeting wel in stand laat. Uitspraken van de feitenrechter op dit vlak leiden tot wisselende uitkomsten. Zo oordeelde de strafkamer van Rechtbank Arnhem op 3 augustus 2006 dat het feit dat aan de vennootschap een vergrijpboete is opgelegd niet in de weg staat aan vervolging van verdachte als opdrachtgever en/of feitelijk leidinggevende.<sup>54</sup> De politierechter van Rechtbank Noord-Nederland verklaarde op 6 juli 2015 het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk met betrekking tot het dagvaarden van een eenmanszaak, terwijl de natuurlijke persoon, wiens bedrijf het betrof, voor dezelfde feiten ook gedagvaard was tegen dezelfde zitting.<sup>55</sup> Alhoewel de Nederlandse jurisprudentie op dit vlak niet eenduidig is, heeft het EHRM in een recent arrest bepaald dat bestraffing van zowel de rechtspersoon als de natuurlijke persoon in ieder geval mogelijk is. In de betreffende zaak werd de directeur van een vennootschap strafrechtelijk vervolgd voor btw-fraude, terwijl aan de vennootschap reeds fiscale boeten waren opgelegd voor dat feit. Het hof overweegt expliciet dat sprake is van verschillende entiteiten en dat daarom niet van dubbele bestraffing kan worden gesproken.<sup>56</sup> Dit laat onverlet dat rechtspersoon en natuurlijk persoon onder omstandigheden zodanig met elkaar kunnen worden vereenzelvigd dat het bestraffen van beiden resulteert in dubbele bestraffing. De jurisprudentie biedt in ieder geval aanknopingspunten om een dergelijk verweer – in het kader van de straftoemeting – nog steeds te voeren.

#### 4 Ontneming en de kostenafrekbepaling

Zoals beschreven komt het geregeld voor dat personen die in een strafrechtelijk onderzoek zijn betrokken na informatie-uitwisseling ook bericht van de fiscus ontvangen. Volgt er op enig moment ook daadwerkelijk een strafrechtelijke veroordeling, dan kan dit direct ook gevolgen hebben voor de fiscale positie. Artikel 3.14, eerste lid, onder d en e, Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) bepaalt dat kosten en lasten die verband houden met misdrijven ter zake waar-

van de belastingplichtige bij onherroepelijke uitspraak door een Nederlandse strafrechter is veroordeeld zijn uitgesloten van aftrek.<sup>57</sup>

Deze bepaling doorbreekt de fiscale neutraliteit en maakt een inbreuk op het beginsel dat fiscaal alleen opbrengsten belast zouden moeten worden. Heel simpel weergegeven: de ondernemer die 100 verdient en 50 aan kosten heeft gemaakt, betaalt belasting over de 'winst' van 50. Degene die met criminele activiteiten 100 verdient en 50 aan kosten heeft gemaakt, betaalt op grond van 3.14, eerste lid, Wet IB 2001 toch over de volledige 100 belasting omdat zijn kosten van aftrek zijn uitgesloten. Rechtvaardiging? Misdaad zou niet moeten lonen. Blijkbaar kreeg men 'het publiek' ten tijde van de invoering van het wetsvoorstel<sup>58</sup> niet uitgelegd dat het aftrekken van kosten geen voordeel oplevert, maar juist neutraliteit – oftewel herstel – bewerkstelligt. Juist die neutraliteit zou uitgangspunt moeten zijn waar het heffing betreft, maar dat uitgangspunt werd dus met de invoering van het betreffende wetsvoorstel verlaten.

De aftrekbeperking is gekoppeld aan het moment van de veroordeling of de strafbeschikking.<sup>59</sup> De kosten die in de vijf jaren voorafgaand aan de veroordeling zijn afgetrokken, moeten op dat moment tot de winst worden gerekend. Hierin kan dus een zelfstandige reden gelegen zijn om de strafzaak langer te rekken. Als op het moment dat het vonnis wordt gewezen de kosten langer dan vijf jaar geleden zijn gemaakt, kunnen de kosten immers niet meer worden gecorrigeerd. Vervelender en fiscaal complexer wordt het nog als op enig moment een ontnemingsmaatregel wordt opgelegd. Met die ontnemingsmaatregel wordt immers bewerkstelligd dat wederrechtelijk verkregen voordeel terugvloeit naar de Staat en dus niet langer een voordeel voor de veroordeelde oplevert. Artikel 3.14, vierde lid, Wet IB 2001 regelt dat die ontneming niet onder de aftrekbeperking valt. De ontnemingsvordering mag dus wel ten laste van de winst worden gebracht. Hiermee wordt een 'dubbele correctie' voorkomen. Daarin ligt echter een ander nadeel besloten dat zich op het eerste gezicht niet expliciet manifesteert. Dit betreft het moment waarop de ontneming in aanmerking mag worden genomen. Daarover is het nodige te doen geweest. De Hoge Raad heeft inmiddels bepaald dat de ontneming pas ten laste

54 Rb. Arnhem 3 augustus 2006, nr. 08/905/980013-05.

55 Rb. Noord-Nederland 7 juli 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015:3173.

56 HvJ EU 5 april 2017, zaken C-217/15 en C-350/15.

57 Hetzelfde geldt voor kosten ter zake van een onherroepelijke strafbeschikking en feiten waarvoor niet wordt vervolgd maar die wel een rol hebben gespeeld in de strafmaat.

58 Wetsvoorstel wijzigingen van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de loonbelasting 1964, beperking aftrekbare kosten ter zake van criminele activiteiten (*Kamerstukken II* 1996/97, 25019, 3).

59 Dit geldt met uitzondering van kosten voor verboden wapenbezit, kosten die verband houden met illegaal bezit van vechthonden en kosten die verband houden met (niet-)ambtelijke omkoping (art. 3.14 lid 1 onder f, g en h Wet IB 2001).

van de winst mag worden gebracht op het moment dat deze daadwerkelijk het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten.<sup>60</sup> Daarmee werkt het tijdsverloop van een strafrechtelijke procedure, en de daarmee samenhangende ontnemingsprocedure, in het nadeel van de belastingplichtige. Betaling van het bedrag dat als 'ontneming' werd vastgesteld zal immers doorgaans jaren na aanvang van het strafrechtelijk onderzoek plaatsvinden. Op dat moment wordt een aanzienlijk verlies 'gecreëerd', omdat de ontneming wordt betaald. Dat verlies levert fiscaal gezien alleen iets op als daar ook winst tegenover staat. Een verlies verlaagt immers de winst, waarmee ook de te betalen belasting wordt verlaagd. Kort en goed is het dus van belang dat in het jaar waarop de ontneming wordt betaald nog winst wordt gemaakt. Vaak heeft een strafrechtelijk onderzoek echter tot gevolg dat er niet of nauwelijks meer winst wordt gemaakt in een onderneming. Gevolg daarvan is dus dat de belastingplichtige niks met het verlies kan. Dat verliezen nog kunnen worden verrekend met winst in het daaraan voorafgaande jaar (en de negen daaropvolgende jaren)<sup>61</sup> helpt de belastingplichtige doorgaans niet, omdat de strafzaak vaak al veel langer dan een jaar loopt.

Het functioneren van het systeem van heffing en ontneming, of eigenlijk het niet functioneren van dat systeem, heeft dus doorgaans tot gevolg dat de belastingplichtige met een bedrag aan te betalen belasting blijft zitten, terwijl al zijn verdiensten zijn ontnomen.<sup>62</sup>

Dit element verdient dus aandacht in de strafzaak. Getracht kan worden met de officier van justitie overeen te komen dat van ontneming wordt afgezien onder de voorwaarden dat

een en ander fiscaal wordt rechtgetrokken en dat de fiscale verplichtingen ook zullen worden nagekomen. De afspraken met de Belastingdienst kunnen dan in een vaststellingsovereenkomst worden verrat die (eventueel) ook door de officier van justitie wordt ondertekend. Op die manier kan een mogelijk nadelige ontneming, alsook een lange periode van onzekerheid, worden voorkomen.

## 5 Tot besluit

Het mag duidelijk zijn dat een strafrechtelijk onderzoek of een veroordelend vonnis ook kan leiden tot discussies met de fiscus. Of een zaak ook daadwerkelijk bij de fiscus terecht komt, is momenteel nog van enig toeval, althans van menselijke oplettendheid en assertiviteit, afhankelijk. Ligt er echter eenmaal strafvorderlijke informatie bij de fiscus, dan kan dat vergaande gevolgen hebben. Er ontstaat dan bovendien een separaat traject waarvoor het Openbaar Ministerie niet langer verantwoordelijk is, maar waarvoor zij ook geen verantwoordelijkheid neemt.

Als de fiscale gevolgen bij het Openbaar Ministerie onder de aandacht worden gebracht, wordt daar doorgaans terughoudend op gereageerd waarbij erop wordt gewezen dat het Openbaar Ministerie alleen verantwoordelijk is voor de strafrechtelijke route. Alhoewel dit antwoord wellicht juridisch juist is, verdient de samenwerking en afstemming tussen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst onzes inziens meer aandacht. Het is wenselijk dat overleg plaatsvindt en dat gezamenlijk wordt bezien welke wegen er worden bewandeld om de belastingplichtige 'aan te pakken' en eventuele voordelen te ontnemen. Voorkomen moet worden dat beide instanties slechts oog hebben voor de 'eigen route'. Het is steeds de belastingplichtige die daarvan de dupe wordt omdat feitelijk sprake is van dubbele bestraffing of dubbele ontneming van eventuele voordelen. Helaas is de praktijk tot op vandaag de dag een andere.

60 Hof Amsterdam 12 mei 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR4724; HR 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2299, *BNB* 2011/288 en HR 13 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW7156, *BNB* 2012/156.

61 Art. 20 lid 2 Wet Vpb.

62 Zie voor een alternatief voor het huidige systeem F.H.H. Sijbers, 'Ontneming wederrechtelijk verkregen voordeel en fiscaliteit: geen gelukkig huwelijk', *Strafblad* 2016, nr. 9.