

mr. dr. W.E.C.A. Valkenburg  
mr. J.H. van der Werff

# **Fiscaal straf- en strafprocesrecht**

*Zesde herziene druk*

 Wolters Kluwer

Deventer – 2019

## VOORWOORD EN VERANTWOORDING

Sinds in 1989 de laatste druk van het boek *Fiscaal straf- en strafprocesrecht* verscheen van de hand van prof. mr. P.J. Wattel hebben de ontwikkelingen op het terrein van het fiscale strafrecht niet stilgestaan. Fiscaal straf- en strafprocesrecht past thans in het veel bredere thema van wat wel financiële criminaliteit wordt genoemd. Allerlei facetten van dit brede thema mogen de laatste decennia op toenemende belangstelling rekenen, zowel nationaal als internationaal. Te denken valt aan ontwikkelingen op wetgevend terrein als de Wet melding ongebruikelijke transacties, de strafbaarstelling van witwassen en misbruik van voorwetenschap.<sup>1</sup> Parallel hieraan staat het speuren naar dit soort criminaliteit, het financieel rechercheren, volop in de schijnwerpers.<sup>2</sup> Dergelijke thema's van financiële criminaliteit staan in dit boek niet centraal. Ze komen slechts zijdelings aan de orde, daar waar het gaat om de rol die de FIOD en andere opsporingsinstanties spelen bij de bestrijding van financiële vormen van criminaliteit.

Het 'klassieke' fiscale straf- en strafprocesrecht vormt het thema van dit boek. Binnen dit onderdeel van bijzonder strafrecht hebben zich eveneens belangrijke ontwikkelingen voorgedaan. Zo zijn in 1998 de strafbaarstellingen in de AWR herzien en is onder meer het una via-systeem geïntroduceerd. Dit systeem impliceert dat de overheid op enig moment moet kiezen tussen afdoening met een bestuurlijke boete en strafrechtelijke afhandeling van de fiscale onregelmatigheden.

De vele veranderingen in het fiscale straf- en strafprocesrecht hebben ertoe geleid dat een bewerking van de vorige druk van Wattel niet zinvol was. Thans ligt er derhalve een geheel nieuw boek voor u, waarin de fiscaal-strafrechtelijke bepalingen zoals die gelden vanaf 1 januari 1998 het vertrekpunt vormen. Voor zover het voor een goed begrip van de huidige fiscaalstrafrechtelijke bepalingen van belang is, wordt tevens nog aandacht geschonken aan de oude bepalingen. Aangezien rechtspraak op basis van deze nieuwe bepalingen nog relatief schaars is, zijn de bronvermeldingen noodzakelijkerwijs vaak beperkt tot de wetsgeschiedenis en enige bijdragen die in de literatuur aan het thema zijn gewijd. Voor zover de AWR-bepalingen niet of niet substantieel zijn veranderd is natuurlijk ook de rechtspraak van voor 1 januari 1998 in de beschouwingen betrokken.

Dit boek gaat over *bestrafing* van fiscale fraude. Voor HR 19 juni 1985, *BNB* 1986/29 en *NJ* 1986, 104 zou dan eenvoudigweg beargumenteerd kunnen worden dat het fenomeen van de bestuurlijke boete hier geheel buiten valt; tot deze geruchtmakende beslissing zag men deze boete immers als een soort schadevergoeding. Het arrest van de Hoge Raad heeft duidelijk gemaakt dat de fiscale boete een straf is in de zin van art. 6 EVRM. Dit betekent

1 Vgl. bijvoorbeeld de special 'Financiële criminaliteit', *DD* 2000, p. 957-1058, waarin de ontwikkelingen op deze terreinen worden belicht.

2 Recent P.C. van Duyne (e.a.), *Financial investigation of crime. A tool of the integral law enforcement approach*, Den Haag 2001.

dat een aantal klassieke straf- en strafprocesrechtelijke waarborgen van dit verdragsartikel de boeteoplegging thans nader normeert. Toch gaat het boek niet (ook) over deze fiscale boete, althans niet primair. De boetevoorschriften worden in de bespreking betrokken met name daar waar het aankomt op de afstemming met de klassiek fiscaalstrafrechtelijke bepalingen of de gevolgen van strafrechtelijke beslissingen voor de fiscale procedure. Een voorbeeld van dit laatste is de bespreking van de mogelijkheden om strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs te gebruiken in een fiscale (boete)procedure. In die zin krijgt het zogenoemde bestuursstrafrecht toch enige aandacht.

De lezer dient zich te realiseren dat fiscaal straf(proces)recht in de eerste plaats 'gewoon' straf(proces)recht is dat in een specifieke fiscale context wordt toegepast. Dit betekent dat de algemene leerstukken van strafrecht en bevoegdheden van strafprocessuele aard in beginsel ook van belang zijn bij de opsporing, vervolging en berechting van fiscale delicten.<sup>3</sup> Dit gegeven stelt de schrijver voor problemen. De verleiding bestaat dan om alle straf- en strafprocesrechtelijke onderwerpen uitgebreid te gaan behandelen. Gezien de omvang van recent verschenen handboeken over het materiële strafrecht en het strafprocesrecht zou dit al gauw een boek van ruim over de duizend pagina's kunnen opleveren.<sup>4</sup> Ik hoop aan de verleiding weerstand te hebben geboden door slechts die onderwerpen uitvoeriger te belichten die met name ook in de praktijk van het fiscale straf(proces)recht tot vraagpunten aanleiding hebben gegeven of makkelijk kunnen gaan geven. Deze benadering betekent bijvoorbeeld dat men geen uitgebreide en diepgravende beschouwingen over algemene onderwerpen zal aantreffen. Na een korte introductie zal het deelonderwerp in een fiscaalstrafrechtelijke context worden geplaatst. Door hierbij verwijzingen op te nemen naar meer algemene commentaren heb ik geprobeerd de geïnteresseerde lezer verder op weg te helpen.

Wat ik in tegenstelling tot de vorige druk wel behandel, zijn de kaders voor Nederlands fiscaalstrafrechtelijk onderzoek in internationaal verband. Het zal de lezer immers ongetwijfeld bekend zijn dat fiscale fraudes zich niet beperken tot de landsgrenzen. Vaak wordt bij fiscale fraude gebruikgemaakt van een internationaal netwerk en is samenwerking met andere landen noodzakelijk om tot berechting van de daders te komen. Een recent voorbeeld hiervan vormt het mede op fiscale elementen gerichte beursfraudeonderzoek. Enig inzicht in de (on)mogelijkheden om fiscale fraudeonderzoeken in en met andere landen te kunnen voortzetten en vervolgens tot berechting van verdachten te kunnen overgaan, is dan derhalve van belang. Omdat in dit boek het *Nederlandse* fiscaal-strafrechtelijk onderzoek vertrekpunt vormt, heb ik me bij de bespreking van de internationale fiscale samenwerking beperkt tot de situatie dat Nederland aan een ander land medewerking vraagt in verband met een in Nederland gestart onderzoek. Geen aandacht zal derhalve worden geschonken aan situaties waarin Nederland door een vreemde Staat wordt aangezocht om bijstand te verlenen aan een in het buitenland lopend fiscaalstrafrechtelijk onderzoek. Evenmin wordt

3 Vgl. bijvoorbeeld voor het materiële strafrecht art. 91 Sr.

4 Wij doelen op G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, bewerkt door M.J. Borgers, Deventer 2011 en J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer 2012.

aandacht geschonken aan de fiscaalstrafrechtelijke bepalingen van de AWR op het terrein van de douane en accijnzen<sup>5</sup> en de bepalingen inzake het onderzoek ter terechtzitting.<sup>6</sup>

Ik dank degenen die bewust of onbewust hebben bijgedragen aan de totstandkoming van dit boek. In de eerste plaats is dat Patrick van Hees die als student-assistent heeft gezorgd voor het verzamelen van literatuur en jurisprudentie. Tevens heeft hij samen met Monique Falkmann een belangrijke bijdrage geleverd aan het samenstellen van de registers. Ten tweede gaat mijn dank uit naar de studenten die de afgelopen jaren bij mij het vak fiscaal strafrecht hebben gevolgd en door hun reacties en papers mijn visie ten aanzien van diverse onderwerpen ongetwijfeld mede hebben gevormd. Dit geldt evenzeer voor oud-collega mr. Harry Maathuis die vanuit een typisch fiscale invalshoek menige discussie over het fiscale strafrecht met mij heeft gevoerd. Ook dank ik de medewerkers van de Belastingdienst/FIOD die, vaak aanvankelijk onder cover in de collegebanken, een meer vanuit de praktijk gerijpte bijdrage leverden aan de discussies en na hun afstuderen nog steeds bereid zijn met mij over fiscaal-strafrechtelijke onderwerpen van gedachten te wisselen. Voor de goede orde: zonder daarbij hun geheimhoudingsplicht te schenden. Voorts gaat mijn dank uit naar mr. dr. Guido de Bont, werkzaam als advocaat-belastingkundige te Breda en als universitair docent bij de vakgroep belastingrecht van de KUB en prof. mr. Ch.P.A. Geppaart (oud-)hoogleraar belastingrecht aan de KUB, die beiden het gehele manuscript hebben doorgenomen en van kanttekeningen hebben voorzien. Mr. dr. Yvonne Baaijens-van Geloven dank ik voor haar reactie op het hoofdstuk over internationale samenwerking. Tot slot dank ik nog prof. mr. J. de Hullu voor zijn opmerkingen bij de materieelrechtelijke onderdelen van het boek en prof. mr. R.H. Happé voor zijn commentaar bij de fragmenten waarin nadrukkelijk algemene fiscaalrechtelijke onderwerpen aan de orde komen.<sup>7</sup>

Voor opmerkingen en suggesties houdt de schrijver zich aanbevolen.

Tilburg, 1 oktober 2001

---

5 Art. 76a-76c en 88a-88c AWR.

6 De wet kent op dit punt geen afwijkende bepalingen. Slechts de absolute competentie van de rechter is in art. 77 AWR anders geregeld.

7 In de proeffase van het boek is nog getracht zo veel mogelijk rekening te houden met de euroaanpassing van 1 januari 2002. Het gaat dan om de aanpassingen die volgen uit de wet van 27 september 2001, *Stb.* 2001, 481 en het nog aanhangige wetsvoorstel 28 075 (Veegwet euro). Helaas leerde informatie van de Belastingdienst dat het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst en de aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten pas begin 2002 een euroaanpassing zullen krijgen. Ik kon daarom bij deze beleidsregels niet anticiperen op de vervanging van de gulden door de euro.

## VOORWOORD BIJ DE VIERDE HERZIENE DRUK

Eind 2001 lag de derde druk van deze uitgave in de boekhandel. Deze vierde druk verschijnt bijna negen jaar na de vorige, veel later dan de bedoeling was. De vorige druk kon nog worden geschreven in een universitaire omgeving. Mijn overstap naar de rechterlijke macht begin 2003 heeft ertoe geleid dat de prioriteit (terecht) bij andere activiteiten moest worden gelegd. Deze verandering heeft niet betekend dat mijn belangstelling voor het fiscaal straf- en strafprocesrecht verdween. Nog steeds heeft dit vakgebied mijn belangstelling. Ook ben ik nog als docent betrokken bij de verdiepingscursus fiscale fraude van de SSR. Daarbij stimuleert de input die ik van de cursisten krijg telkens weer tot nadenken.

Het rechterlijk werk maakt het weliswaar met enige moeite nog mogelijk de ontwikkelingen te volgen en daar van tijd tot tijd in korte bijdragen de gedachten over op papier te zetten, maar een geheel boekwerk actualiseren is van geheel andere orde. Ook zat de wetgever mij bij de laatste bewerkingen dwars. In 2009 was de Vierde Tranche van de Algemene wet bestuursrecht een feit met als gevolg dat diverse bepalingen uit de AWR zijn overgeheveld naar die wet. Met ingang van 2010 is een aantal wijzigingen doorgevoerd in de fiscaal-strafrechtelijke delictsomschrijvingen en binnenkort zal ook de fiscale strafbeschikking haar intrede doen. Dit soort wetgevingsoperaties betekende dat reeds bewerkte passages weer moesten worden herschreven.

Vandaar dat ik bijzonder blij ben met de hulp van mw. mr. B.M.E. Mallens, destijds verbonden als student-assistent aan het departement strafrecht van de Universiteit van Tilburg en thans docent strafrecht aan de Universiteit Utrecht. Zij heeft het door de jaren heen verzamelde materiaal geordend en op onderdelen aangevuld. Tevens heeft zij suggesties gedaan inzake de adequate verwerking van het materiaal en de derde druk van commentaar voorzien. Zonder haar werkzaamheden zou deze vierde druk er waarschijnlijk (nog?) niet zijn gekomen.

September 2010

## VOORWOORD BIJ DE VIJFDE HERZIENE DRUK

De vijfde druk van deze uitgave is de resultante van een constructieve samenwerking tussen zittende en staande magistratuur. Gelet op de werkdruk binnen de rechterlijke macht bestaat nog nauwelijks ruimte voor schrijfactiviteiten die verdergaan dan een relatief kort artikel. Ik ben daarom bijzonder blij dat mr. Henk van der Werff, fraudeofficier bij het functioneel parket en uit dien hoofde uitstekend op de hoogte van ontwikkelingen op het gebied van het fiscale strafrecht, zich bereid verklaarde samen met mij de update van deze uitgave te verzorgen. Beiden zijn we ook betrokken bij de verdiepingscursus fiscale fraude die door SSR wordt aangeboden.

Mei 2014

## VOORWOORD BIJ DE ZESDE HERZIENE DRUK

De zesde druk van deze uitgave is opnieuw de resultante van een constructieve samenwerking tussen zittende en staande magistratuur. Ik ben daarom bijzonder blij dat mr. Henk van der Werff, officier van justitie, zich opnieuw bereid verklaarde samen met mij de update van deze uitgave te verzorgen. Beiden zijn we ook betrokken bij de cursus 'Fiscale fraude' die door SSR wordt aangeboden.

Mei 2019

# Inleiding

### 1.1 Kort historisch perspectief van de fiscale strafbepalingen

De wijze waarop de strafrechtelijke en de strafprocesrechtelijke bepalingen in de AWR zijn vormgegeven, is in belangrijke mate gebaseerd op de voorstellen van de Commissie Van den Dries, ofwel de Commissie tot herziening van het fiscaal strafrecht en strafprocesrecht uit 1936.<sup>1</sup> De opdracht die deze commissie meekreeg, was 'het bezien van noodzakelijke aanpassingen van het fiscale strafrecht aan de beginselen van het Wetboek van Strafrecht'. Deze kwestie was namelijk niet meegenomen bij de invoering van het Wetboek van Strafrecht in 1886, aangezien dit een vertraging van die invoering zou opleveren. Ook bij de totstandkoming van het Wetboek van Strafvordering in 1926 is aan de fiscale dimensie geen aandacht geschonken. Bij het instellen van de Commissie Van den Dries merkte de Minister van Justitie hierover op: 'Ongetwijfeld wordt deze neiging van de wetgever om bij voorkomende gelegenheden niet te raken aan de materie van het fiscaal strafrecht in de hand gewerkt door de omstandigheid, dat dit onderdeel van het recht voor de meeste juristen vrijwel is een "terra incognita", een terrein, dat zij daarom min of meer huiverig zijn te betreden. Daarbij komt nog, dat de regelingen van het fiscaal strafrecht over tal van wetten en besluiten zijn verspreid, in die mate, dat – men denke bijvoorbeeld aan de gedistilleerd-wetgeving – het overzicht niet zelden ernstig wordt bemoeilijkt.'

De commissie was van mening dat met betrekking tot het belastingstrafrecht zo veel mogelijk aansluiting op het algemene strafrecht behoorde te bestaan en dat de afwijkingen van het algemene strafrecht zich moesten beperken tot de zodanige welke door de eigen behoeften van het belastingrecht worden gevorderd. Op die wijze kon het bepaalde in art. 91 Sr, dat de algemene bepalingen van het Wetboek van Strafrecht zo veel mogelijk toepassing vinden op strafbare feiten in andere wettelijke regelingen, ook voor

---

<sup>1</sup> Over de geschiedenis van het fiscale strafrecht in de negentiende eeuw: J.H.R. Sinninghe Damsté, *Beschouwingen over het rijksfiscale strafrecht*, Den Haag 1904. Het voortraject van de huidige AWR vindt men o.a. terug in *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, nr. 3, p. 10-13 (MvT).



het belastingrecht tot zijn volle recht komen.<sup>2</sup> De rechtvaardiging voor het formuleren van specifieke fiscaalstrafrechtelijke bepalingen vond de commissie in de grote gemeenschapsbelangen die bij de belastingheffing op het spel staan. Frustratie van die belangen diende met krachtige bepalingen te worden voorkomen. Zij was verder van mening dat, voor zover afwijkingen noodzakelijk waren, de daarbij betrokken fiscale belangen niet aan een drang tot het scheppen van eenheid mochten worden opgeofferd. Om de aansluiting bij de algemene bepalingen uit het Wetboek van Strafrecht en het Wetboek van Strafvordering te benadrukken, stelde de commissie uiteindelijk voor de noodzakelijke afwijkingen ook in deze wetboeken een plaats te geven.

De bevindingen van de Commissie Van den Dries hebben een belangrijke inspiratiebron gevormd voor de Commissie Van den Berge. Deze in 1948 ingestelde commissie had de ruime opdracht te onderzoeken welke vereenvoudigingen op korte termijn, zowel in de belastingwetgeving zelf als in de uitvoering daarvan, behoorden te worden aangebracht en tevens hierover voorstellen te doen. In 1954 kwam het rapport uit. De vereenvoudigingsoperatie omvatte mede een ordening van de diverse strafrechtelijke bepalingen in uiteenlopende heffingswetten. De Commissie Van den Berge adviseerde, anders dan de Commissie Van den Dries, om de noodzakelijk afwijkende bepalingen in de AWR op te nemen. Ze vond dat deze situering de hanteerbaarheid van de belastingwetgeving ten goede kwam en tevens recht deed aan de gewenste vereenvoudiging. Bovendien zouden de noodzakelijke bijzondere schakeringen van het fiscaal strafrecht op deze wijze meer duidelijk worden.

De AWR-wetgever heeft de uitgangspunten van de Commissie Van den Berge vervolgens overgenomen in het in 1955 ingediende wetsvoorstel. Pas in augustus 1959 bereikte de AWR het Staatsblad. De 'bijzondere schakeringen' van het fiscaal strafrecht hebben onder andere betrekking op de noodzaak om speciale delictomschrijvingen te formuleren, de inkeerbepaling, de cumulatiemogelijkheid van vrijheidsstraf en geldboete, de uitbreiding van de rechtsmacht, de strafbaarheid van rechtspersonen, de rechterlijke competentie, de mogelijkheden tot hoger beroep en het vervolgingssysteem met een, althans op papier, eerste opportuniteitskeuze inzake de vervolging alsmede de transactiebevoegdheid (thans: strafbeschikking) voor de fiscus. Deze bijzondere thema's van het fiscaal strafrecht komen – voor zover ze nog van betekenis zijn – in dit boek uitgebreid aan de orde.<sup>3</sup> Na de inwerkingtreding van de AWR zijn de strafrechtelijke bepalingen nog herhaaldelijk gewijzigd. Met name naar aanleiding van enige studies naar de aard en omvang van de fraude in het begin van de jaren tachtig, werd de noodzaak gevoeld om de bevoegdheden van de fiscus te verruimen en tevens de fiscale strafbaarstellingen in de AWR uit te breiden en verder aan te scherpen.<sup>4</sup> Zo is de Wet uitbreiding informatieverplichtingen ingevoerd met daarin een boekhoudverplichting die strafrechtelijk wordt gesanctioneerd.<sup>5</sup> Met

2 *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, nr. 3, p. 24 (MvT), waaruit volgt dat de wetgever dit standpunt van de Commissie Van den Dries overnam.

3 Wat betreft bijvoorbeeld de strafbaarheid van rechtspersonen is in art. 51 Sr inmiddels een algemene voorziening getroffen. Het fiscale strafrecht was op dit punt een voorloper. Omdat art. 51 Sr van latere datum is, zal slechts op deze algemene voorziening worden ingegaan en niet op het oorspronkelijke artikel in de AWR.

4 Wet van 19 mei 1988, *Stb.* 1988, 251. Bij omissiedelicten wordt een 'nalaten' strafbaar gesteld.

5 Zie de rapporten van de Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk gebruik (ISMO), *Kamerstukken II* 1981/82, 17 522, nr. 1 (interim-rapport) en *Kamerstukken II* 1984/85, 17 050, nr. 36 (eindrapport).

betrekking tot de strafbaarstellingen zijn diverse delicten opnieuw geformuleerd en van zwaardere strafdreigingen voorzien. In verband met de beperkte mogelijkheden om koppelbazen adequaat te bestraffen, aangezien zij in het geheel geen aangifte deden en op dit omissiedelict slechts een boete van maximaal f 5000 was gesteld, trok de wetgever de straf voor dit delict gelijk met die van het commissiedelict 'het onjuist doen van een aangifte'.<sup>6</sup> In 1994 vond een andere belangrijke wijziging plaats. Vanwege aanpassingen van de administratieve verplichtingen werden aansluitend ook de strafbaarstellingen hierop afgestemd.<sup>7</sup> In 1995 volgden nog enige wijzigingen van de algemene bepalingen van strafrecht en strafvordering in verband met de uitbreiding van de werkingsfeer van de AWR tot de rechten bij invoer en bij uitvoer.<sup>8</sup>

## 1.2 De wetwijzigingen van 1998

De voor de bespreking in dit boek belangrijkste wijzigingen vonden plaats op 1 januari 1998. Wij staan hier wat langer bij stil, omdat aan deze wijzigingen een lange en onoverzichtelijke geschiedenis is voorafgegaan. Met een in 1989 ingediend wetsvoorstel wilde de wetgever de inspecteur ruimere bevoegdheden toekennen in het kader van de bestuurlijke boeten, zoals de mogelijkheid om reeds bij primitieve aanslag een boete op te leggen.<sup>9</sup> Bij de parlementaire behandeling rezen – mede gevoed door de stroom aan vaak principiële jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad omtrent de toepasselijkheid van de waarborgen van art. 6 Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens (EVRM) op de bestuurlijke boete – steeds meer vragen omtrent de verenigbaarheid van het voorstel met art. 6 EVRM. Ook een advies van de Hoge Raad bevatte kritiek op diverse onderdelen van het voorstel. Daarom werd in 1991 een commissie in het leven geroepen, de Commissie Van Slooten, die het wetsvoorstel nog eens kritisch diende te beoordelen, mede in het licht van de mensenrechtenverdragen.

In haar rapport uit 1992 stelde de commissie voor om een duidelijker scheiding aan te brengen tussen beboetbare en strafbare feiten.<sup>10</sup> Slechts de meest ernstige feiten dienden in beginsel bij de strafrechter te komen. Om het onderscheid tussen beide categorieën feiten beter uit de verf te laten komen, werd voorgesteld bij de misdrijven het vereiste van het oogmerk van benadeling van de schatkist op te nemen. Een tweede belangrijke aanbeveling was de introductie van een *una via*-systeem, zodat op een bepaald moment een bindende en definitieve keuze moet worden gemaakt voor bestuurlijke afhandeling of strafrechtelijke afdoening. Voorts bepleitte de commissie de verhouding tussen art. 225 lid 2 Sr en de onderdelen van de fiscale strafbaarstellingen die betrekking hebben op het verstrekken van onjuiste informatie, aldus vorm te geven dat de officier van justitie wordt verplicht te kiezen voor de fiscale delictsomschrijving, indien de gedraging zowel onder de *commune* als onder de fiscale strafbaarstelling valt. Een laatste voorstel betrof de introductie van een afzonderlijke boete-inspecteur. Zo zou het opleggen van een bestuurlijke boete kunnen worden losgemaakt van de aanslagregeling.

6 Wet van 26 november 1987, *Stb.* 1987, 536.

7 Wet van 29 juni 1994, *Stb.* 1994, 499.

8 Wet van 2 november 1995, *Stb.* 1995, 554.

9 *Kamerstukken II* 1988/89, 21 058.

10 Wij volstaan op deze plaats met een opsomming van de aanbevelingen. Voor zover ze hebben geleid tot wetgeving, krijgen ze bij de bespreking van de diverse onderwerpen uitgebreid aandacht.

Naar aanleiding van deze aanbevelingen werden belangrijke delen van het oorspronkelijke wetsvoorstel 21 058 losgemaakt en in aangepaste vorm weer opgenomen in een nieuw wetsvoorstel 23 470, dat in 1993 werd ingediend. Dit wetsvoorstel was in belangrijke mate gebaseerd op de voorstellen van de Commissie Van Slooten.<sup>11</sup> Met name de in het wetsvoorstel opgenomen positie van de boete-inspecteur gaf tijdens de parlementaire behandeling aanleiding tot de nodige discussie, waarna alsnog van introductie van deze functionaris is afgezien. Dit is gebeurd bij een eerste nota van wijziging bij wetsvoorstel 24 800 (Invoeringswet bestuurlijke boeten). Dit voorstel had aanvankelijk slechts betrekking op wijzigingen van de Douanewet, een aantal heffingswetten en andere organieke wetten in verband met het nieuwe stelsel van bestuurlijke boeten. Uiteindelijk hebben de voorstellen 23 470 en 24 800 eind 1997 het Staatsblad bereikt en zijn ze per 1 januari 1998 in werking getreden.<sup>12</sup>

Op hoofdlijnen had dit de volgende consequenties. In een apart hoofdstuk van de AWR zijn algemene bepalingen omtrent de oplegging van fiscale boetes opgenomen. Tevens is de relatie tussen de boeteprocedure en de strafrechtelijke procedure nader vormgegeven door introductie van het una via-systeem. De fiscale overtredingen zijn geconcentreerd in art. 68 AWR en de misdrijven in art. 69 AWR. Daarnaast heeft de wetgever het primaat van de fiscale delictsomschrijving wettelijk vastgelegd, ingeval tevens kan worden gesproken van overtreding van art. 225 lid 2 Sr. De gerealiseerde wijzigingen maken duidelijk dat de wetgever zich in belangrijke mate heeft laten inspireren door de grondgedachten van de Commissie Van Slooten. In de uitwerking van deze gedachten zijn evenwel nuances aangebracht, die bij de afzonderlijke bespreking van de thema's nader aan de orde zullen komen.

Kleinere wijzigingen in de strafrechtelijke bepalingen zijn doorgevoerd naar aanleiding van de omvangrijke herziening van het belastingstelsel per 2001.<sup>13</sup> Bij deze operatie heeft een aanpassing van de fiscale verplichtingen plaatsgevonden, die doorwerkte in de strafbaarstellingen van art. 68 lid 1 AWR. Het ging, onder meer, om wijzigingen in art. 47b en 52a AWR in verband met verplichtingen inzake het opgave verstrekken respectievelijk opgave verlangen van het burgerservicenummer. Het niet voldoen aan deze verplichtingen was in art. 68 lid 1 sub a AWR strafbaar gesteld. Tegelijkertijd is toen de verplichting van de inhoudingsplichtige in verband met de loonadministratie van art. 28 lid 1 sub f en art. 35b LB inzake de verplichtingen in geval van belastingheffing bij artiesten aan art. 68 lid 1 sub c AWR toegevoegd. Het aantal strafbaarstellingen in art. 68 lid 1 AWR werd daarmee uitgebreid.

Sinds 1 januari 2005 kennen we in Nederland de identificatieplicht.<sup>14</sup> Art. 47 AWR is als gevolg hiervan aangevuld met een derde lid, inhoudende dat eenieder die de leeftijd van veertien jaar heeft bereikt, verplicht is, op vordering van de inspecteur, terstond een identiteitsbewijs als bedoeld in art. 1 Wet op de identificatieplicht ter inzage te tonen,

11 Het afgeslankte wetsvoorstel 21 058 behelsde daardoor nog slechts niet-controversiële onderwerpen, zoals de bevoegdheid tot navordering in verband met een 'nieuw feit' bij aanwezigheid van kwade trouw.

12 Wetten van 18 december 1997, *Stb.* 1997, 737 en 738 en, in verband met de inwerkingtreding, 739.

13 Wet van 11 mei 2000, *Stb.* 2000, 216, in werking getreden per 1 januari 2001.

14 Wet van 24 juni 2004, *Stb.* 2004, 300.

indien dit van belang kan zijn voor de belastingheffing te zijnen aanzien. Het niet voldoen aan die verplichting was in art. 68 AWR strafbaar gesteld.

Vanaf 2 juli 2009 is de strafdreiging in art. 69 lid 2 AWR verhoogd, zij het dat op basis van het overgangsrecht art. 69 AWR zoals dat luidde op de dag vóór de datum van inwerkingtreding van genoemde wet, van toepassing blijft op strafbare feiten begaan vóór de datum van inwerkingtreding. Voor feiten gepleegd na genoemde datum geldt dat, indien de belastingontduiking ziet op het belastbare inkomen uit sparen of beleggen als bedoeld in art. 5.1 Wet inkomstenbelasting 2001, de geldboete ten hoogste driemaal het bedrag van de te weinig geheven belasting bedraagt.<sup>15</sup>

Op 1 januari 2010 zijn de delictsomschrijvingen van art. 68 lid 1 AWR komen te vervallen. Art. 68 AWR bestaat thans slechts uit overtredingen inzake het niet of onjuist nakomen van bij de belastingwet gestelde verplichtingen. De vervallen gedragingen waren voor de vervolgingspraktijk nauwelijks relevant te noemen. Dat zijn nu beboetbare feiten geworden, die zijn neergelegd in art. 67ca AWR. De wetgever voorziet dat met deze wijziging de handhaving effectiever ter hand kan worden genomen. Als gevolg van deze wijziging heeft ook art. 69 AWR, ter afstemming, enige wijzigingen ondergaan.<sup>16</sup>

Een laatste wijziging van materieel strafrechtelijke aard betreft de strafbaarstelling in art. 69a AWR per 1 januari 2014 van het opzettelijk niet of niet-tijdig betalen van afdrachtbelastingen.

Tot slot verdient hier nog vermelding de Wet tot wijziging van het Wetboek van Strafrecht, Wetboek van Strafvordering en enkele aanverwante wetten in verband met de strafbaarstelling van het deelnemen en meewerken aan training voor terrorisme, die 1 april 2010 in werking is getreden. Deze kent een uitbreiding van de mogelijkheden tot ontzetting uit het beroep als bijkomende straf. Ook art. 69 AWR kent thans deze mogelijkheid in lid 6.<sup>17</sup>

### 1.3 Plan van aanpak

In de hiernavolgende hoofdstukken ligt de nadruk op de fiscaalstrafrechtelijke en strafprocesrechtelijke bepalingen uit de AWR waarvan in de voorafgaande paragrafen de historie is geschetst. Fiscaalstrafrechtelijke bepalingen uit andere wetten zullen slechts kort aan de orde komen.

In hfdst. 2 staan de strafbaarstellingen in art. 68 en 69 AWR centraal. De verschillende onderdelen van deze artikelen zullen uitgebreid worden besproken. Dit betekent onder meer dat diverse materieelrechtelijke onderwerpen die vanwege de formulering van de betreffende artikelen relevant zijn, reeds hier in de bespreking zullen worden betrokken. In dit verband kan worden gewezen op de betekenis van het begrip 'opzet'. De (algemene) leerstukken die – hoewel fiscaalstrafrechtelijk van belang – wat minder specifiek betrekking hebben op art. 68 en 69 AWR, komen in hfdst. 3 aan de orde. Wij doelen daarbij op algemene thema's als daderschap en deelneming, samenloop en ne bis in idem. In hfdst. 4 zullen de fiscaalstrafprocesrechtelijke bevoegdheden worden behandeld. De wijze waarop de fiscale fraudebestrijding in de praktijk is georganiseerd, komt uitvoerig aan bod in hfdst. 5. In hfdst. 6 worden in grote lijnen de kaders geschetst van de internationale

<sup>15</sup> Wet van 1 juli 2009, *Stb.* 2009, 280.

<sup>16</sup> Wet van 23 december 2009, *Stb.* 2009, 609.

<sup>17</sup> Wet van 12 juni 2009, *Stb.* 2009, 245.

onderzoekssamenwerking bij de bestrijding van fiscale fraude. Daarbij zullen wij als vertrekpunt nemen de situatie dat Nederland aan het buitenland assistentie vraagt in verband met een in Nederland gestart onderzoek. In een kort afsluitend zevende hoofdstuk zullen de belangrijkste bevindingen van de eerdere hoofdstukken met elkaar in verband worden gebracht, en enige concluderende opmerkingen worden gemaakt ten aanzien van de huidige strafrechtelijke en strafprocesrechtelijke bepalingen in de AWR.

# De fiscale strafbaarstellingen

### 2.1 Waaron handhaving via het strafrecht?

Alvorens in te gaan op de specifieke bestanddelen van de delictomschrijvingen van art. 68 en 69 AWR, is het relevant eerst aandacht te geven aan het 'hoe en waarom' van het stellen van (zware) straffen op het niet nakomen van fiscale verplichtingen. Executie van strafsancities is immers een ingrijpende gebeurtenis in het leven van de betrokkene en zijn naaste omgeving. Bij een vrijheidsstraf zal hij zijn naasten en zijn sociale leven gedurende enige tijd moeten missen. En ook een taakstraf of geldboete kan fors ingrijpen in het normale levenspatroon van de veroordeelde en zijn omgeving. Tegen deze achtergrond is het nuttig te bezien welke motieven de fiscale wetgever heeft gebezigd om te komen tot de bestaande strafdreiging. Als vertrekpunt hanteren wij de beraadslagingen bij de totstandkoming van de AWR.

In de wetsgeschiedenis kan men lezen dat het noodzakelijk is schending of ingevaar-brenging van gemeenschapsbelangen door niet-naleving van de voorschriften van de belastingwetten mede door strafbaarstelling tegen te gaan. Daarbij wordt erop gewezen dat belastingontduiking leidt tot onevenredig zware druk op de eerlijke belastingbetalers en soms – bijvoorbeeld door kostprijsverhogende belastingen – tot grove benadeling van het eerlijke bedrijfsleven. Daarnaast treft men als overweging aan dat de opsporing van vele fiscale delicten ernstige moeilijkheden oplevert. De meeste feiten treden namelijk weinig naar buiten en het toezicht van de administratie kan, zonder de goedgezinde belastingplichtigen overlast aan te doen en zonder in overmatige kosten te vervallen, veelal niet anders dan globaal zijn. Op grond van deze beweegredenen achtte de regering strenge strafrechtelijke sancties op het fiscaal-strafrechtelijk gebied noodzakelijk.<sup>1</sup>

De dagelijkse praktijk maakt zichtbaar dat de meeste inbreuken op de belastingwetgeving niet in de strafrechtelijke sfeer, maar in de bestuurlijke sfeer worden afgedaan. Slechts een zeer beperkt aantal zaken leidt tot een strafrechtelijke vervolging. En naast fiscale

---

1 *Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, p. 24 e.v.*

delicten is dan doorgaans sprake van diverse andere commune strafbare feiten. In hfdst. 5 zal hierop nader worden ingegaan.

## 2.2 Strafoorten en strafmaxima

Wat betreft het type sanctie blijkt uit de memorie van toelichting dat de geldboete in het algemeen de voorkeur verdient boven de vrijheidsstraf. 'De geldboete treft hen die, door geldzucht gedreven, zich aan ernstige fiscale vergrijpen hebben schuldig gemaakt, in hun geldelijke belangen, die zij door het plegen van het strafbaar feit op onrechtmatige wijze hebben gediend. Mits de strafmaxima hoog genoeg zijn om hen gevoelig te treffen, is zij zeer geschikt om personen op wie verhaal mogelijk is, van het plegen van bedoelde strafbare feiten af te houden en, hen, zo zij deze hebben bedreven, daarvoor te straffen.'<sup>2</sup> Om deze redenen kenden alle fiscale delicten in ieder geval de geldboete als sanctie. Deze bedraagt thans ingeval sprake is van een onjuistheid of onvolledigheid in de aangifte maximaal een geldboete van de vijfde categorie, of – indien dit bedrag hoger is – het bedrag aan te weinig geheven belasting. Indien het gaat om een aangifte die betrekking heeft op belastbaar inkomen uit sparen en beleggen als bedoeld in art. 5.1 Wet inkomstenbelasting 2001, bedraagt de geldboete ten hoogste driemaal het bedrag aan te weinig geheven belasting. Aldus maakt de wetgever in 2009 duidelijk deze bijzondere vorm van fiscale fraude streng te willen sanctioneren.<sup>3</sup>

De eerdergenoemde verwijzingen naar de wetsgeschiedenis geven aan dat met name de objectieve ernst van het feit en in mindere mate de moeilijkheden bij de opsporing bepalende argumenten zijn geweest voor strafrechtelijke sanctionering. De AWR-wetgever heeft er verder op gewezen dat inzake de strafdreiging bij fiscale delicten een stijgende lijn viel waar te nemen. Art. 117 Wet op de inkomstenbelasting 1914 stelde op het doen van een onjuiste aangifte nog slechts een gevangenisstraf van ten hoogste zes maanden, terwijl deze sanctie ten aanzien van de loonbelasting en de omzetbelasting was opgetrokken tot een jaar. Een soortgelijke ontwikkeling zag men bij het overleggen van onjuiste inlichtingen.<sup>4</sup>

Wat betreft de vast te stellen maximumhoogte van de straf voor opzetvarianten treft men een vergelijking aan met het commune strafrecht, meer speciaal art. 225 Sr inzake valsheid in geschrifte. Ook in fiscalibus gaat het in de kern veelal om het ter inzage verstrekken van valse of vervalste boeken en bescheiden. Gezien deze parallel achtte men een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren, al dan niet gecombineerd met een geldboete, op zijn plaats. Opmerkelijk is dat eveneens melding werd gemaakt van een parallel met sommige misdrijven in de Wet op de economische delicten waarvoor een gevangenisstraf van maximaal zes jaar geldt. Dit zou immers een argument kunnen opleveren om de sanctie nog verder op te trekken naar zes jaar. Maar zover wilde de regering op dat moment nog niet gaan. Met een beroep op de (nog meer verwante?) Wet op de vermogensaanwasbelasting en de Wet op de vermogensheffing alsmede het Buitengewoon Navorderingsbesluit waarin

2 *Kamerstukken II 1954/55*, 4080, nr. 3, p. 25.

3 *Kamerstukken II 2009/09*, 31 301, nr. 16. Deze verzwarende heeft slechts betrekking op feiten begaan op of na 2 juli 2009.

4 *Kamerstukken II 1954/55*, 4080, nr. 3, p. 25.

'slechts' in een strafdreiging van vier jaar was voorzien, was de regering van mening dat *thans* met deze strafbedreiging kon worden volstaan.<sup>5</sup>

In 1988 is de Wet tot aanscherping van (strafrechtelijke) sancties op het gebied van belastingen in werking getreden.<sup>6</sup> De naam van de wet is veelzeggend. Het niet nakomen van een aantal essentiële fiscale verplichtingen werd 'opgewarderd' van twee maanden hechtenis naar zes maanden, al dan niet in combinatie met een geldboete van de derde categorie. Ook hier is, blijkens de wetsgeschiedenis, gekeken naar de Wet op de economische delicten, die voor vergelijkbare gedragingen eveneens een strafmaximum van zes maanden hechtenis kende. Opnieuw was consistentie van wetgeving een belangrijk argument voor aanpassing.

Bij de herziening van het fiscale strafrecht in 1998 vond, naast een herschikking van de strafbare feiten, een wijziging plaats van het strafmaximum voor de delicten in art. 69 lid 2 AWR. Deze delicten, het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van aangifte of het opzettelijk niet voor raadpleging beschikbaar stellen van (kortweg) gegevensdragers, kennen *thans* een maximumstraf van zes jaar. Wederom is als belangrijk argument voor deze verhoging gewezen op de strafbaarstelling van art. 225 lid 2 Sr. De wetgever overwoog: 'Met de Commissie kan echter worden gesteld dat het op een wat hoger niveau van abstractie wel gaat om bescherming van hetzelfde belang, dat vanzelfsprekend in concreto op verschillende wijzen en jegens verschillende personen kan worden geschaad.'<sup>7</sup> Het niet of niet binnen de gestelde termijn doen van aangifte kent nog steeds als strafmaximum vier jaar.

De analyse maakt duidelijk dat de wetgever zich bij het bepalen van de strafmaxima in belangrijke mate heeft laten leiden door strafhoogtes van vergelijkbare delicten in zowel andere bijzondere wetten als de Wet op de economische delicten als delicten in het commune strafrecht. Wat betreft de herhaaldelijk getrokken parallel met art. 225 Sr past evenwel een kanttekening. Het strafmaximum van dit delict is immers in 1984 verhoogd van vier naar zes jaar op grond van strafprocessuele overwegingen. De wetgever wilde namelijk met deze verhoging voorkomen dat verdachten na verhoor op vrije voeten werden gesteld, met het risico dat ze hun strafbare handelingen weer snel zouden oppikken.<sup>8</sup> Het hier gesignaleerde gevaar is bij fiscale delicten gering. Het fiscale delict richt zich namelijk op de schatkist. Van commune valsheidsdelicten kan iedere burger de dupe worden. Tegen deze achtergrond zou er veel voor te zeggen zijn geweest om bij de wijziging in 1998 de verhoging van het strafmaximum in art. 69 lid 2 AWR niet klakkeloos over te nemen.

5 De argumentatie van de regering was kennelijk niet in alle opzichten overtuigend. Bij amendement pleitte Toxopeus onder verwijzing naar de strafdreiging voor andere commune delicten als bijvoorbeeld oplichting, verduistering en heling voor verlaging van de maximumstraf tot twee jaar. Hij achtte dit uit oogpunt van algemene preventie en afschrikking van belastingontduiking voldoende. Ook de Commissie van rapporteurs had problemen met de hoge strafdreiging, zich afvragend of door dergelijke zware straffen de ernst van fiscale misdrijven niet wordt overschat. De minister deed deze kritieken van de hand waarbij hij o. a. het algemeen preventieve karakter van het voorgestelde strafmaximum en de objectieve ernst benadrukte. Verder gaf hij aan dat vanuit wetsystematisch perspectief alleen de strafbaarstelling van art. 225 Sr zich goed leende voor een vergelijking.

6 Wet van 19 mei 1988, *Stb.* 1988, 251.

7 *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, par. 6.8.

8 Als grond voor voorlopige hechtenis vermeldt art. 67a lid 1 onderdeel 2 Sv namelijk 'indien er ernstig rekening mede moet worden gehouden, dat de verdachte een misdrijf zal begaan: waarop naar de wettelijke omschrijving een gevangenisstraf van zes jaren of meer is gesteld (...)'. Zie J. de Hullu, I.M. Koopmans en Th.A. de Roos, *Het wettelijk strafmaximum*, Deventer 1999, p. 34.



Wanneer het streven van de wetgever om aansluiting te zoeken bij het commune strafrecht nader wordt gezien, valt verder op dat de AWR, in tegenstelling tot het Wetboek van Strafrecht, recidivebepalingen ontbeert. Ratio van dit soort bepalingen is dat strafverhoging gepast is, wanneer de eerder ondergane straf haar uitwerking heeft gemist. Waarom de AWR-wetgever de parallel niet op dit vlak heeft willen doortrekken, is onduidelijk.<sup>9</sup> In de praktijk zal dit waarschijnlijk niet echt als een probleem worden ervaren. Gezien de rechtspraak waarin rechters doorgaans (zeer) ruim binnen de wettelijke strafmaxima blijken te blijven, zal het strafmaximum van zes jaar ook wel volstaan wanneer verdachte zich reeds eerder aan soortgelijke feiten schuldig heeft gemaakt.<sup>10</sup>

### 2.3 Soorten fiscale delicten

Art. 72 AWR maakt duidelijk dat de feiten waarop *gevangenisstraf* is gesteld, tot de categorie misdrijven behoren. De overige strafbare feiten zijn overtredingen.

De misdrijven staan thans omschreven in art. 69 AWR. Op de gedragingen van art. 69 lid 1 AWR staat een maximumgevangenisstraf van vier jaar en een geldboete van de vierde categorie.<sup>11</sup> Indien het bedrag van belastingbenadeling hoger is dan deze geldboete, kan dit bedrag in plaats van die boete worden opgelegd. Art. 69 lid 2 AWR kent als strafdreiging een gevangenisstraf van zes jaar en een geldboete van de vijfde categorie of, indien hoger, eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting. Voor zover het betreft een onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte van het belastbaar inkomen als bedoeld in art. 5.1 Wet inkomstenbelasting 2001 bedraagt de geldboete ten hoogste driemaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.

De overtredingen staan in art. 68 AWR omschreven. De delicten van art. 68 lid 1 AWR kennen als strafdreiging een boete van de derde categorie en hechtenis van ten hoogste zes maanden. Het strafbare feit van art. 68 lid 2 AWR kent naast een maximumboete van de tweede categorie de mogelijkheid tot oplegging van hechtenis van ten hoogste zes maanden.<sup>12</sup>

Het onderscheid tussen misdrijf en overtreding is om diverse materieelrechtelijke en procesrechtelijke redenen van belang. Wij geven een kort overzicht. De meeste punten komen hierna immers nog uitgebreid aan bod. Materieelrechtelijk is relevant dat poging tot overtreding en medeplichtigheid aan overtreding niet strafbaar zijn, in tegenstelling tot poging tot of medeplichtigheid aan een misdrijf.<sup>13</sup> Ook de regeling van de meerdaadse samenloop is voor overtredingen afwijkend. Anders dan bij misdrijven kunnen de sancties bij meerdere gepleegde overtredingen in beginsel cumuleren.<sup>14</sup> Daarnaast kende art. 68 AWR voor 1 januari 1998 nog een vervolgingsuitsluitingsgrond; de inkeerbepaling. Met ingang van genoemde datum is deze voor overtredingen echter komen te vervallen. Verder

9 Opmerkelijk genoeg bestaan er ten aanzien van de fiscale boeten wel recidive bepalingen, vgl. par. 8 BBBB.

10 Ongetwijfeld tot de verbeelding sprekend is de geruchtmakende en zeker ook omvangrijke Van der Valk-zaak (HR 19 juni 1996, NJ 1996, 657) waarin een van de verdachten 'wegkwam' met een gevangenisstraf van twaalf maanden waarvan zes voorwaardelijk en het onvoorwaardelijk gedeelte werd omgezet in een taakstraf van 240 uur.

11 De zes geldboetecategorieën met corresponderende bedragen staan vermeld in art. 23 lid 4 Sr.

12 De diverse sanctiemodaliteiten die ontstaan omdat de algemene bepalingen van strafrecht via art. 91 Sr ook op het fiscale strafrecht van toepassing zijn, bespreken wij in par. 3.8.

13 Art. 45 en 48 Sr.

14 Art. 57 Sr.