

Dr. C. Hofman

# **Het systeem van sanctionering van fiscale fraude**

*Over de voorzienbaarheid en de onderlinge  
afstemming van sanctioneringsmogelijkheden*

 Wolters Kluwer

Deventer – 2021

## VOORWOORD

### *Niet-juridische aanleiding*

Proefschriften staan erom bekend dat ze niet gelezen worden: na het voorwoord stopt de lezer die mij lief is, en dat vind ik heel begrijpelijk. Dit voorwoord gebruik ik dan ook om hen een laagdrempelig inkijkje te geven in wat mij de afgelopen jaren onder andere bezighield. Ik beschrijf hier met andere woorden de niet-juridische aanleiding van dit proefschrift.

Toen ik begin 20 was, liep ik stage bij een advocatenkantoor en mocht ik kiezen bij welk buitenlands kantoor ik een maand wilde meekijken. Ik koos voor Zürich vanwege de omgeving: de binnenstad doorkruist door de Limmat, aan de rand de Uetliberg en de Zürichberg en de adembenemende huizen rondom de Zürichsee met uitzicht op de Alpen. Reeds van jongs af aan kom ik in Zwitserland, en het verbaast me niet dat mijn ouders tijdens vakanties genoten van de natuur, veiligheid en hoge levensstandaard (al waren de appartementen vaak juist heerlijk ouderwets): het land representeert rijkdom in de breedste zin. De stage en herinneringen aan onze vakanties in Zwitserland raken aan een onderwerp dat mij aanzette tot het schrijven van dit proefschrift. De zojuist genoemde rijkdom in *ruime zin* omvat voor mij *mede en vooral* landschoon, terwijl – zo is mijn hypothese – de gemiddelde fiscalist of bankier (ik generaliseer maar even, op deze plek in dit boek mag dat nog) – bij Zwitserland aan het bankgeheim, de Pauschal-regeling<sup>1</sup> en goudhandel zal denken: rijkdom in geldelijke, in mijn ogen in *enge zin*. Welvarendheid kan bij verschillende mensen dus verschillende associaties oproepen.

Films als *Interstellar*,<sup>2</sup> berichten inzake het smelten van Antarctica,<sup>3</sup> en de aanhoudende hitte de laatste zomers, deden – in het verlengde van de zojuist verwoorde Zwitserse dualiteit met betrekking tot rijkdom (welvarendheid in enge of in ruime zin) – bij mij de vraag rijzen: hoe (lang) kan een combinatie van beide nog bestaan? Wonderschone natuur en een fijne leefomgeving op aarde voor iedereen, terwijl de rijkdom in geldelijke zin tegelijkertijd slechts in de handen van enkelen gelegen is.<sup>4</sup> Het thema 'rijkdom in handelen

---

1 Een afwijkend regime voor nieuwe Zwitserse inwoners waarbij de progressieve tarieven niet worden toegepast op de werkelijke wereldwijde inkomsten, maar op een forfaitaire basis.

2 *Interstellar* is een Amerikaanse sciencefictionfilm uit 2014, geregisseerd door Christopher Nolan. Het verhaal is voornamelijk gebaseerd op de wetenschappelijke theorieën van de theoretische natuurkundige Kip Thorne. Volgens deze film is de aarde in de nabije toekomst door de levensstijl van de twintigste eeuw zo vervuild, dat er bijna geen voedsel meer groeit.

3 <https://www.volkskrant.nl/wetenschap/snelheid-waarmee-de-ijskap-van-antarctica-smelt-is-dras-tisch-toegenomen-be0bff9e/>.

4 Rijkdom voor iedereen is relatief. Zie bijvoorbeeld Het Financieele Dagblad, 16 juni 2018: "De wereld wordt steeds rijker", door Marco Vlot.

van enkelen' biedt een opstap richting de introductie van de niet-juridische aanleiding voor het schrijven van dit proefschrift.

Ter illustratie hiervan gebruik ik daarnaast een ander uit het leven gegrepen voorbeeld. Een dame van rond de 30 jaar wil anno 2018 haar appartement verkopen en kan bij de verkoop 'onbedoeld' (namelijk ten gevolge van een overspannen markt) een overwaarde van rond de ton realiseren. In haar sas deelt zij dit heugelijke feit met mensen om zich heen. De gemiddelde reactie van deze bekenden: je *moet* dit geld herinvesteren, je kunt nu groot gaan wonen. Ze dragen huizen aan met vijf slaapkamers en 150+ m<sup>2</sup>, terwijl de dame op dit moment een gelukkig leven leidt op 75 m<sup>2</sup>. Ze vraagt zich af: Waarom en van wie *moet* ik herinvesteren?

Ik veronderstel dat de gemiddelde leek het imperatieve herinvesteren beziet vanuit het perspectief dat dit vanuit fiscale optiek gunstig is. Dat is gezien de hypotheekrenteaftrek uit de Wet IB 2001 niet vreemd. De dame zélf zou haar gemakkelijk verdiende ton echter graag anders besteden: ze zou nog een studie of cursus willen volgen en een auto willen kopen. Deze consumptieve bestedingen zullen, als gevolg van de bijleenregeling, voor haar wel leiden tot een fiscaal 'gemis' bij aankoop van een nieuwe eigen woning.<sup>5</sup>

Uit dit voorbeeld zijn al met al twee visies herleidbaar:

- Visie 1 (het goedbedoelde advies: 'gewoon denken?'): "Een ton overwaarde op je eigen woning, dat is fantastisch! Het is verstandig dit geld te herinvesteren in een nieuwe eigen woning, zodat op optimale wijze van de voorzieningen van de Wet IB 2001 gebruik gemaakt kan worden. Op deze manier houd je netto het meest over van je ton, en draag je zo min mogelijk belasting af."
- Visie 2 ('OM-denken?')<sup>6</sup>: "Ik heb nog nooit spaargeld gehad, wat heerlijk om überhaupt bij wijze van toeval van de bloei van de economie te mogen profiteren. Het is geen probleem om van deze enorme hoop geld iets af te staan aan de fiscus, ik houd nog meer dan voldoende over om van een aantal extra's te kunnen genieten."

Op welke wijze vormt dit voorbeeld in combinatie met de introductie over 'rijkdom van enkelen' een opstap richting dit juridische onderzoek naar de houdbaarheid van het systeem van sanctionering van fiscale fraude?

Fraude zit in een klein hoekje en ontwijken kan al snel ontduiken worden, en dit is nog begrijpelijk ook. In het voorbeeld van zojuist is het goedbedoelde advies ([visie 1](#)) volstrekt legaal. Fiscale motieven, in dit geval het slim benutten van een faciliteit, mogen leidend zijn, en tegen deze stelling wil ik me niet verzetten: vrijheid is een groot goed en ieder mag zijn leven inrichten op de manier waarop dat behaagt. Wel meen ik dat niet iedereen beseft waaruit geluk zou kunnen bestaan. Het lijkt erop dat kwantiteit al snel boven kwaliteit gaat. In het voorbeeld: koste wat kost van de fiscale regels genieten (al je geld in vier nieuwe muren), zodat je in ieder geval geen 'extra' geld aan de Belastingdienst hoeft

<sup>5</sup> Ze mag geen hypotheekrente aftrekken over het bedrag ter hoogte van die overwaarde.

<sup>6</sup> OM-denken is denken in termen van mogelijkheden en niet van problemen. Het is een manier van denken waarbij je kijkt naar de werkelijkheid zoals die is, en wat je daar mee zou kunnen. De grondlegger van omdenken is Berthold Gunster.

af te staan. Ik kan me voorstellen dat deze visie nog meer voorstanders achter zich kan scharen, op het moment dat de overwaarde van het huis een miljoen bedraagt. Immers: een nóg groter bedrag zou in dit geval bij niet-herinvesteren naar de fiscus gaan. En hoe meer er naar de fiscus gaat, hoe groter het verlies voor het individu. Op deze manier zie ik een glijdende schaal snel voor me, misschien wel parallel aan de toename van vermogen: ontwijken wordt ontduiken. Mensen zullen het simpele gebruik maken van een fiscale faciliteit uit willen buiten en hoofddoel wordt zo min mogelijk af te staan. OM-gedacht ([visie 2](#)) denkt de dame in het voorbeeld daarentegen: “Als ik een overwaarde van een miljoen zou realiseren kan ik nóg meer geld gebruiken voor leuke dingen, en dus ook nóg meer missen (in haar visie niet ten koste, maar ten bate van de fiscus?).”<sup>7</sup>

Volgens mij heeft het verschil tussen ‘gewoon denken’ en ‘OM-denken’ in dit geval te maken met het verschil tussen egoïsme en altruïsme. Minder beschuldigend van aard is de visie dat mensen misschien niet goed genoeg stilstaan bij het feit dat geld dat bij de fiscus terecht komt niet weggegooid is, maar de maatschappij waarvan diezelfde mensen deel uitmaken vormgeeft. Uiteindelijk zal de dame uit het voorbeeld altijd geld aan de realisatie van de overwaarde overhouden. In hoeveelheid meer wanneer van de fiscaal slimme route gebruikt wordt gemaakt, maar misschien in geluk meer wanneer het geld wordt besteed op de manier waarop ze dat zelf wil.

Al met al zou ik het mooi vinden, als geluk in enge zin – en daarmee in dit voorbeeld de fiscaliteit of belastingbesparing – minder belangrijk wordt voor mensen. Geluk in ruime zin is het streven, en fiscaliteit maakt daar maar een verwaarloosbaar deel van uit. Van groot belang is dan wel dat belastingheffing ook eerlijk aanvoelt. Cumulatie van belastingheffing is een voorbeeld van een situatie die op veel belastingplichtigen onrechtvaardig overkomt. Een andere noodzakelijke voorwaarde die bij mijn streven past, is dat de Belastingdienst zorgvuldig, behoorlijk en adequaat handelt. Dat is niet altijd het geval, getuige een aantal zeer schrijnende recente voorbeelden. In dit licht is de negatieve associatie die aan belasting betalen kleeft ook goed te verklaren.

Vandaag de dag is een andere tendens zichtbaar dan de tendens waar ik in de alinea hiervoor op hoopte. De focus op de fiscaliteit neemt alleen maar toe, zo lijkt het. Als we de fiscale literatuur erop naslaan is werkelijk élk fiscaal wetsvoorstel juridisch onhoudbaar. En de wetgever schroomt er aan de andere kant niet voor om in een niet bij te benen tempo wetsvoorstellen in te dienen. Zo houdt iedereen elkaar dagelijks (en nachtelijks) bezig. De *status quo* is dus: snel toenemende belastingregelgeving, zonder dat tegelijkertijd (veel) regels verdwijnen, kritiek op die regelgeving, gevolgd door pogingen om de wetgever te slim af te zijn. En dan volgen er weer regels zodat tegen dat sluwe gedrag kan worden opgetreden. Het fiscaal juridisch landschap wordt kortom met de dag complexer en minder inzichtelijk.

De vele manieren die bestaan en in het leven worden geroepen om fiscale fraude aan te pakken, vormen het onderwerp van dit onderzoek. Tijdens het onderzoek rees regelmatig

---

<sup>7</sup> Nu is het voor bedrijven zo dat ze zich vaak ‘noodgedwongen’ op de glijdende schaal begeven, omdat hun concurrentiepositie niet anders toestaat.

de vraag hoe we dit ingewikkelde stelsel van fiscale rechtshandhaving hebben kunnen bedenken. En los van de juridisch georiënteerde oorzaken, drong de hiervoor geschetste theorie zich toen op. De ongefundeerdheid ervan geeft de mogelijkheid om ook in termen van oplossingen voor een utopische visie te gaan. Op minder nadruk op het via alle mogelijke wegen voorkomen dat er een euro te veel naar de fiscus gaat. En op minder focus op het koste wat het kost trachten aan te pakken van fiscale fraude.<sup>8</sup> Op rechtvaardige heffing en eerlijke afdracht als vanzelfsprekendheden, zodat zo veel mogelijk mensen welvarendheid in ruime zin zullen ervaren...zodat iedereen nog lang van de Zwitserse bergen kan genieten.

---

8 Over dat aanpakken van fiscale fraude gaat mijn proefschrift. Uit dit onderzoek vloeit niet de aanbeveling voort dat autoriteiten zich in mindere mate op de aanpak van belastingfraude moeten richten. Wel is een conclusie dat het systeem in de loop van de tijd wel heel ingewikkeld is geworden.

# INHOUDSOPGAVE

## **Voorwoord / V**

## **Afkortingenlijst / XVII**

## HOOFDSTUK 1

### **Inleiding / 1**

- 1.1 Het object en het doel van het onderzoek / 1
- 1.2 Aanleiding voor het onderzoek / 2
  - 1.2.1 Inleiding / 2
  - 1.2.2 Juridisch: diversificatie / 2
  - 1.2.3 Praktisch: rechtshandhavingstekort / 4
  - 1.2.4 Politiek-maatschappelijk: verharding / 6
  - 1.2.5 Tussenstand / 10
- 1.3 Inleiding tot de onderzoeksvraag / 11
  - 1.3.1 Verklaring voor de aanname in de onderzoeksvraag / 11
    - 1.3.1.1 Introductie van de juridische uitgangspunten / 11
    - 1.3.1.2 Uitgangspunt één: Er kleven al langere tijd bezwaren aan de inrichting en werking van de forumkeuze binnen het duale fiscale rechtshandhavingsbestel / 11
    - 1.3.1.3 Uitgangspunt twee: Er is vooral recent onduidelijkheid ontstaan over het begrip fiscale fraude / 12
    - 1.3.1.4 Uitgangspunt drie: Er is in de loop van tijd een veelheid aan sanctiemodaliteiten ten aanzien van fiscale fraude ontstaan / 15
    - 1.3.1.5 Aanname: Druk op de houdbaarheid van het bestaande systeem van sanctionering van fiscale fraude / 17
  - 1.3.2 Verklaring voor de selectie van de toetsmaatstaven / 18
- 1.4 Relevantie van het onderzoek / 20
- 1.5 Verduidelijking van begrippen en beperkingen binnen dit onderzoek / 23
  - 1.5.1 Inleiding / 23
  - 1.5.2 Verduidelijking: belangrijke termen binnen dit onderzoek / 23
    - 1.5.2.1 Verschillende benamingen voor rechtsgebieden / 23
    - 1.5.2.2 Fiscaal frauduleuze gedraging en fiscaal fraudeur / 23
    - 1.5.2.3 Ongeoorloofde samenloop / 24
    - 1.5.2.4 Sancties en sanctionering / 25
  - 1.5.3 Beperking: aanname van de legitimiteit van bestraffing / 26
  - 1.5.4 Beperking: alleen repressieve fiscale rechtshandhaving / 26

- 1.5.5 Beperking: niet alle toepasselijke delicten uit de AWR/het Wetboek van Strafrecht worden betrokken / 27
- 1.5.6 Beperking: geen aandacht voor deelnemingsvormen en vormen van voorbereiding / 29
  - 1.5.6.1 Fraude door verschillende personen / 29
  - 1.5.6.2 De rol van de (belasting)adviseur / 30
  - 1.5.6.3 Poging en voorbereiding / 32
- 1.5.7 Beperking: geen aandacht voor douane & toeslagen / 32
- 1.6 Opbouw van het onderzoek / 32
  - 1.6.1 Drieluik / 32
  - 1.6.2 Deel één. Voorzienbaarheid van forumkeuze binnen de fiscale rechtshandhaving (hoofdstuk twee en drie) / 33
  - 1.6.3 Deel twee. Onderscheid van gedragingen en delicten die vallen onder de noemer van fiscale fraude (hoofdstuk vier en vijf) / 34
  - 1.6.4 Deel drie. Onderlinge afstemming van sanctioneringsmogelijkheden (hoofdstuk zes en zeven) / 35
  - 1.6.5 Aanbevelingen (hoofdstuk acht) / 35
- 1.7 Onderzoeksmethode / 36

## DEEL I: VOORZIENBAARHEID VAN FORUMKEUZE BINNEN DE FISCALE RECHTSHANDHAVING

### HOOFDSTUK 2

#### **De eigen aard van de fiscale rechtshandhaving / 39**

- 2.1 Inleiding / 39
- 2.2 Fiscale rechtshandhaving als deelgebied binnen het (formele) belastingrecht / 40
  - 2.2.1 Inleiding / 40
  - 2.2.2 Het doel van belastingheffing / 41
  - 2.2.3 Materiële belastingschuld / 42
  - 2.2.4 Formele belastingschuld en invordering / 44
  - 2.2.5 Interpretatiemethoden, bijzondere rechtvindingsmethoden en straffen / 46
  - 2.2.6 Bij fiscale beboeting en bestraffing betrokken autoriteiten en regels / 49
    - 2.2.6.1 Bij fiscale beboeting betrokken autoriteiten en regels / 49
    - 2.2.6.2 Bij fiscale bestraffing betrokken autoriteiten en regels / 53
  - 2.2.7 Tussenstand / 57
- 2.3 De positionering van het formele belastingrecht en de fiscale rechtshandhaving / 58
- 2.4 Enkele aspecten van de ontwikkeling van de fiscale rechtshandhaving uitgelicht / 62
  - 2.4.1 Fiscale rechtshandhaving als terra incognita / 62
    - 2.4.1.1 Aanpassing van het commune strafrecht: het nieuwe Wetboek van Strafrecht van 1886 / 62
    - 2.4.1.2 Het rapport van de Commissie Van den Dries uit 1936 / 63
  - 2.4.2 Vereenvoudiging van de regels inzake fiscale rechtshandhaving / 66
    - 2.4.2.1 Het rapport van de Commissie Van den Berge uit 1954 / 66
    - 2.4.2.2 De AWR uit 1959 / 68
  - 2.4.3 Het punitieve karakter van de fiscale rechtshandhaving / 72

- 2.4.3.1 De karakterisering van de bestuurlijke boete door het EHRM in het arrest Öztürk/Duitsland uit 1984 / 72
- 2.4.3.2 De Hoge Raad volgt het EHRM met zijn arrest uit 1985 / 73
- 2.4.3.3 De wetgever volgt het EHRM en de Hoge Raad met wetsvoorstel 21 058 in 1989 / 75
- 2.4.4 De totstandkoming van het huidige systeem van fiscale sancties / 76
  - 2.4.4.1 Het rapport van de Commissie van Slooten uit 1992 / 76
  - 2.4.4.2 Wetsvoorstel 23 470 uit 1993 / 79
- 2.4.5 De opkomst van het bestuursstrafrecht / 81
  - 2.4.5.1 Toenemend fraudebestrijdingsdenken / 81
  - 2.4.5.2 Verruiming van de punitieve armslag van het bestuur / 83
  - 2.4.5.3 Het rapport van de Commissie Kortmann uit 1994 / 84
  - 2.4.5.4 Het rapport van de Commissie Korthals-Altes uit 1995 / 85
  - 2.4.5.5 De bestuurlijke boete wint steeds meer terrein / 86
  - 2.4.5.6 De introductie van de strafbeschikking in 2008 / 88
  - 2.4.5.7 De Vierde Tranche Awb geeft de bestuurlijke boete in 2009 vaste grond / 89
- 2.4.6 Inwisselbaarheid van het fiscale punitieve bestuursrecht en het fiscale strafrecht / 90
  - 2.4.6.1 Enkele verschillen als gevolg van de keuze voor bestuursrecht of strafrecht / 90
  - 2.4.6.2 Enkele verschillen als gevolg van de keuze voor fiscaal punitief bestuursrecht of fiscaal strafrecht / 95
- 2.4.7 Tussenstand / 99
- 2.5 Het eigene van de fiscale rechtshandhaving / 100
  - 2.5.1 Inleiding / 100
  - 2.5.2 Bijzonderheid één: fiscale opportuniteit / 101
  - 2.5.3 Bijzonderheid twee: de relatie van de fiscus met de dader / 103
  - 2.5.4 Bijzonderheid drie: de gemeenschap als slachtoffer / 105
  - 2.5.5 Bijzonderheid vier: kenmerken van fiscaal frauduleus gedrag in de vorm van massaliteit, inherente recidive en complexiteit / 107
  - 2.5.6 Tussenstand / 110
- 2.6 Conclusie / 110

### HOOFDSTUK 3

#### **Voorzienbaarheid van forumkeuze binnen de duale fiscale rechtshandhaving / 113**

- 3.1 Inleiding / 113
- 3.2 Toetskader met het oog op een voorzienbare forumkeuze binnen het duale systeem van fiscale rechtshandhaving / 115
  - 3.2.1 Inleiding / 115
  - 3.2.2 Lex certa / 116
  - 3.2.3 De beginselen van een behoorlijke procesorde / 122
  - 3.2.4 Tussenstand / 125
- 3.3 De juridische houdbaarheid van de forumkeuze binnen het duale systeem van fiscale rechtshandhaving getoetst



- 3.3.1 Inleiding / 126
- 3.3.2 Het keuzemodel ten aanzien van de inzet van bestuursrecht of strafrecht in fiscale zaken in het licht van voorzienbaarheid / 126
  - 3.3.2.1 Art. 80 AWR en het AAFD-Protocol / 126
  - 3.3.2.2 Art. 80 AWR en het AAFD-Protocol beoordeeld op basis van art. 7 EVRM / 135
  - 3.3.2.3 Het AAFD-Protocol beoordeeld op basis van de beginselen van behoorlijke procesorde / 140
- 3.3.3 Andere keuzemodellen in het licht van voorzienbaarheid / 143
  - 3.3.3.1 Het onderscheidend criterium in het bestuursstrafrecht / 143
  - 3.3.3.2 Het handavingsconvenant tussen de AFM en DNB / 150
- 3.3.4 Tussenstand / 151
- 3.4 Conclusie / 153

DEEL II: HET ONDSCHIEDEN VAN GEDRAGINGEN EN DELICTEN DIE VALLLEN ONDER DE NOEMER VAN FISCALE FRAUDE

HOOFDSTUK 4

**Fiscale fraude** / 159

- 4.1 Inleiding / 159
- 4.2 De kernelementen van fiscale fraude als uitgangspunt voor dit onderzoek / 161
  - 4.2.1 Inleiding / 161
  - 4.2.2 Kenmerken van het fraudebegrip / 161
  - 4.2.3 Fiscale fraude als verzamelterm / 165
  - 4.2.4 Tussenstand / 167
- 4.3 De formele invulling van het begrip: een overzicht van de feitelijke gedragingen die onder fiscale fraude vallen
  - 4.3.1 Inleiding / 168
  - 4.3.2 Schending van de aangifteverplichting / 168
    - 4.3.2.1 De aangifte / 168
    - 4.3.2.2 De rol van de aangifte / 172
    - 4.3.2.3 De aangifte niet doen / 174
    - 4.3.2.4 De aangifte onvolledig of onjuist doen / 177
    - 4.3.2.5 De aangifte niet binnen de gestelde termijn doen / 184
    - 4.3.2.6 Een valse aangifte / 186
    - 4.3.2.7 Verbergen of verhullen van een uit misdrijf afkomstig goed / 188
  - 4.3.3 Schending van de betaalverplichting / 195
    - 4.3.3.1 Belasting niet of niet volledig betalen / 195
    - 4.3.3.2 Belasting niet binnen de gestelde termijn betalen / 198
  - 4.3.4 Schending van de informatieverplichting / 198
    - 4.3.4.1 De informatieverplichtingen / 198
    - 4.3.4.2 De informatiebeschikking / 207
  - 4.3.5 Schending van de administratieverplichting / 213
  - 4.3.6 Het systeem van delicten in de AWR / 217
  - 4.3.7 De formulering van delicten in de AWR / 220

- 4.3.8 Tussenstand / 225
- 4.4 De rol van de intentie bij fiscale fraudedelicten / 227
  - 4.4.1 Inleiding / 227
  - 4.4.2 Subjectieve bestanddelen in fiscale fraudedelicten / 228
  - 4.4.3 De inhoudelijke betekenis van de subjectieve bestanddelen / 229
    - 4.4.3.1 Van opzet naar schuld / 229
    - 4.4.3.2 In fiscalibus boos opzet / 238
    - 4.4.3.3 De strekkingseis als bestanddeel / 242
  - 4.4.4 Tussenstand / 244
- 4.5 De moeilijkheden ten aanzien van de materiële invulling van het begrip fiscale fraude: een grijs gebied
  - 4.5.1 Inleiding / 246
  - 4.5.2 Pleitbaar standpunt / 247
  - 4.5.3 Interpretatie / 255
  - 4.5.4 Bijzondere rechtsmiddelen / 260
  - 4.5.5 Tussenstand / 268
- 4.6 Conclusie / 269

## HOOFDSTUK 5

### **De typering van fiscaal frauduleus gedrag / 273**

- 5.1 Inleiding / 273
- 5.2 Toetskader met het oog op het voorkomen van cumulatie ten aanzien van hetzelfde feit als gevolg van de typering van fiscaal frauduleus gedrag / 274
  - 5.2.1 Inleiding / 274
  - 5.2.2 Eendaadse samenloop / 277
  - 5.2.3 Voortgezette handeling / 281
  - 5.2.4 Meerdaadse samenloop / 284
  - 5.2.5 Het evenredigheidsbeginsel / 286
  - 5.2.6 Ne bis in idem / 292
    - 5.2.6.1 Art. 68 lid 1 WvSr / 292
    - 5.2.6.2 Art. 5:43 Awb / 297
    - 5.2.6.3 Art. 4 lid 1 van het 7<sup>de</sup> protocol EVRM / 300
    - 5.2.6.4 Art. 50 EU-Handvest / 307
  - 5.2.7 Specialis generalis / 311
    - 5.2.7.1 Art. 55 lid 2 WvSr / 311
    - 5.2.7.2 Art. 69 lid 4 AWR / 312
  - 5.2.8 Tussenstand / 314
- 5.3 De juridische houdbaarheid van de typering van fiscaal frauduleus gedrag getoetst
  - 5.3.1 Inleiding / 319
  - 5.3.2 Niet doen van aangifte is niet verzoeken om een uitnodiging? / 320
  - 5.3.3 Niet doen van aangifte is te laat doen van aangifte? / 324
  - 5.3.4 Niet doen van aangifte is onjuist doen van aangifte? / 326
  - 5.3.5 Geen aangifte doen is geen informatie verstrekken? / 328

- 5.3.6 Niet/onjuist doen van aangifte en niet/te weinig betalen in het kader van aangiftebelastingen / 331
- 5.3.7 Beoordeling afhankelijk van het verwijtbaarheidselement / 335
- 5.3.8 Samenloop met commuun strafrechtelijke delicten / 338
- 5.3.9 Dezelfde portemonnee / 350
- 5.3.10 Waarbij moet in de tijd worden aangesloten? / 360
- 5.3.11 Wel of geen deelbare aangifte/aanslag? / 363
- 5.3.12 Tussenstand / 367
- 5.4 Conclusie / 369

### DEEL III: DE ONDERLINGE AFSTEMMING VAN SANCTIONERINGSMOGELIJKHEDEN

#### HOOFDSTUK 6

#### **De sanctioneringsmogelijkheden ten aanzien van fiscale fraude / 377**

- 6.1 Inleiding / 377
- 6.2 De toepassing van vrijheidsbenemende en vrijheidsbeperkende straffen in fiscale fraudezaken / 378
  - 6.2.1 Inleiding / 378
  - 6.2.2 Gevangenisstraf / 379
  - 6.2.3 Hechtenis / 383
  - 6.2.4 Taakstraf / 385
  - 6.2.5 Tussenstand / 388
- 6.3 De toepassing van vermogenssancties in fiscale fraudezaken / 388
  - 6.3.1 Inleiding / 388
  - 6.3.2 Geldboete / 389
  - 6.3.3 Verbeurdverklaring / 393
  - 6.3.4 Ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel / 396
  - 6.3.5 Dwangsom / 405
  - 6.3.6 Uitsluiting van criminele kostenaf trek / 409
  - 6.3.7 Schadevergoeding aan de fiscus als benadeelde partij / 414
  - 6.3.8 Tussenstand / 417
- 6.4 Naming en shaming in fiscale fraudezaken / 419
  - 6.4.1 Inleiding / 419
  - 6.4.2 Ontzetting van bepaalde rechten / 420
  - 6.4.3 Openbaarmaking van de rechterlijke uitspraak / 423
  - 6.4.4 Publicatie van vergrijpboeten aan deelnemers / 427
  - 6.4.5 Aantekening in de justitiële documentatie / 431
  - 6.4.6 Tussenstand / 435
- 6.5 De toepassing van de strafbeschikking(en) in fiscale fraudezaken / 436
  - 6.5.1 Inleiding / 436
  - 6.5.2 De strafrechtelijke strafbeschikking / 437
  - 6.5.3 De fiscale strafbeschikking / 444
  - 6.5.4 De toepassing van de strafbeschikking(en) in fiscale fraudezaken / 447
  - 6.5.5 Tussenstand / 449
- 6.6 Conclusie / 450

HOOFDSTUK 7

**Onderlinge afstemming van mogelijkheden tot sanctionering / 455**

- 7.1 Inleiding / 455
- 7.2 Toetskader met het oog op de beoordeling van de houdbaarheid van de onderlinge afstemming van sanctioneringsmogelijkheden inzake fiscale fraude / 457
  - 7.2.1 Inleiding / 457
  - 7.2.2 De kwalificatie van afzonderlijke sancties / 459
    - 7.2.2.1 De kwalificatie van een sanctie als penalty als bedoeld in art. 7 EVRM / 459
    - 7.2.2.2 De nationale kwalificatie als straf / 460
    - 7.2.2.3 De kwalificatie van de oplegging van een sanctie als criminal charge / 467
    - 7.2.2.4 Wat is nu het toetskader? / 471
    - 7.2.2.5 Enkele kanttekeningen bij het toetskader / 473
  - 7.2.3 Regulering van cumulatie van bestraffende procedures / 480
    - 7.2.3.1 Verwevenheid van bestraffende procedures / 480
    - 7.2.3.2 Una via / 487
    - 7.2.3.3 Het alcoholslotprogramma-arrest van de Hoge Raad / 493
  - 7.2.4 Tussenstand / 495
- 7.3 De juridische houdbaarheid van de onderlinge afstemming van de mogelijkheden tot sanctionering getoetst
  - 7.3.1 Inleiding / 498
  - 7.3.2 De kwalificatie van sancties beoordeeld / 499
    - 7.3.2.1 De oplegging van fiscale bestuurlijke (verzuim)boeten als criminal charge? / 499
    - 7.3.2.2 De procedure ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel als criminal charge? / 503
    - 7.3.2.3 De last onder dwangsom als criminal charge? / 507
    - 7.3.2.4 Naming & shaming als criminal charge? / 516
  - 7.3.3 Op elkaar lijkende manieren van sanctionering / 519
  - 7.3.4 De mogelijkheid van de cumulatie van bestraffende procedures beoordeeld / 531
- 7.4 Conclusie / 534

HOOFDSTUK 8

**Overkoepelende beschouwingen en aanbevelingen / 539**

- 8.1 Inleiding / 539
- 8.2 Conclusies en aanbevelingen bij deel I: Forumkeuze binnen de fiscale duale rechtshandhaving / 541
  - 8.2.1 Bevindingen / 541
  - 8.2.2 Beschouwingen / 543
  - 8.2.3 Aanbevelingen / 546

- 8.2.3.1 Aanbevelingen met betrekking tot het onderscheidend criterium voor de inzet van punitief bestuursrecht of strafrecht in fiscale zaken / 546
- 8.2.3.2 Aanbevelingen met betrekking tot het opheffen van de verschillen tussen het (fiscale) bestuursrecht en het (fiscale) strafrecht / 552
- 8.2.4 Een aanzet tot een houdbaar systeem, deel één / 556
- 8.3 Conclusies en aanbevelingen bij deel II: De typering van fiscaal frauduleus gedrag / 557
  - 8.3.1 Bevindingen / 557
  - 8.3.2 Beschouwingen / 559
  - 8.3.3 Aanbevelingen / 561
    - 8.3.3.1 Aanbevelingen met betrekking tot het onderscheid van gedragingen in de fiscale fraudesfeer / 561
    - 8.3.3.2 Aanbevelingen met betrekking tot de samenloop van fiscaal strafrechtelijke en commuun strafrechtelijke delicten / 567
    - 8.3.3.3 Aanbevelingen met betrekking tot de formulering van gedragingen die fiscale fraude constitueren / 570
    - 8.3.3.4 Aanbevelingen met betrekking tot de materiële manifestering van fiscale fraude en de formele vertaling ervan naar delicten / 573
  - 8.3.4 Een aanzet tot een houdbaar systeem, deel twee / 575
- 8.4 Conclusies en aanbevelingen bij deel III: Onderlinge afstemming van mogelijkheden tot sanctionering / 579
  - 8.4.1 Bevindingen / 579
  - 8.4.2 Beschouwingen / 581
  - 8.4.3 Aanbevelingen / 583
    - 8.4.3.1 Aanbevelingen met betrekking tot de kwalificatie van sancties / 583
    - 8.4.3.2 Aanbevelingen met betrekking tot de vergelijking van nagenoeg identieke sancties en sanctioneringsmogelijkheden / 590
    - 8.4.3.2 Aanbevelingen met betrekking tot de regulering van de cumulatie van bestraffende procedures / 594
  - 8.4.4 Een aanzet tot een houdbaar systeem, deel drie / 597

## HOOFDSTUK 9

### Conclusie

**Samenvatting** / 611

**Summary** / 629

**Literatuuroverzicht** / 645

**Overzicht kamerstukken** / 669

**Jurisprudentieoverzicht** / 671

**Trefwoordenregister** / 683

**Portfolio** / 689

**Curriculum vitae** / 691

## HOOFDSTUK 1

# Inleiding

### 1.1 Het object en het doel van het onderzoek

De aanleiding voor dit onderzoek komt voort uit een nieuwsgierigheid naar de (wijze van) juridische inkadering van het systeem van sanctionering van fiscale fraude. De hoofdvraag van dit onderzoek luidt: “In hoeverre is het Nederlandse systeem van sanctionering van fiscale fraude juridisch houdbaar?”

Meer in het bijzonder komt de vraag voort uit:

- i. de van oudsher bestaande diversificatie binnen het juridisch kader (een duaal rechtshandhavingsbestel);
- ii. een al langer geconstateerd tekort in de rechtshandhavingspraktijk;
- iii. een maatschappelijke cultuur van verharding op dit moment.<sup>1</sup>

De genoemde drie factoren hebben geleid tot:

- i. een steeds terugkerende discussie over de vormgeving van de forumkeuze<sup>2</sup> binnen het duale fiscale rechtshandhavingsbestel;
- ii. het ontstaan van een veelheid (wildgroei) aan sanctiemodaliteiten binnen de fiscale rechtshandhaving;
- iii. een veranderd beeld over welke fiscale normen onder de noemer van fiscale fraude vallen en dus gehandhaafd zouden moeten worden.

Deze drie laatstgenoemde uitgangspunten dienen als vertrekpunt bij het beantwoorden van de vraag naar de juridische inkadering van het systeem van sanctionering van fiscale fraude.<sup>3</sup>

Het object van dit onderzoek wordt gevormd door het Nederlandse systeem van sanctionering van fiscale fraude. Het onderzoek kent dus drie onderzoeksobjecten: het systeem, sanctioneringsmogelijkheden en fiscale fraude. Een onderwerp als individuele straftoemeting valt buiten de reikwijdte van dit onderzoek.<sup>4</sup> Individuele straftoemeting (als activiteit) betreft immers de hoogte en/of vormgeving van een sanctie ten aanzien van een belastingplichtige.<sup>5</sup> Straftoemeting komt alleen aan bod voor zover deze activiteit toeziet op de (wettelijke) samenhang van sancties onderling.<sup>6</sup> Voorts wordt, ondanks het

---

4 Zie Krukkert 2018. In § 2.2.6. wordt enkel kort stilgestaan bij het (wettelijk) kader voor individuele straftoemeting.

5 Douma 2019, p. 476 schrijft: “Voor het antwoord op de vraag of het tenlastegelegde voor de straftoemeting moet worden beschouwd als één feit of als verschillende feiten kunnen juridische en feitelijke argumenten worden gehanteerd.”

6 Douma 2019, p. 475 schrijft: “Het leerstuk van de samenloop behoort tot de straftoemeting.”

feit dat de waarde hiervan wordt erkend, geen integrale vergelijking gemaakt met andere handhavingssystemen binnen het orderingsrecht.<sup>7</sup>

Doel van dit onderzoek is te bepalen in hoeverre van (een gebrek aan) een gedegen juridische inkadering sprake is. In tweede instantie wordt beoogd aanbevelingen te doen voor wat betreft herziening van het bestaande systeem van sanctionering van fiscale fraude, met het oog op een betere realisatie van de repressieve fiscale rechtshandhaving. Een juridisch houdbaar systeem kan immers rekenen op minder weerstand van diegenen die aan dit systeem onderworpen zijn, dan een systeem waarin onhoudbaarheden te onderkennen zijn:<sup>8</sup> op grond van een houdbaar systeem van sanctionering zal de Belastingdienst haar belangrijkste doelstelling, namelijk zoveel mogelijk vrijwillig ‘compliant gedrag’, het best kunnen bereiken.

Een houdbaar systeem garandeert duidelijkheid ten aanzien van de werking ervan en behelst onderlinge afstemming van de verschillende systeemonderdelen. Juridisch gezien richt dit onderzoek zich dus op de voorzienbaarheid van de werking van het systeem van sanctionering ten aanzien van fiscale fraude en op het voorkomen van ongeoorloofde samenloop<sup>9</sup> van fiscale sancties.

## 1.2 Aanleiding voor het onderzoek

### 1.2.1 Inleiding

De aanleiding die leidde tot dit onderzoek is drieledig:

- i. de van oudsher bestaande diversificatie binnen de regels die zien op bestrafing van fiscale fraude (paragraaf 1.2.2.);
- ii. het ontstane tekort in de (organisatie van de) fiscale rechtshandhaving (paragraaf 1.2.3.);
- iii. de meer actuele verharding van de kijk op fiscale fraude en de weerslag daarvan op het sanctieklimaat (paragraaf 1.2.4.).

De juridische diversificatie binnen regelgeving, het praktische rechtshandhavingstekort in de organisatie en de politiek-maatschappelijk gedreven verharding van het sanctieklimaat stellen de juridische houdbaarheid van het systeem van sanctionering ten aanzien van fiscale fraude ter discussie om de redenen die hierna nader zullen worden toegelicht.

### 1.2.2 Juridisch: diversificatie

Het is onmogelijk de regels horend bij het sanctioneren van belastingfraude te plaatsen binnen één van de traditionele rechtsgebieden,<sup>10</sup> immers zowel het strafrecht als het

7 Zie proefschrift in wording “Diversiteit in handhavingssystemen. Een onderzoek naar de diversiteit van de handhavingssystemen in het mededingingsrecht, het financieel recht en het fiscaal recht” van N.G.H. Verschaeren. Het doel van het onderhavige onderzoek is het systeem van fiscale sanctioneringsmogelijkheden op zijn huidige merites te beoordelen en eventueel verbeteren, zonder - in de basis - naar uniformering van het orderingsrecht te streven.

8 Zie Gribnau 2012.

9 Zie voor dit begrip § 1.5.2.3.

10 Privaatrecht, strafrecht en (later ook) administratief recht of bestuursrecht.

bestuursrecht komen in beeld. Meer concreet: belastingplichtigen die zich niet aan de regels houden, kunnen al sinds jaar en dag strafrechtelijk worden aangepakt en in het fiscale recht wordt ook de bestuurlijke boete (tot 1998 in de vorm van een verhoging van de aanslag) al lange tijd opgelegd.<sup>11</sup> Nu leidt het feit dat in geval van fiscale fraude zowel strafrechtelijke als bestuursrechtelijke sancties in beeld komen, onvermijdelijk tot keuzemogelijkheden voor de betrokken autoriteiten. Rechtsonzekerheid kan voor een belastingplichtige ontstaan als niet op voorhand zeker is wanneer voor welke sanctie gekozen wordt.

De verhoging van de aanslag (nu: het opleggen van een bestuurlijke boete) werd vóór 1984 niet genormeerd door de beginselen van het strafrecht, waardoor bestuursrechtelijke boetes en strafrechtelijke represailles wezenlijk van elkaar verschilden. Ná dat jaar (namelijk na de bekende uitspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) in de zaak Öztürk/Duitsland<sup>12</sup>) werd de verhoging op grond van het bestraffende karakter ervan uitdrukkelijk beschouwd als het instellen van een *criminal charge* in de zin van art. 6 Europees Verdrag ter bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM). In het jaar volgend op het arrest Öztürk/Duitsland heeft ook de Hoge Raad de fiscale verhoging als *criminal charge* aangemerkt.<sup>13</sup> Beide arresten hebben er kortom voor gezorgd dat het karakter van de strafrechtelijke sanctie en de bestuurlijke boete als gelijk, namelijk als 'bestraffend', moet worden aangemerkt. De vraag wanneer voor het ene of het andere forum te kiezen, is sinds 1985 om deze reden moeilijker te beantwoorden. Bestuurlijke boetes, opgelegd door de Belastingdienst, zijn immers bestraffend van aard, net als de strafrechtelijke sancties die door de strafrechter worden opgelegd. Kort gezegd vormt het feit dat het systeem van sanctionering ten aanzien van fiscale fraude door zowel het bestuursrecht als het strafrecht wordt genormeerd, een eerste aanleiding voor dit onderzoek. Zonder een duaal systeem was er minder keuzemogelijkheid en waren voorzienbaarheids- en afstemmingperikelen *prima facie* minder voor de hand liggend. Er zou dan immers enkel gekozen moeten worden voor het wel of niet bestuurlijk (of strafrechtelijk) afdoen van de voorliggende zaak.

Een duaal systeem zou in theorie niet *per se* tot zorgpunten hoeven leiden. Zoals zojuist aangestipt zijn de grenzen tussen het bestraffende bestuursrecht en het strafrecht echter vervaagd. Dit kan problematisch zijn omdat belastingplichtigen op de eerste plaats recht hebben om op voorhand te weten waar ze aan toe zijn, aangezien bestuursrechtelijke afdoening aanzienlijk kan verschillen van het strafrechtelijke traject (zo bleek ook uit het ongevraagde advies van de Afdeling Advisering van de Raad van State uit 2015 (hierna: Advies sanctiestelsels 2015) en de reactie van het kabinet daarop in de vorm van het Nader rapport bestuurlijke boetestelsels 2018.<sup>14</sup> Op de tweede plaats hebben justitiabelen het recht om voor een feit maar eenmaal te worden bestraft. Hartmann en Sackers schrijven in dit verband:

11 De boete in het fiscale bestuursrecht behoort tot de oudste in het bestuursrecht (zie *Kamerstukken II* 2009/2010, 32 128, nr. 10).

12 EHRM 21 februari 1984, ECLI:NL:XX:1984:AC9954, NJ 1988/937 (Öztürk/Duitsland).

13 HR 19 juni 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC8934, BNB 1986/29.

14 Advies sanctiestelsels 2015 en Nader rapport bestuurlijke boetestelsels 2018.



“Nu gedragingen behorende tot hetzelfde feitencomplex steeds vaker zowel tot een bestuurlijke reactie als tot een strafrechtelijk ingrijpen leiden, stapelen de strafzaken zich op waarin de verdediging zich beroept op het ne bis in idem-beginsel (...).”<sup>15</sup>

De vraag is al met al of het duale fiscale rechtshandavingsbestel de in dit onderzoek centraal staande waarborgen, voorzienbaarheid van bestraffing en onderlinge afstemming van sanctioneringsmogelijkheden, garandeert.<sup>16</sup>

### 1.2.3 *Praktisch: rechtshandavingstekort*

In navolging van de Commissies Michiels en Korthals-Altes (zie hierna in deze paragraaf) wordt onder ‘rechtshandavingstekort’ verstaan de situatie waarin een tot handhaving bevoegde instantie rechtens moet handhaven en dit ook wil, maar het niet voldoende adequaat kan. Het ‘niet kunnen’ kan gelegen zijn in het ontbreken van wettelijke (dus: bevoegdheidstechnische) mogelijkheden, maar ook in een tekort aan personele mogelijkheden.<sup>17</sup> De definitie voor dit onderzoek gaat er niet van uit dat tegen elke overtreding van een rechtsregel door de overheid moet worden opgetreden. Handhaving is niet altijd wenselijk: in sommige gevallen niet in het algemeen en in sommige gevallen niet in een concrete situatie.<sup>18</sup>

Het rechtshandavingstekort dat hier in het bijzonder bedoeld wordt, is een maatschappelijk erkend tekort waarvoor vooral aandacht bestond in de jaren 80 van de vorige eeuw. In 1979 luidde de Commissie Van Bijsterveld de noodklok: er bleek sprake te zijn van grootschalige fraude met belastingen.<sup>19</sup> De noodzaak van verruiming van de punitieve armslag van het bestuur op terreinen waar kwantitatieve en kwalitatieve handavingswinst geboekt kon worden werd duidelijk, maar geconcludeerd werd dat nog onvoldoende zicht bestond op de omvang van het veronderstelde rechtshandavingstekort, zo beschrijven Bröring en Keulen.<sup>20</sup>

Het zicht ontstond vervolgens naar aanleiding van het rapport, ‘Het Recht Ten Uitvoer Gelegd’ uit 1995, van de Commissie Korthals-Altes, waarin een groot tekort op het gebied van de rechtshandhaving werd vastgesteld. Dat het rechtshandavingstekort in 1995 officieus al bestond, bleek uit de vorige alinea, en uit de achtergrond voor de onderzoeksopdracht die de genoemde commissie kreeg: de constatering dat de druk op de strafrechtelijke handhaving en toepassing van vrijheidsstraffen onverminderd groot bleef. Overigens ging het in dit rapport vooral over een tekort op het gebied van commuun strafrechtelijke delicten zoals diefstal, braak en geweldpleging.<sup>21</sup> Ten aanzien van het ordeningsrecht werd door de Commissie Korthals-Altes opgemerkt dat het rechtshandavingstekort niet

15 Hartmann en Sackers 2018, p. 6.

16 Over het keuzemodel dat op dit moment wordt gehanteerd meer in § 3.3.2.1.

17 Ondanks het feit dat ook in bevoegdheidstechnische zin een rechtshandavingstekort kan ontstaan/bestaan, wordt daarop hier niet specifiek gedoeld. Tegenwoordig worden de handavingsmogelijkheden in wettelijke zin vooral uitgebreid (zie ook § 1.2.4.) en is een tekort in die zin dan ook illusoir.

18 Commissie Michiels 1998, p. 36.

19 *Kamerstukken II* 1979/1980, 16 180, nr. 2 (Nota aard en omvang belastingfraude 1979).

20 Bröring en Keulen 2017, p. 11.

21 Commissie Korthals-Altes 1995, p.1.

kwantificeerbaar was omdat er weinig zicht op zou bestaan.<sup>22</sup> De oorzaak hiervan was een gebrek aan betrouwbare cijfers over nalevingsquota en handhavingsinspanningen.<sup>23</sup>

Aan de Commissie Michiels werd in 1996 dan ook de opdracht gegeven om onder andere te onderzoeken welke factoren in de weg stonden aan een adequaat toezicht en een duidelijke consequente handhavingsreactie in de bestuurspraktijk van toen. In dat onderzoek werd de fiscale praktijk niet meegenomen, waardoor de conclusies uit dit rapport enkel in algemene zin voor het administratieve handhavingsrecht konden gelden.<sup>24</sup> In verband hiermee moet worden opgemerkt dat het vooral in administratieve sfeer lastig is te spreken over 'het' rechtshandhavingstekort, aangezien verschillende beleidsterreinen bestaan, die niet allemaal met elkaar vergeleken kunnen worden. Logischerwijs kan derhalve ook niet gesproken worden van 'de' oorzaken van het rechtshandhavingstekort. Uit het werk van de Commissie Michiels bleek wel dat gebrek aan financiële middelen, praktische problemen en veranderingen van prioriteiten bij de handhaver veelal de oorzaak vormden van het bestaan van tekorten, zo ook op dat moment in het bestuursrecht.<sup>25</sup>

Samengevat: de Commissies Van Bijsterveld, Korthals-Altes en Michiels toonden eind van de vorige eeuw op verschillende rechtshandhavingsterreinen een rechtshandhavingstekort aan. Een hiermee verband houdende ontwikkeling<sup>26</sup> was die van een 'overheveling' van strafrechtelijke handhavingsmogelijkheden naar het bestuursrecht, onder andere via de introductie van meer bestuurlijke sancties. Hierdoor nam de druk op het bestuur toe en ten aanzien van één feitencomplex ontstonden meer keuzemogelijkheden in de sfeer van bestraffing.

Voor wat betreft de strafrechtelijke afdoening geldt dat ook vandaag de dag nog voortdurend wordt gestreefd naar eenvoudige en efficiënte manieren om zaken af te doen.<sup>27</sup> Door de blijvend beperkte capaciteit van het justitiële apparaat, blijft het rechtshandhavingstekort binnen het strafrecht bestaan. Nog steeds is het zo dat ook als strafrechtelijk optreden op zich gewenst is, opsporing en vervolging vaak noodgedwongen achterwege blijven, aangezien menskracht ontbreekt. Ondanks het feit dat de wetgever flink heeft ingezet op afdoening buiten de strafrechter om, pleitte Frits Bakker, oud-voorzitter van de Raad voor de Rechtspraak er in 2017 voor de keten in vgaande mate beter te laten functioneren,

22 Advies Sanctiestelsels 2015: Bij ordeningswetgeving gaat het om regelgeving die een maatschappelijke ordening beoogt, door aan het maatschappelijk verkeer randvoorwaarden te stellen. Dit type wetgeving vormt een middel om overheidsdoelstellingen, door de politiek op een bepaald moment bepaald, te verwerkelijken. Het gaat onder andere om milieuwetgeving, fiscale wetgeving, sociale zekerheidswetgeving en subsidieregels, verkeerswetgeving, onderwijswetgeving. Verwezen wordt naar *Kamerstukken II 1999/2000*, 26 800 VI, nr. 67, blz. 2, noot 4.

23 Commissie Korthals-Altes 1995, p. 61.

24 Voor de thema's die de Commissie Michiels hanteerde: zie de inhoudsopgave van het rapport.

25 Commissie Michiels 1998, p. 49.

26 Zie § 2.4.5.

27 Denk hierbij aan de zsm-aanpak van veel voorkomende criminaliteit. De afkorting ZSM staat oorspronkelijk voor Zo Snel, Slim, Selectief, Simpel, Samen en Samenlevingsgericht Mogelijk. Dat palet aan ambities is vervolgens gebundeld in drie doelstellingen 'Snel', 'Betekenisvol' en 'Zorgvuldig'. Zie o.a.: <https://www.strafrechtketen.nl/onderwerpen/zsm>.

onder andere door een betere informatie-uitwisseling te realiseren tussen politie, Openbaar Ministerie (hierna: OM) en de rechtspraak.<sup>28</sup>

Ook binnen de bestuursrechtelijke afdoening wordt consequent gestreefd naar efficiëntie. Binnen de fiscaal bestuursrechtelijke handhaving in het bijzonder leidt de enorme groep belastingplichtigen in Nederland continu tot een druk op (de bestuurlijke afdoening door) de Belastingdienst. Daarnaast kampt de Belastingdienst tegenwoordig met bezettingsproblematiek,<sup>29</sup> zo bleek bijvoorbeeld uit rapportages over continuïteitsproblemen bij de Belastingdienst<sup>30</sup> en uit de massale wervingsprocedures in 2018 en 2019.<sup>31</sup> Desondanks probeert ook de Belastingdienst, bijvoorbeeld door middel van digitalisering, een efficiënte werkomgeving te creëren.<sup>32</sup>

Eenzijds kan een vanuit capaciteit ingegeven rechtshandavingstekort in fiscale zin leiden tot het onbestraft blijven van fiscale fraude. Een ander mogelijk gevolg is dat – als reactie – gepoogd wordt het rechtshandavingstekort in te perken door de bevoegdheden van de handhaver uit te breiden. Met afschrikking en dus minder toekomstige fraudeurs als doel, worden dan meer regels in het leven geroepen. Dat brengt ons bij de derde aanleiding voor dit onderzoek.

#### 1.2.4 *Politiek-maatschappelijk: verharding*<sup>33</sup>

In algemene zin kan gesteld worden dat onder andere Nederland de laatste 20 jaar is geconfronteerd met kleine en grote ongelukken, waarvan gebrekkige handhaving een deel van de verklaring bleek te zijn. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan de vuurwerkramp in Enschede (mei 2000), de cafébrand in Volendam (januari 2001), de strandrellen bij Hoek van Holland (augustus 2009), en het drama met de monstertruc in Haaksbergen (september 2014). Daarnaast worden onder burgers de laatste jaren toenemende onveiligheidsgevoelens geconstateerd vanwege de verschillende terroristische aanslagen over de hele wereld. Volgens De Bruin en Ten Heuvelhof heeft één en ander in ons land geleid tot een maatschappelijke tolerantie voor repressieve maatregelen, die samengaat met een verandering in de politieke cultuur en zich laat samenvatten als een afkeer van het Nederlandse gedoogbeleid bij het aanpakken van 'misdad'.<sup>34</sup> Juridisch gezegd: de

28 <https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Raad-voor-de-rechtspraak/Nieuws/Paginas/Frits-Bakker-Kleed-strafrechter-niet-verder-uit.aspx>.

29 <https://www.nrc.nl/nieuws/2019/04/17/belastingdienst-werkt-opnieuw-deel-personeelstekort-weg-a3957325>.

30 Rapportage continuïteit Belastingdienst 2017 en Rapport continuïteitsproblemen Belastingdienst 2019.

31 Brief van de staatssecretaris van 26 april 2018, nr. 2018-0000065956, waarin de kwetsbaarheden van de Belastingdienst worden opgesomd (hieronder vallen niet alleen personele problemen, maar ook automatiseringsproblemen), en vervolgens oplossingen worden aangedragen en uitgewerkt.

32 <https://over-ons.belastingdienst.nl/over-de-belastingdienst/hoe-vernieuwen-we>.

33 De verharding van het klimaat kan ook onder de noemer 'handhavingstekort' worden geschaard, wanneer men redeneert dat via de ontwikkeling van nieuwe handavingsregels invulling wordt gegeven aan een bepaalde leemte (in niet-personele, maar dus in juridische zin). Wettelijk gezien wordt het rechtshandavingstekort kleiner, naarmate de bevoegdheden om te bestraffen worden uitgebreid.

34 De Bruijn en Ten Heuvelhof 2005, p. 11.

instrumentalistische overheidsvisie (*crime control*)<sup>35</sup> op het strafrecht is de heersende. In deze benadering is het strafrecht een instrument voor de realisering van maatschappelijke doeleinden, zoals de bestrijding van criminaliteit en de handhaving van de openbare orde, aldus Loth.<sup>36</sup>

Meer in het bijzonder is sinds de jaren 80 sprake van toenemend fraudebestrijdingsdenken. In 1979 luidde de Commissie Van Bijsterveld zoals gezegd de noodklok over omvangrijke fraude in de sfeer van belastingen en sociale zekerheid.<sup>37</sup> Sindsdien is fraude niet meer verdwenen uit de (politieke) belangstelling, zo constateert Van Voorst.<sup>38</sup> De Bulgarenfraude kwam in april 2013 aan het licht en betrof fraude met verschillende toeslagenregelingen (huurtoeslag, kinderopvangtoeslag, zorgtoeslag). Er bleken op grote schaal toeslagen te zijn aangevraagd en uitgekeerd aan personen die daar geen recht op hadden. Kort hierna bleken frauderisico's in de zorgsector te bestaan, zowel bij declaraties van zorgverleners als op het terrein van persoonsgebonden budgetten.

In de analyse en de (politieke) debatten die hierop volgden werd geconcludeerd dat een handhavingsstrategie die te veel gebaseerd is op vertrouwen het de kwaadwillende wel erg eenvoudig maakt om te frauderen.<sup>39</sup> Veel regels en strenge controle, werd het devies. Ook uit het jaarverslag van de Nationale Ombudsman van 2016 bleek dat de overheid probeert haar systemen fraudebestendig te maken door allerlei regels en handhavingsactiviteiten te introduceren. De overheid lijkt er in haar beleid, wetgeving en systemen per definitie van uit te gaan dat de burger de boel wil bedonderen, aldus de Ombudsman. Zijn analyse is dat dit onder andere komt door doorgesloten fraudebestrijdingsdenken.<sup>40</sup> De in 2019 aan het licht gekomen fouten die gemaakt zijn in de zogenoemde Combineteam Aanpak Facilitators (hierna: CAF)-11 zaak (aangaande kinderopvangtoeslag) is hiervan het pijnlijke bewijs.

Specifiek over fiscale fraude valt tegenwoordig ook bijna dagelijks iets te lezen.<sup>41</sup> Opzienbarend was de publicatie van de Paradise Papers eind 2017, voorafgegaan door de Panama Papers in het voorjaar van 2016, beide projecten van het International Consortium of Investigative Journalists, als vervolgafl levering op een weergaloze soapserie die begon met de publicatie van de Offshore Leaks (2013), gevolgd door de Lux Leaks (2014) en de Swiss Leaks (2015). Volgens De Bont wordt de huidige periode gekenmerkt door een *hausse* aan maatregelen om belastingontwijking en belastingfraude te bestrijden.<sup>42</sup> Hij wijst bijvoorbeeld op het talrijker en zwaarder worden van verzuimboetes.<sup>43</sup> En ook Kerckhoffs

35 Als tegenhanger van het *due process model*, waarin strafrecht wordt gezien als machtsuitoefening door de overheid en zijn rechtskarakter ontleent aan de mate waarin het die machtsuitoefening aan regels en rechten bindt.

36 Loth 2010, onderdeel 3.

37 *Kamerstukken II* 1979/1980, 16 180, nr. 2 (Nota aard en omvang belastingfraude 1979).

38 Van Voorst 2017, p. 353.

39 Van Voorst 2017, p. 371.

40 Smit 2016, § 3. Zie bijvoorbeeld het rapport van de Nationale Ombudsman over de onevenredig harde aanpak van 232 gezinnen met kinderopvangtoeslag. M. van den Berg, M. Alhadjri, M. Mulder, *Geen power play maar fair play*, 9 augustus 2017.

41 Klein Sprokkelhorst 2017.

42 De Bont 2017.

43 Niessen-Cobben 2017.

wijst op het ‘al te kwistig strooien met boetes’.<sup>44</sup> Van Eijdsen concludeert dat sprake is van een toename van het aantal sancties én van een toename van de intensiteit ervan.<sup>45</sup> Ook Gribnau merkt op dat sprake is van een gestage uitbreiding van de bevoegdheden van de fiscus en dat de sancties op het niet-nakomen van die verplichtingen ook in aantal en zwaarte toenemen.<sup>46</sup> Vennix ziet tot slot dat de verharding van de handhaving tot uiting komt in de jacht op de fiscale *facilitator*.<sup>47</sup>

Ook op Europees niveau krijgen belastingplichtigen en zogenoemde *facilitators* de aandacht. In mei 2018 is de Mandatory Disclosure-Richtlijn aangenomen (hierna ook: DAC 6), welke inmiddels is geïmplementeerd in de Wet op de Internationale bijstandverlening bij de heffing van Belastingen (hierna: WIB).<sup>48</sup> De richtlijn bevat een meldingsplicht voor bepaalde fiscale grensoverschrijdende constructies, in eerste instantie door intermediairs. Bovendien voorziet de richtlijn in de automatische uitwisseling van de verkregen informatie door de verschillende belastingdiensten. Niet specifiek gericht op de *facilitator*, maar wel op de belastingplichtige, zijn de Europese richtlijnen die belastingontwijking beogen aan te pakken. Nederland heeft de Anti Tax Avoidance Directive (hierna: ATAD) 1 geïmplementeerd, waardoor per 1 januari 2019 onder andere een earningsstrippingmaatregel (art. 15b Wet VPB 1969) en een Controlled Foreign Company (hierna: CFC)-maatregel (art. 13ab Wet VPB 1969) in werking zijn getreden.<sup>49</sup> Ook richtlijn ATAD 2 is per 1 januari 2020 in de Nederlandse wetgeving geïmplementeerd (in de Wet Venootschapsbelasting 1969, hierna: Wet VPB 1969, de Wet Inkomstenbelasting 2001, hierna: Wet IB 2001 en de Wet op de Dividendbelasting 1966, hierna: Wet DB 1965).<sup>50</sup> De maatregelen die in dit kader worden getroffen, leiden naar verwachting tot een afname van het gebruik van hybridemismatchstructuren en tot een verhogen van het belastbare bedrag voor de vennootschapsbelasting voor bedrijven die internationaal opereren en gebruik maken van hybridemismatchstructuren. De strijd tegen agressieve belastingstructuren is symptomatisch voor de verharding van de aanpak van fiscale fraude, hoewel dat eerste net iets anders dan dat laatste is (zie paragraaf 1.3.1.3. en hoofdstuk vier).

Al met al is in de fiscale wereld, mede als gevolg van een aantal wereldwijde en in de media breed uitgemeten schandalen, een trend waarneembaar die zich laat omschrijven als een

44 R.W.J. Kerckhoffs, Internetconsultatie inzake openbaarmaking vergrijpboeten deelnemers, reactie van 26 september 2017, <https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/internetconsultatie-openbaarmaking-vergrijpboeten-deelnemers>.

45 Van Eijdsen 2010, onderdeel 2.

46 Gribnau 2017, onderdeel 9.

47 Vennix 2016.

48 Richtlijn (EU) 2018/822 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. De richtlijn amendeert de EU-Bijstandsrichtlijn (2011/16/EU) en verplicht EU Lidstaten ertoe vanaf 1 januari 2020 een meldingsplicht voor bepaalde fiscale grensoverschrijdende (en CRS-ontwijking) constructies in hun wetgeving op te nemen, die wetgeving van 1 juli 2020 toe te passen, en de verkregen informatie steeds geautomatiseerd aan andere EU Lidstaten uit te wisselen. De EU Lidstaten dienen de Mandatory Disclosure-Richtlijn uiterlijk 1 januari 2020 te implementeren en zijn verplicht de bepalingen vanaf 1 juli 2020 toe te passen.

49 Zie *Kamerstukken II* 2018/2019, 35 303, nr. 3.

50 Zie *Kamerstukken II* 2018/2019, 35 241, nr. 3.

verlaagde tolerantie voor agressieve *tax planning*, met als gevolg toenemende aandacht voor belastingplichtigen die niet bijdragen aan een eerlijke verdeling van de lasten (*fair share*). Waar in de concurrentiestrijd aangaande *effective tax rates* sprake lijkt te zijn van een *race to the bottom*, lijkt op punitief fiscaal gebied sprake te zijn van een *race to the top*. Sanctiemogelijkheden te over om fiscale fraude tegen te gaan.

Het is denkbaar dat, als gevolg van de toename van repressieve maatregelen, de relatie tussen de handhaver en het 'lijdend voorwerp' daarvan radicaliseert. Barnard spreekt inderdaad van verharding in de verhouding Belastingdienst-belastingplichtige.<sup>51</sup> Een aantal decennia geleden had de Belastingdienst nog een uitgebreid net van kantoren in verschillende gebouwen. Medewerkers beoordeelden de aangiften, verrichtten controles, en waren benaderbaar voor wie zich meldde. Bij de ontvanger kon nota bene contant worden afgerekend. Thans is het aantal kantoren teruggebracht, worden (met uitzondering van een aantal categorieën) alleen door de computer uitgeworpen aangiften beoordeeld, is de vooraf ingevulde aangifte (hierna: VIA) een groot succes en wordt het merendeel der Nederlanders geacht zich met de overheid per internetverbinding te verstaan, zo beschrijft Barnard. Er is al met al minder contact met de Belastingdienst dan voorheen, al is de werkwijze van horizontaal toezicht in theorie gericht op openheid en transparantie en dus op contact. Ook Rosier constateert verharding, vooral in de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingprofessional. De per 1 januari 2020 ingevoerde openbaarmaking van vergrijpboeten aan deelnemers (art. 67r Algemene wet inzake Rijksbelastingen, hierna: AWR) vergelijkt hij met de schandpaal en noemt hij een draconische sanctie.<sup>52</sup>

De geconstateerde verharding heeft vanzelfsprekend ook zijn weerslag op de organisatie en het functioneren van de bij fraudebestrijding betrokken actoren. Verharding leidt tot behoefte aan meer capaciteit, terwijl in paragraaf 1.2.3. nu juist een handhavingstekort vastgesteld is. Strafrecht alleen is niet voldoende gebleken, dus om effectief op te kunnen treden tegen fraude is de inzet van het OM afgestemd op wat andere organisaties, zoals toezichthouders en ook de Belastingdienst kunnen doen.<sup>53</sup> Dit heeft geleid tot het ontstaan van een ingewikkeld handhavingsbestel. Zo schrijft Muller dat één van de oorzaken van het ontstaan van het uitgebreide en complexe bestel van fraudebestrijding is dat in de loop van tijd steeds meer aandacht is gekomen voor fraudebestrijding waardoor bestaande organisaties er taken bij gekregen hebben en nieuwe organisaties en samenwerkingsverbanden zijn ontstaan. Muller constateert een zekere versnippering en pleit er dan ook voor de fraudebestrijding te coördineren, door de eindverantwoordelijkheid bijvoorbeeld te beleggen bij een fraudecoördinator.<sup>54</sup>

De vraag die – alles samengenomen – moet worden gesteld is of juridische inkadering wel in het oog is/wordt gehouden. Een praktische of maatschappelijke behoefte aan meer sancties moet immers wel een juridisch houdbare situatie opleveren: een situatie waarin belastingplichtige weet in welke gevallen wordt gehandhaafd (voorzienbaarheid van

51 Barnard 2017.

52 Rosier 2017.

53 Muller 2017, p. 331.

54 Muller 2017, p. 329.

bestrafing), door wie en in het geval dat het verschillende autoriteiten betreft, op welke manier sanctioneringsmogelijkheden onderling afgestemd zijn.

### 1.2.5 *Tussenstand*

De eerste aanleiding voor dit onderzoek is in de basis gelegen in de van oudsher bestaande diversificatie van regelgeving die ziet op bestraffing van fiscale fraude. De betrokken autoriteiten hebben de keuze tussen een bestuursrechtelijke of strafrechtelijke aanpak. Een duaal rechtshandhavingssysteem is juridisch houdbaar, wanneer de keuze voor de ene of de andere route voorzienbaar is en de sanctioneringsmogelijkheden onderling zijn afgestemd waardoor ongeoorloofde samenloop wordt voorkomen.<sup>55</sup> Ten tweede is een belangrijke aanleiding voor dit onderzoek een rechtshandavingstekort dat vanaf de jaren 80 herhaaldelijk door een aantal onderzoekscommissies is geconstateerd en nog steeds bestaat. Eén van de oplossingen voor dit probleem was het vanuit de strafrechtelijke handhaving uitwijken naar handhaving via het bestuursrecht, met alle gevolgen van dien voor wat betreft het (moeilijker te maken) onderscheid tussen beide rechtsgebieden. Dit is niet bevorderlijk voor de voorzienbaarheid van forumkeuze.<sup>56</sup> Van een organisatorisch tekort in de fiscale rechtshandhaving is nog steeds sprake, terwijl het bevoegdheidstechnische tekort (voor zover dat er al was) vandaag de dag volledig wordt opgeheven door de creatie van nieuwe anti-misbruik en bestraffingsregels.<sup>57</sup> Deze reactie past in de trend van verharding van het fiscale rechtshandavingsbestel, die voortkomt uit een meer algemene roep om veiligheid en bestrijding van misdaad. Dit was de derde aanleiding voor dit onderzoek.

Vanwege de praktische tekorten in de fiscale rechtshandhaving en reacties daarop en de politiek-maatschappelijke sfeer van verharding van het fiscale rechtshandavingsklimaat rijst des te indringender de vraag naar de juridische inkadering van het systeem van sanctionering ten aanzien van fiscale fraude. Is het van oudsher bestaande duale systeem van fiscale rechtshandhaving opgewassen gebleken tegen de beschreven ontwikkelingen? Is het systeem van bestraffing van fiscale fraude met voldoende waarborgen omkleed? In dit stadium en op grond van het voorgaande kan voorzichtig worden gesteld dat het bijna onvermijdelijk is geweest dat een adequate juridische inkadering van het fiscale handavingsbestel op punten achterwege is gebleven, waardoor de juridische houdbaarheid van het systeem op dit moment in twijfel kan worden getrokken. In de volgende paragraaf zal worden stilgestaan bij deze stellingname.

55 Zie § 1.5.2.3.

56 Zie nader over de inhoud van dit begrip § 1.3.1.2.

57 Het rechtshandavingstekort dient als beperking te worden meegenomen in de aanbevelingen ten aanzien van een juridisch houdbaar systeem van sanctionering.