

DE ADVISEUR, CLIËNT EN RECHTSBESCHERMING

Gedeelde gedachten



DE BONT

ADVOCATEN

Voorwoord

Beste lezer,

Waarschijnlijk kent u de bundels van ons kantoor over fiscaal proces- en sanctierechtelijke onderwerpen. Daarin zijn vanuit onze praktijk steeds uiteenlopende aspecten over een bepaald centraal onderwerp belicht. Als gemeenschappelijke subtitel hebben deze uitgaven: 'Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap'.

De bijzondere tijd van gedwongen afstand in vele vormen, heeft ook vernieuwing en digitale vooruitgang gebracht. Het idee is ontstaan om naast het vertrouwde boekwerk u ook periodiek deelgenoot te maken van onze schrijfsels, maar dan vormgegeven in een digitale uitgave die we één keer in het kwartaal zullen aanvullen met een nieuw hoofdstuk. Deze hoofdstukken staan – anders dan u gewend bent – thematisch los van elkaar, maar gaan uiteraard over onderwerpen binnen het formeel belastingrecht, fiscaal boete- en strafrecht en compliance. Daarbij zal ook in deze hoofdstukken het delen van gedachten met u vanuit onze professies leidend blijven.

Wij wensen u veel genoegen bij het lezen.

Hans van Immerseel & Anneke Nuyens

De Bont Advocaten, vestiging Breda
Juli 2021

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord

mr. S.F. van Immerseel en mr. A.M.E. Nuyens

Hoofdstuk 1

Ontwikkelingen rondom het pleitbaar standpunt

mr. S.F. van Immerseel

1.1.	Inleiding	8
1.2.	Algemene schets van het pleitbaar standpunt	8
1.2.1.	Lange historie	8
1.2.2.	Wijziging van het fiscale boetestelsel in 1998	9
1.2.3.	Besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst	10
1.2.4.	Leidt een eerder positief oordeel van een lagere rechter per definitie tot een pleitbaar standpunt?	11
1.2.5.	Pleitbaar standpunt in het fiscale strafrecht vóór 'Credit Suisse'	11
1.3.	Het 'Credit Suisse-arrest'	12
1.3.1.	Zowel van belang voor het fiscale boeterecht als het strafrecht	12
1.3.2.	Het fiscale boeterecht	12
1.3.3.	Het fiscale strafrecht	15
1.3.4.	Pleitbaar standpunt als opzetverweer	15
1.4.	Arresten na 21 april 2017	16
1.4.1.	De Strafkamer herhaalt de overwegingen uit 'Credit Suisse'	16
1.4.2.	Latere rechtspraak kan eerder pleitbaar standpunt ondersteunen	17
1.4.3.	Pleitbaar standpunt moet rechtskundig van aard zijn	17
1.4.4.	strafkamer: geen pleitbaar standpunt bij innerlijke tegenstrijdigheid?	18
1.5.	Lagere rechtspraak na 21 april 2017: een kleine steekproef	20
1.6.	De Belastingkamers van de gerechtshoven	21
1.6.1.	Het beroep op een pleitbaar standpunt blijkt vaak geen rechtskundig verweer te zijn	21
1.6.2.	Geslaagde beroepen op een (rechtskundig) pleitbaar standpunt	22
1.6.3.	Verworpen beroepen op een (rechtskundig) pleitbaar standpunt	23

1.7.	De Strafkamers van de rechtbanken en gerechtshoven	24
1.7.1.	Weinig lagere rechtspraak over pleitbaar standpunt in het strafrecht	24
1.7.2.	Verwerping pleitbaar standpunt	25
1.7.3.	Oordeel van de belastingrechter bij een strafrechtelijk beroep op een pleitbaar standpunt	28
1.8.	Ten slotte	28

Hoofdstuk 2

Ontwikkelingen rondom kwade trouw

mr. A.M.E. Nuyens

2.1.	Inleiding	31
2.2.	Het criterium	32
2.2.1.	Invulling door de Hoge Raad	32
2.2.2.	Gegevens en inlichtingen	32
2.3.	Mate van verwijtbaarheid	37
2.4.	Tijdstip	39
2.4.1.	Moment van de aangifte	39
2.4.2.	Aangifte en nadere informatie	41
2.4.3.	Meerdere navorderingsaanslagen	42
2.4.4.	Informatieverstrekking op verzoek	43
2.5.	Bewijslast en -verdeling	44
2.6.	Toerekening van kwade trouw	46
2.6.1.	Heffen en bestraffen	46
2.6.2.	Zorgvuldigheid	48
2.6.3.	Onderzoek doen	49
2.7.	Afrondend	53

Hoofdstuk 3

Enkele boete- en strafrechtelijke aspecten van de samenwerking tussen de belastingplichtige en zijn adviseur

mr. S.F. van Immerseel

3.1.	Inleiding	55
3.2.	Korte terugblik op de ontwikkeling van het fiscale boeterecht	56
3.2.1.	Toerekening van opzet of grove schuld	56
3.2.2.	Einde aan de toerekening	56

3.3.	De Belastingkamer van de Hoge Raad over de samenwerking tussen de belastingplichtige en zijn adviseur	58
3.3.1.	Zorgvuldigheidseisen	58
3.3.2.	Controleren van de uitgevoerde werkzaamheden?	58
3.3.3.	Informeren van de adviseur	62
3.3.4.	Zorgvuldigheid bij het kiezen van de adviseur	63
3.4.	Enkele recente fiscale strafzaken	66
3.4.1.	Vertrouwen op de adviseur als opzetverweer	66
3.4.2.	Hof Amsterdam 4 april 2018	66
3.4.3.	Hof Arnhem-Leeuwarden 18 december 2019	67
3.4.4.	Rechtbank Amsterdam 27 maart 2020	68
3.4.5.	Rechtbank Amsterdam 8 juli 2020	69
3.4.6.	Rechtbank Overijssel 4 februari 2021	69
3.4.7.	Het gaat ook wel eens goed: Rechtbank Overijssel 11 juni 2018	70
3.4.8.	Het gaat ook wel eens goed: Rechtbank Amsterdam 10 juni 2020	71
3.4.9.	Enkele observaties	71
3.5.	De verantwoordelijkheid van de belastingadviseur	71
3.5.1.	Reglementen van brancheorganisaties	72
3.5.2.	Hoge Raad 31 mei 2013	73
3.5.3.	Grove schuld en onderzoeksplicht	74
3.5.4.	BBBB en Protocol AAFD: noblesse oblige?	75
3.5.5.	Status en voorbeeldfunctie van de adviseur in de rechtspraak	76
3.5.6.	Nauwe betrokkenheid bij de implementatie van adviezen, zoals bestuurshandelingen	77
3.5.7.	Rechtbank Den Haag 20 juni 2019	78
3.5.8.	Rechtbank Noord-Holland 10 juni 2021	79
3.5.9.	Enkele observaties	81
3.6.	Tot slot	82

Hoofdstuk 4

C'est bonnet blanc et blanc bonnet

Over de (on)mogelijkheden van dubbele bestrafing voor hetzelfde feit

mr. P.J. Draijer & A.M.E. Nuyens

4.1.	Inleiding	84
4.2.	Samenloop fiscaal boete- en strafrecht	85
	4.2.1. Geen beboeting na strafvervolgning	86
	4.2.2. Geen strafvervolgning na beboeting	87
	4.2.3. Visie van de Europese rechter	88
4.3.	Samenloop verzuim- vergrijpboete	90
	4.3.1. Invoering artikel 67q AWR	91
	4.3.2. Nieuwe bezwaren	92
	4.3.3. Verrekening	96
4.4.	Hetzelfde feit	96
	4.4.1. Hetzelfde feit volgens de Hoge Raad	96
	4.4.2. Hetzelfde feit volgens de Europese Hoven	97
	4.4.3. Hetzelfde feit in de praktijk	98
4.5.	Kansen bij cumulatie en verschillende rechtssubjecten	110
4.6.	Afronding	116

De gemachtigde of raadsman/-vrouw die het verwijt van een opzettelijk onjuiste aangifte moet pareren, doet er goed aan zich eerst af te vragen welk opzetverweer aan de orde is. Meestal zal dit betekenen dat wordt verdedigd dat opzet ontbreekt op andere gronden dan de rechtskundige uitleg van het (fiscale) recht. Het is dan goed om het verweer ook op de juiste manier te benoemen. Immers, de belastingplichtige die mocht vertrouwen op zijn adviseur omdat die adviseur meent een pleitbaar standpunt te hebben, mocht dat in principe nog steeds doen, ook als het standpunt van de adviseur niet pleitbaar blijkt in de ogen van de rechter.

Op het moment dat wel duidelijk is dat het opzetverweer (tevens) een rechtskundig standpunt inhoudt, vraagt dat om een gedegen uitwerking:

- Op welk deel van het toepasselijke (fiscale) recht ziet het standpunt?
- Uit welke bronnen blijkt dat over de uitleg daarvan, ten tijde van het doen van aangifte, verschillende opvattingen mogelijk waren?
- Hoe verhoudt de casus van belanghebbende zich tot de casus in de aangehaalde rechtspraak of literatuur? Zijn de verschillen relevant, en waarom wel, of waarom niet?
- Latere rechtspraak of literatuur over het recht ten tijde van het indienen van de aangifte kan dienen om het eigen standpunt te onderbouwen, maar ook om juist te onderstrepen dat en waarom er eerder juist verschillend over de uitleg van het (fiscale) recht kon worden gedacht;
- In strafzaken zal ook aandacht moeten worden besteed aan de uitspraken in de procedures van de belanghebbende bij de Belastingkamer. Een verloren belastingprocedure wil nog niet zeggen dat er geen pleitbaar standpunt aanwezig kon zijn ten tijde van het doen van aangifte. Maar het lijkt er op dat de strafrechter dit makkelijk uit het oog verliest. Een nadrukkelijk onderbouwd standpunt van de verdediging is dan aangewezen.

Pleitbare standpunten als opzetverweren lijken in de praktijk niet zo vaak voor te komen. Daar waar ze wel kunnen worden onderkend, vraagt dat om gedegen fiscaal huiswerk.

Breda, 15 juni 2021

HOOFDSTUK

2

Kwade trouw óf toch niet; beschouwingen uit de recente praktijk

Auteur

mr. Anneke Nuyens



Kwade trouw óf toch niet; beschouwingen uit de recente praktijk

mr. Anneke Nuyens

2.1. Inleiding

De mens is gedoemd tot vrijheid volgens Sartre.¹ Precies deze vrijheid leidt vanuit zijn filosofisch gedachtengoed tot de onvermijdelijkheid van kwade trouw.

Een dergelijke onvermijdelijkheid kenden we tot 1994 in fiscalibus niet. Voor het recht tot navordering maakte het in de oorspronkelijke formulering van art. 16, lid 1, AWR geen verschil of de belastingplichtige te goeder of te kwader trouw aangifte had gedaan. In 1998 oordeelde de Hoge Raad nog:

"Gelet op de bewoordingen en de uit de ontstaansgeschiedenis naar voren komende strekking van artikel 16, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, wordt met deze bepaling - en met name met de laatste volzin daarvan - een uit een oogpunt van rechtszekerheid aan de belastingplichtige toekomend verweer tegen verzuimen van de belastingadministratie verschaft, waarbij uitsluitend de gedraging van de Inspecteur en niet de goede of kwade trouw van de belastingplichtige tot toetssteen werd gemaakt."

Uiteindelijk werd na een lang parlementair traject, mede op advies van de Hoge Raad zelf, bij wet van 4 mei 1994 wettelijk verankerd dat een beroep op het ontbreken van een nieuw feit niet toekomt aan de belastingplichtige die ter zake van dat feit te kwader trouw is.

Blijkens de parlementaire geschiedenis is de exacte afbakening van begrip 'kwade trouw' overgelaten aan de rechtspraak.² Dit heeft een heel pallet aan rechtspraak opgeleverd over onder andere de invulling van het criterium, de benodigde mate van verwijtbaarheid, het tijdstip daarvan en de bewijsbaarheid van kwade trouw.

¹ Jean-Paul Sartre, *Het Zijn en het Niet*, Lemniscaat, 1943.

² *Kamerstukken II* 1993/94, 21 058, nr. 16.

Aan de hand van casusposities van de afgelopen jaren zullen deze thema's in de navolgende paragrafen de revue passeren om vervolgens in paragraaf 6 in te zoomen op de rol van de adviseur en de toerekening van kwade trouw aan de belastingplichtige. In de laatste paragraaf zal worden gekomen tot enkele afrondende observaties.

2.2. Het criterium

2.2.1. Invulling door de Hoge Raad

Drie jaar na de wijziging van art. 16, lid 1 laatste volzin, AWR oordeelde de Hoge Raad dat navordering ingevolge deze wetsbepaling mogelijk is *"ter zake van een feit ten aanzien waarvan de belastingplichtige te kwader trouw is, dit wil zeggen indien de belastingplichtige ten aanzien van dat feit de Inspecteur opzettelijk de juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt."*³ In zo'n geval is er geen plaats voor vernietiging van een navorderingsaanslag wegens strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel of het rechtszekerheidsbeginsel, ook niet indien het feit ter zake waarvan de aanslag is opgelegd de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn.

Douma merkt ten aanzien van deze invulling van de Hoge Raad op:

*"De letterlijke tekst van de wet ('de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is') blijkt in het oordeel van de Hoge Raad tot een beperkte uitleg te leiden. Allereerst moet sprake zijn van een causaal verband tussen het gedrag te kwader trouw en het ten onrechte niet of te weinig heffen van belasting (HR 11 juni 1997, nr. 32 236, BNB 1997/383). Vervolgens wordt kwade trouw in die zin uitgelegd dat navordering slechts mogelijk is indien aan opzet van de belanghebbende toe te rekenen is dat het desbetreffende feit niet eerder aan de inspecteur bekend was. Deze toerekening vindt plaats indien de belastingplichtige ten aanzien van dat feit de inspecteur opzettelijk de juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt."*⁴

³ HR 11 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2160, BNB 1997/384.

⁴ S.C.W. Douma e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 236.

Aan deze restrictieve uitleg wordt ook gerefereerd in recente rechtspraak.⁵ Belanghebbende vroeg bij de gemeente een omgevingsvergunning aan voor de bouw van een nieuwbouwwoning. De heffingsambtenaar legde aan hem een aanslag leges op met de aanduiding 'Kavel 2 gelegen aan de A'. Dit had moeten zijn 'Kavel 2 gelegen aan de B'. In zijn bezwaar tegen de aanslag verzocht belanghebbende de heffingsambtenaar de aanslag te vernietigen omdat door hem nooit een omgevingsvergunning was aangevraagd voor het oprichten van een woning aan de A. Zulks geschiedde en vervolgens legde de inspecteur een nieuwe aanslag op met de juiste verwijzing. Bij Gerechtshof Den Haag lag vervolgens de vraag voor of sprake was van een kenbare fout ex art. 16, tweede lid, aanhef en onderdeel c, AWR waardoor navordering mogelijk was.⁶ Het gerechtshof oordeelt van niet.

Voor het al dan niet in stand laten van de tweede aanslag werd vervolgens getoetst of sprake was van kwade trouw bij de woningeigenaar. In het kader van deze beoordeling overwoog het gerechtshof eerst dat de Hoge Raad het begrip 'te kwader trouw' restrictief uitlegt. *"Daarvan is naar zijn oordeel uitsluitend sprake indien de belastingplichtige ter zake van het feit dat grond oplevert voor navordering de heffingsambtenaar opzettelijk juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt"*. Hoewel belanghebbende zich ervan bewust moest zijn geweest dat de na de vernietiging van de eerste aanslag ontstane situatie onverenigbaar is met de bewoording, het doel en de strekking van de wettelijke bepalingen die ten grondslag liggen aan de legesheffing, kon volgens het gerechtshof evenwel niet worden gezegd *"dat hij te kwader trouw was in de zin die in het zo-even genoemde arrest aan dit begrip is gegeven"*. De woningeigenaar had met zijn bezwaar tegen de eerste aanslag geen juiste informatie onthouden dan wel onjuiste informatie verstrekt. Dat hij met de vernietiging van de aanslag wist dat er een 'leges-lek' ontstond, maakt dus nog niet dat sprake was van kwade trouw.

2.2.2. Gegevens en inlichtingen

De voor de vaststelling van kwade trouw benodigde onthouding van juiste informatie of verstrekking van onjuiste informatie kan geschieden zowel in het kader van het doen van aangifte naar aanleiding van een uitnodiging daartoe (ex art. 8 en 9 AWR) als naar aanleiding van het beantwoorden van vragen van de inspecteur (ex art. 47 AWR).

⁵ Hof 's Gravenhage 25 januari 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:102, V-N 2017/20.20.6.

⁶ Als voorwaarde voor een conversie van de tweede aanslag in een navorderingsaanslag.

Sedert 2020 is in art. 9, vierde lid, AWR voorts vastgelegd dat indien voordat de aanslag is vastgesteld gegevens worden verstrekt zonder voorafgaande uitnodiging tot het doen van aangifte en die gegevens ook zouden moeten worden verstrekt in geval van een voorafgaande uitnodiging tot het doen van aangifte, die verstrekking van gegevens wordt aangemerkt als het op uitnodiging doen van aangifte. Daarmee heeft de wetgever bewerkstelligd dat bij "*spontane aangiften de wettelijke correctie- en sanctiebevoegdheden*" eveneens van toepassing zijn, te weten de omkering van de bewijslast ter zake van het niet doen van de vereiste aangifte, vergrijpboete bij de primitieve aanslag en navordering wegens kwade trouw.⁷

De genoemde correctie- en sanctiemogelijkheden ten aanzien van spontane aangiften die betrekking hebben op belastingtijdvakken die aanvangen op of na 1 januari 2020 of belastingsschulden die zijn ontstaan op een tijdstip op of na 1 januari 2020, kunnen vanaf 1 januari 2020 worden toegepast.⁸ Hoe het verwijtbaar onjuist, spontaan verstrekken van informatie zou kunnen leiden tot kwade trouw ten behoeve van navordering zal de praktijk nog moeten uitwijzen.

Onthouding

Van een onthouding kan in de woorden van de Hoge Raad slechts sprake zijn "*indien op de belastingplichtige en wettelijke verplichting rustte om de desbetreffende gegevens aan de inspecteur te verstrekken. Daarvan is sprake indien in de uitnodiging tot het doen van aangifte van de betrokkene werd verlangd die gegevens bij zijn aangifte te vermelden en indien de inspecteur die gegevens van de belastingplichtige heeft gevraagd met toepassing van artikel 47 AWR.*"⁹

Onze Nederlandse wetgeving kent voor een belastingplichtige in beginsel geen verplichting om uit eigen beweging gegevens aan de inspecteur te verstrekken die van belang kunnen zijn voor de beoordeling van een fiscale aangelegenheid van die belastingplichtige.¹⁰ De informatieverplichting ex art. 47 AWR geldt immers alleen "*desgevraagd*". Het achterwege laten van onverplichte informatieverstrekking kan derhalve niet leiden tot het verwijt van kwade trouw.¹¹

⁷ *Kamerstukken II* 2019/20, 35 303, nr. 3, p. 61-62.

⁸ *Kamerstukken II*, 2019-20, 35 303, nr. 3, p. 70.

⁹ HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, *BNB* 2017/162.

¹⁰ Als uitzondering dient te worden genoemd de actieve informatieverplichting ex art. 10a AWR, die voor vier gevallen nader is vastgelegd in lagere regelgeving.

¹¹ HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:639, *BNB* 2017/163.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden voegde daaraan in 2019 nog toe dat er evenmin een wettelijke plicht bestaat tot verbetering van een eerder ingediende aangifte.¹² In deze zaak had de erflater een aanmerkelijk belang in een BV. Zijn overlijden had tot gevolg dat de aandelen krachtens erfrecht onder algemene titel overgingen naar zijn enige erfgenaam. In de door een administratiekantoor verzorgde aangifte IB/PVV 2012 werd wel vermeld dat erflater in het bezit was van een aanmerkelijk belang maar werd de fictieve vervreemding ex art. 4.16 lid 1 onderdeel e Wet IB 2001 niet aangegeven. De aangifte werd vervolgens zonder deze correctie opgelegd.

Ten aanzien van de navorderingbevoegdheid neemt het gerechtshof in aanmerking dat de inspecteur geen inlichtingen van belanghebbende had gevraagd. De brief van 27 oktober 2014 waarin de aanslag IB/PVV werd aangekondigd, betrof volgens het gerechtshof geen verzoek op de voet van art. 47 AWR. De inspecteur had daarin zelfs niet om reactie op het voornemen tot afwijking van de aangifte gevraagd. Voorts had belanghebbende geen gewijzigde of aanvullende aangifte ingediend. Deze omstandigheden brachten met zich dat volgens het gerechtshof beoordeeld moet worden of de adviseur ten tijde van het indienen van de aangifte ten aanzien van het niet verantwoorden van een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang te kwader trouw was. Het gerechtshof oordeelde dat de inspecteur daarvoor geen toereikend bewijs had aangedragen. De enkele stelling dat in de aangifte erfbelasting wél een inkomstenbelastingsschuld was opgenomen ter zake van de (fictieve) vervreemding achtte het gerechtshof daartoe – mede in aanmerking genomen dat de aangifte erfbelasting enkele weken na de aangifte IB/PVV en niet door de betreffende adviseur was opgesteld – niet toereikend. Nu er in de onderhavige casus geen wettelijke plicht tot verbetering van een ingediende aangifte bestond, faalde het beroep van de inspecteur op kwade trouw.

Verstrekking

Indien een belastingplichtige aan de inspecteur opzettelijk onjuiste inlichtingen verstrekt teneinde de beoordeling door de inspecteur van de juistheid van de aangifte te bemoeilijken, is sprake van kwader trouw.¹³ Daarvan is evenwel geen sprake indien een belastingplichtige summiere antwoorden geeft op vragen die veeleer ontwijkend dan onjuist zijn en niet blijkt dat de inspecteur daardoor is misleid.¹⁴

¹² Hof Arnhem-Leeuwarden 17 december 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:10952, *V-N* 2020/14.18.

¹³ HR 20 december 2002, ECLI:NL:HR:2002:AF2262, *BNB* 2003/95.

¹⁴ HR 17 december 2004, ECLI:NL:HR:2004:AP5230, *BNB* 2005/105.

De lijn tussen het verstrekken van onjuiste informatie en het onthouden van juiste informatie is blijkens de jurisprudentie vaak dun. In een ouder arrest uit 1999 oordeelde de Hoge Raad dat de belanghebbende de inspecteur willens en wetens onjuiste informatie had verstrekt door (onder meer) geen aangifte te doen van de inbreng van een koeriersbedrijf in een besloten vennootschap. Dit had evenzo kunnen kwalificeren als het onthouden van de juiste inlichtingen.¹⁵

Maar wat als een uitgereikt aangiftebiljet überhaupt niet wordt ingediend. Een dergelijke casus speelde bij Gerechtshof Den Bosch. In een woonplaatszaak verkreeg de inspecteur na eerder eigen onderzoek de beschikking over een strafdossier.¹⁶ De inspecteur schreef belanghebbende vervolgens dat hij zich op het standpunt stelde dat belanghebbende in elk geval vanaf begin 2002 in Nederland woonachtig was. De inspecteur verwees daartoe naar een groot aantal (door hem gestelde) feiten en omstandigheden. In diezelfde brief uit 2014 nodigde de inspecteur belanghebbende uit om aangiften IB/PVV te doen voor de jaren 2002 tot en met 2013. Als bijlagen stuurde de inspecteur papieren aangiftebiljetten mee. Het betroffen voor de jaren 2002-2008 biljetten over het jaar 2009 waarop met pen het juiste jaar was vermeld. Voor meerdere jaren was de mogelijkheid tot het opleggen van een primaire aanslag ten tijde van het uitreiken van de biljetten evenwel allang verstreken.

Naar aanleiding hiervan ontstond een correspondentiewisseling tussen belanghebbende en de inspecteur. Belanghebbende meende om meerdere redenen niet gehouden te zijn de aangiften in te vullen, met als belangrijkste reden dat hij niet in Nederland woonachtig was. De biljetten werden uiteindelijk niet geretourneerd. In de opvatting van de rechtbank leidde dat niet tot kwade trouw aan de zijde van belanghebbende, *"omdat het niet-retourneren van de aangiftebiljetten een gedraging is die heeft plaatsgevonden na afloop van de aanslagtermijn"*.

Het gerechtshof verwierp dit oordeel en overwoog:

"De tekst van artikel 16 AWR noch de parlementaire geschiedenis geeft aanleiding om kwade trouw te beperken tot gedragingen die binnen de aanslagtermijn hebben plaatsgevonden. Uitgaande van het bestaan van de aangifteplicht (...), valt ook niet in te zien dat een belastingplichtige de aangifte niet te kwader trouw zou kunnen doen."

¹⁵ HR 30 juni 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2747, *BNB* 1999/300.

¹⁶ Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2353, *NTFR* 2020/2790.

Het Gerechtshof is zich ervan bewust dat dit het merkwaardige gevolg heeft dat in een geval als het onderhavige niet meer geheven zou kunnen worden indien de belanghebbende wel (de juiste en volledige) inlichtingen had verstrekt. Kwade trouw is in dergelijke gevallen immers een constitutief vereiste voor navordering."

Daaraan voegde het gerechtshof nog toe dat er geen aanknopingspunten zijn dat de wetgever dit gevolg niet heeft beoogd. Het is thans aan de Hoge Raad of deze 'volgorde' van beoordeling is toegestaan.¹⁷ 'To be continued', derhalve.

2.3. Mate van verwijtbaarheid

Voor een geslaagd beroep van de inspecteur op kwade trouw is vereist dat sprake is van opzet. De aanwezigheid van schuld of grove schuld bij de belastingplichtige is onvoldoende. De enkele vaststelling dat belanghebbende beter had moeten weten, is dan ook niet voldoende voor de aannahme van kwade trouw.¹⁸ Uit het feit dat een belanghebbende voor het op verschillende wijze in zijn aangiften betrekken van de in 1990 ontvangen schadeloosstelling en de in 1993 ontvangen schadevergoeding aan het gerechtshof geen van fiscaal inzicht blijk gevende verklaring kon geven, kan volgens de Hoge Raad ook geen kwade trouw worden afgeleid.¹⁹

De aanwezigheid van voorwaardelijk opzet is wel voldoende. Daarvan is sprake als een belastingplichtige wetenschap had van de aanmerkelijke kans dat een onjuiste aangifte zou worden gedaan en hij die kans dat daardoor te weinig belasting zou worden geheven bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen).²⁰

¹⁷ Deze zaak is bij kantoor in behandeling. Deswege onthoud ik me van verder commentaar.

¹⁸ HR 3 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, *BNB* 2011/59.

¹⁹ HR 31 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE8092, *BNB* 2003/124.

²⁰ HR 14 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6204, *BNB* 2000/299.

Meer recent overwoog de Hoge Raad in een zaak van een voormalige CEO van een beursgenoteerd vastgoedfonds, dat het gerechtshof met zijn overwegingen tot uitdrukking had gebracht dat sprake was van kwade trouw *"doordat bewust, ter vermijding van belastingheffing en in de wetenschap dat indien de Inspecteur op de aangifte zou afgaan, de aanslag te laag zou worden vastgesteld, het door belanghebbende genoten bedrag van € 7.500.000 niet is vermeld in de aangifte, maar in plaats daarvan is voorgewend dat dit bedrag een bate"* van een Antilliaanse vennootschap was.²¹

De scheidslijn tussen voorwaardelijk opzet en grove schuld is dun. Voor de vraag of het verwijtbaar handelen van de belanghebbende voldoende was om te kunnen spreken van kwade trouw keek Gerechtshof Den Bosch in een zaak over de etikettering van een beleggingsproduct met een schuin oog naar de opvatting van de inspecteur ten aanzien van de opgelegde boete.²² Tijdens het hoorgesprek was de boete van 50% aan de orde geweest en had de adviseur van belanghebbende gesteld dat sprake was van een pleitbaar standpunt. In de voorgenomen uitspraak op bezwaar onderschreef de inspecteur dit standpunt. Dat bracht naar het oordeel van het gerechtshof met zich dat ook geen sprake kon zijn van kwade trouw. Dat de beoordeling van de inspecteur betrekking had op de boete maakte dit niet anders volgens het gerechtshof *"omdat zowel voor het opleggen van een vergrijpboete als ten aanzien van het stellen van kwade trouw (voorwaardelijke) opzet vereist is. Daarbij komt dat het feitencomplex ten aanzien van de opgelegde vergrijpboete en die van de gestelde kwade trouw, dezelfde is."*

Deze doorwerking ten aanzien van de heffing had de inspecteur vast niet voor ogen. Hij werd evenwel 'gered' doordat het gerechtshof de vraag of sprake was van een nieuw feit (wel) positief beantwoordde. In zoverre waren de overwegingen ten aanzien van kwade trouw wellicht gratis, maar zijn in de praktijk voor de inspecteur wel een aandachtspunt. Geen boete, dan ook geen navordering op basis van kwade trouw?

De omgekeerde situatie is natuurlijk ook mogelijk. De belastingplichtige die door de strafrechter is veroordeeld voor het opzettelijk onjuist/onvolledig doen van aangifte – in dit geval IB/PVV 2012 – terwijl het feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, heeft ook direct kwade trouw aan zijn/haar broek.

²¹ HR 14 oktober 2016, ECLI:NL:HR:2016:2339, BNB 2016/232.

²² Hof 's-Hertogenbosch 22 september 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:4082, NLF 2017/2407.

Gerechtshof Den Bosch zag "*geen reden om de door de strafrechter bewezen opzet voor de beoordeling van opzet in het kader van de kwade trouw anders te waarderen dan de strafrechter heeft gedaan.*" De navorderingsaanslag wegens het onterecht in aftrek brengen van de hypotheekrente kon dan ook in stand blijven.²³

In dit verband kan ook nog worden gewezen op een recente verwijzingszaak waarin sprake was van een stafrechtelijke veroordeling wegens (gewoonte)witwassen. In het kader van de beoordeling van de navorderingsbevoegdheid achtte Gerechtshof Den Haag aannemelijk dat belanghebbende zich ervan bewust was dat hij door de inkomsten die verband hielden met gewoontewitwassen niet op te geven, bewust een onjuiste aangifte deed en daarmee de inspecteur de juiste inlichtingen onthield. De belanghebbende werd door het gerechtshof nog in de gelegenheid gesteld dit vermoeden te ontzenuwen, maar het gerechtshof meende dat met hetgeen hij op dit punt naar voren had gebracht, niet in dat bewijs geslaagd was. Ergo, het beroep van de inspecteur op kwade trouw bleef in stand.²⁴

2.4. Tijdstip

2.4.1. Moment van de aangifte

In een geval waarin een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld als gevolg van onjuiste of onvolledige informatieverstrekking in de aangifte, is als hoofdregel slechts sprake van kwade trouw indien de daarvoor vereiste bewustheid aanwezig was ten tijde van het doen van die aangifte.²⁵

In een zaak bij Rechtbank Zeeland-West-Brabant stonden de intenties van belanghebbende ten tijde van het indienen van de aangifte IB/PVV 2012 centraal.²⁶ Belanghebbende verkocht onroerend goed aan een vennootschap waarvan hij tezamen met zijn echtgenote uiteindelijk aandeelhouder was. Naar aanleiding van deze vastgoedtransactie werd door de inspecteur een boekenonderzoek ingesteld.

²³ Hof 's-Hertogenbosch 27 maart 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:1097, *NTR* 2020/1530.

²⁴ Hof 's-Gravenhage 6 januari 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:9, *NLF* 2021/703.

²⁵ Zie HR 3 december 2010, *BNB* 2011/59, met verwijzing naar HR 13 augustus 2010, ECLI:NL:HR:2010:BN3830, *BNB* 2010/296.

²⁶ Rb. Zeeland-West-Brabant 26 februari 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:922, *NTR* 2020/1532.

Vervolgens maakte belanghebbende bij het doen van de betreffende aangifte in een begeleidende brief een voorbehoud voor eventuele correcties voortvloeiend uit het lopende boekenonderzoek. In de aangifte was geen rekening gehouden met de vastgoedtransactie. Hangende het nog lopende boekenonderzoek legde de inspecteur de betwiste aanslag op conform de aangifte.

Niet in geschil was dat de inspecteur geen nieuw feit had dat navordering rechtvaardigde. Kwade trouw resteerde derhalve. De rechtbank oordeelde dat daarvan geen sprake was, aangezien moest worden gekeken naar de gedraging van belanghebbende bij het doen van de aangifte. Volgens de rechtbank waren er geen aanwijzingen dat belanghebbende de inspecteur opzettelijk op het verkeerde been wilde zetten bij het doen van de aangifte. Gerechtshof Den Bosch heeft deze uitkomst inmiddels bevestigd en overwoog zelfs:²⁷

"Geen van deze gedragingen van belanghebbende kan leiden tot de conclusie dat belanghebbende bewust, ter vermijding van belastingheffing en in de wetenschap dat wanneer de inspecteur op de aangifte zou afgaan, de aanslag te laag zou worden vastgesteld, heeft gehandeld (Vgl. Hoge Raad 14 oktober 2016, ECLI:NL:HR:2016:2339). Integendeel, door het meesturen van de begeleidende brief heeft belanghebbende de inspecteur juist geattendeerd op het feit dat de in de aangifte verantwoorde gegevens niet strookten met de zienswijze van de inspecteur."

Het vooraf informeren van de inspecteur over de inhoud van de aangifte loonde in dit geval dus.

Dat er grote verschillen bestaan tussen de in de aangifte opgenomen bedragen en het uiteindelijk ingenomen standpunt, behoeft er in het kader van navordering (dus) ook niet toe te leiden dat in de aangiften opzettelijk onjuiste gegevens zijn vermeld.²⁸ In deze laatste recente zaak had de belanghebbende bij nader inzien in hoger beroep het standpunt ingenomen dat aanmerkelijk lagere bedragen dan de in de aangiften opgenomen bedragen aan buitengewone uitgaven in aanmerking dienden te worden genomen. Het gerechtshof merkte vervolgens op:

²⁷ Hof 's-Hertogenbosch 29 juli 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:2006, *NLF* 2021/1479.

²⁸ HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2011, *BNB* 2020/145.

"Dergelijke grote verschillen wijzen er naar het oordeel van het Hof op dat belanghebbende ermee bekend was – althans bekend had moeten zijn met de omstandigheid – dat zij de Inspecteur opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verschaft met als gevolg dat ten onrechte te weinig belasting zou worden geheven."

Deze omstandigheden konden naar het oordeel van de Hoge Raad evenwel niet zonder meer het oordeel dragen dat in de aangiften opzettelijk onjuiste gegevens waren vermeld. De vaststelling dat een aangifte onjuist is brengt immers niet per definitie met zich dat opzet in het spel is. Er is dus meer nodig dan sec onvolkomenheden in de cijfermatigheden.

2.4.2. Aangifte en nadere informatie

Als de belanghebbende pas later, bijvoorbeeld als hij de aanslag onder ogen krijgt, ervan op de hoogte raakt dat zijn aangifte onjuistheden bevatte die tot een te lage aanslag hebben geleid en hij daarop evenwel niet acteert, is hij niet te kwader trouw. Bewustheid na het indienen van de aangifte kan geen kwade trouw ten tijde van de indiening construeren. Albert schrijft in zijn noot bij BNB 2010/296, dat dit anders is als de belanghebbende na het doen van aangifte nog een aanvulling daarop doet. Dan moet het moment van die informatieverstrekking zijns inziens als toetsingsmoment gekozen worden.²⁹

Deze opvatting is in 2018 min of meer bevestigd door de Hoge Raad. Indien een belastingplichtige een ingediende aangifte wijzigt of aanvult voordat de definitieve aanslag is vastgesteld, moet de kwade trouw "mede" beoordeeld worden op basis van die nieuw verstrekte gegevens.³⁰

Een dergelijk geval was nog recenter bij Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden aan de orde.³¹ In deze zaak had de belastingplichtige in zijn aangifte geen opgaaf gedaan van enig buitenlands vermogen. Na indiening van de aangifte maakte hij in een brief en e-mailbericht aan de inspecteur – in het kader van een inkeermelding – kenbaar dat een te laag belastbaar inkomen uit sparen en beleggen was aangeven.

²⁹ HR 13 augustus 2010, ECLI:NL:HR:2010:BN3830, BNB 2010/296.

³⁰ HR 30 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2198, BNB 2019/46.

³¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 10 november 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:9476, V-N 2021/7.1.7.

De inspecteur betwistte in de procedure niet dat hij deze informatie niet had ontvangen, doch stelde dat hij daarmee bij het opleggen van de aanslag geen rekening meer kon houden. De automatische processen konden niet meer worden stopgezet. Wel stelde hij op basis van de verkregen informatie vragen aan de belastingplichtige. De reactie werd dus niet afgewacht en de aanslag werd opgelegd.

Het gerechtshof oordeelde dat geen sprake was van een nieuw feit maar honoreerde het beroep van de inspecteur op kwade trouw. Ten aanzien van de inkeer was namelijk *"nog steeds sprake van een situatie waarin onvolledige inlichtingen aan de inspecteur waren verstrekt."* Het diende voor risico van de belastingplichtige te blijven dat hij niet de benodigde informatie van de buitenlandse financiële instelling kon verkrijgen. Ook na de aanvulling van de aangifte bleef de situatie dat onvolledige informatie was verstrekt dus in stand en daarmee ook de navorderingsaanslag.³² De afloop zou dus anders zijn als de informatieverstrekking volledig was geweest.³³

2.4.3. Meerdere navorderingsaanslagen

Als een navorderingsaanslag – per abuis – tot een te laag bedrag blijkt te zijn vastgesteld en de inspecteur legt om die reden een tweede navorderingsaanslag op, dan moet de kwade trouw van de belastingplichtige in verband met die tweede aanslag overigens nog altijd beoordeeld worden naar het moment van het indienen van de aangifte dus niet naar het moment van de eerste navorderingsaanslag. In een zaak uit 2018 had een belastingplichtige in zijn aangifte verzwegen dat hij inkomsten genoot uit hennepteelt. De eerste navorderingsaanslag was opgelegd naar aanleiding van een proces-verbaal van verhoor door de politie. In dat proces-verbaal had de belanghebbende erkend dat hij twee 'hokken' met hennepplanten had. In de eerste navorderingsaanslag werd abusievelijk slechts rekening gehouden met één hok. De tweede navordering diende om deze misser te herstellen. De belanghebbende beriep zich er tevergeefs op dat hij in het proces-verbaal de juiste informatie had verstrekt en dat hij dus met betrekking tot de eerste navorderingsaanslag de juiste gegevens had verstrekt.³⁴ Uit dit oordeel volgt dus dat in een laat stadium openheid jegens de politie kwade trouw ten tijde van het indienen van de aangifte niet wegpoetst.

³² Tegen de uitspraak is beroep in cassatie aangetekend.

³³ Daarvoor is dan wel vereist dat de aanvulling correct en tijdig is, zodat de inspecteur daar bij de aanslagregeling nog rekening mee kan houden.

³⁴ HR 2 mei 2019, ECLI:NL:HR:2014:103, V-N 2014/25.7.

De variant op dit thema is de situatie waarin de inspecteur informatie uit het buitenland ontvangt en bij gebreke van de – desverzochte – ontvangst van nadere gegevens van de belastingplichtige navorderingsaanslagen oplegt wegens het niet verantwoorden van buitenlandse vermogensbestanddelen in de aangiften. Indien uit latere verkregen informatie uit het buitenland een tweede ronde navorderingsaanslagen wordt opgelegd, kan de belastingplichtige zich niet verschuilen achter het beroep op ambtelijk verzuim. Gerechtshof Arnhem Leeuwarden overweegt in dat verband:³⁵

"Omdat belanghebbende ter zake van het feit dat aan de tweede reeks navorderingsaanslagen ten grondslag ligt te kwader trouw is, staat een ambtelijk verzuim van de Inspecteur niet aan het opleggen van die navorderingsaanslagen in de weg (Hoge Raad 2 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1034). De tweede reeks navorderingsaanslagen is immers het gevolg van het feit dat belanghebbende bij het doen van de onderhavige aangiften (de inkomsten uit) de bij [B-bank] aangehouden bankrekeningen voorwaardelijk opzettelijk heeft verzwegen. Hieraan doet niet af dat de Inspecteur zich bij het opleggen van de eerste reeks navorderingsaanslagen niet op kwade trouw heeft beroepen. De andersluidende opvatting van belanghebbende berust naar het oordeel van het Hof op een verkeerde lezing van voormeld arrest."

2.4.4. Informatieverstrekking op verzoek

Ten aanzien van het opzettelijk onjuist verstrekken of het onthouden van informatie naar aanleiding van een art. 47 AWR-verzoek schrijft Douma dat in een dergelijk geval ook het moment waarop inlichtingen worden verstrekt het toetsingsmoment kan zijn.³⁶

Er zijn geen (recente) zaken waarin de bewuste schending van een 47 AWR verzoek sec leidde tot de vaststelling van kwade trouw. Veelal is bij deze navorderingsbevoegdheid dan sprake van het indienen van een aangifte in combinatie met de beantwoording van vragen van de inspecteur.

³⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 23 oktober 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:9315, V-N 2019/4.28.7.

³⁶ S.C.W. Douma e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Fed Fiscale Studieresie nr. 5, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 236.

2.5. Bewijslast en -verdeling

Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt mee dat de inspecteur die zich beroept op aanwezigheid van kwade trouw, die stelling bij betwisting aannemelijk maakt. De enkele mededeling bijvoorbeeld dat 'het hele dossier kwade trouw uitademt' is daartoe onvoldoende.³⁷ Begin dit jaar heeft Rechtbank Den Haag deze bewijslastverdeling nog eens bevestigd in een zaak van een (fiscale) rechtsbijstandverlener die zijn diensten uitvoerde middels een stichting.³⁸ In een overeenkomst met één van zijn cliënten werd een uurtarief van € 300 gehanteerd.

De rechtbank vond het te ver gaan om op basis van deze overeenkomst, die niet door de inspecteur aan de rechtbank was overgelegd, *"te veronderstellen dat eiser dit uurtarief voor al zijn cliënten en werkzaamheden heeft gehanteerd. Het had op de weg van verweerder gelegen om de door hem veronderstelde inkomsten en de kwade trouw nader te onderbouwen, bijvoorbeeld door bankafschriften waaruit blijkt dat en hoeveel aan eiser voor de verrichte werkzaamheden is betaald."* Het beroep op kwade trouw slaagde dus niet. De inspecteur had meer huiswerk moeten doen.

Bij de beoordeling of de inspecteur tot de vaststelling van kwade trouw heeft kunnen komen en of hij in het bewijs daarvan is geslaagd, mag een rechter geen essentiële argumenten van zijde van de inspecteur met betrekking tot deze stelling onbesproken laten.³⁹ Anderzijds mag een rechter zonder dat de belastingplichtige daaromtrent is gehoord wel tot het oordeel komen dat de belastingplichtige te kwader trouw is.⁴⁰ De belanghebbende stelde in cassatie dat hij wegens ziekte niet bij de zitting van het gerechtshof aanwezig had kunnen zijn. Daarvan bleek volgens de Hoge Raad evenwel niets uit de gedingstukken. Op basis van het procesdossier had hij zijn kans om te ageren dus onbenut voorbij laten gaan.

In de hiervoor aangehaalde inkeerzaak bij Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden was voorts nog aan de orde of de rechtbank mogelijk buiten de rechtstijd was getreden door (ten overvloede) te oordelen dat sprake is van kwade trouw aan de zijde van belanghebbende.

³⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden 22 oktober 2013, V-N 2014/7.23.5.

³⁸ Rb. Den Haag 18 februari 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:2791, NLF 2021/1433.

³⁹ HR 25 september 2015, ECLI:NL:HR:2015:2798, BNB 2016/217.

⁴⁰ HR 28 september 2001, ECLI:NL:HR:2001:AD3891, BNB 2002/342.

Ter onderbouwing verwees het gerechtshof naar het proces-verbaal van de zitting bij de rechtbank waaruit volgde dat de inspecteur zich uitdrukkelijk en gemotiveerd op kwade trouw had beroepen, *"zij het eerst nadat het onderwerp door de Rechtbank was aangesneden"*.

De rechtbank had de inspecteur dus kennelijk op dit spoor gezet. Het hof vond het niet in strijd met de goede procesorde om deze stelling van de inspecteur in de beoordeling te betrekken en overwoog nog *"dat de herkansingsfunctie van het hoger beroep met zich brengt dat de Inspecteur zich in hoger beroep alsnog op kwade trouw kan beroepen, zoals hij ter zitting van het Hof (nogmaals) uitdrukkelijk heeft gedaan."*

In een zaak bij Rechtbank Noord-Holland werd het verweer dat sprake was van strijd met de goede procesorde wegens het eerst ter zitting door de inspecteur ingenomen standpunt dat sprake was van kwade trouw met boutere bewoordingen door deze rechtbank afgedaan.⁴¹

De gemachtigde van belanghebbende had gesteld dat hij geen kans zag adequaat op de aantijging van kwade trouw te reageren en achtte de handelwijze van de inspecteur daarom niet toelaatbaar. De rechtbank oordeelde evenwel:

"Het door verweerder bepleite standpunt is weliswaar een uitbreiding van de rechtsstrijd maar van een ervaren rechtshulpverlener in belastingzaken mag in redelijkheid worden verwacht dat hij daarop - ook indien hij zich daarop niet specifiek heeft voorbereid - kan reageren. Indien eiser of zijn gemachtigde voor een adequate reactie een nader onderzoek naar de feiten onontbeerlijk achtten hadden zij de rechtbank kunnen verzoeken om schorsing van het onderzoek ter zitting. Een dergelijk verzoek hebben zij echter niet gedaan."

Daarmee was de kous voor de belanghebbende af en werd de gemachtigde getrakteerd op een lesje procesvaardigheden.

⁴¹ Rb. Noord-Holland 14 april 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:2572, V-N 2020/29.2.7.

2.6. Toerekening van kwade trouw

2.6.1. Heffen en bestraffen

In de vorige paragraaf is al kort stilgestaan bij de betrokkenheid van een belastingadviseur in het kader van de beoordeling of sprake is van kwade trouw.

Uit oude jurisprudentie volgde al dat de kwade trouw van een adviseur in beginsel kan worden toegerekend aan diens cliënt.⁴² Anderzijds kon uit latere jurisprudentie voorzichtig worden afgeleid dat een belastingplichtige zich onder omstandigheden zou kunnen vrijpleiten van kwade trouw door te stellen dat hij in redelijkheid mocht afgaan op de juistheid van de adviezen van zijn adviseur.⁴³

Tot het welbekende 1 december arrest uit 2006 gold dat ook in het kader van de beboeting opzet of grove schuld van een ander dan de belastingplichtige aan de belastingplichtige mocht worden toegerekend.⁴⁴ Door deze leer werd een streep gezet. De Hoge Raad overwoog:

"Zulks voorkomt dat op grond van een dergelijke toerekening strijd zou kunnen ontstaan met de in artikel 6, lid 2, EVRM neergelegde eis dat een ieder tegen wie een vervolging is ingesteld, voor onschuldig wordt gehouden totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan."

De vraag was vervolgens of deze toerekeningsstop ook gold ten aanzien van kwade trouw. In het zogenoemde Bavinck-arrest stond deze vraag centraal.⁴⁵ De Hoge Raad oordeelde dat het gerechtshof ten onrechte onbesproken had gelaten de stelling van belanghebbende dat de omstandigheid dat zij zich had gewend tot een gerenommeerd advieskantoor en dat zij haar aangiftebiljet naar dat kantoor had laten sturen, erop duidde dat zij aan haar fiscale verplichtingen wenste te voldoen. De Hoge Raad bevestigde dat de omstandigheid dat belanghebbende het advieskantoor opdracht had geven tot het verzorgen en indienen van haar aangifte, het vermoeden rechtvaardigt dat zij beoogde de inspecteur de juiste inlichtingen te verschaffen.

⁴² HR 12 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2757, *BNB* 1999/258.

⁴³ HR 31 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE8092, *BNB* 2003/124.

⁴⁴ HR 1 december 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AU7741, *BNB* 2007/151.

⁴⁵ HR 29 februari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC5346, *BNB* 2008/156.

In het kader van deze procedure was evenwel niet aan de orde of de belastingadviseur te kwader trouw was. Daardoor kon de toerekeningvraag in verband met navordering onbeantwoord blijven.⁴⁶ Het antwoord kwam een jaar later in een zaak waarin een belastingplichtige haar aangifte vennootschapsbelasting liet verzorgen door een administratiekantoor. De inspecteur legde aanvankelijk de aanslag conform de aangifte op doch wenste naar aanleiding van de uitkomsten van een boekenonderzoek na te vorderen.

Het gerechtshof oordeelde dat in het midden kon worden gelaten of de administrateur te kwader trouw was, omdat deze kwade trouw (toch) niet aan belanghebbende kon worden toegerekend. Volgens het gerechtshof was namelijk niet gebleken dat belanghebbende, door het laten verzorgen van haar aangifte, welbewust de aanmerkelijke kans had aanvaard een onjuiste aangifte te doen.⁴⁷

De Hoge Raad maakte korte metten met dit oordeel:⁴⁸

"In de context van artikel 16 AWR dient kwade trouw van degene van wiens hulp de belastingplichtige gebruik heeft gemaakt om aan zijn verplichting tot het doen van aangifte te voldoen, aan de belastingplichtige te worden toegerekend."

Uit dit arrest blijkt ondubbelzinnig dat het mogelijk is om kwade trouw van de belastingadviseur toe te rekenen aan de belastingplichtige. Dat het onderscheid tussen heffen en bestraffen vervolgens tot paradoxale uitkomsten kan leiden, volgt bijvoorbeeld uit een uitspraak van Gerechtshof Den Haag waarin met overname van de bewoordingen van de Hoge Raad als volgt werd geoordeeld:

"De aangifte voor 2007 is verzorgd door de adviseur van belanghebbende. De adviseur wist, althans behoorde te weten, dat de waarde in het economisch verkeer op de onttrekkingsdatum beduidend hoger was dan de naar de toestand op 13 april 2001 getaxeerde waarde van € 316.000. (...) Door in de aangifte nochtans de getaxeerde waarde van € 316.000 als waarde op de onttrekkingsdatum te verantwoorden heeft de adviseur willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaard dat de door hem ingediende aangifte onjuiste informatie over de waarde in het economische verkeer van het onroerend goed op onttrekkingsdatum bevatte. Derhalve was hij te kwader trouw."

⁴⁶ J.M.J.F. Jansen, 'Toerekening van kwade trouw bij navordering', *TFB* 2009/4, p. 25-28.

⁴⁷ Hof Amsterdam 11 juli 2007, ECLI:NL:GHAMS:2007:BA9942, *NTFR* 2007/1466.

⁴⁸ HR 23 januari 2009, ECLI:NI:HR:2009:BD3566, *BNB* 2009/80.

Deze kwade trouw werd in het kader van de heffing toegerekend aan de cliënt in kwestie. Eigen (voorwaardelijk) opzet kon naar het oordeel van het gerechtshof bij belanghebbende niet worden vastgesteld hetgeen diende te leiden tot vernietiging van de boetebeschikking van 45%.⁴⁹ Kortom, heffen was mogelijk maar beboeten niet.

2.6.2. Zorgvuldigheid

Het gegeven dat kwade trouw van de belastingadviseur kan worden toegerekend aan de belastingplichtige, laat onverlet dat uit de rechtspraak volgt dat kritisch dient te worden gezien of bij de gemachtigde sprake was van kwade intenties. Een mooi voorbeeld daarvan betreft de volgende casus.⁵⁰

Voor het jaar 1997 is tussen de adviseur van belanghebbende en de inspecteur een discussie ontstaan over de toedeling van de rentekosten aan de eigen woning, aan de vakantiewoning en aan overige uitgaven van belanghebbende. Begin 2000 zijn zij uiteindelijk tot overeenstemming gekomen over de toedeling. Later werden door een kantoorgenoot van de adviseur de aangiften over de jaren 1999 tot en met 2002 ingediend, waarbij geen rekening werd gehouden met de gemaakte afspraak over de toedeling van de rente. De aanslagen werden conform aangiften opgelegd. De inspecteur ontdekte de fouten in 2004.

Tussen partijen was in geschil of de inspecteur over een nieuw feit beschikt dat navordering rechtvaardigt en zo nee, of belanghebbende te kwader trouw was. Het gerechtshof beantwoordde beide vragen ontkennend. Nu belanghebbende de aangiften liet verzorgen door een gerenommeerd belastingadvieskantoor was volgens het gerechtshof het vermoeden gewettigd dat belanghebbende beoogde de inspecteur de juiste inlichtingen te verschaffen. Ook had de inspecteur volgens het gerechtshof niet aannemelijk gemaakt dat de adviseur te kwader trouw was. Dat de kantoorgenoot zich niet aan de adviseur met de inspecteur gemaakte afspraak had gehouden, kon vele oorzaken hebben en was onvoldoende om te concluderen dat bij hem (voorwaardelijk) opzet aanwezig was.

⁴⁹ Hof 's-Gravenhage 17 mei 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:1454, V-N 2017/39.21.41.

⁵⁰ Hof 's-Hertogenbosch 26 september 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BG4583, V-N 2009/8.2.1. en vervolgens zie HR 13 november 2009, ECLI:NL:HR:2009:BK3080, BNB 2010/25 in een samenhangende zaak.

In zijn noot bij HR 30 september 2011, in BNB 2012/13 betoogt Van Eijssden dat uit dit arrest blijkt dat het schenden van de zorgplicht die een adviseur voor zijn cliënt heeft, niet per se leidt tot kwade trouw. Het schenden van de zorgplicht wil immers lang niet altijd zeggen dat de adviseur zich bewust was van de (mogelijke) onjuistheid van zijn belastingadvies of de door hem ingevulde aangifte.

Anders liep het af voor een vader in de navolgende zaak uit 2015.⁵¹ Zijn accountant had in de aangifte IB/PVV 2009 en 2010 een verlies op beleggingen in durfkapitaal van € 47.000 in aanmerking genomen ter zake van een verstrekte geldlening aan zijn zoon. In de leningsovereenkomst tussen beiden werd verwezen naar art. 5.17 Wet IB 2001 en de lening was geregistreerd. De aangifte over 2009 werd gevolgd maar bij de beoordeling van de aangifte 2010 vroeg de inspecteur aan belanghebbende om de beschikking van de Belastingdienst waarin werd vastgesteld dat de (startende) ondernemer (zijn zoon) het kwijt te schelden bedrag inderdaad niet meer kon terugbetalen. De accountant van de vader schreef de inspecteur dat de beschikking er nog niet was. De rechtbank oordeelt vervolgens dat de inspecteur niet beschikte over een nieuw feit en boog zich over de vraag of sprake was van kwade trouw. In dit verband achtte de rechtbank het aannemelijk dat in elk geval de adviseur op de hoogte moest zijn geweest van de wettelijke voorwaarden voor de aftrek van het verlies. Door het verlies ondanks het ontbreken van een beschikking in aftrek te brengen in de aangifte, had de adviseur tenminste de aanmerkelijk kans aanvaard dat een te lage aanslag zou worden opgelegd. Toerekening aan vader volgde en de navorderingsaanslag bleef in stand.

Overigens is dit een van de weinige zaken waarin toerekening van kwade trouw slaagde.

2.6.3. Onderzoek doen

Het bewust niet handelen overeenkomstig de kennis en kunde die van de professional mag worden verwacht, kan dus kwade trouw opleveren. Wat als van de adviseur wordt verwacht dat hij gezien zijn deskundigheid vragen dient te stellen aan zijn cliënt maar dat nalaat.

⁵¹ Rb. Zeeland-West-Brabant 4 september 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:6375, V-N 2015/63.2.1.

Uit een veel aangehaald arrest van de Hoge Raad uit 2013 volgt dat *"de omstandigheid dat de adviseur heeft nagelaten nadere informatie en bescheiden op te vragen en zich in de toepasselijke wettelijke bepalingen te verdiepen, ook indien die adviseur dit wel behoorde te doen, nog niet de voor voorwaardenlijk opzet vereiste bewuste aanvaarding mee(brengt) van de aanmerkelijke kans dat van belanghebbende te weinig belasting zou worden geheven (vgl. HR 30 september 2011, nr. 10/01297, LJN BT5846, BNB 2012/13)."*⁵²

De adviseur in kwestie had verzuimd de afkoopsom van een kapitaal-verzekering met lijfrenteclausule in de aangifte inkomstenbelasting van zijn cliënt op te nemen. Het weten én willen ten aanzien van de onjuistheid van de aangifte had de inspecteur dus niet afdoende aangetoond.

In een zaak bij Rechtbank Noord-Holland, waarin de aftrekbaarheid van rente en kosten in verband met de eigen woning ter discussie stond, werd het voordeel van de twijfel eveneens aan de adviseur en zijn cliënten vergund.⁵³ Daaraan lag wellicht het wel onderbouwde betoog van de gemachtigde ten grondslag.

Hij stelde in de procedure dat belanghebbende en haar partner reeds vele jaren cliënt bij hem waren, dat hij wel degelijk navraag naar de aftrek had gedaan, dat de betreffende rente en kosten betrekking hadden op de voormalige eigen woning die te koop stond en ook wel degelijk betaald waren en dat belanghebbende en hijzelf terecht tot de conclusie konden komen dat deze rente en kosten in aftrek konden komen.

De rechtbank overwoog dat het nalaten van gemachtigde om hieromtrent nadere informatie en bescheiden op te vragen bij zijn cliënt, ook indien hij dit wel had behoren te doen, nog niet de voor voorwaardenlijk opzet vereiste bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke kans dat te weinig belasting zou worden geheven mee bracht. Slotsom was dat geen sprake was van kwade trouw bij belanghebbende dan wel bij de gemachtigde.

Ook in een recente meer bekende zaak stond de 'onderzoeksplicht' van een fiscaal dienstverlener centraal. In 2016 werd onderzoek gedaan naar deze dienstverlener en bleek dat vanaf zijn IP-adres per jaar gemiddeld 400 aangiften IB/PVV werden verzonden.

⁵² HR 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY7673, BNB 2013/192.

⁵³ Rb. Noord-Holland 10 september 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:9046, NTFR 2020/3276.

In deze aangiften werd zeer vaak een hoge aftrek in verband met uitgaven voor specifieke zorgkosten opgevoerd.⁵⁴ De dienstverlener werd uiteindelijk in 2018 veroordeeld voor het valselijk opmaken van aangiften IB/PVV.⁵⁵

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden boog zich over de vraag of navordering van de ten onrechte afgetrokken zorgkosten kon plaatsvinden. De inspecteur stelde zich op het – niet onverwachte – standpunt dat de dienstverlener te kwader trouw was geweest.

Belanghebbende stelde daar evenwel tegenover dat zij haar aangifte zelf had ingediend en dat de 'adviseur' haar aangifte niet heeft verzorgd. Op basis van de techniek sneuvelde dit verweer. De inspecteur legde een uitdraai over waarop te zien was dat de betreffende aangiften waren ingediend vanaf bewuste IP-adres. Vervolgens lag de bal bij de inspecteur om aannemelijk te maken dat de dienstverlener (voorwaardelijk) opzettelijk had gehandeld. De inspecteur stelde dat uit het onderzoek was gebleken dat bij 60,15% van de door hem ingediende aangiften op de onderwerpen die behoren bij de persoonsgebonden aftrek, moest worden gecorrigeerd. Dit percentage was zo hoog, dat de geconstateerde onjuistheden structureel moesten zijn, aldus de inspecteur. Ook werd vanzelfsprekend gewezen op de strafrechtelijke veroordeling.

Ten aanzien van dit laatste argument overwoog het gerechtshof dat de strafrechtelijke veroordeling niet voldoende was voor de conclusie dat de dienstverlener ook bij de onderhavige aangifte IB/PVV te kwader trouw is geweest, maar dat het wel licht wierp op de handelwijze van de dienstverlener. Ten aanzien van deze handelwijze vervolgde het gerechtshof met de vaststelling dat in de gedingstukken geen enkele aanwijzing te vinden was dat de dienstverlener bij het verzorgen van de aangifte van belanghebbende enig onderzoek had gedaan naar de voorwaarden voor aftrekbaarheid van de geclaimde specifieke kosten. Ook belanghebbende had in de gehele procedure over deze navorderingsaanslag geen informatie verschaft over de wijze waarop de aftrek was bepaald. Dit leidde tot het oordeel dat sprake was van kwade trouw die aan belanghebbende toerekenbaar was.

In deze zaak poogde de belanghebbende de 'kwade trouw dans' dus te ontspringen door te stellen dat zij zelf de aangiften had ingediend. Die stelling was feitelijk onjuist. Vraag is overigens of dat haar zou hebben gebaat indien dat wel zou zijn geweest.

⁵⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 10 maart 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:2105, *NTFR* 2020/937.

⁵⁵ Rb. Overijssel 17 september 2018, ECLI:NL:RBOVE:2018:3374.

In de procedure kon zij immers geen enkele toelichting of onderbouwing geven ten aanzien van de geclaimde kosten. De stelling van belanghebbende dat zij wel bewijsstukken had, maar deze had weggegooid omdat daarvoor geen bewaarplicht gold, achtte het gerechtshof niet aannemelijk. Dat de in aftrek gebrachte uitgaven daadwerkelijk zouden zijn gedaan, kon met geen enkel stuk worden onderbouwd. Eigen kwade trouw was mijns inziens dan ook niet onaannemelijk.

De omgekeerde situatie waarin de belanghebbende ten aanzien van het indienen van de aangifte de vinger juist naar zijn adviseur wees, was aan de orde in de volgende zaak. Bij een VOF die handelde in en verhuur verzorgde van nieuwe en gebruikte personenauto's en bedrijfsauto's was sprake van negatieve kassaldi. De vennoten verklaarden dat dit saldo verband hield met een per abuis niet geboekte lening. De inspecteur meende dat deze lening geen realiteitswaarde had, doch dat aannemelijk was dat het saldo werd veroorzaakt door onttrokken winsten door de vennoten.

Ten aanzien van de vraag of de inspecteur bevoegd was tot navordering oordeelde de rechtbank en het gerechtshof beiden dat *"belanghebbende op de hoogte was van zijn inkomsten en dat hij wist of redelijkerwijs moet hebben beseft dat hij daarover belasting verschuldigd was. Door de Inspecteur informatie over belanghebbendes inkomsten te onthouden, heeft belanghebbende bewust de aanmerkelijke kans aanvaard dat in verband met die feiten geen belasting zou worden geheven en is sprake van kwade trouw die navordering rechtvaardigt."*

Bij het gerechtshof stelde de belanghebbende in het kader van het verweer tegen de kwade trouw vervolgens, dat zijn adviseur had gehandeld zonder hem daarvan in kennis te stellen en zo begreep het gerechtshof niet belanghebbende maar de adviseur daarom kwade trouw moest worden verweten. Met dit verweer was het gerechtshof snel klaar en oordeelde dat indien al sprake zou zijn geweest van kwade trouw bij de adviseur deze op grond van vaste rechtspraak toerekenbaar is aan de belanghebbende.⁵⁶

Dat de schuld afschuiven op je adviseur niet loont, was de vennoot wellicht niet bekend. Het verweer leverde zoals te verwachten niks op behoudens ongetwijfeld een bekoelde relatie met de betreffende adviseur.

⁵⁶ Hof Den Bosch 25 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1570, *NTFR* 2019/1759.

2.7. Afrondend

Uit de rechtspraak van de afgelopen jaren volgen voor de dagelijkse praktijk veel lessen die voor de beoordeling of sprake is van kwade trouw dienstig zijn. Dat fouten maken menselijk is en niet direct een entreeticket is voor navordering (indien geen sprake is van een nieuw feit of kenbare fout), blijkt uit de behandelde jurisprudentie. Gedacht kan worden aan de situatie waarin de belastingplichtige bij het indienen van de aangifte zich van geen kwaad bewust was of een, zelfs bewuste, fout in de aangifte voor het opleggen van de aanslag nog wordt hersteld.

De inspecteur zal bij een beroep op kwade trouw (voorwaardelijk) opzettelijk handelen bij de belastingplichtige of de betrokken adviseur dienen te bewijzen. Voor de inkleuring van het opzetbegrip wordt aangesloten bij de uitleg daarvan in boetezaken.

Bij een geslaagd beroep op kwade trouw is het doorgaans de belastingplichtige zelf die verwijtbaar heeft gehandeld. Desalniettemin is toerekening van verwijtbaar handelen door de adviseur in heffingszaken (vooralsnog) mogelijk. Voor beboeting behoort deze toerekening reeds tot de verleden tijd. Dit verschil is lastig uit te leggen aan een belastingplichtige nu aan beide grootheden hetzelfde (voorwaardelijk) opzettelijk handelen ten grondslag dient te liggen.

In uitspraken over de laatste jaren is evenwel slechts in een handje vol zaken sprake van toerekenbare kwade trouw van de adviseur aan zijn cliënt. Waar vingerwijzen door de belastingplichtige naar zijn adviseur voor de boete soelaas kan bieden, is dat voor de heffing een no go.

Breda, 30 september 2021

HOOFDSTUK

4

C'est bonnet blanc et blanc bonnet

*Over de (on)mogelijkheden van dubbele
bestrafning voor hetzelfde feit*

Auteurs

mr. Percy Draijer & mr. Anneke Nuyens



C'est bonnet blanc et blanc bonnet

Over de (on)mogelijkheden van dubbele bestraffing voor hetzelfde feit

mr. Percy Draijer & mr. Anneke Nuyens

4.1. Inleiding

Fiscale missers, al dan niet verwijtbaar, kunnen op verschillende wijzen worden bestraft. Zo kent de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: 'AWR') de verzuim- en vergrijpboeten, met name in gevallen van het niet voldoen aan aangifte- en betaalverplichtingen, alsook de strafrechtelijke overtredingen en misdrijven die eveneens zien op het niet nakomen van de (overige) fiscale verplichtingen. In gevallen waarin meerdere bestraffingsmodaliteiten zouden kunnen worden toegepast, geldt in zijn algemeenheid de regel dat een keuze dient te worden gemaakt. In het strafrecht geldt het zogenaamde 'ne bis in idem-beginsel' dat is neergelegd in art. 68 Wetboek van Strafrecht (hierna: 'Sr') en voor het bestuursrecht sinds 1 juli 2009 is terug te vinden in art. 5:40 Algemene wet bestuursrecht (hierna: 'Awb'). Dit beginsel omvat het 'ne bis vexari-beginsel' dat beoogt te bewerkstelligen dat iemand niet tweemaal voor hetzelfde feit wordt vervolgd en het 'ne bis puniri-beginsel' dat inhoudt dat dezelfde persoon niet tweemaal voor hetzelfde feit wordt bestraft.

In het fiscale boete- en strafrecht is het verbod op dubbele vervolging en bestraffing uitgewerkt in het una via-beginsel als vervat in art. 5:44, lid 3, Awb en art. 243, lid 2, Wetboek van Strafvordering (hierna: 'Sv'). Praktische handvatten voor de keuze tussen beide wegen zijn neergelegd in het Protocol AAFD.¹ De Belastingdienst en het Openbaar Ministerie dienen in gezamenlijkheid te beslissen welke route zal worden bewandeld.

Naast deze samenloop kan evenwel ook sprake zijn van 'dubbeling' binnen het fiscale boeterecht. Art. 67q AWR geeft regels indien cumulatie in de beboeting ontstaat.

¹ Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD), nr. BLKB/2015/572M, *Stcrt* 2015, 17271.

Overigens kunnen ook verschillende rechtssubjecten worden aangesproken voor dezelfde fiscale fraude. Een recent voorbeeld is de zaak waarin aan een vennootschap verzuimboetes waren opgelegd wegens het niet (tijdig) indienen van aangiften omzetbelasting en het niet (volledig) betalen van die omzetbelasting en daarnaast de bestuurder en indirect aandeelhouder van de vennootschap strafrechtelijk werd vervolgd voor dezelfde misslagen.² Die bestuurder had evenzeer de boekhouder of aangiftemedewerker kunnen zijn geweest. Sinds de invoering van de Vierde tranche en later art. 67o AWR kan de adviseur immers naast bestraft ook beboet worden.

Alle voornoemde bepalingen vinden alleen toepassing als sprake is van 'hetzelfde feit'. Alleen dan is twee keer straf uitdelen niet toegestaan. In dit hoofdstuk zullen wij bespreken hoe waterdicht de Nederlandse regels ter voorkoming van dubbele vervolging en/of bestraffing zijn. Daarvoor is het van belang eerst het *una via*-beginsel (par. 2) en art. 67q AWR (par. 3) onder de loep te nemen.³ Ook zal vanuit nationale en internationale rechtspraak worden gezien hoe 'hetzelfde feit' dient te worden gedefinieerd (par. 4). Vervolgens zal worden ingegaan op het rechtssubject dat wordt beboet en/of bestraft en op de bijbehorende thematiek van de vereenzelviging (par. 5). Op basis van de (recente) jurisprudentie die de revue is gepasseerd, zullen in de laatste paragraaf enige afrondende opmerkingen worden gemaakt ten aanzien van de rechtsbescherming die het *una via*-beginsel en het *ne bis in idem*-beginsel in de praktijk bieden (par. 6).

4.2. Samenloop fiscaal boete- en strafrecht

De huidige bepalingen waarin is vastgelegd dat een keuze dient te worden gemaakt tussen het opleggen van een fiscale boete of het entameren van een fiscale strafzaak dateren uit medio 2009. Kort gezegd komt het *una via*-beginsel erop neer dat iemand niet voor hetzelfde feit met verschillende soorten sancties door de overheid mag worden belaagd; de overheid dient derhalve een keuze te maken. Dit impliceert bovendien dat een eenmaal ingeslagen weg later niet mag worden ingeruild voor een andere.⁴

² HR 15 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:364, V-N 2022/16.14.

³ In fiscale fraudezaken kan er ook sprake zijn van de samenloop tussen een AWR-delict en een *commuun delict*, zoals witwassen ex art. 420bis Sr. Op deze vorm van cumulatie zal in deze bijdrage niet worden ingegaan.

⁴ Vgl. L.J.J. Rogier, *Strafsancties, administratieve sancties en het una via-beginsel*, diss., Arnhem, Gouda Quint, 1992. Ook *Kamerstukken II* 2006/07, 31124, nr. 3, p. 35.

4.2.1. *Geen beboeting na strafvervolgning*

Zoals zojuist beschreven, vervalt de mogelijkheid om een fiscale boete op te leggen wanneer vanwege hetzelfde feit reeds sprake is van een strafzaak. In art. 5:44, lid 1, Awb is bepaald dat het bestuursorgaan geen bestuurlijke boete oplegt indien wegens hetzelfde feit reeds een strafvervolgning is ingesteld én het onderzoek ter terechtzitting is begonnen of een strafbeschikking is uitgevaardigd. Maar hoe weet de inspecteur dat, hoe vindt die afstemming plaats?

Indien de inspecteur een gedraging vaststelt waarvoor een fiscale boete kan worden opgelegd en deze gedraging eveneens een strafbaar feit behelst, wordt op grond van het tweede lid van art. 5:44 Awb de kwestie in beginsel aan de officier van justitie voorgelegd. De praktische invulling van deze wettelijke bepaling is vervat in het Protocol AAFD en § 15 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: 'BBBB'). Uit deze beleidsregels volgt dat verwijtbare gedragingen die het drempelbedrag van € 20.000 overstijgen, dienen te worden aangemeld voor overleg met de officier van justitie ten behoeve van het zogenoemde 'afstemmingsoverleg'.⁵ De overige gevallen kunnen met-een worden beboet.⁶

Uit art. 5:44, lid 3, Awb blijkt dat in de gevallen waarin de officier van justitie vervolgens aan het bestuursorgaan de mededeling heeft gedaan van de strafvervolgning af te zien of het bestuursorgaan niet binnen dertien weken na de aanmelding een reactie van de officier heeft ontvangen, het bestuursorgaan de mogelijkheid heeft toch een bestuurlijke boete op te leggen voor een gedraging. Indien de termijn dreigt te verstrijken waarbinnen de belastingaanslag en boete moeten zijn opgelegd, dient de inspecteur op grond van § 15, lid 8, BBBB tijdig overleg te voeren om te bepalen of er definitief voor strafrechtelijke afdoening wordt gekozen dan wel of er alsnog een vergrijpboete wordt opgelegd.

Aanvang onderzoek ter terechtzitting

Blijkens de wettekst (art. 5:44, lid 1, Awb en 242, lid 2, Sv) is het moment van aanvang van de terechtzitting beslissend en niet het moment van dagvaarding. Dit wordt ook wel het 'point of no return' genoemd.

⁵ Zie § 1.1. Protocol AAFD.

⁶ Zie over de samenloop van deze boetemogelijkheden § 15 BBBB.

Dit brengt met zich dat het opleggen van een boete niet slechts vervalt indien sprake is van een materiële uitspraak van de strafrechter (veroordeling, vrijspraak of ontslag van rechtsvervolging), maar ook als sprake is van een formele einduitspraak (niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie, de onbevoegdheid van de rechter of nietigheid van de dagvaarding). Overigens kunnen de onbevoegdheid van de rechter of nietigheid van de dagvaarding veelal door het Openbaar Ministerie worden hersteld, door het alsnog juist aanbrengen van de zaak. Bij een niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie bestaat deze mogelijkheid niet.

De reden dat de mogelijkheid tot het opleggen van een boete blijft bestaan totdat de terechtzitting is aangevangen, is omdat tot die tijd het Openbaar Ministerie alsnog kan afzien van vervolging. In zoverre ligt het point of no return dus laat in het proces. Dat zou enerzijds tot onzekerheid voor de verdachte kunnen leiden. Anderzijds kan tot het moment van het uitroepen van de strafzaak door de verdediging nog worden gepoogd de officier van justitie te overtuigen de zaak terug in handen te stellen van de Belastingdienst. Geen betoog behoeft dat een vergrijpboete (zelfs een fikse) minder *side effects* heeft dan een strafrechtelijke vervolging, laat staan veroordeling.

Artikel 76 AWR of artikel 74 Sr

Een bestuurlijke boete kan voorts niet meer worden opgelegd indien "*het recht tot strafvordering is vervallen*" (§ 15 lid 4 BBBB). Dit geldt zowel in de situatie dat de strafbeschikking is opgelegd door het bestuur van 's Rijks belastingen op grond van art. 76, lid, 2 AWR als in de situatie waarin met de officier van justitie op grond van art. 74 Sr een transactie is gesloten.

Ook de mogelijkheden voor en de keuze tot het uitvaardigen van een strafbeschikking zijn neergelegd in § 3 Protocol AAFD.

4.2.2. Geen strafvervolging na beboeting

Art. 243, lid 2, Sv jo 5:44, lid 3, Awb omvat het tweede gedeelte van de una via-regeling. Hieruit volgt dat indien aan de verdachte een bestuurlijke boete is opgelegd, dit dezelfde rechtsgevolgen heeft als een kennisgeving van niet verdere vervolging. Met andere woorden, de boeteling kan dan in beginsel niet alsnog strafrechtelijk worden vervolgd voor hetzelfde feit. Dit zelfde geldt voor de situatie dat de inspecteur ex art. 5:50, lid 2, onderdeel a, Awb aan een overtreder – nadat hij zienswijze naar voren heeft gebracht – mededeelt dat (alsnog) geen boete zal worden opgelegd.

In deze beide gevallen is sprake van een vervolgingsuitsluitingsgrond voor de officier van justitie. Besluit de officier desondanks toch over te gaan tot strafrechtelijke vervolging dan zal de rechter hem niet-ontvankelijk dienen te verklaren.

Op de hoofdregel dat geen strafzaak meer kan worden gestart nadat voor hetzelfde feit reeds een bestuurlijke boete is opgelegd, geldt één uitzondering. Die doet zich voor als sprake is van 'nieuwe bezwaren' ex art. 255 Sv en worden in lid 2 als volgt omschreven: "*Als nieuwe bezwaren kunnen enkel worden aangemerkt verklaringen van getuigen of van den verdachte en stukken, bescheiden en processen-verbaal, welke later zijn bekend geworden of niet zijn onderzocht.*" Omdat deze uitzondering ook geldt bij de samenloop tussen een verzuim- en vergrijpboete zal hierop in de volgende paragraaf nader worden ingegaan.

4.2.3. Visie van de Europese rechter

In het voorgaande is omschreven welke regels gelden indien sprake is van de samenloop tussen het strafrecht en het fiscale boeterecht. De Nederlandse regels zijn gestoeld op het ne bis in idem-beginsel. Dit beginsel is zowel nationaal te vinden in art. 68 Sr als internationaal in art. 14, lid 7, IVBPR (waarbij Nederland het voorbehoud heeft gemaakt dat geen ruimere binding wordt aanvaard dan reeds uit art. 68 Sr voortvloeit) alsmede in art. 4 Zevende Protocol bij het EVRM (dat niet door Nederland is geratificeerd). Ook is het beginsel in art. 50 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie te vinden.

Ondanks het feit dat Nederland het Zevende protocol niet heeft geratificeerd lijkt, middels art. 52, lid 3, Handvest, de uitleg die het EHRM aan het ne bis in idem-beginsel geeft alsnog ook rechtstreekse werking in Nederland te hebben (in ieder geval in die situaties waarin het Unierecht van toepassing is). Deswege wordt kort gezien hoe de Europese rechter invulling geeft aan het verbod van dubbele bestraffing.

Het eerste vermeldingswaardige arrest van het EHRM is A & B tegen Noorwegen.⁷ In deze casus was sprake van fiscale beboeting waarna het Openbaar Ministerie zowel A als B wegens hetzelfde feit aanklaagde voor ernstige belastingfraude. De strafrechter sprak een veroordeling uit, maar hield wel rekening met het feit dat ze al een boete hadden gekregen.

⁷ EHRM 15 november 2016, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, BNB 2017/14, (A & B v. Norway).

Het EHRM formuleerde vervolgens een toetsingskader inhoudende dat indien de beide procedures "*sufficiently close*" (voldoende samenhangend) zijn, in beginsel geen sprake is van strijd met het ne bis in idem-beginsel. Een aantal aspecten is daarbij van belang⁸:

- Worden de verschillende procedures gevoerd met een complementair doel, adresseren ze verschillende aspecten van het wangedrag?
- Is het voorzienbaar dat het wangedrag zal leiden tot verschillende procedures?
- Is er een adequate samenwerking tussen de verschillende autoriteiten zodat het bewijsmateriaal in de ene procedure ook gebruikt wordt in de andere (en voor zover mogelijk bewijs niet opnieuw wordt verzameld en gewaardeerd)?
- En, belangrijk, wordt bij het bepalen van de sanctie in de laatste procedure rekening gehouden met de eerdere sanctie?

Naar het oordeel van het hof zullen gecombineerde procedures eerder complementair en coherent zijn indien de sancties die kunnen worden opgelegd in de procedure die in formele zin niet strafrechtelijk is, specifiek zijn voor het desbetreffende wangedrag en afwijken van de "*hard core of criminal law*". In casu werd geen schending van het ne bis in idem-beginsel aangenomen. Haas schrijft in zijn BNB-noot bij dit arrest dat hij hoopt dat de Nederlandse 'una-vialeer' toereikend zal zijn om 'dual proceedings' zoals die waarmee A en B werden geconfronteerd in Nederland te voorkomen.

Een half jaar later heeft het EHRM dit toetsingskader herhaald in de zaak Jóhannesson tegen IJsland.⁹ In deze casus liep het voor de klager beter af. Ook in deze zaak was sprake van een strafrechtelijke veroordeling na beboeting voor hetzelfde feit. Het EHRM boog zich over de vraag of de facto sprake was van één procedure. Op basis van de eerder geformuleerde aspecten kwam het hof tot de conclusie dat er onvoldoende samenhang qua inhoud en tijd bestond tussen de fiscale en strafrechtelijke procedure. Daarbij overwoog het hof dat de overlap in tijd tussen beide procedures aanzienlijk beperkt was alsmede dat de bewijsvergaring en beoordeling grotendeels onafhankelijk werden uitgevoerd.

Ook het Hof van Justitie EU (hierna ook: 'HvJ') heeft zich in een prejudiciële procedure uitgelaten over deze thematiek.

⁸ Zie voor deze opsomming de noot bij BNB 2017/14.

⁹ EHRM 18 mei 2017, ECLI:CE:ECHR:2017:0518JUD002200711 (Jóhannesson and others v. Iceland).

Kort gezegd oordeelde het HvJ dat het niet in strijd met het EU-recht was dat het Italiaanse Openbaar Ministerie strafvervolgning instelde tegen Luca Menci die een substantieel bedrag aan btw niet tijdig had betaald, terwijl aan hem ook al een bestuurlijke sanctie van strafrechtelijke aard was opgelegd.¹⁰

Het HvJ stelde daarbij wel als voorwaarde dat de regeling een doel van algemeen belang nastreeft dat een cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties kan rechtvaardigen. Verder moet de regeling regels bevatten voor onderlinge afstemming zodat de extra belasting die uit een cumulatie van procedures voortvloeit, tot het strikt noodzakelijke wordt beperkt. Ten slotte moet de regeling ook voorzien in regels waarmee kan worden gezorgd dat de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties is beperkt tot het strikt noodzakelijke in verhouding tot de ernst van het delict in kwestie. Met deze uitspraak heeft het HvJ – in tegenstelling tot eerdere uitspraken – aansluiting gezocht bij het oordeel van het EHRM dat de cumulatie van sancties voor 'dezelfde gedraging' onder voorwaarden is toegestaan.

Uit de hiervoor aangehaalde rechtspraak van het EHRM en het HvJ volgt dus dat de bescherming die het ne bis in idem-beginsel biedt zeker niet absoluut is. Deze rechtspraak lijkt voor de Nederlandse praktijk evenwel geen directe gevolgen te hebben.¹¹ Wij zijn immers in tegenstelling tot veel andere Europese landen 'verwend' met het una via-beginsel, dat ten aanzien van het 'bis'-onderdeel meer rechtsbescherming biedt. Hoeveel zal in paragraaf 4 worden besproken.

4.3. Samenloop verzuim- vergrijpboete

Naast de samenloop tussen straf- en boetebepalingen kan, zoals aangegeven, ook sprake zijn van eenzelfde gedraging die zowel middels een verzuim- als ook een vergrijpboete kan worden bestraft.

Waar aan het entameren van een strafzaak en het opleggen van een vergrijpboete een mens van vlees en bloed te pas komt, is bij een verzuimboete 'de bestraffer' geen mens maar een machine. Daar kijkt in de fiscale wereld niemand meer van op, terwijl ook een verzuimboete een 'echte' straf is in de zin van art. 6 EVRM.¹²

¹⁰ HvJ EU 20 maart 2018, ECLI:EU:C:2018:197, V-N 2018/20.7 (Luca Menci).

¹¹ Zo concluderen T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik ook in hun noot in AB 2017/188 onder 6 bij A & B v Norway.

¹² Zie uitgebreid over het opleggen van verzuimboetes, A.M.E. Nuyens, 'Hoge verzuimboetes: bij de wilde spinnen af!', *Het Register* 2018/5.

Vanwege de – begrijpelijke – keuze verzuimboetes middels een geautomatiseerd proces op te leggen, is geen sprake van een onderzoek naar, of zelfs beoordeling van de mate van verwijtbaarheid bij het begaan van het beboetbare feit. Tot 2012 was de regel dat indien na het opleggen van de verzuimboete de verwijtbaarheid - in de zin van (voorwaardelijk) opzet of grove schuld - van de boeteling kenbaar werd, er voor de inspecteur geen mogelijkheid meer bestond een vergrijpboete op te leggen voor het reeds beboete feit. Art. 5:43 Awb (oud) stak daar een stokje voor. Op grond van dit artikel legt een bestuursorgaan "*geen bestuurlijke boete op indien aan de overtreder wegens dezelfde overtreding reeds eerder een bestuurlijke boete is opgelegd*".

4.3.1. Invoering artikel 67q AWR

In 2012 is art. 67q in de AWR geïntroduceerd, hetgeen de nodige pen-
nen in beweging bracht.¹³ Op basis van dit artikel kan er, in afwijking van de hoofdregel van art. 5:43 Awb, onder omstandigheden toch sprake zijn van een vergrijpboete na een reeds opgelegde verzuimboete.

Aanleiding voor het nieuwe artikel was de wens voor meer flexibiliteit bij het opleggen van boetes. Blijkens de bijlage bij het Belastingplan 2010¹⁴ vond de staatssecretaris het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2009¹⁵ onbevredigend en meende dat dit leidde tot een handhavingstekort.¹⁶ In die zaak ging het om een inhoudingsplichtige die een systeemaanslag met automatisch gegenereerde verzuimboete opgelegd had gekregen op basis van het niet betalen van een geschat bedrag aan loonbelasting/premie zorgverzekeringen. Nadien werden de loonbelastingkaartgegevens ingeleverd op basis waarvan de inspecteur nog een naheffingsaanslag oplegde met een vergrijpboete. Aangezien de eerste naheffingsaanslag met verzuimboete zag op hetzelfde kwartaal als waarop de tweede naheffingsaanslag met vergrijpboete zag en beide boetes waren gebaseerd op dezelfde gedraging, te weten het niet-betalen van de af te dragen loonbelasting, was sprake van hetzelfde feit en kon de vergrijpboete niet in stand blijven.

¹³ Zie o.a. F.J.P.M. Haas, *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Fed Fiscale Studietoets, nr. 36, Deventer, Wolters Kluwer 2021, par. 23.2.

¹⁴ *Kamerstukken II* 2008/09, 32 128, nr. 3, bijlage 2 (Notitie Fiscaal boete- en strafrecht).

¹⁵ HR 26 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD0200, *BNB* 2010/5, *BNB* 2010/5.

¹⁶ Zie in dit verband: P. de Haas, 'Is geen enkel feit hetzelfde?', *NtFR* 2012/2.

In zijn arrest van 12 november 2010 over hetzelfde thema verwijst de Hoge Raad naar voornoemd arrest. In zijn noot in BNB 2012/113 bij dit latere arrest refereert De Bont aan het dan inmiddels ingevoerde art. 67q AWR:

"Het is overigens de vraag of de bepaling in art. 67q AWR wel stand kan houden indien deze wordt getoetst aan art. 14 IVBPR en aan het beginsel dat de Hoge Raad in het arrest BNB 2010/5^{c} nog eens zo helder heeft geformuleerd: "3.4. De klacht gaat uit van de juiste opvatting dat ter zake van hetzelfde feit niet tweemaal een boete kan worden opgelegd (HR 30 augustus 1996, nr. 30 966, BNB 1996/353)." De staatssecretaris (nota naar aanleiding van het verslag Overige fiscale maatregelen 2012, Kamerstukken II 33 003, nr. 5, p. 15) heeft zich in de Tweede Kamer (onder meer) gewaagd aan het volgende antwoord in reactie op vragen of de voorgestelde regeling wel voldeed aan het 'ne bis in idem'-beginsel: "Bij het opleggen van een verzuimboete kan niet worden en wordt niet beoordeeld of de overtreder een ernstig(er) verwijt gemaakt kan worden. Dit element blijft buiten beschouwing. Het vervolgens opleggen van een vergrijpboete is derhalve in zoverre niet 'bis'." Waarop een dergelijke invulling van voornoemd beginsel is gebaseerd, blijkt niet uit de parlementaire geschiedenis."*

4.3.2. Nieuwe bezwaren

In afwijking van de hoofdregel uit art. 5:43 Awb is het in fiscalibus dus mogelijk om in het geval van nieuwe bezwaren een tweede boete op te leggen voor hetzelfde feit. Als nieuwe bezwaren kunnen blijkens het tweede lid van art. 67q AWR *"enkel worden aangemerkt verklaringen van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige of van derden en boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, welke later bekend zijn geworden of niet zijn onderzocht."* Voor de begrippen verklaringen en gegevensdragers heeft de wetgever aansluiting gezocht bij art. 255 Sv en deze vertaald naar *"de fiscale context"*.¹⁷

De nieuwe bezwaren waarvan sprake dient te zijn, zijn nieuw als ze na het opleggen van de oorspronkelijke verzuimboete bekend zijn geworden of niet (eerder) zijn onderzocht. Blijkens de parlementaire geschiedenis is anders dan bijvoorbeeld in het kader van het ambtelijk verzuim bij navordering niet van belang of de verklaringen en stukken destijds *"redelijkerwijs bekend of onderzocht hadden kunnen zijn"*.

¹⁷ Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 5, p. 15.

Het niet bekend of niet onderzocht zijn, is derhalve een feitelijk gegeven.¹⁸ 'Oude' belastende informatie kan dus ook dienst doen als een nieuw bezwaar.

In § 16 BBBB is neergelegd dat de boete- en fraudecoördinator is belast met de beoordeling van (de aanwezigheid van) nieuwe bezwaren. Daarmee is een parallel getrokken met de rechter-commissaris, die in strafzaken ex art. 255, lid 4, Sv de aanwezigheid van nieuwe bezwaren beoordeelt. In dit verband werd bij de invoering opgemerkt dat de boete- en fraudecoördinator, die niet alleen over specifieke kennis van het fiscale boeterecht beschikt maar ook net als de rechter-commissaris op een zekere afstand van de concrete zaak staat.¹⁹

Volgens de Hoge Raad strekt art. 255 Sv tot waarborg dat de verdachte, van wiens verdere vervolging eerder was afgezien, niet lichtvaardig op grond van nieuwe bezwaren alsnog ter terechtzitting wordt gedagvaard.²⁰ Dat doortrekkend naar het fiscale boeterecht zou dienen in te houden dat de boete- en fraudecoördinator ook dient te waken voor het rücksichtslos opleggen van een tweede boete.

Doordat de verzuimboete automatisch gegeneerd wordt (anders dan in strafzaken waarin doorgaans eerst na een opsporingsonderzoek door het OM zal worden afgezien van verdere vervolging), zal er ondanks de voorwaarde van nieuwe bezwaren in de praktijk daarvan al snel sprake zijn. Er is immers geen sprake van eerder onderzoek.

Omtrent de hoeveelheid gevallen waarin de belastingplichtige met grove schuld of opzet gehandeld blijkt te hebben en het opleggen van een vergrijpboete meer passend en geboden zou zijn, is door de staatssecretaris opgemerkt dat het niet gaat *"om een in relatieve zin groot aantal zaken. Volgens de informatie van het kabinet is tot nu toe in ongeveer 200 zaken achteraf gezien ten onrechte een verzuimboete opgelegd en wordt de weg via het strafrecht benut om de overtreder alsnog een passende en geboden straf op te leggen."*²¹ Voorts is in dat verband nog opgemerkt dat deze maatregel uitsluitend ziet op het niet, niet tijdig of niet volledig betalen van een aangiftebelasting. *"Alleen in deze gevallen is de omschrijving van het met een verzuimboete beboetbare feit gelijk aan de omschrijving van het met een vergrijpboete beboetbare feit."*²²

¹⁸ *Kamerstukken II* 2010/11, 33 004, nr. 3, p. 61.

¹⁹ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 5, p. 15.

²⁰ HR 4 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE3543, NJ 2002/430.

²¹ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 5, p. 15.

²² *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 5, p. 15.

Praktijk

Om vast te kunnen stellen hoe de beoordeling door de boete- en fraudecoördinator in de praktijk plaatsvindt en of daarover dan geschillen ontstaan, is een zoekslag op rechtspraak.nl gedaan. Dat leverde nauwelijks resultaten op. Het aantal fiscale zaken waarin sedert 2012 art. 67q AWR is vermeld, is op twee handen te tellen.²³

In geen van de zaken is de rechter toegekomen aan de oproep van De Bont in zijn voornoemde noot bij BNB 2012/113 de houdbaarheid van art. 67q AWR te beoordelen aan de hand van art. 14 IVBPR en aan het algemeen aanvaarde rechtsbeginsel dat dubbele bestraffing van hetzelfde feit niet is toegestaan. Of op basis van het nadien door de Europese Hoven geformuleerde toetsingskader kan worden gesteld dat deze Nederlandse wetsbepaling niet door de Europese beugel kan, is evenwel de vraag.

Enige andere opgeworpen punten in de 67q-rechtspraak zijn nog vermeldingswaardig.

In een zaak uit 2019 bij Hof Den Haag was sprake van een opgelegde primitieve aanslag inkomstenbelasting met verzuimboete ex art. 67a AWR die werd gevolgd door een navorderingsaanslag met vergrijpboete ex art. 67e AWR.²⁴ De rechtbank vernietigde de vergrijpboete, hetgeen vanzelfsprekend de instemming van de belanghebbende genoot. In hoger beroep stelde de inspecteur dat geen sprake was van schending van het 'ne-bis-in-idembeginsel'. Zowel het verschil in de juridische aard van de op grond van art. 67a AWR en art. 67e AWR beboetbare feiten, als het verschil tussen de in die artikelen omschreven gedragingen was naar de opvatting van de inspecteur dermate groot dat geen sprake kon zijn van 'hetzelfde' feit (zie daarover meer hierna in paragraaf 4). Voor het geval het hof dat standpunt niet zou omarmen, beriep de inspecteur zich op art. 67q AWR.

Belanghebbende verweerde zich hiertegen met het argument dat het zowel bij de verzuimboete als bij de vergrijpboete gaat om (dezelfde) gedraging, te weten het niet doen van aangifte, welke gedraging heeft plaatsgevonden voordat de aanslag werd opgelegd. Het beroep van de inspecteur op art. 67q AWR en het bestaan van nieuwe bezwaren kon belanghebbende dan ook "*niet volgen*".

²³ De zoektermen "67q AWR" en "67q van de AWR" zijn op 19 april 2022 ingevoerd op rechtspraak.nl.

²⁴ Hof Den Haag 23 april 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:1776, V-N 2019/36.30.11.

Bij het opleggen van de aanslag was de inspecteur immers al bekend met de gedraging ter zake waarvan de verzuimboete én de vergrijpboete zijn opgelegd, te weten het niet doen van aangifte. Van nieuwe bezwaren was zijns inziens dus geen sprake. Met dit verweer verloor de boeteling evenwel uit het oog dat, eerst later door de inspecteur vaststellen dat sprake is van verwijtbaar handelen, nu juist wél het nieuwe bezwaar was en kan zijn.

Het hof overwoog evenwel dat het niet toe komt aan de vraag of nieuwe bezwaren in de zin van art. 67q AWR zijn opgekomen, omdat het ne bis in idem-beginsel in casu niet was geschonden. Naar het oordeel van het hof was geen sprake van dezelfde feiten en vond art. 67q AWR dus ook geen toepassing. Daarbij heeft het hof in de betreffende uitvoerige rechtsoverwegingen overigens niet verwezen naar het hiervoor aangehaalde citaat uit de parlementaire geschiedenis dat art. 67q AWR alleen is bedoeld voor aangiftebelastingen. Hetgeen overigens niet expliciet volgt uit de bepaling zelf.

Voorts is Hof Den Bosch zeer recent ingegaan op de formele vereisten die gelden bij het opleggen van een vergrijp- na een verzuimboete.²⁵ In casu was aanvankelijk over 2013 een verzuimboete van 10% opgelegd op grond van art. 67c AWR wegens het niet (tijdig) voldoen van omzetbelasting. Het hof oordeelde dat na deze verzuimboete slechts een vergrijpboete op grond van art. 67f AWR opgelegd had kunnen worden als:

"- nieuwe bezwaren bekend zouden zijn geworden;

- deze nieuwe bezwaren (vóór of uiterlijk bij het opleggen van de vergrijpboete) in het boeterapport zouden zijn vermeld."

Aan deze voorwaarden is volgens het hof niet voldaan, "zodat de boete op grond van artikel 67f AWR ook op die grond (deels) niet in stand kan blijven". De tweede genoemde voorwaarde is afkomstig uit het derde lid van art. 67q AWR.²⁶ Deze overweging van het hof zal zijn ingegeven vanwege het feit dat voor fiscale vergrijpboeten het opstellen van een rapport ingevolge art. 67pa, lid 1, AWR jo. art. 5:53 Awb verplicht is. In de praktijk is het dus van belang te bezien of aan deze formele voorwaarde is voldaan.

²⁵ Hof Den Bosch 16 maart 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:866.

²⁶ Het Hof verwijst in rechtsoverweging 4.7. onder voetnoot 7 naar "Artikel 67q AWR".

4.3.3. Verrekening

Op basis van lid 4 van art. 67q AWR dient de eerder opgelegde verzuimboete te worden verrekend met de latere vergrijpboete voor hetzelfde feit. De uiteindelijk opgelegde boete kan derhalve niet tot een hoger bedrag leiden dan een direct opgelegde vergrijpboete. De boeten fraudecoördinator is ex §16 BBBB belast met het opleggen van de vergrijpboete. Van dubbele bestraffing in geldelijke zin is in zoverre dus geen sprake.

4.4 Hetzelfde feit

Dat het ne bis in idem-beginsel en het daarbij behorende una via-beginsel belangrijk zijn in de fiscale rechtspraak, volgt wel uit het aantal uitspraken waarin deze beginselen aan de orde zijn. In deze paragraaf zullen de meest recente uitspraken de revue passeren. Daaruit zal blijken dat de regeling ter voorkoming van dubbele vervolging en/of bestraffing in de praktijk ook zo zijn beperkingen heeft.

Een terugkerend element in de discussie over een mogelijke schending van het una via-beginsel is of sprake is van 'hetzelfde feit'.

4.4.1. Hetzelfde feit volgens de Hoge Raad

De Hoge Raad hanteert in dit verband een combinatie van twee toetsingscriteria: de juridische aard van de feiten (in het bijzonder van de beschermde rechtsgoederen en de strafmaxima) en de feitelijke gedraging van de boeteling en/of verdachte. Bij een 'aanzienlijk verschil' op juridisch of feitelijk vlak, is géén sprake van 'hetzelfde feit' en is het una via-beginsel niet van toepassing.²⁷

De vervolgvraag is dan ook steeds wanneer sprake is van een 'aanzienlijk verschil' en welke dimensie, de juridische of feitelijke, bepalend is? Zoals we in de volgende paragraaf zullen zien, hanteren de Europese Hoven een meer materiële benadering waarbij het met name gaat om de omstandigheden van het geval en de gedragingen van de boeteling en/of verdachte, terwijl in de Nederlandse rechtspraak – in de meeste gevallen – de verschillen in de juridische aard van de feiten doorslaggevend lijken te zijn.²⁸

²⁷ HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, *NJ* 2011/394 en HR 9 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:222, *NJ* 2016/143. Het beoordelingskader van dit arrest is in HR 18 juni 2019, ECLI:HR:2019:973, *NJ* 2019/463 bekrachtigd.

²⁸ Zie in dit verband ook de noten van Reijntjes in *NJ* 2012/448 en 449, *NJ* 2014/526, 527 en 528, *NJ* 2015/63, *NJ* 2015/449 en *NJ* 2015/450.

4.4.2. Hetzelfde feit volgens de Europese Hoven

Het EHRM is in 2009 in enkele arresten nader ingegaan op de vraag wanneer sprake is van 'hetzelfde feit'. In deze bijdrage bespreken wij er twee van het EHRM.²⁹ In het Zolotukhin-arrest zette het EHRM zijn eerdere jurisprudentie over de vraag wanneer sprake is van 'hetzelfde feit' op een rij.³⁰ Uit dit arrest kan worden afgeleid dat van dezelfde feiten sprake is indien de feiten in beide procedures "*identical or substantially the same*" zijn. Volgens het EHRM gaat het dan om "*facts which constitute a set of concrete factual circumstances involving the same defendant and inextricably linked together in time and space, the existence of which must be demonstrated in order to secure a conviction or institute criminal proceedings.*"

Voorts kan uit het Ruotsalainen-arrest worden afgeleid dat de schuldgradatie irrelevant is voor de beoordeling van het feitsbegrip.³¹ Ruotsalainen kreeg in eerste instantie een fiscale boete van € 121 voor het niet betalen van de (motorrijtuigen)belasting over de gebruikte brandstof. Vervolgens kreeg hij een naheffingsaanslag accijns wegens het onrechtmatig gebruiken van een minder zwaar belaste brandstof, waarbij de te heffen belasting met drie werd vermenigvuldigd. Hoewel voor het fiscale delict nog wel een vorm van opzet of schuld nodig was en voor de naheffing met verhoging niet, oordeelt het EHRM toch dat de feiten substantieel hetzelfde zijn: "*the imposition of the fuel fee debit did not require intent on the part of the user of the wrong fuel. (...) Thus, the facts in the two sets of proceedings hardly differ albeit there was the requirement of intent in the first set of proceedings.*"

Voorts kan ook in dit verband worden gewezen op het eerder genoemde arrest Luca Menci van het HvJ. Luca Menci ontving in 2013 een boete van 30% van de verschuldigde btw van circa € 85.000 die niet was afgedragen over het jaar 2011. Vervolgens werd Menci vervolgd wegens het niet betalen van btw over het jaar 2011.

²⁹ Het Maresti-arrest (EHRM 25 juni 2009, nr. 55759/07 (Maresti/Kroatië)) wordt in deze bijdrage niet behandeld, omdat het oordeel dat in die zaak sprake was van hetzelfde feit, vooral te maken had met de door de rechter gebezigde strafmotivering. Voor een beschrijving van deze zaak zie nader B. van der Vorm 'Enkele opmerkingen over het una via-beginsel en het nieuwe Wetboek van Strafvordering', *TBS&H* 2018, nr. 4, p. 218 e.v.

³⁰ EHRM 10 februari 2009, ECLI:NL:XX:2009:BI6882, *NJ* 2010, 36 (Zolotukhin/Rusland).

³¹ EHRM 16 juni 2009, ECLI:NL:XX:2009:BJ7515 (Ruotsalainen/Finland).

Het HvJ bevestigde in die zaak dat het relevante criterium om te beoordelen of sprake is van dezelfde feiten, dat de materiële feiten dezelfde zijn, in die zin dat sprake is van een geheel van concrete omstandigheden die onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn en die tot de onherroepelijke vrijspraak of veroordeling van de betrokkene hebben geleid. Voorts benadrukt het HvJ dat de nationaalrechtelijke kwalificatie van de feiten en van het beschermde rechtsgoed irrelevant is voor de constatering dat van een en hetzelfde strafbare feit sprake is, aangezien de omvang van de door art. 50 Handvest geboden bescherming niet van lidstaat tot lidstaat mag verschillen. Dat de oplegging van een strafrechtelijke sanctie ten opzichte van een – eerder opgelegde – administratieve sanctie afhangt van de aanwezigheid van een subjectief aspect als aanvullend bestanddeel, doet volgens het HvJ op zich niet af aan de 'identiteit' van de materiële feiten.

Uit deze jurisprudentie kan worden afgeleid dat voor de beoordeling of sprake is van 'hetzelfde feit' volgens het EHRM de juridische dimensie van verminderd belang is. Daardoor zijn de strekking van de geschonden wetsbepalingen en de verweten schuldgradatie niet van doorslaggevende betekenis bij de beantwoording van de vraag of sprake is van 'hetzelfde feit'.³²

4.4.3. Hetzelfde feit in de praktijk

Het una via-beginsel is van toepassing als sprake is van 'hetzelfde feit'. Alleen dan is twee keer straf uitdelen niet toegestaan. Hoe toetst de rechter in de praktijk of sprake is van hetzelfde feit? Het antwoord hierop is niet alleen van belang voor een belastingplichtige. Ook de adviseur kan in een situatie terecht komen dat op grond van eenzelfde feitencomplex twee keer wordt bestraft, bijvoorbeeld in het geval dat het Openbaar Ministerie toch besluit tot vervolging over te gaan, terwijl daarvoor reeds een fiscale medeplegersboete is opgelegd.

Verschillende beboetbare gedragingen

Bij de beoordeling of sprake is van 'hetzelfde feit' moet worden vastgesteld voor welk feit en om welke reden een boete is opgelegd. In het hiervoor reeds aangehaalde arrest van 26 juni 2009 oordeelde de Hoge Raad dat de beboetbare gedraging kan worden afgeleid uit de omschrijving "zoals vervat in de kennisgeving door de Inspecteur van de gronden waarop de oplegging van die boete berustte."³³

³² Zie ook De Bont in *BNB* 2010/5.

³³ HR 26 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD0200, *BNB* 2010/5.

Op grond van art. 67g, lid 2, AWR jo. art. 5:9 Awb moet de belastingplichtige uiterlijk bij het opleggen van de boete worden geïnformeerd over wat hem feitelijk wordt verweten en welk voorschrift hij daardoor volgens de inspecteur heeft overtreden.³⁴ De wetgever dacht daarbij aan een weergave van de feiten die de inspecteur de belastingplichtige verwijt en bij vergrijpboeten ook of daarbij volgens de inspecteur sprake is van opzet of grove schuld.³⁵

Een opmerkelijke uitspraak in dit verband is de hiervoor in het kader van art. 67q AWR reeds aangehaalde uitspraak van Hof Den Haag van 23 april 2019.³⁶ In die zaak ging het om de samenloop van een aan een coffeeshophouder opgelegde verzuim- en vergrijpboete. De coffeeshophouder had, hoewel daartoe uitgenodigd en aangemaand, geen aangiften inkomstenbelasting voor het jaar 2010 gedaan. De inspecteur legde daarom aan de coffeeshophouder een geschatte aanslag op van € 100.000 met een verzuimboete op grond van art. 67a AWR wegens het niet-doen van aangifte. Vervolgens werd na een boekenonderzoek een navorderingsaanslag opgelegd met daarbij een vergrijpboete op grond van art. 67e AWR.³⁷ Als motivering van het opleggen van de vergrijpboete was in het rapport de volgende tekst opgenomen:

"Over de correctie over 2010 (...) zal ik naast de navorderingsaanslag een vergrijpboete ingevolge artikel 67e Algemene wet inzake rijksbelastingen en paragraaf 25 en 27 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst opleggen. De feiten en omstandigheden wijzen erop dat er sprake is van opzet."

In eerste aanleg vernietigde de rechtbank de vergrijpboete vanwege schending van het ne bis in idem-beginsel, maar Hof Den Haag kwam echter tot het oordeel dat het verschil in juridische aard van de beboetbare feiten en het verschil tussen de in de art. 67a AWR en art. 67e AWR omschreven gedragingen dermate groot is dat geen sprake is van 'hetzelfde feit'. Het hof nam daarbij in aanmerking dat de boetemaxima sterk verschillen, art. 67e AWR opzet of grove schuld vereist, terwijl in art. 67a AWR een bepaalde mate van verwijtbaarheid ontbreekt en dat sprake is van een wezenlijk verschil in gedragingen. Ten aanzien van het verschil in gedragingen overweegt het hof als volgt:

³⁴ In het strafrecht komen de gedragingen tot uitdrukking in de tenlastelegging.

³⁵ *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 12. Zoals vermeld geldt voor fiscale vergrijpboeten in algemene zin dat het opstellen van een rapport ingevolge art. 67pa lid 1 AWR jo. art. 5:53 Awb verplicht is.

³⁶ Hof Den Haag 23 april 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:1776, *V-N* 2019/36.30.11.

³⁷ De inspecteur stelde bij de rechtbank dat de artikel 67e AWR-boete niet is opgelegd wegens het niet doen van aangifte, maar wegens het niet aangeven van het juiste winstbedrag. De rechtbank oordeelde evenwel dat de inspecteur aldus in essentie de vergrijpboete heeft gebaseerd op het niet doen van aangifte.

*"In de derde plaats acht het Hof van belang dat de onder de reikwijdte van artikel 67a van de Awr vallende gedraging van de belastingplichtige (het niet dan wel niet tijdig doen van aangifte) een wezenlijk andere is dan de onder de reikwijdte van artikel 67e van de Awr vallende gedraging (het handelen of nalaten dat tot gevolg heeft dat - in dit geval - een aanslag in de IB/PVV tot een te laag bedrag is vastgesteld)."*³⁸

De inspecteur verweet de coffeeshophouder echter in essentie dat hij had nagelaten aangifte te doen. Dat dit nalaten zowel kwalificeert als 'het niet (tijdig) doen van aangifte' (de 67a AWR verzuimboete) en ertoe heeft geleid dat de inspecteur bij de regeling van de definitieve aanslag een te laag bedrag heeft vastgesteld (de 67e AWR vergrijpboete), laat onverlet dat materieel gezien sprake is van dezelfde gedraging. Is in dit geval daadwerkelijk sprake van een 'aanzienlijke verschil' tussen het niet doen van aangifte en het nalaten aangifte te doen dat tot gevolg heeft dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld?

Ook de enkele omstandigheid dat de inspecteur het handelen van de coffeeshophouder later kwalificeert als opzettelijk, maakt niet dat sprake is van een aanzienlijk verschil tussen gedragingen, zoals het hof oordeelde.³⁹ Dit oordeel is in lijn met het hiervoor reeds aangehaalde arrest van de Belastingkamer van de Hoge Raad uit 2009. In die zaak ging het om het niet-betalen van de af te dragen loonbelasting waarbij de belastingplichtige eerst een verzuimboete – waarvoor geen opzet is vereist – ontving en daarna – voor datzelfde niet-betalen – een vergrijpboete. De Hoge Raad vernietigde de vergrijpboete, omdat deze voor 'hetzelfde feit' was opgelegd als waarvoor eerder de verzuimboete was opgelegd. Uit een recent arrest van de Hoge Raad lijkt de Strafkamer evenwel de ernst van de overtreding en daarmee de schuldgradatie wel relevant te achten. Verderop in deze paragraaf zal nader worden ingegaan op dit arrest.

Ook uit andere lagere rechtspraak blijkt dat vaker tevergeefs wordt gesteld dat sprake is van dubbele bestraffing, omdat de rechter oordeelt dat sprake is van verschillende beboetbare gedragingen.

³⁸ Hof Den Haag 23 april 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:1776.

³⁹ Vgl. ook ERHM 16 juni 2009, ECLI:NL:XX:2009:BJ7515 (Ruotsalainen/Finland) en HvJ EU 20 maart 2018, ECLI:EU:C:2018:197, V-N 2018/20.7 (Luca Menci).

Zo oordeelde Rechtbank Rotterdam op 23 juli 2019 dat het *onjuist* doen van aangifte inkomstenbelasting een ander feit is dan het *niet (tijdig)* doen van aangifte inkomstenbelasting.⁴⁰ Een jaar later in een andere zaak oordeelde Rechtbank Rotterdam ook dat de juridische én feitelijke aard tussen enerzijds het *te laat* betalen van de omzetbelasting (waarvoor in die zaak verzuimboeten waren opgelegd) en anderzijds *het onjuist en/of onvolledig* aangeven van de omzet (waarvoor in die zaak werd vervolgd), dermate groot is dat geen sprake is van hetzelfde feit.⁴¹ Een laatste voorbeeld is de uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 29 januari 2019. In die zaak oordeelde de rechtbank dat het niet-nakomen van de suppletieverplichting van art. 10a AWR een ander feit is dan het niet (tijdig of volledig) betalen van de omzetbelasting ex art. 67f AWR.⁴²

Uit de hiervoor opgenomen uitspraken van de feitenrechters volgt dat een klein verschil in de beboetbare gedragingen al snel leidt tot de conclusie dat geen sprake is van 'hetzelfde feit'.

Tenslotte is het in dit verband relevant kort in te gaan op wat de gevolgen kunnen zijn als er onduidelijkheid bestaat voor welk feit de inspecteur een boete heeft opgelegd. In een zaak die speelde bij Hof Den Bosch kondigde de inspecteur in het controlerapport aan dat een naheffingsaanslag zou worden opgelegd met twee vergrijpboeten; één voor het niet (tijdig) betalen van de omzetbelasting (de 67f-boete) en de ander voor het niet indienen van de suppleties (de 10a-boete). In het controlerapport werd verder vermeld dat de inspecteur om redenen van samenloop en de financiële situatie van de belastingplichtige de boetebedragen elk naar € 25.000 zal matigen, dus tot een totaal van € 50.000. Vervolgens werd een aanslag vastgesteld waarop stond vermeld dat de boete van € 50.000 was gebaseerd op art. 67f AWR én dat belanghebbende reeds was geïnformeerd over de gronden waarop deze boete berustte. Het aanslagbiljet vermeldde art. 10a AWR niet, met als gevolg dat niet duidelijk was of de inspecteur de belanghebbende nog steeds verweet niet te hebben gesuppleerd. Het hof oordeelde dat vanwege deze onduidelijkheid ervan uit moest worden gegaan dat alleen een 67f-boete was opgelegd en geen 10a-boete.⁴³

⁴⁰ Rb. Rotterdam 23 juli 2019, ECLI:NL:RBROT:2019:5997.

⁴¹ Rb. Rotterdam 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:6587.

⁴² Rb. Zeeland-West-Brabant 29 januari 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:326, V-N 2019/27.2.7. In § 28a BBBB is overigens expliciet opgenomen: "*Indien er sprake is van samenloop tussen het niet nakomen van de informatieverplichting enerzijds en een aangifte- en/of betalingsverplichting anderzijds worden, in overeenstemming met artikel 5:8 van de Awb, twee afzonderlijke boeten opgelegd.*"

⁴³ Hof Den Bosch 14 juni 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:2155, V-N 2019/57.1.8.

Voor dit oordeel nam het hof tot uitgangspunt dat over de overtreding en over het overtreden voorschrift geen misverstand mag bestaan. Voor de belanghebbende moet immers uiterlijk op het moment dat een boete wordt opgelegd (in dit geval bij aanslagbiljet) duidelijk zijn welk verwijt wordt gemaakt. Ten aanzien van de 67f-boete overwoog het hof (inhoudelijk) nog dat de inspecteur niet had bewezen dat het aan opzet of grove schuld van belanghebbende te wijten was dat de omzetbelasting die op de aangifte had moeten worden voldaan, niet was betaald. De 67f-boete werd deswege vernietigd. Dit oordeel was in casu niet meer in geschil.

In zijn arrest heeft de Hoge Raad bevestigd dat de onduidelijkheid die de inspecteur had veroorzaakt door op het aanslagbiljet niet allebei de aangekondigde boetes te vermelden, tot gevolg had dat de informatie op het aanslagbiljet leidend was.⁴⁴ Dat was artikel 67f AWR, zodat het oordeel van het hof dat niet tevens een 10a-boete was opgelegd, in stand bleef. De onduidelijkheid over het overtreden voorschrift kwam daarmee – terecht – voor risico van de inspecteur.⁴⁵

Uit deze uitspraak volgt dat wanneer er onduidelijkheid bestaat over de overtreding die wordt beboet en in het bijzonder over het overtreden voorschrift, het aanslagbiljet leidend is. Daarmee rijst de vraag of de inspecteur daarin moet opnemen welk voorschrift is overtreden. In dat verband stelde de A-G dat *"in de boetebeschikking, als formeel vereiste, moet worden vermeld welke materiële boetebepalingen als overtreding ten laste worden gelegd."*

De Hoge Raad volgde de A-G hierin niet en oordeelde dat aan de mededelingsverplichting (ex art. 67g, lid 2, AWR) reeds is voldaan als de belastingplichtige uiterlijk bij de bekendmaking van de boetebeschikking in kennis wordt gesteld van (i) de overtreding en (ii) van het overtreden voorschrift.

Aan die eis is volgens de Hoge Raad ook voldaan indien voorafgaand aan het opleggen van de boetebeschikking een rapport als bedoeld in art. 5:48 (en art. 5:53 Awb) wordt afgegeven. Dat geldt ook *"indien de boetebeschikking zelf de overtreding en/of het overtreden voorschrift niet vermeldt."*⁴⁶

⁴⁴ HR 7 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:704, *BNB* 2021/103.

⁴⁵ Vgl. ook Hof Den Bosch 16 maart 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:866.

⁴⁶ Vlg. ook HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:968, *BNB* 2013/253.

Verschillende periode een doorlopende gedraging?

Uit de rechtspraak volgt dat dubbele bestraffing zich in beginsel ook niet voordoet als het niet gaat om hetzelfde belastingjaar of hetzelfde tijdvak.

In de hiervoor genoemde uitspraak van 23 juli 2019 oordeelde Rechtbank Rotterdam tevens dat geen sprake was van een schending van het una via-beginsel, omdat de vervolging voor het onjuist doen van aangifte omzetbelasting niet zag op hetzelfde tijdvak als waarvoor eerder een vergrijpboete was opgelegd.⁴⁷ Het una via-beginsel voorkomt derhalve niet dat voor 'dezelfde gedragingen' voor een bepaalde periode strafrechtelijk wordt vervolgd als er voor een eerdere periode reeds is beboet.

In de zaak bij Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 8 december 2021 was de omgekeerde situatie aan de orde; eerst strafvervolging en voor een volgende periode een fiscale boete. De verdediging voerde in de fiscale procedure aan dat de na de strafvervolging opgelegde boete in strijd was met het una via-beginsel, omdat de gedragingen van de belastingplichtige als een doorlopende gedraging dienden te worden aangemerkt. Het verweer van de verdediging – hoe begrijpelijk ook – werd als volgt verworpen:

*"Hoewel het hier gaat om – materieel gezien – steeds dezelfde gedraging, heeft als uitgangspunt te gelden dat iedere aangifte op zichzelf staat. Belanghebbende heeft bij iedere aangifte omzetbelasting opnieuw de keuze gemaakt om de aangifte onjuist in te dienen, zodat niet kan worden gezegd dat sprake is van één gedraging die belanghebbende heeft voortgezet. Naar het oordeel van de rechtbank is de vergrijpboete, gelet op het voorgaande en gelet op de omstandigheid dat de vergrijpboete is opgelegd over een andere periode dan de periode waarvoor strafrechtelijk is veroordeeld, niet opgelegd in strijd met het una via-beginsel."*⁴⁸

De rechtbank zag in dit geval wel aanleiding de vergrijpboete met 10% te matigen, omdat *"belanghebbende twee keer het traject van een 'criminal charge' heeft moeten ondergaan en dat zonder verklaring is gebleven waarom bij eenzelfde feitencomplex over de periode 2014 tot en met 2018 langs twee wegen bestraffend is opgetreden."*

⁴⁷ Rb. Rotterdam 23 juli 2019, ECLI:NL:RBROT:2019:5997.

⁴⁸ Rb. Zeeland-West-Brabant 8 december 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:6302.

Om die reden stond een vergrijpboete van 50% van de nageheven omzetbelasting niet in verhouding tot het met de vergrijpboete te dienen doel. Gelet op de motivering van de rechtbank zou een verdere matiging niet onredelijk zijn geweest.

Kan voor één aangifte twee keer worden gestraft?

Uit het voorgaande volgt dat van dubbele bestraffing in beginsel geen sprake is ingeval er wordt bestraft over verschillende periodes. Een interessante vervolgvraag is of dubbele bestraffing voor hetzelfde belastingjaar of tijdvak wél mogelijk is bij verschillende gebreken in de dezelfde aangiften? Kan een belastingplichtige twee keer worden bestraft voor het onjuist doen van een aangifte inkomstenbelasting, bijvoorbeeld eerst bij een primitieve aanslag op grond van art. 67d AWR wegens het ten onrechte vermelden van aftrekbare partneralimentatie en daarna bij een navorderingsaanslag op grond van art. 67e AWR wegens het opzettelijk ten onrechte opgeven van rente- en zorgkosten? En kan een belastingplichtige die is vervolgd voor het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte op grond van art. 69 AWR, nogmaals worden vervolgd als nadien een nieuwe onjuistheid in de aangifte is geconstateerd?

Volgens Hof Arnhem-Leeuwarden en Hof Amsterdam kan dat. Hof-Arnhem-Leeuwarden oordeelde op 2 maart 2016 dat het ne bis in idem-beginsel niet is geschonden bij vervolging voor het opzettelijk doen van onjuiste belastingaangiften, terwijl voor diezelfde aangiften reeds een vergrijpboete was opgelegd wegens grove schuld.⁴⁹ Volgens het hof is de aard van het verwijt in de strafzaak (opzet) een heel andere dan waarvoor de inspecteur een fiscale boete had opgelegd (grove schuld) en *"heeft de inspecteur geen keus gemaakt noch hoeven maken tussen bestuursrechtelijke afdoening en strafrechtelijke afdoening zoals dat het geval is bij de opzetvariant."* Gelet op het hiervoor aangehaalde arrest van de Hoge Raad en de Europese Hoven is het maar de vraag of dit oordeel juist is.

Daarnaast overweegt het hof dat de opgelegde vergrijpboete zag op het ten onrechte in de aangiften vermelden van aftrekbare partneralimentatie, terwijl de strafvervolging zag op het opzettelijk onjuist melding maken van aftrekbare rente- en zorgkosten. Dit zijn volgens het hof *"andere gedragingen, hoewel het hof beseft, dat er een zekere samenhang bestaat tussen het in één belastingbiljet foutief invullen van uiteenlopende rubrieken."*

⁴⁹ Hof Arnhem-Leeuwarden 2 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3001.

In de strafzaak bij Hof Amsterdam ging het om de vraag of de verdachte opzettelijke onjuiste aangiften omzetbelasting en inkomstenbelasting had gedaan. De verdachte had tijdens zijn verhoor bij de FIOD toegegeven dat hij inkomsten niet had opgenomen in de aangiften. Deze inkomsten zou hij hebben ontvangen op een rekening bij de ABN AMRO die niet in de administratie van het bedrijf was opgenomen.⁵⁰ Kort voor de start van het strafrechtelijk onderzoek had de Belastingdienst echter ook al naheffingsaanslagen omzetbelasting met een vergrijpboete opgelegd. De fiscale correcties hielden geen verband met de niet-aangegeven omzet die was ontvangen op de rekening. Het hof oordeelde (ambtshalve) dat de eerder opgelegde vergrijpboete en de strafvervolgning daarom geen betrekking hadden op 'dezelfde feiten'.

Uit deze uitspraken volgt dat het una via-beginsel niet aan de vervolging in de weg staat, omdat de vervolging en de fiscale boete op verschillende onderdelen van dezelfde aangifte zien en daarmee niet hetzelfde feit zijn.

De vraag is evenwel wat nu het beboetbare feit is? De Bont merkt in zijn noot bij het arrest in 2009 – onder verwijzing naar diverse al wat oudere arresten van de Hoge Raad – op dat het in dergelijke situaties gaat om de onjuistheid van de aangifte en niet om het aspect in de aangifte dat onjuist is.⁵¹

Zo oordeelde de Hoge Raad (in het kader van het leerstuk van de interne compensatie) in 2003 dat de belastingaanslag "*niet [kan] worden beschouwd als een meerledig besluit in die zin dat de elementen waaruit het als verschuldigd vastgestelde bedrag is opgebouwd, zouden kunnen worden onderscheiden als evenzovele besluitonderdelen.*"⁵² Hieruit kan worden afgeleid dat de belastingaanslag één en ondeelbaar is. Deze 'ondeelbaarheid' van de aangifte kan volgens De Bont ook worden afgeleid uit de arresten van de Hoge Raad van 26 januari 1988, NJ 1988/792 en 29 november 1988, NJ 1989/682. In die arresten oordeelde de Hoge Raad dat voor nietigheid van de dagvaarding geen plaats is als daarin niet is vermeld welke posten uit de aangifte onjuist zijn, "*omdat in de bewoordingen der tenlastelegging besloten ligt dat alle posten voorwerp van het strafrechtelijk onderzoek vormen.*"⁵³

⁵⁰ Hof Amsterdam 5 september 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:3240.

⁵¹ BNB 2010/5.

⁵² HR 24 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AD9713, BNB 2003/172.

⁵³ HR 26 januari 1988, ECLI:NL:HR:1988:AD0153, NJ 1988/792 en HR 29 november 1988, ECLI:NL:HR:1988:AD0539, NJ 1989/682.

Gelet op deze arresten is het de vraag of de oordelen van Hof Amsterdam en Hof Arnhem-Leeuwarden over de 'deelbaarheid' van de aangifte juist is.⁵⁴

Verschillende belastingen

Het onjuist doen van een aangifte vennootschapsbelasting is een ander feit dan het onjuist doen van een aangifte omzetbelasting. Toch? Niet altijd, zo blijkt uit een van de zogeheten 'Fuji'-zaken.⁵⁵

In het strafrechtelijk onderzoek Fuji onderzocht het Openbaar Ministerie een grootschalige belastingfraude bij een all-you-can-eat-sushi-keten. Het Openbaar Ministerie heeft in die zaken meerdere natuurlijke personen en rechtspersonen vervolgd voor het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting.⁵⁶ Met de fiscus was al een vaststellingsovereenkomst (VSO) gesloten over het voldoen van de belastingschulden en daarin was een bestuurlijke boete van € 1.500.000 begrepen.

In de VSO was bepaald dat de boete alleen was opgelegd voor de fraude met vennootschapsbelasting (art. 67e AWR), loonbelasting (art. 67f AWR) en inkomstenbelasting (art. 67d en 67e AWR). Het niet of niet tijdig betalen van de omzetbelasting was uitdrukkelijk uitgezonderd als grond voor de bestuurlijke boete. In de strafzaak betoogde de verdediging dat de verdachte werd vervolgd voor dezelfde feitelijke handeling als waarop de VSO zag, namelijk het annuleren van de boeking van omzet. Daarmee zou het una via-beginsel zijn geschonden.

De rechtbank oordeelde dat het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte omzetbelasting, een ander feit is dan het niet of niet tijdig betalen van de loonbelasting, omdat het bij de betaling van de loonbelasting *"niet gaat om aangiften, terwijl de tenlastelegging alleen over aangiften rept."* Ook het niet dan wel onjuist doen van aangiften inkomstenbelasting kan niet als hetzelfde feit worden beschouwd, omdat deze verwijten betrekking hebben op een ander rechtssubject. Daarmee resteerde de vraag of het onjuist of onvolledig doen van aangiften vennootschapsbelasting 'dezelfde feiten' zijn als het opzettelijk niet voeren van een juiste administratie (feit 1) en het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte omzetbelasting (feit 2).

⁵⁴ Vgl. ook K.M.G. Demandt en C.A.M. Janssen in 'Een oproep tot de Hoge Raad voor een meer materiële invulling van het feitsbegrip van het ne bis in idem-beginsel', *WFR* 2021/83 en G.M. Boezelman en A.C.M. Klaasse in 'Kiezen of delen? Over de ondeelbare belastingaangifte en una via' in *TBS&H* 2021/2.

⁵⁵ Rb. Rotterdam 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6587.

⁵⁶ In sommige gevallen werd er ook vervolgd voor het niet voeren van een juiste administratie. Zie nader paragraaf 5.

De rechtbank overwoog in dat kader dat zowel het doen van een onjuiste aangifte omzetbelasting (zoals tenlastegelegd) als het doen van onjuiste/onvolledige aangifte vennootschapsbelasting (zoals opgenomen in de VSO) onder art. 69, lid 1, AWR valt. Noodzakelijkerwijs vloeit daaruit voort dat dezelfde rechtsbelangen worden beschermd en dat sprake is van dezelfde strafmaxima. Daarmee was volgens de rechtbank op grond van de juridische vergelijkingsfactoren sprake van dezelfde feiten. Voor de rechtbank was van doorslaggevend belang *"dat het steeds gaat om hetzelfde rechtsbelang van juiste belastingheffing én dat de interpretatie van "hetzelfde feit" niet te restrictief mag zijn met het oog op het realiseren van de rechtsbescherming die voortvloeit uit het EVRM."*

Ten aanzien van het niet voeren van een juiste administratie (feit 1) oordeelde de rechtbank als volgt:

"Dit is strafbaar gesteld in een andere delictsomschrijving dan het onvolledig en/of onjuist doen van aangifte vennootschapsbelasting waarop, voor zover hier van belang, de bestuurlijke boete ziet. Maar op beide feiten staan gevangenisstraf en geldboete, met dien verstande dat de strafbedreiging van artikel 69, tweede lid, Awr, hoger is dan de strafbedreiging van artikel 69, eerste lid, Awr. Daaraan komt echter geen doorslaggevende betekenis toe. (...) Daarbij komt dat het feitelijk substraat ook steeds hetzelfde is. Blijkens het dossier gaat het om het afkomen van omzet, die plaats heeft gevonden door het uit de kassa halen van contanten en het vervalsen c.q. valselijk opmaken van (delen van) de daarbij behorende administratie die aan het administratiekantoor werd gestuurd of gegeven, die op basis daarvan de aangiften omzetbelasting en de aangiften vennootschapsbelasting heeft gedaan. Onder die omstandigheden kan het geringe verschil in strafdreiging niet afdoen aan de conclusie dat ook onder 2 een feit is ten laste gelegd waarover reeds een bestuurlijke boete is betaald."

De beboeting voor de vennootschapsbelasting door middel van de VSO, leidde er volgens de rechtbank dus toe dat de verdachte niet (nogmaals) kon worden vervolgd voor het niet of niet tijdig betalen van de omzetbelasting en voor het niet voeren van een juiste administratie.

Verzuimboete voorkomt strafvervolgning of toch niet?

Als een vergrijpboete is opgelegd, is voor datzelfde feit bestraffing door de strafrechter in beginsel niet meer mogelijk. Maar geldt dat ook bij strafvervolgning na oplegging van een verzuimboete voor 'hetzelfde feit'?

Uit de hierna opgenomen zaken blijkt dat meerdere feitenrechters die vraag steeds bevestigend beantwoorden. De Hoge Raad heeft evenwel op 15 maart 2022 geoordeeld dat "*zulke feiten*" in beginsel niet als hetzelfde feit kunnen worden beschouwd.⁵⁷

Allereerst wordt ingegaan op de uitspraken van de feitenrechters. Rechtbank Rotterdam veroordeelde een verdachte op 12 februari 2019 nog tot een taakstraf van 72 uur wegens het niet (tijdig) doen van aangiften inkomstenbelasting.⁵⁸ De verdachte ging vervolgens met succes in hoger beroep. Hof Den Haag verklaarde het Openbaar Ministerie op 14 augustus 2020 – nadat de A-G dat ook vorderde – niet-ontvankelijk met de volgende motivering:

*"Het hof heeft vastgesteld dat "terzake van de feiten" die aan de verdachte ten laste zijn gelegd, voor de aanslagjaren 2014 en 2015 aan hem verzuimboeten zijn opgelegd."*⁵⁹

Volgens het hof betrof het dezelfde feiten.⁶⁰ Om diezelfde reden en een vergelijkbare motivering werd het Openbaar Ministerie ook in een andere zaak door Rechtbank Rotterdam deels niet-ontvankelijk verklaard in de vervolging van een verdachte voor het niet indienen van de aangifte inkomstenbelasting.⁶¹

Een ander voorbeeld is de zaak die op 13 april 2021 aan de orde was bij Hof Den Bosch.⁶² In die zaak waren aan een ondernemer op grond van art. 67c AWR verzuimboetes opgelegd voor het niet (tijdig) voldoen van de omzetbelasting. De ondernemer werd in eerste aanleg nog veroordeeld tot een taakstraf van 120 uur voor het opzettelijk niet betalen van de belasting die op aangifte moet worden voldaan (art. 69a AWR). Hof Den Bosch oordeelde echter dat de ondernemer in strijd met het una via-beginsel opnieuw voor hetzelfde feit in rechte was betrokken. Het hof verklaarde het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk en overwoog daartoe het volgende:

⁵⁷ Het verwijt van artikel 67 en 67c (oud) AWR enerzijds en het verwijt van artikel 69 lid 1 AWR anderzijds. Zie HR 15 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:364, *V-N* 2022/16.14.

⁵⁸ De uitspraak van de politierechter van de Rechtbank Rotterdam van 12 februari 2019 is niet gepubliceerd.

⁵⁹ Hof Den Haag 14 augustus 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1532.

⁶⁰ Opmerkelijk is dat Hof Den Haag in de hiervoor genoemde uitspraak van 23 april 2019 (ECLI:NL:GHDHA:2019:1776) oordeelde dat de verzuimboete op grond van art. 67a AWR en een vergrijpboete op grond van art. 67e AWR niet waren opgelegd vanwege 'hetzelfde feit'.

⁶¹ Rb. Rotterdam 23 juli 2019, ECLI:NL:RBROT:2019:5997. Opgemerkt zij dat de Rechtbank in deze zaak ook oordeelde dat het onjuist doen van aangiften inkomstenbelasting een ander feit is dan het niet (tijdig) doen van aangifte.

⁶² Hof Den Bosch 13 april 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:1168.

"De opgelegde verzuimboetes op grond van artikel 67c van de AWR zijn boetes voor het niet (tijdig) voldoen van belasting, die op aangifte moet worden voldaan. Deze verzuimboetes betreffen zonder enige twijfel hetzelfde feit als het feit waarvoor de verdachte nu wordt vervolgd op grond van artikel 69a van de AWR, te weten het opzettelijk niet (tijdig) voldoen van belasting, die op aangifte moet worden voldaan." (onderstreping toegevoegd)

Een andersluidend oordeel zou volgens het hof impliceren dat *"dat het ne bis in idem-beginsel geweld wordt aangedaan"*.

Hof Den Bosch kwam in het eerder genoemde arrest van 4 juni 2019 al tot een vergelijkbaar oordeel.⁶³

In die strafzaak werd een handelaar in voedingssupplementen onder meer vervolgd op grond van art. 69, lid 1, AWR voor het opzettelijk niet (tijdig) doen van aangifte omzetbelasting, terwijl aan de vennootschap over dat tijdvak ook al verzuimboeten waren opgelegd wegens het niet-tijdig doen van aangifte (art. 67b, lid 1, AWR) en het niet-betalen van de belasting die op aangifte moet worden voldaan (art. 67c, lid 1, AWR). Volgens het hof ging het desalniettemin om dezelfde feiten, *"omdat de aangifte en het bedrag aan omzetbelasting dat moet worden voldaan onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden."* De aangifte en de betaling vinden in de regel tegelijkertijd en op hetzelfde moment plaats. Daarom is het hof van oordeel dat *"dat in het onderhavige geval het niet voldoen van de (materieel wel verschuldigde) omzetbelasting en het niet indienen van de aangifte omzetbelasting zodanig met elkaar in verband staan dat met betrekking tot de gelijktijdigheid van de gedragingen van de verdachte en met betrekking tot de wezenlijke samenhang in handelen en schuld, er sprake is van hetzelfde feit."*

In een lezenswaardige conclusie heeft A-G Hofstee onder andere uiteengezet wanneer zijns inziens sprake is van 'hetzelfde feit'.⁶⁴ In navolging van de A-G bevestigde de Hoge Raad op 15 maart 2022 – ten overvloede⁶⁵ – dat een aanzienlijk verschil bestaat tussen de aard en de ernst van de feiten die aanleiding kunnen geven tot de hiervoor bedoelde verzuimboetes enerzijds en anderzijds het strafrechtelijke verwijt van het niet doen van aangifte in de zin van art. 69, lid 1, AWR.⁶⁶

⁶³ Hof Den Bosch 14 juni 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:2155, V-N 2019/57.1.8.

⁶⁴ Concl. A-G Hofstee 30 november 2021, ECLI:NL:PHR:2021:1115, V-N 2022/3.16.

⁶⁵ Het hof had ten onrechte geoordeeld dat sprake was van een schending van het una via-beginsel, omdat niet 'dezelfde persoon' werd vervolgd en bestraft. Zie daarover nader paragraaf 5.

⁶⁶ HR 15 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:364, V-N 2022/16.14.

Volgens de Hoge Raad komt dit onder meer tot uitdrukking in het art. 69, lid 1, AWR neergelegde opzet- en strekkingsvereiste en de daarin genoemde maximale straffen, waaronder een gevangenisstraf van maximaal vier jaren.

Het arrest roept bij ons de nodige vragen op. Voor de beoordeling of sprake is van 'hetzelfde feit' lijkt de ernst van de overtreding (en daarmee dus ook de schuldgradatie) toch een belangrijke rol te spelen. De vraag rijst hoe dit oordeel zich verhoudt met het arrest van de Hoge Raad uit 2009 waarin de mate van verwijtbaarheid bij de samenloop van een verzuim- en vergrijpboete juist géén rol speelde.⁶⁷ Voorts is het maar de vraag of dit oordeel in overeenstemming is met de (in par. 4.2. weergegeven) Europese rechtspraak waaruit wij afleiden dat voor de constatering dat sprake is van een en dezelfde feiten de verweten schuldgradatie niet relevant is.⁶⁸ De Hoge Raad blijft in ieder geval bij zijn oordeel dat ook de Europese rechtspraak geen reden vormt voor een inhoudelijke wijziging van het toetsingskader met betrekking tot 'hetzelfde feit'.⁶⁹

Naar aanleiding van dit arrest lijkt een verzuimboete in beginsel dus geen beletsel meer te zijn voor een latere strafvervolgning op grond van art. 69 AWR.⁷⁰ Tegelijkertijd geeft de Hoge Raad wel enige ruimte voor een ruimere toepassing, door te overwegen dat bij verzuimboetes "*in beginsel*" geen sprake kan zijn van hetzelfde feit.

4.5. Kansen bij cumulatie en verschillende rechtssubjecten

Is het una via-beginsel van toepassing op de situatie dat een strafvervolgning is ingesteld tegen een natuurlijk persoon als feitelijk leidinggever aan een door een rechtspersoon begaan feit, terwijl ten aanzien van dat door de rechtspersoon begane feit reeds een bestuurlijke boete aan de rechtspersoon is opgelegd? Strikt genomen niet.

⁶⁷ HR 26 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD0200, *BNB* 2010/5.

⁶⁸ In het bijzonder de arresten ERHM 16 juni 2009, ECLI:NL:XX:2009:BJ7515 (Ruotsalainen/Finland) en HvJ EU 20 maart 2018, ECLI:EU:C:2018:197, *V-N* 2018/20.7 (Luca Menci)).

⁶⁹ Vlg. HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, *NJ* 2011/394, ro. 2.8.

⁷⁰ Zie ook het commentaar in *V-N* 2022/16.14 bij dit arrest.

Uit de rechtspraak van het EHRM⁷¹ en het HvJ EU⁷² volgt dat een schending in beginsel alleen aan de orde kan zijn als 'dezelfde persoon' meer dan één keer wordt gestraft of vervolgd voor hetzelfde feit. Voorts heeft ook de Hoge Raad in het hiervoor genoemde arrest van 15 maart 2022 geoordeeld dat de rechtspersoon en de natuurlijk persoon (als feitelijk leidinggever) niet zijn aan te merken als dezelfde persoon in het kader van het una via-beginsel.⁷³

Uit de Nederlandse rechtspraak blijkt echter dat – als uitzondering op de hoofdregel dat de natuurlijke persoon en de rechtspersoon juridisch van elkaar te onderscheiden zijn – door omstandigheden de feitelijk leidinggever en de rechtspersoon kunnen worden vereenzelvigd.⁷⁴ In dat geval wordt de feitelijk leidinggever en de rechtspersoon als één gezien en kan de overheid niet zonder meer aan beide een bestraffende sanctie opleggen wegens hetzelfde feit. Deze situatie kan zich in het bijzonder voordoen als het gaat om bestraffing van een DGA en het bedrijf, maar die enkele omstandigheid is niet voldoende.

Vereenzelving

Dat niet snel sprake is van vereenzelving van personen, blijkt uit de uitspraken van Rechtbank Rotterdam van 23 juli 2020 en 23 juli 2021.

De uitspraken van 23 juli 2020 houden verband met het strafrechtelijk onderzoek 'Fuji' zoals hiervoor reeds is aangehaald. Rechtbank Rotterdam oordeelde in die zaken over het van toepassing zijnde beoordelingskader met betrekking tot het leerstuk van vereenzelving als volgt:

"Om de rechtspersoon met de natuurlijke persoon te vereenzelvigen is onvoldoende dat de natuurlijke persoon de bestuurder/enig aandeelhouder van de rechtspersoon is (HR 22 mei 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW5645).

⁷¹ EHRM, 20 mei 2014, Pirttimäki tegen Finlande, ECLI:CE:ECHR:2014:0520JUD00353211, § 51. In deze zaak was niet alleen sprake van vervolging en bestraffing van verschillende rechtssubjecten (de vennootschap en de enig aandeelhouder), maar waren ook verschillende feiten aan de orde (onjuist doen van aangifte door de vennootschap en het onjuist doen van aangiften in de inkomstenbelasting sfeer).

⁷² HvJ 5 april 2017, Orsi en Baldetti vs. Italië, ECLI:EU:2017:264, § 22 en 23. In deze zaken oordeelde het HvJ EU dat het opleggen van een fiscale boete aan een rechtspersoon en strafrechtelijke vervolging van de wettelijk vertegenwoordiger daarvan geen strijd opleverde met het ne-bis-in-idembeginsel.

⁷³ HR 15 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:364, V-N 2022/16.14.

⁷⁴ Zie bijvoorbeeld HR (Belastingkamer) 20 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4312, BNB 1991/29.

Een dergelijke situatie doet zich naar het oordeel van de rechtbank voor als de natuurlijke persoon niet alleen (vrijwel) volledige zeggenschap heeft over de rechtspersoon, maar hij ook over (vrijwel) het gehele vermogen van die rechtspersoon kon beschikken en het verkregen voordeel (vrijwel) volledig heeft kunnen strekken tot voordeel van de natuurlijke persoon."

In drie van de vier zaken waar natuurlijke personen terecht stonden, werd het beroep op het una via-beginsel door Rechtbank Rotterdam verworpen.⁷⁵ De rechtbank motiveerde deze beslissingen als volgt:

- In ECLI:NL:RBROT:2020:6586: *"De verdachte heeft wel voordeel genoten uit de desbetreffende rechtspersonen, maar niet is gebleken dat de opbrengsten vrijwel volledig strekten tot zijn voordeel. Hij kan derhalve niet worden vereenzelvigd met de desbetreffende rechtspersonen."*
- In ECLI:NL:RBROT:2020:6586: *"De verdachte heeft wel voordeel genoten uit de desbetreffende rechtspersonen, maar niet is gebleken dat dit in zo belangrijke mate geschiedde dat hij kan worden vereenzelvigd met de desbetreffende rechtspersonen."*
- In ECLI:NL:RBROT:2020:6590: *"Hij heeft niet de volledige zeggenschap over de bedoelde rechtspersonen, beschikt niet over (vrijwel) het gehele vermogen en het voordeel uit de rechtspersonen vloeit hem niet (vrijwel) volledig toe. De conclusie is dat de verdachte enerzijds en [naam medeverdachte rechtspersoon 1] en [naam medeverdachte rechtspersoon 2] anderzijds niet zijn te vereenzelvigen."*

Daarnaast oordeelde de rechtbank in één van de zaken dat, al zou de bestuurlijke boete uit de VSO ook betrekking hebben op de inkomstenbelasting, *"dan nog sprake [is] van andere juridische personen, namelijk de verdachte als privépersoon die een bestuurlijke boete heeft betaald tegenover de verdachte als feitelijke leidinggever binnen het [naam concern] die strafrechtelijk terecht staat."*⁷⁶ Bestrafing voor het niet-nakomen van verplichtingen in de IB-sfeer staat dus niet aan de bestrafing van de feitelijke leidinggever wegens het niet-nakomen van verplichtingen in de Vpb-sfeer in de weg.

⁷⁵ Rb. Rotterdam 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6585 (leidinggever), ECLI:NL:RBROT:2020:6586 en ECLI:NL:RBROT:2020:6590, (leidinggever). De uitspraken met betrekking tot de verdachte rechtspersonen zijn opgenomen in ECLI:NL:RBROT:2020:6587 (ander middel btw vs. Vpb) en ECLI:NL:RBROT:2020:6589.

⁷⁶ Rb. Rotterdam 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6585.

In een van de Fuji-zaken waar Rechtbank Rotterdam wél tot de conclusie kwam dat de verdachte was te vereenzelvigen met de rechtspersoon ging het om een DGA die (indirect) 100% aandeelhouder was van een 'broodjeszaak'. De verdachte en de rechtspersoon maakten feitelijk geen deel uit van het sushi-concern dat werd gerund door de zoon van de verdachte en een andere medeverdachte. Er was daarnaast sprake van een aparte VSO, waarbij de verdachte zich persoonlijk garant had gesteld voor de betaling van de belasting en de bestuurlijke boete. Daarnaast kon verdachte over het gehele vermogen en het verkregen voordeel van de rechtspersoon beschikken.⁷⁷ Onder die omstandigheden was volgens de rechtbank wel aanleiding om te oordelen dat de verdachte met de reeds bestrafte rechtspersoon diende te worden vereenzelvigd.

In de zaak van 13 juli 2021 bij Rechtbank Rotterdam ging het om een verdachte die werd vervolgd voor het feitelijk leiding geven aan het doen van onjuiste aangifte omzetbelasting door een fiscale eenheid, terwijl aan de fiscale eenheid eerder verzuim- en vergrijpboetes waren opgelegd wegens het niet (tijdig) betalen van de opgegeven omzetbelasting.⁷⁸ De rechtbank motiveert de verwerping van het beroep op het una via-beginsel als volgt:

*"Het feit dat eerder aan de rechtspersoon een bestuurlijke boete is opgelegd, staat dus niet in de weg aan het strafrechtelijk vervolgen van een natuurlijke persoon als feitelijke leidinggever voor dezelfde gedraging. Dit is slechts anders indien de natuurlijke persoon en de rechtspersoon zijn te vereenzelvigen. In dat geval zal een vervolgingsuitsluitingsgrond van de rechtspersoon in de weg staan aan de vervolging van de natuurlijke persoon. Dat een dergelijke vereenzelving zich hier voordoet, is gesteld noch gebleken."*⁷⁹

Volgens de rechtbank is dus onvoldoende dat een beroep wordt gedaan op schending van het una via-beginsel. Ook zal moeten worden aangetoond dat en waarom de betrokken rechtssubjecten dienen te worden vereenzelvigd.

Ook bij Rechtbank Overijssel lag de vraag voor of sprake was van een schending van het una via-beginsel. In die zaak werd verdachte onder meer vervolgd voor het feitelijk leiding geven aan het doen van onjuiste aangiften vennootschapsbelasting, terwijl ook fiscale boetes waren opgelegd aan de vennootschap in een vaststellingsovereenkomst.

⁷⁷ Rb. Rotterdam 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6588.

⁷⁸ Uit de uitspraak blijkt de hoogte van de boetes niet.

⁷⁹ Rb. Rotterdam 13 juli 2021, ECLI:NL:RBROT:2021:6909.

De rechtbank verwierp het *una via-verweer*, omdat de boetes aan de vennootschap (slechts) voor "*de helft (indirect) voor rekening van verdachte gekomen*".⁸⁰

Kennelijk is naar het oordeel van de rechtbank wel de helft van de boete voor rekening van verdachte gekomen. Ofschoon een verdachte in deze situatie volgens de rechtbank niet kan worden vereenzelvigd met het bedrijf, zou in dit soort gevallen bij de straftoemeting rekening moeten worden gehouden met de eerdere opgelegde straf aan het bedrijf.⁸¹ Anders zou een onrechtvaardig verschil ontstaan tussen de situatie waarin de feitelijk leiding geveer alle aandelen houdt en de situatie waarin dat niet het geval is.

Vereenzelving van personen is dus uitzondering op de regel en doet zich in beginsel slechts voor in de situatie waar het gaat om bestraffing van een DGA en zijn bedrijf. De omstandigheid dat de DGA en zijn bedrijf reeds zijn bestraft en kunnen worden vereenzelvigd, voorkomt overigens niet dat anderen, zoals de adviseur, als deelnemer aan een fiscaal beboet- of strafbaar feit kunnen worden gestraft. Het leerstuk van vereenzelving zal voor hen geen rol van betekenis spelen.

Strafvervolgning na aansprakelijkstelling fiscale boete?

Een andere vraag is of het ne bis in idem-beginsel en het *una via*-beginsel van toepassing zijn bij de strafvervolgning van een bestuurder nadat de bestuurder ook aansprakelijk is gesteld voor een fiscale boete opgelegd aan de vennootschap.

In het arrest van de Hoge Raad van 16 februari 2021 ging het om een bestuurder die werd gedagvaard wegens het feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk onjuist doen van aangifte omzetbelasting in de jaren 2012 en 2013.⁸² Daaraan voorafgaand zijn aan de BV over dezelfde tijdvakken naheffingsaanslagen met boetes opgelegd.

De bestuurder werd daarnaast door de Belastingdienst op grond van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk gesteld "*om de onbetaald gebleven belastingschulden te betalen*." Het verweer van de verdediging op de zitting in hoger beroep dat, de vervolging van de bestuurder vanwege de eerdere aansprakelijkstelling een schending is van het *una via*-beginsel, werd als volgt door Hof Amsterdam verworpen:

⁸⁰ Rb. Overijssel 15 februari 2021, ECLI:NL:RBOVE:2021:690. De verdachte was gedurende een deel van de tenlastegelegde periode houder van 12 van de 44 aandelen en hield later (indirect) 50% van de aandelen.

⁸¹ Zie in dat kader ook HR 23 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:387 en HR 15 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:364, V-N 2022/16.14.

⁸² HR 16 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:219.

"De verdachte is bij brief van 1 juni 2016 aansprakelijk gesteld als bestuurder van [BV] op grond van artikel 36 Invorderingswet 1990 om de onbetaald gebleven belastingschulden te betalen. Deze aan [BV] opgelegde fiscale boetes zijn niet opgelegd aan de verdachte en ook het feit dat de verdachte op grond van de Invorderingswet aansprakelijk is gesteld voor de betaling van de onbetaald gebleven naheffingsaanslagen, brengt niet mee dat het openbaar ministerie de verdachte niet strafrechtelijk als natuurlijk persoon /feitelijk leidinggever kon vervolgen."

In cassatie klaagde de bestuurder over de verwerping van het una via-verweer. In de conclusie bij dit arrest zet A-G Frielink uiteen waarom het verweer op basis van de feiten niet kan slagen. De aansprakelijkstelling dateert namelijk van 1 juni 2016 en de naheffingsaanslagen met boetes die in de strafzaak ten laste zijn gelegd dateren van 30 juni 2016. Dit betekent dat de persoonlijke aansprakelijkstelling van de verdachte op 1 juni 2016 eenvoudigweg niet kan zien op de pas op 30 juni 2016 aan de rechtspersoon opgelegde naheffingsaanslagen en fiscale boetes.⁸³ De Hoge Raad casseerde de zaak dan ook niet en deed de zaak af onder verwijzing naar artikel 81 RO.⁸⁴ Daarmee blijft de vraag of in dit soort situaties het ne bis in idem-beginsel en het una via-beginsel soelaas kan bieden onbeantwoord.

In de conclusie bij dit arrest verwijst A-G Frielink wel nog naar een ouder arrest van de Hoge Raad uit 2004.⁸⁵ In die zaak speelde een vergelijkbare situatie. De verdachte werd vervolgd voor het feitelijk leidinggeven aan het door een BV als werkgever niet doen van opgave aan het GAK van het door werknemers genoten loon. De verdachte was als bestuurder van de BV ook hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de naheffing van de premies met verhoging. In hoger beroep werd aangevoerd dat sprake was van dubbele bestraffing voor hetzelfde feit nu de verdachte eerder in zijn hoedanigheid van bestuurder van de BV aansprakelijk was gesteld voor een aan die BV opgelegde verhoging. Het hof verwierp dat verweer *"reeds op de grond dat de boete aan B.V. U. is opgelegd (waarvoor verdachte weliswaar hoofdelijk aansprakelijk is) en niet aan de verdachte, zodat geen sprake is van dubbele bestraffing."*

⁸³ Concl. A-G Frielink 15 december 2020, ECLI:NL:PHR:2020:1182. Zie in het bijzonder voetnoot 8.

⁸⁴ HR 16 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:219.

⁸⁵ HR 21 september 2004, ECLI:NL:PHR:2004:AO4045, NJ 2005/18.

In cassatie overwoog de Hoge Raad over de verwerping van het verweer als volgt:

"3.4 Geen in de onderhavige zaak toepasselijke rechtsregel brengt mee dat de in het verweer bedoelde aansprakelijkstelling in de weg staat aan een strafvervolgning ter zake van feiten als welke hier zijn bewezenverklaard. Voor wat het gedane beroep op niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie in de vervolging betreft, heeft het Hof het verweer dus terecht verworpen."

Dit oordeel ontving kritiek van onder andere Vetter in zijn noot bij dit arrest in FED 2004/655, aangezien een fiscale boete alleen op een bestuurder kan worden verhaald indien aan de bestuurder een verwijt ten aanzien van de belastingschuld en de boete kan worden gemaakt.

In zo'n situatie is er in een aanverwante strafzaak over een opzettelijk onjuist doen van de betreffende aangiften zijns inziens *"richting de bestuurder juist wel sprake van een dubbele bestraffing voor dezelfde feiten."* Daar valt veel voor te zeggen, nu voor een aansprakelijkstelling voor een boete op grond van art. 32, lid 2, Invorderingswet 1990 vast moet komen te staan dat de aansprakelijkgestelde een persoonlijk verwijt kan worden gemaakt. Met de aansprakelijkstelling van de boete wordt dus in feite aan de bestuurder zelf een boete opgelegd.⁸⁶ Wellicht dat in dit soort gevallen ook een beroep kan worden gedaan op het leerstuk van vereenzelviging.

4.6. Afronding

Als sprake is van 'hetzelfde feit' moet één weg worden gekozen: de strafrechtelijke of de bestuursrechtelijke weg.

Uit de jurisprudentie in de afgelopen jaren is gebleken dat wat dient te worden verstaan onder hetzelfde feit nog niet zo eenvoudig is. Bij de bepaling daarvan zijn onder andere de beboetbare gedraging, het belastingjaar, het belastingmiddel en het rechtssubject van belang.

Er is in beginsel geen sprake van dubbele bestraffing als het gaat om verschillende belastingjaren, tijdvakken en belastingmiddelen. In die gevallen biedt het una via-beginsel geen rechtsbescherming, omdat het materieel gaat om verschillende feiten. Wel kan er in die gevallen aanleiding zijn bij de strafoplegging rekening te houden dat er langs twee wegen bestraffend is opgetreden.

⁸⁶ Zie in gelijke zin K.M.G. Demandt en C.A.M. Janssen, 'Een oproep tot de Hoge Raad voor een meer materiële invulling van het feitsbegrip van het ne bis in idem-beginsel', *WFR* 2021/83.

Uit de recente rechtspraak kan ook worden afgeleid dat een klein verschil in de beboetbare gedraging – ondanks dat sprake kan zijn van één en dezelfde gedraging – al kan leiden tot de conclusie dat geen sprake is van 'hetzelfde feit'. Zo is het niet doen van aangifte inkomstenbelasting in beginsel een ander verwijt dan het onjuist doen van aangifte. En zelfs nog meer in het oog springend is geoordeeld dat er een aanzienlijk verschil is tussen het niet doen van aangifte en het opzettelijk nalaten aangifte te doen dat tot gevolg heeft dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld.

In de Nederlandse rechtspraak lijken de verschillen in de juridische aard van de feiten doorslaggevend te zijn, terwijl de Europese Hoven een meer materiële benadering hanteren waarbij het met name gaat om de omstandigheden van het geval en de gedragingen van de boeteling en/of verdachte. In het recente arrest van de Hoge Raad op 15 maart 2022 waarin hij – kort gezegd – oordeelde dat de materiële gedragingen waarvoor verzuimboetes waren opgelegd niet kunnen worden aangemerkt als dezelfde feiten als de strafrechtelijke verwijten zoals beschreven in de zin van art. 69, lid 1, AWR wordt dit nogmaals bevestigd. Het arrest roept bij ons de vraag op welke toetsingscriteria van doorslaggevend belang zijn. Een ongewenste beperking van het una via-beginsel lijkt te ontstaan. De cumulatie van een bestuurlijke boete en een strafvervolging is immers slechts toegestaan als er nieuwe bezwaren zijn als bedoeld in art. 255, lid 2, Sv. Kortom, hetzelfde feitsbegrip dient niet te restrictief te worden uitgelegd, omdat het afbreuk doet aan de rechtsbescherming die het Nederlandse una via-beginsel tracht te bieden.

Ofschoon het una via-beginsel strikt genomen niet van toepassing is op situaties waarin het gaat om verschillende personen, kan de vereenzelviging van de onderneming en de persoon een beletsel vormen voor strafrechtelijke vervolging dan wel aanleiding zijn een eventuele straf op die grond te matigen. Vooral de feitenrechters lijken rekening te houden met de omstandigheid dat een verdachte feitelijk gezien reeds in zijn vermogensrechtelijk belang is geraakt door een eerdere beboeting van de rechtspersoon. Een dergelijke benadering past ons inziens bij de beschermingsgedachte die ten grondslag ligt aan het ne bis in idem-beginsel en het una via-beginsel. De 'vereenzelvigings-rechtspraak' zou ons inziens ook van toepassing dienen te zijn op zaken waarin sprake is van samenloop tussen een aansprakelijkstelling en een strafrechtelijke vervolging voor hetzelfde feit.

Alhoewel bij de toepassing van de una via-regeling vooral zal worden gedacht aan een situatie waarin een belastingplichtige dubbel wordt gestraft, kan dit beginsel ook rechtsbescherming bieden aan de adviseur. De kans dat een adviseur in een situatie terecht komt dat langs twee wegen bestraffend wordt opgetreden, wordt steeds waarschijnlijker nu zowel de inspecteur als ook het Openbaar Ministerie steeds meer aandacht hebben voor de rol van de adviseur bijvoorbeeld bij de totstandkoming en uitvoering van een gegeven advies, de beantwoording van een vragenbrief of bij het doen van een belastingaangifte. Of dat naar de Nederlandse rechtspraak dezelfde feiten zijn, is zeer de vraag.

Breda, 22 april 2022

De Bont Advocaten
St. Ignatiusstraat 255
4817 KK Breda
T 076 763 40 00
E Breda@debontadvocaten.nl

Realisatie: Degra Design, degradesign.nl
Foto's: Suzanne Verhagen
Rode stier, Gite Lemfré
(via Kunsthuizen)

