

Artikel

De juridische houdbaarheid van het systeem van sanctionering van fiscale fraude

Mr. dr. C. (Claire) Hofman*

NTS 2022/23

86

1. Inleiding

De fenomenen belastingontwijking en belastingfraude lijken meer in de *spotlights* te staan dan ooit. Zo zullen de Pandora Papers de aandacht van velen getrokken hebben. Ze vormden het (voorlopige) sluitstuk van een weergalozes door het International Consortium of Investigative Journalists geregisseerde soapserie, bestaande uit de openbaring van de Panama Papers (2016) en de Paradise Papers (2017), voorafgegaan door publicatie van de Offshore Leaks (2013), de Lux Leaks (2014) en de Swiss Leaks (2015).

De bewering dat de aanpak ervan echt van deze tijd is, is echter te stellig. Al sinds de jaren tachtig van de vorige eeuw is sprake van toenemend fraudebestrijdingsdenken. In 1979 luidde de Commissie Van Bijsterveld de noodklok over omvangrijke fraude in de sfeer van belastingen en sociale zekerheid.¹ Sindsdien is fraude niet meer verdwenen uit de (politieke) belangstelling.² De Bulgarenfraude kwam bijvoorbeeld in april 2013 aan het

licht: er bleken op grote schaal toeslagen te zijn uitgekeerd aan personen die daar geen recht op hadden. In de (politieke) debatten die hierop volgden werd – kort gezegd – geconcludeerd dat de handhavingsstrategie van de Nederlandse overheid tot dan toe te veel gebaseerd was op vertrouwen, waardoor het de kwaadwillende wel erg eenvoudig werd gemaakt om te frauderen.³ Veel regels en strenge controle, werd daarom het nieuwe devies. Vanaf dat moment leek de overheid er in haar beleid, wetgeving en systemen per definitie van uit te gaan dat de burger de boel wil bedonderen.⁴ Dat het fraudebestrijdingsdenken in de fiscale wereld in zekere zin is doorgeschoten, bewijzen de in 2019 aan het licht gekomen fouten die gemaakt zijn in de zogenoemde Combinatieteam Aanpak Facilitators oftewel CAF11-zaak of kinderopvangtoeslagaffaire.⁵

Deze bijdrage gaat niet over fiscale fraude als fenomeen, maar biedt wel een nadere verkenning van het begrip. Net als in het promotieonderzoek van de auteur van deze bijdrage wordt een beeld geschetst van *het systeem*

van de overheid 1985-2015', in: A.E. van Almelo, *Fraude, Fraude en fraudebestrijding in Nederland*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 353.

* Mr. dr. C. (Claire) Hofman is werkzaam als universitair docent bij Erasmus School of Law
 1 *Kamerstukken II* 1979/80, 16180, nr. 2 (Nota aard en omvang belastingfraude 1979).
 2 Zie bijvoorbeeld P.J.J. van Voorst, 'Van fraude en financieel-economische criminaliteit naar ondermijning: ontwikkeling van het anti-fraudebeleid

3 P.J.J. van Voorst, 'Van fraude en financieel-economische criminaliteit naar ondermijning: ontwikkeling van het anti-fraudebeleid van de overheid 1985-2015', in: A.E. van Almelo, *Fraude, Fraude en fraudebestrijding in Nederland*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 371 en voor een uiteenzetting over de manier waarop de beeldvorming in de samenleving kan inwerken op de betekenis van het begrip fraude wordt verwezen naar het proefschrift van Langeraar-Brants en Brants (C.H. Langeraar-Brants en K.L.K. Brants, *De sociale constructie van fraude* (diss. Amsterdam UvA), Arnhem: Gouda Quint, 1991).
 4 Zie bijvoorbeeld J.A. Smit, 'De Nationale ombudsman over het belastingjaar 2015', *MBB* 2016/6, par. 3; en het rapport van de Nationale ombudsman over de onevenredig harde aanpak van 232 gezinnen met kinderopvangtoeslag. M. van den Berg, M. Alhadjri & M. Mulder, *Geen power play maar fair play*, 9 augustus 2017.
 5 Opgemerkt moet worden dat het in de kinderopvangtoeslagaffaire in een zeer groot aantal concrete gevallen juist niet om fraude ging.

van *sanctionering van fiscale fraude*.⁶ In het promotieonderzoek en in deze bijdrage wordt de juridische houdbaarheid daarvan in twijfel getrokken.

Een houdbaar systeem van sanctionering van fiscale fraude garandeert op zijn minst duidelijkheid ten aanzien van de werking ervan en onderlinge afstemming van de verschillende systeemonderdelen. Juridisch gezien richtte dit onderzoek zich daarmee op de voorzienbaarheid van bestraffing van fiscale fraude en op het voorkomen van ongeoorloofde samenloop van fiscale sancties ten aanzien van eenzelfde feit.⁷

In deze bijdrage worden de belangrijkste bevindingen uit het promotieonderzoek gepresenteerd. Ten dienste van de vooral in het strafrecht ingevoerde lezer, wordt in paragraaf 2 en 3 uitgelegd hoe het systeem van sanctionering van fiscale fraude werkt, alvorens in de paragrafen 4 en 5 tot een problematisering wordt overgegaan.

2. Positionering: repressieve fiscale rechtshandhaving, een combinatie van punitief bestuursrecht en strafrecht

De repressieve fiscale rechtshandhaving is dualistisch ingericht. Dat wil zeggen dat de belastingplichtige zich voor wat betreft normoverschrijding van fiscale regels en handhaving hiertegen op het snijvlak van het strafrecht en het bestuursrecht bevindt. De ontwikkelingen in zowel het bestuursrecht als het strafrecht zijn hierdoor relevant, terwijl het duale systeem tegelijkertijd wordt ingegeven door speciale kenmerken van de fiscaliteit. De optelsom van het voorgaande leidt tot de conclusie dat fiscale rechtshandhaving vanuit juridisch oogpunt een veelzijdig en complex geheel betreft.

Meer specifiek kan het fiscale handhavingrecht worden gepositioneerd op het snijvlak van het strafrecht en het *bestuursstrafrecht*.⁸ Het deelgebied van het bestuursstrafrecht is ‘uit de grond gestampt’ in de jaren tachtig van de vorige eeuw. De strafrechtelijke keten kampte in die jaren met een rechtshandhavingstekort⁹ en tegelijkertijd nam toen – vanwege de ontdekking van een aantal misstanden (zie par. 1) – het fraudebestrijdingsden-

ken toe. Om deze twee redenen werd de wens om daadkrachtig te kunnen optreden sterker, als gevolg waarvan de bestuurlijke boete populair werd en er een terrein van punitieve bestuurlijke handhaving ontstond. De overheveling van delen van de strafrechtelijke handhaving van verkeersovertredingen naar het bestuursrecht (de Wet Mulder¹⁰) wordt vaak als toonaangevend startschot gezien. Daarna werd de bestuurlijke boete in toenemende mate ingezet in veel gebieden van het bestuursrecht. De instrumentele drijfveer voor invoering van de bestuurlijke boete op grote schaal maakt dat adequate juridische inkadering geen prioriteit was.

Het oordeel van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) uit 1984 in de zaak *Öztürk/Duitsland*, dat inhield dat bestuurlijke boeten een punitief karakter hebben zodat de oplegging ervan een *criminal charge* inhield, zette de verhouding tussen het bestuursrecht en het strafrecht op scherp.¹¹ Door dit oordeel werd het onderscheid tussen het strafrecht en bestuursrecht moeilijker te maken en in duale handhavingssystemen kwam daarmee een discussie over de inrichting van de forumkeuze op gang.

Over de inrichting van de forumkeuze werd daarna nog een tijdlang geen overeenstemming bereikt. Zo werd de Nota sanctiestelsel 2005, waarin het tot de verbeelding sprekende, maar subjectieve criterium van ‘de aard en ernst van het feit’ beslissend werd geacht, in 2008 opgevolgd door een nota waarin met het criterium van ‘open en besloten context’ werd gewerkt.¹² In een open context is het strafrecht aangewezen en in een besloten context is de bestuurlijke route passend(er), zo was de gedachte. Een open context bestaat in de situatie waarin burgers en bedrijven zijn gebonden aan algemene rechtsregels die – ongeacht de uitoefening van bepaalde activiteiten of de hoedanigheid van de burger of het bedrijf – voor iedereen en altijd gelden. Kenmerkend voor een besloten context is een gespecialiseerd bestuursorgaan dat met de uitvoering van zekere wetten is belast en uit dien hoofde te maken heeft met een afgebakende doelgroep. Omdat bij ordeningswetgeving snel sprake is van een bestuursorgaan dat met de uitvoering van de wet is belast, werd toepassing van de bestuurlijke boete op grote schaal vanaf dat jaar mogelijk. Dat het bestuursrecht en het strafrecht onderling meer en meer verweven raakten, kwam overigens ook doordat de buitengerechtelijke afdoening in het strafrecht tot ontwikkeling was gekomen.¹³

6 De term ‘sanctionering’ ten opzichte van de term ‘bestrafing’ is nuttig om aan te duiden dat ook de sanctieoplegging via de modaliteit van de strafbeschikking wordt bedoeld en om algemene zin aan te duiden dat ook sancties worden bedoeld die geen punitief karakter hebben.

7 Het gaat dan niet om samenloop die via de wet mogelijk is gemaakt en/of die de rechter door zijn straftoemeting niet alsnog ‘recht trekt’, maar om samenloop ‘via een omweg’.

8 Het gebied dat op grond van het formele criterium van de sanctieoplegger kan worden aangeduid als bestuursrecht, maar dat vanwege de eigen normering op grond van het *criminal charge*-begrip toch strafrechtelijk aan doet, aldus A.R. Hartmann en P.M. van Russen Groen, *Contouren van het bestuursstrafrecht* (diss. Rotterdam), Deventer: Gouda Quint 1998, p. 74.

9 Commissie Korthals Altes: Advies aan de minister inzake heroverweging instrumentarium rechtshandhaving, 1995.

10 Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften.

11 HR 19 juni 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC8934, BNB 1986/29, r.o. 4.2.

12 *Kamerstukken I 2005/06, 29849, C* (Nota keuze sanctiestelsel 2005) en *Kamerstukken I 2005/06, 29849, C* (Nota keuze sanctiestelsel 2008).

13 De Wet OM-afdoening maakt het mogelijk om in een strafrechtelijk kader buiten de rechter om straffen op te leggen door het uitvaardigen van een strafbeschikking. De wet is vanaf 1 februari 2008 gefaseerd ingevoerd, te beginnen met de strafbeschikking uitgevaardigd door de officier van justitie (art. 257a Sv). In 2010 kwam daar de politiestrafbeschikking bij (art. 257b Sv), in 2011 de fiscale strafbeschikking (art. 76 AWR) en in 2012 ook de bestuurlijke strafbeschikking (art. 257ba Sv).

Al met al was het bestuursstrafrecht in de laatste twee decennia van de vorige eeuw tot wasdom gekomen en bij de inrichting van dit gebied genoot adequate juridische inkadering geen prioriteit. In deze ontwikkeling werd het strafrecht steeds meer als *optimum remedium* gezien, waar het voorheen als *ultimum remedium* te gelden had.¹⁴

Het ontstaan en de ontwikkeling van het bestuursstrafrecht ging aan de fiscaliteit logischerwijs voorbij: daar werd immers al sinds jaar en dag gewerkt met een duaal rechtshandhavingssysteem waarbinnen een grote rol was weggelegd voor het punitieve bestuursrecht. In de periode tussen 1890 en 1950, de periode waarin voor het eerst landelijke belastingwetten tot stand kwamen, werden in de afzonderlijke materiële belastingwetten niet alleen strafrechtelijke straffen opgenomen, ook werd de administratieve bestraffing van fiscale normen door de belastinginspecteur mogelijk gemaakt, namelijk in de vorm van een verhoging van de belastingaanslag (een zogenaemde extra-heffing). In 1959 werd het duale fiscale rechtshandhavingssysteem systematisch verankerd in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), door alle fiscale bestuursrechtelijke en strafrechtelijke strafbaarstellingen en sancties uit de materiële heffingswetten bijeen te plaatsen.

Ondanks het feit dat het duale fiscale systeem al sinds het begin van de vorige eeuw functioneerde, werd na verloop van tijd door de ontwikkeling van het bestuursstrafrecht wel steeds vaker de vraag gesteld wat het karakter van de bestuurlijke extra-heffing was,¹⁵ en in 1985 oordeelde de Hoge Raad dat deze als straf te gelden had.¹⁶ Ook de fiscale boeten waren met andere woorden geraakt door het oordeel van het EHRM uit 1984 in de zaak *Öztürk/Duitsland*.¹⁷

3 Beschrijving: repressieve fiscale rechtshandhaving anno nu

3.1 Fiscale forumkeuze en fiscaal vervolgingsbeleid

Nu fiscale sancties, dus zowel de bestuurlijke boete (tot 1998 'extra-heffing' genoemd) en strafrechtelijke fiscale sancties (zie hierover par. 3.3) punitief van aard zijn, is het niet verwonderlijk dat de autoriteiten dienen te kiezen voor de ene of de andere 'handhavingroute'. Deze keuze wordt als 'forumkeuze' aangeduid.

14 Dit houdt in dat strafrechtelijke actoren (op grond van de strafrechtelijke regels) deelnemen aan de rechtshandhaving naast en samen met andere handhavende partijen, waaronder bestuursorganen (die op grond van hun eigen regels functioneren).

15 Zie bijvoorbeeld A.D. Belinfante, *Preadvies VAR 1957*, p. 27-28 en HR 4 januari 1950, B. 8718.

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

17 EHRM 21 februari 1984, ECLI:NL:XX:1984:AC9954, NJ 1988/937 (*Öztürk/Duitsland*), r.o. 55 en 56.

De basis voor forumkeuze in een duaal handhavingssysteem is het *una via*-systeem, zoals vastgelegd in artikel 5:44 lid 1 Algemene wet bestuursrecht (Awb) en artikel 243 lid 2 Wetboek van Strafvordering (Sv). Artikel 5:44 lid 2 Awb legt de beslisbevoegdheid in duale systemen bij het openbaar ministerie (OM).¹⁸ Deze bevoegdheidsverdeling past binnen de betekenis van het opportuniteitsbeginsel; de officier van justitie is *dominus litis*.¹⁹

Het is artikel 80 AWR dat voor het fiscale recht een uitzondering maakt op deze bevoegdheidsverdeling in het bestuursstrafrecht, door deze als het ware om te draaien.²⁰ In lid 2 van deze bepaling is (het bestuur van) de Belastingdienst aangewezen als de 'bovenliggende partij':²¹ de Belastingdienst bepaalt of het wenselijk is dat de officier van justitie betrokken wordt en slechts in een aantal gevallen is de fiscus verplicht de officier van justitie te betrekken.²² Volgens de Hoge Raad moet (logischerwijs) uit lid 2 worden afgeleid dat de bevoegdheid tot strafrechtelijke vervolging wel helemaal bij het OM berust.²³ De wetgever heeft bij invoering van de AWR in een toelichting voorzien bij de in artikel 80 lid 2 opge-

18 Art. 5:44 lid 2 Awb luidt: 'Indien de gedraging tevens een strafbaar feit is, wordt zij aan de officier van justitie voorgelegd, tenzij bij wettelijk voorschrift is bepaald, dan wel met het openbaar ministerie is overeengekomen, dat daarvan kan worden afgezien.'

19 Crijns en Van Emmerik leggen uit: 'Anders zou het bestuursorgaan eenzijdig kunnen interveniëren in een reeds lopende strafvervolging, hetgeen vanuit het oogpunt van het vervolgingsmonopolie van het openbaar ministerie en de ratio achter de wijze waarop art. 5:44 Awb en art. 243 lid 2 Sv zijn ingericht (waarbij het primaat voor wat betreft het bepalen van de meest wenselijke wijze van afdoening bij het openbaar ministerie wordt gelegd; vgl. art. 5:44 lid 2 en 3 Awb) onwenselijk voorkomt.' In: J.H. Crijns & M.L. van Emmerik, 'Samenloop tussen het strafrecht en het punitief bestuursrecht', *NJB 2018/749*.

20 In art. 5:44 lid 2 Awb is bepaald dat bij wettelijk voorschrift of afspraak tussen bestuursorgaan en OM kan worden afgeweken van de hoofdregel dat een gedraging, indien zij tevens een strafbaar feit is, aan de officier van justitie wordt voorgelegd.

21 Art. 80 lid 2 AWR luidt: 'In afwijking van de artikel 156 van het Wetboek van Strafvordering worden alle processen-verbaal betreffende bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten ingezonden bij het bestuur van 's Rijks belastingen. Het bestuur doet de processen-verbaal betreffende strafbare feiten, ter zake waarvan inverzekeringstelling of voorlopige hechtenis is toegepast dan wel een woning tegen de wil van de bewoner is binnengetrepen, met de inbeslaggenomen voorwerpen onverwijld toekomen aan de bevoegde officier van justitie. De overige processen-verbaal doet het bestuur, met de inbeslaggenomen voorwerpen, toekomen aan de officier van justitie, indien het een vervolging of verdere vervolging door deze wenselijk acht.'

22 Het bestuur wordt vervolgens verplicht de p-v's betreffende strafbare feiten, ter zake waarvan inverzekeringstelling of voorlopige hechtenis is toegepast, dan wel een woning tegen de wil van de bewoner is binnengetrepen, te doen toekomen aan de bevoegde officier van justitie. Wortel (in: J. Wortel, *Vervolgen in belastingzaken* (diss. Nijmegen), Deventer: Kluwer 1991) meent (terecht) dat het merkwaardig is dat bij de uitzondering op de regeling van art. 80 lid 2 AWR tevens de voorlopige hechtenis wordt genoemd, aangezien dit een maatregel is in het vooronderzoek die door de rechter uitsluitend op vordering van de officier van justitie kan worden bevolen. Volgens hem zal geen officier van justitie zich ervoor lenen om op zijn vordering de bewaring of de gevangenhouding te verkrijgen indien hij niet reeds door de fiscale autoriteiten als *dominus litis* wordt erkend en in zijn ogen vaststaat dat het OM in een vervolging een straf van niet geringe zwaarte zal nastreven. Anders gezegd kan een officier van justitie met zijn vordering tot bewaring aan de rechter-commissaris zichzelf competent maken.

23 HR 15 september 1986, ECLI:NL:HR:1986:AC4311, NJ 1987/304.

nomen afwijking: de belangrijke rol van de ambtenaren van de Belastingdienst in de opsporing rechtvaardigt de belangrijke rol in de vervolgingsbeslissing. Het OM zou bovendien bedolven worden onder een onwerkbaar hoeveelheid fiscale strafzaken indien de Belastingdienst niet zelf de bevoegdheid zou hebben om te beslissen over de wijze van afdoening.²⁴

Kortom: fiscale opportuniteit is in Nederland echt fiscaal, althans op grond van artikel 80 AWR. De praktijk laat echter een genuanceerder beeld zien. De keuze voor strafrechtelijke vervolging wordt op grond van beleid (thans: het AAFD-protocol²⁵) in het zogenoemde ‘afstemmingsoverleg’ gemaakt, waarbij afgevaardigden van het OM, de Fiscale inlichtingen- en opsporingsdienst en de Belastingdienst aanwezig zijn.²⁶

De keuze voor strafrechtelijke afhandeling in plaats van de bestuursrechtelijke is volgens het AAFD-protocol onder meer afhankelijk van de aanwezigheid van vermoedelijk opzettelijk handelen (dat is een vereiste voor inzet van het strafrecht) in relatie tot het nadeelbedrag (bij een nadeelbedrag van € 100.000 of meer ligt strafrecht voor de hand) en enkele aanvullende wegingscriteria (bij een nadeelbedrag tussen de € 20.000 en € 100.000 hangt het af van deze criteria voor welke route wordt gekozen). De criteria zijn niet gerangschikt, en ook is het niet zo dat er een minimum aantal criteria moet kunnen worden ‘afgevinkt’ alvorens strafvervolging kan worden ingesteld.

Het AAFD-protocol zal voorlopig de basis vormen voor de keuze inzake fiscale handhaving in Nederland. Het kabinet heeft in 2018 immers te kennen gegeven dat, na een zoektocht naar een functionerend onderscheidend criterium (in 2005: de ernst van het feit, in 2008: ‘open en besloten context’) een ‘integraal afwegingskader’ een goed uitgangspunt is voor duale stelsels.²⁷ Laat het AAFD-protocol daar nou een schoolvoorbeeld van zijn.²⁸

3.2 Fiscale fraude

Voor fiscale fraude kan een justitiabele niet beboet of vervolgd worden, fiscale fraude is immers geen delict maar een verzamelterm. Toch wordt deze illusie in het dagelijks leven soms wel gewekt. Mogelijk vanwege de ergernis over de slordigheden die geslopen zijn in het – te pas en onpas – gebruik maken van de term, zonder te letten op de daaraan verbonden juridische consequenties, zijn in de fiscale literatuur pogingen gedaan het

begrip fiscale fraude te definiëren.²⁹ De meeste definities van fiscale fraude komen neer op ‘de bewuste frustratie van de fiscale waarheidsvinding’.

Concrete gedragingen die onder het fiscale fraudebegrip vallen, hebben daarmee gemeen dat zij het niet naleven van verplichtingen behelzen, die ertoe strekken de inspecteur van de voor het heffen van belastingen³⁰ benodigde informatie te voorzien (frustratie). In termen van delicten moet gedacht worden aan overschrijding van allerlei verplichtingen die zijn opgenomen in de AWR, zoals de aangifteplicht, de administratieplicht en de informatieplicht.

De fiscaal strafrechtelijke delicten zijn te vinden in artikel 68 t/m 69a AWR. In artikel 68 worden verschillende overtredingen opgesomd, en in artikel 69 en 69a AWR een aantal misdrijven.

- Artikel 68 AWR haakt aan bij het niet voldoen aan de informatieverplichting (een variant in sub a en b) en bij het niet voldoen aan de administratieplicht (sub c t/m f).
- Artikel 69 AWR vindt een aanknopingspunt bij de aangifteplicht (lid 1: niet doen, lid 2: onjuist doen), en bevat een specifieke verwijzing naar (en daarmee: incorporatie van) de delicten uit artikel 68 AWR, waarbij het verschil is gelegen in de aanwezigheid van het bestanddeel ‘opzet’ in artikel 69 AWR. Voor bewezenverklaring van de delicten uit artikel 69 AWR is ‘willens en wetens handelen’ met andere woorden een vereiste.
- Artikel 69a AWR sluit tot slot aan bij schending van de betaalverplichting bij aangiftebelastingen, maar is een bijzondere bepaling omdat deze volgens de parlementaire toelichting (en zoals in de praktijk ook lijkt te gebeuren) alleen wordt toegepast op situaties van niet betalen door notoire wanbetalers.

Samengevat is het arsenaal aan fiscaal strafrechtelijke delicten op het eerste gezicht overzichtelijk: voor overtredingen is bewijs van opzet niet vereist, voor misdrijven wel. Alle overtredingen (de varianten uit artikel 68 AWR) kennen bovendien een identieke ‘misdrijf-variant’ (in art. 69 AWR). De officier van justitie doet er dus goed aan de overtredingsvariant subsidiair ten laste te leggen.

De delicten die bestuursrechtelijk handhaafbaar zijn, vinden hun basis ook in de AWR (art. 67a t/m 67f AWR). De bestuurlijke boeten zijn op te splitsen in:

- lichtere verzuimen, opgenomen in artikel 67a t/m 67c AWR; en
- zwaardere vergrijpen, opgenomen in artikel 67d t/m 67f AWR.

29 Zie bijv. R.L.N. Westra, *Fiscale fraudebestrijding: grenzen aan sturing* (diss. Leiden), Amsterdam: Pantheon Publishing 2006, p. 15; J.J.M. Hertoghs, ‘Belastingfraude, een ongrijpbaar begrip?’, *MBB* 1993/1, januari 1993, p. 11; G.J.M.E. de Bont (red.), ‘Over de definitie van belastingfraude’, in: *My Way*, Amsterdam: 2016, p. 75 en; A.M.E. Nuyens en A.A. Feenstra, ‘Fiscale fraude’, in: *Handboek Strafzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 17.

30 Dit komt neer op het formaliseren of vaststellen van de belastingschuld.

24 *Kamerstukken II 1954/55*, 4080, nr. 3, p. 26-27.

25 Protocol Aanmelding en Afdoening van Fiscale Delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stcrt.* 2015, 17271.

26 Sinds de arresten HR 28 maart 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4258, *BNB* 1990/194 en HR 19 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC:8556, *NJ* 1991/119 staat vast dat het AAFD-protocol moet worden beschouwd als recht in de zin van art. 79 Wet RO, zodat de belastingplichtige (meestal de verdachte) ten overstaan van de rechter een beroep toekomt op de inhoud van deze regels, en dat de rechter de beslissing daaraan kan toetsen.

27 Nader rapport bestuurlijke boetestelsels 2018, p. 15 en 16.

28 C. Hofman, *Het systeem van sanctionering van fiscale fraude* (diss. Rotterdam), Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 544.

De delicten knopen allemaal aan bij schending van de aangifteplicht. Tussen verzuimen en vergrijpen bestaat geen mooie parallel.³¹ Zo leidt het niet verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte (art. 67ca lid 1 sub c AWR) in potentie bijvoorbeeld alleen tot een verzuimboete.

In de bestuursrechtelijke strafbaarstellingen van fiscale fraude (althans, voor zover het gaat om vergrijpen) zijn de bestanddelen grove schuld en/of opzet opgenomen. In de strafrechtelijke bepalingen inzake fiscale fraude is – zoals gezegd – opzet de ondergrens (althans, voor zover het gaat om misdrijven). Kortom: de strafrechter moet (voorwaardelijk) opzet bewezen achten, wil hij een fiscaal fraudeur kunnen aanpakken en voor de inspecteur is het bewijs van grove schuld voldoende. De Hoge Raad heeft bedoeld de subjectieve delictsbestanddelen in bestuursrechtelijke delicten dezelfde betekenis te geven als in het strafrecht.³² En voor zowel het fiscale bestuurlijke boeterecht als het fiscale strafrecht geldt dat het past om opzet als ‘boos’ opzet uit te leggen.³³ De complexiteit van het fiscale recht maakt immers dat er bij de interpretatie van opzet als ‘kleurloos’ te snel sprake zou zijn van willens en wetens handelen.

Formeel gezien is het al met al niet moeilijk fiscale fraude nader te duiden: hiervan is sprake als de fiscale waarheidsvinding wordt gefrustreerd, omdat informatieverplichtingen niet worden nagekomen. Materieel gezien blijkt het echter veel lastiger om aan te geven wanneer gedrag als frauduleus mag worden bestempeld. Want wanneer is een aangifte bijvoorbeeld onjuist? Dat hangt af van de onderliggende fiscale regels, en die zijn complex en veranderen met grote regelmaat. Daarbij speelt mee dat een belastingplichtige zich in de gevarenzone begeeft als hij louter uit fiscaal winstbejag handelt, terwijl hij aan de andere kant wel bewegingsvrijheid heeft: het staat een ieder vrij zo min mogelijk belasting te betalen binnen de grenzen van de wet.³⁴

3.3 Fiscale sancties

Zoals inmiddels duidelijk zal zijn, kunnen – wanneer sprake is van een fiscaal delict – afhankelijk van de gemaakte keuze strafrechtelijke of bestuursrechtelijke sancties worden opgelegd. Samengenomen is het sanctiearsenaal ten aanzien van fiscale fraude daardoor omvangrijk en uiteenlopend: vrijheidsbenemende en -beperkende sancties, vermogenssancties, en sancties onder de noemer *naming and shaming* zijn van toepassing.

De op een fiscaal feitencomplex toepasbare straffen kunnen worden afgeleid uit de afzonderlijke strafbaarstellingen in de AWR (dus: de bestuurlijke boeten in art. 67a t/m 67f AWR en de strafrechtelijke straffen in art. 68 t/m 69a AWR), of zijn te herleiden uit de bepalingen uit het Wetboek van Strafrecht (Sr);³⁵ dit geldt bijvoorbeeld voor de taakstraf en de verbeurdverklaring.

Voor fiscaal strafrechtelijke delicten kunnen ten eerste vrijheidsbenemende en -beperkende sancties worden opgelegd. De misdrijven van artikel 69 en 69a AWR worden bedreigd met gevangenisstraf van maximaal zes jaar en de overtredingen van artikel 68 AWR met hechtenis van maximaal één jaar. Het opleggen van dit type sanctie is voorbehouden aan de strafrechter, en dit gegeven bevestigt het *ultimum remedium*-karakter van het strafrecht: inperking van de vrijheid is enkel legitiem in geval van de ernstigste normoverschrijdingen. Oplegging van een taakstraf is mogelijk in plaats van een vrijheidsstraf (bij misdrijven of overtredingen), of een geldboete (bij misdrijven), aldus artikel 9 lid 2 Sr. De taakstraf is dus inzetbaar in het fiscale strafrecht.

Het is opvallend hoeveel vermogenssancties toepasbaar zijn op fiscale fraude. Binnen de categorie van vermogenssancties bestaan zowel bestuurlijke als strafrechtelijke straffen. De geldboete (ofwel opgelegd door de inspecteur, of door de strafrechter), is de straf die het meest voor de hand ligt als het aankomt op fiscale fraudezaken. Het toepassingsbereik van de geldboete omvat zowel misdrijven als overtredingen (in strafrechtelijke zin) en zowel verzuimen als vergrijpen (in fiscale zin). De geldboete is in het fiscale bestuursrecht en strafrecht al met al volledig inzetbaar: op elke fiscale ‘overtreding’ (van welke aard dan ook) is een geldboete een mogelijke sanctie.

In het fiscale bestuursrecht is de geldboete gelijk de enige bestraffende sanctie waarmee een frauderende belastingplichtige kan worden geconfronteerd. Het palet aan strafrechtelijke vermogenssancties is veelzijdiger. Een strafrechtelijke vermogensstraf die kan worden opgelegd in een fiscale zaak is bijvoorbeeld de verbeurdverklaring van artikel 33 Sr. De verdiensten en het vervolgprijs van fiscale strafbare feiten (als gevolg waarvan belastinggeld voorhanden is) kunnen dan worden ingenomen, mits deze aan hem toebehoren, als gevolg van een door hem gepleegd strafbaar feit (het niet aangeven en betalen van belasting).³⁶ De ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel is op grond van artikel 74 AWR op zuiver fiscale zaken dan weer niet van toepassing. Het doel van de ontnemingsmaatregel is de situatie die ontstaan is als gevolg van het delict te repareren, of terug te brengen in de oude toestand. De reden voor

31 Verzuimboeten zijn minder hoge boetes, die automatisch worden opgelegd en waar geen opzet of schuld in de delictsomschrijving is opgenomen. Vergrijpboeten zijn zwaardere boetes, die enkel kunnen worden opgelegd als de inspecteur opzet of grove schuld weet te bewijzen.

32 HR 17 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2283, BNB 1998/329 en HR 29 februari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BQ8596, BNB 2008/156.

33 Al is dit door de Hoge Raad niet expliciet bevestigd. Wel gebruiken feitenrechtters deze term. Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 16 februari 2010, ECLI:NL:GHSGR:2010:BL6606 en Rb. Breda 12 juli 2007, ECLI:NL:RBBRE:2007:BB1072.

34 Zie bijv. R.M.P.G. Niessen-Cobben, ‘De bevordering van de richtige heffing’, in: *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2014, p. 131.

35 Op grond van art. 91 Sr zijn de bepalingen van het Eerste Boek van het Wetboek van Strafrecht inzake de hier centraal staande onderwerpen ook van toepassing op het fiscale strafrecht uit de AWR, voor zover de AWR of enige andere bijzondere (formele) wet daar niet van afwijkt.

36 De straf van verbeurdverklaring kan worden uitgesproken bij veroordeling ‘wegens enig strafbaar feit’, aldus art. 33 lid 1 Sr. Alle fiscaal strafrechtelijke delicten komen dus in aanmerking voor deze sanctie.

het uitsluiten van de ontnemingsmaatregel voor de fiscaliteit is dan ook dat de fiscus de achterstallige belasting kan heffen en incasseren met eigen middelen (navordering en naheffing en de vergaande dwangmiddelen uit de Invorderingswet 1990).

Naming and shaming is een verzamelterm voor sancties die een ontorend karakter hebben, zoals de strafrechtelijke ontzetting uit bepaalde rechten, waarvan de ontzetting uit het beroep (in de volksmond: het beroepsverbod) sinds 2010 van toepassing is op fiscale fraude (mits beroepsmatig gepleegd), op grond van artikel 69 lid 6 AWR. Een nieuwe, per 2020 ingevoerde, ontorende sanctie is de bestuurlijke openbaarmaking van vergrijpboeten aan deelnemers van fiscale fraude, op basis van artikel 67r AWR. De vermeende effectiviteit is gelegen in het afschrikwekkende effect van reputatieverlies. Het is opmerkelijk dat de strafrechtelijke evenknie, openbaarmaking van de gerechtelijke uitspraak als bedoeld in artikel 36 Sr, niet van toepassing is verklaard op fiscale feiten.

Tot slot kan nog worden opgemerkt dat in het fiscale handhavingsrecht zowel de strafrechtelijke strafbeschikking van artikel 257a Sv³⁷ (die door de officier van justitie wordt uitgevaardigd) als de fiscale strafbeschikking van artikel 76 AWR (die door de inspecteur wordt uitgevaardigd) in beeld komen.

4. Problematisering: de juridische houdbaarheid van het systeem van sanctionering van fiscale fraude onder druk

4.1 Juridische inkadering van het fiscale systeem van rechtshandhaving was geen prioriteit

De belastingplichtige begeeft zich voor wat betreft normoverschrijding van fiscale regels en handhaving hiervan op het snijvlak van het strafrecht en het bestuursrecht. Deze rechtsgebieden (maar ook het fiscale recht zelf) hebben zich de laatste decennia veelal vanuit pragmatische en incidentele ingevingen ontwikkeld, waarbij de adequate juridische inkadering niet altijd prioriteit genoot. De strenge aanpak van fraude was daarentegen wel van bijzonder groot belang. Deze tendens is vandaag de dag nog steeds zichtbaar. Crijns verwoordt deze gedachte mooi: volgens hem is het huidige systeem van sanctionering van fiscale fraude niet als totaalpakket uitgedacht, maar het resultaat van elkaar opvolgende en daardoor niet steeds (logisch) met elkaar samenhangen-

37 De strafrechtelijke strafbeschikking is niet bedoeld voor de bestraffing van fiscale delicten, tenzij de bevoegdheid tot vervolging is overgedragen aan het OM.

de historische en actuele ontwikkelingen. Vanuit die vaststelling kan worden verwacht dat het huidige systeem van sanctionering – als al van een systeem kan worden gesproken – de nodige onlogische aspecten, inconsistenties en onverklaarbare verschillen bevat.³⁸

4.2 Eisen aan een juridisch houdbaar systeem van sanctionering

Naar deze ongeregeldeheden heeft de auteur onderzoek gedaan en in het bijzonder werd daarbij gelet op de waarborg van rechtszekerheid. Vanuit deze focus lagen twee toetsingsmaatstaven voor de hand. De eerste is die van voorzienbaarheid van bestraffing. De relatie tussen voorzienbaarheid en rechtszekerheid is evident en komt aan bod in paragraaf 4.3. De tweede is die van onderlinge afstemming van de ‘systeemonderdelen’, sanctioneringsmogelijkheden dus. Onderlinge afstemming van sanctioneringsmogelijkheden impliceert dat dubbele bestraffing van dezelfde persoon voor hetzelfde feit niet voorkomt, omdat het *ne bis in idem*-beginsel, dat ten dele stoelt op de gedachte van rechtszekerheid, leidend is. De verhouding rechtszekerheid-*ne bis in idem* komt voort uit de gedachte dat men op een gegeven moment weer moet kunnen deelnemen aan het dagelijks leven zonder zwaard van Damocles boven het hoofd te hebben hangen, zo schrijven Albers en De Groot. Ook wijzen zij in dit verband op het gezag van de rechtspraak als belangrijke grondslag van het *ne bis in idem*-beginsel. Een onherroepelijke beslissing van de rechter moet worden gerespecteerd en is finaal (*res iudicata*). In het belang van de rechtszekerheid mag deze niet steeds opnieuw ter discussie worden gesteld. Eens moet per slot van rekening een einde komen aan het geschil (*lites finiri oportet*).³⁹

4.3 Eerbiediging van het recht op voorzienbaarheid van bestraffing

Optimale voorzienbaarheid van bestraffing is op de eerste plaats noodzakelijk op grond van de rechtspraak van het EHRM over artikel 7 EVRM, meer in het bijzonder het *lex certa*-beginsel. Het *lex certa*-beginsel kan worden omschreven als het gebod van toegankelijke en scherpe normen.⁴⁰ Via de band van kwaliteit van wetgeving in de vorm van kenbaarheid en voorzienbaarheid, komt het EHRM in verschillende arresten tot de conclusie dat er duidelijkheid moet bestaan over welk gedrag tot welke straf leidt.⁴¹

Specifiek ten aanzien van de forumkeuze binnen duale handhavingssystemen en voorzienbaarheid hiervan heeft

38 J.H. Crijns, ‘Op zoek naar consistentie; Bestrafing buiten de rechter om in strafrecht en bestuursrecht’, *RM Themis*, 2014/06, onderdeel 1.2.

39 W. Albers en T.M. de Groot, ‘De uitzondering bevestigd: het *ne bis in idem*-beginsel in recente rechtspraak van de Hoge Raad in het licht van de ratio van het *ne bis in idem*-beginsel en vanuit Europees perspectief’, *NTS 2020/7*, onderdeel 2.

40 Zie: J.S. Nan, *Het lex certa-beginsel* (diss. Rotterdam), Den Haag: Sdu Uitgevers 2011.

41 Zie o.a. EHRM 15 november 1996, ECLI:CE:ECHR:1996:1115JUD001786291 (*Cantoni/Frankrijk*); EHRM 25 november 1997, ECLI:CE:ECHR:1997:1125JUD002434894 (*Grigoriades/Griekenland*) en EHRM 12 februari 2008, ECLI:CE:ECHR:2008:0212JUD002190604 (*Kafkaris/Cyprus*), RvdW 2008/669.

het EHRM in een Maltese zaak geoordeeld dat de justitiabele recht heeft op inzicht in een ergens vastgelegde forumkeuze. Over de kwaliteit van het beslisschema (bijvoorbeeld het onderscheidend vermogen van de criteria binnen het vastgelegde keuzemodel) wordt niets gezegd. Zo wordt er geen voorkeur uitgesproken ten aanzien van het gebruik van één criterium of van een hele lijst aan criteria.⁴²

Een in een inzichtelijk keuzemodel vervat vervolgingsbeleid past binnen een behoorlijk functionerend rechtshandhavingstelsel zoals we dat in Nederland kennen. Wanneer het OM er dan ook geen behoorlijk vervolgingsbeleid op nahoudt, kan – wegens strijd met de beginselen van een behoorlijke procesorde – niet-ontvankelijkheid het gevolg zijn.⁴³

4.4 Eerbiediging van het principe van *ne bis in idem*

Slechts wanneer de losse onderdelen op elkaar zijn afgestemd, kan van ‘een systeem’ worden gesproken. Wanneer onderdelen geen geheel vormen, dus geen onderlinge verbanden kennen, is eerder sprake van een verzameling. Zijn de regels inzake sanctionering van fiscale fraude een verzameling, of kan daadwerkelijk van een systeem worden gesproken? Zoals gezegd garandeert een systeem van bestraffing in ieder geval dat eenzelfde persoon niet andermaal voor eenzelfde feit wordt vervolgd (*criminal charge*). Wanneer de oplegging van een sanctie namelijk niet als *criminal charge* kwalificeert, kan deze ‘stapelen’ met een sanctie waarvan de oplegging wel als *criminal charge* kwalificeert, terwijl dit niet mag als de oplegging van de eerste sanctie wel als een *criminal charge* zou worden aangemerkt. Ongeoorloofde samenloop kan zich kortom manifesteren wanneer een sanctie met een punitief karakter, zonder als zodanig te worden aangemerkt, in feite ‘sluimerend’ kan cumuleren.

Op grond van internationale en Europese jurisprudentie over het *ne bis in idem*-beginsel, blijkt dat van een verboden dubbele vervolging sprake is wanneer de vervolging is gebaseerd op identieke feiten of feiten die substantieel hetzelfde zijn als bij de eerste vervolging. De nadruk ligt op de feitelijke toedracht, waarbij het erom gaat dat sprake is van een geheel van concrete omstandigheden die onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn.⁴⁴ Op nationaal niveau is, naast een soortgelijke feitelijke toets, tevens waarde toegekend aan de juridische aard van de feiten: wij hanteren een gemengd toetskader. Zo spelen, naast de gedraging, tijd, plaats en omstandigheden, ook

de delictomschrijving, het rechtsgoed ter bescherming waarvan de delictomschrijving strekt en de strafmaxima (aard van het verwijt – overtreding of misdrijf) een rol.^{45,46}

Voor een internationaalrechtelijke kwalificatie als *criminal charge* gelden de criteria uit het arrest *Öztürk/Duitsland* van het EHRM.⁴⁷ De oplegging van alle strafrechtelijke straffen is volgens het eerste criterium uit dit arrest als straf aan te merken, op grond van de nationale kwalificatie. De extra waarborgen die (het tweede en vooral) derde criterium biedt – wat nu als een ingrijpende maatregel door de nationale overheid niet in het strafrecht is gepositioneerd? – zorgen ervoor dat ook de oplegging van andere sancties mogelijk als *criminal charge* te gelden kan hebben. Met name het derde criterium is van belang; het betreft de aard en zwaarte van de sanctie. Wanneer de sanctie *punitive and deterrent* is, dan is sprake van een *criminal charge*.

5. Bevindingen

5.1 Het duale fiscale rechtshandhavingssysteem garandeert geen optimale voorzienbaarheid van bestraffing

Artikel 80 AWR en het AAFD-protocol lijken op het eerste gezicht te voldoen aan de eis die het EHRM stelt ten aanzien van *vastlegging* van de forumkeuze. Toch verschijnen om de zoveel tijd gerechtelijke uitspraken waarin de ontvankelijkheid van het OM in het geding is. In die gevallen lijkt voorzienbaarheid van de forumkeuze niet te kunnen worden gegarandeerd, waardoor de rechtsstrijd gaat over de *inzichtelijkheid* (dus de kwaliteit) van het vastgelegde keuzemodel.

Ten eerste weet een belastingplichtige die de fiscus voor meer dan € 20.000 benadeelt niet waar hij aan toe is. Vanaf dit bedrag *kan* in geval van een vermoeden van opzet⁴⁸ sprake zijn van strafrechtelijke vervolging.⁴⁹ Bij een nadeelbedrag van minder dan € 100.000 worden aan strafrechtelijke afdoening nadere eisen gesteld. Maar andersom is bestuursrechtelijke handhaving ook boven een bedrag van € 100.000 nog steeds een optie (dit sluit de tekst van het protocol niet uit). Heel veel duidelijk-

42 EHRM 22 januari 2012, ECLI:CE:ECHR:2006:0926JUD003534905 (*Camilleri/Malta*), NJ 2014/413.

43 Zie bijvoorbeeld HR 7 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:619, NJB 2020/984, r.o. 2.4.

44 Zie onder meer EHRM 29 mei 2001, ECLI:CE:ECHR:2001:0529JUD003795097 (*Franz Fischer/Oostenrijk*); EHRM 8 april 2003, ECLI:CE:ECHR:2004:0720JUD004126598 (*Manasson/Zweden*), FED 2004/492; EHRM 10 februari 2009, ECLI:CE:ECHR:2009:0210JUD001493903 (*Zolotukhin/Rusland*), FED 2009/50; EHRM 16 juni 2009, ECLI:NL:HR:XX:2009:BJ7515 (*Ruotsalainen/Finland*), FED 2010/7.

45 HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, NJ 2011/394.

46 Ook de invulling van de nationale straftoemingsregels is richtinggevend gebleken in de zoektocht naar de inhoud van het ‘hetzelfde feit’-begrip. Van ‘hetzelfde feit’ in de zin van eendaadse samenloop is sprake indien de bewezenverklarde gedragingen in die mate een samenhangend, min of meer op dezelfde tijd en plaats afspelend feitencomplex opleveren dat verdachte (in wezen) één verwijt kan worden gemaakt. Naar huidig inzicht staat een enigszins uiteenlopen van de strekking van de desbetreffende strafbepalingen niet in de weg aan het aannemen van eendaadse samenloop indien het in essentie om hetzelfde feitencomplex gaat. Deze uitleg geldt ook voor de voortgezette handeling.

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

48 Dit kan ook worden afgeleid uit de opname van dit subjectieve bestanddeel in de fiscale misdrijven (art. 69 en 69a AWR).

49 Dus zowel in het geval hij voor meer dan € 100.000 als voor tussen de € 20.000 en € 100.000 fraudeert.

heid biedt het protocol dus niet. Ten tweede blijkt uit verschillende gerechtelijke uitspraken dat het aanvankelijk door een ambtenaar van de Belastingdienst ingeschatte benadelingsbedrag vaak hoger zal zijn dan het in werkelijkheid vastgestelde bedrag.⁵⁰ Ofschoon de kwaliteit van de criteria op het eerste gezicht niet tot onvoorzienbaarheid lijkt te leiden, gezien de illustratieve toelichting die per criterium in het protocol is opgenomen, blijkt ten derde ook dat de aanvullende wegingscriteria niet (altijd) in helderheid uitblinken. Gedacht kan worden aan het criterium van de thematische aanpak: het is aan de autoriteiten om een aanpak van een *label* te voorzien, zonder dat voor een dergelijke benoeming richtlijnen bestaan. De Bont schrijft over het criterium van een ‘evenwichtige rechtshandhaving’ bijvoorbeeld:

‘In de toelichting wordt gesteld dat van een evenwichtige rechtshandhaving sprake is “als de fraude ertoe leidt dat verdachte een concurrentievoordeel behaalt ten opzichte van fiscaal integere personen”. Een dergelijke concurrentievervalsing doet zich mijns inziens altijd voor als de verdachte een ondernemer is. Belastingen zijn en blijven immers kosten die door middel van belastingfraude (kunnen) worden verminderd. Van belang is dat in het tripartiete overleg zonder veel moeite kan worden gesteld dat het aspect van een evenwichtige rechtshandhaving dwingt tot een strafrechtelijk optreden indien de verdachte een onderneming drijft. Ondernemers zouden aldus per definitie eerder de klos zijn.’⁵¹

De interpretatie van de criteria is kortom een lastige kwestie. Op het eerste gezicht lijken de criteria duidelijk, maar in de toepassing schuilt een aantal willekeurige aspecten. Het is daarnaast begrijpelijk dat het vrijblijvende karakter van de wegingscriteria voor een gevoel van willekeur kan zorgen. Omdat niet duidelijk is aan hoeveel criteria precies moet zijn voldaan wil strafrechtelijke vervolging volgen en als aan de criteria geen onderscheidend gewicht wordt toegekend, is de toepassingwijze ervan niet voorzienbaar, en tasten belastingplichtigen die met een nadeelbedrag van minder dan € 100.000 worden geconfronteerd in het duister. Gelukkig kan door hen een beroep worden gedaan op de (niet-) naleving van het protocol.⁵²

Voorts hoeven de AAFD-stukken, met name de stukken inzake het afstemmingsoverleg, niet altijd te worden overgelegd, en vormen ze volgens de Hoge Raad in beginsel geen processtuk.⁵³ De verdachte zal meestal wel

belang hebben bij de kennisneming van de opgestelde verslagen gedurende het onderzoek. Sitsen stelt dan ook terecht dat het tijd is dat een principieel oordeel volgt over de vraag aan welke bewijzeisen de AAFD-beslissing bij aanvang van het onderzoek dient te voldoen.⁵⁴ Sterker nog: van die bewijzeisen mag best wel wat verwacht worden. In het licht van voorzienbaarheid is het noodzakelijk dat belastingplichtige in ieder geval achteraf kan controleren hoe voor een bepaald forum is gekozen. Op grond van de bestudeerde jurisprudentie, die inhoudt dat de AAFD-stukken in beginsel geen processtuk vormen en dat slechts de beginselen van behoorlijke procesorde onder omstandigheden kunnen meebrengen dat wordt uiteengezet waarom voor de (vaak strafrechtelijke) afdoeningswijze in kwestie gekozen is, ontstaat het beeld deze controle niet adequaat kan worden uitgevoerd door justitiabelen.

De zinsnede in de inleiding van het AAFD-protocol over de inzet van het strafrecht: niet langer als *ultimum* maar als *optimum remedium*, kan tot slot voor verwarring zorgen. In het licht van voorzienbaarheid van sanctionering is het twijfelachtig of het wenselijk is het fiscale strafrecht als *optimum remedium* te beschouwen: wanneer het strafrecht niet voor de *beste / meest geschikte (?)* maar (alleen) voor de ernstigste gevallen wordt gereserveerd, is het onderscheid met de administratieve handhaving op voorhand duidelijker.

5.2 Het duale fiscale rechtshandhavingssysteem voorkomt dubbele bestraffing van eenzelfde feit niet adequaat genoeg

5.2.1 Gedragingen en delicten die onder de noemer van fiscale vallen zijn moeilijk te onderscheiden

Voor recent bestaat verwarring over de inhoud van het begrip fiscale fraude. Een belangrijke oorzaak hiervan is dat belastingontwijking tegenwoordig dusdanig wordt verafschuwd, dat al snel van ontduiking wordt gesproken. De vraag in welke gevallen fiscale normen überhaupt onder de noemer van fiscale fraude zouden moeten vallen en dus bestuurs- of strafrechtelijk gehandhaafd zouden moeten worden, is vandaag de dag dus niet altijd gemakkelijk te beantwoorden.

Voorts wordt zowel interne als externe samenloop van fiscaal frauduleuze gedragingen op grond van de huidige wettelijke systematiek niet in alle gevallen op voorhand voorkomen. De oorzaak van de samenloop heeft onder meer te maken met de toepassing van het ‘hetzelfde feit’-begrip op fiscale feitencomplexen. Deze bijdrage leent zich niet voor een uitputtende bespreking van dergelijke situaties, maar er zijn er veel. Voor nu wordt volstaan met een drietal voorbeelden.

Als eerste: het *onjuist doen* van aangifte levert op grond van artikel 69 lid 2 AWR een strafrechtelijk misdrijf op (en kent geen lichtere overtredingsvariant) en kan maxi-

50 Zie bijvoorbeeld HR 22 mei 2001, ECLI:NL:PHR:2001:AB1761, NJ 2001, 698; HR 8 juli 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZD1222, NJ 1998, 877; Hof Arnhem-Leeuwarden 17 mei 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:6183 en HR 6 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2020, NJB 2016/1663.

51 G.J.M.E. de Bont, ‘ATV wat moeten we ermee?’, MBB 2007/2, onderdeel 3.4.

52 Het is recht in de zin van art. 79 Wet RO. Zie HR 28 maart 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4258, BNB 1990/194 (Leidraad Administratieve Boeten) en HR 19 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC:8556, NJ 1991/119.

53 HR 16 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI1430, NJ 2009/295, r.o. 2.4.1. en 2.4.2.

54 J.M. Sitsen, ‘Tour d’horizon fiscaal strafrecht anno 2018’, TFB 2019/02, p. 36.

maal worden bestraft met een gevangenisstraf van zes jaar of een geldboete van de vijfde categorie. Het *niet doen* van aangifte op basis van artikel 69 lid 1 AWR wordt kennelijk als minder strafwaardig beschouwd: er staat een maximale gevangenisstraf van vier jaar op, of een geldboete van dezelfde categorie. Dit verschil in strafwaardigheid past niet goed bij de inhoud van het fiscale fraudebegrip (ter herinnering: het frustreren van de informatiestroom richting de fiscus): in beide situaties ontvangt de Belastingdienst de juiste informatie immers simpelweg niet. Wortel denkt te weten waar het verschil in strafwaardigheid tussen het niet en het onjuist doen van aangifte aan te wijten is:

‘dat het in het geheel niet voldoen aan fiscale verplichtingen als regel direct zal opvallen en daarom vrij weinig gevaar inhoudt dat de fiscus misleid wordt. Indien aan fiscale verplichtingen uiteindelijk wél wordt voldaan, maar inhoudelijk onjuist of onvolledig, is er daarentegen groot gevaar voor misleiding van de fiscus.’⁵⁵

Een vergelijkbare onevenwichtigheid is dat de schending van de aangifteplicht zowel met een bestuursrechtelijke als een strafrechtelijke straf wordt bedreigd, terwijl jegens de schending van de informatieplicht en de administratieplicht alleen strafrechtelijk gehandhaafd kan worden. Het verschil in strafwaardigheid van schending van de verschillende inlichtingenverplichtingen is nergens toegelicht en om de reden die al genoemd is moeilijk te verklaren. Bovendien houden de drie gedragingen volgtijdelijk verband met elkaar: wanneer een ondernemer zijn aangifte btw onjuist invult, zal de onderliggende administratie overeenkomstig niet kloppen, en zal hij bij vragen van de fiscus doorliegen.

Kortom: het onderliggende rechtsgoed, als onderdeel van de ‘juridische poot’ van het toetskader dat wordt gehanteerd bij distillering van afzonderlijke feiten, is bij fiscaal frauduleuze delicten overwegend gelijk. Het gaat om de bescherming van een juiste vaststelling van de belastingsschuld, ofwel: de bescherming van richtige belastingheffing. Anders gezegd: richtige belastingheffing wordt beschermd door zowel de aangifteplicht, als de administratieplicht en de informatieplicht, en al deze verplichtingen hebben invloed op de informatiestroom richting de Belastingdienst. Uit deze constatering vloeit de mogelijkheid van reductie van het aantal fiscale delicten voort. Tegelijkertijd is niet voorstelbaar dat het voor een verdachte voldoende duidelijk is welk gedrag hem wordt verweten, wanneer hij van ‘fiscale fraude’ beschuldigd wordt. En wanneer naar de fysieke handeling wordt gekeken (de ‘feitelijke poot’ van het toetskader) bestaat er wel duidelijk onderscheid tussen de genoemde gedragingen: zo kan het niet voldoen van de aangifteplicht op een andere plaats en een ander moment plaatsvinden dan het vervalsen van de administratie. Het ligt dan ook voor de hand om te blijven differentiëren

in delicten, maar om (omwille van het ‘gelijke rechtsgoed’) geen onderscheid te maken naar strafwaardigheid van gedrag, althans, als het aankomt op strafmaxima.

Ten tweede: er is sprake van overlap tussen bepaalde fiscale (ofwel: in de AWR opgenomen) verboden gedragingen en in het Wetboek van Strafrecht strafbaar gestelde vergelijkbare feiten. Gedacht kan worden aan het doen van onjuiste aangifte en valsheid in geschrifte. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat een belastingaangifte een geschrift is met bewijsbestemming: wanneer in dit stuk informatie wordt opgenomen is het tegelijk vervalst.⁵⁶ Hierdoor kan de vraag rijzen hoeveel verzuimen, vergrijpen, overtredingen of misdrijven worden begaan met één (elektronisch) formulier waarmee opzettelijk onjuiste aangifte wordt gedaan voor de inkomstenbelasting, premies volksverzekeringen en voor de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering. Gaat het om drie onjuiste aangiften, of om één keer valsheid in geschrifte?

Vervolgd worden voor beide kan in ieder geval niet. Artikel 69 lid 4 AWR bepaalt namelijk dat indien het feit ter zake waarvan de verdachte kan worden vervolgd, zowel valt zowel onder de bepalingen van artikel 69 lid 1 of 2 AWR als onder die van artikel 225 lid 2 Sr (valsheid in geschrifte bij wijze van het gebruiken van een vervalst geschrift), strafvervolgning op grond van artikel 225 lid 2 Sr is uitgesloten. Deze vervolgingsuitsluitingsgrond geldt echter niet voor lid 1 van artikel 225 Sr (hierover wordt in de literatuur wel verschillend gedacht⁵⁷).⁵⁸ En dat is raar. Immers: de aangifte wordt meestal eerst onjuist opgemaakt (anders gezegd: vervalst, art. 225 lid 1 Sr), om vervolgens niet ‘op de plank’ te blijven liggen, maar richting de fiscus te gaan (anders gezegd: te worden gebruikt, art. 225 lid 2 Sr). Sterker nog: zonder verzending heeft de opmaak van de aangifte geen bewijswaarde en komt artikel 225 Sr sowieso niet aan de orde. Als met andere woorden eenmaal vals is opgemaakt, dan zal ook worden gebruikt in fiscale zin. Indien een belastingplichtige dus een aangifte onjuist doet, zou ongewenste samenloop met artikel 69 lid 2 AWR ontstaan, wanneer gelijktijdig voor lid 1 van artikel 225 Sr wordt vervolgd. Voor deze situatie bestaat echter geen specifieke vervolgingsuitsluitingsgrond in de AWR.

Kortom: artikel 225 Sr, in zijn opzet waarin lid 1 en 2 een onderscheid maken tussen het valselijk opmaken van een geschrift en het gebruik maken van een vals geschrift, is niet makkelijk toepasbaar op fiscale zaken. Niet duidelijk is of artikel 55 lid 2 Sr hier een rol van betekenis kan spelen, aangezien voor de samenloop met

55 J. Wortel, *Vervolgen in belastingzaken* (diss. Nijmegen), Deventer: Kluwer 1991, p. 90.

56 HR 3 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:AB8598, NJ 1992/308.

57 P.J. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke* (diss. Amsterdam UvA), Deventer: Kluwer 1992, p. 207 en 267 en W.E.C.A. Valkenburg & J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2014, p. 82.

58 De vraag of ook samenloop van fiscale beboeting met strafvervolgning op grond van het eerste lid van art. 225 Sr dient te worden uitgesloten, is door de Staatssecretaris van Financiën uitdrukkelijk negatief beantwoord. *Kamerstukken II 1994/95, 23470*, nr. 8, p. 23. Zie ook: HR 10 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1758.

lid 2 van artikel 225 Sr een expliciete vervolgingsuitsluitingsgrond in het leven is geroepen in de gedaante van artikel 69 lid 4 AWR. Het lijkt aangewezen de band met het commune strafrecht op dit punt door te snijden. Daarmee zou onder andere een bepaalde mate van willekeur in het vervolgingsbeleid voorkomen worden. Het OM hoeft namelijk geen rekening te houden met (de voorwaarden uit) het AAFD-protocol wanneer valsheid in geschrifte de basis voor de tenlastelegging vormt, terwijl dit protocol in geval van belastingfraude wel leidend is.⁵⁹

Ten derde: naar aanleiding van één gedraging kunnen verschillende straffen worden opgelegd, omdat deze gekoppeld zijn aan verschillende aangiften, die horen bij verschillende belastingsoorten (bijvoorbeeld de aangifte inkomstenbelasting en de aangifte btw). Denk aan omzetverzwijging door een eenmans-bv, die uit de zwarte omzet (noodzakelijkerwijs) zwart loon betaalt en het overschot aan de enig aandeelhouder uitbetaalt zonder inhouding van dividendbelasting, terwijl de aandeelhouder de zwarte uitdeling niet aangeeft voor de inkomstenbelasting. De cumulatie van straffen die uit het wettelijke systeem voortvloeit (afzonderlijke straffen per belastingsoort), levert geen ongeoorloofde samenloop op; samenloop wordt via de genoemde constructies *ex ante* bewust in de hand gewerkt. Toch pakt de cumulatie in voorkomende gevallen onrechtvaardig uit, namelijk als het *de facto* hetzelfde vermogen is dat (of: dezelfde persoon die) twee keer wordt geraakt. In die gevallen zijn *ex post*-oplossingen op hun plaats. Gebleken is dat het voor de rechterlijke macht soms nog zoeken is hoe aan deze straftoemingskwestie precies (of: consistent) invulling moet worden gegeven.⁶⁰

Het zou de voorzienbaarheid dus ten goede komen als enkele straftoemingsregels en motiveringsplichten te dien aanzien vastere grond zouden krijgen, bijvoorbeeld middels codificatie in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB), of in andere richtlijnen. Hierin zou dan bijvoorbeeld duidelijk gemaakt kunnen worden hoe een 'voortdurend verzwijgen', eerst in de aangifte en vervolgens naar aanleiding van een informatiever-

zoek, in bestraffende context behandeld moet worden. Of in hoeverre een directeur-grotoaandeelhouder die tweemaal in zijn vermogen wordt geraakt moet worden gecompenseerd.

5.2.2 De huidige sanctioneringsmogelijkheden ten aanzien van fiscale delicten zijn niet goed op elkaar afgestemd

De verharding binnen de fiscale rechtshandhaving had ook tot gevolg dat een veelheid ('wildgroei') aan sanctiemodaliteiten ontstond. Anders gezegd: er zijn in de loop van de tijd vooral sanctioneringsmogelijkheden ten aanzien van fiscale fraude bij gekomen, terwijl tegelijkertijd nauwelijks mogelijkheden tot sanctionering zijn afgeschaft. Zo werd in paragraaf 3.3 al gewezen op de per 2020 ingegane mogelijkheid tot openbaarmaking van vergrijpboeten aan deelnemers (art. 67r AWR), maar opgemerkt moet worden dat de mogelijkheid tot het bestuurlijk aanpakken van alle strafrechtelijke deelnemers op zichzelf ook pas uit het jaar 2014 stamt (art. 67o AWR). Het beroepsverbod van artikel 69 lid 6 AWR (de toepassing van de strafrechtelijke straf van de ontzetting van rechten) is een ander voorbeeld van een per 2010 geïntroduceerde straf.⁶¹ Ten aanzien van fiscale fraude kunnen kortom steeds meer verschillende soorten sanctioneringsmogelijkheden worden toegepast.

Als het gaat om de afstemming van sancties, verdienen twee belangrijke bevindingen de aandacht. Ten eerste is opgevallen dat de weging van de twee subcriteria binnen het derde Öztürk-criterium niet evenwichtig lijkt. De zwaarte van de sanctie lijkt onterecht ondergeschikt te zijn aan het doel van de sanctie. Hierdoor is – naar huidig recht – de oplegging van een lichte bestuurlijke boete wel een *criminal charge* dankzij het punitieve doel en is de openbaarmaking van vergrijpboeten aan deelnemers geen *criminal charge*, ondanks de extreme zwaarte maar vanwege het waarschuwendende doel. De vraag is of meer gewicht toe zou moeten worden toegekend aan het criterium van de zwaarte van de sanctie. Dit lijkt geen reële optie. Het aantal bestuurlijke sancties dat in de bijna veertig jaar rechtspraak sinds de zaak Öztürk door het EHRM is gekwalificeerd als *criminal charge* is namelijk zeer bescheiden. Sinds 1984 is er maar één bestuurlijke *criminal charge* bij gekomen, nl. de (langdurige) intrekking van een rijbewijs wegens een verkeersdelict.⁶² Een alternatief zou kunnen zijn binnen de *criminal charges* te differentiëren in niveaus van rechtsbescherming. Als gevolg hiervan zou voor verzuimboeten, vanwege de geringe zwaarte, een minder zwaar opgetuigd niveau van rechtsbescherming kunnen gelden, en voor de oplegging van de sanctie van openbaarmaking van vergrijpboeten zouden juist strenge waarborgen kunnen gelden. Overigens bestaan nog wel meer fiscale 'regels' waarvan het strafkarakter op voor-

59 Hof Amsterdam 4 november 2011, ECLI:NL:GHAMS:2020:2976. De verdediging bepleitte niet-ontvankelijkheid van het OM, omdat het de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 AWR van toepassing achtte. Het hof is van oordeel dat deze bepaling niet van toepassing is en dat het OM niet gehouden was het AAFD-protocol toe te passen. Het betrof namelijk (het doen van een onjuiste aangifte en) het verstrekken van valse facturen aan de Belastingdienst bij het bezwaarschrift tegen de naheffingsaanslagen. Volgens het hof levert dit laatste feit een strafrechtelijk verwijt op (art. 225 lid 2 Sr). De vraag rijst of het voor het aanmerken van een feit als fiscaal uitmaakt dat het de Belastingdienst is die de valse facturen krijgt. Het hof Amsterdam lijkt te menen van niet.

60 Zie bijv. HR 10 maart 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8798, BNB 1993/198 (boetematigingsarrest) vergeleken met HR 15 februari 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3074, FED 1995/471. Waar de onttrekking uit het arrest van 10 maart 1993 nog zorgde voor de conclusie dat met de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting onderling rekening moest worden gehouden, doet de omzetverzwijging dat niet voor de inkomstenbelasting en de btw. Zie ook meer recent: Hof Arnhem-Leeuwarden 2 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3001 en Hof Amsterdam 5 september 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:4240.

61 Maar denk bijvoorbeeld ook aan de in 2010 ingevoerde verzuimboete voor het niet betalen van belasting bij aanslagbelastingen in art. 63b Invorderingswet 1990.

62 ABRvS 7 juli 2021, ECLI:NL:RVS:2021:1468.

hand niet vaststaat, maar die toch als zodanig worden ervaren.⁶³

Als tweede verdient aandacht dat het fiscale sanctiearsenaal veel op elkaar lijkende sancties kent, vooral in de vermogenssfeer. Dit is problematisch wanneer sancties soortgelijk zijn, maar de ene sanctie niet als punitief wordt gezien en de andere sanctie wel, terwijl ze in feite op hetzelfde neerkomen. In dat geval kunnen anticumulatiebepalingen makkelijk 'ontweken worden' door te kiezen voor (en te stapelen met) de niet-punitieve sanctie.

Los hiervan is het zo dat ook niet in alle gevallen duidelijk is wanneer voor de ene vermogenssanctie en wanneer voor de andere vermogenssanctie kan/moet worden gekozen, waardoor de voorzienbaarheid van bestraffing wordt bedreigd. Een voorbeeld biedt de strafbeschikking. Naast de strafrechtelijke strafbeschikking, die in fiscale zaken kan worden uitgevaardigd in geval de zaak bij de officier van justitie terecht is gekomen (zie par. 3.1), bestaat een fiscale strafbeschikking (art. 76 AWR). Op de eerste plaats lijken beide strafbeschikkingen op de bestuurlijke boete: het gaat immers om buitengerechtelijke afdoening. Als we de twee strafbeschikkingen vergelijken, zijn ook veel voorwaarden die gelden voor uitvaardiging hetzelfde. Het enige noemenswaardige verschil is dat de modaliteit van de strafrechtelijke strafbeschikking de oplegging van een taakstraf mogelijk maakt, waar de fiscale strafbeschikking deze mogelijkheid niet biedt. De meerwaarde van de *fiscale* strafbeschikking is hiermee echter niet verklaard, en deze kan dus worden afgeschaft. Ook zou de toepassing van de straf van de verbeurdverklaring bijvoorbeeld kunnen worden uitgesloten voor de fiscaliteit. De meerwaarde van de verbeurdverklaring ten opzichte van de geldboete is in de fiscaliteit namelijk niet evident. Ofschoon de inspecteur wel gebonden is aan de richtlijnen uit het BBBB, geniet de strafrechter vergaande straftoemingsvrijheid. Ook vervolgprijf, bijvoorbeeld rente-inkomsten over niet betaald belastinggeld, kan via de boetehoogte worden afgepakt. De Hoge Raad bevestigde dit nog in een (niet fiscaal) arrest uit 2019:

'de hoogte van de op te leggen boete mede kan worden bepaald door de omvang van het uit die feiten verkregen voordeel, zodat die boete mede dient tot 'afroming' van het door deze feiten verkregen voordeel.'⁶⁴

Het gebrek aan onderlinge afstemming van sanctioneringsmogelijkheden houdt zoals gebleken is sterk verband met de kwalificatie van de oplegging ervan als *criminal charge*. Over de regulering van cumulatie van bestraffende procedures is door het EHRM en het HvJ EU recent rechtspraak geweest. Hieruit blijkt dat dit begrip in feite kan worden losgelaten. Een combinatie van be-

straffende procedures is volgens deze rechtspraak mogelijk wanneer de proportionaliteit van het geheel in de gaten wordt gehouden, voorzienbaarheid van (duale) bestraffing wordt gegarandeerd, sprake is van complementariteit van doel en middelen van de twee procedures en onderlinge afstemming tussen de betrokken handhavende instanties wordt geborgd.⁶⁵ In de nationale fiscale context, zou een en ander betekenen dat het *una via*-beginsel (art. 243 lid 2 Sv en art. 5:44 lid 1 Awb) kan worden genuanceerd.

Vooralsnog lijkt de benadering van de internationale hoven onwenselijk, gezien de niet te taxeren risico's die hier – vooral in het licht van de twee centraal staande toetsingsmaatstaven – aan verbonden zijn. Verwevenheid van procedures kan betekenen dat onderlinge verdiscontering van straffen plaatsvindt, zonder dat hier in de nodige transparantie wordt voorzien. Hoe wordt met de eerder opgelegde straffen rekening gehouden? Hier kan een motiveringsplicht aangewezen zijn. En wanneer zijn procedures (en straffen) complementair? In fiscale context is het moeilijk een voorstelling te maken van een antwoord op deze vraag.

Als de jurisprudentie wel zou worden doorvertaald naar de nationale fiscale context, zou ons strikte uitgangspunt voor wat betreft de vroegtijdige keuze voor één weg kunnen worden verlaten. Daarnaast zouden enkele voorwaarden moeten gelden die ervoor zorgen dat voldaan wordt aan de eisen die door de internationale hoven worden gesteld. In verband met de voorwaarde van de complementariteit van bestraffende procedures, moet duidelijk zijn wat precies het doel is van iedere afzonderlijke sanctie. Daarnaast is professionalisering van de samenwerking tussen de betrokken autoriteiten noodzakelijk, bijvoorbeeld met het oog op het voorkomen van dubbele bewijsgraring. Voorts moeten verscherpte motiveringsplichten in het leven worden geroepen om de evenredigheidstoets van het totaal aan sancties te eerbiedigen.

Deze benadering neemt niet weg dat de betrokkene achtereenvolgens wordt onderworpen aan twee verschillende procedures. Gezegd is immers niet dat slechts van één van de twee procedures de procedurele aspecten en betrokken instanties zullen gelden. Het heeft, ook gezien de genoemde voorwaarden die nadere uitwerking verdienen, daarom de voorkeur dat de autoriteiten in een vroeg stadium kiezen voor een (definitieve) route. De andere aanbevelingen op het gebied van de versterking van de voorzienbaarheid van de forumkeuze en de onderlinge afstemming van sancties ten aanzien van fiscale fraude, wijzen thans reeds op een zekere mate van onhoudbaarheid van het systeem, waardoor het nu niet het moment is het *una via*-systeem te nuanceren.

63 C. Hofman, *Het systeem van sanctionering van fiscale fraude* (diss. Rotterdam), Deventer: Wolters Kluwer 2021, par. 7.2.2. en 7.3.2.

64 HR 16 april 2019, ECLI:NL:HR:2019:594.

65 O.a. EHRM 15 november 2016, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011 (A&B/Noorwegen), BNB 2017/14 en HvJ EU 20 maart 2018, C-524/15 (Luca Menci), ECLI:EU:C:2018:197.

6. Slotsom

Het eigene van het fiscale, waaronder de inherente complexiteit en verwevenheid met maatschappelijke en economische schakeringen en met verschillende rechtsgebieden, verklaart de inrichting van het huidige systeem van repressieve fiscale rechtshandhaving. Op basis van de toetsingsmaatstaven van voorzienbaarheid en onderlinge afstemming (vertaald naar het recht op eenmalige vervolging en bestraffing), kan worden geconcludeerd dat het systeem van sancties ten aanzien van fiscale fraude – als geheel – aan een herbezinning toe is.

Ten eerste zou het keuzemodel dat de door de autoriteiten te maken keuze voor bestuurlijke of strafrechtelijke bestraffing begeleidt, op die manier moeten worden aangepast dat het optimale duidelijkheid biedt. Dit betekent onder meer dat de toepassing van het keuzemodel door de autoriteiten niet alleen vastgelegd en inzichtelijk, maar ook volledig toetsbaar moet zijn. Op deze manier zal voorzienbaarheid van bestraffing beter worden gegarandeerd.

Ten tweede moet het sanctiearsenaal ten aanzien van fiscale fraude worden herbezien. Van belang is enkel sancties te behouden die zich van elkaar verklaarbaar onderscheiden. Als het verschil tussen verschillende sancties niet duidelijk is, dan moet bekeken worden in hoeverre sancties kunnen worden geschrapt. Voorts moet de kwalificatie van (de oplegging van) enkele sancties worden herbezien. Daarbij is belangrijk dat niet alleen de aard (het doel) maar ook de zwaarte (het effect) wordt meegenomen. Na deze tweeledige exercitie kan cumulatie van bestraffing ten aanzien van hetzelfde feit op voorhand beter worden voorkomen.

De twee belangrijkste aanbevelingen strekken ertoe een minder complex systeem van repressieve fiscale rechtshandhaving te realiseren, zodat samenloop *ex ante* vaker kan worden voorkomen. Dit heeft de voorkeur boven een minder principiële benadering, die kan inhouden dat het 'systeem' van sanctionering van fiscale fraude volledig intact blijft, maar waarbij de straftoemeting de voorkomende gevallen van ongeoorloofde dubbele vervolging *ex post* moet 'oplossen'. Een systeem dat bij deze minder principiële benadering zou passen, is een systeem waarin de verplichte keuze voor de ene of de andere route (het *una via*-model) wordt genuanceerd, omdat de verschillende autoriteiten samenwerken. Gezien de *optimum remedium*-visie op het strafrecht, lijkt het erop dat niet alleen het EHRM en het HvJ EU in deze richting heil zien, maar dat ook op nationaal niveau wel wat wordt gevoeld voor deze optie. Vooral in het uitgedijde systeem van nu, lijkt een strikte uitvoering van het *una via*-beginsel echter het meest aangewezen. Zowel de voorzienbaarheid van bestraffing als de eerbiediging van het beginsel dat iemand slechts eenmaal voor eenzelfde feit vervolgd kan worden, zijn – zelfs binnen een *una via*-systeem – gebaat bij een verdere aanscherping van de regels die samenloop van sancties *ex ante* voor-

komen, alsook bij een herijking van alle fiscale sanctioneringsmogelijkheden.

Als er (op ruimere schaal) gefraudeerd wordt, dan ligt dat vaak aan het systeem of aan de controle, aldus de oud-Nationale ombudsman Brenninkmeijer.⁶⁶ Het is daarmee ook aan de wetgever om tijd te nemen voor een herbezinning van het systeem van sanctionering van fiscale fraude, opdat de Belastingdienst en het OM ook uitvoering kunnen geven aan een in alle opzichten houdbaar en adequaat gesystematiseerd geheel van regels inzake repressieve fiscale rechtshandhaving.

66 A.F.M. Brenninkmeijer, 'Belastingdienst in evenwicht met de burger', *WFR* 2013/578.