



HOOFDSTUK 8 De strafkamer en de belastingkamer van de Hoge Raad; in de pas, uit de pas

Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2015/08

Belastingjaar/tijdvak	
Trefwoorden	Feteris, reikwijdte, opzet, grove schuld, overschrijding redelijke termijn, onrechtmatig bewijs
Wetsartikelen	AWR-art. 47
Auteur	Prof. mr. G.J.M.E. de Bont Mr. A.B. Vissers

Prof. mr. G.J.M.E. De Bont en mr. A.B. Vissers[1]

Ter ere van het honderdjarig bestaan van de belastingkamer van de Hoge Raad kunnen belangstellenden op een speciaal daartoe in het leven geroepen website naar hartenlust discussiëren over een groot aantal stellingen.[2] De derde stelling op die website luidt: 'De Belastingkamer moet meer in de pas lopen met de Civiele Kamer en de Strafkamer van de Hoge Raad.' Aan deze stelling liggen (ten minste) twee veronderstellingen ten grondslag. Het eerste element betreft het feit dat het blijkbaar wenselijk zou zijn als de kamers er een 'gelijke leer' op nahouden, hetgeen vanuit het oogpunt van rechtseenheid goed kan worden verdedigd. Het tweede element betreft de veronderstelling dat het (vaak) de belastingkamer is die er een afwijkende opvatting op na houdt.

In deze bijdrage zullen wij de jurisprudentie van de strafkamer en de belastingkamer in het hiervoor genoemde verband nader onder de loep nemen. De focus ligt juist op deze kamers, omdat het soms enkel van toeval afhankelijk is of een fiscale discussie ter beoordeling aan de fiscale of de strafrechter wordt voorgelegd. Twee inhoudelijk identieke zaken kunnen omwille van bijvoorbeeld het benadelingsbedrag of het al dan niet betrokken zijn van een adviseur in een andere doctrine terecht komen.[3] Over de ene kwestie oordelen dan (voornamelijk) fiscalisten (of een enkele fiscalist), terwijl de andere kwestie (voornamelijk) aan (een) strafjurist(en) wordt voorgelegd.

Dat de strafrechter en de fiscale rechter vanuit hun eigen achtergrond en dogmatiek met enige regelmaat zijn genoodzaakt een oordeel te vellen over dezelfde elementen of leerstukken, mag voor zich spreken. Feteris beschreef in dat verband reeds de convergerende invloeden die het strafrecht op het fiscale boeterecht heeft gehad.[4]

Waar de strafkamer en de belastingkamer van de Hoge Raad af en toe expliciet aansluiting zoeken bij elkaars jurisprudentie, laten zij die mogelijkheid ten aanzien van andere elementen juist expliciet aan zich voorbijgaan. Ten aanzien van welke elementen zien we eenheid in de jurisprudentie van de verschillende kamers en ten aanzien van welke leerstukken juist niet? Is het daarbij inderdaad de belastingkamer die 'uit de pas loopt'? Tot welke gevolgen leidt het gebrek aan rechtseenheid in de praktijk?

Zonder een volledige opsomming te willen geven, zal in deze bijdrage een aantal kwesties nader worden belicht waarin opvallende verschillen of overeenkomsten worden gesignaleerd. Allereerst passeert een aantal materiële elementen de revue, waarbij aandacht zal worden besteed aan het pleitbare standpunt en de inkeerbepaling, welke leerstukken met elkaar gemeen hebben dat zij in de fiscale jurisprudentie een objectieve invulling hebben gekregen. Vervolgens zal aandacht worden besteed aan de reikwijdte van art. 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) en aan opzet en de toerekening daarvan. In het tweede gedeelte zal een aantal meer formele aspecten worden behandeld. Dit betreft de overschrijding van de redelijke termijn, het omgaan met onrechtmatig verkregen bewijs en het uitdrukkelijk onderbouwde standpunt.

1. Materieel 1.1. Objectieve vs. subjectieve leer

De strafrechter lijkt moeite te hebben met de objectieve invulling die de belastingkamer van de Hoge Raad aan fiscale leerstukken toekent. Zowel het pleitbaar standpunt als de inkeerregeling kreeg in de jurisprudentie van de belastingkamer een objectieve invulling. Deze leer kon bij de strafrechter, bij wie de nadruk ligt op 'het subject', in eerste instantie niet op bijval rekenen. Ten aanzien van de inkeerbepaling kwam de strafkamer daar in een arrest uit 2010, waarin alsnog aansluiting werd gezocht bij de jurisprudentie van de belastingkamer, op terug, maar ter zake van het pleitbaar standpunt komt dit verschil nog steeds in de jurisprudentie naar voren. Het in de jurisprudentie ontwikkelde pleitbare standpunt heeft een duidelijke fiscale oorsprong. Het betreft een standpunt dat, hoewel onjuist, toch zodanig pleitbaar wordt geacht, dat de betreffende belanghebbende redelijkerwijze mocht en kon menen juist te handelen. Reeds in 1984 heeft de fiscale rechter een standpunt dusdanig pleitbaar geacht, dat van grove schuld niet kon worden gesproken.[5] Het pleitbaar standpunt heeft binnen het fiscale recht een objectieve invulling gekregen. De rechter dient te onderzoeken of er argumenten aanwezig zijn die een standpunt pleitbaar maken. Of de belastingplichtige die argumenten ook voor ogen had bij het doen van aangifte, is daarbij niet relevant.[6]

In 2005 werd het pleitbaar standpunt voor het eerst ook door de strafkamer van de Hoge Raad erkend.[7] Met de objectieve invulling van de figuur had de strafrechter echter moeite. Anders dan in het fiscale recht heeft het pleitbaar standpunt binnen het strafrecht dan ook een subjectieve invulling gekregen.

Alhoewel de strafkamer dus wel degelijk bereid bleek aansluiting te zoeken bij de jurisprudentie van de belastingkamer door ook binnen het strafrecht een beroep op een pleitbaar standpunt te honoreren, gaf de strafkamer aan dat begrip wel een eigen invulling. De strafkamer van de Hoge Raad overwoog in het arrest van 6 maart 2012, waarin de verdachte in de strafzaak op de proppen kwam met opinies van twee professoren in het belastingrecht, maar vaststond dat hetgeen zij betoogden de belastingplichtige niet voor ogen had gestaan ten tijde van het doen van aangifte:

'Bij de beoordeling van het middel moet worden vooropgesteld dat indien de verdachte het verweer voert dat hij bij het doen van belastingaangifte heeft gehandeld op grond van een zogenoemd fiscaal pleitbaar standpunt, de rechter dient te beoordelen of hij redelijkerwijs kon en mocht menen dat de wijze waarop hij die aangifte heeft gedaan, toelaatbaar was (vgl. HR 8 februari 2005, LJN AR3719). Indien de rechter evenwel vaststelt dat de verdachte, toen hij deze aangifte deed niet in de veronderstelling verkeerde dat de wijze waarop deze aangifte is gedaan toelaatbaar was, stuit het verweer reeds op die vaststelling af.'

Feit is dat het in dit geval een fiscaal leerstuk betreft. De strafkamer is bereid gebleken dit leerstuk 'over te nemen', maar blijft daaraan toch een afwijkende invulling geven. Ten aanzien van dit leerstuk kan dan ook moeilijk worden geconcludeerd dat het de belastingkamer is die 'uit de pas loopt'. Uit de praktijk blijkt dat het zelfs ten aanzien van dit evident fiscale leerstuk de (lagere) belastingrechter is die in verwarring raakt. Zo citeert de belastingkamer van Hof Amsterdam in een uitspraak van 1 april 2012 de jurisprudentie van de strafkamer ten aanzien van het pleitbaar standpunt, waarna het hof vervolgt:

'4.14. Het Hof vindt geen aanleiding bij de beantwoording van de vraag of belanghebbende ten onrechte een vergrijpboete is opgelegd omdat hij zich beroept op een pleitbaar standpunt een ander criterium aan te leggen. Het Hof onderkent in de onder 4.13 geciteerde overweging van de Hoge Raad zowel een objectieve component (kon en mocht de betrokkene redelijkerwijs menen dat de wijze waarop hij heeft gehandeld toelaatbaar was), als een subjectieve component (dacht de betrokkene ook daadwerkelijk dat hij toelaatbaar handelde). De betrokkene moet derhalve een keuze, een afweging, hebben gemaakt en tot de slotsom zijn gekomen dat zijn handelwijze fiscaal toelaatbaar was.'[8]

Blijkbaar is de belastingkamer er zelfs ten aanzien van in oorsprong fiscale leerstukken nogal wat aan gelegen 'in de pas te lopen' met de jurisprudentie van de strafkamer. Overigens verwijst ditzelfde hof in de recente Credit Suisse-uitspraak weer naar de objectieve leer van de belastingkamer van de Hoge Raad.[9] Ook in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst wordt (nog steeds) de objectieve leer als uitgangspunt genomen:

'Van een pleitbaar standpunt is sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen.'[10]

Het onderscheid tussen de objectieve (fiscale) en de subjectieve (strafrechtelijke) benadering moet kritisch worden gezien. Gevolg hiervan is immers dat een later ingenomen pleitbaar standpunt de belastingplichtige in een fiscale (boeterechtelijke) procedure zou kunnen redden, terwijl ditzelfde standpunt in een strafrechtelijke procedure in beginsel zou worden verworpen. Houdt men daarbij in het achterhoofd dat het van een tamelijk willekeurig aspect als 'het inschakelen van een adviseur' of 'de status van de verdachte'[11] kan afhangen of een zaak strafrechtelijk of fiscaal wordt afgedaan, dan is het onwenselijke gevolg van dit verschil in benadering evident. Ter zake van de invulling van de inkeerregeling kan een andere ontwikkeling worden waargenomen. Op basis van de inkeerbepaling wordt geen dan wel een lagere boete opgelegd en komt het recht tot strafrechtelijke vervolging te vervallen wanneer de belastingplichtige zijn aangiften corrigeert voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden.

De belastingkamer van de Hoge Raad casseerde in het arrest van 2 mei 2001 een uitspraak van Hof Amsterdam van 4 mei 2000.[12] In die zaak was iemand ten aanzien van zijn buitenlandse bankrekening tot inkeer gekomen nadat er bij zijn werkgever een onderzoek was ingesteld naar malafide handelingen in het beursverkeer en belastingfraude. De belanghebbende had op zitting verklaard dat hij vreesde dat ambtenaren van de Belastingdienst de niet opgegeven rekening zouden kunnen ontdekken en dat hij ook met deze mogelijkheid rekening hield. Het hof oordeelde op basis hiervan dat belanghebbende zijn aangifte had verbeterd, omdat hij op het moment van indiening van de aangifte vermoedde dat ambtenaren van de Belastingdienst binnen afzienbare tijd op het spoor zouden komen van de onvolledigheid van zijn aangiften. Om die reden was er volgens het hof geen sprake van een vrijwillige verbetering.

De Hoge Raad maakte korte metten met deze overweging:

'Voorts laat dat oordeel geen andere conclusie toe dan dat belanghebbende toen evenmin – objectief gezien – redelijkerwijs moest vermoeden dat de Inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid van belanghebbendes aangifte voor het onderhavige jaar bekend was of bekend zou worden. Gezien de formulering van artikel 67n is dan niet beslissend of, zoals het Hof heeft geoordeeld, belanghebbende – subjectief gezien – vermoedde dat ambtenaren van de Belastingdienst binnen afzienbare tijd op het spoor zouden komen van de onvolledigheid van zijn aangifte.'[13]

De strafrechtelijke pendant van de inkeerbepaling, zoals vervat in art. 69, lid 3, AWR, komt woordelijk overeen met de fiscale regeling die is neergelegd in art. 67n AWR. In het verleden gaf de strafkamer ook aan dit leerstuk een (meer) subjectieve invulling. Zo achtte de strafkamer van de Hoge Raad in het arrest van 18 december 1990 de subjectieve inschatting van de verdachte doorslaggevend voor de vraag of de inkeer al dan niet tijdig was.[14] In het arrest 30 maart 2010 kwam de strafkamer echter terug op die leer en werd alsnog expliciet aansluiting gezocht bij de leer van de belastingkamer. De Hoge Raad overweegt:

'De Hoge Raad stelt voorop dat, gezien de formulering van artikel 69, derde lid, AWR, voor het antwoord op de vraag of al dan niet met vrucht een beroep op die bepaling kan worden gedaan, niet beslissend is of de belastingplichtige – subjectief gezien – ten tijde van de verbetering van een door hem gedane aangifte vermoedde dat ambtenaren van de Belastingdienst op het spoor zouden komen van de onjuistheid of de onvolledigheid van die aangifte, maar of hij – objectief gezien – op dat moment redelijkerwijs moest vermoeden dat die ambtenaren met de onjuistheid of de onvolledigheid van die aangifte bekend waren of bekend zouden worden (vgl. HR 2 mei 2001, LJN AB1375, BNB 2001/319).'[15]

Ter zake van dit fiscale leerstuk bleek de strafkamer dus wel bereid de objectieve leer van de belastingkamer te volgen.

1.2. Reikwijdte art. 47 AWR

Een ander interessant en minder in het oog springende discrepantie in de jurisprudentie van de belastingkamer en de strafkamer is de uitleg die aan de verplichting ex art. 47 AWR wordt gegeven. In het arrest van 3 februari 2006 werd hierover door de belastingkamer van de Hoge Raad als volgt geoordeeld:

'Als op een belastingplichtige de bewijslast rust met betrekking tot een feitelijke omstandigheid (bijvoorbeeld de aanwezigheid van een aftrekpost of het aantal gewerkte uren) die, indien aannemelijk, tot een lagere belasting voor die belastingplichtige zou leiden, heeft het niet ingaan op een uitnodiging van de inspecteur nadere inlichtingen te verstrekken ter onderbouwing van de aftrek, geen gevolg voor de bewijslastverdeling. De bewijslast van die omstandigheden rust immers al op de belastingplichtige. Bij het vragen van inlichtingen heeft de inspecteur dan niet een belang als waarop artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ziet.'[16]

In een strafzaak die tot het arrest van de strafkamer van 23 december 2008 leidde, ging het om een belastingplichtige die onder

verwijzing naar art. 47 AWR door de inspecteur was verzocht informatie ter zake van een door de vennootschap geclaimde buitengewone last te verstrekken.[17] De belastingplichtige werd uiteindelijk strafrechtelijk vervolgd voor schending van art. 47 AWR. Onder verwijzing naar het hiervoor geciteerde arrest van de belastingkamer werd door de verdediging betoogd dat art. 47 AWR, welk artikel in de tenlastelegging werd genoemd als de grondslag van de verplichting tot het verstrekken van informatie, in dit geval niet van toepassing is, omdat uit de jurisprudentie van de belastingkamer volgt dat verzoeken om informatie ter zake van een aftrekpost geen belang treffen als waarop art. 47 AWR ziet. De strafkamer overwoog in dat verband:

'Het Hof heeft geoordeeld dat de door de verdediging genoemde arresten louter betrekking hebben op de bewijslast in de belastingprocedure en dat daaruit niet voortvloeit dat ter zake van aftrekposten als waarop die arresten het oog hebben, de in artikel 47 AWR genoemde en in de artikel 68 en 69 AWR gesanctioneerde verplichting tot verstrekking van gegevens niet bestaat. Dat oordeel is juist. Het Hof heeft het verweer dus terecht en op goede gronden verworpen.'

De strafkamer plaatst de jurisprudentie van de belastingkamer dus geheel in het licht van de bewijslastverdeling, terwijl de overweging 'dat de inspecteur bij het vragen van inlichtingen ter zake van aftrekposten geen belang heeft waarop artikel 47 AWR ziet', toch op een aanzienlijk bredere interpretatie duidt, als gevolg waarvan geen sprake kan zijn van enige informatieverplichting ingevolge deze bepaling.

Dit 'verschil' in jurisprudentie heeft een vreemde en zeer onwenselijke uitwerking. Wordt een belastingplichtige onder verwijzing naar art. 47 AWR verzocht informatie te verstrekken ter zake van een aftrekpost, dan kan dat onder verwijzing naar de jurisprudentie van de belastingkamer worden geweigerd, nu de inspecteur bij dat verzoek geen belang heeft. Feitelijk wordt daarmee de in art. 47 AWR vervatte verplichting dus niet overtreden. Komt men echter uiteindelijk toch in het strafrechtelijke gedaagdenbankje terecht, dan behoeft men bij de strafrechter niet op begrip te rekenen.

Omdat op het moment dat de vragen worden gesteld niet duidelijk is of een zaak uiteindelijk in het strafrecht terecht zal komen, beïnvloedt de strafkamer met dit arrest ook de fiscale opstelling en afweging van de belastingplichtige.

1.3. Opzet en de toerekening daarvan

Zowel de strafkamer als de belastingkamer laat zich veelvuldig uit over de aanwezigheid van opzet, al dan niet in voorwaardelijke vorm. Nu binnen het fiscale (straf)recht bovendien vaak vennootschappen en derden figureren, is ook de toerekening van opzet (aan rechtspersonen) een vaak terugkerend element in de jurisprudentie.

Tot het arrest van 1 december 2006 was de leer van de belastingkamer dat opzet (of grove schuld) van bijvoorbeeld de adviseur kon worden toegerekend aan de belastingplichtige.[18] Eerst in het arrest van 1 december 2006 kwam de belastingkamer terug op die leer en zocht expliciet aansluiting bij de leer die de strafkamer in het IJzerdraad-arrest uiteen had gezet:

'3.3. Voor sancties waarop het Nederlandse strafrechtstelsel van toepassing is, heeft de Hoge Raad in het zogenoemde IJzerdraad-arrest (HR 23 februari 1954, NJ 1954, 378) overwogen dat "opzet ten aanzien van enig delict of delictsbestanddeel door het Nederlandse strafrecht nergens wordt toegerekend aan een natuurlijk persoon, indien die geestesgesteldheid bij hem of haar niet persoonlijk aanwezig is geweest."

3.4. Terugkomend van het arrest BNB 1988/270 acht de Hoge Raad het geraden ook voor (bestuursrechtelijke) fiscale vergrijpboetes de mogelijkheid van toerekening van opzet of grove schuld van een ander dan de belastingplichtige aan de belastingplichtige uit te sluiten. 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.'[19]

Onder verwijzing naar het EVRM zoekt de belastingkamer dus vanaf het jaar 2006 ter zake van het toerekenen van opzet aan een andere natuurlijke persoon, expliciet aansluiting bij de jurisprudentie van de strafkamer. Overigens verdient in dit verband nog opmerking dat over de onderzoeksplicht van een adviseur in fiscale (straf)zaken en de aanwezigheid van voorwaardelijk opzet verschillend lijkt te worden gedacht.[20]

Voor het toerekenen van opzet (of grove schuld) aan een rechtspersoon bleef lange tijd de vraag of ook hierin de lijn van de strafkamer zou worden gevolgd.[21] Recent heeft de belastingkamer ook in dat verband aansluiting gezocht bij de bekende Drijfmetjurisprudentie van de strafkamer. In het arrest van 29 mei 2015 werd overwogen:

'Bij de beoordeling van het middel moet worden vooropgesteld dat het Hof de vraag of de gedragingen van de hiervoor in 2.1.5 genoemde administratief medewerkster kunnen worden aangemerkt als gedragingen van belanghebbende zelf, terecht heeft onderscheiden van de vraag of de ten aanzien van die medewerkster aangenomen grove onzorgvuldigheid tot het oordeel voert dat ook aan belanghebbende de grove schuld bedoeld in artikel 67f, lid 1, AWR kan worden verweten. Dit onderscheid wordt ook gemaakt in het strafrecht (zie HR 21 oktober 2003, nr. 02229/02E, ECLI:NL:HR:2003:AF7938, NJ 2006/328, overweging 3.5). Er bestaat geen aanleiding voor een afwijkende opvatting met betrekking tot het fiscale bestuurlijke boeterecht.'[22]

Het opzetleerstuk werd in de strafrechtelijke jurisprudentie over decennia uitgekristalliseerd. In die zin is het niet zo vreemd dat de belastingkamer – na eerst een afwijkende lijn te hebben gevolgd – aansluiting zoekt bij de jurisprudentie van zijn strafrechtelijke evenknie. Eenheid ter zake van een zo essentieel element als opzet en de toerekening daarvan lijkt ons overigens ook zeker wenselijk. Deze aansluiting onderschrijven wij derhalve.

2. Formele elementen

2.1. Overschrijding redelijke termijn

Ter zake van de overschrijding van de redelijke termijn werd door de belastingkamer in het arrest van 22 april 2005 de standaardjurisprudentie van de strafkamer gevolgd. Feteris overweegt in zijn noot bij dat arrest:

'Opzienbarend is het arrest niet, want het sluit in belangrijke mate aan bij het standaardarrest van de strafkamer van de Hoge Raad van 3 oktober 2000, NJ 2000,721. De invloed van de strafrechtspraak blijkt ook uit de samenstelling van de kamer die het arrest (...) heeft gewezen: F. Koster, een vice-president van de strafkamer van de Hoge Raad, heeft voor de behandeling van deze zaak deel uitgemaakt van de belastingkamer.'[23]

De jurisprudentie van de strafkamer ter zake van de overschrijding van de redelijke termijn was reeds zeer concreet vormgegeven en leent zich bovendien goed voor toepassing binnen het punitieve bestuursrecht. In die zin mocht deze aansluiting van de belastingkamer bij de jurisprudentie van de strafkamer niet verbazen. Overigens is de relevantie hiervan redelijk beperkt. Het gaat om een (zeer) geringe 'korting' op de op te leggen straf.

2.2. Onrechtmatig bewijs

Wat het omgaan met onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal betreft, ligt dit evenwel anders. In een recente conclusie van advocaat-generaal Wattel is uitdrukkelijk gepleit voor aansluiting bij de strafrechtelijke regels ten aanzien van onrechtmatig verkregen bewijs ex

art. 359a Wetboek van Strafvordering (hierna: Sv) voor zover dit wordt gebruikt ter zake van de beboeting.[24] De Hoge Raad overweegt dat er een specifieke categorie zaken is waarin het recht van belanghebbende op een behoorlijk proces in de zin van art. 6 EVRM noodzaakt tot bewijsuitsluiting.[25] Buiten die categorieën ziet de belastingkamer die noodzaak evenwel (nagenoeg) niet. Uitdrukkelijk wordt in dat verband verwezen naar het feit dat de taak van de belastingrechter bij het vaststellen dan wel beoordelen van besluiten op grond van de belastingwetgeving niet vergelijkbaar is met de taak van de strafrechter. Als de belastingrechter over de rechtmatigheid van de wijze waarop het bewijs is verkregen anders wil oordelen dan de strafrechter, moet de belastingrechter de redenen voor die afwijking in de uitspraak vermelden. De belastingkamer blijft derhalve bij de eigen 'zozeer indruist'-leer en overweegt:

'Deze zeer terughoudende uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in belastingzaken, in gevallen waarin artikel 6 EVRM daar niet toe dwingt, komt op een nog steeds adequate wijze tot uitdrukking in het "zozeer indruist"-criterium uit BNB 1992/306. De Hoge Raad ziet dan ook geen aanleiding om terug te komen van dit criterium en van de rechtspraak die aan de hand daarvan tot ontwikkeling is gekomen.'[26]

Op dit vlak blijkt de jurisprudentie van de belastingkamer weerbarstig. In de onderliggende zaak ging het om informatie die was verkregen na de inzet van infiltranten. De strafrechter concludeerde tot uitsluiting van dat bewijsmateriaal. In de fiscale procedure die hierop volgde, mocht het materiaal dus wel worden gebruikt.

Het is de vraag of een overheid überhaupt bewijs zou moeten willen gebruiken dat deze overheid eerst zelf op onrechtmatige wijze heeft vergaard. Dit geldt temeer voor gebruik van het materiaal ter zake van doeleinden met een punitief karakter. Niet is in te zien waarom de belastingrechter opsporingsambtenaren de hand boven het hoofd zou willen houden. De overweging dat 'uitsluiting van dergelijk bewijsmateriaal in een belastingzaak in het algemeen geen aangewezen en evenredige maatregel is om rechtmatig optreden van de met opsporing en vervolging van strafbare feiten belaste ambtenaren te stimuleren', is weinig overtuigend, zeker als het bewijs wordt gebruikt voor de onderbouwing van fiscale boetes. Het toelaten van onrechtmatig verkregen materiaal draagt immers ook zeker niet bij aan het bevorderen van het naleven van de wet.

Het had onzes inziens meer voor de hand gelegen het door Wattel bepleitte onderscheid tussen heffing en beboeting te volgen en ter zake van gebruik van dergelijk materiaal voor beboetingsdoeleinden de lijn van de strafrechter te volgen. Voor zover overigens bij de belastingrechter de angst zou bestaan dat het volgen van de strafrechtelijke lijn vaak tot uitsluiting van bewijs zou leiden, dan is die angst – gelet op de restrictieve toepassing van art. 359a Sv – niet gerechtvaardigd.

2.2. Uitdrukkelijk onderbouwd standpunt

Een minder expliciete verwijzing, maar wel woordelijke aansluiting bij het strafrecht, vinden we in een arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 23 maart 2014.[27] In dat arrest – waarin het moment van het toetsen van de boete centraal staat – wordt overwogen:

'Hierbij verdient aantekening dat de rechter alleen naar aanleiding van een uitdrukkelijk onderbouwd standpunt ten aanzien van het ontbreken van draagkracht gehouden is om zijn uitspraak op dat punt van een nadere motivering te voorzien.'

Het fenomeen 'uitdrukkelijk onderbouwd standpunt' is rechtstreeks afkomstig uit art. 359, lid 2, Sv. Ook hier zoekt de belastingkamer dus – in ieder geval woordelijke – aansluiting bij het strafrecht. Niet duidelijk is of de belastingkamer (ongelukkigerwijs) gebruik heeft gemaakt van dezelfde terminologie of dat de belastingkamer ook daadwerkelijk het uit het strafrecht afkomstige 'uitdrukkelijk onderbouwde standpunt' heeft willen incorporeren.

Voor zover de belastingrechter die aansluiting wel heeft gezocht, valt dat maar moeilijk te verklaren. Het bestuursrecht en het strafrecht verschillen immers aanzienlijk van elkaar waar het zaken als bewijsrecht en bewijslastverdeling betreft. Bovendien heeft de Hoge Raad reeds in 1992 nadrukkelijk (en terecht) beslist dat het feit dat art. 6 EVRM van toepassing is bij het beoordelen van boetes die door de inspecteur zijn opgelegd, niet tot gevolg heeft dat de regels van het Wetboek van Strafvordering gaan gelden in het fiscale boeterecht.[28]

Indien in het belastingrecht aan een uitdrukkelijk onderbouwd standpunt dezelfde eisen worden gesteld als aan de strafrechtelijke variant, dan zijn die eisen aanzienlijk.[29] Een van de kenmerkende verschillen is dat verdachten in het strafrecht worden vertegenwoordigd door een advocaat. In het belastingrecht behoeft dat niet zo te zijn. Vraag is of van een natuurlijk persoon die zonder professional procedeert, kan worden gevergd dat ten aanzien van iets 'basaals' als de eigen draagkracht, uitdrukkelijk gemotiveerd verweer wordt gevoerd teneinde daarover een (toetsbare) reactie van de rechter uit te lokken. Onzes inziens kan dat (in ieder geval) van de procederende leek niet worden gevergd.

Overigens is ook niet in te zien welk belang wordt gediend met deze 'aansluiting' van de belastingrechter bij het strafrecht.

3. Tot besluit

Dat de invulling die door de belastingkamer en de strafkamer aan bepaalde leerstukken wordt gegeven niet altijd synchroon loopt, mag duidelijk zijn. Onzes inziens kan (in ieder geval) ten aanzien van materiële leerstukken een verschil in uitleg niet worden gerechtvaardigd. De gevolgen daarvan voor de rechtzoekende belastingplichtige zijn evident. Binnen de ene doctrine werkt een bepaald verweer bevrijdend, terwijl binnen de andere doctrine datzelfde verweer niet kan slagen.

Bovendien kan bij het bepalen van de fiscale rechtspositie en opstelling niet slechts de fiscale leer worden betrokken. Moet men immers op enig – onfortuinlijk – moment voor de strafrechter verschijnen, dan houdt deze rechter er ten aanzien van een aantal leerstukken andere opvattingen op na.

De onmogelijkheid van het opleggen van een boete kan zelfs een zelfstandige reden zijn voor het inzetten van het strafrecht.[30] In theorie zou diegene ten aanzien van wie op enig moment komt vast te staan dat hij wel een objectief maar geen subjectief pleitbaar standpunt heeft, dus juist strafrechtelijk kunnen worden vervolgd teneinde 'bestrafing' mogelijk te maken. Fiscaal zou die persoon immers geen beboetbaar verwijt kunnen worden gemaakt. Een dergelijk onderscheid is onwenselijk en leidt tot rechtsongelijkheid. Ter zake van formele leerstukken ligt dit minder strikt. Het terrein van het bewijs- en procesrecht leent zich veel beter voor een eigen benadering die past binnen de specifieke doctrine. Zoals bleek heeft de belastingkamer nu juist op dit vlak de opmerkelijke neiging gehad 'in de pas te lopen' en de strafrechtelijke terminologie 'tot de zijne te maken'. Dit met als mogelijk gevolg dat er thans ook aan de fiscaal procederende leek hoge eisen worden gesteld. Dit is wat ons betreft een minder gelukkige aansluiting.

[1] Prof. mr. G.J.M.E. de Bont is als Hoogleraar formeel belastingrecht verbonden aan de Erasmus Universiteit voorts zijn beide auteurs als advocaat verbonden aan De Bont Advocaten te Amsterdam.

[2] Zie <http://100jaar.belastingkamer.nl>.

[3] Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen. Protocol AAFD van 16 juni 2015, nr. BLKB/2015/572M, *Stcrf.* 2015, 17271.

[4] M.W.C. Feteris, 'Invloed van het strafrecht op het fiscale boeterecht', *WFR* 2015/140.

- [5] HR 11 juli 1984, *BNB* 1984,268.
- [6] HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193, zo ook HR 22 april 1998, *BNB* 1998/201.
- [7] HR 8 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR7228.
- [8] Hof Amsterdam 1 april 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BW4436.
- [9] Hof Amsterdam 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098.
- [10] Par. 4 onder 2 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, *Stcrt.* 2015, 17778.
- [11] Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen. Protocol AAFD, 16 juni 2015, nr. BLKB/2015/572M, *Stcrt.* 2015, 17271.
- [12] HR 2 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1375.
- [13] HR 2 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1375.
- [14] HR 18 december 1990, *NJ* 1991, 347, nr. 88238.
- [15] HR 30 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK6922.
- [16] HR 3 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0821.
- [17] HR 23 december 2008, ECLI:NL:HR:2008:BF0191.
- [18] HR 15 juli 1988, *BNB* 1988, 270.
- [19] HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741.
- [20] In dat verband G.J.M.E. de Bont, 'Een onderzoeksplicht voor de belastingadviseur?', in: *De Belastingadviseur onder vuur, enige beschouwingen uit de praktijk en wetenschap*, Amsterdam: De Bont Advocaten 2015.
- [21] Eerder zagen we dit al wel in de lagere rechtspraak, bijvoorbeeld Rb. Arnhem 31 maart 2011, ECLI:NL:RBARN:2011:BP9720.
- [22] HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1360.
- [23] HR 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9006, *BNB* 2005/337 m.nt. Feteris.
- [24] Conclusie A-G Wattel 28 mei 2014, ECLI:NL:PHR:2014:521.
- [25] Daarbij valt te denken aan de rechtspraak over schending van het recht op rechtsbijstand bij het politieverhoor (vgl. HR 30 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH3079) en aan gevallen waarin materiaal waarvan het bestaan van de wil van de belanghebbende afhankelijk is onder dwang van hem is verkregen (zie HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640 en HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144).
- [26] HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.
- [27] HR 23 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:685.
- [28] HR 18 november 1992, *BNB* 1993, 40.
- [29] HR 11 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU9130.
- [30] Criterium h van het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen. Protocol AAFD, 16 juni 2015, nr. BLKB/2015/572M, *Stcrt.* 2015, 17271.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2015-08-08>

Datum: 6-1-2016 13:29:44

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.