

ATV: wat moeten we ermee?!

Mr.dr. G.J.M.E. de Bont*

De per 1 januari 2006 ingevoerde nieuwe ATV-richtlijnen worden primair vergeleken met de oude richtlijnen. Dan blijkt met name dat het strafrecht niet langer meer het sluitstuk van de handhavingsketen van de Belastingdienst is. Uitgebreid wordt stilgestaan bij de vraag of de ATV-richtlijnen nog wel als recht in de zin van art. 79 Wet RO kunnen worden aangemerkt. Verder wordt nog stilgestaan bij wat onder fiscaal nadeel dient te worden verstaan en worden kanttekeningen geplaatst bij bepaalde aspecten, zoals recidive, opzet, sanctioneren en lichtvaardigheid.

1. Inleiding

Alweer een jaar gelden de nieuwe Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten 2006 (hierna ook: ATV-richtlijnen).¹ Lang genoeg voor bezinning. De essentie van de procedures die in de richtlijnen worden beschreven, is niet in bijzondere mate aangepast. De gedachte daarachter is wel aanzienlijk anders. Het strafrecht is niet langer het sluitstuk van de handhavingsketen van de Belastingdienst. Het Openbaar Ministerie heeft de facto het recht bedongen een selectie te maken van de zaken die door de Belastingdienst worden aangeboden. De positionering van het Openbaar Ministerie ten opzichte van de Belastingdienst heeft er wel toe geleid dat onduidelijk wordt in hoeverre de richtlijnen nog (enige) rechtsbescherming bieden.

Na een korte introductie van de nieuwe voorschriften zal nader worden ingegaan op de accentverschillen tussen de oude en de nieuwe richtlijnen. Nadien wordt de vraag behandeld of deze nog wel kunnen worden aangemerkt als recht in de zin van art. 79 Wet op de rechterlijke organisatie (hierna ook: Wet RO). Vervolgens wordt aandacht besteed aan de definitie van 'fiscaal nadeel'. Alvorens af te sluiten met conclusies wordt een aantal aanbevelingen gedaan ter verduidelijking of zelfs verbetering van de richtlijnen.

2. De nieuwe voorschriften

In de structuur van de richtlijnen is niet veel veranderd. Eigenlijk is het lichtelijk overdreven te spreken van richt-

lijnen, nu slechts sprake is van één richtlijn waarin de verschillende stadia of opties worden aangeduid.

Paragraaf 2 is geschreven voor de controlemedewerker die stuit op een onregelmatigheid en deze vervolgens aanmeldt bij de boete-fraudecoördinator. Gezamenlijk wordt beoordeeld of het drempelbedrag wordt 'gehaald' (voor particulieren € 6.000 en voor ondernemingen € 12.500) en of er sprake is van opzet.² De boete-fraudecoördinator stelt vast welke aspecten bij de zaak van belang zijn, op basis van de feiten die door de anmeldende ambtenaar worden aange-reikt en het advies dat laatstgenoemde daarbij verstrekt.

Waar in voorgaande ATV-richtlijnen sprake was van 'punten' wordt in de laatste versie van deze richtlijnen gesproken over 'aspecten'. Deze komen voor een groot gedeelte overeen met de voormalige 'punten', maar bieden de betrokken instanties (nog) veel meer ruimte om de keuze te maken die hen goedgeeft. Van belang is dat één aspect al voldoende is om tot een strafrechtelijke vervolging te besluiten. Op deze wijziging wordt later uitgebreid teruggekomen.

Na de aanmelding vindt bespreking en beoordeling plaats in het selectieoverleg. Daarbij zijn aanwezig de (zaakgerelateerde) boete-fraudecoördinator, de contactambtenaar formeel recht, ambtenaren van de FIOD en de boete-fraudecoördinatoren van de kantoren die tot één regio behoren.

In dit selectieoverleg wordt bepaald of sprake is van een aanmeldingswaardige zaak. De toets van de boete-fraudecoördinator over de vereiste opzet, het drempelbedrag en de aspecten wordt nog eens overgedaan. Er wordt een advies opgesteld voor het tripartiete overleg.

De nieuwe richtlijnen laten zien dat bij de bestraffing van belastingplichtigen verschillende autoriteiten betrokken zijn. In vroeger tijden zag het onderbemande, niet gespecialiseerde Openbaar Ministerie zich telkenmale geconfronteerd met een Belastingdienst die op een overtuigende manier veel zaken aandroeg die, indachtig de punten die daaraan gekoppeld konden worden, zeker vervolgenswaardig waren. In de nieuwe richtlijnen zijn nu de onderlinge competenties vastgelegd. De Belastingdienst heeft min of meer autonome rechten in de categorieën I (nadeel € 6.000 - € 25.000) en II (€ 25.000 - € 125.000). Voor categorie I geldt als uitgangspunt dat een bestuursrechtelijke afdoening is voorgeschreven. In beginsel geldt voor categorie II dat strafrechtelijk wordt opgetreden. Het selectieoverleg, waaraan slechts ambtenaren van de Belastingdienst deelnemen, mag over deze twee categorieën zelfstandig beslissen. Deze zaken dienen echter wel ter informatie aan het tripartiete overleg te worden gemeld, als gevolg waarvan het Openbaar

* Advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen; tevens verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg.

¹ Kennisgeving van 12 december 2005, nr. DGB2005/6956M, *Stcrt.* 20 december 2005, nr. 247/p. 28.

² Ter zake van de regeling voor omissiedelicten verwijs ik naar de richtlijnen.

Ministerie een volledig overzicht heeft en zonodig voor de toekomst kan bijsturen.

Voor de categorieën III (€ 125.000 - € 500.000) en IV (€ 500.000 of meer) is slechts het tripartiete overleg bevoegd een beslissing te nemen. Nu de regelgeving ter zake van deze beide categorieën volstrekt gelijklopend is, ontbeert het onderscheid ieder nut. Steeds vormt hier strafrechtelijke vervolging het uitgangspunt. In het tripartiete overleg kan echter gemotiveerd worden afgeweken van dit uitgangspunt en worden besloten dat de zaak met een bestuursrechtelijke boete wordt afgedaan. Het zijn deze uitzonderingen die de hoofdregel kunnen bevestigen.

3. Accentverschillen

3.1. Requiem voor het ultimum remedium

Als uitgangspunt van de vorige richtlijnen gold dat het strafrecht het sluitstuk was in de handhavingsketen. Hier van is nadrukkelijk afstand genomen zo blijkt uit de considerans:

'Vanwege de maatschappelijke wens de inzet van het strafrecht te concentreren op die zaken die een maatschappelijk effect hebben ... zijn de ATV-richtlijnen aangepast.'

Deze maatschappelijke wens is op geen enkele wijze onderbouwd. De indruk ontstaat (althans bij mij) dat het Openbaar Ministerie een ruimere discretionaire bevoegdheid heeft bedongen (ten opzichte van de Belastingdienst) om financieel 'zware' zaken af te wijzen en 'kleine', publiciteitsgevoelige zaken wel voor de strafrechter te brengen.³

3.2. Punten worden aspecten

In het kader van de accentverschuiving en het afscheid van het strafrecht als ultimum remedium wordt het oude puntenstelsel vervangen door een weging van een zaak aan de hand van 'aspecten'.

Een aantal aspecten verdient nadere aandacht.⁴ Herhaald zij, dat één aspect reeds voldoende is om een zaak die in beginsel voor bestuursrechtelijke afdoening in aanmerking komt, toch voor de strafrechter te brengen.

De punten waren:	De aspecten zijn:
Ontdoken belasting	
Relatieve hoogte ontdoken belasting	
Strafrechtelijke of fiscale recidive	Recidive
Verhaal onmogelijk	Verhaal onmogelijk
Medewerking adviseur	Medewerking adviseur
Combinatie met andere delicten	Combinatie met andere delicten
Status verdachte/voorbeeldfunctie	Status verdachte/voorbeeldfunctie
Evenwichtige rechts-handhaving	Evenwichtige rechts-handhaving
	Geen bestuurlijke boete mogelijk
	Waarheidsvinding
	Slagvaardigheid

3.3. Status verdachte/voorbeeldfunctie

Bij de keuze om al dan niet het strafrecht in te zetten, wordt in de nieuwe richtlijnen meer waarde gehecht aan de status van de verdachte en met name aan zijn voorbeeldfunctie. Indien een belastingplichtige regionaal of landelijk een maatschappelijk aansprekende persoon is, een openbaar ambt bekleedt, dan wel beroepsmatig invloed heeft op het handelen van derden of de financiële integriteit van geldstromen, komt hij op grond van de richtlijnen eerder in aanmerking voor een strafrechtelijke vervolging dan iemand wiens 'kop onder het maaiveld blijft'.

Tegen de beleidswijziging kunnen verschillende fundamentele en praktische bezwaren worden aangevoerd.⁵ Zo wordt de vervolging in de leer van de generale preventie verlaagd van 'Mittel zum Zweck'.⁶ De verdachte wordt geofferd aan een verondersteld hoger doel. Over het effect van de generale preventie is weinig bekend. De zaken waarin bekende Nederlanders worden vervolgd en wellicht na een jarenlange slepende procedure worden veroordeeld, lijken niet echt een verhoogde belastingmoraal tot gevolg te hebben. De doorgaans lange periode die complexe strafzaken in beslag

3 Zie hierover tevens: B.J.G.L. Jaeger, 'Een kleine stille revolutie in het fiscaal strafrecht', *WFR* 2006/241.

4 Zie voor een vollediger overzicht van de verschillende aspecten: p. de With, 'De ATV 2006 onder het fileermes', *WFR* 2006/339.

5 Zie tevens P.J. van Hagen, 'Willekeur dreigt in strijd tegen belastingfraude', *Het Financieele Dagblad*, 12 januari 2006; H. de Jongh, 'Fiscale Fraude, Hoge bomen vangen soms te veel wind', *Het Financieele Dagblad*, 29 juli 2006.

6 Zie hierover: J. Rimmelink, *Mr. D. Hazewinkel-Suringa's inleiding tot de studie van het Nederlands strafrecht*, p. 900, 13e druk, 1994.

nemen en de lage straffen hebben mijns inziens eerder een negatief effect op de publieke opinie. Een verhoogde pakkans voor belastingfraude heeft naar mijn mening veel meer effect.

Opmerkelijk is dat mr. R.W.M. Craemer, de hoofdofficier van justitie van het Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie, in een interview⁷ heeft opgemerkt dat de tekst van de richtlijnen ter zake van de status van de verdachte misleidend blijkt te zijn:

‘De status of bekendheid van iemand is op zichzelf nooit reden om iemand sneller te vervolgen. De kern is dat er een verband is tussen het gepleegde feit en de status.’

De hoofdofficier zegde toe voor te stellen de richtlijnen aan te passen teneinde de ontstane verwarring weg te nemen. Tot op heden is dat echter niet gebeurd.

3.4. Evenwichtige rechtshandhaving

Dat de richtlijnen bol staan van (soms prachtige) holle frasen blijkt wel uit de toelichting bij het aspect ‘evenwichtige rechtshandhaving’:

‘Strafrechtelijk optreden kan wenselijk zijn om de gestelde norm te handhaven of om een norm te bevestigen.’

Volgens mij is dit de belangrijkste doelstelling van het strafrecht en gaat hiervan geen onderscheidende werking uit op grond waarvan voor het strafrecht dan wel voor het bestuursrecht kan worden gekozen. 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.

3.5. Waarheidsvinding

Vanzelfsprekend dient een strafrechtelijk onderzoek door de FIOD onder verantwoordelijkheid van het Openbaar Ministerie de waarheidsvinding. In zoverre is dit aspect begrijpelijk. In de toelichting schemert echter door dat dit aspect mogelijk maakt dat onrijpe zaken die de controlemedewerker van de Belastingdienst niet rond krijgt, met

behulp van strafvorderlijke bevoegdheden door de FIOD wordt ‘geklaard’. Vanzelfsprekend zal het in de praktijk voorkomen dat een controleur het vermoeden heeft dat een zaak ‘stinkt’, maar dat hij de vinger er niet achter krijgt. Dat de richtlijnen het mogelijk lijken te maken in een dergelijk geval een strafrechtelijk onderzoek op te starten, is bijzonder curieus en ronduit verwerpelijk. Het Wetboek van strafvordering gaat vanzelfsprekend boven de richtlijnen, hetgeen tot gevolg heeft dat zonder een ‘redelijk vermoeden van schuld aan enig strafbaar feit’ het toepassen van strafvorderlijke dwangmiddelen uit den boze is. Het hanteren van strafvordering als instrument voor fiscale waarheidsvinding is buiten proportioneel en (dus) onrechtmatig.

3.6. Slagvaardigheid

De catalogus van aspecten kent ook een negatief aspect in die zin dat deze een indicatie vormt voor een bestuursrechtelijke afdoening. Dit aspect wordt gekenmerkt door pragmatisme. In de toelichting wordt opgemerkt dat – miss gemotiveerd – een bestuurlijke boete een gepaste straf is voor een rechtspersoon die de boete kan voldoen. Hiermee wordt het Openbaar Ministerie op eenvoudige wijze in staat gesteld een ‘argument’ aan te dragen om een financieel omvangrijke fraude toch maar bestuursrechtelijk af te doen vanwege gebrek aan ‘maatschappelijk effect’.

Het is denkbaar dat rechtspersonen hieraan een argument kunnen ontleenen om een alternatieve afdoening bij de officier van justitie te bepleiten. Gesteld zou kunnen worden dat in dit aspect het beginsel van de subsidiariteit is gecodificeerd. Men zou het – met enige goede wil – kunnen lezen als een instructie de minst bezwaarlijke weg te bewandelen.

4. Recht in de zin van art. 79 Wet op de rechterlijke organisatie?

Van de oude richtlijnen is eerder door de Hoge Raad beslist dat sprake is van recht in de zin van (thans) art. 79 Wet RO.⁸ Al in 1991 werden ter onderbouwing daarvan door zowel de Belasting- als de Strafkamer van de Hoge Raad de volgende rechtsoverwegingen gegeven:

‘4.5. (...) Gelet op de steeds gewichtiger rol die beleidsregels zijn gaan spelen bij het bepalen van de verhouding tussen overheid en burger, en gezien de daarmee samenhangende behoefte aan eenvormige interpretatie van en zekerheid omtrent de inhoud en strekking van die regels, is het wenselijk dat de – onder meer op het bewaken van de rechtseenheid gerichte – taak van de cassatierechter zich mede tot de uitlegging van zodanige regels uitstrekt.

⁷ P. Elshout en G. van der Marel, ‘OM worstelt met fraudezaken’, *Het Financieele Dagblad*, 2 augustus 2006.

⁸ Zie daarover: P.J. Wattel, ‘AVANTI nu ook in fiscalibus. Beleidsregels inroepbaar in cassatie’, *WFR* 1990/689.

4.6. Een en ander geeft grond om – in aansluiting op de uitspraak van de burgerlijke kamer van de HR van 11 okt. 1985, NJ 1986, 322 – onder ‘recht’ in meergemelde zin mede te begrijpen door een bestuursorgaan binnen zijn bestuursbevoegdheid vastgestelde en behoorlijk bekendgemaakte regels omtrent de uitoefening van zijn beleid, die weliswaar niet kunnen gelden als algemeen verbindende voorschriften omdat zij niet krachtens enige wetgevende bevoegdheid zijn gegeven, maar die het bestuursorgaan wel op grond van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur binden, en die zich naar hun inhoud en strekking ertoe lenen jegens de bij de desbetreffende regeling betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast. Daaraan doet niet af dat de aard van de gebondenheid aan een zodanige regel kan meebrengen dat het bestuursorgaan daarvan onder bepaalde omstandigheden kan afwijken.

4.7. Als behoorlijke bekendmaking in de hier bedoelde zin kan gelden de plaatsing in de Staatscourant of in een ander vanwege de overheid algemeen verkrijgbaar gesteld publicatieblad, dan wel een andere door of met goedvinden dan wel medeweten van de overheid gedane bekendmaking op zodanige wijze dat verzekerd is dat de regels voor de betrokkenen kenbaar en toegankelijk zijn.’

De consequentie van deze vaststelling is dat de belastingplichtige (verdachte) ten overstaan van de rechter een beroep toekwam op de inhoud van deze regels. Naar het oordeel van de Hoge Raad (22 februari 2000, NJ 2000, 557) geldt bij ‘beleidsregels als deze, ten aanzien waarvan betrokkenen erop mogen vertrouwen dat het Openbaar Ministerie zijn vervolgingsbeleid daarop afstemt, (dat) beginselen van een behoorlijke procesorde mee(brengen) dat het Openbaar Ministerie naar aanleiding van een desbetreffend verweer ter terechtzitting gemotiveerd aangeeft dat en waarom het in een individueel geval tot vervolging kon overgaan zonder schending van het bepaalde in de richtlijnen.’

De vaststelling dat sprake is van ‘recht’ wil echter niet zeggen dat alle voorschriften in de richtlijnen nauwgezet dienen te worden nageleefd. Uit het arrest van de Hoge Raad van 30 maart 2004, NJ 2004, 521 kan worden afgeleid dat voldoende is dat ‘naar de inhoud bezien in overeenstemming met de richtlijnen is gehandeld’. Men kan zich evenwel afvragen in hoeverre de huidige richtlijnen nog wel regels bevatten ‘die zich naar hun inhoud en strekking ertoe lenen jegens de bij de desbetreffende regeling betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast.’⁹ In zijn dissertatie

heeft Happé¹⁰ al aangegeven dat bij de afbakening van de rechtsregels twee niveaus kunnen worden onderkend:

- i. allereerst dient een onderscheid te worden gemaakt met interne voorschriften van de directie aan de inspecteurs;
- ii. vervolgens geldt de toets of de voorgeschreven regels concreet genoeg zijn om als rechtsregel te worden toegepast. Bij deze toets dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de verschillende ‘richtlijnen’:

De aanmeldingsrichtlijn

Omtrent de doelstelling hiervan kan in de richtlijn zelf (onder 2) het volgende worden gelezen:

‘De aanmeldingsrichtlijnen geven aan in welke gevallen de ambtenaren de door hen ontdekte strafbare feiten moeten aanmelden.’

Daarmee wordt treffend beschreven dat sprake is van ‘instructienormen’. Deze terminologie werd door de Hoge Raad (30 maart 2004, nr. 00733/03, NJ 2004, 521, *NTR* 2004/595) gebruikt ter zake van de bepalingen in het Voor-schrift Informatieverstreking 1993 om te benadrukken dat geen sprake was van rechtsregels op de toepassing waarvan mocht worden vertrouwd. Aan ‘instructienormen’ kan een verdachte belastingplichtige geen aanspraken ontlenen.

De transactierichtlijn

Mijns inziens kunnen de ‘voorschriften’ in de transactierichtlijn niet als instructienormen worden aangemerkt. Het is echter zeer wel de vraag of deze ‘voorschriften’ concreet genoeg zijn om te gelden als rechtsregel op toepassing waarvan de verdachte mag vertrouwen. De ‘voorschriften’ in de transactierichtlijn zijn naar mijn mening volstrekt nietszeggend. Enkele passages:

‘Het Bestuur van ’s Rijksbelastingen kan in beginsel ... een strafrechtelijke transactie aanbieden indien het ter zitting brengen van een zaak niet passend zou zijn.’

‘Verder komen zaken voor transactie in aanmerking als de contactambtenaar en de officier van justitie na onderling overleg op grond van de resultaten van het opsporingsonderzoek oordelen dat het aanbieden van een transactie de gewenste (strafrechtelijke) afdoeningsmodaliteit is.’

Uit deze passages kan niet anders worden afgeleid dan dat het aan de discretie van de betrokken ambtenaren wordt overgelaten of een transactie wordt aangeboden of niet. Van een concrete regel waaraan de verdachte belastingplichtige enig vertrouwen kan ontlenen, is naar mijn mening geen enkele sprake.

9 Dat de nieuwe richtlijnen ook nog recht vormen in de zin van art. 79 Wet RO menen M.L.J.H. van Trigt en J.A.A. Overes in: ‘De nieuwe ATV richtlijnen; gaan we nu de “echte boeven” vangen?’, *TFB*, nr. 3, april 2006, p. 17.

10 R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Kluwer, Deventer 1996, ac. diss, p. 136 e.v.

De vervolgingsrichtlijn

Ook hier speelt de vraag of de regels wel concreet genoeg zijn. Zoals hiervoor reeds werd aangegeven, is er een onderscheid gemaakt in vier categorieën. Opvallend is dat die categorieën worden gekenmerkt door de ruimte die de autoriteiten wordt gelaten. Categorie I heeft het 'uitgangspunt' dat bestuursrechtelijk wordt bestraft. In categorie II en III/IV geldt 'in beginsel' en als 'uitgangspunt' een strafrechtelijke vervolging. Deze uitgangspunten zijn ook echt niet meer dan uitgangspunten, waarvan op bijzonder eenvoudige wijze kan worden afgeweken.

Bij categorie II kan van een strafrechtelijke vervolging worden afgezien indien 'het tripartiete overleg van oordeel is dat in het kader van een evenwichtige rechtsbedeling de zaak beter bestuursrechtelijk kan worden afgedaan.'

Onduidelijk blijft wat verstaan moet worden onder 'evenwichtige rechtsbedeling'. Verwacht zou mogen worden dat deze wordt bereikt, althans nagestreefd, met behulp van de aspecten. Toch kan uit de tekst van de richtlijn slechts worden afgeleid dat de 'evenwichtige rechtsbedeling' een ongeschreven aspect is dat de geschreven aspecten kan 'overrulen'.

In categorie III/IV kan van toepassing van het strafrecht worden afgezien 'in uitzonderingsgevallen'. Iedere verdere tekst en uitleg in verband met dergelijke uitzonderingsgevallen ontbreekt.

Naar mijn mening blinken de nieuwe richtlijnen uit in vaagheden en voorbehouden. De positionering van het Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie ten opzichte van de Belastingdienst (en wellicht vice versa) lijkt een belangrijker thema te zijn geweest bij het schrijven van deze richtlijnen dan het formuleren van beleid. Van enig (gerechtvaardigd) vertrouwen bij de verdachte belastingplichtige kan niet snel meer sprake zijn.

Indien nog wel sprake zou zijn van 'recht' in de zin van art. 79 Wet RO kan het Openbaar Ministerie zich daar met een jantje-van-leiden van afmaken. Het zal voor het Openbaar Ministerie immers nooit een probleem zijn uit te leggen waarom het uitgangspunt waarop de verdachte belastingplichtige meende te mogen vertrouwen in het concrete geval niet van toepassing is. De rechtsbescherming die bestond in de oude richtlijnen is in de nieuwe richtlijnen verworpen tot een farce.

5. Fiscaal nadeel

In de richtlijnen wordt onder het fiscale nadeel verstaan 'het bedrag aan belasting dat in de onderzoeksperiode vermoedelijk te weinig is of zou zijn geheven, dan wel is of zou zijn betaald indien de inspecteur de aangifte van belang-

hebbende had gevolgd.' In deze definitie wordt aansluiting gezocht bij de bepaling in art. 69 AWR waarin het strafmaximum wordt gesteld op 'ten hoogste het bedrag van de te weinig geheven belasting.'¹¹

Uit de richtlijn wordt duidelijk dat het nadeelbedrag niet dient te worden gekoppeld aan een specifieke aangifte, maar veeleer gerelateerd dient te worden aan het fraudecomplex in een bepaalde periode. Ook bedragen aan belasting die als gevolg van de fraude bij derden te weinig zijn geheven, tellen bijvoorbeeld mee bij het bepalen van de hoogte van het fiscale nadeel. Dit brengt mijns inziens eveneens met zich mee dat de consequenties van een naheffing loonheffing of omzetbelasting relevant zijn bij het berekenen van het fiscale nadeel. Voormelde heffingen mogen (alsnog) in mindering worden gebracht op de vennootschaps- of inkomstenbelasting. De naheffing van de zakelijke belasting resulteert in beginsel voor de winstheffing tot een restitutie. Dit leidt tot verlaging van het fiscale nadeel.

Deze benadering blijkt evenwel (nog) niet de praktijk. In door de FIOD/ECD opgemaakte processen-verbaal lijkt het er veeleer op, dat de nadeelberekening eerder wordt opgeblazen dan gesaldeerd. Die benadering bepaalt in het algemeen tevens het perspectief, waaraan het vervolgetraject wordt afgemeten (ernst en omvang). Met een beroep op de richtlijn zou een alternatieve berekening kunnen worden bepleit. De saldering leidt in het algemeen tot een relativering van het vermeende vergrijp, zowel absoluut als optisch.

Dat is niet alleen relevant voor de vervolgingsbeslissing (bestuursrechtelijke dan wel strafrechtelijke afdoening) maar uiteindelijk ook voor de eventuele straftoemeting. Ook hier biedt de formulering van de richtlijn aanknopingspunt een beroep te doen op een meer gunstige becijfering dan tot dusverre in de praktijk en de rechtspraak gebruikelijk is.

6. Kanttekeningen

Naast de wat meer fundamentele elementen die hiervoor zijn belicht, bevat de richtlijnen nog een aantal (kleinere) ongerijmdheden. Enigszins 'at random' veroorloof ik mij nog de volgende kanttekeningen.

6.1. Recidive

Eén van de hiervoor genoemde aspecten die in acht worden genomen bij de beslissing een zaak bestuursrechtelijk dan wel strafrechtelijk af te doen, betreft eventuele recidive aan de zijde van de verdachte belastingplichtige. Daarvan is

¹¹ Zie hierover mijn artikel: 'Straftoemetingsperikelen in het fiscale strafrecht', *TREMA*, november 2004, Bulletin 3, p. 61-66.

vanzelfsprekend sprake bij een eerdere strafrechtelijke veroordeling voor een fiscaal delict. Opmerkelijk is dat evenzeer als recidivist wordt aangemerkt de belastingplichtige die 'een transactie heeft aanvaard of een vergrijpboete heeft gekregen'. Het aanvaarden van een transactie impliceert geen schuldbekenenis. De reden voor het accepteren van een aanbod kan liggen in budgettaire of psychische overwegingen. Ook het feit dat een vergrijpboete is 'gekregen' maakt mijns inziens nog niet dat er sprake is van recidive.¹² Een gekregen vergrijpboete kan immers nog worden aangevochten en door de rechter worden vernietigd. Van recidive kan dan naar mijn mening niet worden gesproken. Relevant is in dat verband wellicht nog dat de Hoge Raad¹³ in het kader van de recidiveregeling voor de verzuimboeten in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 overwoog dat ingeval 'de boete wordt teruggenomen' niet van recidive kan worden gesproken.

Het verdient aanbeveling deze passage aan te passen.

6.2. Opzet

De richtlijnen kennen slechts één voetnoot, die als volgt luidt:

'Daar waar in paragraaf 3 en 4 van de richtlijnen gesproken wordt over "opzet" wordt steeds bedoeld op het strafrechtelijke begrip opzet.'

Uit de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad kan worden opgemaakt dat er maar één begrip opzet is. Zo blijkt uit met name de conclusie van toenmalig A-G Van den Berge bij het arrest van de Hoge Raad van 17 augustus 1998¹⁴ dat bij de uitleg van het begrip opzet in het fiscale boeterecht teruggesproken dient te worden op de strafrechtelijke doctrine. De Hoge Raad verwijst naar de conclusie van de advocaat-generaal. Dat de Hoge Raad geen onderscheid wil maken tussen een boeterechtelijk opzetbegrip en een strafrechtelijk begrip opzet kan eveneens worden afgeleid uit het recente arrest van de Hoge Raad van 1 december 2006.¹⁵ Ook ter zake van de vraag of opzet van een adviseur kan worden toegerekend aan de (achterliggende) belastingplichtige, zoekt de Hoge Raad expliciet aansluiting bij het commune strafrecht.

Niet alleen in de literatuur,¹⁶ maar ook bij gelegenheid van de parlementaire behandeling van het thans geldend fiscale

straf- en boeterecht is aan de orde gekomen dat de complexiteit van de fiscale wetgeving tot gevolg heeft dat in de aangiften fouten (zullen) worden gemaakt en dat deswege extra kritisch getoetst dient te worden of daadwerkelijk 'opzettelijk' is gehandeld. Inmiddels heeft deze opvatting ook in de rechtspraak weerklank gevonden.¹⁷ Het zou de duidelijkheid dienen, wanneer de voetnoot in de richtlijn melding maakte dat strafrechtelijke vervolging slechts opportuun is indien bewezen kan worden dat de verdachte belastingplichtige 'redelijkerwijze niet kon en mocht menen' juist te handelen.

Daarmee zou niet alleen aan de justitiabele wat meer houvast worden geboden, maar ook aan de officier van justitie, die over de opportuniteit van de strafvervolgning oordeelt. Een consequente toepassing van dit criterium zou kunnen voorkomen, dat fiscale twijfelgevallen aan de strafrechter worden voorgelegd. Deze leggen een nodeloos en maatschappelijk onnuttig beslag op de rechterlijke capaciteiten. In dergelijke gevallen verdient bestuurlijke afdoening per definitie de voorkeur. In zoverre hebben de opstellers van de nieuwe richtlijnen een mooie kans gemist.

Het verdient aanbeveling de voetnoot – ook in zoverre – te herschrijven.

6.3. Sanctioneren

In de richtlijnen wordt het werkwoord 'sanctioneren' of het zelfstandig naamwoord 'sanctionering' een aantal malen gebruikt. Uit de context waarin deze woorden worden gebruikt, wordt duidelijk dat bedoeld wordt 'bestrafen' of 'straf'. Dat is echter niet de werkelijke betekenis van 'sanctioneren' volgens het woordenboek¹⁸, waarin het volgende is opgenomen:

'1 sanctie verlenen aan -, syn. goedkeuren, bekrachtigen
2 waarborgen: de op overtreding opgestelde boete sanctioneert de nakoming van het voorschrift.'

Het verdient aanbeveling het woord sanctioneren of vervoegingen daarvan te vervangen door bestraffen, straf of boete.

6.4. Lichtvaardigheid

Bij het aspect 'Medewerking van adviseur, deskundige derde of douane-expediteur' wordt het volgende gesteld:

'Om te voorkomen dat te lichtvaardig wordt geoordeeld dat er sprake van dit aspect is moet door de belastingdienst

12 Opgemerkt dient wel te worden dat deze fout consistent wordt gemaakt nu in paragraaf 43 van het BBBB 1998 bij de opsomming van de strafverzwarende omstandigheden een soortgelijke tekst is opgenomen.

13 HR 13 augustus 2004, nr. 37.804, *NtFR* 2004/1236, *BNB* 2005/41.

14 HR 17 augustus 1998, nr. 31.974, *BNB* 1998/329.

15 HR 1 december 2006, nr. 40.369, *NtFR* 2006/1710, *V-N* 2006/62.4 of *LIN*: AU7741.

16 P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, 2e herziene druk, Kluwer, Deventer 1989 en J. Wortel, *Vervolgen in belastingzaken*, FM 56, Kluwer, Deventer 1991.

17 Zie daarover uitgebreider: G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2006', *TfB* 8, december 2006, p. 8 e.v.

18 Van Dale Groot Woordenboek der Nederlandse Taal, 13e herziene uitgave, 1999.

onderbouwd worden op grond van welke aanwijzingen hij van mening is dat de adviseur, deskundige derde of douane-expediteur van de fraude op de hoogte was én daar zijn medewerking aan heeft verleend.'

Deze zorgvuldigheid valt vanzelfsprekend te prijzen. De 'impact' van een strafrechtelijke vervolging is enorm. De onderbouwing die ter zake van dit aspect wordt voorgeschreven mag echter worden verwacht (en mijns inziens worden geëist) bij elk aspect, aangezien één enkel aspect reeds voldoende is om een zaak strafrechtelijk aan te pakken. In de richtlijnen wordt verschillende malen voorgeschreven (bij de aanmelding en het selectieoverleg) dat een advies moet worden opgesteld.

Het verdient aanbeveling ter zake van elk aspect voor te schrijven dat wordt onderbouwd op grond van welke aanwijzingen het aspect van toepassing wordt geacht.

7. Conclusie

De richtlijnen lijken er niet te zijn voor de verdachten, maar met name voor de officier van justitie in het tripartiete overleg. De voorschriften zijn zo vaag dat niets meer wordt voorgeschreven. Over de financieel lichtere fraudezaken hebben de ambtenaren van de Belastingdienst nog wel wat te zeggen. De zwaardere zaken staan ter beschikking van het Openbaar Ministerie, maar kunnen met een minimale motivering weer worden teruggegeven aan de Belastingdienst. Betwijfeld kan worden of de huidige richtlijnen nog wel kwalificeren als 'recht' in de zin van art. 79 Wet RO. Mocht dat wel het geval zijn, dan is de rechtsbescherming die daarvan uitgaat minimaal. Verdedigd zou kunnen worden dat waar de richtlijnen de keuzemogelijkheid van de vervolgende instantie niet uitsluiten, de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit ertoe moeten leiden dat de voor de betrokken (rechts-)persoon minst bezwarende weg wordt bewandeld. Voorts dient iedere keuze voor een vervolging die afwijkt van de gestelde uitgangspunten op een voor de verdachte belastingplichtige kenbare, concrete en uitgebreide wijze te worden gemotiveerd.