

## Fiscaal sanctierecht

Deze rubriek wordt verzorgd door prof. mr. G.J.M.E. de Bont, mr. A.A. Feenstra, mr. drs. M.J.N. Vermeij en mr. A.B. Vissers.

## Jurisprudentie

### HR 30 oktober 2012 (Strafkamer), LJN BU7367

Op 30 oktober 2012 wees de Hoge Raad arrest in een beklagprocedure (art. 552a Sv) in het kader van een fiscaal strafrechtelijk onderzoek. De twee meest in het oog springende oordelen van de Hoge Raad zullen hier worden besproken.

De zaak lag als volgt. Op basis van art. 94a lid 3 Sv (voordeelontneming) was het vliegtuig van klaagster in beslag genomen. Naar aanleiding daarvan is een beklagprocedure gestart. Tijdens de behandeling van het beklag heeft klaagster aangevoerd dat de vereiste machtiging van de rechter-commissaris in de zin van art. 103 Sv ontbrak. Op basis daarvan kon het beslag volgens klaagster niet langer voortduren. Na sluiting van het onderzoek in de raadkamer heeft de rechtbank informatie bij de rechter-commissaris ingewonnen. De vereiste machtiging bleek wel degelijk aanwezig. Op basis daarvan heeft de rechtbank het beklag ongegrond verklaard. Klaagster is in cassatie gegaan en heeft (onder meer) aangevoerd dat zij niet in de gelegenheid is gesteld te reageren op de machtiging van de rechter-commissaris. Daarmee zijn volgens klaagster beginselen van behoorlijke procesorde geschonden en is klaagster een *fair trial* in de zin van art. 6 EVRM onthouden. De Hoge Raad oordeelt dat art. 6 EVRM niet van toepassing is op de beklagprocedure. Daarnaast oordeelt de Hoge Raad dat geen van de beginselen van behoorlijke procesorde is geschonden en wijkt daarmee af van de conclusie van A-G Vellinga. Wel merkt de Hoge Raad op dat de wijze waarop de rechtbank achteraf vergaarde informatie bij haar overwegingen heeft betrokken ‘minder gelukkig’ is. Helaas valt deze uitspraak in een grotere categorie uitspraken, waarbij de Hoge Raad procedurele missers met de mantel der liefde bedekt.

Voorts was het oordeel over het vierde middel noemenswaardig voor deze rubriek. Dat middel zag op de opvatting dat art. 74 AWR de toepassing van art. 36e Sr doorkruist, waardoor inbeslagname wegens voordeelontneming niet van toepassing kon zijn. Daarover oordeelt de Hoge Raad dat art. 74 AWR alleen ziet op fiscale delicten en dat art. 74 AWR niet van toepassing is nu klaagster ook wordt verdacht van valsheid in geschrift, witwassen en deelneming aan een criminele organisatie. Deze commune delicten zijn echter zonder de vermeende gepleegde belastingfraude niet denkbaar. De Hoge Raad kijkt echter alleen naar de formele verdenking, een materiële toetsing van de verdenking komt in de raadkamerprocedure niet aan de orde.

### HR 4 januari 2013 (Belastingkamer), LJN BX8543

Ingevolge art. 67e AWR kan de inspecteur gelijktijdig met het vaststellen van een navorderingsaanslag een boete opleggen, indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat te weinig belasting is geheven. De grondslag van de boete wordt gevormd door de hoogte van de navorderingsaanslag, *voor zover* dat bedrag als gevolg van opzet of grove schuld van de belastingplichtige

niet geheven zou zijn. De vraag in de onderhavige zaak ziet op de grondslag van de boete en meer specifiek tot welk bedrag de belastingplichtige opzet dan wel grove schuld had. De feiten zijn als volgt.

Belanghebbende geeft in zijn aangifte inkomstenbelasting een belastbaar inkomen uit werk en woning van nihil aan. De aanslag wordt vervolgens conform de aangifte opgelegd. Na het opleggen van de aanslag wordt een boekenonderzoek ingesteld. Tijdens de loop van het onderzoek vult belanghebbende een herziene belastingaangifte in en geeft alsnog de genoten winst uit onderneming aan. Tevens stelt hij aanspraak te maken op de zelfstandigenaftrek. Belanghebbende heeft geen urenadministratie, agenda of vergelijkbare stukken waardoor de Belastingdienst de zelfstandigenaftrek betwist en een navorderingsaanslag oplegt zonder inachtneming van de zelfstandigenaftrek. De boete wordt berekend over de gehele navorderingsaanslag.

Het hof oordeelt dat de primitieve aanslag te laag is vastgesteld en dat belanghebbende geen recht heeft op de zelfstandigenaftrek. Tevens oordeelt het hof dat het aan opzet van belanghebbende te wijten is dat te weinig belasting is geheven, maar oordeelt dat de grondslag van de boete verlaagd moet worden met het deel dat ziet op de zelfstandigenaftrek, omdat het opzet van belanghebbende niet gericht was op het onterecht claimen van de zelfstandigenaftrek. Daarbij maakt het naar het oordeel van het hof overigens niet uit of de zelfstandigenaftrek in de primitieve aangifte of de herziene aangifte was opgenomen.

Advocaat-generaal IJzerman schrijft bij dit arrest een conclusie. Hij acht de overweging van het hof onbegrijpelijk. Hij schrijft dat de aanwezigheid van opzet getoetst moet worden op het moment van het doen van aangifte. Daar volgt volgens IJzerman uit dat het gehele belastingbedrag wat door opzet van belanghebbende dreigde te ontsnappen als boetegrondslag hoort te dienen.

De Hoge Raad volgt echter het hof en oordeelt dat het hof tot uitdrukking heeft gebracht dat het opzet slechts was gericht op het ontgaan van belastingheffing over de door de genoten winst uit onderneming *verminderd* met de zelfstandigenaftrek. De advocaat-generaal heeft natuurlijk gelijk dat het opzet moet bestaan op het moment van het doen van de aangifte. Dat neemt niet weg dat een herziene aangifte van een later moment klaarblijkelijk wel een licht kan schijnen over de mate van opzet, maar ook over het bedrag van het belastingnadeel, dat relevant is voor de vaststelling van de boete. Deze uitspraak over de fiscale boete is daardoor ook interessant voor het fiscale strafrecht. Ook in het fiscale strafrecht is het boetebedrag namelijk gekoppeld aan de te weinig geheven belasting.

### **Conclusie A-G IJzerman 10 december 2012 (Belastingkamer), LJV BY7673**

Belanghebbende heeft in de onderhavige zaak een kapitaalverzekering met lijfrenteclausule afgesloten. De lijfrentepolis is in 2003 afgekocht. De afkoopsom is echter ten onrechte niet als inkomen aangegeven. Om de te weinig geheven belasting te kunnen navorderen dient de inspecteur aanmerkelijk te maken dat belanghebbende te kwader trouw was. Voor kwader trouw is op zijn minst voorwaardelijk opzet nodig.

Belanghebbende verklaart dat hij er een 'rotzootje' van heeft gemaakt, dat hij geen financiële kennis heeft en dat hij eind 2003 ernstig ziek is geworden. Hij stelt zich echter op

het standpunt dat hij niet te kwader trouw heeft gehandeld. De rechtbank verklaart hierop het beroep gegrond en vernietigt de navorderingsaanslag en de boetebeschikking. De inspecteur gaat in hoger beroep en stelt dat belanghebbende wel degelijk te kwader trouw is en subsidiair dat de toenmalige adviseur van belanghebbende te kwader trouw was, hetgeen kan worden toegerekend aan belanghebbende. Naar het oordeel van het hof lag het op de weg van de toenmalige adviseur van belanghebbende om nadere informatie en bescheiden bij belanghebbende op te vragen inzake de kapitaalverzekering. Indien hij dit had gedaan was het onmiddellijk duidelijk geworden dat geen sprake was van een kapitaalsuitkering maar van een afkoopsom en dat deze in de aangifte inkomstenbelasting opgenomen had moeten worden. Dit brengt het hof tot het oordeel dat de adviseur zich willens en wetens heeft blootgesteld aan de niet als denkbeeldig te verwaarlozen kans dat te weinig belasting zou worden betaald. Deze kans aan belanghebbende worden toegerekend. De navorderingsaanslag en de boetebeschikking blijven derhalve alsnog in stand.

Belanghebbende gaat in cassatie en stelt dat de motivering van het hof onbegrijpelijk is en niet kan kwalificeren als voorwaardelijk opzet. A-G IJzerman schrijft een uitgebreide conclusie bij dit arrest. Voor voorwaardelijk opzet moet een adviseur ten tijde van het doen van de aangifte wetenschap hebben van de aanmerkelijke kans dat een onjuiste aangifte gedaan zou worden. Daarnaast moet de adviseur deze aanmerkelijke kans bewust hebben aanvaard.

Het opnemen van een uitkering in de aangifte, zonder nadere informatie en bescheiden op te vragen, vormt volgens de advocaat-generaal objectief en in feite de aanmerkelijke kans dat te weinig belasting wordt geheven. Daarmee is nog niet voldaan aan de vereiste bewustheid. Er dient nog te worden vastgesteld of de adviseur wetenschap had van die aanmerkelijke kans en of de adviseur deze kans ook bewust heeft aanvaard. Wij kunnen deze conclusie van A-G IJzerman alleen maar onderschrijven.

### **Conclusie A-G Wattel 1 maart 2013 (Civiele kamer), LJV BZ3640**

In een eerdere editie van dit tijdschrift werd al aandacht besteed aan het *Chambaz*-arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM). In navolging daarvan heeft A-G Wattel een conclusie geschreven in een civiele dwangsomprocedure tegen een begunstigde van een Liechtensteinse stiftung, waarbij de fiscus onder dreiging van een dwangsom alsnog de gevraagde informatie afdwingt. De voorzieningenrechter in eerste aanleg en in hoger beroep hebben de vordering van de fiscus toegewezen en de betrokkene onder verbeurte van een dwangsom verplicht om de gevorderde informatie te verstrekken. In het cassatieberoep wordt de vraag aan de orde gesteld of de fiscale inlichtingenverplichting, gecombineerd met een dwangsomprocedure, in strijd is met het zwijgrecht van art. 6 EVRM. De advocaat-generaal geeft een uitvoerig overzicht van de jurisprudentie van het EHRM, de nationale jurisprudentie en recente literatuur. Hij komt tot de navolgende analyse (par. 10.1):

'10.1 Ik acht de Straatsburgse rechtspraak over de litigieuze kwestie niet onduidelijk: een ieder is gehouden zijn wettelijke verplichtingen ten dienste van het (fiscaal-)bestuurlijke toezicht na te komen, óók zijn

informatieverstrekkingsplichten, en hij kan zonder grondrechtelijk bezwaar bestraft worden als hij dat niet of onjuist doet. Art. 6 EVRM is niet bedoeld om normale fiscale verplichtingen en effectief toezicht door de autoriteiten te kunnen frustreren (Abas, Allen, I.J.L., G.M.R. en A.K.P. v UK). Als echter sprake is van een criminal charge, en ook als dat (nog) niet het geval is (en zelfs als er nooit een charge blijkt te volgen (Shannon, § 40)) maar de betrokkene kan niet uitsluiten dat de van hem in de toezichtsfeer onder dwang gevorderde informatie ook strafvorderlijk tegen hem gebruikt zal worden, dan kan hij niet zonder schending van art. 6 EVRM bestraft of met straf of boete bedreigd worden voor niet-verklaren of niet-overhandigen van testimonial or communicative evidence, waaronder begrepen documenten waarop de autoriteiten zonder zijn actieve medewerking (minstens een wilsbesluit) niet de hand kunnen leggen (Funke, Heaney and McGuinness, J.B., Marttinen, Shannon, Chambaz), tenzij:

- (i) het gaat om boeten of druk waarvan onder de gegeven omstandigheden niemand wakker hoeft te liggen en de sanctie in elk geval non-custodial is (O'halloran and Francis; Allen) of
- (ii) er procedurele waarborgen bestaan dat de in de toezichtsfeer afgedongen informatie of documenten niet strafvorderlijk gebruikt zullen worden (Marttinen; Chambaz).'

Aangezien de onder sub ii genoemde procedurele waarborgen in de Nederlandse wetgeving ontbreken, concludeert de advocaat-generaal dat de belastingrechter in de aanslagprocedure of de civiele rechter in de dwangsomprocedure dan maar moeten oordelen dat het materiaal dat op grond van de fiscale inlichtingenverplichting met sanctiedreiging is verkregen niet voor punitieve doeleinden mag worden gebruikt. Deze conclusie heeft – terecht – veel stof doen opwaaien. Hoewel deze analyse van de fiscale inlichtingenverplichting versus het zwijgrecht de rechtsbescherming ten goede komt, rijst mijns inziens de vraag of de conclusie van de advocaat-generaal wel ver genoeg gaat. Enerzijds is het opmerkelijk dat de rechter op de stoel van de wetgever moet gaan zitten om de benodigde procedurele waarborgen uit te spreken. Daarnaast rijst de vraag of de strafrechter zich er veel aan gelegen laat liggen als zijn civiele of fiscale collega oordeelt dat het fiscale bewijs niet voor punitieve doeleinden mag worden gebruikt. Stel dat de fiscus de stoute schoenen aantrekt en de verkregen informatie toch aan het Openbaar Ministerie verstrekt, doorstaat deze informatieverstrekking dan de strenge toets van art. 359a Sv? Het zal niet voor het eerst zijn dat de Strafkamer van de Hoge Raad oordeelt dat onrechtmatig handelen van de fiscus niet aan het Openbaar Ministerie kan worden toegerekend (HR 8 mei 2012, nr. 11/00465, *LJN* BW5002). Mijns inziens dient de Hoge Raad nog een stap verder te gaan en de dwangsomprocedure in strijd met art. 6 EVRM te verklaren, waarbij de vordering van de fiscus dan moet worden afgewezen. De uitspraak van de Civiele kamer van de Hoge Raad staat (vooralsnog) gepland op 7 juni 2013. De Staatssecretaris van Financiën wacht deze uitspraak overigens niet af en heeft aangekondigd dat in de overgebleven zaken met 'hardnekkige weigeraars en ontkenners' uit het

rekeningenproject (bankrekeningen bij de KB-Lux) kort gedingen aanhangig worden gemaakt om alsnog de gegevens over de betreffende bankrekening te verkrijgen ([www.rijks-overheid.nl](http://www.rijks-overheid.nl), nieuwsbericht van 8 april 2013). Daarover in een volgende rubriek (vermoedelijk) meer.

## **Rb. Amsterdam 20 december 2012 (Strafkamer), LJN BZ0057**

Deze fiscale strafzaak heeft betrekking op het feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk doen van onjuiste aangiften vennootschapsbelasting in verband met een herinvesteringsreserve.

De rechtbank komt tot de conclusie dat de belastingdienst terecht heeft vastgesteld dat de vennootschap ten onrechte een herinvesteringsreserve heeft gevormd. De aangiften vennootschapsbelasting zijn daardoor onjuist ingevuld. Vervolgens dient de vraag te worden beantwoord of de vennootschap de aangiften ook opzettelijk onjuist heeft ingediend. Ook het bewijs voor opzettelijk handelen is volgens de rechtbank aanwezig. Op verzoek van de vennootschap wordt immers een herinvesteringsreserve opgenomen, waarbij de belastingadviseur erop wijst dat er dan een aantoonbaar herinvesteringsvoornemen aanwezig moet zijn.

Daarbij is opmerkelijk dat de rechtbank overweegt dat C, (nieuwe) directeur van de vennootschap en fiscalist, wist, of op zijn minst had moeten weten dat de HIR ten onrechte in de aangiften werd vermeld. Het is de vraag of deze bewijsoverweging stand kan houden in hoger beroep. Zoals in de hiervoor opgenomen conclusie van A-G IJzerman is vermeld, is de enkele wetenschap van een onjuistheid onvoldoende voor een bewezenverklaring van (voorwaardelijk) opzet, 'had moeten weten' lijkt dan helemaal onvoldoende. De laatste stap, die de rechtbank neemt, is de vraag of aan verdachte vervolgens kan worden verweten dat hij als medepleger feitelijk leiding heeft gegeven aan de gedraging van de vennootschap. De overweging van de rechtbank op dit punt is eens temeer opmerkelijk, aangezien de rechtbank de bewijslast bij de verdachte lijkt neer te leggen, als het gaat om zijn betrokkenheid bij de vennootschap. De rechtbank stelt allereerst vast dat de verdachte sinds 2000 betrokken is geweest bij de vennootschap en oordeelt dat niet is gebleken dat verdachte, na de indiensttreding van de nieuwe directeur, sindsdien niet langer nauw betrokken was bij de vennootschap. Het is de vraag of op deze wijze toepassing mag worden gegeven aan een bewijsvermoeden. De feiten, waarop het vermoeden is gebaseerd, zien op een andere periode dan de periode waarop de tenlastelegging betrekking heeft. Vervolgens wordt ook ten aanzien van de verdachte vastgesteld dat hij wist dan wel had moeten weten dat er geen aantoonbaar voornemen tot herinvestering bestond. Mede daaruit leidt de rechtbank een bewuste en nauwe samenwerking tussen de verdachte en de nieuwe directeur af.

Op deze motivering van de rechtbank is wel het een en ander op te merken. De drie onderdelen, die bewezen moeten worden verklaard: feitelijk leidinggeven, opzet van de verdachte en medeplegen worden in één adem c.q. twee bewijsoverwegingen genoemd. Vrij recent heeft de Hoge Raad nog geoordeeld dat een uitspraak van het Hof, die was toegespitst op de criteria van feitelijk leidinggeven, onvoldoende gemotiveerd was, aangezien de tenlastelegging medeplegen vermeldde (HR 18 december 2012, *LJN* BX5140). Het is dan ook de vraag of de motivering van de rechtbank de toets der kritiek kan doorstaan.

### Rb. 's-Gravenhage 18 januari 2013 (Strafkamer), LJN BY8787

In deze uitspraak is een gastouderbureau aangemerkt als verdachte. De verdenking berust op het met valse stukken aanvragen van WW-uitkeringen bij het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV) en het door oplichting en valsheid in geschrifte verkrijgen van kinderopvangtoeslag bij de Belastingdienst.

De rechtbank onderzoekt allereerst of sprake was van een redelijk vermoeden van schuld aan een strafbaar feit. De rechtbank stelt vast dat de opsporingsfunctionarissen van het UWV en de FIOD onjuist waren voorgelicht over de wet- en regelgeving, waarop het vermoeden van het vermeende strafbare handelen van de verdachte was gebaseerd. Deze gebrekkige kennis hebben ze vervolgens gebruikt in het opsporingsonderzoek. Dit leidde ertoe dat de opsporingsambtenaren feitelijke en juridische onjuistheden hebben voorgelaten in de verhoren. Getuigen en (mede)verdachte(n) zijn hierdoor op het verkeerde been gezet en hebben naar aanleiding daarvan gemeend onjuiste verklaringen te moeten afleggen. De rechtbank is van oordeel dat door deze onjuiste uitgangspunten ten onrechte is aangenomen dat sprake was van redengevende feiten en omstandigheden op grond waarvan een redelijk vermoeden van schuld bestond. Daarmee is naar het oordeel van de rechtbank sprake van een normschending in het voorbereidend onderzoek en levert een onherstelbaar vormverzuim ex art. 359a Sv op.

De rechtbank verwijt de opsporingsambtenaren dat onvoldoende in de wet- en regelgeving is verdiept en hiermee is het doel van het opsporingsonderzoek, namelijk de waarheidsvinding, uit het oog verloren. Deze tunnelvisie en vooringenomenheid blijken onder meer uit het feit dat de gehele administratie van de verdachte buiten het onderzoek is gelaten omdat deze toch 'vals' zou zijn. De tunnelvisie van de opsporingsambtenaren hebben voor een onvolledig en onjuist dossier gezorgd, waarbij de officier van justitie heeft nagelaten corrigerend op te treden. De rechtbank overweegt dat het van wezenlijk belang is dat een objectief en volledig onderzoek plaatsvindt door voldoende voorgelichte opsporingsambtenaren, zodat de rechter juist en volledig wordt geïnformeerd.

Het ontbreken van een redelijk vermoeden van schuld in combinatie met overige genoemde vormverzuimen, moet naar het oordeel van de rechtbank leiden tot de gevolgtrekking dat sprake is van een ernstige schending van de beginselen van een behoorlijke procesorde waardoor – minst genomen – met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte aan diens recht op een eerlijk proces is tekort gedaan. De aanhouding en daaropvolgende voorlopige hechtenis van verdachte hebben op onterechte gronden plaatsgevonden. Hij is daardoor publiekelijk gestigmatiseerd als fraudeur. Er kan derhalve niet worden volstaan met strafvermindering of bewijsuitsluiting, dus de rechtbank verklaart het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk.

### Rb. Breda 20 februari 2013 (Strafkamer), LJN BZ1739

De verdenking luidt in deze zaak het valselijk opmaken, doen opmaken of vervalsen van de bedrijfsadministratie door hierin valse facturen op te nemen (art. 225 lid 1 Sr). Daarbij werd door de raadsman van de verdachte gesteld dat de officier van justitie de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 AWR heeft omzeild en dat dit de niet-ontvan-

kelijkheid van het Openbaar Ministerie tot gevolg dient te hebben. In art. 69 lid 4 AWR is een vervolgingsuitsluitingsgrond opgenomen ten aanzien van art. 225 lid 2 Sr.

De rechtbank ziet evenwel aanleiding te onderzoeken of in het onderhavige geval de vervolging van verdachte op grond van art. 225 lid 1 Wetboek van Strafrecht (Sr), op gespannen voet staat met art. 69 AWR. Daarbij acht de rechtbank de tekst van de tenlastelegging niet doorslaggevend, maar oordeelt de rechtbank of het feit, zoals dat daadwerkelijk is gepleegd, onder de reikwijdte van art. 69 AWR valt. Omdat het voeren van de administratie ten behoeve van de belastingheffing in de onderhavige zaak niet op een correcte wijze is geschied, kan dit feit worden vervolgd op grond van art. 68 lid 1 onder d AWR en strafbaar gesteld in art. 69 lid 1 AWR. Daarmee is naar het oordeel van de rechtbank op grond van art. 69 lid 4 AWR, vervolging op grond van art. 225 Sr uitgesloten. Het Openbaar Ministerie wordt vervolgens niet-ontvankelijk verklaard. Hieruit blijkt maar weer eens dat de tenlastelegging in een fiscale strafzaak kritisch dient te worden bekeken. Het Openbaar Ministerie mag niet gemakshalve teruggrijpen naar een commuun delict, indien vervolging op grond van fiscale delicten voor de hand ligt.

## Wet- en regelgeving

### Beantwoording Kamervragen aangifte niet-fiscale delicten door Belastingdienst

Eind 2012 startte het Openbaar Ministerie een strafrechtelijk onderzoek naar de Roermondse wethouder Van Rey. De aanleiding voor dit onderzoek was een melding van een medewerker van de Belastingdienst over een vermoeden van ambtelijke corruptie. Een vermoeden dat bij de medewerker is gerezen naar aanleiding van informatie die hem uit hoofde van zijn functie ter beschikking stond.

Onlangs beantwoorde staatssecretaris Weekers vragen van Kamerlid Neppérus over de te volgen procedure voor Belastingdienstmedewerkers die tegen vermoedens van strafbare feiten van niet-fiscale aard aanlopen. De staatssecretaris heeft toegelicht dat bij vermoedens van strafbare feiten van niet-fiscale aard de betrokken belastingdienstmedewerker en de contactambtenaar beoordelen of aangifte dient te worden gedaan. Overigens geeft de staatssecretaris aan dat het aan het oordeel van de betrokken medewerker is of een leidinggevende, de contactambtenaar en/of de dienstleiding wordt geïnformeerd. Op basis van het *professional judgement* van de medewerker dient hij de feiten en omstandigheden af te wegen en te bepalen of een melding aan de dienstleiding op zijn plaats is. In de praktijk kan de medewerker ook zonder interne afstemming aangifte doen bij het Openbaar Ministerie.

Opvallend is dat de staatssecretaris niet ingaat op wettelijke factoren die het *professional judgement* van de medewerker inkaderen. Op basis van art. 67 AWR is een medewerker van de Belastingdienst gehouden informatie die hem uit hoofde van zijn werk ter beschikking is gekomen geheim te houden. Het publiek mag namelijk niet van het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst worden weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden worden gebruikt dan voor de belastingheffing. Deze bepaling staat op gespannen voet met art. 162 Sv. Dit artikel schrijft voor dat ambtenaren die in de uitoefening van hun bediening kennis krijgen van een misdrijf met de opsporing waarvan zij niet zijn belast, verplicht zijn daar onverwijld

aangifte van te doen. Dit geldt in ieder geval indien het misdrijf is begaan door een ambtenaar die daarbij een bijzondere ambtsplicht heeft geschonden of daarbij gebruik heeft gemaakt van macht, gelegenheid of middel hem door zijn werk geschonken.

Het spanningsveld tussen de geheimhoudingsplicht en de aangifteplicht zou moeten worden doorbroken door de in de wet opgenomen uitzonderingsgronden op de geheimhoudingsplicht. Art. 67 AWR bevat zeer ruim geformuleerde uitzonderingsgronden. Zo kan de geheimhoudingsplicht worden doorbroken indien i) enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht, ii) bij regeling van Onze Minister is bepaald dat bekendmaking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan en iii) bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt.

De uitzonderingen zijn op meerdere wijzen te interpreteren en maken het er voor een medewerker van de Belastingdienst niet gemakkelijker op de feiten en omstandigheden van het geval af te wegen. Een eenmaal gedane aangifte is niet meer terug te draaien, met alle mogelijke gevolgen van dien. Om die reden menen wij dat het aanbeveling verdient om vast te leggen dat vermoedens van strafbare niet-fiscale delicten dienen te worden gemeld bij de dienstleiding, die op hun beurt onderzoekt of al dan niet aangifte gedaan dient te worden, zoals eerder was vastgelegd in het Voorschrift informatieverstrekking.