

NLF 2024/1133

## Niet-geoorloofd gebruik van voor fiscale doeleinden verkregen gegevens; OM niet-ontvankelijk in strafvervolgning (1)

Hof Den Bosch 9 april 2024, 20-002130-22,

ECLI:NL:GHSHE:2024:1217

Wetsartikel(en) 47, 68, 69 AWR

NFLT-termen inlichtingenverplichting, overtredingen, misdrijven

Belastingtijdvak 2020

Formele relaties

Rechtbank Zeeland-West-Brabant: ECLI:NL:RBZWB:2022:5190

### TOON BRON

#### SAMENVATTING

Verdachte X wordt strafrechtelijk vervolgd voor het niet voldoen aan de informatieplicht ex artikel 47 AWR, strafbaar gesteld door artikel 68 jo. 69 AWR. De Belastingdienst heeft vragen gesteld aan X over een buitenlandse rekening waarvan de saldi niet in de aangiften inkomstenbelasting zijn vermeld. X heeft ervoor gekozen geen informatie te verstrekken. Gegevens over bij de BCEE te Luxemburg aangehouden bankrekeningen zijn spontaan door de Duitse autoriteiten aan de Belastingdienst verstrekt op grond van het Verdrag Nederland-Duitsland en de EU-bijstandsrichtlijn (Richtlijn 2011/16). Daarbij is door de Duitse autoriteiten een voorbehoud gemaakt dat volgens Hof Den Bosch (meervoudige kamer voor strafzaken) in het voordeel van de verdachte dient te worden uitgelegd, in die zin dat de verkregen informatie slechts voor belastingdoeleinden mocht worden gebruikt.

Van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat zelfs bij de geringste twijfel

over het antwoord op de vraag of de verstrekende verdragsstaat ermee heeft willen instemmen dat indien de verkregen gegevens (ook) voor strafrechtelijke doeleinden gebruikt zouden kunnen worden – zoals in dit geval evident aan de orde is –, zekerheidshalve, voorafgaande aan dit gebruik, daartoe in ondubbelzinnige bewoordingen – derhalve expliciet – toestemming zou worden gevraagd aan de verstrekende verdragsstaat.

In casu moet het ervoor worden gehouden dat om deze toestemming niet is verzocht en derhalve evenmin een daaropvolgende toestemming voor dat gebruik door de Duitse autoriteiten is gegeven. Het Hof is van oordeel dat aan het niet geoorloofde gebruik van de (voor fiscale doeleinden verkregen) gegevens voor deze strafprocedure de sanctie dient te worden verbonden van niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie in de vervolging, aangezien het instellen van die vervolging onverenigbaar is met de beginselen van een goede procesorde.

#### NOOT

*Deze noot heeft tevens betrekking op de gelijklopende uitspraken van dezelfde datum, die in deze editie in het overzicht Overige rechtspraak en actualiteiten zijn opgenomen (NLF 2024/1160 t/m NLF 2024/1167).*

Na een veroordeling tot betaling van een geldboete van € 10.000 in eerste aanleg bij Rechtbank Breda loopt deze zaak (die onderdeel uitmaakt van een reeks zaken in het zogenoemde project ‘Cambridge’) voor de verdachte goed af.<sup>1</sup> Het Hof spreekt de niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie (OM) uit. De reden daarvoor is kort gezegd het feit dat geen toestemming van de Duitse autoriteiten voorhanden was om spontaan verstrekte informatie over Nederlandse rekeninghouders bij de BCEE-bank te benutten voor strafrechtelijke doeleinden. Zonder veel omhaal van woorden beslist het Hof dat om die reden het (vervolgings)doek voor het OM valt. Uit de uitspraak blijkt overigens niet of de officier van justitie na de mogelijk voortijdige terbeschikkingstelling

<sup>1</sup> Rechtbank Zeeland-West-Brabant 8 september 2022, 83-080194-21, ECLI:NL:RBZWB:2022:5190, NLF 2022/1887, met noot van Jaeger.

van het materiaal door de fiscus alsnog de Duitse autoriteiten om toestemming heeft gevraagd en zo niet, wat daarvoor de reden was. Dat bevreemdt temeer nu het Hof in een tussenarrest zelfs om opheldering heeft verzocht over de benodigde toestemming.

Bij dit interstatelijke mankement sta ik verder niet stil, wel bij de wisselwerking tussen het fiscale en het strafrechtelijke instrumentarium bij het niet voldoen aan de informatieverplichting ex artikel 47 AWR. Daarvan was sprake in de onderhavige zaak. De verdachte had alle medewerking aan het onderzoek van de fiscus geweigerd. In een andere zaak uit ditzelfde project, die is opgenomen in NLF 2024/1134, had de verdachte wel enige informatie verstrekt, doch niet de bankafschriften waarom de Inspecteur had verzocht.<sup>2</sup> Waarom daardoor de uitkomst van die zaak een andere is dan de onderhavige, wordt in de noot bij die andere zaak behandeld.

### **Gevolgen van een schending van artikel 47 AWR**

Indien in een project als dit de belastingplichtige niet meewerkt aan het onderzoek van de Inspecteur in die zin dat geen antwoord wordt gegeven op vragen en geen informatie wordt verstrekt, volgt doorgaans een laatste waarschuwingsbrief. Ook in casu is een zogenoemde 'finale brief' verzonden, waarin is verzocht om 'voor 6 maart 2020 inlichtingen en bescheiden te verstrekken' over het vermeende buitenlandse vermogen. In deze brief staat een reeks met consequenties vermeld bij het niet voldoen aan de 'last call'. Een informatiebeschikking ex artikel 52a AWR kan worden vastgesteld, bij het onherroepelijk worden daarvan leidend tot omkering en verzwaring van de bewijslast in de opvolgende procedure tegen de belastingheffing. Een civiele dwangsomprocedure kan worden geëntameerd en, zoals in deze zaak, een strafzaak op grond van artikel 69 AWR. Een andere smaak die doorgaans niet zo expliciet wordt vermeld, is dat het niet meewerken wordt meegewogen in strafverhogende zin bij het bepalen van de hoogte van de boete wegens het opzettelijk onjuist doen van aangifte.

### **Informatiebeschikkingsroute**

Vanwege de beslissing van het Hof tot niet-ontvankelijkverklaring van het OM is het merendeel van de meer materiële verweren van de zijde van de verdediging on-

besproken gebleven. Eén daarvan omvatte het standpunt dat op grond van eigen beleidsregels van de Belastingdienst eerst een informatiebeschikking diende te zijn afgegeven alvorens tot strafrechtelijke vervolging kon worden overgegaan. In casu had de fiscus een dergelijke beschikking niet genomen.

In zijn noot bij de Rechtbankuitspraak in deze zaak gaat Jaeger in op de verwerping van dit verweer. Daarin refereert hij aan een vergelijkbare strafzaak, eveneens bij Hof Den Bosch, waarin wél eerst een informatiebeschikking was afgegeven.<sup>3</sup> Daartegen liep een bezwaarprocedure. Het doorkruisen van die fiscale procedure door het starten van een strafzaak wegens de schending van artikel 47 AWR leverde toen détournement de pouvoir op, aldus het Hof. Dat leidde in die zaak tot de niet-ontvankelijkheid van het OM.

De Rechtbank besliste in de onderhavige zaak niet tot een dergelijk verstrekkend gevolg. Jaeger merkt dienaangaande op:

'Ik wil het nog best met de Rechtbank eens zijn dat dit niet tot niet-ontvankelijkheid van het OM dient te leiden (ondanks het genoemde voorbeeld van Hof Den Bosch), maar wegens het ontbreken van een verplichting had het wel een vrijspraak moeten zijn.'

Nu in casu de niet-ontvankelijkheid op een andere grond is uitgesproken, blijft het (helaas) ongewis of het Hof in deze zaak aan het niet afgeven van een informatiebeschikking (terwijl de fiscus kennelijk wel meende dat sprake is van schending van de informatieverplichting) dezelfde consequentie zou hebben verbonden als in het geval wel een informatiebeschikking was genomen en deze zozegegd wordt doorkruist.

### **De boeteroute**

In de onderhavige zaak kreeg de verweten schending van de informatieverplichting een strafrechtelijk vervolg. Logisch, omdat de AWR geen bepaling bevat op basis waarvan deze schending kan worden beboet. Er is dus maar één punitieve weg, of toch niet?

Zoals ook in andere fiscale zaken (van buitenlands vermogen), zal de vragenstellerij van de Inspecteur veelal uiteindelijk leiden tot het alsnog belasten van inkomens-

<sup>2</sup> Hof Den Bosch 9 april 2024, 20-002138-22, ECLI:NL:GHSHE:2024:1229, NLF 2024/1134, met noot van ondergetekende.

<sup>3</sup> Hof Den Bosch 12 juni 2018, 20-003157-16, ECLI:NL:GHSHE:2018:2472, NLF 2018/1587, met noot van Barmiento.

bestanddelen die niet (juist) in de aangifte zijn verantwoord. Dat kan op basis van de alsnog verstrekte informatie, dan wel op basis van een redelijke schatting van de te weinig geheven belasting. Indien daarbij sprake is van (voorwaardelijk) opzet of grove schuld zal de navorderingsaanslag gepaard gaan met een vergrijpboete ex artikel 67e AWR wegens het opzettelijk doen van een onvolledige aangifte.

In het ‘Memo Aandachtspunten projecten Verhuld Vermogen’, dat van toepassing is op het onderhavige project, wordt beschreven hoe de hoogte van een dergelijke boete dan wordt bepaald. Uit dit memo blijkt dat meewerken aan het onderzoek van de fiscus in het boetepercentage tot uitdrukking komt:

‘Het voldoen aan de wettelijke verplichtingen om stukken en bescheiden te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing op grond van artikel 47 AWR e.v. zal in beginsel geen grond opleveren om de boete te matigen. De beantwoording van de vragen ten behoeve van de belastingheffing zal in veel gevallen gelijk opgaan met de beboeting. Het is maatwerk om te beoordelen of en in hoeverre het voldoen aan de wettelijke verplichtingen aan te merken is als een strafverminderende omstandigheid die een lagere boete kan rechtvaardigen. Ingeval sprake is van een strafverzwarende omstandigheid in verband met het aanhouden van vermogen in een land met een bankgeheim en de belastingplichtige vervolgens volledig meewerkt (par. 6, zesde lid, BBBB) zal over het algemeen sprake zijn van een strafverminderende omstandigheid die een lagere boete kan rechtvaardigen.’

Maar wat als niet (volledig) is meegewerkt? Snijdt het mes aan twee kanten? Kennelijk wel, want bij de beboeting wordt de weigerachtigheid van de belastingplichtige om medewerking te verlenen aan het onderzoek van de Inspecteur in de praktijk als strafverzwarend bestempeld.

Een dergelijke multiplier is niet expliciet in paragraaf 8 BBBB als strafverzwarende omstandigheid opgenomen. Voorts wordt ‘het weigeren’ ook niet als zodanig benoemd in voornoemd memo. De enige mogelijke legitieme basis deze omstandigheid als strafverzwarend mee te wegen zou kunnen worden gevonden in paragraaf 6, lid 6, BBBB, waarnaar in het hiervoor aangehaalde citaat over strafvermindering wordt verwezen. In dit lid is neergelegd dat ‘[G]edragingen van belanghebbende na het begaan van het beboetbare feit’ ook bij de straftoemeting kunnen worden betrokken.

Ergo, het niet beantwoorden van vragen van de fiscus, vele jaren na het indienen van de onvolledige aangifte waarvoor de boete wordt opgelegd, kan leiden tot een hogere boete voor die malversatie. Dit moet overigens niet worden verward met de vraag of er sprake is van opzet of grove schuld, hetgeen er moet zijn op het moment dat de aangifte wordt ingediend.

In de (lagere) rechtspraak wordt het door de fiscus betrekken van een weigerachtige houding bij het bepalen van de strafmaat gesanctioneerd.<sup>4</sup> Via deze band is er dus toch ook een boeterechtelijk instrument voor de schending van artikel 47 AWR. De vraag is dan nog wel of in een dergelijke situatie voor het niet meewerken ook nog afzonderlijk een strafzaak kan worden gestart. Op basis van het EHRM-arrest inzake Maresti t. Kroatië<sup>5</sup> meen ik van niet, omdat de belastingplichtige dan al is gestraft voor het niet meewerken.<sup>6</sup> Kortom, goede afstemming tussen de fiscus en het OM is noodzakelijk.

### Artikel 47 strafrechtelijk afdwingen

Uit een andere kwestie die in deze zaak speelde, volgt de ‘samenwerking’ tussen de Belastingdienst en het OM.

In de Rechtbankfase had de officier van justitie een voorwaardelijke geldboete van € 2.500 met een proeftijd van drie jaar gevorderd, met daaraan gekoppeld ‘de bijzondere voorwaarde dat verdachte binnen zes maanden na

<sup>4</sup> Zie bijv. Rechtbank Gelderland 2 oktober 2023, 21/5069 e.a., ECLI:NL:RBGEL:2023:5428, NLF 2023/2566, met noot van De Roos en Hof Amsterdam 20 januari 2011, 04/02813, ECLI:NL:GHAMS:2011:BP1911.

<sup>5</sup> EHRM 25 juni 2009, 55759/07 (Maresti t. Kroatië), ECLI:CE:ECHR:2009:0625JUD005575907.

<sup>6</sup> Volledigheidshalve zij nog opgemerkt dat uit HR 13 oktober 2006, C05/153HR, ECLI:NL:HR:2006:AW2093 volgt dat de vergrijpen waarvoor de Inspecteur krachtens artikel 67d en 67e AWR boeten kan opleggen, in het kader van het una-viabeginsel moeten worden onderscheiden van de schending van de in artikel 47 AWR neergelegde informatieverplichting. Indien sprake is van de verhoogde vergrijpboete vanwege het niet meewerken, zou wellicht ook uit dit arrest kunnen worden afgeleid dat de weg naar vervolging voor schending van artikel 47 AWR op grond van artikel 69 AWR dan is afgesneden.

het onherroepelijk worden van het vonnis de door de [naam<sup>7</sup>] gevraagde informatie en bescheiden dient te verstrekken'. Wat de Inspecteur niet was gelukt, probeerde het OM dus via de strafrechter.

De Rechtbank vond de geëiste boete te laag, maar zag daarentegen geen grond om de verzochte bijzondere voorwaarde op te leggen; artikel 14c Sr. zou daartoe geen wettelijke mogelijkheid bieden. Deze bepaling bevat algemene en bijzondere voorwaarden, die bijvoorbeeld zien op het vergoeden van schade, een contactverbod of meldingsverplichting. Artikel 14c, lid 2, onder 14°, Sr. geeft als laatste nog een soort restcategorie: 'andere voorwaarden, het gedrag van de veroordeelde betreffende'. Het oordeel van de Rechtbank dat de nakoming van artikel 47 AWR niet onder een van de opgesomde voorwaarden kan worden geschaard, kan ik goed volgen, waarbij wel opmerking verdient dat artikel 14c Sr. geen limitatieve opsomming behelst. Overigens overweegt de Rechtbank (ten overvloede) nog wel 'dat zij ervan uitgaat dat de [naam] vervolgsprocedures zal inzetten om te bewerkstelligen dat zij de gevraagde inlichtingen en bescheiden alsnog van verdachte zal ontvangen'. Daarin lees ik dat de Rechtbank het fiscale instrumentarium voldoende acht.

In hoger beroep heeft de advocaat-generaal deze vordering herhaald, maar door de niet-ontvankelijkheid van het OM behoeft dit verzoek ook geen behandeling door het Hof. In de hiervoor reeds aangehaalde Hofuitspraak in de zaak waarin de verdachte wel enige medewerking heeft verleend, was er voor het Hof wel ruimte om over deze vergelijkbare vordering te oordelen. Anders dan de Rechtbank gaat het Hof niet in op het (niet) bestaan van een formele wettelijke grondslag voor een dergelijke vordering, maar toetst het (direct) materieel of de vordering toewijsbaar is.

Daarbij oordeelt de strafkamer eerst over de fiscale relevantie van de gevraagde gegevens in relatie tot de (reeds verstrekken) navorderingstermijnen. Vanwege het beperkte resterende heffingsbelang wijst het Hof de vordering ten aanzien van de informatie betreffende de bekende buitenlandse bankrekening af. Ten aanzien van de inlichtingenverplichting betreffende het '– niet nader gespecificeerde – buitenlandse vermogen over een niet gespecificeerde periode' overweegt het Hof dat het opleggen van de bijzondere voorwaarde in strijd zou

zijn met het nemo-teneturbeginsel.<sup>8</sup> Het Hof bestempelt dit deel van de vordering als een 'fishing expedition', nu er geen sprake is van 'specific pre-existing documents'.

Voor de verdachte in deze zaak is de uitkomst onder aan de streep dezelfde, maar van belang is dat het Hof dus kennelijk meent dat artikel 14c Sr. wél een grondslag biedt om nakoming van artikel 47 AWR af te dwingen. Niet zoals in civilibus op laste van een dwangsom, maar via het strafrechtelijke traject waarbij in beginsel de reclassering toeziet op de nakoming daarvan. Ook dat maakt een toewijzing van een dergelijke vordering op z'n minst gezegd bijzonder.

Anneke Nuyens

*De Bont advocaten / Tilburg University*

NLF 2024/1134

## Niet voldaan aan informatieplicht; Openbaar Ministerie ontvankelijk; strafrechtelijke veroordeling

Hof Den Bosch 9 april 2024, 20-002138-22,

ECLI:NL:GHSHE:2024:1229

Wetsartikel(en) 47, 69 AWR

NFLT-termen inlichtingenverplichting, misdrijven

Belastingtijdvak 2020

Formele relaties

Rechtbank Zeeland-West-Brabant (niet gepubliceerd);

ECLI:NL:RBZWB:2022:5188

### TOON BRON

#### SAMENVATTING

Naar aanleiding van een groepsverzoek van de Belastingdienst aan banken in Zwitserland, zijn door de Zwitserse autoriteiten gegevens verstrekt aan de Nederlandse fiscus. De Belastingdienst heeft op

<sup>7</sup> Lees: de belastinginspecteur te Breda.

<sup>8</sup> Het Hof verwijst daarbij naar EHRM 4 oktober 2022, 58342/15 (De Legé t. Nederland), ECLI:CE:ECHR:2022:1004JUD005834215.