



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

Jurisprudentie

Hoge Raad 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:310

De civiele kamer van de Hoge Raad oordeelde op 24 februari 2017 over het karakter van een dwangsom bij het afdwingen van informatie bij belastingplichtigen op grond van art. 47 AWR.

De onderhavige zaak is er een in het kader van de tipgeversaffaire. De Belastingdienst heeft in 2009 een overeenkomst gesloten met een tipgever met betrekking tot de verstrekking van informatie over Nederlandse belastingplichtigen met een bankrekening in het buitenland. Op basis daarvan heeft de Belastingdienst aan de belastingplichtige een vragenbrief gestuurd met het verzoek om informatie te verstrekken over het door hem aangehouden buitenlandse vermogen vanaf de periode 1 december 1996. Nadat daarover is gecorrespondeerd tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige, legt de Belastingdienst uiteindelijk in 2011-2012 navorderingsaanslagen met vergrijpboeten op. Bij de voorzieningenrechter verzoekt de Belastingdienst om de belastingplichtige te veroordelen om te voldoen aan de fiscale inlichtingenplicht van art. 47 AWR, op straffe van verbeurte van een dwangsom. De voorzieningenrechter legt vervolgens een dwangsom op met een maximum van € 300.000. De belastingplichtige procedeert hierover door tot de Hoge Raad, die vervolgens op 25 oktober 2013 (ECLI:NL:HR:2013:1042) arrest wijst. De Hoge Raad laat de veroordeling in stand, maar voegt wel de clause toe dat het afdwingen van wilsafhankelijk materiaal uitsluitend mag worden gebruikt voor de belastingheffing (en dus niet voor beboetingsdoel-einden).

Vervolgens wordt de belastingplichtige opnieuw gedagvaard, met een vordering op grond van art. 47 AWR om alle informatie over het buitenlandse vermogen te verstrekken, op straffe van een dwangsom van € 10.000 per dag. De voorzieningenrechter wijst de vordering toe en ook het Hof laat deze in stand. Het Hof voegt hieraan toe dat de dwangsom niet onredelijk of onbillijk is, ook niet nu er geen maximum aan de dwangsom is gekoppeld. De dwangsom is volgens het Hof immers een prikkel om de wettelijke informatieverplichtingen van de AWR te laten nakomen, maar vormt geen 'boete'. In cassatie klaagt de belastingplichtige dat een veroordeling met een dwangsom zonder daaraan een maximum te verbinden, in strijd is met art. 6 EVRM. Het is alsdan een strafmaatregel en niet meer een prikkel tot nakoming. De Hoge Raad oordeelt dat het de discretionaire bevoegdheid van de rechter is aan een dwangsom al dan niet een maximum te verbinden en verwijst naar art. 61b, tweede volzin, Rv. De Hoge Raad haalt aan dat 'oplegging

van een dwangsom (...) tot doel [heeft] om de schuldenaar tot nakoming te prikkelen en vormt als zodanig geen punitieve sanctie.'

Er is gebleken dat een klacht zal worden ingediend bij het EHRM nadat de vergrijpboeten in deze zaak onherroepelijk vast staan. Pas dan kan – zo heeft het arrest *Van Weerelt* (van 9 juli 2015, EHRM nr. 784/14) geleerd – het EHRM een oordeel geven over de toepasselijkheid van het nemo tenetur-beginsel in Nederland.

Rechtbank Amsterdam 2 maart 2017 (niet gepubliceerd)

Een uitspraak die aansluit op de hierboven weergegeven discussie met betrekking tot wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal is geweest door Rechtbank Amsterdam op 2 maart 2017. De uitspraak is (helaas) niet op www.rechtspraak.nl gepubliceerd, maar wel anderszins te vinden (FutD 2017-1076).

De verdachte werd ervan verdacht niet te hebben voldaan aan de verplichtingen uit art. 47 AWR. De verdediging in deze zaak voert een preliminair verweer inhoudende dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk moet worden verklaard. De rechtbank geeft een spoorboekje over de EHRM arresten *Funke*, *Saunders, J.B. en Chambaz* en verwijst daarbij naar de conclusie van A-G Wattel van 1 maart 2013 (ECLI:NL:PHR:2013:BZ3640). De rechtbank somt het als volgt op. In de zaak *Funke* was de autoriteit niet zeker van het bestaan van de documenten, waardoor het afdwingen hiervan op basis van een dwangsom en boete – waardoor een belastingplichtige verplicht wordt bewijs tegen zichzelf te leveren – strijdig is met art. 6 EVRM. Op basis van *Saunders* maakt de rechtbank een onderscheid tussen een (actieve) meewerkplicht voor de verdachte (dus een wilsbesluit) en een hulpplicht waarbij materiaal kan worden verkregen door het uitoefenen van dwangmiddelen waarbij de verdachte 'slechts' iets hoeft te ondergaan, zoals een telefoontap, doorzoeking, etc. Dit is nader gespecificeerd in *J.B.*, waar volgens de rechtbank blijkt dat het moet gaan om materiaal dat reeds bestaat op het moment van vorderen én de overheidsinstantie moet er de hand op kunnen leggen op basis van hun eigen dwangmiddelen (dus zonder (actieve) medewerking van de verdachte af te dwingen). Tot slot verwijst de rechtbank nog naar *Chambaz*. Hieruit volgt dat de hoofdregel is dat geen straf of boete mag worden opgelegd voor het niet voldoen aan de 'normale' wettelijke verplichtingen (zoals boekhouding voeren, aangifte doen) als de verdachte dan bewijs tegen zichzelf verzameld, maar dat dit uitzondering geniet als het een beperkte straf/boete betreft of als er procedurele waarborgen worden gegeven dat het materiaal niet wordt gebruikt voor een latere strafvervolgning. De rechtbank vat dit als volgt samen: 'Als echter sprake is van een criminal charge, en ook als dat (nog) niet het geval is, maar de betrokkene niet kan 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 artikel 6 EVRM bestraft of met straf of boete bedreigd worden

voor het niet-verklaren of niet-overhandigen van 'testimonial or communicative evidence', waaronder begrepen documenten waarop de autoriteiten zonder zijn actieve medewerking niet de hand kunnen leggen, tenzij:

- het gaat om boeten of druk waarvan onder de gegeven omstandigheden niemand wakker hoeft te liggen en de sanctie in elk geval niet vrijheidsbenemend is, en
- er procedurele waarborgen bestaan dat de in de toezichtsfeer afgedwongen informatie of documenten niet strafvorderlijk gebruikt zullen worden.'

In de onderhavige zaak werd door de Belastingdienst in een controle-onderzoek reeds bestaande informatie verzocht (zoals facturen), waarbij de Belastingdienst met het bestaan bekend was. Er tijdens het controle-onderzoek al sprake van een strafrechtelijke verdenking, althans kon de belastingplichtige er rekening mee houden dat de gevorderde informatie strafrechtelijk tegen hem zou worden gebruikt. De informatie kon worden verkregen door middel van een doorzoeking. De conclusie is dat er geen sprake is van een schending van art. 6 EVRM, omdat er geen 'ongoorloofde' informatie van de verdachte werd afgedwongen via art. 47 AWR.

Conclusie A-G mr. P.J. Wattel 9 februari 2017, ECLI:NL:PHR:2017:82

Naast de nagekomen conclusie van A-G Wattel van 26 januari 2017 (ECLI:NL:PHR:2017:52, zie ook deze rubriek in *Sanctierecht & Onderneming* 2016, nr. 5/6), heeft de A-G in aanvulling hierop nog een 'tweede nakomer' geschreven. Deze conclusie heeft betrekking op de uitspraak van Hof Amsterdam van 9 juni 2016 (ECLI:NL:GHAMS:2016:2218). Het gaat hier om een internationaal opererend concern, waarbinnen kort gezegd fiscale constructies zijn opgezet om (onbelaste) fiscale winsten te genereren. De vennootschap in de onderhavige kwestie leende geld van een gelieerde vennootschap, om zo deelnemingen aan te kopen. De rente op die leningen was niet gebaseerd op de realisatiewinsten van de gekochte deelnemingen, maar was gebaseerd op de obligatierente. De inspecteur weigerde de renteaftrek. De rechtbank liet de correctie en de vergrijpboete van 51% in stand. Het hof weigerde de renteaftrek op basis van *fraus legis* (onder verwijzing naar zijn uitspraak van 8 oktober 2015 (ECLI:NL:GHAMS:2015:4098)), maar vernietigde de vergrijpboete op basis van een pleitbaar standpunt.

A-G Wattel meent (in zijn omvangrijke conclusie) dat er geen sprake is van *fraus legis*, nu juist de structuur die werd beoogd is mislukt. De staatssecretaris haalde nog aan dat de vennootschap wel strafwaardig heeft gehandeld. Een boete is volgens de staatssecretaris gerechtvaardigd nu de structuur 'frauslegiaans' was en dat dus zodanig lichvaardig is gehandeld dat het aan opzet te wijten is de aangifte onjuist is. De A-G is hier kort over, omdat hij al heeft geoordeeld dat geen sprake is van *fraus legis*. De A-G concludeert dat het cassatieberoep van de belastingplichtige gegrond is en verzoekt de zaak te verwijzen voor nader feitelijk onderzoek.

**Conclusie A-G HvJ EU Campos Sánchez-Bordona
12 januari 2017, ECLI:EU:C:2017:14**

Aan een vennootschap werd een aanslag omzetbelasting opgelegd met boete van 30% wegens het niet tijdig betalen van de omzetbelasting. In onderling overleg komen de wettelijke vertegenwoordiger en de Belastingdienst overeen dat de boete niet hoeft te worden betaald. Er wordt een melding gemaakt bij het Openbaar Ministerie, waarna de wettelijke vertegenwoordiger strafrechtelijk wordt vervolgd. De Italiaanse rechter stelt een prejudiciële vraag. Op grond van het *ne-bis-in-idem*-beginsel kan iemand niet tweemaal worden vervolgd voor hetzelfde feit, zoals neergelegd in art. 68 Sr. A-G HvJ EU Campos Sánchez-Bordona concludeert dat er geen sprake is van strijdigheid met EU-recht als er twee sancties worden opgelegd voor hetzelfde feit, als een sanctie wordt opgelegd aan de natuurlijke persoon en de andere sanctie aan de rechtspersoon. Dit wordt volgens hem niet anders als de natuurlijke persoon de wettelijke vertegenwoordiger is van de rechtspersoon. De fiscale en strafrechtelijke sanctie kunnen alsdan 'naast elkaar bestaan', want er is geen sprake van een dubbele bestraffing van dezelfde persoon.

**Europees Hof voor de Rechten van de Mens
15 november 2016 ECLI:CE:ECHR:2016:
1115JUD002413011**

In deze zaak die speelde bij het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) ging het om A en B (inwoners van Noorwegen) die inkomsten uit een aandelenverkoop niet hadden opgenomen in hun aangiften. Dit werd geconstateerd tijdens een boekenonderzoek van de Noorse Belastingdienst en er werden aan hen bestuurlijke boetes opgelegd. Daarnaast werden A en B ook strafrechtelijk vervolgd. De vraag die hierbij speelde was of er sprake is van een schending van het *ne-bis-in-idem*-beginsel (zoals neergelegd in art. 4 Zevende Protocol van het EVMR) omdat zij tweemaal zijn gestraft voor hetzelfde feit.

Het EHRM geeft een handig stappenplan om na te gaan hoe een klacht over een schending van het *ne-bis-in-idem*-beginsel moet worden beoordeeld. De eerste vraag is of de bestuurlijke boete een 'criminal charge' is. Zo nee, dan kunnen beide procedures naast elkaar bestaan. De tweede vraag is of sprake is van 'hetzelfde feit' (*idem*). Zo nee, dan is er geen sprake van een dubbele vervolging/bestrafing. De derde vraag is of de eerste bestraffing onherroepelijk is. Pas als dat het geval is, kan mogelijk sprake zijn van cumulatie. De laatste vraag is of sprake is van cumulerende procedures (*bis*). Want enkel twee van elkaar losstaande procedures over hetzelfde feit, leveren strijd op met het *ne-bis-in-idem*-beginsel.

In geschil was niet dat de bestuurlijke boete een 'criminal charge' was en dat sprake was van het 'hetzelfde feit'. Omdat A en B niet in bezwaar zijn gegaan tegen de bestuurlijke boetes, staan die onherroepelijk vast. De Hof concentreert zich op de laatste vraag: is sprake van cumulerende procedures?

Het Hof oordeelt dat geen sprake is van twee losstaande procedures, wanneer 'a sufficiently close connection (...) in substance and in time' aanwezig is. De procedures dienen dan als één geheel te worden gezien. Hiervoor is van belang dat sprake is van I) voldoende samenhang in tijd en inhoud. De volgorde van de procedures is daarbij niet van belang en beide beslissingen hoeven niet op hetzelfde moment onherroepelijk zijn geworden. Voorts is de vraag of II) de procedures andere doelen dienen. Als de procedures dezelfde doelen dienen, is er geen sprake van voldoende samenhang. Verder is de vraag of III) de cumulatie van de procedures voorzienbaar is, of IV) de twee procedures zodanig zijn ingericht dat dubbele bewijsvergaring wordt voorkomen (voornamelijk door samenwerking tussen de autoriteiten) en tot slot V) of 'above all' de eerste bestraffing is verdisconteerd in de tweede bestraffing, zodat de uiteindelijke totale straf proportioneel.

Toegepast op de zaak van A en B oordeelt het Hof dat de bestuurlijke boete en de strafzaak verschillende doelen dienen. De opgelegde boete heeft generale preventie tot doel, terwijl de strafzaak naast preventie tevens bestraffing tot doel heeft. Met betrekking tot de samenhang en gelijktijdigheid blijkt dat de aanslagen zijn gebaseerd op het bewijs uit het opsporingsonderzoek en de verklaringen van A en B als verdachte. Verder heeft de rechter bij de strafmaat rekening gehouden met de opgelegde boete. Dat brengt het EHRM tot de slotsom dat er een 'sufficiently close connection' is, waardoor geen sprake is van een schending van het *ne-bis-in-idem*-beginsel.

Hoge Raad 10 februari 2017 ECLI:NL:HR:2017:130

In deze zaak stond een informatiebeschikking centraal, waarvoor belanghebbende reeds eerder (in november 2015) bij de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2015:3273) is geweest en waarvoor nu (wederom) cassatie is ingesteld tegen de uitspraak van het verwijzingshof. Met succes, want de Hoge Raad verklaart het cassatieberoep gegrond en doet de zaak zelf verder af.

De vraag die bij het Hoge Raad in 2015 voorlag, was of ernstige belemmeringen van fysieke en/of psychische aard ertoe kunnen leiden dat iemand niet kan voldoen aan de verplichtingen uit art. 47 AWR. De Hoge Raad beantwoorde in het verwijzingsarrest deze vraag bevestigend beantwoord voor zover het ziet op het mondeling of schriftelijk afleggen van een verklaring. De vraag wordt ontkennend beantwoord indien de betrokkene een beroep had kunnen en behoren te doen op bijstand van een derde, waardoor alsnog door diens tussenkomst aan het verzoek ex art. 47 AWR had kunnen worden voldaan.

Het verwijzingshof (ECLI:NL:GHAMS:2016:1582) boog zich over de vraag of en zo ja, in hoeverre er situaties denkbaar zijn waarbij niet nakoming van art. 47 AWR zonder nadelige gevolgen voor de betrokkene blijft. Dit kan reeds worden beoordeeld in de procedure inzake de informatiebeschikking (en dus niet pas of enkel in een procedure betreffende de (navorderings- of naheffings)aanslag of

beschikking). Het hof oordeelt dat het niet afleggen van een verklaring niet de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast tot gevolg kan hebben (art. 25 lid 3 en art. 27 lid 1 AWR). Dit gaat niet op voor 'vastgelegde informatie' die afkomstig is van de bank. De betrokkene kon namelijk wel een gemachtigde aanstellen voor de behartiging van haar fiscale zaken, dus een dergelijk inzicht had zij ook kunnen hebben ten aanzien van het verzoek van de inspecteur. Aldus blijven de informatiebeschikkingen in stand en moet aan belanghebbende een termijn worden gegeven om alsnog de gevraagde informatie te verstrekken. De bewijsrechtelijke sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast (geldt niet voor informatie die betrekking heeft op het mondeling of schriftelijk afleggen van een verklaring door belanghebbende).

De Hoge Raad oordeelt dat aan de betrokkene een termijn moet worden gegund om alsnog aan de informatieverplichting te voldoen. Omkering van de bewijslast blijft dan achterwege als binnen de termijn aan het verzoek van de inspecteur wordt voldaan.

Daarnaast oordeelt de Hoge Raad dat als de rechter tot het oordeel komt dat een informatieverzuim niet tot omkering van de bewijslast kan leiden, dit tot gevolg heeft dat de informatiebeschikking (in zoverre) niet in stand kan blijven. Het Hof had de informatiebeschikkingen moeten vernietigen voor zover die betrekking hebben op een verzoek om een mondelinge of schriftelijke verklaring en daarbij moeten specificeren op welke vragen die vernietiging betrekking heeft.

Brief Staatssecretaris Wiebes van 17 januari 2017 over 'aankpak belastingontduiking'

In een brief van 17 januari 2017 (kenmerk 2017-0000009651) kondigt de staatssecretaris maatregelen aan tegen belastingontduiking. Dit betreft zowel internationale als nationale maatregelen. Zo is op internationaal vlak de inlichtingenuitwisseling een belangrijk instrument voor een toenemende transparantie en het bestrijden van belastingontduiking. Datzelfde geldt voor het voorstel tot het verder openbaren van het UBO ('ultimate beneficial owner') register en een mogelijk voorstel met betrekking tot het openbaar maken van belastingstructuren door financiële tussenpersonen en adviseurs.

Op nationaal niveau is een belangrijke ontwikkeling het voorstel tot afschaffing van de inkeerregeling (ex art. 67n AWR). Doordat de Belastingdienst meer informatie tot hun beschikking krijgt en beter in staat is om te handhaven, past daar ook een strengere aanpak bij, volgens de staatssecretaris. Dit is een verdere ontwikkeling van de trend die reeds was ingezet door de boete voor inkeerders vanaf 1 juli 2016 te verhogen naar 120%. Vooral nu is de wetgeving zo dat aan een belastingplichtige binnen twee jaar na het indienen van een onjuiste of onvolledige aangifte alsnog een juiste aangifte doet, geen vergrijpboete wordt opgelegd. Door het voorstel van de staatssecretaris kan ook aan die belastingplichtigen een vergrijpboete van maximaal

120% worden opgelegd. Niettemin blijft een inkeermelding wel als strafverminderende omstandigheid gelden.

Daarnaast stelt de staatssecretaris voor om boetes die aan juridische beroepsbeoefenaren (bijv. advocaten, notarissen, belastingadviseurs) zijn opgelegd in de toekomst openbaar te gaan maken. Dat is nu niet het geval. De achterliggende gedachte is dat belastingplichtigen zich beter kunnen informeren omtrent de keuze voor hun adviseur en om een signaal af te geven dat onaantvaardbare fiscale constructies niet worden geaccepteerd. Voor openbaarmaking zijn verschillende modaliteiten beschikbaar, waarvoor de staatssecretaris nog in 2017 een internetconsultatie wil starten.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 2 februari 2017

ECLI:NL:GHSHE:2017:349

Een opzienbarende uitspraak is gewezen door Gerechtshof 's-Hertogenbosch. De verdachte heeft van de Inspectie Leefomgeving en Transport een last onder dwangsom gekregen voor overtreding van de Wet personenvervoer 2000 (Wvp), wegens een geconstateerde overtreding op 26 oktober 2013. Voor deze overtreding wordt verdachte nu strafrechtelijk vervolgd. De verdediging heeft bepleit dat sprake is van een schending van het ne bis in idem-beginsel en dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk moet worden verklaard. Hierbij wordt door de verdediging verwezen naar het *alcoholist*-arrest van de Hoge Raad van 3 maart 2015 (ECLI:NL:HR:2015:434).

Het hof gaat hierin mee. Onder verwijzing naar de relevante rechtsoverwegingen uit het arrest van de Hoge Raad van 3 maart 2015 overweegt het hof dat ook hier art. 68 WvSr niet kan worden toegepast, omdat geen sprake is van meerdere onherroepelijke beslissingen van de strafrechter. Desondanks bestaat er een sterke gelijkheid tussen de strafrechtelijke vervolging en het opleggen van de last onder dwangsom aangezien het gaat om 'hetzelfde feit': 1) de verweten gedraging is in beide gevallen identiek (namelijk overtreding van art. 76 Wvp), 2) de beschermde rechtsgoederen zijn sterk vergelijkbaar (bescherming van de ordening van het beroepspersonenverkeer) en de sanctie komt in hoge mate overeen (kan resulteren in een wezenlijke betalingsverplichting).

De conclusie het hof luidt dat strafvervolging van verdachte aldus in strijd komt met de beginselen van een goede procesorde, want de verdachte heeft al voor datzelfde feit een dwangsom verbeurd. Er is dus sprake van een schending van het ne bis in idem-beginsel, wat niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie tot gevolg heeft.

Rechtbank Amsterdam 21 december 2016 ECLI:NL:RBAMS:2016:9126

Belanghebbende heeft in deze zaak twee bestuurlijke boetes gekregen. Tegen de hoogste boete (wegens overtreding van de Wet arbeid vreemdelingen) heeft belanghebbende beroep ingesteld en tegelijkertijd een verzoek om een voorlopige voorziening ingediend. Aan de eis van connexiteit is derhalve

voldaan. Volgens de voorzieningenrechter is voor belanghebbende een voorlopige voorziening de enige weg om uitvoering van een opgelegde boete op te schorten. Dat er mogelijkheden zijn van een betalingsregeling doen daaraan niet af. Bovendien heeft de boete een punitief karakter. Aan de eis van spoedeisendheid is volgens de rechter derhalve ook voldaan.

De voorzieningenrechter oordeelt verder – onder verwijzing naar een advies van de Raad van State van 13 juli 2015 (W03.15.0138/II) dat in het strafrecht wel schorsende werking is verbonden aan het instellen van rechtsmiddelen, terwijl dit in het bestuursrecht niet het geval is (op enkele bijzondere wetten na). Er lijkt op voorhand geen rechtvaardiging te bestaan tussen het onderscheid van schorsende werking in het strafrecht enerzijds en het bestuursrecht anderzijds. De voorzieningenrechter komt tot de slotsom dat in een situatie waarin nog niet vaststaat of de boete terecht is opgelegd, hangende de bezwaarprocedure niet tot invordering van de boete mag worden overgegaan als dit onomkeerbare gevolgen zou kunnen hebben voor de uitoefening van de onderneming van de belanghebbende.

Nu verweerder niet op de zitting aanwezig was om te ageren tegen de door belanghebbende ingebrachte stukken, laat de voorzieningenrechter het belang van belanghebbende tegen invordering van de boete zwaarder wegen dan het belang van verweerder tot handhaving van het besluit. De voorzieningenrechter oordeelt dat het bestreden besluit wordt opgeschort tot 6 weken nadat de uitspraak op bezwaar bekend is.