

ONDERZOEKSRAPPORT

Fiscale Straffen In Relatie Tot De Administratie Van Contant Geld

Onderzoek in opdracht van: Delissen Martens Advocaten
en Belastingadviseurs

Toetsing van: Afstudeeronderzoek
Module: MB1617 RE441C

Student: Snel, C.
Studenten Nr.: s1075097
Opleiding: HBO-Rechten
Hogeschool Leiden

Onderzoeks docent: Mr. N. (Nancy) Sies
Begeleidend docent: Drs. M. (Maaïke) Rietmeijer

Begeleiding vanuit
opdrachtgever: Mr. C.M.H. (Carene) van Vliet
Inleverdatum: 09-03-2017 Herkansing
Collegejaar: 2016-2017

Voorwoord

Dit rapport vormt het sluitstuk van de vierjarige opleiding HBO-Rechten aan de Hogeschool Leiden. Directe aanleiding van dit onderzoeksrapport is de opdracht van Delissen Martens Advocaten en Belastingadviseurs in Den Haag (hierna: DM Advocaten). Ik ben dankbaar dat ik door dit onderzoek contacten heb kunnen leggen met meerdere juridische professionals en dat een onderzoek in opdracht van een gerenommeerd kantoor als DM Advocaten een toegevoegde waarde vormt op mijn curriculum vitae. Voordat u inhoudelijk kennis zult nemen van dit onderzoeksrapport wens ik een aantal mensen te bedanken.

Allereerst noem ik Carene van Vliet die, door mij de opdracht tot dit onderzoek te gunnen het mogelijk heeft gemaakt dat ik kon afstuderen. Carene zorgde ook altijd voor heldere en snelle feedback. Ook wil ik mijn begeleiders vanuit de Hogeschool Leiden hartelijk bedanken. Nancy Sies en Maaïke Rietmeijer hebben met mij meegedacht in de fase van het onderzoeksvoorstel. Concept verslagen en voorstellen werden op korte termijn van duidelijke feedback voorzien, ook wanneer ik pas laat de verslagen toestuurde.

En natuurlijk was dit alles niet tot stand gekomen zonder het thuisfront. In het bijzonder wil ik mijn vriendin bedanken die de zorg voor onze kinderen op zich nam, terwijl ik bezig was met dit onderzoek. Chaki, dankjewel. Daarnaast wil ik mijn stiefmoeder Madeleine bedanken. Zij heeft door het beschikbaar stellen van een verwarmde ruimte, internet en veel koffie niet alleen de voorwaarden geschapen om mij te concentreren op mijn scriptie, maar ook wist zij mij ook op de moeilijke momenten te reactiveren.

Ik wens u veel leesplezier en ik ga ervan uit dat de resultaten van dit onderzoek u het nodige inzicht in de problematiek, aangaande de fiscale straffen in relatie tot de administratie van contant geld, verschaft. Tot slot spreek ik de wens uit dat DM Advocaten de aanbeveling zal overnemen, zodat dit onderzoek ook een praktische bijdrage levert aan het werkveld.

Den Haag, 9 maart 2017

Samenvatting

Het onderzoek “Fiscale straffen in relatie tot contant geld” is verricht in opdracht van Delissen Martens Advocaten en Belastingadviseurs (hierna: DM Advocaten), een middelgroot, full service advocatenkantoor in Den Haag. De aanleiding van dit onderzoek is dat DM Advocaten met regelmaat ondernemers in de spreekkamer krijgt waarbij een fiscaalgeschil speelt of dreigt te gaan spelen. In fiscale geschillen speelt de administratie vaak een belangrijke rol. De vragen aan DM Advocaten zijn veelal gericht op de mogelijke gevolgen van een gebrekkige administratie. Een gebrek in de administratie van deze cliënten bestaat vaak uit een gebrek in de administratie van contant geld. DM advocaten heeft daarom de opdracht gegeven een onderzoek te verrichten naar de fiscale straffen in relatie tot de administratie van contant geld.

Een fiscaalgeschil kan zowel in de bestuursrechtelijke als in de strafrechtelijke sfeer worden afgedaan. De wetgeving en jurisprudentie dienaangaande is complex en onduidelijk. Omdat de sectie strafrecht van DM Advocaten steeds meer te maken krijgt met het grensgebied tussen fiscaal bestuursrecht en het strafrecht is een onderzoek naar de fiscale straffen in relatie tot de administratie van contant geld relevant voor deze afdeling binnen DM Advocaten.

Vanuit deze invalshoek is de volgende doelstelling geformuleerd:

“Het doel van het onderzoek is DM Advocaten middelen in handen te geven om te bepalen of de Belastingdienst, FIOD en/of OM binnen hun bevoegdheden handelen in de opsporing en vervolging van fiscale fraude met betrekking tot de administratie van contante geldstromen, om zo haar cliënten beter te kunnen bijstaan in aanhangige en toekomstige procedures, door op grond van wetsanalyse, literatuur-, wetshistorie- en jurisprudentieonderzoek een advies te geven”.

Met het beantwoorden van onderstaande centrale vraag wordt de doelstelling bereikt:

“Welk advies kan aan DM Advocaten gegeven worden aangaande de behandeling van de administratie van contant geld, door de Belastingdienst, FIOD en OM op basis van wetsanalyse, literatuur-, wetshistorie- en jurisprudentieonderzoek”.

Om deze vraag te beantwoorden zijn de theoretische onderdelen van deze vraag door deelvragen beantwoord. Bekeken is wat de administratieplicht inhoudt, welke bevoegdheden betrokken instanties hebben, welke straffen opgelegd kunnen worden en wat belastingplichtige c.q. verdachte tegen deze straffen kan inbrengen.

De wetsanalyse heeft geleerd dat de administratie- en bewaarplicht zoals neergelegd in art. 52 van de Algemene Wet inzake de Rijksbelastingen (hierna: AWR), een open norm is. Er wordt niet bepaald hoe geadministreerd moet worden; de regels beschrijven slechts het resultaat.

De partijen die betrokken zijn bij het fiscale strafrecht zijn: de Belastingdienst, de Fiscale inlichtingen- en opsporingsdienst (hierna: FIOD) en het Openbaar Ministerie (hierna: OM). Deze instanties hebben bevoegdheden om hun taken te kunnen uitvoeren. Met betrekking tot het onderzoeksonderwerp heeft de Belastingdienst de taak om belasting te heffen, fraude op te sporen en om toezicht te houden op de naleving van de fiscale wetten en regels. De spoort eveneens fiscale fraude op en het OM vervolgt de fraude. In de opsporing en vervolging van fiscale fraude overlappen de taken en hiermee ook de bevoegdheden van de betrokken

instanties. Het Besluit Bestuurlijke Boete Belastingdienst (hierna: BBBB) en het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen 2016 (hierna: protocol AAFD) schrijven voor of een fiscale overtreding, bestuursrechtelijk dan wel strafrechtelijk zal worden afgedaan.

De mogelijke straffen, of beter maatregelen, die ten aanzien van het schenden van de administratie- en bewaarplicht kunnen worden opgelegd zijn achtereenvolgens; het navorderen of naheffen van belastingen, het opleggen van een informatiebeschikking met als gevolg omkering en verzwaring van de bewijslast, indirect het opleggen van een boete, de fiscale strafbeschikking, het strafrechtelijke transactievoorstel, de strafbeschikking van het OM en strafrechtelijke vervolging door de strafrechter.

Bij het opleggen van deze maatregelen gelden beperkingen voor de betrokken instanties. Na het opleggen van een van deze maatregelen kan belastingplichtige c.q. verdachte rechtsmiddelen inzetten. De beperkingen zijn dan met name de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (hierna: ABBB's) en overige rechtsbeginselen zoals het una via- en het nemo tenetur- beginsel.¹ De rechtsmiddelen die kunnen worden ingezet zijn de rechtsmiddelen; bezwaar, beroep, hoger beroep en cassatie. Tegen enkele maatregelen kan het bijzondere rechtsmiddel verzet worden ingezet.

Na het in kaart brengen van de theorie met betrekking tot de fiscale straffen in relatie tot de administratie van contant geld is gekeken naar het oordeel van de rechterlijke macht. In het praktijkkader van het onderzoek is aan de orde gekomen; hoe de rechterlijke macht invulling geeft aan de verplichting tot het voeren van een administratie van contant geld, hoe de rechterlijke macht oordeelt over de fiscale straffen die in het theoretisch kader zijn behandeld en welke rechtsregels uit de recente jurisprudentie volgen met betrekking tot het fiscaal strafrecht.

Het advies aan DM Advocaten dat in dit rapport wordt gegeven is om de resultaten van dit rapport op te nemen in een stroomschema, zodat snel kan worden bepaald of vervolging door een van de instanties aannemelijk is, in welk stadium het geschil van cliënt zich bevindt, welke straffen opgelegd kunnen worden en wat hiertegen kan worden ingebracht. Door het volgen van het stroomschema wordt duidelijk welke informatie uit het rapport moet worden geraadpleegd en welk advies aan client kan worden gegeven.

Het stroomschema is als beroepsproduct als bijlage VII toegevoegd. De aanbeveling aan DM Advocaten is om dit stroomschema te implementeren in het bedrijfsproces. Het rapport vormt in combinatie met het stroomschema een hulpmiddel bij het adequaat adviseren van cliënten over fiscale straffen die in relatie tot de administratie van contant geld kunnen worden opgelegd.

¹ Zie begrippenlijst.

Inhoudsopgave

Samenvatting	4
Afkortingen.....	8
Begrippen en Beginselen.....	9
1. Opzet Onderzoek	10
1.1 Inleiding.....	10
1.2 Doelstelling, centrale vraag en deelvragen	11
1.3 Onderzoeksmethoden en verantwoording.....	12
1.4 Afwijking van het voorstel.....	13
1.5 Leeswijzer	14
2. Fiscale administratieplicht van contant geld.....	15
2.1 Inleiding	15
2.2 Administratie van contant geld	15
2.3 De fiscale administratieplicht	16
2.4 De beperkingen en verruiming van de fiscale administratieplicht.....	17
2.5 De open norm	17
2.6 Conclusie	19
3. De bevoegdheden van de Belastingdienst, de FIOD en het OM.....	20
3.1 Inleiding	20
3.2 De bevoegdheden van de Belastingdienst.....	20
3.3 De bevoegdheden van de FIOD.....	22
3.4 De bevoegdheden van het OM	22
3.5 De relaties tussen deze diensten.....	23
3.6 Conclusie	23
4. Het opleggen van fiscale straffen.....	25
4.1 Inleiding	25
4.2 Sancties opgelegd door de Belastingdienst	25
4.2.1 Straffende maatregelen door Belastingdienst.....	26
4.2.2 Niet-straffende maatregelen door de Belastingdienst..	26
4.2.3 De wetshistorie over de straffende maatregelen van de Belastingdienst.....	27
4.3 Fiscale straffen opgelegd door het OM.....	29
4.3.1 De buitengerechtelijke afdoening door het OM.....	29
4.3.2 De gerechtelijke afdoening door het OM.....	29
4.3.3 Parlementaire behandeling.....	30
4.4 Conclusie	32

5. Het verweer tegen fiscale straffen.....	33
5.1 Inleiding.....	33
5.2 Verweer tegen straffen van de Belastingdienst	
5.2.1 Verweer tegen straffende maatregelen door Belastingdienst.....	33
5.2.2 Verweer tegen niet-straffende maatregelen door Belastingdienst.....	35
5.3 Verweer tegen straffen van het OM	37
5.4 Conclusie.....	38
6. Schending van de administratie- en bewaarplicht..	39
6.1 Inleiding	39
6.2 Schending van de administratie- en bewaarplicht.....	39
6.3 Conclusie.....	40
7. De rechtmatigheid van fiscale straffen	41
7.1 Inleiding	41
7.2 De rechtmatigheid van fiscale straffen die de Belastingdienst kan opleggen.....	41
7.2.1 Straffende maatregelen.....	41
7.2.2 Niet-straffende maatregelen.....	42
7.3 Conclusie	46
8. De Hoge Raad over het fiscale strafrecht.....	48
8.1 Inleiding.....	48
8.2 Arresten van de Hoge Raad over het fiscale strafrecht.....	48
8.3 Conclusie.....	51
9. Conclusies en aanbevelingen.....	53
9.1 Inleiding.....	53
9.2 Conclusies.....	53
9.3 Aanbeveling.....	58
Literatuurlijst.....	59
 Bijlagen	
I Toelichting op wijzigingen ten opzichte van het onderzoeksvoorstel.....	63
II Legenda bij Analyseschema's.....	68
III Analyseschema wanneer schending kas-administratieplicht.....	69
IV Analyseschema HR inzake straffen door Belastingdienst	71
V Analyseschema Hof inzake straffen door Belastingdienst.....	73
VI Analyseschema Strafrecht.....	76
VII Beroepsproduct: Stroomschema.....	77
VIII De relatie tussen Belastingdienst, FIOD en OM.....	79

Afkortingen

ABBB's	Algemene beginselen van behoorlijk bestuur
A-G	Advocaat-Generaal (bij de Hoge Raad)
Art.	Artikel
Awb	Algemene Wet Bestuursrecht
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
BFB	Besluit Fiscaal Bestuursrecht 2016
BW	Burgerlijk Wetboek
ECLI	European Case Law Identifier
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
e.a.	En andere
ev.	En verder
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en Fundamentele Vrijheden
FSB	Fiscale strafbeschikking
FIOD	Fiscale inlichtingen en opsporingsdienst
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad
Jo.	Juncto
OM	Openbaar Ministerie
OvJ	Officier van Justitie
PHR	Parket bij de Hoge Raad
Protocol AAFD.....	Protocol aanmelding en afdoening fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen 2016
Sr	Wetboek van Strafrecht
Sv.	Wetboek van Strafvordering
Vpb	Vennootschapsbelasting
WED	Wet op de Economische Delicten
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting

Begrippen en Beginselen

Inkeerregeling

Een regeling die voorkomt dat een straf kan worden opgelegd, omdat de verdachte of belanghebbende tijdig zijn of haar fout inziet en deze fout ook tijdig herstelt. De strafuitsluiting door inkeer is in de AWR geregeld in art. 67n jo. art. 69 lid 3 AWR.

Nadeelbedrag

Het bedrag aan belasting dat als gevolg van de gepleegde feiten te weinig is/zou zijn geheven op basis van de ingediende belastingaangifte.

Ne bis in idem-beginsel

Het ne bis in idem-beginsel bepaalt dat een gedraging niet dubbel mag worden bestraft en/of vervolgd. De overheid mag een persoon niet tweemaal voor het zelfde feit straffen. Het beginsel is neergelegd in de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), te weten, art. 5:43 Awb jo. art. 68 Sr jo. 69 lid 4 AWR.

Nemo tenetur- beginsel

Het nemo tenetur-beginsel houdt in dat niemand gedwongen mag worden mee te werken aan zijn of haar eigen veroordeling. Het beginsel is neergelegd in art. 29 lid 2 Sv. en is hiermee binnen het strafrecht verankerd in het Nederlands rechtsstelsel. De werking van het beginsel buiten het strafrecht komt voort uit de werking van art. 6 Europees Verdrag inzake de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM), op onder andere het opleggen van boetes door de Belastingdienst.

Una Via-beginsel

Het Una Via-beginsel bepaalt dat gekozen moet worden tussen bestuursrechtelijk- of een strafrechtelijk sanctie. Er moet één weg worden gekozen in de handhaving door de overheid. Het beginsel vloeit voort uit het nebis in idem-beginsel. Het beginsel is neergelegd in art. 5:44 Awb jo. art. 243 lid 2 Sv. jo. 69 lid 4 AWR.

1. Opzet Onderzoek

1.1 Inleiding

Delissen Martens Advocaten en Belastingadviseurs (hierna: DM Advocaten) is een middelgroot, full service advocatenkantoor in Den Haag. Binnen DM Advocaten zijn de advocaten op specialisme ingedeeld in 18 verschillende praktijkgebieden, zoals arbeidsrecht, incassorecht en ondernemingsrecht.² Deze indeling vormt een verdere specialisatie op de drie hoofdrechtsgebieden te weten, straf-, civiel en bestuursrecht.³ De advocaten en medewerkers van DM Advocaten werken nauw samen en betrekken elkaars expertise in de behandeling van dossiers om op die manier de hoogste kwaliteit rechtshulpverlening te kunnen waarborgen. De cliënten van DM Advocaten zijn particulieren en ondernemers.

Ondernemers bestaan in alle soorten en maten. Ondanks de verschillen heeft iedere ondernemer te maken met het voeren en bewaren van een administratie.⁴ De Belastingdienst kan de administratie controleren en zo bepalen of het juiste bedrag aan belastingen is voldaan. Ontdekt de Belastingdienst fouten of onvolkomenheden dan heeft de Belastingdienst middelen en bevoegdheden om de 'fraudeur' aan te pakken of aan te doen pakken door het Openbaar Ministerie (hierna: OM) c.q. door de Officier van Justitie (hierna: OvJ).⁵

In een doorsnee stad in een doorsnee winkelstraat is op nummer 37 een sigarenhandel gevestigd. Op de winkelruit staat 'sinds 1987', een snelle rekensom leert dat deze sigarenhandel ten minste al 28 jaar bestaat. Twee weken later, wanneer ik weer langs deze winkel loop, zie ik allerlei heren met blauwe jassen met grote witte letters FIOD op de rug. Deze heren lopen de winkel in en uit met dozen vol met multomappen. Eén van deze multomappen valt op de grond, op het moment dat ik de heren passeer. Op de zijkant van deze map lees ik 'oktober 2009'. Weer een week later is de winkel ogenschijnlijk onveranderd open en koop ik een Twix en een krant. Ik reken contant af en verlaat de winkel. Het valt mij op dat ik geen bonnetje krijg aangeboden en de verkoop niet wordt aangeslagen op de kassa. Opnieuw een week later is de winkel gesloten. Een handgeschreven briefje geeft aan dat de winkel voorlopig dicht zal zijn wegens 'privé omstandigheden'. Deze sigarenwinkel heeft sindsdien haar deuren niet meer geopend. Nog een week later zit er een ietwat aangedane ondernemer in de spreekkamer van DM Advocaten tegenover de adviseur strafrecht: Hij is de collega van de sigarenhandelaar en heeft een winkel schuin aan de overkant. Hij maakt zich zorgen en heeft dringend behoefte aan juridisch advies.

In de spreekkamers van DM Advocaten melden zich regelmatig ondernemers waar een fiscaalgeschil speelt of dreigt te gaan spelen. Het adviseren tijdens en voorafgaande aan een geschil en het beantwoorden van vragen over de mogelijke fiscale gevolgen van een zakelijk strategische wijziging in het bedrijfsproces zijn kerntaken van de adviespraktijk binnen DM Advocaten.

² Delissen Martens Advocaten 2017 (Praktijkgebieden).

³ de Rechtspraak 2017 (Rechtsgebieden).

⁴ Art. 52 AWR jo. art. 2:10 BW jo. art. 3:15i BW.

⁵ Art. 67a- 67f AWR, art. 68 AWR en art. 69 AWR.

Elke ondernemer, ook de sigarenwinkelier uit de casus, heeft te maken met het voeren en bewaren van een administratie. Het bijhouden van een administratie is een hulpmiddel om inzicht te krijgen in het bedrijf en om de af te dragen belastingen te berekenen. Het voeren van een administratie en het bewaren hiervan is, naast een hulpmiddel, een wettelijke verplichting. Deze verplichting is neergelegd in art. 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR).

Veel ondernemers en ook de sigarenhandelaar uit de casus hebben te maken met contant geld. De registratie en de administratie van deze contante geldstromen wordt de kasadministratie genoemd. Juist met de kasadministratie, die handmatig wordt vastgelegd door de ondernemer, worden regelmatig fouten gemaakt. De kasadministratie wordt slecht bijgehouden omdat de tijd ontbreekt, omdat een transactie vergeten wordt of omdat er geld uit de kas wordt genomen (al of niet uit kwade wil). Doordat de 'rugdekking' van banktransacties ontbreekt, lopen ondernemers risico's op fiscale en strafrechtelijke vervolging. Daarnaast is het voor ondernemers niet altijd duidelijk welke bescheiden wel en welke niet bewaard moeten worden. De ondernemers willen graag weten wat de gevolgen zijn als uit onderzoek van de Belastingdienst gebleken is dat de kasadministratie niet in overeenstemming met de geldende wet- en regelgeving is gevoerd.

Het onderzoek wordt uitgevoerd in opdracht van de sectie strafrecht van DM Advocaten. Vanuit de strafrechtpraktijk is het van belang om te weten hoe het onderzoeksproces naar fraude met betrekking tot de kasadministratie is ingericht, op welk moment het fiscale boekenonderzoek overgaat in het strafrechtelijke onderzoek, welke sancties opgelegd kunnen worden en welke beginselen tijdens het strafrechtelijk onderzoek geëerbiedigd moeten worden. Binnen DM Advocaten is alle expertise aangaande het commune strafrecht reeds aanwezig. Het onderzoek beperkt zich dan ook tot het punt waar het commune strafrecht haar intrede doet.

1.2 Doelstelling, centrale vraag en deelvragen

Voorgaande probleemanalyse en de vragen vanuit DM Advocaten hebben geleid tot het formuleren van onderstaande doelstelling voor het onderzoek:

Het doel van het onderzoek is DM Advocaten middelen in handen te geven om te bepalen of de Belastingdienst, FIOD en/of OM binnen hun bevoegdheden handelen bij de opsporing en vervolging van fiscale fraude met betrekking tot de administratie van contante geldstromen, om zo haar cliënten beter te kunnen adviseren en bij te kunnen staan in aanhangige en toekomstige procedures, door op grond wetsanalyse, literatuur-, wetshistorisch- en jurisprudentieonderzoek een advies te geven.

De doelstelling wordt bereikt door het beantwoorden van onderstaande centrale vraag:

Centrale vraag:

Welk advies kan aan DM Advocaten gegeven worden aangaande de behandeling van de administratie van contant geld door de Belastingdienst, FIOD en OM op basis van wetsanalyse, literatuur-, wetshistorisch- en jurisprudentieonderzoek?

Ten einde de centrale vraag van het onderzoek te beantwoorden dienen deelvragen te worden gesteld. Deze deelvragen zijn verdeeld over een theoretisch kader en een praktisch kader. Immers; na het beantwoorden van theoretische deelvragen zal voor het beantwoorden van de centrale vraag een onderzoek moeten plaatsvinden naar de praktijk. De uitwerking van wet- en

regelgeving wordt mede bepaald door de interpretatie van de wet door de rechtsprekende macht. Zeker bij een vraagstuk omtrent de fiscale administratieplicht, waarbij de inhoud en omvang van de administratieplicht als open norm is geformuleerd.

Het theoretische kader omvat de volgende deelvragen:

Theoretische deelvragen

1. Wat zeggen wet- en regelgeving, literatuur en wetshistorie over de fiscale administratieplicht met betrekking tot contant geld?
2. Wat zeggen wet- en regelgeving en literatuur over de bevoegdheden van de Belastingdienst, de FIOD en het OM?
3. Wat zeggen wet- en regelgeving, literatuur en wetshistorie over de fiscale straffen die de Belastingdienst en OM kunnen opleggen?
4. Wat zeggen wet- en regelgeving en de literatuur over de beperkingen bij het opleggen van straffen en welke rechtsmiddelen kunnen hiertegen worden ingezet?

Praktische deelvragen

5. Welke feiten en omstandigheden hebben blijkens jurisprudentieonderzoek tot gevolg dat een schending van de administratieplicht kan worden vastgesteld?
6. Wat leert de jurisprudentie over de fiscale straffen die de Belastingdienst kan opleggen?
7. Welke rechtsregels kunnen uit jurisprudentieonderzoek uit de arresten van de Strafkamer van de Hoge Raad worden gedestilleerd met betrekking tot het fiscale strafrecht?

1.3 Onderzoeksmethode en verantwoording per deelvraag

In dit onderzoek zijn de volgende onderzoeksmethodes gebruikt:

- Wetsanalyse (deelvragen 1-4)
- Literatuuronderzoek (deelvragen 1-4);
- Wetshistorisch onderzoek (deelvragen 1 en 3);
- Jurisprudentieonderzoek (deelvragen 5-8).

Voor dit onderzoek geldt dat de gebruikte literatuur is vermeld op de literatuurlijst. De gebruikte rechtsbronnen waarborgen de kwaliteit van dit onderzoek. De gebruikte literatuur is hoofdzakelijk van academisch niveau en derhalve betrouwbaar. Aan de wet als rechtsbron komt gezag toe omdat deze afkomstig is van de formele wetgever. De bedoeling van de wetgever van de wettekst is blootgelegd door wetshistorisch onderzoek. Ten slotte zijn de bevindingen getoetst aan de commentaren op de geanalyseerde wettekst.

Voor de eerste vier deelvragen zijn de onderzoeksmethoden wetsanalyse en literatuuronderzoek gebruikt om zodoende vanuit deze bronnen de relevante informatie te verzamelen en met elkaar in verband te brengen. Dit heeft geleid tot de conclusies per deelvraag die samen het theoretische kader van dit onderzoek vormen.

Bij de eerste deelvraag is tevens de onderzoeksmethode wetshistorisch onderzoek ingezet. Dit om te achterhalen wat de bedoeling van de wetgever geweest is met het invoeren van de bepaling aangaande de administratieplicht. Ook bij de derde deelvraag is de methode wetshistorisch onderzoek ingezet om te achterhalen wat de bedoeling geweest is ten aanzien van de bepalingen omtrent de fiscale straffen. De overwegingen van de wetgever is van belang omdat hiermee nadere invulling wordt gegeven aan de tekst van de wet. Nu de wettekst met betrekking tot de administratieplicht een open norm bevat is het raadplegen van onder andere de Memorie van Toelichting (hierna: MvT) nodig geweest om te achterhalen of deze open norm

ook als zodanig bedoeld is door de wetgever. Met betrekking tot de bepalingen omtrent de fiscale straffen geldt dat er een zekere overlap is tussen het boeterecht en het strafrecht. Dezelfde gedraging kan worden bestraft met een boete of binnen het strafrecht. Het wetshistorisch onderzoek is van belang om te achterhalen wanneer volgens de wetgever een gedraging strafrechtelijk moet worden afgedaan en wanneer met een boete. Omdat de wetshistorie een achtergrond biedt bij de wettekst zijn de resultaten van het wetshistorisch onderzoek steeds na de resultaten van de wetsanalyse en het literatuur onderzoek opgenomen.

Voor praktijkdeelvragen is de onderzoeksmethode jurisprudentieonderzoek gebruikt. Voor het beantwoorden van de vier praktische deelvragen is kennis nodig vanuit de praktijk. De verzamelde jurisprudentie is door analyseschema's geanalyseerd. Door de jurisprudentie te analyseren ten aanzien van de verschillende sancties die kunnen worden opgelegd is duidelijk geworden in welke gevallen een sanctie wel en in welke gevallen een sanctie niet terecht is opgelegd. De motivering van de rechter vormt zodoende een nadere invulling op de vraag over de beperkingen die aan de Belastingdienst worden opgelegd ten aanzien van het opleggen van fiscale straffen. Door een analyse van jurisprudentie ten aanzien van de kasadministratie is duidelijk geworden welke feiten en omstandigheden ervoor zorgen dat van een schending van de administratieplicht kan worden gesproken. De jurisprudentie vult zodoende de open norm van de administratieplicht in. Ten slotte is jurisprudentie verzameld van de Strafkamer van de Hoge Raad. Uit deze analyse volgen de rechtsregels die door de Hoge Raad zijn geformuleerd ten aanzien van het fiscale strafrecht in de periode 2009 tot september 2016. De analyseschema's zijn als bijlage I, II en III toegevoegd aan dit onderzoeksrapport.

De vijfde deelvraag is beantwoord door een analyse van arresten van de Hoge Raad (6) en van de gerechtshoven (10). Deze arresten geven een inhoudelijk oordeel over de schending van de administratieplicht. Binnen deze selectie is gekeken naar; het soort onderneming, of een kasadministratie verplicht wordt geacht, of sprake was van schending van de kasadministratieplicht, waaruit deze schending bestond, of overige onderdelen van de administratieplicht geschonden zijn en wat de reden hiervan was. Door de arresten op deze onderdelen met elkaar te vergelijken kon antwoord gegeven worden op de vijfde deelvraag. Het topicschema dat voor deze analyse is gebruikt is als bijlage III toegevoegd aan dit onderzoeksrapport.

De zesde deelvraag is beantwoord door een analyse van arresten van de Hoge Raad (10) en de gerechtshoven (12). Deze arresten geven een inhoudelijk oordeel over fiscale maatregelen die zijn genomen. Per fiscale straf die de Belastingdienst kan opleggen is gekeken naar de feiten en omstandigheden die bepalend waren voor het oordeel of de betreffende maatregel terecht was opgelegd. Door de arresten per opgelegde maatregel met elkaar te vergelijken kon antwoord worden gegeven op de zesde deelvraag. De topicschema's die voor deze analyse zijn gebruikt zijn als bijlage I en II toegevoegd aan dit rapport.

De zevende deelvraag is beantwoord door arresten van de Strafkamer van de Hoge Raad in de periode 2009 tot september 2016 te analyseren. Gekeken is naar de uitspraken waarbij een inhoudelijk oordeel wordt gegeven in kwesties over de strafrechtelijke vervolging op grond van art. 68 AWR of art. 69 AWR. Het topicschema dat is gebruikt voor deze analyse is als bijlage V toegevoegd aan dit rapport.

1.4 Afwijking van onderzoeksvoorstel

Het onderzoek is uitgevoerd op basis van de vragen zoals opgenomen in paragraaf 1.2 van dit onderzoeksrapport. Het onderzoek en hiermee het onderzoeksrapport wijkt hiermee op enkele onderdelen af van het onderzoeksvoorstel.

De wijzigingen ten opzichte van het onderzoeksvoorstel zijn deels op verzoek van de opdrachtgever doorgevoerd en deels het resultaat van de feedback vanuit de Hogeschool Leiden. De motivatie voor het doorvoeren van de wijzigingen alsmede een overzicht van de wijzigingen treft u als bijlage 1 bij dit onderzoeksrapport aan.

Het doel van deze wijzigingen is het verhelderen van:

- de probleemstelling van de opdrachtgever
- de structuur van het onderzoek
- de inhoud van het onderzoek.

De aanleiding en probleemstelling zijn aangepast zodat hieruit duidelijker het verband met het onderzoek blijkt. De deelvragen die nodig zijn om de centrale vraag te beantwoorden zijn herschreven. Een tweetal deelvragen is komen te vervallen en één deelvraag is toegevoegd.

1.5 Leeswijzer

Het onderzoeksrapport is opgebouwd uit negen hoofdstukken. Het eerste hoofdstuk beschrijft de opzet van het onderzoek. Zoals hiervoor omschreven omvat het eerste hoofdstuk de aanleiding van het onderzoek, de probleemanalyse, de doelstelling, de centrale vraag en deelvragen. Hoofdstuk twee tot en met vijf zijn de vier hoofdstukken die samen het theoretische kader vormen. Zij geven antwoord op de theoretische deelvragen op grond van analyses van de relevante wet- en regelgeving, de wetshistorie en op grond van inhoudsanalyse van relevante juridische literatuur. Hoofdstuk zes tot en met negen vormen de drie hoofdstukken van het praktische kader die, op basis van onderzoek van de jurisprudentie, antwoord geven op de praktische deelvragen.

Als eerste in het theoretische kader licht hoofdstuk twee de fiscale administratieplicht van contant geld toe. Hoofdstuk drie omschrijft de bevoegdheden die de Belastingdienst, de FIOD en het OM vervullen ten aanzien van de fiscale administratieplicht. Hoofdstuk vier behandelt de fiscale straffen die de diensten kunnen opleggen aan belastingplichtigen en hoofdstuk vijf gaat in op welke manier de belastingplichtigen c.q. verdachten zich tegen deze fiscale straffen kunnen verweren. Als eerste van de drie hoofdstukken van het praktisch kader is hoofdstuk zes een weergave van het jurisprudentieonderzoek over de vraag wanneer er sprake is van de administratieplicht. Hoofdstuk zeven geeft het jurisprudentieonderzoek weer naar de fiscale straffen die de Belastingdienst kan opleggen. Hoofdstuk acht sluit het praktisch kader af met een weergave van welke rechtsregels de Strafkamer van de Hoge Raad heeft ontwikkeld ten aanzien van het fiscale strafrecht.

Het onderzoeksrapport eindigt met hoofdstuk negen waarin de eindconclusies van het onderzoek worden gegeven. Met deze conclusie wordt de centrale vraag van het onderzoek beantwoord. Op basis van de conclusies wordt ten slotte een aanbeveling gedaan aan de opdrachtgever.

2. De fiscale administratieplicht van contant geld

2.1 Inleiding

Voor het antwoord op de centrale vraag van het onderzoek, 'Welk advies kan aan DM Advocaten gegeven worden aangaande de behandeling van de administratie van contant geld door de Belastingdienst, FIOD en OM', is het allereerst van belang om te onderzoeken wat de fiscale administratieplicht met betrekking tot contant geld inhoudt. In paragraaf 2.2 wordt eerst de wet- en regelgeving onderzocht op de administratie van contant geld. Paragraaf 2.3 gaat in op de fiscale administratieplicht omdat de administratieplicht van contant geld daar een onderdeel van uitmaakt. In paragraaf 2.4 worden de onderdelen van de administratie- en bewaarplicht omschreven die de verplichting verruimen en inperken. Daarna volgt paragraaf 2.5 waarin de open norm wordt beschreven waaruit de bedoeling van de wetgever blijkt met betrekking tot de inhoud en omvang van de administratieplicht. Afsluitend wordt in paragraaf 2.6 het antwoord geformuleerd op de eerste deelvraag:

'Wat zeggen wet- en regelgeving, parlementaire geschiedenis en literatuur over de fiscale administratieplicht met betrekking tot contant geld?'

2.2 Administratie van contant geld

Contant geld is het tastbare geld: het munt- en briefgeld.⁶ Giraal geld is een tegoed bij een bank. De administratie van contant geld is afhankelijk van menselijk handelen. Na ontvangst van een contante betaling of na een contante uitgave zal een persoon deze ontvangst of uitgave zelf moeten registreren en kan hij of zij niet terugvallen op registratie van de betaling door de bank.⁷ Door het wegvallen van deze administratieve rugdekking kan er snel een verschil ontstaan in de kas, dat moeilijk te verantwoorden is. Het bewijs dat een transactie heeft plaatsgevonden kan dan moeilijk worden geleverd.

In het geval dat een persoon of bedrijf administratieplichtig is brengt deze verplichting met zich mee dat hij of zij van de contante ontvangsten en contante uitgaven een administratie zal moeten bijhouden. Blijkens art. 52 AWR dient belastingplichtige van zijn/haar vermogenstoestand en van alles betreffende zijn/haar bedrijf een administratie te voeren. Het ontvangen en/of betalen heeft een wijziging van de vermogenstoestand van administratieplichtige tot gevolg en valt zodoende onder het bereik van art. 52 AWR.

De administratie van contant geld houdt in dat de contante ontvangsten en contante uitgaven worden geregistreerd. Hoewel de administratie van contant geld als zodanig niet is opgenomen in enige wettelijke bepaling is deze verplichting tot administreren onderdeel van de fiscale administratieplicht.⁸

⁶ Rijksoverheid 2017 (Wettig betaalmiddel).

⁷ de Belastingdienst 2017 (Kasadministratie).

⁸ de Belastingdienst 2017 (Kassasysteem).

2.3 De fiscale administratieplicht

De Belastingdienst zegt op haar website: “Als ondernemer bent u wettelijk verplicht een goede administratie bij te houden en te bewaren, die is afgestemd op de aard van uw bedrijf.

Administratie wil zeggen: alle gegevens over uw onderneming die u op papier (ook kladaantekeningen) of elektronisch (bijvoorbeeld met de computer) vastlegt.”⁹ De Belastingdienst verwoordt hiermee de verplichting zoals omschreven in art. 52 AWR. In deze bepaling is opgenomen wie administratieplichtig zijn en wat de verplichting inhoudt. Uit art. 52 lid 2 AWR blijkt dat niet alleen ondernemers, maar ook iedere onderneming, werkgever en personen die een werkzaamheid verricht(en) vallen onder deze administratieplicht.

De administratieplicht omvat drie verplichtingen:

- de verplichting tot het voeren van een administratie,
- de verplichting tot het bewaren van de administratie
- de verplichting tot meewerken aan de controle van de administratie.¹⁰

Over de verplichting tot het voeren van de administratie is de wet niet duidelijk. Algemene regels over de omvang van de administratie of de wijze waarop een administratie gevoerd moet worden zijn niet in de bepaling van art. 52 AWR opgenomen. Wat wel is opgenomen is dat een administratie moet worden gevoerd naar de eisen van het bedrijf waarvoor de administratieplicht geldt. Welke eisen dit zijn wordt verder niet uitgelegd. De bepaling bevat zodoende een zogenoemde open norm.¹¹ Naast de weinig verhelderende zinsnede ‘naar de eisen van dat bedrijf’ wordt het gewenste resultaat van de administratie omschreven in art. 52 lid 1 AWR. Ten aanzien van de vermogenstoestand van administratieplichtige moeten uit de door hem gevoerde administratie te allen tijde zijn rechten en verplichtingen blijken. De definitie van het begrip administratie ontbreekt.¹²

Aan het begrip administratie komt volgens de wetshistorie een andere betekenis toe dan aan het begrip boekhouding. Het laatstgenoemde begrip kent snel een te enge uitleg en maakt niet duidelijk waar de grens ligt. Zoals professor de Bont terecht opmerkt, kleven aan het woord administratie dezelfde bezwaren.¹³ Dat het begrip administratie dus ruimer moet worden opgevat dan dat het begrip boekhouding geeft weinig verheldering over het begrip administratie. Het blijft onduidelijk op welke wijze geadministreerd moet worden, welke omvang een administratie dient te hebben en wat de inhoud van de administratie dan zou moeten zijn.

De tweede verplichting die voortkomt uit de administratieplicht, is de verplichting tot het bewaren van de administratie. De gegevens die in ieder geval onder het bereik van de fiscale bewaarplicht vallen zijn de zogenoemde basisgegevens. Deze basisgegevens zijn: het grootboek, de voorraadadministratie, de debiteurenadministratie, de crediteurenadministratie, inkoopadministratie, verkoopadministratie en loonadministratie.¹⁴ Aangezien de bewaarplicht op deze basisgegevens betrekking heeft kan worden gesteld dat een administratie tenminste deze gegevens moet omvatten. Met betrekking tot de onderliggende gegevens kunnen over de bewaartermijn van deze gegevens afspraken worden gemaakt met de Belastingdienst.¹⁵

⁹ de Belastingdienst 2017 (Belang administratie).

¹⁰ Niessen-Cobben 2016, p. 278-279.

¹¹ de Blieck e.a. 2015, p. 186.

¹² Okhuizen e.a. 2014, p. 118.

¹³ de Bont, TFO, 2012, afl. 123/2, p. 2.

¹⁴ Art. 20 BFB 2016.

¹⁵ Art. 20 lid 6 BFB 2016.

De derde verplichting is de verplichting om mee te werken aan de controle van de administratie, de zogenoemde medewerkingsverplichting. In art. 52 lid 6 AWR is opgenomen dat administratieplichtige de bewaarde administratie binnen een redelijke termijn beschikbaar moet stellen voor controle. Daarnaast dient belastingplichtige zo nodig inlichtingen over de inrichting en werking van de administratie te verschaffen aan de controlerende ambtenaar. Omdat de wijze van administreren en de omvang van de administratie worden vastgesteld naar de eisen van het betreffende bedrijf, verschilt de omvang van de administratieplicht per administratieplichtige. Zo zal voor natuurlijke personen met een werkzaamheid een beperktere administratieplicht gelden dan voor een vennootschap met 1000 man personeel.¹⁶

2.4 Beperkingen en verruiming van de fiscale administratieplicht

Naast de verplichtingen die art. 52 AWR oplegt aan de administratieplichtige zijn in het artikel beperkingen en verruiming opgenomen ten aanzien van deze verplichtingen. Een verruiming is bepaald in artikel 52 lid 3 AWR. Hierin staat dat alles dat wordt bijgehouden als gevolg van andere belastingwetten, onderdeel uitmaakt van de administratieplicht. Dus omdat een ondernemer verplicht is om de door hem ontvangen facturen te bewaren in zijn administratie blijkt art. 35c lid 1 Wet Omzetbelasting (hierna: de Wet OB) vallen de ontvangen facturen ook onder de administratieplicht als bedoeld in art. 52 AWR.¹⁷ Een beperking van de verplichting is opgenomen in art. 52 lid 5 AWR. Hierin staat dat de administratie grotendeels digitaal bewaard kan worden. Nadat bijvoorbeeld een kassabon automatisch digitaal wordt opgeslagen, hoeft de papieren kassarol niet langer te worden bewaard.¹⁸ Ten slotte bepaalt art. 52 lid 7 dat administratieplichtige onder voorwaarden een kostenvergoeding kan eisen van de Belastingdienst. Dit onderdeel van art. 52 AWR is niet relevant voor dit onderzoek.

2.5 De open norm

De wetgever heeft ervoor gekozen het begrip administratie als een open norm te definiëren.¹⁹ Deze open norm geeft de administratieplichtige de vrijheid om zijn of haar administratie naar eigen inzicht in te richten. Ook voorkomt deze open norm dat op detailniveau in de wet moet worden opgenomen hoe een administratie dient te worden opgezet en worden bijgehouden. De eisen die aan een administratie worden gesteld kunnen zo meegroeien met de ontwikkeling van techniek en inzicht op dit terrein.²⁰ Aan de open norm kleeft ook een nadeel. Door de open norm kan een administratieplichtige niet toetsen of met zijn manier van administreren voldaan wordt aan de administratieplicht, terwijl er bij schending van deze verplichting wel sancties gesteld zijn.²¹

De wetshistorie maakt inzichtelijk wat de wetgever voor ogen heeft gehad met het invoeren van deze verplichting. Voor de inwerkingtreding van de Wijzigingswet aanpassingen van administratieve verplichtingen, bestond er geen uitdrukkelijke bepaling in de AWR die de ondernemer verplicht een administratie te voeren.²² De Belastingdienst kon zodoende niet eisen dat een administratie gevoerd werd en bovendien geen beroep doen op sancties bij het niet nakomen hiervan. Naast het opvullen van dit gat in de wetgeving heeft de wetgever gepoogd om met het wijzigen van de AWR aan te sluiten bij technologische ontwikkelingen, bij van het voeren en bewaren van een administratie. Overigens beoogde de betreffende wet geen nieuwe verplichtingen in het leven te roepen. Verondersteld dat de administratie juist, volledig en

¹⁶ van Schie e.a. 2013, p. 67.

¹⁷ Jacobs 2016, p. 32.

¹⁸ Niessen-Cobben, 2016 p. 278.

¹⁹ de Blieck e.a. 2015 p.167.

²⁰ Okhuizen e.a. 2014 p. 119.

²¹ Okhuizen e.a. 2014 p. 118.

²² *Kamerstukken II*, 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 2.

controleerbaar gevoerd wordt, blijft de administratieplichtige vrij in de wijze waarop hij/zij de administratie wenst in te richten.²³

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wijzigingswet is opgemerkt dat de administratieplicht, net als de informatieplicht als bedoeld in art. 47 AWR, een beperkte verplichting inhoudt. Alleen die gegevens die van belang kunnen zijn voor het vaststellen van fiscale feiten, vallen onder de genoemde verplichtingen. Bij het vaststellen van de wettekst is aansluiting gezocht bij de bewoording van de administratieplicht in het civiel recht. Toch is de fiscale administratieplicht weer ruimer opgezet dan de civielrechtelijke variant. Tot de administratie wordt mede gerekend: al hetgeen dat wordt aangetekend en bewaard ingevolge andere belastingwetten. Aan deze verruiming moet niet teveel waarde worden gehecht.²⁴ De eisen die gesteld worden aan het bewaren van de administratie en het waarborgen van de mogelijkheid tot controle, moet vooral gezien worden als codificatie van hetgeen in de praktijk reeds gold.

De administratie- en bewaarplicht zwijgt expliciet over de wijze waarop de administratie moet worden ingericht en hoe omvangrijk de administratie dient te zijn. De omvang zal in belangrijke mate bepaald worden door de aard, omvang en complexiteit van het bedrijf. De eis die de administratieplicht stelt is evenwel dat de Belastingdienst binnen een redelijke termijn uit de gevoerde administratie conclusies moet kunnen trekken over de aard en omvang van de fiscale verplichtingen.²⁵

De groep personen die de fiscale administratieplicht aangaat is gelijk aan de groep waarop een inlichtingenverplichting rust. De verplichtingen rusten expliciet niet op particulieren. De reden hiervoor is dat een dergelijke verplichting de privacy aantast.²⁶ Daarnaast is er geen sanctie gesteld op het niet nakomen van de administratieplicht door particulieren. Uitbreiding van de administratieplicht naar deze groep personen is getuigende de wetshistorie dan ook zinloos.

²³ *Kamerstukken II*, 1988/89, 21 287, nr. 3 p. 3.

²⁴ *Kamerstukken II*, 1988/89, 21 287, nr. 3 p. 4.

²⁵ *Kamerstukken II*, 1988/89, 21 287, nr. 3 p. 10.

²⁶ *Kamerstukken II*, 1988/89, 21 287, nr. 3 p. 11.

2.6 Conclusie

Dit hoofdstuk heeft inzichtelijk gemaakt wat de fiscale administratieplicht is en wat de administratieplicht ten aanzien van contant geld inhoudt. Het antwoord op de eerste deelvraag van dit onderzoek: 'Wat zeggen wet- en regelgeving, parlementaire geschiedenis en literatuur over de fiscale administratieplicht met betrekking tot contant geld?' is zodoende het volgende.

Voor de administratie van contant geld is geen aparte bepaling opgenomen in de AWR. Toch is gebleken dat de registratie van contante geldtransacties wel onder het bereik valt van de meer omvattende, administratie- en bewaarplicht zoals neergelegd in art. 52 AWR.

De administratieplicht omvat drie verplichtingen: de verplichting tot het voeren van een administratie, de verplichting tot het bewaren van deze administratie en de verplichting om mee te werken aan een controle. De verplichting om mee te werken aan een controle is duidelijk omschreven. Hierdoor is het eveneens helder wanneer deze verplichting niet zou worden nagekomen. Ook de verplichting tot het bewaren van de administratie ten aanzien van de termijn is helder. Alleen welke gegevens bewaard moeten worden en wat de omvang en inhoud van de administratie precies moet zijn blijft onduidelijk. Diezelfde onduidelijkheid geldt voor de verplichting tot het voeren van een administratie.

De administratieplicht wordt verruimd door alles wat in het kader van andere belastingwetten wordt bijgehouden onder het bereik van de administratieplicht te brengen. Tegenover deze verruiming van de administratieplicht staat een beperking ten aanzien van het bewaren van de administratie. Een groot deel van de administratie mag en kan digitaal worden bewaard.

Uit het wetshistorisch onderzoek is gebleken dat de wetgever bewust heeft gekozen voor het hanteren van een open norm. De open norm heeft als voordeel dat niet in detail hoeft te worden beschreven hoe de administratie eruit moet zien en dat flexibiliteit mogelijk is. Een kleine ondernemer hoeft niet aan de zware eisen die voor een grote ondernemer gelden te voldoen. De wetgever heeft deze voordelen zwaarder laten wegen dan het nadeel. Het nadeel is dat een straf kan worden opgelegd zonder dat administratieplichtige vooraf kan bepalen of hij overeenkomstig zijn verplichtingen handelt.

De wetgever heeft verder opgemerkt dat de administratieplicht beperkt is tot hetgeen van belang is voor de vaststelling van fiscale feiten. Het opnemen van de administratie en bewaarplicht is met name een codificatie van de verplichtingen die reeds in de praktijk golden. Er is, zo blijkt uit het onderzoek, niet beoogd een nieuwe verplichting in het leven te roepen.

Uit het onderzoek is zodoende gebleken dat de administratieplicht een open norm omvat en dat de wetgever hier wel bewust voor heeft gekozen. De inhoud en omvang van de administratieplicht zijn afhankelijk van de aard, omvang en complexiteit van de administratieplichtige activiteit. Het blijft onduidelijk in welk geval een administratieplichtige aan de administratie- en bewaarplicht voldoet.

3. De bevoegdheden van de Belastingdienst, de FIOD en het OM

3.1 Inleiding

Na het omschrijven van de administratieplicht, is het voor het beantwoorden van de centrale vraag van belang om te onderzoeken welke bevoegdheden de Belastingdienst, de FIOD en het OM hebben in het kader van de administratie van contant geld. Om inzicht te geven in de bevoegdheden wordt in achtereenvolgende paragrafen 3.2, 3.3 en 3.4 uitgelegd wat de dienst is, welke taken de dienst heeft en welke bevoegdheden de betreffende dienst heeft om deze taken uit te voeren. In paragraaf 3.5 wordt de relatie tussen de betreffende instanties besproken en wordt het beslissingskader ten aanzien van de op te leggen fiscale straffen weergegeven. Afsluitend wordt in de conclusie van dit hoofdstuk het antwoord geformuleerd op de tweede deelvraag:

‘Wat zeggen de wet- en regelgeving en de literatuur over de taken en bevoegdheden van de Belastingdienst, de FIOD en het OM?’

3.2 De Belastingdienst

De Belastingdienst is de instantie in Nederland die de rijksbelastingen heft en int²⁷ en heeft de volgende taken:

- Het heffen en innen van de Rijksbelastingen;
- Het opsporen van fiscale fraude;
- Het uitbetalen van toeslagen;
- Het toezichthouden op invoer, uitvoer en doorvoer van goederen;
- Het toezichthouden op het naleven van fiscale wetten en regels.²⁸

Het uitbetalen van toeslagen en het toezichthouden op invoer, uitvoer en doorvoer van goederen vallen buiten het bereik van dit onderzoek en worden zodoende niet besproken.

Bij het heffen en innen van belastingen wordt een onderscheid gemaakt tussen aanslagbelastingen en aangiftebelastingen. De belastingen die door aanslag worden geheven zijn belastingen waarbij inspecteur de aanslag vaststelt. Voor vaststelling van de aanslag wordt belastingplichtige verzocht een aangifte in te dienen. De inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting (hierna: Vpb) zijn hiervan voorbeelden.²⁹ De belastingen die door aangifte worden geheven zijn de belastingen waarbij belastingplichtige zelf de verschuldigde belasting berekent, hiervan aangifte doet en het verschuldigde bedrag afdraagt aan de ontvanger. Voorbeelden hiervan zijn de omzetbelasting en de loonbelasting.³⁰

De aangifte wordt bij de aanslagbelastingen gedaan nadat belastingplichtige hiertoe is uitgenodigd. Deze uitnodiging is feitelijk een verplichting. Na de ontvangst van een uitnodiging, is belastingplichtige verplicht deze aangifte te doen.³¹ Ingeval geen uitnodiging is verstuurd, maar dit wel had gemoeten, is belastingplichtige verplicht om alsnog een uitnodiging tot het doen van aangifte te vragen.³²

De aangifte wordt zowel bij de aanslag- als bij de aangiftebelasting behandeld en

²⁷ Art. 1 lid 2 AWR

²⁸ Rijksoverheid 2017 (Taken en bevoegdheden Belastingdienst).

²⁹ Jacobs 2016, p. 14.

³⁰ Jacobs 2016, p. 14.

³¹ Art. 8 AWR

³² Art. 6 lid 3 AWR

gecontroleerd. Om een aangifte te controleren, de hoogte van een aanslag te bepalen of om te bepalen of een aangifte juist is gedaan, heeft de Belastingdienst informatie nodig.

De belastingplichtige heeft hiertoe een informatieplicht.³³ Dit houdt in dat belastingplichtige desgevraagd gegevens en inlichtingen aan de inspecteur moet verstrekken. Dit geldt ook voor van derden, zoals werknemers in het kader van loonheffing³⁴, of dividendgenieters in het kader van de dividendbelasting.³⁵

Als uit de verkregen informatie blijkt dat de aangifte juist is gedaan, kan de Belastingdienst een definitieve aanslag opleggen en de belasting innen hetzij het controle onderzoek sluiten. Als blijkt dat de aangifte niet juist is gedaan, kan de Belastingdienst overgaan tot een van de fiscale straffen die verder worden besproken in het vierde hoofdstuk van dit onderzoek.

Naast het heffen en innen van belastingen heeft de Belastingdienst de taak om fiscale fraude op te sporen. De opsporingsdienst van de Belastingdienst doet het onderzoek naar fiscale fraude zelf, of schakelt hiervoor de FIOD in. Een onderzoek naar fiscale fraude wordt gestart, omdat het vermoeden is van een fiscaal strafbare gedraging. Met (fiscaal) strafbare gedragingen wordt in dit onderzoek bedoeld: de overtredingen en misdrijven opgenomen in Hoofdstuk VIIIA AWR en in Hoofdstuk XI AWR. Bij het opsporen van deze strafbare gedragingen speelt de administratie een belangrijke rol. Uit de administratie van belastingplichtige zelf en eventueel de administratie van derden, zal blijken of de aangifte juist gedaan is. Ook zal blijken of de administratie voldoet aan de wettelijke eisen.

Bij het opsporen van een fiscaal strafbare gedragingen heeft de Belastingdienst naast de inlichtingen verkregen op grond van de inlichtingenplicht een aantal extra bevoegdheden. De opsporingsdienst van de Belastingdienst heeft de bevoegdheid tot inbeslagname van goederen en belastingplichtige dient deze goederen ook af te staan voor het onderzoek.³⁶ Daarnaast hebben de opsporingsambtenaren de bevoegdheid om elke plaats te betreden voor zover dit nodig is voor de opsporing van strafbare feiten.³⁷ Ten slotte hebben de opsporingsambtenaren een deurwaardersbevoegdheid.³⁸

De opsporingsdienst van de Belastingdienst is, naast het opsporen van bij de belastingwet vastgestelde strafbare feiten, slechts bevoegd tot het opsporen van enkele andere in de wet genoemde strafbare feiten.³⁹

De Belastingdienst heeft ook als taak om toezicht te houden op de naleving van de fiscale regels. De Belastingdienst voert deze taak uit door belastingplichtigen te controleren. Een belangrijk aspect van deze controle is de controle van de administratie. Uit de administratie zal blijken of belastingplichtige de fiscale regels naleeft. Naast de actieve controle van de administratie, het boekenonderzoek, wordt horizontaal toezicht gehouden.⁴⁰ Dit horizontale toezicht houdt in dat de Belastingdienst samenwerkt met partijen die bij het aangifte- en administratieproces betrokken zijn, zoals boekhouders, accountants en fiscalisten. “Door dit horizontale toezicht wordt de kwaliteit van de aangifte verbeterd en wordt dubbel werk voorkomen”, aldus de Belastingdienst.⁴¹

³³ Art. 47 AWR

³⁴ Art. 53 AWR

³⁵ Niessen-Cobben 2016, p. 279.

³⁶ Art. 81 AWR

³⁷ Art. 83 AWR

³⁸ Art. 87 AWR

³⁹ Art. 88 AWR

⁴⁰ de Bleeck e.a., 2015, p. 129.

⁴¹ de Belastingdienst 2017 (Horizontaal toezicht).

3.3 De FIOD

De FIOD is een gespecialiseerd onderdeel van de Belastingdienst en heeft als taak het opsporen van fiscale fraude. In de praktijk wordt het meeste opsporingswerk opgedragen aan de FIOD.⁴² De opsporingsdienst van de Belastingdienst, niet zijnde de FIOD, speelt in de praktijk een ondersteunende rol in de opsporing van fiscale fraude. De FIOD is formeel onderdeel van de Belastingdienst. Desalniettemin is de FIOD ook belast met de opsporing van andere strafbare feiten, dan fiscale strafbare feiten zoals genoemd in de AWR.⁴³

Voorafgaand aan een onderzoek krijgt de FIOD een melding van de toezichthouder. Met betrekking tot dit onderzoek een melding van vermoedelijke fiscale fraude, door de Belastingdienst. Als de FIOD heeft beoordeeld dat een onderzoek door de FIOD wenselijk is, wordt zoveel mogelijk informatie over de verdachte en het delict verzameld en opgenomen in een zogenoemd pre-weegdocument.⁴⁴ Het pre-weegdocument wordt vervolgens besproken in het afstemmingsoverleg tussen het OM, de FIOD en de Belastingdienst. Daarin wordt besloten hoe het dossier zal worden afgehandeld.⁴⁵ Afhandeling kan op drie manieren. Als eerste kan het onderzoek worden beëindigen zonder straffende maatregel op te leggen. Ten tweede kan de toezichthouder, de Belastingdienst, een maatregel nemen. En ten derde kan het OM vervolging instellen.

In geval dat het OM vervolging gaat instellen, heeft de FIOD tot taak een plan van aanpak te schrijven waarin de te hanteren methoden, opsporingsmiddelen en dwangmiddelen zijn benoemd. De OvJ beslist vervolgens namens het OM of het onderzoek door de FIOD mag worden uitgevoerd. Dit onderzoek begint doorgaans met de inbeslagname van de administratie van verdachte. Vervolgens zal de verdachte worden gehoord.⁴⁶ De FIOD heeft de bevoegdheid om alle strafbare feiten aan te brengen bij het OM en zodoende de bevoegdheid alle strafbare feiten op te sporen.⁴⁷

3.4 Het OM

Het OM is de enige instantie in Nederland die verdachten voor de strafrechter kan brengen. Het OM heeft de volgende taken:

- Het leiden van het opsporingsonderzoek;
- Het vervolgen van de verdachte;
- De tenuitvoerlegging van het gerechtelijk vonnis.⁴⁸

Het OM is bij uitsluiting bevoegd tot de strafrechtelijke handhaving van de rechtsorde.⁴⁹ Dit betekent dat het OM bepaalt of en wanneer een verdachte wordt vervolgd. In het kader van dit onderzoek gaat het om de verdenking van de strafbare feiten zoals omschreven in Hoofdstuk IX van de AWR. Het OM heeft de bevoegdheid om straffen op te leggen in de vorm van het buitengerechtelijke transactievoorstel of de buitengerechtelijke strafbeschikking.⁵⁰ Daarnaast heeft het OM de bevoegdheid om te bepalen of een overtreding of misdrijf zal worden vervolgd. De fiscale straffen die het OM kan opleggen komen verder aan bod in het vierde hoofdstuk van dit onderzoek.

⁴² Kristen e.a. 2011, p. 191.

⁴³ Brand, Staatscourant 2013, nr. 28448, p. 9.

⁴⁴ de Belastingdienst 2017 (Pre weegdocument).

⁴⁵ Sijbers, Cursus Belastingrecht FBR 2016, afl. 9.5.2.C, p. 1.

⁴⁶ Art. 82 lid 2 AWR

⁴⁷ Art. 88 AWR

⁴⁸ Openbaar Ministerie (Taken)

⁴⁹ Art. 124 Wet op de rechtelijke organisatie

⁵⁰ de Blieck e.a. 2016, p. 551.

3.5 De relatie tussen deze diensten

De basis verdeling tussen de hiervoor besproken instanties is: de Belastingdienst controleert, de FIOD spoort strafbare feiten op en het OM vervolgt strafbare feiten. Het werkterrein van deze instanties heeft echter overlap. Om te bepalen wanneer voor strafrechtelijke afdoening gekozen wordt en wanneer voor bestuursrechtelijke Zowel de Belastingdienst als de FIOD hebben opsporingstaken en bevoegdheden. Zowel de Belastingdienst als het OM hebben de bevoegdheid om een strafbeschikking te geven.⁵¹ De fiscale straffen waar bij de opsporing en vervolging overlap kan bestaan zijn: de fiscale boete en de strafrechtelijke vervolging. In hoofdstuk vier worden alle fiscale straffen verder behandeld.

Om te bepalen of de betrokken instanties binnen hun bevoegdheden handelen is het van belang om rekening te houden met de overlap van de taken en bevoegdheden en de relatie tussen de betrokken instanties. Wanneer een gedraging voor verder onderzoek door de FIOD in aanmerking komt en wanneer deze gedraging voor strafrechtelijke afdoening in aanmerking komt zijn beleidsregels en richtlijnen opgesteld. De belangrijkste beleidsregels zijn neergelegd in het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen 2016 (hierna: Protocol AAFD) en het Besluit Bestuurlijke Boete Belastingdienst (hierna: BBBB). Een analyse van deze beleidsregels is als bijlage VII toegevoegd aan dit onderzoeksrapport.

3.6 Conclusie

Dit hoofdstuk heeft inzichtelijk gemaakt welke taken en bevoegdheden de instanties hebben die betrokken zijn bij het behandelen van de administratie van contant geld. Dit is van belang voor het onderzoek omdat het kennen van de taken en bevoegdheden belangrijk is bij het bepalen of de betreffende instantie binnen zijn of haar bevoegdheden handelt. Het antwoord op de tweede deelvraag van dit onderzoek: 'Wat zeggen de wet- en regelgeving en de literatuur over de taken en bevoegdheden van de Belastingdienst, de FIOD en het OM?' is zodoende het volgende.

Als eerste is duidelijk geworden dat de Belastingdienst de taak heeft om belastingen te heffen en te innen. Naast deze primaire taak is de Belastingdienst aangewezen om fiscale fraude op te sporen en om toezicht te houden op het naleven van fiscale wetten- en regels. Het opsporen van fiscale fraude gebeurt door twee instanties: de opsporingsdienst van de Belastingdienst en door de FIOD. Het OM heeft als taak de strafrechtelijke rechtsorde te bewaken. De bevoegdheden die het OM hiertoe toegewezen heeft gekregen maken geen onderdeel uit van het onderzoek.

Omdat de FIOD onderdeel uitmaakt van de Belastingdienst en omdat de Belastingdienst over een eigen opsporingsteam beschikt worden de taken ten aanzien van de reguliere controle en de taken ten aanzien van de opsporing van (fiscaal) strafbare feiten door een organisatie uitgevoerd. Het probleem hierbij is dat informatie die verplicht moet worden afgestaan in het kader van de controle gebruikt kan worden bij de opsporing van strafbare feiten. Dit terwijl zodra een opsporingsonderzoek is gestart de verdachte niet hoeft mee te werken aan zijn eigen veroordeling.⁵²

De Belastingdienst heeft de bevoegdheid om een fiscale boete op te leggen en in uitzonderingssituaties om een fiscale strafbeschikking te geven (hierna: FSB). Het OM heeft de bevoegdheid om te bepalen of gerechtelijke vervolging plaatsvindt. Daarnaast kan het OM buitengerechtelijk afdoen door een transactievoorstel te doen of een strafbeschikking uit te vaardigen.

⁵¹ de Bleeck e.a. 2016, p. 550.

⁵² Art. 6 EVRM

Het BBBB geeft aanwijzingen om te bepalen of een zaak wordt overgedragen aan de FIOD. Na de ontdekking van mogelijke fiscale fraude wordt in een afstemmingsoverleg tussen partijen bepaald welke manier van afdoening het meest gepast is. Het Protocol AAFD geeft richtlijnen voor het bepalen of een zaak voor strafrechtelijke afdoening in aanmerking komt. Het doorslaggevende criterium is of er vermoedelijk sprake is van opzet tot het begaan van de strafbare gedraging.

4. Fiscale straffen

4.1 Inleiding

Nu dat duidelijk is wat de administratieplicht inhoudt en welke taken en bevoegdheden de instanties hebben inzake het opsporen van fiscale fraude in de kasadministratie, kan ingegaan worden op de voor dit onderzoek belangrijkste bevoegdheid, het opleggen van fiscale straffen. In paragraaf 4.2 worden de fiscale straffen die de Belastingdienst kan opleggen besproken en in paragraaf 4.3 worden de fiscale straffen besproken die door het OM opgelegd kunnen worden.

De FIOD komt in dit hoofdstuk niet aan de orde, omdat het de FIOD ontbreekt aan de bevoegdheid fiscale straffen op te leggen die in het kader van het onderzoek van belang zijn. De FIOD draagt het dossier met haar bevindingen over aan de Belastingdienst of aan het OM, die vervolgens de straf opleggen. In het geval dat het OM besluit om de zaak ter beoordeling van een rechter voor te leggen dan legt de rechter de straf op. Ook wordt niet ingegaan op de situatie waarin het OM besluit de zaak voor de rechter te brengen. Deze verdere procedure valt niet onder het bereik van het onderzoek.

Afsluitend wordt in de conclusie het antwoord geformuleerd op de deelvraag:
‘Wat zeggen wet-regelgeving, literatuur en wetshistorie over de fiscale straffen die de Belastingdienst en het OM kunnen opleggen?’

4.2 Fiscale straffen opgelegd door de Belastingdienst

De Belastingdienst kan, na de ontdekking van een onjuistheid in de aangifte of een fiscaal strafbare gedraging, een fiscale straf, ofwel sanctie, opleggen aan belastingplichtige. Deze sancties zijn onder te verdelen in straffende maatregelen en niet-straffende maatregelen.

De straffende maatregelen zijn:

- een fiscale boete opleggen;
- een fiscale strafbeschikking geven.

De niet-straffende maatregelen zijn:

- een navorderings- of naheffingsaanslag opleggen;
- een informatiebeschikking nemen;
- omkering- en verzwaring van de bewijslast vorderen.

Ondanks dat de niet-straffende maatregelen formeel geen fiscale straffen zijn, is het van belang voor het onderzoek om deze maatregelen wel te benoemen. De informatiebeschikking heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat de bewijslast kan worden omgekeerd. Hierbij dient belanghebbende te doen blijken dat de belastingaanslag respectievelijk de uitspraak op bezwaar onjuist is.⁵³ Dit in tegenstelling tot de normale bewijsregels waarbij slechts de belasting verminderende feiten aannemelijk moeten worden gemaakt.⁵⁴ Ook past het in een volledig advies aan de opdrachtgever om zowel de straffende, als de niet-straffende maatregelen te bespreken.

De straffende maatregelen worden behandeld in paragraaf 4.2.1 en de niet-straffende worden behandeld in paragraaf 4.2.2. In paragraaf 4.2.3. wordt de wetshistorie ten aanzien van de straffende maatregelen besproken om beter de achtergrond te kunnen te begrijpen wat de wetgever met de maatregelen heeft bedoeld en waarom deze zijn opgenomen in de AWR.

⁵³ de Bleeck e.a. 2015, p. 133.

⁵⁴ Okhuizen e.a. 2014, p. 19.

4.2.1 Straffende maatregelen door Belastingdienst

Een fiscale boete kan de Belastingdienst opleggen als een strafbare gedraging is vastgesteld. Voor de lichte vergrijpen kan een verzuimboete worden opgelegd en voor de zwaardere vergrijpen een vergrijpboete.⁵⁵ Voordat een verzuimboete kan worden opgelegd moet de inspecteur een aanmaning hebben gestuurd en moet belastingplichtige ook de gestelde termijn in de aanmaning laten verstrijken.⁵⁶ In vier gevallen worden verzuimboetes opgelegd. Als eerste wordt de verzuimboete opgelegd als de aangiftebelasting niet binnen de daarvoor gestelde termijn wordt gedaan.⁵⁷ In het tweede geval wordt een verzuimboete opgelegd als de afdracht belasting niet op tijd wordt gedaan.⁵⁸ Ten derde vormt het niet, of slechts gedeeltelijk, betalen van een aangiftebelasting een verzuim.⁵⁹ En ten vierde geldt als verzuim het veronachtzamen van een aantal in de wet genoemde verplichtingen.⁶⁰

Ingeval er sprake is van een zware overtreding, als er opzet of grove schuld grove schuld te wijten is⁶¹, kan een vergrijpboete worden opgelegd. Er is in vier gevallen sprake van een zware overtreding. In het eerste geval geldt als een zware overtreding als belastingplichtige opzettelijk onjuiste gegevens verschaft bij het verzoek tot het vaststellen van een voorlopige aanslag of bij het verzoek om herziening.⁶² In het tweede geval als een aangifte opzettelijk niet, onjuist of onvolledig gedaan wordt. Bij een aanslagbelasting vormt dit doen of nalaten een zwaar vergrijp.⁶³ Ten derde is het een zware overtreding, als het aan opzet of grove schuld te wijten valt dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld⁶⁴. En ten vierde kan ingeval het aan opzet of grove schuld te wijten is dat de verschuldigde belasting niet, gedeeltelijk of niet tijdig betaald is, een vergrijpboete worden opgelegd.⁶⁵ De boete wordt gelijktijdig met de navorderings- of naheffingsaanslag opgelegd.⁶⁶

Een fiscale strafbeschikking, kan worden gegeven als door opsporing voldoende verdenking bestaat van een strafbaar feit, dat wil zeggen overtreding van art. 68 of 69 AWR. Voorwaarde voor een dergelijke beschikking is dat het strafdossier niet in handen van de OvJ is gesteld.⁶⁷ Naast dat de schikking een te betalen geldbedrag inhoudt, kunnen ook aanvullende voorwaarden worden gesteld. Bij schikkingen voor meer dan € 2000,- moet de verdachte wel eerst zijn gehoord.⁶⁸ Een dergelijke schikking sluit verdere vervolging voor het betreffende feit uit.⁶⁹

4.2.2 Niet-straffende maatregelen door de Belastingdienst

Het opleggen van een navorderings- of naheffingsaanslag heeft tot gevolg dat belastingplichtige een hoger bedrag aan belasting moet afdragen. Het doel van de aanslag is niet om belastingplichtige te straffen, maar om de ten onrechte niet geheven belasting, alsnog te heffen.⁷⁰

⁵⁵ Jacobs 2016, p. 35.

⁵⁶ Okhuizen e.a. 2014, p. 406.

⁵⁷ Art. 67a AWR

⁵⁸ Art. 67b AWR

⁵⁹ Art. 67c AWR

⁶⁰ Art. 67ca AWR

⁶¹ Niessen-Cobben 2016, p. 54.

⁶² Art. 67cc AWR

⁶³ Art. 67d AWR

⁶⁴ Art. 67e AWR

⁶⁵ Art. 67f AWR

⁶⁶ Niessen-Cobben 2016, p. 97.

⁶⁷ van Schie e.a. 2013, p. 230.

⁶⁸ Art. 76 lid 1 AWR

⁶⁹ Art. 76 lid 3 AWR

⁷⁰ de Blieck e.a. 2016, p. 240.

Na het constateren van een gebrek in de administratie kan de Belastingdienst een informatiebeschikking als bedoeld in art. 52a AWR geven aan belanghebbende. Om het gevolg van het onherroepelijk worden van deze beschikking, omkering van de bewijslast, in te roepen moeten er in de informatiebeschikking drie zaken zijn opgenomen. Ten eerst moet worden benoemd wat de inspecteur verwacht van belastingplichtige. Ten tweede moet uit de beschikking blijken waarom het gevraagde relevant is voor de belastingheffing. Ten derde moet de inspecteur verwijzen naar de gevolgen van het niet voldoen aan de informatiebeschikking. Als de informatiebeschikking niet aan deze eis voldoet, geldt de beschikking slechts als een verzoek om informatie. Omkering van de bewijslast kan dan niet worden ingeroepen.⁷¹

Gebreken in de administratie kunnen van formele en van materiële aard zijn. De formele gebreken zijn het niet voldoen aan de verplichting van juiste omzetting van gegevens als bedoeld in art. 52 lid 5 AWR of niet voldoen aan de bewaarplicht zoals omschreven in art. 52 lid 4 AWR. De materiële gebreken liggen in de uitvoering en inrichting van de administratie. Gebreken als het, naar mening van de inspecteur, niet juist voeren van een kasadministratie is gelet op de open norm van de administratieplicht lastiger te bewijzen, maar moet duidelijk worden vertaald naar de informatiebeschikking.⁷² Althans om na het onherroepelijk worden hiervan, het gevolg omkering van de bewijslast in te kunnen roepen.

In principe geldt voor het belastingrecht de hoofdregel uit van het normale bewijsrecht: 'wie stelt, moet bewijzen'. Deze regel houdt in dat belasting verhogende elementen moeten bewezen worden door de inspecteur en de belasting verlagende elementen door belanghebbende. Belangrijk hierbij is dat de Hoge Raad in 1983 besloten heeft dat aannemelijk maken voldoende is, tenzij de wet anders bepaalt.⁷³ In drie situaties kan de Belastingdienst vorderen dat de bewijslast wordt omgekeerd. Na het onherroepelijk worden van een gegeven informatiebeschikking, ingeval niet wordt voldaan aan de inlichtingenplicht of ingeval de aangifte waarover het geschil bestaat niet is gedaan.⁷⁴ Omkering en verzwaring van de bewijslast is een belastende maatregel. In plaats van het aannemelijk maken dient belastingplichtige zoals gezegd de feiten te 'doen blijken'. Doen blijken betekent in deze dat redelijke twijfel moet worden uitgesloten.

4.2.3 De wetshistorie over de straffende maatregelen van de Belastingdienst

De wijziging van het boeterecht werd ingeluid op 3 juli 1996.⁷⁵ Het Europees Hof inzake de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) bepaalde in 1984 dat de bestraffende aard van een overheidsreactie bepalend is voor de vraag of er sprake is van een 'criminal charge' als bedoeld in art. 6 EVRM.⁷⁶ In 1996 volgde het zogenoemde Souders-arrest. In afwachting van dit arrest werd het wetsvoorstel aangehouden. Dit arrest bepaalde uiteindelijk welke informatie, die verkregen is voordat vervolging werd ingesteld, als bewijs mag dienen in het traject van verdere vervolging. De uitkomst van dit geschil was dat het zwijgrecht van een verdachte beperkt is tot hetgeen afhankelijk is van zijn wil. Met andere woorden, het mogen kiezen om te zwijgen. Bewijsmateriaal dat onafhankelijk van de wil van verdachte bestaat, bijvoorbeeld geschriften of computerbestanden, mogen desondanks wel onder dwang worden verkregen en worden gebruikt. Daarnaast bepaalde dit arrest dat uitspraken gedaan onder dwang kunnen worden

⁷¹ Okhuizen e.a. 2014, p. 146.

⁷² Jacobs, 2016 p. 34.

⁷³ HR 26 januari 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8992.

⁷⁴ Nuyens, Het Register, 2014, nr. 3, p.15.

⁷⁵ *Kamerstukken II*, 1993/94, 23 470, nr. 1.

⁷⁶ EHRM, 21 februari 1984, NJ 1988, 937.

uitgesloten als bewijs bij de verdere vervolging.⁷⁷ Na de uitkomst van dit arrest kon het wetgevingsproces worden voortgezet. In navolging op dit arrest moesten de bepalingen omtrent de fiscale boetes worden aangepast.⁷⁸

Om de rechten van verdachte te waarborgen werd het plan geopperd de functie van een zogenoemde boete-inspecteur, in het leven te roepen. Ondanks dit plan, wat de scheiding tussen de controle- en opsporingsbevoegdheden ten goede zou komen, is er door de wetgever voor gekozen dat de bevoegdheid tot het opleggen van een fiscale boete bij de inspecteur te laten. De wetgever merkt op de nota van wijziging op: Het opleggen van boetes moet op basis van interne richtlijnen geschieden. Het boetebeleid moet worden bewaakt door medewerkers die gespecialiseerd zijn in het straf- en boeterecht. Deze specialisten moeten tevens toezien dat de boete oplegging en de toepassing van richtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten kwalitatief goed verloopt.⁷⁹

Nu er geen aparte functionaris is voor het opleggen van boetes moet het zwijgrecht extra gewaarborgd worden. De belastingplichtige heeft het recht te zwijgen, voor zover het de boeteoplegging betreft, aldus de wetgever. Indien de inspecteur jegens hem een handeling verricht waaraan de belastingplichtige in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat hem een boete zal worden opgelegd, geldt het zogenoemde zwijgrecht. De uitspraken die een belastingplichtige heeft gedaan in de fase die voorafgaat aan de vervolgingsfase mogen onder bepaalde omstandigheden, niet worden gebruikt als bewijsmiddel voor het opleggen van een straf of boete. De inspecteur zal daarmee rekening moeten houden bij het opleggen van een boete. De rechter beslist uiteindelijk of en in hoeverre van bewijsmiddelen gebruik mag worden gemaakt.⁸⁰

Het uitzonderlijke karakter van de vergrijpboete in art. 67d AWR, waarvan het onbedoelde gevolg zou kunnen zijn dat een goedwillende belastingplichtige toch het strafbare feit begaat, wordt bij de behandeling van het wetsvoorstel naar voren gebracht. De wetgever stelt: "Juist om op dit laatste punt onduidelijkheden weg te nemen heb ik in het overleg met de Eerste Kamer aangegeven dat de vergrijpboete uitsluitend zal worden opgelegd als er sprake is van opzet, fraude of zwendel."⁸¹ Voorts is het criterium beperkt tot opzet en is grove schuld komen te vervallen. Dit om te voorkomen dat toch boete oplegging plaatsvindt, bij de goedwillende belastingplichtige.

Het criterium grove schuld is ook komen te vervallen bij de boete bepalingen met betrekking tot de primitieve aanslag. Dit is de gewone of definitieve aanslag, die wordt opgelegd na het doen van aangifte. Belastingplichtige heeft hierbij geen kans om tot inkeer te komen. Immers, belastingplichtige kan in tegenstelling tot de navorderingsaanslag niet ontdekken dat een fout is gemaakt en deze fout doen herstellen. Geeft belastingplichtige echter ook in de herkansing niet aan dat een te laag bedrag aan belasting zal worden afgedragen, dan is een boete gerechtvaardigd. Hierbij komt nog dat de primitieve aanslag in tegenstelling tot de navorderingsaanslagen een massaal proces is. Door de vergrijpboete bij de primitieve aanslag uitsluitend op te leggen bij fraude of zwendel zal het aantal vergrijpboetes ook beperkt blijven. De eisen van doelmatigheid en efficiency die gesteld worden aan de primitieve aanslag worden zo geëerbiedigd.⁸²

⁷⁷ EHRM, 17 december 1996, NJ 1997, 699.

⁷⁸ Kamerstukken II, 1996/97, 24 800 nr. 7 p. 13.

⁷⁹ Kamerstukken II, 1996/97, 24 800 nr. 7 p. 14.

⁸⁰ Kamerstukken II, 1996/97, 24 800 nr. 7 p. 14.

⁸¹ Kamerstukken II, 1996/97, 24 800 nr. 7 p. 19.

⁸² Kamerstukken II, 1996/97, 24 800 nr. 7 p. 16.

4.3 Fiscale straffen opgelegd door het OM

Het OM kan een dossier dat voor strafrechtelijke vervolging in aanmerking komt op twee manieren afdoen. De eerste manier is de buitengerechtelijke afdoening en de tweede manier de gerechtelijke afdoening. In de buitengerechtelijke afdoening legt het OM zelf een straf op. Hiertoe beschikt het OM over twee fiscale straffen, ofwel sancties, die het kan opleggen aan verdachte. Deze sancties zijn het transactievoorstel en de strafbeschikking. Bij de gerechtelijke afdoening kiest het OM ervoor om een procedure aanhangig te maken bij de rechtbank. Vervolgens eist de OvJ, namens het OM een volgens hem/haar passende straf.

4.3.1 De buitengerechtelijke afdoening door het OM

Het OM kan besluiten om geen verdere vervolging in te stellen, maar verdachte een transactievoorstel te doen.⁸³ Dit voorstel kan verdachte weigeren. Na weigering van het voorstel dient de OvJ de zaak alsnog aanhangig te maken bij de rechtbank. Voldoet verdachte aan de voorwaarde van het transactievoorstel, dan vervalt het recht op verdere vervolging.⁸⁴ De transactie zelf is geen daad van vervolging.⁸⁵

Het OM kan besluiten om eveneens geen verdere vervolging in te stellen, maar in plaats van de transactie een strafbeschikking uit te vaardigen. Deze beschikking kan de verdachte niet weigeren. Heeft de verdachte bezwaren tegen de strafbeschikking, dan dient verdachte het geschil voor te leggen aan de rechter middels het doen van verzet.⁸⁶ In tegenstelling tot het transactievoorstel is de strafbeschikking wel een daad van vervolging.⁸⁷

4.3.2 De gerechtelijke afdoening door het OM

De OvJ legt namens het OM ingeval van gerechtelijke afdoening, niet zelf een sanctie op, maar legt de zaak voor aan de strafrechter. De precieze toedracht van de sanctie oplegging of de 'reguliere' strafrechtelijke procedure vallen buiten het bereik van dit onderzoek. Strafrechtelijke vervolging komt aan de orde ingeval een gedraging als omschreven in art. 68, 69 en 69a AWR is vastgesteld. Blijkens art. 68 lid 1 sub d AWR vormt het niet voeren van een administratie in overeenstemming met de daartoe in de belastingwet gestelde eisen een ernstige overtreding. De maximale straf die gesteld is op deze overtreding is zes maanden gevangenisstraf of een geldboete van de derde categorie.⁸⁸ Blijkens art. 23 lid 4 Sr, bedraagt de geldboete zodoende ten hoogste € 8.200,-. Het niet bewaren van de administratie vormt eveneens een strafbare gedraging ingevolge art. 68 lid 1 sub e AWR en kent dezelfde strafmaat. Ook vormt het niet voldoen aan de derde verplichting die voortkomt uit art. 52 AWR een strafbare gedraging. Het niet verlenen van medewerking bij een controle van de administratie zoals omschreven in art. 52 lid 6 AWR is op grond van art. 68 lid 1 sub f AWR een ernstige overtreding.

Naast hiervoor genoemde gedragingen zijn de volgende gedragingen eveneens op grond van art. 68 AWR strafbaar: Het uitreiken van vervalste nota's of facturen, het niet beschikbaar stellen van boeken, bescheiden of andere gegevensdragers, dan wel het in vervalste vorm aanleveren van deze gegevens. Echter nu het onderzoek zich toespitst op de vraag hoe de opsporings- en vervolgings-instanties omgaan met de administratie van contant geld, speelt

⁸³ Art. 257a Sv.

⁸⁴ Art. 74 Sr

⁸⁵ Kristen e.a. 2011, p. 446.

⁸⁶ Art. 257e Sv.

⁸⁷ Kristen e.a. 2011, p. 446.

⁸⁸ Art. 68 AWR

laatst genoemde opsomming van gedragingen geen rol in dit onderzoek. Ditzelfde geldt voor het niet voldoen aan de informatieplicht als bedoeld in art. 47 AWR. Deze strafbare gedraging is in het tweede en derde lid van art. 68 AWR opgenomen. Naast art. 68 AWR speelt art. 69 AWR een rol in dit onderzoek. Art. 69 lid 1 AWR is de opzet variant van art. 68 lid 1 sub d, e en f AWR. Voor deze gekwalificeerde vorm geldt dat daar waar schending van art. 68 AWR als ernstige overtreding geldt, schending van art. 69 AWR als misdrijf bestempeld wordt. Net zoals in het Wetboek van Strafrecht worden misdrijven zwaarder aangerekend dan overtredingen.

Het opzettelijk niet voldoen aan de administratieplicht, het niet bewaren van de administratie alsook het opzettelijk niet verlenen van medewerking kent een strafmaat van een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaar of een geldboete van de vierde categorie.⁸⁹ Volgens art. 23 lid 4 is dit een bedrag van € 20.500,-. Desalniettemin geldt dat als het bedrag van de door de gedraging te weinig geheven belasting hoger is dan deze geldboete, de boete verhoogd kan worden tot eenmaal dit bedrag.

Het tweede lid van art. 69 AWR is voor dit onderzoek niet van belang, aangezien dit betrekking heeft op het in vervalste vorm aanleveren van de boeken, bescheiden en gegevensdragers. Het gaat hier om het opzettelijk vervalsen van documentatie en niet om het administreren op zich, laat staan om de administratie van contante gelden. Wel van belang is het derde lid van art. 69 AWR. Hierin komt naar voren dat ingeval een schuldige zich tijdig bedenkt en alsnog de juiste gegevens overdraagt, voordat de gedraging bekend was geworden bij de betreffende ambtenaren, geen strafvervolgning mag worden ingesteld.⁹⁰ Dit is een zogenoemde inkeerregeling. Het vierde lid omschrijft de situatie waarin de gedraging zowel onder het bereik van art. 225 lid 2 Sr, als onder het bereik van art. 69 AWR zou vallen en bepaalt dat dan alleen vervolging kan worden ingesteld op grond van de AWR. Het fiscale strafbare feit gaat hier dus voor het commune strafbare feit. Nu art. 225 lid 2 Sr gaat over valsheid in geschrifte en dus op de voor dit onderzoek niet van belang zijnde onderdelen van art. 69 AWR, kan ook het vierde lid verder buiten beschouwing worden gelaten. Het vijfde lid verklaart de strafuitsluitingsgrond van art. 68 lid 3 AWR van overeenkomstige toepassing en is zodoende eveneens niet van belang voor het onderzoek. Art. 69 AWR lid 6 bepaalt ten slotte dat wanneer de gedragingen van art. 69 AWR in de uitoefening van een beroep worden begaan, de schuldige tevens uit zijn of haar beroep kan worden ontzet. Dit ter voorkoming dat een persoon die beroepsmatig is veroordeeld voor fiscale fraude na zijn straf, de mogelijkheid krijgt te recidiveren.⁹¹

Art. 69a AWR is voor dit onderzoek niet van belang omdat het bepalingen betreft over de strafbaarstelling van het opzettelijk nakomen van een aangifte verplichting. Het doen van aangifte valt buiten het bereik van dit onderzoek.

4.3.3 Parlementaire behandeling

Om te begrijpen waarom de fiscaal strafrechtelijke bepalingen zijn opgenomen in de AWR en niet in het Wetboek van Strafrecht, dient eerst een onderscheid gemaakt te worden tussen het commune en het bijzondere strafrecht. Het commune strafrecht bestaat uit de bepalingen opgenomen in het wetboek van Strafrecht en in het wetboek van Strafvordering. Het bijzondere strafrecht is opgenomen in afzonderlijke wetten. Voorbeelden van deze wetten die bepalingen van bijzonder strafrecht bevatten zijn de Opiumwet, AWR, Douanewet en de Wet op de economische delicten (hierna: WED). In deze afzonderlijke wetten zijn zowel materiele als

⁸⁹ Art. 69 AWR

⁹⁰ de Bleeck e.a. 2016, p. 528.

⁹¹ Okhuizen e.a. 2014, p. 365.

formele rechtsregels opgenomen.⁹² Binnen het bijzonder strafrecht is opnieuw een verdeling te maken tussen algemene wetten en meer bijzondere wetten. De algemene kaderwetten zijn dan in het bijzonder de WED en de AWR. Waarbij de eerste tracht algemene bepalingen te geven die gelden voor economische delicten en de tweede de algemene regelingen geeft voor de belastingwetgeving. Zo gezegd is het verklaarbaar dat de fiscaal strafrechtelijke bepalingen zijn opgenomen in de AWR. Immers deze kan worden gezien als fiscale-kaderwet. Oftewel de meest algemene wet binnen het belastingrecht.

De wetgever heeft in zowel art. 68 AWR als in art. 69 AWR de strafbaarstelling van de schending van de administratieplicht opgenomen. Het doel hiervan is geweest om het verschil tussen overtreding en misdrijf te benadrukken.⁹³ Het verschil tussen de gedragingen is dat de gedraging opzichzelfstaand een overtreding is, maar wanneer met opzet begaan en het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven als misdrijf kwalificeert.

Met betrekking tot de strafrechtelijke bepalingen in de AWR is uit wetshistorisch onderzoek gebleken dat alleen ingeval van ernstige belastingfraude de zaak in aanmerking dient te komen voor strafrechtelijke afdoening. Voor het bepalen of een zaak in aanmerking komt voor strafrechtelijke afdoening moet worden gekeken naar kwalitatieve en kwantitatieve criteria. Er moet gekeken worden naar de instelling waarmee het feit werd begaan en met de financiële betekenis van de fraude.⁹⁴

Verder is gebleken dat uit handhavingsoverwegingen gekozen is om het delictsbestanddeel 'met het oogmerk te weinig belasting te betalen' te laten vervallen. Hoewel dit vereiste aan de hand van objectieve maatstaven bewezen kan worden, brengt het bestanddeel een zwaardere bewijslast met zich mee voor het OM.⁹⁵

De wetgever acht het ontoelaatbaar dat wanneer een verdachte zwijgt en het boven water krijgen van bewijsmiddelen bemoeilijkt, maar desondanks vast staat dat te weinig belasting is geheven, verdachte vrijuit zou kunnen gaan.⁹⁶ De wetgever stelt verder dat wanneer de betreffende gedraging de aanmerkelijke kans bevat dat door die gedraging te weinig belasting is geheven, dit voldoende ernstig is dat gesproken kan worden van een misdrijf. Het opzetvereiste is in die zin geobjectiveerd.

⁹² Kristen e.a. 2011, p. 14.

⁹³ *Kamerstukken II*, 1993/94, 23 470, nr. 3 p. 25.

⁹⁴ *Kamerstukken II*, 1993/94, 23 470, nr. 3 p. 19.

⁹⁵ *Kamerstukken II*, 1993/94, 23 470, nr. 3 p. 21.

⁹⁶ *Kamerstukken II*, 1993/94, 23 470, nr. 3 p. 23.

4.4 Conclusie

Dit hoofdstuk heeft inzichtelijk gemaakt welke fiscale straffen opgelegd kunnen worden wanneer niet in overeenstemming wordt gehandeld met de administratieplicht. Het antwoord op de derde deelvraag: 'Wat zeggen wet-regelgeving, literatuur en wetshistorie over de fiscale straffen die de Belastingdienst en het OM kunnen opleggen?' is zodoende het volgende.

Onderscheiden zijn de fiscale straffen die de Belastingdienst kan opleggen en de straffen die het OM kan opleggen. De Belastingdienst kan zowel straffende als niet-straffende maatregelen treffen. De straffende maatregelen zijn de fiscale boete en de FSB. De niet-straffende maatregelen zijn de navorderings- of naheffingsaanslag en de informatiebeschikking in combinatie met de omkering van de bewijslast.

Uit het onderzoek naar de wetshistorie is gebleken dat ondanks een voorstel tot het aanstellen van een boete inspecteur ervoor gekozen is om de bevoegdheid tot het opleggen van de fiscale boete aan de Belastingdienst op te dragen. Door interne richtlijnen zou voorkomen kunnen worden dat een boete wordt opgelegd met gebruikmaking van bewijsmiddelen die zijn verkregen in de fase voor het opsporingsonderzoek. Door de overlap van taken en bevoegdheden van de instanties is de scheidslijn tussen controle en opsporing moeilijk te trekken. Hierdoor is het ook niet duidelijk wanneer aan belastingplichtige c.q. verdachte de beschermende rechten uit het Europees Verdrag inzake de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM), meer specifiek uit art. 6 EVRM toekomen. Verder blijkt uit het wetshistorisch onderzoek waarom boetes ten aanzien van de primitieve aanslag alleen ingeval van opzet kunnen worden opgelegd. Terwijl voor navorderings- of naheffingsaanslagen geldt dat grove schuld voldoende is voor het opleggen van een boete.

De fiscale straffen die het OM kan opleggen zijn: het transactievoorstel en de strafbeschikking. Hierop volgend is de strafrechtelijke vervolging aan de orde geweest. Afsluitend is de wetshistorie van de strafrechtelijke bepalingen in de AWR besproken.

Uit het onderzoek naar de wetshistorie ten aanzien van de strafrechtelijke bepalingen is gebleken dat alleen ingeval van ernstige fraude voor strafrechtelijke afdoening moet worden gekozen. De instelling waarmee het feit is begaan is van groot belang bij de keuze tussen strafrechtelijke en bestuursrechtelijke afdoening. De wetgever heeft gekozen om de bewijslast voor het OM te beperken ten voordelen van een effectief en efficiënt optreden tegen fiscale fraude. Als een aanmerkelijke kans bestaat dat door een gedraging te weinig belasting is geheven, dan is dit gegeven voldoende ernstig dat gesproken kan worden van een misdrijf.

5. Verweer tegen fiscale straffen

5.1 Inleiding

Het vorige hoofdstuk heeft duidelijk gemaakt welke fiscale straffen, of maatregelen, opgelegd kunnen worden door de betrokken instanties. Er is met name aandacht geweest voor de strafmaatregelen die opgelegd kunnen worden bij fiscale fraude met betrekking tot de (kas)administratie. De logische vervolgvraag is nu: wat kan belastingplichtige, belanghebbende c.q. verdachte tegen deze straffen ondernemen. In dit hoofdstuk komen de rechtsmiddelen aan de orde die belanghebbende kan inzetten om vervolging af te wenden. Een belangrijk aanknopingspunt bij dit verweer is om vast te stellen of de diensten bij het opleggen van de sancties juist hebben gehandeld, en zich gehouden hebben aan de beperkingen die hun zijn opgelegd in het proces. Hiermee kan worden bepaald welke stappen genomen moeten worden om de fiscale straffen, althans de gevolgen hiervan te voorkomen.

De eerstvolgende paragraaf is ingedeeld in twee sub paragrafen. Sub paragraaf 5.2.1 bespreekt de straffende maatregelen die door de Belastingdienst kunnen worden opgelegd. Sub paragraaf 5.2.2 bespreekt de niet-straffende maatregelen. Per strafmaatregel worden vervolgens eerst de beperkingen besproken die gelden bij het opleggen van de maatregel. Hierna volgt welke rechtsmiddelen kunnen worden ingezet. In paragraaf 5.3 worden de beperkingen ten aanzien van de strafoplegging door het OM besproken.

Afsluitend wordt in de conclusie het antwoord geformuleerd op de deelvraag:

‘Wat zeggen de wet- en regelgeving en de literatuur over de beperkingen die gelden voor de Belastingdienst en het OM ten aanzien van het opleggen van fiscale straffen en welke rechtsmiddelen kan belastingplichtige tegen het opleggen van deze sancties inzetten?’

5.2 Verweer tegen sancties van de Belastingdienst

Zoals besproken in het vierde hoofdstuk zijn de straffende maatregelen die de Belastingdienst kan opleggen verdeeld in straffende en niet-straffende maatregelen.

De straffende maatregelen zijn:

- een fiscale boete opleggen;
- een fiscale strafbeschikking geven.

De niet-straffende maatregelen zijn:

- een navorderings- of naheffingsaanslag opleggen;
- een informatiebeschikking nemen;
- omkering- en verzwaring? van de bewijslast vorderen.

5.2.1 Verweer tegen straffende maatregelen door Belastingdienst

De Belastingdienst moet bij het opleggen van een fiscale boete handelen in overeenstemming met de Algemene Beginselen Van Behoorlijk Bestuur (hierna: ABBB's). Het besluit tot het opleggen van een fiscale boete is een besluit dat niet van algemene strekking is. Ingevolge de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), meer specifiek, art. 1:3 lid 2 Awb jo. 4:1 Awb ev. zijn de ABBB's van toepassing op dergelijke besluiten. Bij het opleggen van een boete door de Belastingdienst heeft het gelijkheidsbeginsel een bijzondere betekenis. Dit beginsel is uitgewerkt in het zogenoemde begunstigend beleid.⁹⁷ Dit beleid houdt in dat ook als de

⁹⁷ van Schie e.a. 2013, p. 227.

materieel juiste wetstoepassing hiervoor moet wijken, de inspecteur ten aanzien van een groep vergelijkbare gevallen hetzelfde begunstigende beleid moet voeren.⁹⁸ Met andere woorden: wordt een lagere boete dan voorgeschreven opgelegd aan een belastingplichtige, dan moet deze lagere boete ook in alle vergelijkbare gevallen worden opgelegd.

Voor het opleggen van een boete zijn beleidsregels opgesteld. Deze beleidsregels schrijven voor in welke gevallen een boete zal worden opgelegd en hoe de hoogte van de boete berekend zal worden.⁹⁹ Het Besluit Bestuurlijke Boete Belastingdienst (hierna: BBBB) schrijft onder ander voor dat bij het opleggen van een vergrijpboete een zogenoemde zware procedure moet worden gevolgd.¹⁰⁰ Hieruit volgt dat voor het opleggen van de verzuimboetes een lichte procedure moet worden gevolgd. Voor beide boetes geldt dat een kennisgeving van het voornemen tot het opleggen van een boete moet worden gegeven. De zware procedure schrijft voor dat belanghebbende moet worden gehoord. Voorafgaande aan dit verhoor moet belanghebbende zgn. cautie zijn gegeven. Deze cautie houdt in dat belanghebbende niet tot antwoorden verplicht is. De belanghebbende heeft zodoende het recht om te zwijgen. In de zware procedure heeft belanghebbende verder recht op inzage in het dossier en moet uit het dossier de motivering voor het opleggen van de boete blijken.

Deze zogenoemde zware procedure, alleen geldend bij het opleggen van vergrijpboetes, waarborgt de rechten van de belanghebbende. Deze rechten vertonen veel gelijkenis met de rechten van een verdachte in het strafrecht. Dat belanghebbende meer rechten heeft dan in het reguliere bestuursrecht komt doordat het Europees Hof inzake de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) heeft geoordeeld dat er sprake is van een zogenoemde 'criminal charge' bij het opleggen van een vergrijpboete.¹⁰¹ De aard van de vergrijpboete is immers vooral gericht op het straffen van belastingplichtige.

Art. 6 EVRM bepaalt dat de burgers van de lidstaten die zich aan dit verdrag hebben verbonden, recht hebben op een eerlijk proces. Uit dit artikel volgt indirect het zogenoemde verbod op zelfincriminatie, het nemo tenetur-beginsel.¹⁰² Dit beginsel geeft de verdachte het recht om te zwijgen. Evenwel geldt dit recht alleen indien vervolging is ingesteld. Bij het opleggen van de vergrijpboete is er sprake van vervolging, het recht om te zwijgen komt zodoende aan belanghebbende toe.

Het BBBB kan grotendeels worden opgevat als een codificatie van de rechten die, ten aanzien van het opleggen van een fiscale boete, voortvloeien uit art. 6 EVRM. Deze codificatie heeft plaatsgevonden omdat de Hoge Raad heeft geoordeeld dat de bestuurlijke boete, onder voorwaarden valt onder het bereik van art. 6 EVRM. Bestuursrechtelijke sancties die een zuiver reparatoir karakter hebben en niet zijn gericht op afschrikking en leedtoevoeging, vallen niet onder de bescherming van artikel 6 EVRM, aangezien het niet gaat om een criminal charge.¹⁰³ De verzuimboete en de vergrijpboete vallen beide wel onder het bereik van art. 6 EVRM. Echter omdat de vereisten voor verzuim gemakkelijk en objectief zijn te bewijzen behoeft voor het opleggen hiervan geen zware procedure te worden gevoerd.¹⁰⁴ Alleen bij de vergrijpboetes geldt immers dat de opzet of de grove schuld moet worden bewezen. Naast het BBBB, de ABBB's en het nemo tenetur- beginsel dient het una via- beginsel nog genoemd te worden.

⁹⁸ Okhuizen e.a. 2014, p. 167.

⁹⁹ de Bleeck e.a. 2016, p. 452.

¹⁰⁰ Paragraaf 10 lid 3 BBBB

¹⁰¹ EHRM 21 februari 1984, *NJ* 1988, 937.

¹⁰² de Bleeck e.a. 2016, p. 26.

¹⁰³ Barkhuysen & van Emmerik, TMA, 2006, afl. 4, p. 131.

¹⁰⁴ Kristen e.a. 2011, p. 205.

Het una Via-beginsel is in de wet opgenomen in art. 5:44 Awb. De wet bepaald dat het bestuursorgaan geen boete oplegt indien tegen de overtreder wegens dezelfde gedraging een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen.¹⁰⁵ Voorts is in het strafrecht bepaald dat een verdacht die ten aanzien van hetzelfde feit een bestuurlijke boete opgelegd heeft gekregen, dan wel dat hem of haar is toegezegd dat, na de zienswijze, geen boete zal worden opgelegd, dit dezelfde rechtsgevolgen heeft als een kennisgeving van niet verdere vervolging.¹⁰⁶ Er moet dus vooraf gekozen worden om verdachte hetzij strafrechtelijk, hetzij bestuursrechtelijk te vervolgen.¹⁰⁷ Wanneer dit moment van het kiezen van deze ene weg moet plaatsvinden is echter niet duidelijk.¹⁰⁸

Het opleggen van een fiscale boete is een besluit. Tegen dit besluit staan rechtsmiddelen open.¹⁰⁹ Dit zijn de rechtsmiddelen bezwaar, beroep, hoger beroep en cassatie.

Het uitvaardigen van een Fiscale strafbeschikking kan alleen in uitzonderingsgevallen. De FSB kan alleen worden uitgevaardigd ten aanzien van in de Belastingwet strafbaar gestelde feiten.¹¹⁰ Daarnaast mag het proces verbaal zoals opgesteld door de FIOD niet in handen van de OvJ zijn gesteld of moet het zijn terugverwezen aan de Belastingdienst.¹¹¹ Daarbij kan alleen het bestuur van 's Rijksbelastingen de strafbeschikking uitvaardigen.¹¹² De FSB kan een geldboete en aanwijzingen inhouden. De aanwijzingen beperken zich tot het afstaan en uitleveren van goederen, het betalen aan de Staat van het door het strafbare feit genoten voordeel en het alsnog aan de verplichting uit de belastingwet voldoen.¹¹³ Bij een FSB waarbij de geldboete meer dan € 2000,- bedraagt, moet belanghebbende hieraan voorafgaand zijn gehoord.¹¹⁴ Tegen een FSB kan diegene aan wie de FSB is gegeven in verzet komen bij het OM.¹¹⁵ Het OM heeft vervolgens drie manieren om te reageren. Het OM kan het verzet verwerpen, de FSB aanpassen of de FSB intrekken.¹¹⁶ Ingeval het OM het verzet verwerpt, dient het OM de procedure aanhangig te maken bij de rechtbank.¹¹⁷

5.2.2 Verweer tegen niet-straffende maatregelen door Belastingdienst

De Belastingdienst moet bij het opleggen van een navorderings- of naheffingsaanslag handelen in overeenstemming met de ABBB's.¹¹⁸ Het besluit tot het opleggen van een navorderings- of naheffingsaanslag is een besluit dat niet van algemene strekking is. Ingevolge art. 1:3 lid 2 Awb jo. 4:1 Awb ev. zijn de ABBB's van toepassing op dergelijke beschikkingen.

Nadat een navorderings- of naheffingsaanslag is opgelegd kan de belastingplichtige hiertegen bezwaar maken.¹¹⁹ Wordt het bezwaar afgewezen dan kan de belastingplichtige in beroep tegen deze afwijzing. Tegen de uitspraak van de bestuursrechter kan vervolgens zowel belastingplichtige als de inspecteur hoger beroep instellen bij het Gerechtshof (hierna: Hof).¹²⁰ Voorts kunnen partijen indien zij zich niet kunnen vinden in het oordeel van het Hof in cassatie

¹⁰⁵ Niessen-Cobben 2016, p. 174.

¹⁰⁶ Art. 243 lid 2 Sv.

¹⁰⁷ Kristen e.a. 2011, p. 209.

¹⁰⁸ Kristen e.a. 2011, p. 211.

¹⁰⁹ de Blieck e.a. 2015, p. 336.

¹¹⁰ Okhuizen e.a. 2014, p. 351.

¹¹¹ Niessen-Cobben 2016, p. 330.

¹¹² Art. 76 lid 1 AWR

¹¹³ Okhuizen e.a. 2014, p. 352.

¹¹⁴ Art. 76 lid 3 AWR

¹¹⁵ Okhuizen e.a. 2014, p. 349.

¹¹⁶ Niessen-Cobben 2016, p. 330.

¹¹⁷ van Schie e.a. 2013, p. 230.

¹¹⁸ Jacobs 2016, p. 8.

¹¹⁹ Jacobs 2016, p. 22.

¹²⁰ Niessen-Cobben 2016, p. 213.

bij de Hoge Raad.¹²¹ Ingeval van cassatie is niet langer de inspecteur de procespartij, maar wordt de procedure gevoerd namens de Minister van Financiën.¹²²

De Belastingdienst moet bij het geven van een informatiebeschikking duidelijk aangeven wat de relevantie van de informatie is voor de belastingheffing. In 2014 heeft het Hof 's-Hertogenbosch geoordeeld dat de informatiebeschikking niet mag worden ingezet voor een zogenoemde 'fishing expedition'. Het zonder aanleiding vissen naar informatie die mogelijk tot belastingheffing, boeteoplegging of strafvervolgning kan leiden.¹²³ Naast deze door de Rechtsprekende Macht ontwikkelde beperking, moet de Belastingdienst ook bij het opleggen van een informatiebeschikking in overeenstemming met de ABBB's handelen.¹²⁴ Op grond van art. 1:3 lid 1 Awb jo. 4:1 Awb zijn de ABBB's van toepassing op de informatiebeschikking. Bij het geven van de informatiebeschikking speelt in het bijzonder het zorgvuldigheidsbeginsel een belangrijke rol. Daarnaast kan het evenredigheidsbeginsel in dit verband worden genoemd. De inspanning om aan het verzoek in de informatiebeschikking te voldoen moet evenredig zijn aan het gediende belang.¹²⁵

Met het geven van een informatiebeschikking krijgt belastingplichtige een additionele rechtsingang. De informatiebeschikking is een voor bezwaar vatbare beschikking. Tegen deze beschikking kan belastingplichtige de hiervoor weergegeven gewone rechtsmiddelen aanwenden.¹²⁶ Hierdoor is het mogelijk dat een procedure gevoerd wordt ten aanzien van de rechtmatigheid van de informatiebeschikking tot aan de Hoge Raad, zonder dat een oordeel over het onderliggende geschil is geveld. Het onderliggende geschil, bijvoorbeeld de hoogte van een aanslag kan dan in een geheel afzonderlijke procedure aan de rechter worden voorgelegd. Ook voor deze tweede procedure geldt dat alle gewone rechtsmiddelen kunnen worden ingezet.

Het omkeren en verzwaren van de bewijslast is het gevolg van het niet doen van een aangifte, het niet voldoen aan de inlichtingenplicht of van het onherroepelijk worden van een informatiebeschikking.¹²⁷ Omdat omkering van de bewijslast geen opzichzelfstaande sanctie is, maar een gevolg, bestaan er geen beperkingen voor de Belastingdienst met betrekking tot het invoeren van dit gevolg. Toch is het van belang om op te merken dat de omkering van de bewijslast behalve in het geval waarin geen aangifte is gedaan, alleen kan worden ingeroepen als een informatiebeschikking is opgelegd en onherroepelijk is geworden.¹²⁸ De wet geeft een limitatieve opsomming van de gevallen waarin omkering van de bewijslast kan worden ingeroepen.

Zoals gezegd kwalificeert omkering van de bewijslast niet als sanctie. Rechtsmiddelen invoeren tegen de omkering van de bewijslast is als zodanig dan ook niet mogelijk. Echter is ook hierbij een kanttekening op zijn plaats. Het door de Belastingdienst ingeroepen gevolg kan wel getoetst worden door de rechter. Hiermee wordt bedoeld dat ingeval een procedure wordt gestart tegen bijvoorbeeld een opgelegde informatiebeschikking, gedurende deze procedure kan blijken dat de geschonden norm, omkering van de bewijslast niet rechtvaardigt. Naar vaste rechtspraak geldt dat niet iedere onvolkomenheid in het nakomen van de informatiebeschikking

¹²¹ Okhuizen e.a. 2014, p. 247.

¹²² Niessen-Cobben 2016, p. 232.

¹²³ Hof 's-Hertogenbosch 28 november 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:4992.

¹²⁴ de Blieck e.a. 2016, p. 161.

¹²⁵ Niessen-Cobben 2016, p. 287.

¹²⁶ de Blieck e.a. 2015, p. 150.

¹²⁷ Kristen e.a. 2011, p. 202.

¹²⁸ Art. 25 lid 3 AWR

toepassing van de omkering van de bewijslast rechtvaardigt.¹²⁹

5.3 Verweer tegen sancties van het OM

Zoals besproken in het vierde hoofdstuk zijn de sancties die de het OM kan opleggen onder te verdelen in gerechtelijke en buiten- gerechtelijke afdoeningsmaatregelen. Ingeval van gerechtelijke afdoening legt het OM de zaak voor aan de rechter. De OvJ eist weliswaar een bepaalde straf, de strafoplegging is aan de rechter overgelaten. Omdat het onderzoek zich beperkt tot de sancties die het OM kan opleggen valt deze fiscale straf buiten het bereik van het onderzoek.

De buitengerechtelijke sancties die het OM kan opleggen zijn:

- een transactie voorstel doen
- Een strafbeschikking geven.

Zoals in hoofdstuk vier al ter sprake is gekomen vormt het doen van het transactievoorstel geen daad van vervolging. De verdachte kan bovendien het transactie voorstel weigeren.¹³⁰ Een weigering van het transactievoorstel heeft tot gevolg dat het doel van het voorstel, de buitengerechtelijke afdoening, niet wordt bereikt. Dit gegeven vormt direct de grootste beperking ten aanzien van deze sanctie. Na het weigeren van het voorstel kan de OvJ alsnog besluiten de zaak aan te brengen bij de rechtbank.¹³¹ Hiernaast kan niet iedere strafbare gedraging worden afgedaan met een transactievoorstel. Alleen de misdrijven waarbij de maximale gevangenisstraf niet meer dan zes jaren betreft en de overtredingen komen voor afdoening middels transactievoorstel in aanmerking. Gelet op de maximale gevangenisstraf van de strafbare feiten zoals opgenomen in de AWR, komen de fiscale misdrijven, die onder het bereik van dit onderzoek vallen, voor afdoening middels transactievoorstel in aanmerking.¹³²

Net als het transactievoorstel kan een strafbeschikking alleen worden gegeven indien de maximale gevangenisstraf die op de overtreding of op het misdrijf gesteld is, korter is dan zes jaren.¹³³ Met de strafbeschikking kunnen alleen de in wet genoemde maatregelen en straffen worden opgelegd.¹³⁴ Naast deze straffen en maatregelen kunnen aanwijzingen worden gegeven. Deze aanwijzingen zijn limitatief opgesomd in de wet.¹³⁵ Het belangrijkste verschil met de FSB is dat bij de strafbeschikking door het OM tevens een taakstraf kan worden opgelegd.

Net als bij de FSB, zoals hiervoor besproken in paragraaf 5.2.1, kan de geadresseerde van de strafbeschikking in verzet komen tegen deze strafbeschikking. Het verzet kan schriftelijk of in persoon worden gedaan bij het contact parket van het OM.¹³⁶ De OvJ kan vervolgens het verzet verwerpen, de strafbeschikking aanpassen of de strafbeschikking intrekken.¹³⁷ Na het intrekken van de strafbeschikking, het zogenoemde seponeren vind geen verdere vervolging plaats. Bij het uitvaardigen van een aangepaste strafbeschikking kan verdachte besluiten hier niet op in te gaan. Na de weigering van de aangepaste strafbeschikking en na het verwerpen van het verzet door de rechter is het resultaat hetzelfde. De OvJ zal de zaak dan alsnog aan de rechter voorleggen.

¹²⁹ Okhuizen e.a. 2014, p. 146.

¹³⁰ Okhuizen e.a. 2014, p. 349.

¹³¹ Kristen e.a. 2011, p. 507.

¹³² Art. 68 jo. art. 69 jo. 69a AWR

¹³³ Art. 257a Sv.

¹³⁴ de Blieck e.a. 2016, p. 551.

¹³⁵ Art. 257a lid 3 Sv.

¹³⁶ Openbaar Ministerie 2017 (Verzet).

¹³⁷ de Blieck e.a. 2015, p. 550.

5.4 Conclusie

Dit hoofdstuk heeft inzichtelijk gemaakt welke beperkingen gelden voor strafoplegging door de Belastingdienst en door het OM en welke rechtsmiddelen belanghebbende c.q. verdachte tegen de sancties kan inbrengen. Er is een onderscheid gemaakt tussen de straffen die kunnen worden opgelegd. Per straf is vervolgens besproken welke beperkingen ten aanzien van die straf gelden en welke rechtsmiddelen hiertegen kunnen worden ingezet. Het antwoord op de vierde deelvraag: 'Wat zeggen de wet- en regelgeving en de literatuur over de beperkingen die gelden voor de Belastingdienst en het OM ten aanzien van het opleggen van fiscale straffen en welke rechtsmiddelen kan belastingplichtige tegen het opleggen van deze sancties inzetten?' is zodoende het volgende.

Bij het opleggen van sancties door de Belastingdienst geldt dat zij zich moet houden aan de ABBB's. Ook mag de Belasting niet een zogenoemde 'fishing expedition' starten. De Belastingdienst dient aan te geven wat het belang van de gevraagde informatie is voor het vaststellen van fiscaal relevante feiten bij het geven van een informatiebeschikking. Voordat omkering van de bewijslast kan worden ingeroepen, moet een informatiebeschikking onherroepelijk zijn geworden. Verder is omkering van de bewijslast niet een straffende sanctie of fiscale straf. Wel is de omkering van de bewijslast een zeer nadelig gevolg voor belastingplichtige. Een gebrek of gedraging kan door de rechter van onvoldoende belang worden geacht om de bewijslast ook daadwerkelijk om te keren.

Het opleggen van een boete door de Belastingdienst wordt beperkt, doordat de boeteoplegging onder het bereik valt van art. 6 EVRM. Bij het opleggen van een boete moeten bepaalde rechten van de belastingplichtige worden gewaarborgd. Ook gaat een zekere beperking uit van het BBBB. Het bepalen of een boete wordt opgelegd en hoe hoog deze boete moet zijn wordt immers door dit besluit bepaald. De Belastingdienst moet bij het opleggen van een boete rekening houden met het una via-beginsel en moet bij het bepalen van de hoogte van de boete het begunstigend beleid toepassen. Ten slotte wordt de Belastingdienst beperkt door de overige ABBB's. Tegen het besluit een boete op te leggen staan de gewone rechtsmiddelen open.

Bij het opleggen van een FSB geldt als beperking dat slechts een geldboete en aanwijzingen kunnen worden gevorderd. Slechts in bepaalde gevallen komt de bevoegdheid aan de Belastingdienst toe om een FSB op te leggen. Ten slotte geldt een hoorplicht ingeval de geldboete hoger is dan € 2000,-. Tegen de sancties die de Belastingdienst kan opleggen staan in beginsel de gewone bestuursrechtelijke rechtsmiddelen open. Dat wil zeggen: bezwaar, beroep, hoger beroep en cassatie. Tegen de FSB staat verzet open.

Het doen van een transactievoorstel door het OM wordt beperkt doordat de verdachte het voorstel kan weigeren. De OvJ kan desalniettemin vervolgens alsnog besluiten de verdachte te dagvaarden. Het geven van een strafbeschikking wordt beperkt doordat alleen vergrijpen met een maximale gevangenisstraf tot zes jaren met een strafbeschikking kunnen worden afgedaan en slechts een beperkt aantal maatregelen kunnen worden opgelegd. Tegen de sancties die het OM kan opleggen kan verdachte respectievelijk het transactie voorstel weigeren en in verzet komen tegen de strafbeschikking.

6. Schending administratieplicht

6.1 Inleiding

Dit eerste hoofdstuk van het praktijkonderzoek gaat over de schending van de administratieplicht en vormt daarmee het praktijk kader van de theorie van hoofdstuk twee van dit onderzoeksrapport. Uit de conclusie van dit tweede hoofdstuk met als titel 'De fiscale administratieplicht van contant geld' volgt dat de administratieplicht een open norm bevat. In dit hoofdstuk wordt aan de hand van een jurisprudentieanalyse bekeken hoe de rechtsprekende macht invulling heeft gegeven aan deze open norm. Van de vijftien uitspraken van dit jurisprudentieonderzoek wordt in veertien uitspraken geoordeeld over de administratie van contante gelden.

In de volgende paragraaf wordt achtereenvolgens besproken wanneer een administratie van contante gelden verplicht is, welke inhoud de rechter aan de overige administratieverplichtingen toe kent en in welk geval de rechter de bewaarplicht geschonden acht. Afsluitend wordt in paragraaf 6.3 de conclusie geformuleerd die antwoord geeft op de vraag:

'Welke feiten en omstandigheden hebben blijkens jurisprudentieonderzoek tot gevolg dat een schending van de administratieplicht kan worden vastgesteld?'

6.2 Schending administratieplicht

In welk geval er sprake is van een administratieplicht voor contant geld blijkt uit de jurisprudentieanalyse. Hieruit volgt dat de verplichting tot het voeren van een kasadministratie volgt uit de mate waarin contante betalingen worden ontvangen en de mate waarin contant geld wordt uitgeven. Zelfs bij een vermoeden van een kas, of meer dan hoogst uitzonderlijke contante betalingen, volgt de verplichting een kasadministratie te voeren.¹³⁸ Voorts blijkt uit de analyse dat het noodzakelijk is dat van ontvangsten en uitgaven in ieder geval per dag een klad-kasboek moet worden bijgehouden.¹³⁹ Ontvangsten geregistreerd per week of zelfs per maand leiden meestal tot het oordeel dat niet aan de kasadministratie is voldaan.¹⁴⁰ Verder is uit het jurisprudentieonderzoek gebleken dat de ondernemingen die te maken hebben met een verplichting tot het voeren van een kasadministratie uiteenlopende activiteiten hebben. De overeenkomst tussen deze ondernemingen is dat het in de betreffende branches gebruikelijk is om contant geld te ontvangen en/of uit te geven.

Naast de schending van de administratieplicht ten aanzien van contant geld bleek de administratieplicht vaak ook op andere punten te zijn geschonden. In elf van de veertien arresten was er sprake van een zogezegde overige schending van de administratieplicht. Naast het gebrek in de kasadministratie bleek ook een ander gebrek in de administratie te bestaan. De overeenkomst tussen deze sterk uiteenlopende gebreken is, dat zij afhankelijk zijn van de aard en de omvang van het betreffende bedrijf. Zo is gebleken dat coffeeshops en restaurants een voorraadadministratie moeten voeren, omdat hieruit, in combinatie met de verkoopgegevens, kan worden afgeleid of de aangifte juist en volledig is gedaan.¹⁴¹ Om diezelfde reden moeten autorijsscholen een leerlingenadministratie voeren en bouwbedrijven een werkenadministratie.¹⁴² Ook geldt dat naarmate een onderneming groeit, de eisen aan de administratie vanuit de Belastingdienst meegroeien.¹⁴³

¹³⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3128.

¹³⁹ HR 11 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3489.

¹⁴⁰ Hof Den Haag 22 januari 2016, 2016ECLI:NL:GHDHA:2016:235.

¹⁴¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 30 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:2456 en

Hof Arnhem-Leeuwarden 6 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7126.

¹⁴² Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3129.

¹⁴³ Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3128.

Het arrest waarbij geen oordeel wordt gegeven over de kasadministratie gaat over een schending van de bewaarplicht. Belanghebbende stelt in deze zaak de administratie voor vuilnis te hebben aangezien en heeft zijn administratie weggegooid. Het Hof oordeelde in deze dat het zeker van een bedrijf, dat zich profileert als administratiekantoor, verwacht mag worden dat het voorzichtiger omgaat met de eigen administratie. Ook stelt het Hof dat in het weggooien van de administratie geen grond van overmacht schuilt. Het oordeel was derhalve dat omkering van de bewijslast ten aanzien van het niet doen van aangifte terecht was.¹⁴⁴

Bij de analyse van de jurisprudentie met betrekking tot deze vraag is gebruik gemaakt van een analyseschema. U treft dit schema als bijlage III bij dit rapport aan.

6.3 Conclusie

Dit hoofdstuk heeft inzichtelijk gemaakt wat de jurisprudentie leert over de administratieplicht en over de inhoud en omvang van deze verplichtingen. Het antwoord op de vijfde deelvraag: 'Welke feiten en omstandigheden hebben blijkens jurisprudentieonderzoek tot gevolg dat een schending van de administratieplicht kan worden vastgesteld?' is zodoende het volgende.

Uit de analyse van de jurisprudentie blijkt dat een kasadministratie al bij kleine contante ontvangsten of uitgaven een verplichting is. Zelfs als alleen een vermoeden bestaat van contante geldstromen kan dit leiden tot het oordeel dat een kasadministratie verplicht is. Over de omvang van de kasadministratie leert de jurisprudentie dat per dag de ontvangsten en uitgaven moeten worden geregistreerd. Vaak blijkt ook een schending van de administratieplicht ten aanzien van de kas niet het enige probleem.

Hoewel de omvang van de administratieplicht afhankelijk is van de aard en omvang van het bedrijf kan het volgende worden geconcludeerd. Als een onderdeel van een bedrijf registraties bijhoudt of zou moeten bijhouden ten aanzien van dat onderdeel, zijn deze registraties onderdeel van de administratie. Worden lonen uitbetaald aan personeel, dan behoort een loonadministratie tot de administratieplicht. Is er sprake van personeel, dan moet een personeelsadministratie worden bijgehouden. Ook is uit de analyse naar voren gekomen dat het noodzakelijk is dat uit de administratie de geld- en goederenstromen moeten kunnen blijken. Zo is voor een restaurant en een coffeeshop de voorraadadministratie essentieel. Zonder de voorraad in beeld te hebben kan niet worden nagegaan of alle verkopen zijn geregistreerd. Ten slotte geldt dat zonder administratie van derving of snijverlies niet kan worden nagegaan of de in- en verkoop op elkaar aansluiten.

¹⁴⁴ Hof Den Haag 26 april 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:1523.

7. De rechtmatigheid van fiscale straffen

7.1 Inleiding

Dit tweede hoofdstuk van het praktijk kader gaat over de rechtmatigheid van de fiscale straffen en geeft daarmee het praktijk kader bij het vierde hoofdstuk van dit onderzoeksrapport. Uit de conclusie van hoofdstuk vier, 'De fiscale straffen', volgt wat de straffen en maatregelen zijn, die kunnen worden opgelegd door de Belastingdienst.

De strafvervolging door het OM, zowel de buitengerechtelijke afdoening als de gerechtelijke afdoening, wordt niet verder besproken in dit hoofdstuk. Immers bij buitengerechtelijke afdoening is de rechterlijk macht niet betrokken. De gerechtelijke afdoening door het OM valt onder het gemeen strafrecht en daarmee buiten het bereik van dit onderzoek.

In dit jurisprudentieonderzoek speelt bij zes, van de twaalf onderzochte, arresten de informatiebeschikking een hoofdrol. Een van deze zes uitspraken bevat tevens een oordeel over eventuele omkering van de bewijslast. Voorts zijn er twee arresten die eveneens zien op de omkering van de bewijslast, maar geen oordeel omtrent de informatiebeschikking geven. Vier arresten met betrekking tot het opleggen van vergrijpboetes zijn onderzocht. Ten slotte is een arrest in de jurisprudentieanalyse meegenomen wat gaat over de toelating van bewijs dat in een strafzaak is uitgesloten. Bij de analyse van de jurisprudentie is gebruik gemaakt van analyseschema's. U treft deze schema's als bijlage IV en bijlage VI aan bij dit rapport aan. De arresten van de Hoge Raad en het Hof worden apart behandeld. Voor de arresten van het Hof geldt immers dat cassatie nog mogelijk is. In het geval dat cassatie plaatsvindt, verliezen de uitspraken van het Hof mogelijk hun waarde.

In de volgende paragraaf wordt bekeken hoe de Rechtsprekende Macht heeft geoordeeld ten aanzien van de fiscale straffen die de Belastingdienst kan opleggen. Afsluitend wordt in paragraaf 7.3 de conclusie geformuleerd welke antwoord geeft op de deelvraag:

'Wat leert de jurisprudentie over de fiscale straffen die de Belastingdienst kan opleggen?'

7.2 De rechtmatigheid van fiscale straffen door de Belastingdienst

Zoals ook in het vierde hoofdstuk is aangegeven kan de Belastingdienst straffende en niet-straffende sancties opleggen. De straffende maatregel die in het jurisprudentieonderzoek is meegenomen is de fiscale boete. De FSB is buiten beschouwing gelaten. Tegen de FSB staat, zoals in het vijfde hoofdstuk reeds ter sprake is gekomen, slechts verzet open.

De verzetprocedure valt buiten het bereik van dit onderzoek.

7.2.1 Straffende maatregelen

In een van de aan analyse onderworpen arresten aangaande fiscale boetes wordt geoordeeld dat samenloop van een verzuim- en een vergrijpboete onder voorwaarde is toegestaan. Hierbij is van doorslaggevend belang of de boetes zijn opgelegd ten aanzien van hetzelfde feit. In het betreffende arrest oordeelde het Hof dat, hoewel de omschrijving anders deed vermoeden er in feiten twee boetes werden opgelegd voor dezelfde gedraging. Hoewel de ene boete betrekking had op het gebruikelijk loon voor de directeur-groot aandeelhouder (hierna: DGA) voor het gehele jaar en de andere boete slechts op het laatste kwartaal, kwam het de facto neer op een uitkering.

Bij het bepalen of het om een zelfde feit gaat, is de gebruikte omschrijving en aard van het belastbare feit van grotere waarde, dan het bedrag waarover de boete geheven wordt.

Bijkomend wordt in hetzelfde arrest bepaald, dat de 'criminal charge' pas begint met het bekendmaken van het opleggen van de boete en niet bij het bekendmaken van het voornemen een boete op te leggen.¹⁴⁵ In het tweede onderzochte arrest van de Hoge Raad, beperkt het geschil zich, ten aanzien van de boete, tot de vraag of het Hof voorbij mocht gaan aan de vraag of de boete terecht is opgelegd. Het antwoord op deze vraag was ontkennend.¹⁴⁶ De zaak is daarna terug verwezen naar het Hof om hierover inhoudelijk een uitspraak te doen. De betreffende uitspraak van het Hof is ten tijden van het schrijven van dit onderzoeksrapport nog niet gepubliceerd. Voor de laatste twee aangehaalde arresten geldt dat de Hoge Raad de conclusie van de A-G heeft gevolgd.

Het Hof oordeelde met betrekking tot het al dan niet terecht opleggen van een vergrijpboete als volgt: "Voor het vaststellen van een inhoudelijk gebrek aan een niet gedane aangifte moet naar de regels van het gewone bewijsrecht komen vast te staan het verschil tussen hoe de aangifte zou moeten zijn en de aangifte door het gebrek zou zijn verhoudingsgewijs aanzienlijk is, maar ook dat het niet geheven deel zelf een aanzienlijk bedrag vormt". In casu was dit verschil zowel verhoudingsgewijs als opzichzelfstaand aanzienlijk.¹⁴⁷ In ditzelfde arrest oordeelde het Hof dat met het verzwijgen van omzet, de belanghebbende wist of behoorde te weten dat een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven.¹⁴⁸ Dit resulteerde in het oordeel dat de boete terecht was opgelegd.

Het onbetwist laten van de stellingen van de Belastingdienst resulteerde in het tweede onderzochte arrest van het Hof niet verrassend in het oordeel dat de boete terecht is opgelegd.¹⁴⁹

In het derde arrest van het Hof, met betrekking tot de fiscale boetes, oordeelde het Hof dat uit een zeer gebrekkige administratie het opzet vereiste kan volgen. Het gebrek in de administratie bestond eruit, dat geen werkenadministratie gevoerd werd, terwijl dit naar aard van de onderneming wel een vereiste was. Ook erkende belanghebbende een aanzienlijk bedrag niet te hebben geboekt als omzet.¹⁵⁰ Het resultaat dat de boete terecht is opgelegd, verbaast na erkenning door belanghebbende geenszins. Ook niet verbazend is het arrest, waarin geoordeeld wordt dat de vergrijpboete terecht is opgelegd, omdat een aantal auto's bewust niet in de administratie van een autobedrijf was opgenomen. Belanghebbende had geen argumenten waarom de auto's desalniettemin op naam van het bedrijf waren gesteld. Kennelijk diende het bewust buiten de administratie houden van de auto's alleen het doel om minder belasting af te hoeven dragen.¹⁵¹

7.2.2 Niet-straffende maatregelen

Uit het jurisprudentieonderzoek naar de informatiebeschikking blijkt het volgende. Een informatiebeschikking kan deels vernietigd worden en mag worden opgelegd ten aanzien van meerdere middelen en tijdvakken. De wettekst, noch de totstandkoming van de wet, verzetten zich tegen partiële vernietiging van de informatiebeschikking.¹⁵² Bijvoorbeeld ingeval een informatiebeschikking wordt opgelegd ten aanzien van een middel, dat niet op belastingplichtige van toepassing kan zijn, moet de informatiebeschikking ten aanzien van die middelen vernietigd

¹⁴⁵ Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2009:BD0200, bij HR 26 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD0200.

¹⁴⁶ Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2014:1844, bij HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1736.

¹⁴⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden 23 augustus 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:6722.

¹⁴⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 23 augustus 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:6722 r.o. 3.5.

¹⁴⁹ Hof Den Haag 17 mei 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:1527.

¹⁵⁰ Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3129.

¹⁵¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 9 augustus 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:6358.

¹⁵² HR 11 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3489.

kunnen worden. Verder heeft de A-G geconcludeerd dat de informatiebeschikking, zonder voorbehoud, eerst moet zijn opgelegd. Daarna kan pas aan de vraag worden toegekomen of omkering van de bewijslast is toegestaan door een gebrek in de administratie. De informatiebeschikking strekt tot het versterken van de rechtszekerheid van belastingplichtige. Niet directe toepassing van 27 E AWR zou afbreuk doen aan deze rechtszekerheid.¹⁵³ Hoewel van deze conclusie een zekere rechtskracht uitgaat, heeft de Hoge Raad dit niet bevestigd. De bevestiging van deze conclusie van de A-G is uitgebleven omdat de aangevoerde middelen niet tot cassatie konden leiden.¹⁵⁴

Het Hof overweegt in het eerste arrest over een gegeven informatiebeschikking dat tevens een oordeel geeft over omkering van de bewijslast als volgt. In het bewijzen van de schending van de administratieplicht schiet de inspecteur te kort. Belanghebbende in deze zaak geeft voldoende betrouwbare argumenten die de stellingen van de inspecteur ontkrachten. De z-afslagen van de kassa in combinatie met het klad-kasboek geven voldoende houvast voor een winstberekening. Voornamelijk om deze redenen vernietigt het Hof de informatiebeschikking en is er geen basis voor het omkeren van de bewijslast.¹⁵⁵

Het Hof besluit in het tweede onderzochte arrest over de informatiebeschikking het volgende. De rechtbank heeft belanghebbende ten onrechte niet in staat heeft gesteld om aanvullend bewijs te leveren. Dit bewijs in de vorm van een agenda waaruit de leerlingenadministratie van de betreffende rijschool zou blijken mag alsnog worden aangeleverd.¹⁵⁶

Verder besluit het Hof in drie arresten dat de informatiebeschikking terecht is opgelegd naar aanleiding van een gebrek in de administratie. Achtereenvolgens bestond het gebrek in de administratie uit: het ontbreken van een kasadministratie, waardoor controle niet meer mogelijk was en het ontbreken van een urenadministratie.¹⁵⁷ Het ontbreken van een voorraadadministratie in een coffeeshop, wat verplicht is aangezien een coffeeshop niet over inkoopfacturen kan beschikken.¹⁵⁸ En het niet bewaren van bestel- en koksbonnen, wat controle van de omzet bemoeilijkt.¹⁵⁹

Ten slotte blijkt uit een van de onderzochte arresten het absolute karakter van de eis dat eerst een informatiebeschikking moet zijn opgelegd, alvorens omkering van de bewijslast te vorderen. In de betreffende zaak werd in het geheel geen administratie bewaard. Desalniettemin oordeelde het Hof dat, omdat geen informatiebeschikking was opgelegd, omkering ten aanzien van de gebrekkige administratie niet kon volgen.¹⁶⁰

In de arresten aangaande de omkering van de bewijslast oordeelt de Hoge Raad als volgt. De Hoge Raad volgt de conclusie van de A-G en oordeelt dat zonder een hieraan voorafgaande informatiebeschikking mogelijk is. Voorwaarde is dat de omkering van bewijslast betrekking heeft op een aangifte die niet of onjuist is gedaan. De omkering van de bewijslast dient dan ook het directe gevolg van het niet dan wel opzettelijk onjuist doen van de aangifte te zijn.¹⁶¹ Hiermee wordt de limitatieve opsomming uit de wet de facto verruimd. Niet alleen ingeval de aangifte niet gedaan is kan omkering van de bewijslast volgen, maar dus ook ingeval van een opzettelijk onjuist gedane aangifte.

¹⁵³ Concl. A-G R.L.H. IJzerman, ECLI:NL:PHR:2015:194, bij HR 2 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2795.

¹⁵⁴ HR 2 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2795.

¹⁵⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 13 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7296.

¹⁵⁶ Hof 's-Hertogenbosch 16 juni 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:2422.

¹⁵⁷ Hof Den Haag 22 januari 2016, 2016ECLI:NL:GHDHA:2016:235.

¹⁵⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 30 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:2456.

¹⁵⁹ Hof Arnhem-Leeuwarden 6 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7126.

¹⁶⁰ Hof Den Haag 26 april 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:1523.

¹⁶¹ Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2015:64, bij HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1082.

Vier van de onderzochte arresten zijn gewezen met betrekking tot de periode waarin de harde eis gold, van het opleggen van een informatiebeschikking voordat omkering van de bewijslast mogelijk is. Hoewel dit betrekking heeft op oud recht, zijn de arresten onverminderd interessant voor het onderzoek. In deze gevallen is namelijk gebleken, dat de mate van schending van de administratie- en bewaarplicht een belangrijke rol speelt bij de beoordeling of omkering van de bewijslast te rechtvaardigen is. In drie van de vier gevallen was dit niet het geval.

Zo gold voor een onderneming met een beperkte omvang dat, hoewel de administratieplicht geschonden is, dit omkering van de bewijslast niet rechtvaardigt.¹⁶² Ook was er geen rechtvaardiging voor omkering van de bewijslast in het geval van een metaal-recyclingbedrijf, dat voor een deel van zijn omzet geen bonnen kon overleggen met de personalia van de verkopende partij. Dat andere wetten hem verplichten tot het bewaren van deze gegevens, maakte niet dat deze gegevens voor de heffing van de Vpb van belang waren.¹⁶³ De schending werd zodoende van onvoldoende gewicht bevonden om omkering van de bewijslast te rechtvaardigen.

Ook was schending van de administratieplicht door het niet opslaan van bestelgegevens, alsmede de mogelijkheid tot het wijzigen van bestelling, van onvoldoende gewicht om de bewijslast om te draaien.¹⁶⁴ Hierbij moet wel worden aangetekend, dat tijdens de procedure niet gebleken is dat er ook daadwerkelijk wijzigingen hadden plaatsgevonden. Wanneer bewijs zou hebben bestaan van het wijzigen van de bestellingen, zou dit tot een ander oordeel geleid kunnen hebben. Omkering van de bewijslast als gevolg van een schending van de administratieplicht heeft dan ook niet zonder meer het gevolg van omkering van de bewijslast voor het onderliggende geschil. Er vindt nog een afweging van de ernst van het gebrek plaats door de rechter.

De conclusie van de A-G, waarbij de schending van de administratieplicht wel van voldoende zwaarte werd bevonden, is niet direct interessant voor het onderzoek. In de conclusie van de A-G, waar overigens nog geen uitspraak van de Hoge Raad over is gepubliceerd, gaat het om een zaak, waarbij een tweede kasboek werd aangetroffen. De omzetgegevens hierin waren dubbel zo hoog als het 'officiële' kasboek. Door dit kasboek als onderdeel van de administratie te behandelen, bestond een gevaar voor onjuiste heffing. Doordat het verschil, zowel relatief als absoluut, aanzienlijk was, werd geconcludeerd dat het gebrek in de administratie als voldoende ernstig bestempeld voor omkering van de bewijslast.¹⁶⁵ Het is duidelijk dat het voeren van een dubbele boekhouding een zeer ernstige schending is en dat het zodoende niet verbazend is dat geconcludeerd wordt tot het toelaten van de omkering van de bewijslast. Ondanks deze vanzelfsprekendheid is het verbazingwekkend dat de Hoge Raad tot op heden geen uitspraak heeft gedaan. Deze zaak speelde reeds in 2009.

Het laatste onderzochte arrest van de Hoge Raad, waarin besloten werd tot toestaan van omkering van de bewijslast, berustte op het opzettelijk doen van een valse aangifte.¹⁶⁶ Het vergrijp 'opzettelijk doen van valse aangifte' valt buiten het bereik van dit onderzoek.

Ten aanzien van de onderzochte uitspraken met betrekking tot de omkering van de bewijslast zijn de volgende oordelen gegeven door het Hof.

In het eerste van de drie onderzochte arresten met betrekking tot de omkering van de bewijslast oordeelt het Hof dat, hoewel succesvol is aangetoond dat niet voldaan is aan de

¹⁶² Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2014:1845, bij HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1740.

¹⁶³ Concl. A-G R.L.H. IJzerman, ECLI:NL:PHR:2011:BO4376, bij HR 18 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BO4376.

¹⁶⁴ Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2014:1845, bij HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1740.

¹⁶⁵ Concl. A-G R.L.H. IJzerman, ECLI:NL:PHR:2009:BK3815, bij HR 28 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BK3815.

¹⁶⁶ Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2015:64, bij HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1082.

administratieplicht, omkering van de bewijslast als een te zwaar middel wordt beoordeeld. De gegevens uit de wel bijgehouden maandlijsten werden als voldoende betrouwbaar beoordeeld. De belangrijkste reden hiervoor is dat de administratieplicht een open norm omvat en de bedrijfsactiviteit van zo beperkte omvang was, dat aan de administratie minder zware eisen gesteld hoefde te worden.¹⁶⁷

In het tweede onderzochte arrest oordeelde het Hof dat: Hoewel essentiële informatie voor effectieve controle miste, gelet op de ernst van de schending, deze van onvoldoende gewicht was en verzwaring van de bewijslast een te zwaar middel.¹⁶⁸

In het derde onderzochte arrest werd in de bewijslast omgedraaid door een gebrekkige administratie zonder voorafgaande informatiebeschikking. Er kon geen aansluiting worden gevonden tussen facturen en bankafschriften en een aan zienlijk bedrag werd niet als omzet geboekt. Onder andere zorgde deze gebreken voor het oordeel, dat terecht de bewijslast was omgekeerd. Overigens kende het Hof, ondanks terechte omkering bewijslast wel een immateriële schadevergoeding toe aan belanghebbende. Dit omdat de procedure onredelijk lang geduurd heeft.¹⁶⁹

Ten slotte is een arrest van de Hoge Raad in de jurisprudentie analyse betrokken. Dit arrest heeft betrekking op de toelaatbaarheid van bewijs, dat in een strafrechtelijke procedure is uitgesloten. De Hoge Raad oordeelde contrair de conclusie van de A-G. De belastingrechter is niet gebonden aan het oordeel van de strafrechter, omdat de belastingrechter een ander beoordelingskader heeft dan de strafrechter.¹⁷⁰ Dit terwijl de A-G juist concludeerde tot meer aansluiting bij het strafrecht. Deze zaak is van belang als achtergrond bij het onderzoek. Het verzamelen van bewijs door de Belastingdienst en FIOD kan, blijkens deze uitspraak gebruikt worden bij de bestuursrechtelijke afdoening. Zelfs als de strafrechter geoordeeld heeft dat het bewijs ontoelaatbaar is geacht in de strafzaak. Voor het advies aan de opdrachtgever is het van belang dat verzameld bewijs, na uitsluiting van dit bewijs in een strafrechtelijke procedure nog wel gebruikt kan worden in een fiscale procedure.

¹⁶⁷ Hof Amsterdam 19 april 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:1565.

¹⁶⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 13 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7296.

¹⁶⁹ Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3128.

¹⁷⁰ HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.

7.3 Conclusie

Dit hoofdstuk heeft inzichtelijk gemaakt wat de jurisprudentie leert over wanneer fiscale straffen terecht zijn opgelegd en welke voorwaarde de Rechterlijke Macht stelt aan het opleggen van fiscale straffen. Het antwoord op de zesde deelvraag: 'Wat leert de jurisprudentie over de fiscale straffen die de Belastingdienst kan opleggen?' is zodoende het volgende.

Uit de analyse van de jurisprudentie blijkt dat het opleggen van een informatiebeschikking een absolute voorwaarde is om ten aanzien van een gebrek in de administratie omkering van de bewijslast te vorderen. De Hoge Raad benadrukt dat aan de informatiebeschikking als voorwaarde voor omkering van de bewijslast directe werking toekomt. Het niet toekennen van directe werking is in strijd met de strekking van de informatiebeschikking. De informatiebeschikking strekt ertoe meer rechtszekerheid voor de belastingplichtige te waarborgen. Ook in de bezwaarfase heeft de harde eis van de informatiebeschikking voorafgaande aan omkering van de bewijslast te gelden.

Het Hof oordeelt dat zo lang voldoende betrouwbare bronnen beschikbaar zijn om een winstberekening te maken, er geen grond bestaat om een informatiebeschikking op te leggen, laat staan de bewijslast om te keren. Bij kleine ondernemingen kan een administratie ook bestaan uit weergave van gemaakte afspraken in bijvoorbeeld een agenda. Het niet bewaren van delen van de administratie of het in zijn geheel niet bijhouden van een administratie geven aanleiding om een informatiebeschikking op te leggen.

In het verlengde van deze informatiebeschikking is in die gevallen ook omkering van de bewijslast toegelaten. Het Hof volgt de lijn van de Hoge Raad dat in alle gevallen een informatiebeschikking moet zijn opgelegd alvorens de bewijslast om te draaien. Ten aanzien van de omkering van de bewijslast oordeelt de Hoge Raad dat omkering van de bewijslast toegestaan wordt op grond van een niet of onjuist gedane aangifte. Voorwaarde is dan wel dat de omkering van de bewijslast het directe gevolg is van het opzettelijk niet, dan wel onjuist doen van de aangifte. Het schenden van de administratie en bewaarplicht heeft niet zonder meer te gelden als voldoende grond voor omkering van de bewijslast. De aard en omvang van de schending spelen een belangrijke rol bij het bepalen of de schending voldoende ernstig is om omkering van de bewijslast te rechtvaardigen. De mogelijkheid dat niet aan de administratieplicht zou zijn voldaan vormt onvoldoende grond voor omkering van de bewijslast. Bewijs van het daadwerkelijk niet voldoen aan de verplichting is een voorwaarde voor rechtvaardiging van de omkering van de bewijslast.

De informatiebeschikking ten aanzien van een gebrek in de administratie stelt slechts dit gebrek in de administratie vast. Of het gebrek vervolgens voldoende grond vormt voor omkering van de bewijslast wordt getoetst naar de regels van het gewone bewijsrecht. Dit wijkt af van de wettekst die omkering van de bewijslast als absoluut gevolg aanmerkt van het onherroepelijk worden van de informatiebeschikking.

Wanneer een verschil tussen de constatering van de Belastingdienst en de overlegde administratie zowel relatief als absoluut aanzienlijk is, bestaat een gevaar voor de juiste heffing van belastingen. Een groot verschil tussen de administratie en de vermoedelijke werkelijkheid vormt voldoende grond om omkering van de bewijslast toe te staan.

Het Hof oordeelt in lijn met de Hoge Raad dat omkering van de bewijslast niet zonder meer intreedt. Zelfs ingeval essentiële informatie voor juiste belastingheffing in de administratie ontbreekt, hoeft dit geen omkering van de bewijslast tot gevolg te hebben. Voor een kleine

onderneming gelden nu eenmaal lichtere eisen, aldus het Hof. Ook de betrouwbaarheid van de wel aanwezige administratie speelt een belangrijke rol bij het oordeel of omkering van de bewijslast gerechtvaardigd is.

Ten aanzien van de fiscale boete oordeelt de Hoge Raad dat de 'criminal charge' pas aanvangt op het moment van het bekendmaken van het opleggen van de boete. De bekendmaking van het voornemen een boete op te leggen betekent dat nog geen beroep kan worden gedaan op de rechtsbescherming die uit art. 6 EVRM volgt. Hiernaast heeft de Hoge Raad verruiming van het begrip 'het zelfde feit' bewerkstelligd. Ook als naar strekking voor een zelfde feit een boete wordt opgelegd betekent dit dat slechts één boete mag worden opgelegd. Een boete ten aanzien van het DGA-salaris voor het laatste kwartaal en een boete voor het DGA-salaris voor het gehele jaar kwalificeren als eenzelfde feit. Voorwaarde is wel dat het de facto op dezelfde uitkering ziet.

Het Hof oordeelde dat met het verzwijgen van omzet de kans dat te weinig belasting zou worden aangegeven willens en wetens is aanvaard. Het willens en wetens aanvaarden van de kans van een onjuiste aangifte zou worden gedaan is voldoende grond voor het opleggen van een boete. Ook het niet betwisten of zelfs erkennen van stellingen van de Belastingdienst hebben tot gevolg dat een boete terecht is opgelegd. Ook kan uit het voeren van een gebrekkige administratie de opzet blijken tot het onjuist of onvolledig doen van aangifte. Ook dit resulteerde in het oordeel dat terecht een boete is opgelegd.

Belangrijke achtergrond informatie is verder dat bewijs dat is uitgesloten in het strafrecht niet per definitie wordt uitgesloten als bewijs in het bestuursrecht.

8. De Hoge Raad over het fiscale strafrecht

8.1 Inleiding

Het derde en laatste hoofdstuk van het praktijk kader gaat over de rechtsregels die volgen uit de arresten van de Strafkamer van Hoge Raad. Hoewel de strafrechtelijke procedure buiten het bereik van het onderzoek valt is het voor de opdrachtgever van belang om te weten welke rechtsregels volgen uit de recente jurisprudentie. Om haar cliënten goed van advies te dienen, wil de sectie strafrecht van DM Advocaten weten hoe de Strafkamer oordeelt in geschillen over de strafbare feiten zoals opgenomen in Hoofdstuk IX van de AWR. Zodoende vormt dit hoofdstuk in zekere mate het praktijk kader bij de theoretische hoofdstukken vier en vijf. In deze hoofdstukken is de gerechtelijke afdoening door het OM respectievelijk de beperkingen die hierbij gelden aan de orde gekomen.

Voor deze analyse is uit de totaal onderzochte jurisprudentie een selectie gemaakt van elf uitspraken. Deze arresten hebben met elkaar gemeen dat ze door de Strafkamer van de Hoge Raad zijn gewezen. Het analyseschema dat hiervoor gebruikt is, treft u in bijlage IV bij dit rapport aan.

In dit laatste hoofdstuk van het praktijk gedeelte van dit onderzoek is de jurisprudentie van de Strafkamer van de Hoge Raad in de periode 2009 tot september 2016 aan een analyse onderworpen. In de volgende paragraaf zijn de onderwerpen die aan bod komen achtereenvolgens: de administratieplicht, het una via-beginsel, de inkeerregeling en het wijzingen van de tenlastelegging. Ten slotte is aandacht besteed aan het begrip onverplichte aangifte. In paragraaf 8.3 wordt in de conclusie het antwoord geformuleerd op de deelvraag:

‘Welke rechtsregels kunnen blijkens jurisprudentieonderzoek uit de arresten van de strafkamer van de Hoge Raad worden gedestilleerd met betrekking tot het fiscale strafrecht?’

8.2 Arresten van de Hoge Raad over het fiscale strafrecht

In de onderzochte jurisprudentie spitst het voorgelegde geschil zich in drie van de elf onderzochte arresten toe op vragen omtrent de inkeerregeling. Eveneens in drie van de elf onderzochte gevallen zijn de vragen gericht op het una via-beginsel. In twee van de elf onderzochte arresten gaat het om uitleg van het begrip ‘bij belastingwet voorziene aangifte’. En eveneens twee arresten zien op de wijziging van de tenlastelegging die door het Hof werd toegestaan. Ten slotte is slechts een arrest gewezen met betrekking tot het voldoen aan de administratieplicht.

Dat slechts een van de onderzochte uitspraken van de Hoge Raad binnen het strafrecht betrekking heeft op een overtreding van de administratieplicht, is opvallend. Ondanks de expliciete strafbaarstelling als overtreding in art. 68 lid 1 onder de AWR en de strafbaarstelling als misdrijf ingeval sprake is van opzet en het gevolg is dat te weinig belasting wordt geheven ex art. 69 lid 1 AWR, vormt deze gedraging kennelijk geen feit dat veelvuldig in het strafrecht wordt betrokken. Althans waarbij het geschil uiteindelijk wordt voorgelegd aan de Hoge Raad.

In het betreffende arrest gaat het om een zaak waarbij facturen zijn aangetroffen, gericht aan een onderneming die niet meer ingeschreven stond bij het handelsregister. Een eerder oordeel van de Hoge Raad is geweest, dat ook valse facturen een onderdeel uitmaken van de administratie zoals bedoeld in art. 52 AWR.¹⁷¹ In deze zaak wordt de vraag voorgelegd of de

¹⁷¹ HR 22 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR8030.

uitspraak van het Hof, dat verdachte geen administratie gevoerd heeft, in stand kan blijven. De Hoge Raad oordeelt in deze, dat de uitspraak van het Hof niet in stand kan blijven. Met verwijzing naar deze eerdere zaak stelt de Hoge Raad, dat gebruik of bezit van valse facturen niet tot gevolg heeft dat geen administratie als bedoeld in art. 52 AWR wordt gevoerd.¹⁷²

De onderzochte gevallen met betrekking tot het una via-beginsel leren ons het volgende. Een beroep op het una via-beginsel ingevolge art. 69 lid 4 slaagt niet als de aangifte waarvoor strafvervolgning is ingesteld niet tijdig is gedaan. De Hoge Raad verwerpt dan ook het middel.¹⁷³ De gedraging waarvoor fiscaal strafrechtelijk vervolgd wordt, kwalificeert hier niet als hetzelfde feit waarvoor strafrechtelijk vervolgd wordt. Het fiscaal strafrechtelijk feit is het niet tijdig doen van aangifte, terwijl de strafrechtelijke vervolging ziet op valsheid in geschrifte.

Een beroep op het una via-beginsel kan eveneens niet slagen, wanneer de fiscale boete is opgelegd ex art. 67f AWR. Dit omdat de boete en de vervolgingen ter bescherming van een andere fiscale norm zijn ingesteld. Waar art. 68 AWR aanmoedigt tot het voeren en bewaren van een administratie, zodat fiscale controle kan plaatsvinden, beschermd 67f AWR juist de norm dat de belasting tijdig moeten worden afgedragen.¹⁷⁴

Ten slotte kan een beroep op una via niet slagen als een bepaling van oud recht voorziet in het vervallen van de boete na het instellen strafrechtelijke vordering. Bovendien speelde in onderhavig arrest het gegeven dat het una-via-stelsel door bepalingen van overgangsrecht alleen van toepassing kan zijn op gevallen na 1998. Deze zaak speelde voor 1998, derhalve besloot de Hoge Raad het advies van de A-G te volgen en het beroep te verwerpen.¹⁷⁵

De jurisprudentie met betrekking tot de inkeerregeling leert ons dat een succesvol beroep op inkeer mogelijk is, mits de inkeer tijdig is. Of tijdig tot inkeer gekomen is, is afhankelijk van het gegeven of de Belastingdienst al met de onjuistheid van de aangifte bekend kon zijn. In elk geval is inkeer middels het wijzigen van de jaarrekening door suppletie alleen mogelijk, ingeval de suppletie expliciet genoemd wordt bij het indienen van de jaarrekening na herziening. Althans daarnaar verwijst de Hoge Raad in een van de onderzochte arresten. In onderhavig geval ontbrak een dergelijk expliciete verwijzing. Zelfs al had de jaarrekening een dergelijke verwijzing bevat, dan nog kon het beroep niet slagen. De oude jaarrekening was al in het bezit van de Belastingdienst en de inkeer was zodoende niet tijdig. Aldus de Hoge Raad in navolging van het advies van de A-G.¹⁷⁶

Omtrent de tijdigheid van inkeer wordt in een tweede arrest, met betrekking tot de inkeerregeling, geoordeeld, dat het vermoeden van wetenschap van onjuistheid van de aangifte bij de Belastingdienst een geobjectiveerd vermoeden dient te zijn.¹⁷⁷ Het feit dat de Belastingdienst een brief stuurt, waarin zij vragen heeft met betrekking tot de aangifte, vormt een dergelijk vermoeden. Dat belastingplichtige daaruit dit vermoeden niet had, doet hier niets aan af.

In het derde geanalyseerde arrest met betrekking tot de inkeerregeling is bepaald, dat in bijzondere omstandigheden een ander oordeel kan worden gegeven aan het begrip schuldige. Ook kan in bijzondere gevallen uitsluiting van vervolging voor fiscale delicten leiden tot uitsluiting van vervolging voor witwassen.¹⁷⁸ In onderhavig geval betrof het een verdachte,

¹⁷² HR 6 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2920.

¹⁷³ HR 7 juli 2016, ECLI:NL:HR:2016:1333.

¹⁷⁴ HR 27 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG3502.

¹⁷⁵ Concl. A-G D.J.C. Aben, ECLI:NL:PHR:2013:389, bij HR 19 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1357.

¹⁷⁶ Concl. A-G E.J. Hofstee, ECLI:NL:PHR:2014:2838, bij HR 10 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:267.

¹⁷⁷ HR 30 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK6922.

¹⁷⁸ HR 5 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:555.

die namens zijn moeder tot inkeer was gekomen met betrekking tot het aangeven van zwart spaargeld in het buitenland.

De jurisprudentie ten aanzien van het toestaan van het wijzigen van de tenlastelegging levert interessante inzichten op. Voor het toestaan van een wijziging van de tenlastelegging in het algemeen geldt, dat getoetst moet worden of de gedraging naar juridische aard onder de nieuwe tenlastelegging kan vallen, en of er een verschil is in strafmaxima. Ten aanzien van de strafmaxima bepaalt de Hoge Raad, dat de maximale gevangenisstraf van ondergeschikt belang is, zolang beide gedragingen een misdrijf, hetzij beiden een overtreding opleveren. In het betreffende arrest werd zodoende de wijziging van de tenlastelegging, van het onjuist doen van aangifte naar het niet doen van aangifte toegelaten.¹⁷⁹

In het tweede onderzochte arrest met betrekking tot de wijziging van de tenlastelegging bepaalde de Hoge Raad, dat niet duidelijk was of het beoordelingskader uit de uitspraak van de Hoge Raad uit 2002 is toegepast.¹⁸⁰ Deze toetsing houdt in dat verwantschap moet bestaan tussen de delictsomschrijving van de oude tenlastelegging en de wijziging daarvan.

Naar strekking van de feiten mag de oude en nieuwe tenlastelegging niet te ver uiteen lopen. “Tevens dient de in de oorspronkelijke tenlastelegging, en de wijziging daarvan, verweten gedragingen zijn begaan, onder omstandigheden waaruit blijkt van een zodanig verband met betrekking tot de gelijktijdigheid van die gedragingen en de wezenlijke samenhang in het handelen en de schuld van de verdachte. Dat de gedachte achter de, in art. 313 tweede lid Sv., opgenomen beperking, die naar art. 68 Sr verwijst, meebrengt dat de gevorderde wijziging toelaatbaar is.”¹⁸¹ Het volgen van dit beoordelingskader is kennelijk een harde eis, voordat een wijziging van de tenlastelegging kan worden toegelaten. Het feitencomplex is dus essentieel bij een vordering tot wijziging van de tenlastelegging.¹⁸²

Ten slotte zijn met betrekking tot de jurisprudentie analyse binnen het strafrecht een tweetal zaken onderzocht met betrekking tot de uitleg van het begrip onverplichte aangifte. Uit de onderzochte arresten blijkt dat een bij belastingwet voorziene aangifte niet slechts een opgave is die volgt na uitnodiging van een belastingplichtige de betreffende aangifte te doen. Ook een onverplicht gedane aangifte kan gezien worden als een bij belastingwet voorziene aangifte. Dit gegeven leidt ertoe dat een dergelijke onverplichte aangifte ook onjuist en/of onvolledig kan zijn.¹⁸³ Het tweede, overigens inhoudelijk hieraan verwante, arrest bepaalde, dat door, zonder raadpleging facturen, zonder overleg met medewerkers en zonder de door het boekhoudprogramma geleverde gegevens, alsnog aangifte te doen, betrokkene de kans heeft aanvaard dat de aangifte onjuist of onvolledig zou zijn. Wederom geldt dat ook de onverplicht gedane aangifte, wat het hier in wezen betrof, te gelden had als een bij belastingwet voorziene aangifte en derhalve de overtreding kon worden begaan.¹⁸⁴

¹⁷⁹ HR 4 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:228.

¹⁸⁰ HR 24 december 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE9043.

¹⁸¹ HR 24 december 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE9043 r.o. 3.6.

¹⁸² HR 31 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG9179.

¹⁸³ HR 5 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3746.

¹⁸⁴ HR 12 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ3673.

8.3 Conclusie

Dit hoofdstuk heeft inzichtelijk gemaakt wat de jurisprudentie leert over de rechtsregels die door de Strafkamer van de Hoge Raad zijn geformuleerd ten aanzien van de strafrechtelijke bepalingen in de AWR. DM Advocaten wil weten welke rechtsregels in de recente jurisprudentie zijn ontwikkeld door de Strafkamer van de Hoge Raad. Deze informatie is van belang om een goed advies aan haar cliënten te kunnen geven. In zekere zin staat dit hoofdstuk in relatie tot de beperkingen die gelden voor de gerechtelijke afdoening door het OM. Het antwoord op de zevende deelvraag: 'Welke rechtsregels kunnen blijkens jurisprudentieonderzoek uit de arresten van de strafkamer van de Hoge Raad worden gedestilleerd met betrekking tot het fiscale strafrecht?' is zodoende het volgende.

Uit de analyse van de jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad volgen rechtsregels ten aanzien van de volgende onderwerpen: de administratieplicht, una via-beginsel, inkeerregeling, wijziging tenlastelegging en het begrip 'bij belastingwet voorziene aangifte'. Met betrekking tot de administratieplicht kan worden geconcludeerd dat een geschil omtrent de administratieplicht zelden wordt voorgelegd aan de Hoge Raad. Slechts in een van de elf onderzochte arresten is het geschil voorgelegd aan de Hoge Raad.

Met betrekking tot het una via-beginsel kan worden geconcludeerd dat een beroep op dit beginsel niet snel zal slagen. De Hoge Raad oordeelt in de onderzochte gevallen dat van eenzelfde feit niet snel sprake is. Ingeval de aangifte waarover het geschil bestaat niet tijdig is gedaan en later onjuist wordt ingediend, worden twee strafbare feiten gepleegd. De valsheid in geschrifte zoals in het commune strafrecht opgenomen en de fiscaal strafbare gedraging van het niet tijdig doen van aangifte. De gedragingen kunnen naast elkaar worden bestraft. De fiscale boete wordt in dit geval niet voor hetzelfde feit opgelegd als waarvoor de strafvervolgning wordt ingesteld. Ook is de norm die de overtreden rechtsregel beschermt van belang bij het bepalen of van eenzelfde feit gesproken kan worden. Als de ene rechtsregel aanzet tot het doen van aangifte en de tweede rechtsregel tot het tijdig betalen van de verschuldigde belasting kan eveneens niet van eenzelfde feit worden gesproken. Ten slotte is een beroep op het una via beginsel niet zinvol als een oude rechtsregel al voorziet in het vervallen van de opgelegde boete.

Met betrekking tot de inkeerregeling kan worden geconcludeerd dat doorslaggevend is of de inkeer tijdig heeft plaatsgevonden. Een suppletie op de jaarrekening kan als inkeer worden aangemerkt. Voorwaarde is dat expliciet naar de suppletie wordt verwezen bij het indienen van de jaarrekening. Daarnaast is van belang dat het vermoeden van wetenschap van een onjuiste aangifte een geobjectiveerd vermoeden is. Of belastingplichtige daadwerkelijk wist dat de Belastingdienst met de onjuiste aangifte bekend was, doet niet ter zake. Het gaat erom dat belastingplichtige behoort te vermoeden dat de Belastingdienst bekend was met de onjuiste aangifte. Ten slotte komt aan het begrip schuldige een bredere uitleg toe dan aan diegene die de strafbare gedraging heeft begaan. Onder voorwaarden kan bijvoorbeeld de zoon van belastingplichtige tot inkeer komen.

Met betrekking tot het wijzigen van de tenlastelegging kan worden geconcludeerd dat dit onder voorwaarden wordt toegestaan. Zelfs als de strafmaxima van de oude en nieuwe tenlastelegging uiteen lopen kan de wijziging worden toegestaan. Van groter belang acht de Hoge Raad dat zowel de oude als de nieuwe tenlastelegging beide een overtreding of een misdrijf opleveren. Bij het bepalen of een wijziging van de tenlastelegging wordt toegestaan is het van belang dat het beoordelingskader zoals verwoord door de Hoge Raad in 2002 wordt toegepast. Het feitencomplex bepaalt uiteindelijk of de tenlastelegging wordt toegestaan.

Een onverplichte gedane aangifte heeft te gelden als een bij belastingwet voorziene aangifte. Uit dit oordeel van de Hoge Raad volgt dat ook een onverplicht gedane aangifte onjuist of onvolledig kan worden gedaan. Het gevolg hiervan is dat een dergelijke aangifte ook een strafbare gedraging kan inhouden. Daarbij komt nog dat ik de onderzochte jurisprudentie de aangifte gedaan werd zonder de boekhouding te raadplegen. Hiermee heeft de betrokkene willens en wetens de kans aanvaard dat de aangifte onjuist en/of onvolledig zou zijn. Hiermee wordt benadrukt dat bij de strafbare gedragingen met betrekking tot het onjuist en/of onvolledig doen van aangifte ook voorwaardelijke opzet is toegestaan. Belastingplichtige hoeft niet bewust een onjuiste aangifte te doen om strafbaar te zijn, als de aanmerkelijke kans dat de aangifte onjuist wordt gedaan, door belastingplichtige wordt genomen is deze hiermee strafbaar.

9. Conclusies en aanbeveling

9.1 Inleiding

Het laatste hoofdstuk van dit onderzoeksrapport bevat de conclusies die aan de hand van de onderzoeksresultaten kunnen worden getrokken. Dit hoofdstuk geeft antwoord op de centrale vraag van het onderzoek. Afsluitend wordt aan de hand van deze conclusies de aanbeveling gedaan om de resultaten en conclusies van dit onderzoek in een stroomschema op te nemen en het stroomschema te implementeren in het bedrijfsproces. Het bedoelde stroomschema is als bijlage VII bij dit onderzoeksrapport gevoegd. De volgende paragraaf bevat de overkoepelende conclusies van het rapport. De derde en laatste paragraaf bevat de aanbeveling aan de opdrachtgever.

9.2 Conclusies

Het doel van het onderzoek was DM Advocaten middelen in handen te geven om te bepalen of de betrokken instanties binnen hun bevoegdheden handelen bij het behandelen van de administratie van contant geld. Om deze doelstelling te bereiken is als centrale vraag van dit onderzoek gesteld:

Welk advies kan aan DM Advocaten worden gegeven aangaande de behandeling van de administratie van contant geld door de Belastingdienst, FIOD en OM?

Deze centrale vraag valt uiteen in drie delen. De administratie van contant geld, de behandeling hiervan door de betrokken instanties en het advies hieromtrent aan DM Advocaten. Om het deel van de vraag met betrekking tot de administratie te beantwoorden is onderzoek gedaan naar wat wet- en regelgeving hierover leren. Hierna wordt deze theorie gekoppeld aan de praktijk door de conclusies van het jurisprudentieonderzoek.

Ten aanzien van de administratie van contant geld kan worden geconcludeerd dat de administratieplicht van contant geld onderdeel uitmaakt van de meer omvattende algemene administratieplicht als bedoeld in art. 52 AWR. De inhoud en omvang van deze verplichting worden niet in de wet omschreven. Er is sprake van een zogenoemde open norm. De wetgever heeft expliciet gekozen voor een open norm ten aanzien van de manier waarop een administratie moet worden gevoerd. Het gevolg is dat een straf kan worden opgelegd zonder dat de administratieplichtige van te voren kan controleren of hij of zij een norm heeft overtreden. Uit het jurisprudentie onderzoek is gebleken dat de verplichting tot het voeren van een kasadministratie al snel ontstaan. Al bij incidentele en kleine bedragen die worden ontvangen of uitgegeven geldt de verplichting om dit te administreren. Ook bij een redelijk vermoeden van contante geldstromen bij de Belastingdienst, kan worden afgedwongen dat een administratie hiervan plaatsvindt. Verder blijkt dat als een gebrek in de kasadministratie bestaat ook overige onderdelen van de administratie niet voldoen aan de administratieplicht. Ten slotte kan worden geconcludeerd dat de Rechtsprekende Macht de open norm heeft ingekleurd. Over de omvang van de administratieplicht wordt geoordeeld dat zodra een onderdeel van een onderneming een eigen administratie bijhoudt of zou moeten bijhouden deze onderdelen van de administratie onder het bereik van de administratieplicht vallen. Als er lonen worden uitbetaald moet een loonadministratie worden bijgehouden en moet deze administratie worden bewaard. Over de wijze van administreren wordt geoordeeld dat uit iedere administratie de geld- en goederenstroom moet kunnen blijken. Hiertoe moet bijvoorbeeld een coffeeshop een administratie van voorraad, een administratie van snijverlies en een administratie van verkoop bijhouden. Zonder deze onderdelen van de administratie kan niet worden vastgesteld of in- en verkoop op elkaar aansluiten en kan de opgegeven winst niet worden herleid uit de administratie.

Met het behandelen van de administratie van contant geld, door de betrokken instanties, wordt bedoeld hoe de instanties omgaan met de administratie van contant geld. Met name wanneer deze administratie niet voldoet aan de administratieplicht. Om dit in kaart te brengen is het nodig om te weten welke bevoegdheden de instanties hebben, welke opgelegd straffen kunnen worden en welke beperkingen ten aanzien van het opleggen van deze straffen gelden. Voor een advies is het ten slotte van belang om in kaart te brengen welke rechtsmiddelen kunnen worden ingezet tegen de opgelegde sanctie.

De bevoegdheden van de betrokken instanties zijn van belang bij het bepalen of de betreffende instantie binnen haar bevoegdheden heeft gehandeld. De partijen die betrokken zijn bij het fiscale straf- en boeterecht zijn: de Belastingdienst, de FIOD en het OM. Met betrekking tot het onderzoeksonderwerp heeft de Belastingdienst de taak om belasting te heffen, fraude op te sporen en om toezicht te houden op de naleving van de fiscale wetten en regels. De FIOD spoort eveneens fiscale fraude op en het OM vervolgt de fraude. In de opsporing en vervolging van fiscale fraude overlappen de taken en hiermee ook de bevoegdheden van de betrokken instanties. Het BBBB en het Protocol AAFD schrijven voor wanneer voor strafrechtelijke afdoening en wanneer voor bestuursrechtelijke afdoening moet worden gekozen.

De betrokken instanties kunnen fiscale straffen en maatregelen opleggen wanneer blijkt dat de administratieplicht is geschonden. De straffen en maatregelen die de Belastingdienst kan opleggen zijn: het opleggen van een navorderings- of naheffingsaanslag, het geven van een informatiebeschikking met als mogelijk gevolg omkering van de bewijslast, het opleggen van een fiscale boete of het geven van een FSB. De straffen die het OM kan opleggen zijn: een transactievoorstel doen, een strafbeschikking geven of gerechtelijke vervolging instellen tegen verdachte.

Het opleggen van een fiscale straf is een bevoegdheid. Zoals gezegd hebben de bevoegdheden van de betrokken instanties overlap. Er bestaat overlap tussen de straffen: de fiscale boete, de FSB, de strafbeschikking, het transactievoorstel en de gerechtelijke vervolging. Het feit dat wordt begaan kan in veel gevallen op al deze manieren worden bestraft. In veel gevallen gaat de reguliere controle over in een opsporingsonderzoek. Het probleem hierbij is, is dat de Belastingdienst rechten heeft bij de controle die de dienst niet meer toekomen zodra het opsporingsonderzoek is gestart.

Volgens de wetgever kan door interne richtlijnen voorkomen worden dat de rechten van verdachte voldoende worden gewaarborgd en dat geen misbruik wordt van de bevoegdheden door de Belastingdienst. Persoonlijk bestaat er twijfel of de rechten van verdachte voldoende gewaarborgd kunnen worden zolang de Belastingdienst zowel verantwoordelijk is voor de controle, de opsporing en gedeeltelijk bevoegd is om straffen op te leggen.

Verder is uit het wetshistorisch onderzoek gebleken dat de instelling waarmee een gedraging plaatsvindt van doorslaggevend belang is bij de keuze voor het strafrecht. Alleen de ernstige belastingfraude zou in aanmerking moeten komen voor strafrechtelijke afdoening.

Bij het opleggen van een fiscale boete moet de belastingdienst zich houden aan de ABBB's. Het BBBB schrijft voor wanneer een boete kan worden opgelegd en hoe hoog deze boete moet zijn. Ook volgt uit het BBBB dat bij het opleggen van een vergrijpboete de zogenoemde zware procedure moet worden gevolgd. Het volgen van de zware procedure is het gevolg van de werking van art. 6 EVRM op het fiscale boeterecht. Een belangrijk onderdeel uit de zware procedure is het nemo tenetur- beginsel. Zodra besloten wordt tot boete oplegging hoeft de belastingplichtige niet mee te werken aan zijn eigen vervolging. Voorts geldt als beperking bij

boete oplegging het una via beginsel. Dit beginsel houdt in gekozen moet worden tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke afdoening. Strafrechtelijke vervolging sluit boete oplegging uit en vice versa. Als een boete wordt opgelegd kan belastingplichtige de gewone rechtsmiddelen inzetten.

Het jurisprudentieonderzoek leert ten aanzien van de fiscale boete dat de zogenoemde 'criminal charge' pas aanvangt met het bekendmaken van het opleggen van de boete en niet met het bekendmaken van het voornemen een boete op te leggen. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat hetzelfde feit een ruime betekenis toekomt. Als meerdere boetes worden opgelegd voor feiten die naar strekking eenzelfde feit zijn, kan slechts één boete worden opgelegd. Het Hof oordeelt dat het aanvaarden van de kans dat een aangifte onjuist gedaan wordt, voldoende is voor het opleggen van een boete. Ten slotte kan uit een gebrekkige administratie de opzet blijken voor het doen van een onjuiste aangifte en hiermee een boete tot gevolg hebben.

Een belastingplichtige kan derhalve haar rechten uit art. 6 EVRM pas invoeren als al besloten is een boete op te leggen. Persoonlijk bestaat er twijfel of dit een juiste manier van het toepassen van het recht is. De bescherming van de rechten van belastingplichtige kan kennelijk pas worden ingeroepen als reeds voldoende bewijs is verzameld om een boete op te kunnen leggen.

Ten aanzien van de FSB geldt dat deze alleen in uitzonderlijke situaties kan worden uitgevaardigd. Het proces verbaal van de FIOD mag niet in handen zijn gesteld van de OvJ. Ook kan de FSB alleen een geldboete en aanwijzingen inhouden. Tegen de FSB kan belastingplichtige c.q. verdachte in verzet komen bij het OM. Aangezien van buitengerechtelijke afdoeningsmaatregelen geen jurisprudentie verschijnt, is de FSB niet meegenomen in het jurisprudentie onderzoek.

Ten aanzien van het opleggen van een naheffings- of navorderingsaanslag moet de Belastingdienst handelen in overeenstemming met de ABBB's. Tegen een navorderings- of naheffingsaanslag kan belastingplichtige de gewone rechtsmiddelen inzetten. De procedures aangaande de naheffings- of navorderingsaanslag zijn gelet op het karakter van dit middel niet verder in het jurisprudentie onderzoek meegenomen.

Ten aanzien van het geven van een informatiebeschikking moet de Belastingdienst handelen in overeenstemming met de ABBB's. In de informatiebeschikking moet duidelijk zijn opgenomen wat de relevantie voor de belastingheffing is. De informatiebeschikking mag niet worden ingezet in het kader van een zogenoemde 'fishing expedition'. De informatiebeschikking geeft een additionele rechtsingang. Tegen het geven van deze beschikking kunnen dus alle gewone rechtsmiddelen worden ingezet. De omkering van de bewijslast is het gevolg van onder andere een onherroepelijk geworden informatiebeschikking. Ten aanzien van een gevolg bestaan zodoende geen beperkingen. Desalniettemin van belang is dat uit vaste jurisprudentie volgt dat het gevolg niet zonder meer intreedt. De rechter zal nog afwegen of de geschonden norm, omkering van de bewijslast rechtvaardigt.

Uit het jurisprudentieonderzoek is gebleken dat een informatiebeschikking eerst moet zijn opgelegd om het gevolg omkering van de bewijslast gelding te geven. Omdat de informatiebeschikking het doel heeft meer rechtszekerheid te geven aan belastingplichtige, komt aan deze eis directe werking toe. Dit geldt eveneens in de bezwaarfase. Het Hof oordeelt dat geen informatiebeschikking mag worden opgelegd zolang voldoende betrouwbare bronnen aanwezig zijn om een winstberekening te maken. Een administratie kan onder voorwaarde ook bestaan uit een agenda, de manier van administreren is immers vrij. Wel geldt dat aan grotere

ondernemingen zwaardere eisen mogen worden gesteld. Het niet voldoen aan de bewaarplicht of het in zijn geheel niet voeren van een administratie zijn wel aanleiding om een informatiebeschikking op te leggen.

Ten aanzien van de omkering- en verzwaring van de bewijslast is geoordeeld dat omkering op grond van een niet of onjuist gedane aangifte alleen is toegestaan als de aangifte opzettelijk onjuist of onvolledig zijn gedaan. Ook bekrachtigd de Hoge Raad dat de aard van de geschonden norm doorslaggevend is bij de vraag of omkering van de bewijslast wordt toegestaan. Door een verschil tussen de constatering van de Belastingdienst en de gevoerde administratie kan eveneens de bewijslast worden omgekeerd. Als dit verschil zowel relatief als absoluut aanzienlijk is bestaat immers een gevaar voor een juiste belastingheffing. Het Hof oordeelt dat zelfs als essentiële informatie voor de belastingheffing ontbreekt in de administratie, dit nog geen omkering van de bewijslast tot gevolg hoeft te hebben. Ten slotte is de betrouwbaarheid van de wel aanwezige administratie van belang bij de beoordeling of omkering van de bewijslast wordt toegestaan.

Ten aanzien van het transactievoorstel geldt dat dit voorstel geen daad van vervolging inhoudt. Bovendien kan verdachte het voorstel weigeren. Een weigering van het voorstel heeft tot gevolg dat het OM de zaak alsnog zal moeten aanbrengen bij de rechtbank. Omdat dit een vorm van buitengerechtelijke afdoening is, is er geen jurisprudentie met betrekking tot het transactievoorstel.

Ten aanzien van de strafbeschikking geldt dat niet alle feiten hiervoor in aanmerking komen. De strafbeschikking kan een geldboete, aanwijzingen en een taakstraf inhouden. Tegen een strafbeschikking kan het rechtsmiddel verzet worden ingesteld.

Uit het jurisprudentieonderzoek is verder gebleken dat bewijs dat is uitgesloten in een strafzaak wel gebruikt mag worden door de belastingrechter, omdat beiden rechters een ander beoordelingskader hebben.

Hoewel de gerechtelijke vervolging buiten het bereik van dit onderzoek valt is wel onderzoek gedaan naar de rechtsregels die door de Strafkamer van de Hoge Raad zijn geformuleerd. De zaken die zijn voorgelegd aan de strafkamer van de Hoge Raad hadden betrekking op rechtsvragen aangaande het wijzigen van de tenlastelegging, het una via-beginsel, de inkeerregeling en het begrip een door belastingwet voorziene aangifte. Uit het onderzoek bleek ten slotte dat slechts een zaak ten aanzien van het schenden van de administratieplicht is voorgelegd aan de Hoge Raad.

Hoewel het una via-beginsel theoretisch een grote beperking lijkt te vormen in het opleggen van sancties blijkt de praktijk weerbarstiger. Ten eerste wordt in het afstemmingsoverleg nadrukkelijk gekeken welke vorm van afdoening het meeste effect sorteert. Daarbij komt dat de Hoge Raad, ingeval het una via-beginsel overtreden lijkt te zijn, een enge uitleg geeft aan het begrip 'eenzelfde feit'. Als de fiscale boete niet voor hetzelfde feit wordt opgelegd als waarvoor de strafvervolgning wordt ingesteld kunnen de straffen naast elkaar worden opgelegd. De overtreden norm die de rechtsregel beschermt is daarnaast van belang bij het bepalen of van eenzelfde feit gesproken kan worden.

Ten aanzien van de inkeerregeling is gebleken dat doorslaggevend is dat tijdig tot inkeer is gekomen. Ook bleek dat het vermoeden van wetenschap een geobjectiveerd vermoeden is. Het gaat er niet om of belastingplichtige wist dat de belastingdienst op de hoogte was van de onjuiste aangifte, maar of belastingplichtige dit behoorde te weten. Inkeer kan ook plaatsvinden

door suppletie op de jaarstukken. Wel is het dan van belang dat expliciet naar de suppletie wordt verwezen in de jaarstukken. Als laatste is het begrip schuldige breder dan de belastingplichtige. Ook een ander dat belastingplichtige kan tot inkeer komen.

Ten aanzien van de wijziging van de tenlastelegging geldt dat dit onder voorwaarden wordt toegestaan. Van belang is dat het beoordelingskader zoals verwoord door de Hoge Raad in 2002 wordt toegepast. Ten slotte moet het resultaat van de wijziging van de tenlastelegging eenzelfde vergrijp opleveren als de oude tenlastelegging. Dat wil zeggen dat zowel het nieuwe als de oude tenlastelegging een misdrijf opleveren of beiden een overtreding. De hoogte van de strafmaat is van ondergeschikt belang.

Nu het antwoord op de eerste twee delen van de centrale vraag is gegeven rest nog het gedeelte met betrekking tot het advies. Doordat het onderzoek veel bruikbare resultaten heeft opgeleverd is het rapport omvangrijk geworden. Om de gegevens uit het rapport handzaam te maken is het advies aan DM Advocaten om de resultaten en conclusies van dit onderzoek op te nemen in een stroomschema. Aan de hand van het stroomschema kan dan worden bepaald of de administratie van cliënt aanleiding geeft tot zorgen. Daarnaast kan worden bepaald in welke fase het proces tegen cliënt zich bevindt. Aan de hand van de fase van het proces kan vervolgens worden bepaald welke sancties opgelegd kunnen worden. De bedoeling van het stroomschema is, zodra de mogelijke sancties zijn achterhaald, om de beperkingen die hiervoor hielden en de rechtsmiddelen die hiertegen openstaan in het onderzoeksrapport te raadplegen. Het rapport vormt zodoende in combinatie met stroomschema een hulpmiddel bij het adequaat adviseren van cliënten aangaande fiscale straffen die in relatie tot de administratie van contant geld kunnen worden opgelegd.

9.3 Aanbeveling

De aanbeveling die logischerwijs volgt uit de conclusie is, om het schema te implementeren in het bedrijfsproces bij DM Advocaten. Het stroomschema zal ter implementatie in het bedrijfsproces aan de binnenzijde van de dossiermappen van DM Advocaten kunnen worden aangebracht. Door het volgen van schema krijgt de behandelaar van het dossier in een oogopslag een helder beeld van de fase waarin het proces van de betreffende cliënt zich bevindt. Aan de hand van de fase waarin het proces zich bevindt kan de behandelaar van het dossier ook in een oogopslag zien welke fiscale straffen mogelijk kunnen worden opgelegd. Het stroomschema in combinatie met onderzoeksrapport biedt houvast bij het advies op maat. Het stroomschema is als bijlage VII aan dit rapport toegevoegd.

Implementatie van het stroomschema zorgt dat de behandelaar van het betreffende dossier minder tijd kwijt is aan het inlezen in de materie voordat hij of zij een procestactiek kan bepalen. De winst in tijd zal zich vertalen in winst voor DM Advocaten. Ten eerste zal minder tijd nodig zijn aan het inlezen in de materie, zodat er meer tijd bestaat voor het bepalen van de procestactiek. Ten tweede brengt het behandelen van een dossier minder kosten met zich mee voor DM Advocaten. Er hoeft minder loon te worden betaald aan het ondersteunend personeel, althans zij kunnen zich met andere zaken bezighouden. Ten slotte leidt het gebruik van het stroomschema in combinatie met het onderzoeksrapport, in korter tijdsbestek, maar toch deskundig beantwoorden van vragen van cliënten tot het verstevigen van de reputatie van DM Advocaten.

Na het adviesgesprek verlaat de buurman van de sigarenwinkelier gerustgesteld het kantoor van DM Advocaten. Zijn vragen zijn snel en adequaat beantwoord. Hoewel hij in overleg met zijn boekhouder de contante geldstroom in zijn bedrijf nauwkeuriger zal moeten registreren, hoeft hij geen fiscale straffen te vrezen.

Literatuurlijst

Handboeken

de Blieck e.a. 2015.

L.A. de Blieck e.a., *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer, 2015.

Jacobs 2016.

C.J.M. Jacobs, *Praktisch belastingrecht*, Dordrecht: Convoy uitgevers, 2016.

Kristen e.a. 2011.

F.G.H. Kristen e.a., *Bijzonder strafrecht. Strafrechtelijke handhaving van sociaal-economisch en fiscaal recht in Nederland*, Den Haag: Boom Lemma uitgevers, 2011.

Niessen-Cobben 2016.

R.P.G.M. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu uitgevers, 2016.

Okhuizen e.a. 2014.

E.C.G. Okhuizen e.a., *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2014.

van Schie e.a. 2013.

P.M. van Schie e.a., *Belastingrecht in hoofdlijnen*, Deventer: Kluwer, 2013.

Tijdschriften en andere publicaties

Barkhuysen & van Emmerik, TMA 2006, afl. 4, p. 131.

T. Barkhuysen, & M.L. van Emmerik, *Rechtsbescherming tegen de overheid en het EVRM*, *Tijdschrift voor Gezondheidsschade, Milieuschade en Aansprakelijkheidsrecht* 2006, aflevering 4, pagina 131.

de Bont, TFO 2012, afl. 132/2, p. 2.

G.J.M.E. de Bont, *Verplichtingen in relatie tot de administratie*, *Tijdschrift voor fiscaal ondernemingsrecht* 2012, aflevering 123/2, pagina 2.

Brand, Staatscourant 2013, nr. 28448, p. 9.

P. Brand, *Selectielijst voor de administratieve neerslag van de zorgdrager Minister van Financiën voor wat betreft de primaire werkprocessen van Belastingdienst/FIOD over de periode 1945–....*, *Staatscourant* 2013, nummer 28448, pagina 9.

Nuyens, Het Register 2014, nr. 3, p. 15.

A.M.E. Nuyens, *Omkering en verzwaring van de bewijslast: voor wat en wanneer*, *Het Register* 2014, nummer 3, pagina 15.

Sijbers, Leidraad voor de AA 2012, afl. 61 A.1.4.12, p. 1/p. 9.

F.H.H. Sijbers, *Handleiding opsporing door de FIOD*, *Leidraad voor de AA* 2012, Aflevering 61 A.1.4.12, pagina 1/pagina 9.

Sijbers, Cursus Belastingrecht FBR 2016, afl. 9.5.2.C, p. 1.

F.H.H. Sijbers, *Eerste afstemmingsoverleg*, *Cursus Belastingrecht Formeel Belastingrecht* 2016, Aflevering 9.5.2.C, pagina 1.

Internet bronnen

de Belastingdienst 2017 (Belang administratie).

de Belastingdienst, *Belang van een administratie*, publicatiedatum onbekend, geraadpleegd op 2 februari 2017 op www.belastingdienst.nl (zoek op: Belang goede administratie).

de Belastingdienst 2017 (Kassasysteem).

de Belastingdienst, *Het kassasysteem in uw bedrijf*, publicatiedatum onbekend, geraadpleegd op 15 februari 2017 op www.belastingdienst.nl (zoek op: Kassasysteem).

de Belastingdienst 2017 (Horizontaal toezicht).

de Belastingdienst, *Horizontaal toezicht*, publicatiedatum onbekend, geraadpleegd op 15 februari 2017 op www.belastingdienst.nl (zoek op: Horizontaal toezicht).

de Belastingdienst 2017 (Kasadministratie).

de Belastingdienst, *Wat hoort er allemaal bij uw administratie?*, publicatiedatum onbekend, geraadpleegd op 15 februari 2017 op www.belastingdienst.nl (zoek op: Kasadministratie).

de Belastingdienst/FIOD 2017 (Pre weegdocument).

Belastingdienst/FIOD, *Hoe werkt de FIOD*, publicatiedatum onbekend, geraadpleegd op 18 februari 2017 op www.belastingdienst.nl (zoek op: Pre weegdocument).

Delissen Martens Advocaten 2017 (Praktijkgebieden).

Delissen Martens Advocaten, *Praktijkgebieden*, publicatiedatum onbekend, geraadpleegd op 19 februari 2017 op www.delissenmartens.nl (zoek op: Praktijkgebieden).

Openbaar Ministerie 2017 (Verzet).

Openbaar Ministerie, *Hoe ga ik in verzet tegen een strafbeschikking?*, publicatiedatum onbekend, geraadpleegd op 19 februari 2017 op www.om.nl (zoek op: Verzet).

Openbaar Ministerie 2017 (Taak van het OM).

Openbaar Ministerie, *Organisatie*, publicatiedatum onbekend, geraadpleegd op 21 februari 2017 op www.om.nl (zoek op: Taak van het OM)

de Rechtspraak 2017 (Rechtsgebieden).

de Rechtspraak, *Rechtsgebieden*, publicatiedatum onbekend, geraadpleegd op 26 februari 2017 op www.rechtspraak.nl (zoek op: Rechtsgebieden).

Rijksoverheid 2017 (Taken en bevoegdheden Belastingdienst).

Rijksoverheid, *Taken Belastingdienst*, publicatiedatum onbekend, geraadpleegd op 27 februari 2017 op www.rijksoverheid.nl (zoek op: Taken en bevoegdheden Belastingdienst)

Rijksoverheid 2017 (Wettig betaalmiddel).

Rijksoverheid, *Kan ik met een wettig betaalmiddel overal betalen?*, publicatiedatum onbekend, geraadpleegd op 27 februari 2017 op www.rijksoverheid.nl (zoek op: Wettig betaalmiddel).

Parlementaire stukken

Kamerstukken II, 1988/89, 21 287, nr. 3

Memorie van Toelichting.

Kamerstukken II, 1993/94, 23 470, nr. 1

Voorstel van wet.

Kamerstukken II, 1993/94, 23 470, nr. 3

Memorie van Toelichting.

Kamerstukken II, 1996/97, 24 800, nr. 7

Nota naar aanleiding van het verslag.

Jurisprudentie

Europees Hof voor de Rechten van de Mens

EHRM 21 februari 1984, *NJ* 1988, 937.

EHRM, 17 december 1996, *NJ* 1997, 699.

Hoge Raad der Nederlanden

HR 26 januari 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8992.

HR 19 juni 1985, *BNB* 1986, 29.

HR 24 december 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE9043.

HR 22 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR8030.

HR 27 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG3502.

HR 31 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG9179.

Conclusie A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2009:BD0200, bij HR 26 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD0200.

Conclusie A-G R.L.H. IJzerman, ECLI:NL:PHR:2009:BK3815, bij HR 28 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BK3815.

HR 30 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK6922.

Conclusie A-G R.L.H. IJzerman, ECLI:NL:PHR:2011:BO4376, bij HR 18 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BO4376.

HR 5 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3746.

HR 12 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ3673.

Conclusie A-G R.L.H. IJzerman, ECLI:NL:PHR:2012:BX7184, bij HR 25 juli 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX7184.

Conclusie D.J.C. Aben, ECLI:NL:PHR:2013:389, bij HR 19 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1357.

HR 4 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:228.

Conclusie A-G E.J. Hofstee, ECLI:NL:PHR:2014:2838, bij HR 10 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:267.

HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.

Conclusie A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2015:64, bij HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1082.

Conclusie A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2014:1844, bij HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1736.

Conclusie A-G R.L.H. IJzerman, ECLI:NL:PHR:2015:194, bij HR 2 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2795.

HR 6 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2920.

HR 2 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2795.

HR 5 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:555.

HR 7 juli 2016, ECLI:NL:HR:2016:1333.

HR 11 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3489.

HR 15 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:37.

Gerechtshoven

Hof 's-Hertogenbosch 28 november 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:4992.
Hof Den Haag 22 januari 2016, 2016ECLI:NL:GHDHA:2016:235.
Hof Arnhem-Leeuwarden 30 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:2456.
Hof Amsterdam 19 april 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:1565.
Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3128.
Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3129.
Hof Den Haag 26 april 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:1523.
Hof Den Haag 17 mei 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:1527.
Hof 's-Hertogenbosch 16 juni 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:2422.
Hof Arnhem Leeuwarden 9 augustus 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:6358.
Hof Arnhem Leeuwarden 23 augustus 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:6722.
Hof Arnhem Leeuwarden 6 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7126.
Hof Arnhem-Leeuwarden 13 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7296.
Hof Arnhem-Leeuwarden 20 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7592.

Bijlage I

Afwijking van onderzoeksvoorstel

Het onderzoek is uitgevoerd op basis van de vragen zoals opgenomen in paragraaf 1.5 van het onderzoeksrapport. Het onderzoek en hiermee het onderzoeksrapport wijkt hiermee op enkele onderdelen af van het onderzoeksvoorstel.

Het doel van deze wijzigingen is het verhelderen van:

- de probleemstelling van de opdrachtgever;
- de structuur van het onderzoek;
- de inhoud van het onderzoek.

Door enkele tegenslagen in het afstudeertraject was het niet mogelijk om de voorgestelde wijzigingen voor te leggen aan de begeleidende docenten vanuit de Hogeschool Leiden. Deze docenten zijn pas daags voor de uiterste inleverdatum geconfronteerd met deze voorgenomen wijzigingen. Dat hierover niet duidelijk is gecommuniceerd valt alleen de onderzoeker aan te rekenen. Met name de onvoldoende aandacht voor 'time-management' heeft hiertoe geleidt.

In het algemeen zijn de doorgevoerde wijzigingen van redactionele aard. Het anders formuleren van de deelvragen hebben geen inhoudelijke wijzigingen tot gevolg gehad. Met andere woorden, de deelvragen dekken dezelfde lading.

Hieronder is achtereenvolgens omschreven welke wijziging heeft plaatsgevonden, welk doel deze wijziging had en de motivatie om deze wijziging door te voeren.

Inleiding in onderzoeksvoorstel

1.1 De paragraaf 'Inleiding' van het onderzoeksvoorstel is komen te vervallen. De inhoud van deze paragraaf is samengevoegd met de paragraaf 'Probleembeschrijving'. Bij het samenvoegen zijn hierdoor gecreëerde dubbele tekstdelen komen te vervallen. Ook zijn enkele zinnen toegevoegd naar aanleiding van de feedback van de Hogeschool. De paragraaf 1.1 van het onderzoeksvoorstel heeft als titel: 'Inleiding' gekregen.

Hieronder treft u een overzicht van de wijzigingen met betrekking tot de inleiding.

1.2 In de tweede alinea is het tekstdeel: "...Het bijhouden van..." tot "...een wettelijke verplichting." komen te vervallen. Dit tekstdeel is opgenomen in de vierde alinea. (Het kader met de casus telt niet mee voor de verwijzing naar alinea's, zinnen of tekstdelen.)

1.3 Vervolgens is een casusbeschrijving opgenomen in een kader. Deze casus omschrijving was in het onderzoeksvoorstel de eerste alinea van de paragraaf 'Probleembeschrijving'. Aan de casus zijn drie zinnen toegevoegd.

1.3.1 De eerste zin volgt op ...reken contant af. Deze zin luidt: Het valt mij op dat ik geen bonnetje krijg aangeboden en de verkoop niet wordt aangeslagen op de kassa. Deze toevoeging zorgt dat het verband tussen de casus en het onderzoeksvoorstel duidelijker wordt. Het (vermoedelijk) niet registreren van de contante verkoop duidt op een probleem aangaande de administratie van contant geld.

1.3.2 De afsluitende alinea: "...Nog een week... tot aan juridisch advies" is toegevoegd om de koppeling van de casus met het probleem voor de opdrachtgever te verduidelijken. DM Advocaten krijgt mensen in de spreekkamer die willen weten hoe het zit met de fiscale straffen in relatie tot de administratieplicht.

1.4 De derde alinea van de paragraaf 'inleiding': "De meeste ondernemers... tot ...onderzoek te onderwerpen is herschreven en ondergebracht in andere alinea's.

1.5 De laatste alinea van de paragraaf 'Inleiding': "Het onderzoek wordt... tot ... in de AWR." Is eveneens herschreven en in een andere alinea opgenomen.

Probleembeschrijving

2.1 De eerste alinea van de paragraaf 'probleembeschrijving' is de weergave van een casus. Deze alinea is verplaatst en aangepast. Korthedshalve verwijs ik voor deze wijziging naar wijziging 1.3.

2.2 De tweede alinea van de paragraaf 'probleembeschrijving' vormt een uitleg van de casus. Deze alinea is komen te vervallen. Tekstdelen van deze alinea zijn in andere nieuwe alinea's toegevoegd.

2.3 Ook voor de derde alinea in deze paragraaf geldt dat deze is komen te vervallen. Tekstdelen van deze alinea zijn in andere nieuwe alinea's toegevoegd.

Inleiding (rapport)

Het hoofdstuk 'Inleiding' in het onderzoeksrapport heeft enkele nieuwe alinea's ten opzichte van het onderzoeksvoorstel.

3.1 De derde alinea van deze paragraaf is toegevoegd. Deze alinea die begint met: "In de spreekkamers..." is toegevoegd zodat de hieraan voorafgaande casus omschrijving verbonden wordt met de rest van de paragraaf. Daarnaast is de toevoeging van het advies dat de opdrachtgever vaak in een voorstadium geeft belangrijk om in de probleembeschrijving op te nemen. Zeker omdat het onderzoek zich toespitst op een gedeelte van het recht dat niet direct tot de strafpraktijk behoort.

3.2 De vierde alinea is toegevoegd. Deze toevoeging is met name het gevolg van een herschikking van de tekst. De vierde alinea is voornamelijk het tekstdeel dat geschrapt is zoals omschreven onder nummer 1.4. Tevens is een zin aan deze alinea toegevoegd die de koppeling maakt met de casus.

3.3 De vijfde alinea is toegevoegd. Deze toevoeging is met name het gevolg van een herschikking van de tekst. Deze alinea is voornamelijk het tekstdeel dat is komen te vervallen zoals omschreven onder nummer 2.3.

3.3.1 In plaats van voorbeelden van branches te geven is gekozen om de koppeling naar de gegeven casus te maken.

3.3.2 De vragen vanuit de ondernemers zijn in deze alinea opgenomen. Deze vragen waren in het onderzoeksvoorstel opgenomen in de alinea die wordt bedoeld onder nummer 2.3.

3.4 De zesde alinea is toegevoegd. Deze alinea is een samentrekking van de vervallen alinea zoals bedoeld onder 1.5 en de alinea als bedoeld onder 2.3. Deze alinea geeft aan welke afdeling de opdracht heeft gegeven en welke vragen de opdrachtgever heeft.

3.4.1 Aan deze alinea is toegevoegd: Binnen DM Advocaten... tot ... haar intreden doet. Deze zin heeft als doel het onderzoek in te kaderen. Deze wijziging is doorgevoerd naar aanleiding van de feedback van de Hogeschool.

4. Juridisch Kader

4.1 Het juridisch kader in het onderzoeksvoorstel is een weergave van de rechtsbronnen die ik verwachtte nodig te hebben bij het beantwoorden van de theoretische deelvragen. Behoudens de WED zijn deze rechtsbronnen ook gebruikt voor de beantwoording van de theoretische deelvragen. De WED is niet gebruikt omdat de deelvraag aangaande de WED is komen te vervallen. Voor de motivatie hiervoor verwijs ik korthedshalve naar 5.5.

5 Het onderzoek

5.1 De paragraaf 'Het onderzoek' is komen te vervallen. Het doel van deze paragraaf was het geven van een inleiding voor de doelstelling van het onderzoek. Door de wijzigingen in de paragraaf inleiding is deze inleiding tot de doelstelling reeds voldoende gegeven. De informatie over wat DM Advocaten met het onderzoek beoogt is weggelaten. De behandeling van een specifiek dossier, waarbij dit onderzoek dienstbaar kon zijn, is onverwacht niet meer relevant. Om de relevantie van het onderzoek te waarborgen is in overleg en op verzoek van de opdrachtgever gekozen het beoogde doel breder te trekken. Door het onderzoek in meer algemene zin te gebruiken voor de advisering van cliënten in het algemeen.

6. Deelvragen

6.1 De eerste deelvraag van het onderzoeksvoorstel was:

'Wat is de fiscaal strafrechtelijke wettelijke grondslag voor de verplichting tot het voeren van een administratie van contante geld, blijkens wetsanalyse?'

Deze deelvraag is herformuleerd tot: 'Wat zeggen wet- en regelgeving, literatuur en wetshistorie over de fiscale administratieplicht met betrekking tot contant geld?'

Inhoudelijk en qua strekking is deze vraag niet veranderd. Gekozen is om de vraag te herformuleren zodat duidelijker wordt wat het doel van de vraag is. Het doel van de vraag is namelijk om een theoretisch kader te geven ten aanzien van de administratieplicht. Door de vraag te wijzigingen naar wat over het onderwerp te vinden is, kan dit kader makkelijker worden gegeven als antwoord op de vraag. De oude vraagstelling had eigenlijk een zeer beperkt antwoord. Namelijk een verwijzing naar het wetsartikel. Het doel van de vraag is echter om een kader te schetsen. De vraag sluit zodoende nu beter aan bij het antwoord waarnaar de onderzoeker op zoek is.

6.2 De oude deelvraag was: 'Wat zijn de gevolgen van het schenden van de verplichting tot het voeren van een administratie met betrekking tot de contant geld, blijkens wetsanalyse?'

Deze vraag is herformuleerd tot: 'Wat zeggen wet-regelgeving, literatuur en wetshistorie over de fiscale straffen die de Belastingdienst en OM kunnen opleggen?'

Door de herformulering naar: wat zeggen wet en regelgeving wordt het doel van de vraag beter bereikt. Het doel van de vraag is namelijk om een theoretisch kader te geven ten aanzien van de fiscale straffen. In plaats van alleen een opsomming van de betreffende straffen. Verder is geëxpliciteerd welke partijen een straf op kunnen leggen. Deze vraag is door enkele toevoegingen die hierna besproken zullen worden in het onderzoeksrapport opgenomen als derde deelvraag.

6.3 De deelvraag in het onderzoeksrapport was: 'Wat is de bedoeling geweest van de strafbaarstelling van schending van de administratie- en bewaarplicht in de AWR, op grond van wetshistorie onderzoek?'

Deze deelvraag is komen te vervallen. De bevindingen uit het wetshistorisch onderzoek zijn opgenomen in deelvraag 3 van het onderzoeksrapport. In plaats van een eigen deelvraag te wijden aan deze onderzoeksmethoden heb ik gekozen de methode ondersteunend te maken aan de deelvraag aangaande de straffen die kunnen worden opgelegd. Deze indeling is naar mijn mening logischer omdat dit onderzoek ondersteunend is bij deelvraag 3. De wetshistorie is van belang bij dit onderzoek, maar dit belang rechtvaardigt geen eigen deelvraag.

6.4 De deelvragen aangaande de rol van de Wet op de economische delicten (hierna: WED) ten aanzien van het onderzoek zijn komen te vervallen. Uit de resultaten met betrekking tot functie van de WED binnen het bijzonder strafrecht is geconcludeerd dat de WED een zogenoemde kaderwet is ter harmonisering van het bijzonder strafrecht. Toch vallen een aantal rechtsgebieden binnen het bijzonder strafrecht buiten haar werking. Geconcludeerd moest worden dat de WED geen werking heeft op de fiscale delicten die binnen het bereik van dit onderzoek vallen. De AWR valt expliciet buiten de werking van de WED.

Hoewel de onderzoeksresultaten interessant zijn, bestaat er onvoldoende verband met de WED en de rest van het onderzoek. Opname van het hoofdstuk aangaande de WED zorgde onnodig voor verwarring bij de lezer. Deelvragen aangaande de WED zijn niet nodig voor het beantwoorden van de centrale vraag van het onderzoek. Na het feedbackgesprek op de Hogeschool Leiden heb ik geconcludeerd dat het daarom beter is dit op zichzelfstaande onderzoek buiten het onderzoeksrapport te houden.

6.5 De vijfde deelvraag is komen te vervallen. Enerzijds was het doel om in kaart te brengen hoe de verschillende betrokken instanties samenwerken en anderzijds hoe het proces eruit ziet tussen de constatering van een gebrek in de administratie en het daadwerkelijk vervolgen van de verantwoordelijke partij. Naar aanleiding van de feedback van de Hogeschool en voor de helderheid en logica is gekozen deze deelvraag onder te brengen in de nieuwe tweede deelvraag (nr. 6.2). Het is naar mijn mening logisch om direct nadat bekend is welke bevoegdheden een instantie heeft, te ontdekken hoe deze instanties zich tot elkaar verhouden.

6.6 De zesde deelvraag is uiteengevallen in twee delen. Het deel dat als doel had de beperkingen te omschrijven die op basis van wet- en regelgeving gelden is ondergebracht in de vierde deelvraag van het onderzoeksrapport. Deze deelvraag luidt:

Wat zeggen wet- en regelgeving en de literatuur over de beperkingen bij het opleggen van straffen en welke rechtsmiddelen kunnen hiertegen worden ingezet?

Dit onderdeel behoort tot het theoretisch kader en is zodoende als nieuwe deelvraag toegevoegd aan dit theoretische kader.

Het tweede deel van de oude deelvraag zoekt een antwoord op de vraag wat de jurisprudentie leert over deze beperkingen. Dit gedeelte van de vraag heb ik ondergebracht in het praktijk kader. De toegevoegde deelvragen worden nader toegelicht in paragraaf 7 van deze bijlage.

6.7 De zevende deelvraag is komen te vervallen. Na overleg met de opdrachtgever ben ik tot de conclusie gekomen dat deze deelvraag niet nodig is voor de beantwoording van de centrale vraag.

Nieuwe deelvragen:

7.1 De tweede deelvraag van het onderzoeksrapport vraagt luidt: Wat zeggen wet- en regelgeving en literatuur over de bevoegdheden van de Belastingdienst, de FIOD en het OM?

Deze deelvraag is nieuw toegevoegd. Deze deelvraag is naar mijn mening nodig om het onderzoek meer aan te laten sluiten bij de doelstelling van het onderzoek. In de doelstelling is de zinsnede: 'binnen haar bevoegdheden handelt' opgenomen. Om aan de doelstelling tegemoet te komen dient in het theoretisch kader aandacht te zijn voor welke bevoegdheden de betrokken instanties hebben. Deze deelvraag is toegevoegd naar aanleiding van de feedback van de Hogeschool.

7.2 De derde deelvraag van het onderzoeksrapport luidt: Wat zeggen wet-regelgeving, literatuur en wetshistorie over de fiscale straffen die de Belastingdienst en OM kunnen opleggen?

De reden voor deze herformulering is aan de orde gekomen onder nummer 6.2.

7.3 De vierde deelvraag van het onderzoeksrapport luidt: Wat zeggen wet- en regelgeving en de literatuur over het verweer tegen het opleggen van fiscale straffen?

Deze deelvraag omvat de tweede deelvraag en gedeeltelijk de vijfde deelvraag van het onderzoeksvoorstel. Daarnaast is er als onderdeel toegevoegd wat de betrokken personen tegen het opleggen van fiscale straffen kunnen doen.

Deze toevoeging is gedaan naar aanleiding van de feedback van de Hogeschool. Een belangrijke vraag die bij een van de beoordelaars opkwam was: wat kan belastingplichtige c.q. verdachte tegen deze straffen ondernemen? Naar mijn mening is dit een terechte vraag, die niet voldoende tot uiting kwam in het onderzoeksvoorstel. Door deze vraag wel op te nemen sluit het onderzoek beter aan bij de centrale vraag van het onderzoek. Een belangrijk aspect van een advies is de vervolgstappen in kaart te brengen die belanghebbende kan ondernemen.

Het samenvoegen van deelvraag 2 en gedeeltelijk deelvraag 5 dient het volgende doel. Door deze samentrekking wordt de structuur van het onderzoek duidelijker: Eerst wordt de administratieplicht uitgelegd, vervolgens wordt uitgelegd welke partijen betrokken zijn bij de handhaving van deze verplichting, daarna volgen de straffen die opgelegd kunnen worden en ten slotte wordt omschreven wat tegen deze straffen ingebracht kan worden. Met het aanbrengen van meer structuur wordt het onderzoek beter leesbaar.

8.1 De vijfde deelvraag in het onderzoeksrapport is nieuw toegevoegd. Deze deelvraag luidt: 'Welke feiten en omstandigheden hebben blijkens jurisprudentieonderzoek tot gevolg dat een schending van de administratieplicht kan worden vastgesteld?'.

Deze deelvraag is gedeeltelijk gelijk aan deelvraag vijf uit het onderzoeksvoorstel. Het aspect van de deelvraag dat gaat over de overdracht van een dossier is ondergebracht in deelvraag drie. Voor de motivatie verwijs ik kortheidshalve naar nummer 6.6. Het gedeelte dat overblijft, vormt de nieuwe deelvraag. Dit aspect van de deelvraag is praktijkonderzoek en is zodoende in het praktijk kader opgenomen. Dit praktijkonderzoek staat in relatie met de eerste deelvraag. De vragen die door het theorie onderzoek worden gesteld, worden in deze deelvraag door een onderzoek naar de praktijk beantwoord.

8.2 De tweede deelvraag van het praktijkkader is het praktijkgedeelte van deelvraag 6 van het onderzoeksrapport. Voor de motivatie voor deze afsplitsing verwijs ik kortheidshalve naar 6.6.

8.3 De zevende deelvraag is nieuw toegevoegd. Na gesprekken met de opdrachtgever bleek dat er behoefte bestond aan het in kaart brengen van rechtsregels van de strafkamer van de Hoge Raad. Naast het in kaart brengen van de recente ontwikkelingen heeft deze vraag tot doel om de beperkingen die bij het opleggen van fiscale straffen gelden zoals opgenomen in deelvraag 4 te ondersteunen. Het jurisprudentieonderzoek geeft verheldering en duidelijkheid over de uitwerking in de praktijk van de genoemde beperkingen in deelvraag 4.

9 Operationaliseren van begrippen

Dit onderdeel heb ik niet opgenomen in het onderzoeksrapport. Uit het rapport blijkt voldoende wat in het onderzoek wordt verstaan met fiscaal strafrecht en met beperkingen. De term semi-strafrecht is in het rapport vervangen door fiscaal boete recht en de verbinding met het strafrecht wordt in het rapport naar mijn mening voldoende uitgelegd.

10 Methodes van onderzoek

De wijzigingen ten opzichte van het onderzoeksvoorstel zijn logisch. In het voorstel wordt omschreven wat ik zal doen om de vragen te beantwoorden en in het rapport wordt aangegeven wat ik heb gedaan. Voor de nieuw toegevoegde vragen geldt dat de methoden van onderzoek voldoende uitgebreid zijn toegelicht in het onderzoeksrapport.

Bijlage II

Legenda bij analyseschema's

IB	Informatiebeschikking
OBL	Omkering en verzwaring bewijslast
GIO	Geen inhoudelijk oordeel
N.v.t.	Niet van toepassing
Vpb	Vennootschapsbelasting
ECLI	European Case Law Identifier
tl	tenlastelegging

Bijlage III

Analyseschema wanneer schending kas-administratieplicht

ECLI	Aard onderneming	Kasadmin verplicht	Reden	Schending kasadmin	Overige	Reden
ECLI:NL:HR:2015:3489	Schaalmodellen verkoop	Ja	Groot deel inkoop en verkoop contant.	Ja, geen kasadministratie op basis van datum van ontvangst.	Nee	
ECLI:NL:PHR:2015:64	Coffeshop	Ja	Inkoop en verkoop contant.	Ja, dubbel kasboek.	Ja	Dubbele boekhouding.
ECLI:NL:PHR:2014:1844	Chinees restaurant	Ja	Inkoop en verkoop veelal contant.	Ja, slechts opslag van verdichte gegevens door kassasysteem.	Ja	Geen LB terwijl controle arbeiders aantoonde dat zij aanwezig waren op controles gedurende het jaar. Maakt dat LB verplichting voor hele jaar gold. Inkoop 'zwart' vlees bewezen geacht.
ECLI:NL:PHR:2014:1845	Chinees restaurant	Ja	Bij kleine ondernemingen lichtere eisen. Dat detailgegevens niet bewaard werden onvoldoende gewicht.	N.v.t.	Nee	Alle bestellingen verschenen in dagtotalen, effectieve controle mogelijk geen omzet verdwenen. Ondanks mogelijkheid tot wissen gegevens en niet opslaan detailgegevens is niet gebleken dat gewist is.
ECLI:NL:HR:2011:BO4376	Metaalrecycling	Ja	Inkoop en verkoop contant.	N.v.t.	Nee	In branche moeilijk exacte goederenbeweging te administreren. Totaal in geschil NNB bonnen relatief klein 5,1 % van inkoopwaarde en slechts 8,2 % van totale contante inkoopwaarde.
ECLI:NLPHR:2009:BK3815	Restaurant	Ja	Verkoop en inkoop contant.	Ja, dubbel kasboek.	Nee	
ECLI:NL:GHARL:2016:7529	Verhuur kamers	Ja	Huur contant ontvangen.	Geen (klad)kasboek, geen controle, geen afrekensysteem.	Ja	Vergunnigen niet in administratie. Geen planning inzet medewerkers. Geen enveloppe m.b.t. bezetting bewaard. Geen kwitanties bewaard.
ECLI:NL:GHARL:2016:7296	Coffeshop	Ja	Ontvangst en uitgaven in contant.	Nee, behoudens bewaren inkoopbriefjes.	Nee	
ECLI:NL:GHARL:2016:7126	Restaurant afhaal	Ja	Pinnen niet mogelijk.	Ja, geen kladkasadministratie, geen kasboek. Geen controle omzetten met door ontbreken van doorslagbonnen.	Ja	Koksbonnen en bestelbonnen niet bewaard. Administratie vervolgens verdicht, kassarollen met z-afslag niet leesbaar. Geen inkoop- en voorraadadministratie. Geen derving, geen werkrooster en aantekeningen met gewerkte uren weggegooid. Lonen voldaan uit kas. Schrift met dagomzetten naar boekhouder, die zonder controle overneemt in grootboek.

Bijlage III

Analyseschema wanner schending kas-administratieplicht (Vervolg)

ECLI	Aard onderneming	Kasadmin verplicht	Reden	Schending kasadmin	Overige	Reden
ECLI:NL:GHARL:2016:2444	Autorijschool	Ja	Betalingen altijd contant.	Ja, bedragen ontvangen niet geboekt maar direct gebruikt ter aflossing schulden.	Ja	Geen leerlingenadministratie. Verschil tussen aanvragen CBR en eigen administratie. Leerlingenadministratie hoeft niet als uit agenda voldoende informatie blijkt (naam, lessen (data en tijd), examens en wanneer betaald. Aanzienlijk bedrag niet verantwoord. Gratis lessen, voldoende motivatie ter verklaring van verschil.
ECLI:NL:GHDHA:2016:1523	Administratiekantoor	Nee	N.v.t.	N.v.t.	Ja	Administratie weggegooid, geen grond overmacht. Van administratieplichtige mag meer voorzichtigheid worden verwacht.
ECLI:NL:GHARL:2016:3128	Bouw	Ja	Meer dan bij uitzondering contante betalingen.	Ja, geen kasboek.	Ja	Te beperkte administratie gelet op aard onderneming ten minste debiteuren-, kas- en werkenadministratie.
ECLI:NL:GHARL:2016:3129	Bouw	Ja	Vermoeden kas, omzet en kosten facturen sluiten niet aan op bank.	Ja, geen kasboek.	Ja	Geen werkenadministratie terwijl dit wel bij aard bedrijf past.
ECLI:NL:GHAMS:2016:1565	Autorijschool	Ja	Nagenoeg alle inkomsten contant.	Ja, geen kasboek.	Ja	Gebrek in leerlingenadministratie. Niet voldaan bewaarplicht. Maar kleinbedrijf, eenvoudig bedrijfsproces. Voldoende controleerbare en betrouwbare bron in maandlijsten. Leerlingen admin van ondergeschikt belang.
ECLI:NL:GHARL:2016:245	Coffeeshop	Ja	Inkoop contant.	Geen kasboek, wel barlijsten van aankoop geregistreerd (soort, p.p. gram, totaal inkoop).	Ja	Schending bewaarplicht t.a.v. inkoop gripzakjes (voor redelijke schatting verkoop). Geen voorraad administratie (verplicht). Geen lijsten van snijverlies e.d..
ECLI:NL:GHDHA:2016:325	Administratiekantoor	Ja	Alle inkomsten van particulieren contant.	Geen kasboek, geen administratie van stortingen en opname van bank.	Ja	Urenadministratie had moeten worden gehouden voor totaalbeeld onderneming en voor de werkzaamheden zonder prijsafpraak. Bovendien van prijsafpraak niets gebleken.

Bijlage IV

Analyseschema HR inzake straffen door Belastingdienst

ECLI	Geschil	IB	Motivering	OBL	Motivering	Overweging	Boete	Overweging
ECLI:NL:HR:2016:37	Vernietiging IB	Niet	Behoefde niet te worden opgelegd, schending van administratieplicht al voltooid vóór moment opleggen naheffing.	Nee	OBL op grond van gebrek in administratie alleen als IB is opgelegd.	GIO, want geen IB opgelegd.	GIO	GIO
ECLI:NL:HR:2015:3489	IB partieel vernietigbaar	Wel	Uit wet noch totstandkoming blijkt dat: per middel/tijdvak een aparte infobeschikking noodzakelijk is.	Ja	Aard van schending administratieplicht voldoende voor OBL.	Gebrek kasadministratie en gebrek aansluiting gegevens.	GIO	GIO
ECLI:NL:HR:2015:2795	Wanneer IB	Niet	Geen overgangsrecht, dus directe werking art. 27e AWR, dus OBL tav gebrekkige administratie alleen als infobeschikking is opgelegd. Werking reeds in bezwaar fase: Voor iedere uitspraak op bezwaar na 1-7-2011. Ondanks doel van infobeschikking (het kloppend maken van admin) geldt geen enkel voorbehoud bij het vereisen dat IB nodig is voor OBL.	Nee	Vordering OBL op grond van schending administratieplicht, infobeschikking is zonder voorbehoud noodzakelijk.	Door art. 27e AWR moet eerst IB zijn opgelegd voor OBL.	GIO	GIO
ECLI:NL:PHR:2015:194	Conclusie AG inwerkingtreding IB	Niet	Geen overgangsrecht.	Nee	Informatiebeschikking moet vooraf worden opgelegd omdat het middel strekt tot het versterken rechtszekerheid voor belastingplichtige. Niet directe toepassing van art. 27e AWR per datum inwerkingtreding, doet afbreuk aan deze rechtszekerheid.	Door 27e moet eerst IB zijn opgelegd voor OBL.	GIO	GIO
ECLI:NL:PHR:2015:64	Schending administratieplicht	GIO	GIO	Ja	Op grond van opzettelijk onjuiste aangifte OBL, opzet onjuiste aangifte blijkt uit gebrek in administratie.	OBL direct gevolg van valse aangifte niet van schending administratieplicht.	GIO	GIO
ECLI:NL:PHR:2014:1844	Schending administratieplicht	GIO	GIO	Nee	Schending administratieplicht maar schending heeft geen gevolgen voor loonheffing en dus niet voor opgelegde feit. Vermoedens Fiod verlegd, normaal bewijsrecht: Belastingdienst moet bewijzen dat er negatieve kassen waren.	Verwijzing naar andere zaak.	Nee	Hoewel niet bewust van fout wel fout gehandeld.

Bijlage IV

Analyseschema HR inzake straffen door Belastingdienst (Vervolg)

ECLI	Geschil	IB	Motivering	OBL	Motivering	Overweging	Boete	Overweging
ECLI:NL:PHR:2014:1845	Schending administratieplicht en OBL	GIO	GIO	Nee	Gebreken in administratie van onvoldoende gewicht voor OBL.	Hof voldoende gemotiveerd dat wel aan administratieplicht (kleine onderneming) is voldaan.	GIO	GIO
ECLI:NL:HR:2011:BO4376	Schending administratieplicht en OBL	GIO	GIO	Nee	Gebreken in admin zo klein dat zwaar middel OBL niet passend geacht wordt.	Voor Vpb niet verplicht tot noemen namen aankopers, dat door andere wetten wel verplichting bestaat op bewaren gegevens doet hier niet aan af. Geen grond voor niet voldoen aan administratieplicht tav waarvoor OBL is gevorderd.	GIO	Gebreken kunnen zo klein zijn dat zij OBL NIET rechtvaardigen.
ECLI:NL:PHR:2009:BK3815	Conclusie AG schending administratieplicht	GIO	GIO	Ja	Wel OBL want gevonden kasboek is onderdeel van admin.	Zowel relatief 50% als absoluut hoog bedrag 850000 gulden extra omzet, gevaar voor juiste heffing.	GIO	GIO
ECLI:NL:HR:2015:643	In strafzaak uitgesloten bewijs, geldig bewijs in belastingzaak.	GIO	Bewijs uitgesloten in strafzaak mag niet gebruikt worden in fiscale procedure.	GIO	Bewijs wel toelaatbaar. Belanghebbende is zelf niet gebracht tot begaan strafbare feiten. Vormverzuim tegen andere verdachte hoeft geen invloed te hebben op belanghebbende.	Bij beoordelen feiten is belastingrechter niet gebonden aan oordeel strafrechter, wel motiveren waarom ervan wordt afgeweken. Belastingrechter heeft een ander beoordelingskader dan strafrechter.	GIO	GIO
ECLI:NL:HR:2009:BD0200	Naheffing en boete/ zowel verzuim als vergrijpboete opgelegd.	GIO	GIO	GIO	GIO	GIO	Ja	Verzuim en vergrijp zien op ander tijdvak maar defacto op zelfde uitkering namelijk Dga-loon in december respectievelijk over gehele jaar. Alleen in december DGA verschuldigd. Vergrijpboete vernietigen. Bij bekend maken voornemen tot opleggen boete is 'criminal charge' nog niet aangevangen.

Bijlage V

Analyseschema Hof inzake straffen door Belastingdienst

ECLI	Geschil	IB	Motivering	OBL	Motivering	Overweging	Boete	Overweging
ECLI:NL:GHARL:2016:7296	IB terecht? Aan administratieplicht voldaan? Recht op kostenvergoeding?	Ja	Gebrek in administratie.	Ja	Gebreken in administratie van onvoldoende gewicht voor OBL.	Verschil bruto winst percentage. Negatief privé saldo door uitgaven. Niet bewaren inkoopbriefjes. Negatieve kas onderneming. Klad-kasboek naar grootboek niet te volgen.	GIO	Bewijslast van onjuiste administratie bij inspecteur. Niet bewaren inkoopbriefjes van onvoldoende gewicht voor OBL. Belanghebbende heeft stellingen Belastingdienst voldoende ontkracht.
ECLI:NL:GHARL:2016:7126	IB terecht? Aan administratieplicht voldaan? Recht op kostenvergoeding?	Ja	Gebrek in administratie.	GIO	Geschil ziet op IB.	Ingevoerde bestellingen niet controleerbaar, bestel/koksbonnen niet bewaard. Over 2010 ook niet aan administratieplicht voldaan. Totaal verschil tussen vaststelling en administratie groot.	GIO	IB terecht gegeven.
ECLI:NL:GHARL:2016:6722	Terechte navordering Vpb? Boetes terecht opgelegd?	Ja	Gebrek in administratie en geen aangifte gedaan.	GIO	Geschil ziet op navordering en boete.	Geen IB dus geen oordeel OBL.	Ja	Alleen OBL t.a.v. niet doen aangifte, voor OBL door gebrek in administratie geldt dat eerst IB moet zijn gegeven. Inhoudelijk gebrek t.a.v. niet gedane aangifte alleen aangetoond als volgens normaal bewijsrecht kwalitatief en kwantitatief nadeel bedrag aanzienlijk is. Voorwaardelijke opzet is toegestaan. Aannemelijk is dat omzet is verzwegen.
ECLI:NL:GHARL:2016:6358	Boete terecht opgelegd?	GIO	GIO	GIO	GIO	Auto's buiten administratie zonder verklaring.	Ja	Auto's buiten administratie gehouden met als doel minder afdracht belasting, boete terecht.
ECLI:NL:GHARL:2016:2422	Terechte IB?	Ja	Gebrek in administratie.	GIO	Geschil ziet niet op OBL.	Geen kasadministratie en geen leerlingenadministratie.	GIO	Administratie herstellen door agenda te leveren. Rb had dit moeten doen.
ECLI:NL:GHDHA:2016:1527	Boete terecht opgelegd?	GIO	GIO	GIO	GIO	GIO	Ja	Simpelweg onvoldoende betwist.
ECLI:NL:GHDHA:2016:1523	Schending administratieplicht?	Nee	GIO	Ja	Omdat aangifte niet is gedaan. OBL zonder IB.	Geen administratie bewaard.	GIO	Geen OBL tav administratieplicht, want geen IB. Beroep gegrond want geen IB. Wel OBL tav niet doen van aangifte. Geen proceskosten veroordeling.

Bijlage V

Analyseschema Hof inzake straffen door Belastingdienst (Vervolg)

ECLI	Geschil	IB	Motivering	OBL	Motivering	Overweging	Boete	Overweging
ECLI:NL:GHARL:2016:3128	Terecht OBL?	Nee	Gebrek in administratie maar geen IB nodig uitspraak op bezwaar reeds in 2008.	Ja	Ondeugdelijke administratie.	Incomplete facturatie, te beperkte administratie. Alleen exel van openstaande een betaalde facturen, bankafschriften en verzameling facturen onvoldoende.	GIO	OBL toegestaan. Lange duur van procedure dus wel immateriële schadevergoeding voor belanghebbende.
ECLI:NL:GHARL:2016:3129	Boete terecht opgelegd?	GIO	GIO	Ja	Ondeugdelijke administratie, uitspraak op bezwaar in 2008 dus geen IB nodig.	Belanghebbende erkent dat bedrag van € 92000 niet geboekt is in administratie, gebrek in aangifte leidt tot lagere aangifte. Bedrag over bank ontvangen dus onderdeel van administratie. Belanghebbende wist dat aangifte tot te laag bedrag zal leiden. Omzet en inkoop facturen missen aansluiting op betalingen per bank. Geen werkenadministratie.	Ja	Zeer gebrekkige administratie hierin ligt opzet, boete terecht. Geen schendig zwijgrecht, bewijs is wilsonafhankelijk verkregen.
ECLI:GHAMS:2016:1565	Terecht OBL?	Ja	Gebrek ik administratie.	Ja	Ondeugdelijke administratie, maar van onvoldoende gewicht voor OBL.	Open norm administratieplicht, maandlijsten voldoende betrouwbaar gelet op omvang onderneming.	GIO	Gegevens uit maandlijsten voldoende betrouwbaar als kernbron voor ontvangen betalingen uit activiteit. Gebreken onvoldoende voor OBL. IB had doel OBL.
ECLI:GHARL:2016:2456	Terechte IB?	Ja	Gebrek in administratie.	GIO	GIO	Inkoopadministratie moet op systematische wijze en controleerbaar worden bewaard. Coffeeshop moet dmv dagstaten hoeveelheden en soorten bijhouden alsook het geld. Voor inkopen: welke inkopen zijn verricht in combinatie met voorraadadministratie.	GIO	IB gehandhaaft door gebrek in administratie. Werkelijke voorraad buiten shop niet opgenomen in aangifte. Voorraadadministratie noodzakelijk voor controle bij coffeeshop.
ECLI:NL:GHDHA:2016:235	Terechte IB?	Ja	Gebrek in administratie.	N.v.t.	De procedure ziet slechts op de IB met als doel de administratie te verbeteren, geen oordeel OBL.	Geen klad-kasadministratie. Omzet kan niet gecontroleerd worden nu geen initiële verslaglegging heeft plaatsgevonden. Ontbreken urenadministratie voor gewerkte uren.	GIO	Van vaste prijsafspraken is niets gebleken.

Bijlage VI

Analyseschema Strafrecht

ECLI	Feit	Geschil	Grondslag belanghebbende	Grondslag OM	Oordeel	Rechtsregel
ECLI:HR:2016:1333	Una via, aangifte gedaan en boete gekregen.	Uitsluiting strafvervolgung una via.	Una via, strafuitsluiting ex 69 lid 4.	Belanghebbende heeft pas aangifte gedaan na ontvangst ambsthalve aanslag, dit is geen tijdige aangifte.	Hof juist geoordeeld.	Geen tijdige aangifte, art. 69 lid 4 AWR buiten beschouwing gelaten.
ECLI:NL:HR:2016:555	Inkeerregeling niet van toepassing op derde. Verdachte heeft namens moeder zwart geld aangegeven.	Geen straf door inkeer van derde.	Begrip schuldige groter dan belastingplichtige.	Niet zelf belastingplichtige dus geen geldige inkeer.	In bijzondere gevallen kan ander oordeel gegeven worden met betrekking tot begrip schuldige. Onder bijzondere omstandigheden kan niet vervolging van fiscale delicten vervolging voor witwassen uitsluiten.	In bijzondere gevallen kan worden afgeweken. Vervolgung voor witwassen na niet vervolgen op grond van art. 69 lid 3 AWR kan worden uitgesloten.
ECLI:NL:HR:2015:2920	Vervolgung om schending administratieplicht.	Is wel/geen administratie gevoerd.	Wel administratie gevoerd.	Facturen (vals) aangetroffen, geen administratie bij verdachte.	Ook valse facturen zijn onderdeel van de administratie: vernietiging uitspraak Hof.	Voorhanden hebben van valse facturen betekent niet dat geen administratie gevoerd is.
ECLI:NL:HR:2014:228	Wijziging tll toegestaan.	Wijziging tll niet toegestaan.	Niet hetzelfde feit.	Wijziging tll toegestaan want zelfde feit.	De vragen welke gesteld moeten worden bij wijziging tll worden bevestigend beantwoord. (juiste belastingheffing, beide zijn misdrijf) verschil in straf (4, 6 jaar) van ondergeschikt belang.	Wijziging TII van onjuist naar geen aangifte toegestaan mits zelfde rechtsgoed beschermd wordt (juridische aard), strafmaxima (verschil overtreding of misdrijf van belang).
ECLI:NL:PHR:2014:2838	Geen inkeer ondanks suppletie bij jaarstukken.	Geen straf door inkeer.	Starfvervolgung ingestart na inkeer middels jaarstukken.	Geen explicite vermelding van suppletie.	Als al sprake was van inkeer dan niet tijdig, oude jaarrekeningen al in bezit van Bd.	Motivering Hof volstaat (opzet, bevat voorwaardelijke opzet, verzoeker heeft zich niet vergewist van juistheid belastingaangifte, hij was als feitelijk leidinggevende daartoe gehouden, verzoeker was al eerder gewaarschuwd (eerdere jaren aangesproken op suppleties en vergijpboete opgelegd.) Willens en wetens heeft verzoeker zich blootgesteld aan de aanmerkelijke kans dat de aangiften (geobjectieveerd) onjuist zouden zijn.

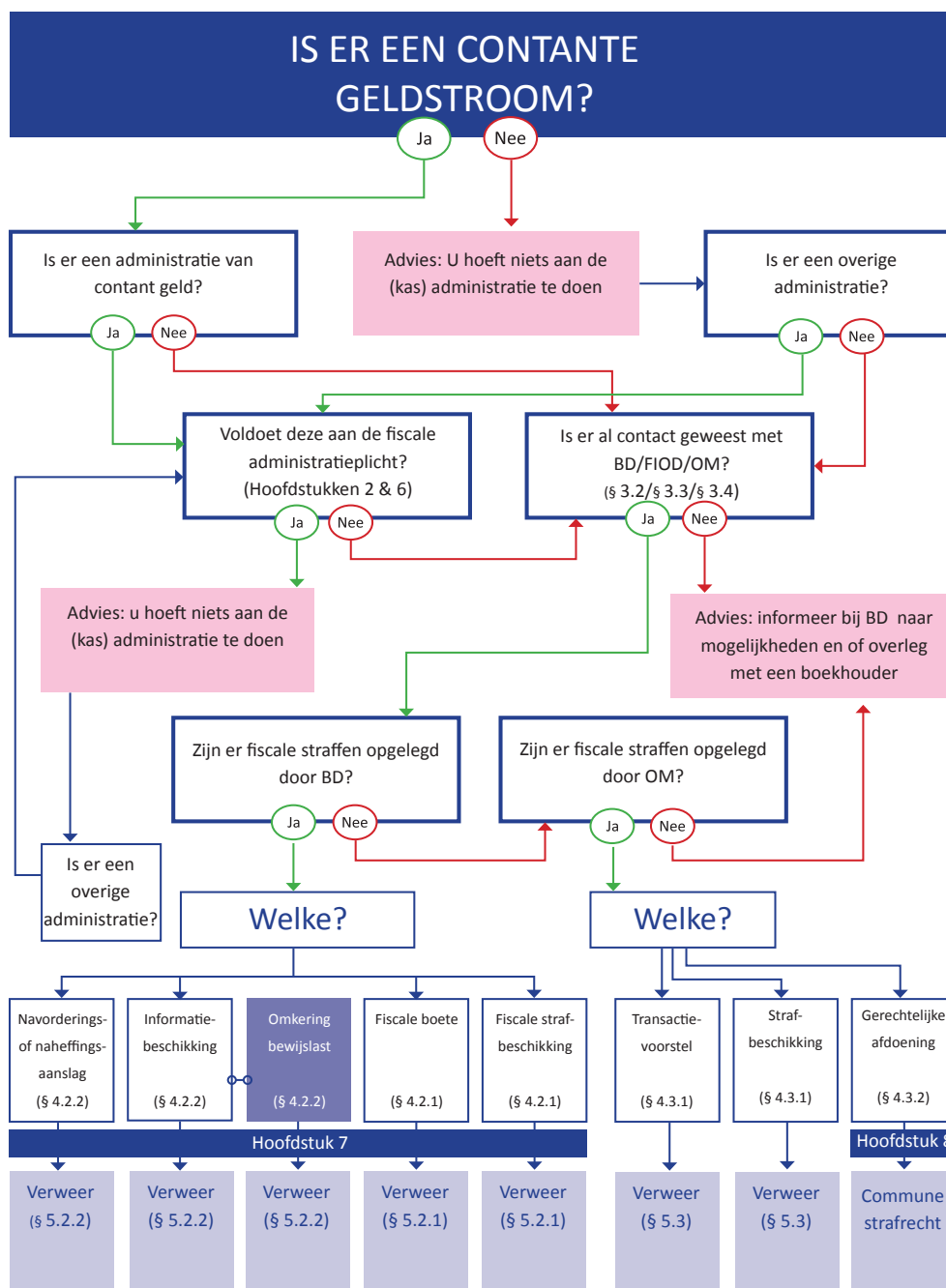
Bijlage VI

Analyseschema Strafrecht (Vervolg)

ECLI	Feit	Geschil	Grondslag belanghebbende	Grondslag OM	Oordeel	Rechtsregel
ECLI:NL:HR:2011:BP3746	Onverplicht gedane aangifte.	Kan een onverplicht gedane aangifte gelden als bij belastingwet voorziene aangifte.	Dat onder een aangifte wordt verstaan een op uitnodiging van de inspecteur gedane schriftelijke (elektronische) opgave door een burger of onderneming die belastingplichtig of inhoudingsplichtig is.	-	Onverplichte aangifte kan gezien worden als bij wet voorziene aangifte.	Een onverplicht gedane aangifte kan gezien worden als bij belastingwet voorziene aangifte en kan zodoende ook onjuist of onvolledig zijn.
ECLI:NL:HR:2010:BK6922	Tijdige inkeer.	Geen straf door inkeer.	Inkeer regeling art. 69 lid 3 AWR tijdig.	Inkeer pas na daartoe te zijn aangezet door brief.	Aangifte pas na ontvangst brief waarmee Belastingdienst extra info wenst, verdachte wist of moest weten dat daardoor de belastingdienst al met onjuiste aangifte bekend was.	Inkeer alleen zolang Belastingdienst nog niet op de hoogte is van fout. Vermoeden van wetenschap bij Belastingdienst moet objectief zijn.
ECLI:NL:HR:2009:BG9179	Wijziging tll toegestaan.	Tll gewijzigd van onjuist naar geen aangifte gedaan.	Het een sluit het ander uit, onterecht bewezen verklaard wijziging tll toegestaan motivatie: Niet 'hetzelfde feit'.	-	Niet duidelijk is of het hof deze beoordeling heeft gedaan. Ook niet zelfde feitencomplex. Het een sluit het ander uit. Niet doen van aangifte sluit uit dat gelijktijdig onjuiste aangifte is gedaan en vice versa. Vernietiging uitspraak.	Er moet verwantschap bestaan tussen feiten (ook strekking mag niet te ver uiteen lopen). Om toelaatbaar te zijn moet het handelen gelijktijdig zijn en moet samenhang bestaan tussen schuld en handelen.
ECLI:NL:PHR:2009:BG3502	Una via, boete en strafvervolg	Una via boete en strafvervolg.	Zowel boete als strafvervolg, una via.		Una via geldt alleen voor vergrijpboetes art. 67d AWR en art. 67e AWR niet voor opgelegde vergrijpboete art. 67f AWR.	Boete en vervolging ziet op andere norm art. 68 AWR ziet op aanmoedigen een administratie te voeren en te bewaren zodat Bd kan controleren. Art. 67 f AWR ziet op aanmoedigen tijdig betalen van belasting. Geen mindering straf door hoge vergrijpboete omdat niet maximum is opgelegd.
ECLI:NL:PHR:2013:389	Opgelegde boete, una via.	Terechte boete ondanks werkelijke niet opgegeven kosten.	OM niet ontvankelijk door oplegging boete.	Vergrijpboete terecht nu vaststaat dat € 300.000,- niet is opgevoerd.	Opzettelijk opvoeren van valse aftrekposten leidt per definitie tot mogelijkheid van te lage afdracht belastingen. Werkelijk kosten die niet zijn opgevoerd kunnen geen afbreuk hieraan doen. Al was wetenschap van deze werkelijke aftrekpost dan nog geen vrijspraak.	Feitelijke afdracht is geen vereisten voor delictsvervulling/ bewezenverklaring.
ECLI:NL:HR:2011:BQ3673	Onverplicht gedane aangifte.	Kan een onverplicht gedane aangifte gelden als bij belastingwet voorziene aangifte.	Op aangifte fomulier is aangetekend einde bedrijfsactiviteiten is bv geworden.	-	Verdachte heeft om moverende redenen niet de gegevens uit boekhoudprogramma gebruikt. Zonder overleg en raadpleging facturen heeft hij deze gegevens gebruikt voor de aangifte. Hiermee is kans aanvaard dat deze aangifte onjuist of onvolledig zouden zijn.	Een onverplicht gedane aangifte kan gezien worden als bij belastingwet voorziene aangifte en kan zodoende ook onjuist of onvolledig zijn.

Bijlage VII

Beroepsproduct: Stroomschema



Bijlage VIII

De relatie tussen de Belastingdienst, FIOD en OM

Voordat een fiscale boete kan worden opgelegd moet er sprake zijn van een strafbare gedraging. Het opsporen van een strafbare gedraging is opgedragen aan de opsporingsambtenaren. Met de opsporingsambtenaren als bedoeld in art. 80 lid 1 AWR worden achtereenvolgens bedoeld: bepaalde belastingambtenaren, de medewerkers van FIOD en de (hulp)Officieren van Justitie. Saillant detail is dat bij het Besluit Hulpofficier van Justitie Belastingdienst/FIOD, de medewerkers van de FIOD met ten minste vijf jaar werkervaring, aangewezen zijn als hulpofficier van justitie.¹⁸⁵ Nadat de strafbare gedraging is opgespoord door de betreffende belastingambtenaar of FIOD medewerker moet worden bepaald of de zaak zal worden afgedaan met een boete of dat de zaak in het strafrecht zal worden betrokken.

Uit het Protocol AAFD volgt, dat zaken in aanmerking komen voor strafrechtelijke afdoening wanneer het nadeelbedrag meer bedraagt dan € 100.000,- en er vermoedelijk sprake is van opzet.¹⁸⁶ Hieruit volgt dat in beginsel zaken met een lager nadeelbedrag en zaken waar van vermoedelijk opzet geen sprake is, niet in aanmerking komen voor strafrechtelijke afdoening en derhalve zullen worden afgedaan door de Belastingdienst. Uitzondering op deze afgeleide regel is dat ingeval het bedrag lager is dan € 100.000,-, maar het vermoeden van opzet wel bestaat en een of meerdere afwegingscriteria zich voordoen als omschreven in hoofdstuk 2.2 van het protocol, de zaak ook in aanmerking komt voor strafrechtelijke afdoening. Belangrijk om op te merken ten aanzien van het Protocol AAFD is dat van het protocol kan worden afgeweken in geval van thematische aanpak van specifieke groepen en soorten delicten. De daadwerkelijke keuze om een zaak strafrechtelijk, dan wel via het bestuursrecht af te doen wordt gemaakt in het afstemmingsoverleg of tripartite-overleg tussen Belastingdienst, FIOD en OM.¹⁸⁷

In de meeste van deze gevallen heeft de Belastingdienst de keuze om de zaak met een boete af te doen of om de zaak aan te melden voor strafrechtelijke afdoening.¹⁸⁸ Het Besluit bestuurlijke boete Belastingdienst (hierna: BBBB) bepaalt dat een zaak wordt aangemeld bij de boete-fraudecoördinator ingeval het nadeel ten minste € 20.000,- betreft. Deze boete-fraudecoördinator bepaalt vervolgens of het nadeel voor ten minsten € 20.000,- vermoedelijk te wijten is aan opzet.¹⁸⁹ Blijkt dit vermoeden van opzet dan zal het dossier worden overgedragen aan de FIOD. In fiscale geschillen, zeker met betrekking tot ondernemers en ondernemingen, is het verwachte nadeel al gauw meer dan € 20.000,- en zal zodoende de FIOD worden ingeschakeld voor het opsporingsonderzoek.¹⁹⁰

De reden om een zaak over te dragen aan de FIOD is daarnaast dat de FIOD meer bevoegdheden heeft dan de betreffende ambtenaren van de Belastingdienst. Blijkens het Besluit Opsporingsambtenaar Belastingdienst, zijn de met opsporingsbevoegdheden functionarissen de fraude coördinator en de verbalisant.¹⁹¹ Deze ambtenaren kunnen slechts een beperkt aantal strafbare feiten aandragen. De FIOD ambtenaren daarentegen kunnen alle strafbare feiten aandragen. Door de taakomschrijving van de FIOD is dit met name de opsporing van fiscale en financieel-economische fraude.¹⁹² Bij het vermoeden van strafbare feiten anders dan de fiscale delicten is het derhalve noodzakelijk om het opsporingsonderzoek over te dragen aan de FIOD. Andere strafbare feiten die zouden worden ontdekt kunnen niet door de reguliere opsporingsdienst worden aangebracht. De vermoedelijke opzet van het strafbare feit en het vermoeden van andere strafbare feiten zijn derhalve doorslaggevend voor de overdracht van het opsporingsonderzoek aan de FIOD.

¹⁸⁵ Art. 1 lid 1 sub a Besluit hulpofficieren van justitie Belastingdienst/FIOD 2011.

¹⁸⁶ Hoofdstuk 2.1 Protocol AAFD 2016.

¹⁸⁷ Okhuizen e.a. 2014, p. 381.

¹⁸⁸ Sijbers, Leidraad voor de AA 2012, Afl. 61 A.1.4.12, p.1.

¹⁸⁹ Paragraaf 15 lid 6 BBBB.

¹⁹⁰ Sijbers, Leidraad voor de AA 2012, Afl. 61 A.1.4.12, p.5.

¹⁹¹ Art. 2 Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst 2015.

¹⁹² Brand, Staatscourant 2013, nr. 28448, p. 9.

Bij het vermoeden van opzet en een nadeelbedrag dat groter is dan € 100.000,- komt de zaak in aanmerking voor strafrechtelijke vervolging, of afdoening.¹⁹³ Ook komt een zaak in aanmerking voor strafrechtelijke afdoening als het bedrag lager is dan € 100.000,-, het vermoeden bestaat van opzet en een of meerdere afwegingscriteria daartoe aanleiding geven. Tot slot komt een zaak voor strafrechtelijke afdoening in aanmerking als in het kader van een thematische aanpak.

De afwegingscriteria zijn achtereenvolgens: de mate van impact op de maatschappelijke rechtshandhaving, status verdachte, recidive, combinatie met andere delicten, medewerking van adviseur bij plegen delict, slagvaardigheid, geen bestuurlijke boete mogelijk, waarheidsvinding en de thematische aanpak.¹⁹⁴ In tegenstelling tot de overige wegingscriteria geldt voor het criterium 'slagvaardigheid' dat het juist vaak leidt tot de keuze om de zaak af te doen in het bestuursrecht.¹⁹⁵ Ingeval van een vermoedelijke schending van de administratie- en bewaarplicht zal afdoening in het bestuursrecht inhouden dat een fiscale strafbeschikking wordt uitgevaardigd als bedoeld in art. 76 AWR. Een boete voor het niet voldoen aan de administratie- en bewaarplicht bestaat immers niet.

¹⁹³ Hoofdstuk 2.1 Protocol AAFD 2016.

¹⁹⁴ Hoofdstuk 2.2 Protocol AAFD 2016.

¹⁹⁵ Hoofdstuk 2.1 Protocol AAFD 2016.