

Artikel

Kiezen of delen?

Over de ondeelbare belastingaangifte en una via

Mr. G.M. Boezelman en mr. A.C.M. Klaasse*

1. Inleiding

De Algemene wet inzake rijksbelastingen (verder: AWR) voorziet in de mogelijkheid om fiscale delicten zowel met een administratieve boete als met strafrechtelijke vervolging af te doen. Beboeting is voorbehouden aan de Belastingdienst, vervolging aan het Openbaar Ministerie. Om dubbele bestraffing te voorkomen heeft de wetgever, in lijn met het ne bis in idem-beginsel, bepaald dat de overheid een keuze dient te maken tussen deze twee modaliteiten (artikel 243, tweede lid, Wetboek van Strafvordering (Sv) en artikel 5:44, eerste lid, Algemene wet bestuursrecht (Awb)). Is bijvoorbeeld eenmaal een boete opgelegd voor het doen van een onjuiste belastingaangifte, dan kan een belastingplichtige voor dat feit niet ook strafrechtelijk worden vervolgd.

Maar wanneer is sprake van hetzelfde feit? En: welke feiten moeten dan hetzelfde zijn? Deze discussie speelt bij uitstek bij de vraag of twee verschillende posten in één en dezelfde belastingaangifte separaat kunnen worden bestraft. Onlangs beantwoordde zowel het hof Amsterdam als het hof Arnhem-Leeuwarden deze vraag bevestigend.¹

In deze bijdrage wordt gezien of deze arresten in overeenstemming zijn met de geldende jurisprudentie van de Hoge Raad en het EHRM op het gebied van de

leerstukken van ne bis in idem en una via. Daartoe wordt allereerst kort ingegaan op het verbod van dubbele bestraffing en wanneer sprake is van 'hetzelfde feit'. Vervolgens komen de casus van de arresten van hof Amsterdam en hof Arnhem-Leeuwarden aan bod. In paragraaf 4 en 5 belichten wij de jurisprudentie van de Hoge Raad en het EHRM, waarna de bijdrage wordt afgesloten met een conclusie.

2. Het verbod op dubbele vervolging en hetzelfde feit

Het verbod op dubbele vervolging en bestraffing is een algemeen erkend rechtsbeginsel.² In de Nederlandse wet is het ne bis in idem-beginsel verankerd in artikel 68 van het Wetboek van Strafrecht (verder: Sr) en in artikel 5:43 Awb.³ Strijd met het ne bis in idem-beginsel ontstaat pas wanneer (1) beide procedures kwalificeren als een *criminal charge*, (2) de procedures zijn gericht tot dezelfde (rechts-)persoon, (3) er sprake is van hetzelfde feit (idem), (4) de eerste procedure onherroepelijk is en (5) de procedures tot een cumulatie van punitieve procedures leiden (bis).⁴

2. Artikel 14, zevende lid, IVBRP, artikel 4 Zevende Protocol bij het EVRM en artikel 50 EU Handvest.

3. Zie voor een uiteenzetting van recente ontwikkelingen op het gebied van ne bis in idem-beginsel J. Crijns & M. van Emmerik, 'Samenloop tussen strafrecht en punitief bestuursrecht', *NJB* 2018/749.

4. EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11 (*A. en B. t. Noorwegen*). In dit arrest is het juridisch kader uiteengezet om te beoordelen of sprake is van een schending van het ne bis in idem-beginsel. Overigens werd in dit specifieke geval geen schending aangenomen van het ne bis in idem-beginsel ex artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM omdat beide criminal charges naar het oordeel

* Mr. G.M. Boezelman is advocaat bij Hertoghs advocaten in Amsterdam. Mr. A.C.M. Klaasse is advocaat bij Hertoghs advocaten in Rotterdam.

1. Hof Amsterdam 5 september 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:3240 en hof Arnhem-Leeuwarden 2 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3001.

Het una-viabeginsel, dat gericht is op voorkoming van stapeling van een bestuurlijke en een strafrechtelijke bestraffing van hetzelfde feit, vormt een verdergaande bescherming.⁵ Op grond van artikel 243, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering (verder: Sv), mag geen strafvervolgning plaatsvinden indien ‘terzake van het feit’ reeds een bestuurlijke boete is opgelegd. Artikel 5:44, eerste lid, Awb is de bestuurlijke tegenhanger. Op basis van deze bepaling mag geen boete worden opgelegd, indien ‘wegens dezelfde gedraging’ een vervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is aangevangen of een strafbeschikking is opgelegd. Een (verdachte) belastingplichtige kan dus niet door de kat én de hond worden gebeten.⁶

De wet biedt daarop overigens wel een uitzondering. Indien sprake is van nieuwe bezwaren kan wel een strafrechtelijk onderzoek worden ingesteld naar een feit waarvoor reeds is beboet of bestraft. Nieuwe bezwaren zijn verklaringen van getuigen of van de verdachte, of documenten en processen-verbaal die later bekend zijn geworden en niet zijn onderzocht. Op basis van artikel 255 Sv kan dan alleen een strafrechtelijk onderzoek worden ingesteld na machtiging door de rechter-commissaris aan de officier van justitie.

Op grond van de AWR kan het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte zowel strafrechtelijk worden vervolgd als bestuurlijk worden beboet (artikel 69, tweede lid, AWR en de artikelen 67d, 67e en 67f AWR). Het una-viabeginsel dwingt de overheid in een vroegtijdig stadium te kiezen of zij de vermeende overtrekking willen bestraffen via het bestuursrecht of via het strafrecht.⁷ Is eenmaal gekozen voor één van de twee wegen, dan is deze keuze definitief.⁸

Het ne bis in idem-beginsel en het una-viabeginsel worden voor een groot deel vormgegeven door de vraag wanneer sprake is van bestraffing voor *hetzelfde* feit. Artikel 68 Sr en artikel 243 Sv spreken over ‘het feit’. De bestuursrechtelijke bepalingen spreken over ‘dezelfde gedraging’ en ‘dezelfde overtrekking’.

Wat heeft te gelden als hetzelfde feit zoals bedoeld in artikel 68 Sr heeft de Hoge Raad uiteengezet in het overzichtsarrest van 1 februari 2011.⁹ Belangrijk is dat de Hoge Raad uit de wetsgeschiedenis afleidt dat de bestuursrechtelijke begrippen ‘dezelfde overtrekking’ en ‘dezelfde gedraging’ op eenzelfde wijze moeten worden uitgelegd als het strafrechtelijke begrip ‘hetzelfde feit’.¹⁰ Bij de beoordeling of sprake is van hetzelfde feit zijn twee factoren van belang, te weten (a) de juridische aard van de feiten en (b) de gedraging van de verdachte.¹¹ De Europese rechter hecht met name belang aan de feitelijke gedragingen die ten grondslag liggen aan het strafbare feit. De vraag of twee bestraffende sancties zien op hetzelfde feit dient volgens het EHRM te worden beoordeeld aan de hand van de materiële feiten, namelijk ‘*those facts which constitute a set of concrete factual circumstances involving the same defendant and inextricably linked together in time and space*’.¹² Het Hof van Justitie EU volgt een gelijke benadering, door te toetsen of er ‘*sprake is van een geheel van concrete omstandigheden die onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn*’.¹³

Deze omschrijving lijkt duidelijk: bekeken moet worden of de feiten en omstandigheden van de strafbare gedragingen, en niet zozeer de juridische kwalificaties, hetzelfde zijn. Toch laat dat ruimte voor twee benaderingen waar het gaat om het opzettelijk doen van een onjuiste belastingaangifte. Een aangifte inkomstenbelasting omvat een veelheid aan posten. Zo moeten inkomsten uit werk en woning worden ingevuld, maar ook inkomsten uit overige werkzaamheden. Ook is het mogelijk om bepaalde kosten in aftrek te brengen, zoals ziektekosten en scholingskosten. Achter al deze posten gaat een eigen feitencomplex schuil. Wat kwalificeert dan als ‘hetzelfde feit’ in de zin van artikel 68 Sr als een verdachte wordt verweten dat hij bijvoorbeeld ten onrechte een dividenduitkering van zijn bedrijf niet heeft opgegeven waardoor hij opzettelijk een onjuiste aangifte inkomstenbelasting heeft gedaan? Is dat het niet invullen van de dividenduitkering of is dat het doen van een (onjuiste) belastingaangifte? Deze vraag is beantwoord door twee gerechtshoven. Deze twee arresten worden hierna besproken.

van het EHRM, kort gezegd, voldoende met elkaar samenhangen en er geen sprake was van een cumulatie van bestraffende procedures. Zie r.o. 144 e.v. van het arrest.

5. Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van de recente ontwikkelingen T. Duijkersloot, ‘Recente ontwikkelingen met betrekking tot het una-via-beginsel’, AA 2018, p. 805-814. Zie ook B. van der Vorm, ‘Enkele opmerkingen over het una via-beginsel en het nieuwe Wetboek van Strafvordering’, TBS&H 2018/4.
6. Dat de toepassing van het una-viabeginsel niet altijd even zuiver is, wordt beschreven in J.J.M. Hertoghs, ‘Una via? Ammehoela!’, NTFR 2004/1264 en L.H.E. Möller, ‘Knelpunten in het fiscale boeterecht’, TFB 2007/02-08.
7. Een selectie tussen de twee mogelijkheden vindt in het fiscale recht plaats aan de hand van het zogenoemde AAFD-protocol: Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD), nr. BLKB/2015/572M, Stcrt. 2015, 17271.
8. Kamerstukken II, 2003/04, 29 702, nr. 3 (MvT), p. 138.

9. HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, NJ 2011/394 m.nt. Buruma. ‘Hetzelfde feit’ speelt ook een rol in de jurisprudentie van het Hof van Justitie EU en het EHRM. Zie onder meer F. de Graaf, ‘Ne bis in idem. Twee keer hetzelfde in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Europees Hof voor de Rechten van de Mens’, DD 2013/34; J.W. Ouwerkerk, ‘Het feitsbegrip bij ne bis in idem en eendaadse samenloop: Tussen nationale uitlegging en internationale verplichtingen’, DD 2012/47.
10. HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, NJ 2011/394 m.nt. Buruma, r.o. 2.5.
11. HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, NJ 2011/394. Zie bijvoorbeeld ook HR 25 september 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX5012, NJ 2013/176; HR 16 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3636, NJ 2015/63; HR 9 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1503, NJ 2015/450.
12. EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03 (Zolotukhin t. Rusland), par. 84.
13. Hof van Justitie EU 20 maart 2018, C-524/15 (Menci), par. 35.

3. Twee posten, één aangifte: hetzelfde feit?

De strafzaak waarin hof Amsterdam op 5 september 2018 arrest heeft gewezen, ziet op de vraag of de verdachte opzettelijk onjuiste aangiften omzetbelasting en inkomstenbelasting had gedaan.¹⁴ De verdachte had toegegeven inkomsten uit zijn onderneming buiten het zicht van de Belastingdienst te hebben gehouden in de jaren 2007, 2008 en 2009. Van belang is dat het strafrechtelijk onderzoek op 17 mei 2011 was ingesteld. Kort daarvoor, op 20 december 2010, waren naheffingsaanslagen omzetbelasting voor de jaren 2008 en 2009 met vergrijpboetes vastgesteld ten name van dezelfde verdachte belastingplichtige.

Het hof oordeelt dat de eerder opgelegde boetes voor de jaren 2008 en 2009 voor dezelfde vermeende onjuiste aangiften niet in de weg staan aan strafrechtelijke vervolging voor dezelfde belastingmiddelen en -jaren. De reden daarvoor is dat het hof de ingediende belastingaangifte kennelijk niet als één gedraging beschouwt. Het hof maakt onderscheid tussen de verschillende in de aangifte opgenomen posten. Het hof overweegt dat als volgt:

‘Voorts blijkt dat het overzicht AH-010D is gebaseerd op de door de boekhouder gevoerde administratie en ingediende aangiften omzetbelasting, waarin de betalingen van klanten op het rekeningnummer bij ABN AMRO niet zijn opgenomen. De beschuldiging jegens de verdachte heeft uitsluitend betrekking op deze betalingen. De vergrijpboete ziet daar niet op. Dat leidt tot de conclusie dat de bestuurlijke boete en de strafvervolging in dit geval geen betrekking hebben op hetzelfde feit als bedoeld in artikel 68 van het Wetboek van Strafrecht. Als gevolg daarvan is de strafrechtelijke vervolging van de verdachte niet in strijd met het bepaalde in artikel 243, tweede lid, Sv.’ [onderstreping auteurs]

Het Openbaar Ministerie had in onderhavige zaak de tenlastelegging van het opzettelijk doen van een onjuiste belastingaangifte toegespitst op de omzet waarvan de betaling had plaatsgevonden op de bankrekening aangehouden bij de ABN Amro Bank. Dit neemt niet weg dat de kwalificatie van het delict dezelfde blijft, namelijk het opzettelijk onjuist doen van een aangifte zoals bedoeld in artikel 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

Een soortgelijke strafrechtelijke casus lag ten grondslag aan het arrest van het hof Arnhem-Leeuwarden van 2 maart 2016.¹⁵ In die zaak werd de verdachte vervolgd voor het opzettelijk onjuist doen van aangiften inkomstenbelasting over de jaren 2007 en 2008 in verband met onterecht opgevoerde rente- en zorgkosten. De inspecteur had ten aanzien van de aangiften inkomstenbelas-

ting 2007 en 2008 vergrijpboeten opgelegd, wegens het onterecht in aftrek brengen van partneralimentatie, terwijl dit aan de grove schuld van de belastingplichtige was te wijten. De verdediging betoogde dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk was in de strafvervolging op basis van artikel 243 Sv, aangezien de Belastingdienst reeds een boete had opgelegd voor hetzelfde feit. Zowel de strafvervolging als de boetes zagen immers op het verwijtbaar onjuist doen van aangiften inkomstenbelasting over 2007 en 2008, aldus de verdediging. Het hof verwerpt dit verweer op twee gronden. Allereerst oordeelt het hof dat grove schuld een ander verwijt betreft dan het verwijt van opzet. Ten tweede, zo oordeelt het hof, is geen sprake van ‘hetzelfde feit’. De strafvervolging en de bestuurlijke boetes zagen op twee verschillende rubrieken in dezelfde aangifte inkomstenbelasting. Opvallend is overigens dat het Openbaar Ministerie in deze zaak wel de route van artikel 255 Sv heeft gevolgd en kennelijk dus ook meende dat sprake is van hetzelfde feit. Het hof oordeelt dat het Openbaar Ministerie deze route gelet op het voorgaande niet had hoeven volgen.

Aan beide oordelen van de hoven ligt ten grondslag dat het onjuist invullen van twee verschillende posten in één en dezelfde belastingaangifte andere feiten betreft en dus separaat kan worden beboet dan wel bestraft. Zijn deze arresten in lijn met de jurisprudentie van de Hoge Raad en de rechtspraak van het EHRM? In de volgende twee paragrafen wordt ingegaan op deze rechtspraak.

4. De fiscale kamer van de Hoge Raad: de aangifte als één en ondeelbaar

Op grond van artikel 5:43 Awb mag niet tweemaal worden beboet wegens ‘dezelfde overtreding’. Van belang is aldus om vast te stellen wat de overtreding is. Artikel 5:1, eerste lid, Awb definieert een ‘overtreding’ als een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift. De gedraging kan zowel een handelen als een nalaten omvatten.¹⁶ De overtreding in het fiscale boeterecht wordt vaak gevormd door het opzettelijk doen van een onjuiste belastingaangifte.

In het fiscale recht kan één en hetzelfde aangifteformulier dienen om aangifte te doen ten aanzien van meerdere belastingmiddelen of premies. Bijvoorbeeld de aangifte inkomstenbelasting waarbij ook aangifte wordt gedaan van de premies volksverzekeringen (aangifte IB/PVV). Reeds in 2004 heeft de Hoge Raad bepaald dat wanneer de aangifte IB/PVV te laat wordt ingediend, er sprake is van twee verzuimen: het niet tijdig doen van aangifte inkomstenbelasting én het niet tijdig doen van aangifte premies volksverzekeringen. In deze zin is het

14. Hof Amsterdam 5 september 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:3240.

15. Hof Arnhem-Leeuwarden 2 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3001.

16. *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3 (MvT), p. 77.

aangiftebiljet een geleideformulier voor het aangeven van meerdere belastingmiddelen.

Maar wat als de boetes zien op hetzelfde belastingmiddel en hetzelfde tijdvak? Over deze kwestie heeft de belastingkamer van Hoge Raad zich uitgelaten in de arresten van 26 juni 2009 en 17 september 2010.¹⁷ In de zaak van 26 juni 2009 was aan belanghebbende een verzuimboete opgelegd wegens het niet-betalen van loonheffing over het vierde kwartaal van het jaar 2000. De loonheffing was geschat op f 600. Omdat fiscale boetes steeds een percentage van het fiscale nadeel betreffen, was de boete ook gebaseerd op deze schatting. Nadat de werkgever de boetebesikking had ontvangen, heeft hij alsnog de loonbelastingkaartgegevens ingezonden. Uit deze gegevens bleek dat de loonheffing circa f 100.000 betrof. Tegelijk met de naheffingsaanslag over deze f 100.000 is toen een vergrijpboete opgelegd. De Hoge Raad concludeert dat beide boetes zien op het niet betalen van loonheffing over het vierde kwartaal van 2000. De Hoge Raad overweegt over de toelaatbaarheid daarvan het volgende:

‘3.9. De slotsom luidt dat de tweede boete is opgelegd ter zake van hetzelfde feit als dat ter zake waarvan de eerste boete is opgelegd.

3.10. Daaraan doet niet af dat de eerste boete is gekoppeld aan een naheffingsaanslag waarvan het beloop berustte op een schatting die later te laag bleek te zijn. Dat de Inspecteur ter zake van het verschil een tweede naheffingsaanslag mag opleggen, is terecht niet in geschil. In geschil is of de tweede boete is opgelegd ter zake van hetzelfde feit als de eerste. Bij de beoordeling van dat geschil komt het niet aan op het bedrag dat is nageheven bij de aanslag waaraan de eerste boete is gekoppeld, maar op de omschrijving van de beboetbare gedraging waarvoor de eerste boete is opgelegd, zoals vervat in de kennisgeving door de Inspecteur van de gronden waarop de oplegging van die boete berustte.’ [onderstreping auteurs]

Of sprake is van hetzelfde feit, dient volgens de Hoge Raad derhalve te worden beoordeeld door te kijken naar de ‘delictsomschrijving’ uit de boetebepaling. In de zaak die leidde tot het arrest van 17 september 2010 had de belastingplichtige de verschuldigde omzetbelasting wel aangegeven maar niet voldaan. Om die reden wordt door de inspecteur naast een naheffingsaanslag tevens een verzuimboete opgelegd. Vervolgens wordt een boekenonderzoek ingesteld bij de ondernemer. Naar aanleiding van dit boekenonderzoek is een tweede naheffingsaanslag vastgesteld, wederom met een verzuimboete. Deze boete was opgelegd vanwege het aangeven en betalen van te weinig omzetbelasting. De belastingplichtige stelt zich op het standpunt dat de tweede verzuimboete moet worden vernietigd, omdat hij voor hetzelfde feit reeds eerder een boete opgelegd had gekregen.

De belastingkamer van de Hoge Raad herhaalt het oordeel uit het arrest van 26 juni 2009 en komt vervolgens tot de conclusie dat het niet betalen van btw iets anders is dan het te weinig opgeven en dat betalen van btw een ander feit is:

‘3.5. In het onderhavige geval is door de Inspecteur – in de uitspraak op het bezwaarschrift en ook in andere gedingstukken – gesteld en is door belanghebbende niet bestreden dat de eerste verzuimboete is opgelegd wegens het niet betalen van de omzetbelasting die belanghebbende volgens de door haar ingediende aangifte diende te voldoen. De stukken van het geding laten geen andere slotsom toe dan dat belanghebbende hiervan uiterlijk bij het opleggen van de eerste verzuimboete in kennis is gesteld. De stukken van het geding laten verder geen andere conclusie toe dan dat de tweede naheffingsaanslag en de tweede verzuimboete voortvloeiden uit een bij belanghebbende ingesteld boekenonderzoek. Daarbij werd vastgesteld dat de verschuldigde belasting ter zake van de hiervoor in 3.1.2 genoemde levering te laag was berekend en dat omzetbelasting, betrekking hebbend op verschillende facturen voor roerende investeringen, ten onrechte in aftrek was gebracht. De onderhavige, tweede verzuimboete heeft de Inspecteur opgelegd in verband met het feit dat belanghebbende daardoor te weinig belasting heeft aangegeven en betaald. Een en ander leidt tot de gevolgtrekking dat de hier in geschil zijnde tweede verzuimboete is opgelegd ter zake van een andere gedraging van belanghebbende dan ten grondslag lag aan de eerste verzuimboete.’ [onderstreping auteurs]

Het oordeel van de Hoge Raad dat de omschrijving van het beboetbare feit beslissend is, wordt impliciet bevestigd in twee arresten over het leerstuk van de zogenoemde interne compensatie.¹⁸ De leer van de interne compensatie ziet kort gezegd op de mogelijkheid van de Belastingdienst om een element aan de aanslag toe te voegen. Dit kan zich voordoen in het geval de inspecteur aan een bezwaar tegen een navorderingsaanslag inkomstenbelasting is tegemoetgekomen, maar tot de ontdekking komt dat hij een ander onderdeel ten onrechte niet heeft meegenomen in de navorderingsaanslag.

Een voorbeeld kan dit verduidelijken. De inspecteur wijkt af van de aangifte inkomstenbelasting door de giftenaftrek niet toe te staan. De belastingplichtige gaat in bezwaar. In bezwaar blijkt de belastingplichtige gelijk te hebben en de inspecteur staat de giftenaftrek toe. Tegelijkertijd blijkt dat de belastingplichtige ten onrechte een buitenlandse bankrekening niet heeft opgegeven. Op grond van de interne compensatie mag de inspecteur het ‘element’ van de bankrekening toevoegen aan de eerder opgelegde navorderingsaanslag. De inspecteur maakt op deze manier gebruik van de ontstane ruimte in de aanslag door het toestaan van de giftenaftrek. Voorwaarde voor interne compensatie is wel dat

17. HR 26 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD0200, *BNB* 2010/5; HR 17 september 2010, ECLI:NL:HR:2010:BD3160, *BNB* 2011/16.

18. Zie ook de noot van G.J.M.E. de Bont bij HR 16 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD0200, *BNB* 2010/5.

het te betalen bedrag niet hoger wordt dan de oorspronkelijke aanslag.

In het arrest van 24 januari 2003 besliste de belastingkamer van de Hoge Raad dat de grondslag voor het bezwaar tegen de aanslag niet wijzigde door interne compensatie binnen één aanslag.¹⁹ De Hoge Raad overwoog:

‘Door aldus te handelen verlaat de inspecteur niet de “grondslag” van het bezwaar in de zin van vorengevoemde bepaling. Een belastingaanslag kan immers niet worden beschouwd als een meerledig besluit in die zin dat de elementen waaruit het als verschuldigd vastgestelde bedrag is opgebouwd, zouden kunnen worden onderscheiden als evenzovele besluitonderdelen. Een bezwaar tegen een aanslag moet derhalve worden beschouwd als een bezwaar tegen die aanslag in zijn totaliteit, ook al richten de argumenten van de belastingplichtige zich specifiek op één of enkele van de elementen van de aanslag.’ [onderstreping auteurs]

Met andere woorden, een aanslag is één en ondeelbaar. Door het veranderen van de posten in de aanslag, verandert de aanslag zelf niet. Hetzelfde geldt voor de aangifte. Ook een aangifte kan niet worden onderscheiden als evenzovele besluitonderdelen. Sinds het arrest van 16 januari 2015 is duidelijk dat hetzelfde geldt voor de grondslag van de boete.²⁰ De feiten in die zaak lagen als volgt. Over de jaren 2005 en 2006 zijn naheffingsaanslagen dividendbelasting opgelegd. De naheffingsaanslag dividendbelasting (verder: DB) over 2005 had betrekking op correcties ten aanzien van een aangekochte Ferrari. De aanslag DB over 2006 betrof zowel de aangekochte Ferrari als reis- en verblijfkosten. Bij beide aanslagen zijn vergrijpboetes van 50% opgelegd. Over de aangekochte Ferrari is later alsnog een fiscale vaststellingsovereenkomst gesloten. Dit compromis had dus betrekking op de aanslagen van 2005 en een deel van 2006. In geschil is of de inspecteur de vervallen correcties en boeten intern kon compenseren, met name omdat de boete over 2005 enkel zag op de correctie betreffende de Ferrari.

In de cassatieprocedure betoogt A-G Wattel dat voor interne compensatie binnen een boetegrondslag is vereist dat het – ook na het wijzigingen van de grondslag – moet gaan om hetzelfde feit.²¹ Wattel verwijst in dit verband naar het standaardarrest van de Hoge Raad van 1 februari 2011.²² Op grond van dat arrest betoogt Wattel dat deze kwestie van twee kanten kan worden bekeken:

‘1.9 Vanuit de delictsomschrijving en dier strekking bezien, gaat het om hetzelfde feit: knoeien met de reis- en verblijfkosten en knoeien met de afschrijving op de Ferrari levert dezelfde wettelijk kwalificatie op, nl. het opzet-

telijk niet-betalen van dividendbelasting die op aangifte moest worden afgedragen (art. 67f (oud) AWR). Vanuit de ‘feitelijke gedraging’ bezien daarentegen is knoeien met de afschrijving op een Ferrari niet hetzelfde als knoeien met reis- en verblijfkosten.’

De Hoge Raad laat in zijn arrest de interne compensatie, ook voor de boete, in stand. Immers werden beide aftrekposten – de Ferrari en de reis- en verblijfkosten – ‘beschouwd als winstuitdelingen ter zake waarvan opzettelijk niet de verschuldigde dividendbelasting was voldaan (...)’.

Geconcludeerd kan worden dat de belastingkamer van de Hoge Raad voor de beoordeling van de vraag of sprake is van hetzelfde feit aansluit bij de omschrijving van de beboetbare gedraging.

In de volgende paragraaf wordt besproken hoe de strafkamer van de Hoge Raad en het EHRM oordelen over belastingfraude en ‘hetzelfde feit’.

5. De strafkamer van de Hoge Raad en het EHRM

Ondanks de in paragraaf 3 besproken arresten kan uit de strafrechtelijke feitenrechtspraak ook worden opgemaakt dat bij de beoordeling of sprake is van ‘hetzelfde feit’ wordt gekeken naar de delictsomschrijvingen waarvoor de betrokkene wordt beboet en/of bestraft. Dat blijkt bijvoorbeeld uit de bevestiging van het hof Den Haag dat ook verzuimboetes voor het niet (tijdig) indienen van de aangifte omzetbelasting in de weg staan aan een strafrechtelijke vervolging voor het niet (tijdig) indienen van diezelfde aangifte omzetbelasting.²³ Het hof oordeelt dat het opnieuw in rechte betrekken van de verdachte voor deze feiten in strijd is met artikel 255 Sv. Er lijken aldus twee stromingen te zijn.

Voor zover ons bekend hebben noch de strafkamer van de Hoge Raad noch het EHRM zich expliciet uitgelaten over de vraag of het onjuist invullen van twee verschillende posten in dezelfde aangifte afzonderlijk kan worden bestraft. Toch levert de jurisprudentie van beide instanties interessante inzichten op.

5.1. De Hoge Raad

Voor het fiscale strafrecht en de uitleg van hetzelfde feit zijn de arresten van de strafkamer van de Hoge Raad van 4 februari 2014 en 10 december 2019 interessant voor het voorliggende vraagstuk.²⁴ Het arrest van 4 februari 2014 zag op een vordering van het Openbaar Ministerie om de tenlastelegging aldus te wijzigen dat

19. HR 24 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AD9713, BNB 2003/172

20. HR 16 januari 2015, ECLI:NL:HR:2015:80, BNB 2015/90.

21. Conclusie A-G Wattel van 27 mei 2014, ECLI:NL:PHR:2014:504.

22. HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, NJ 2011/394.

23. Hof Den Haag 14 augustus 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1532. Zie ook hof Den Bosch 4 juni 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:2120 en Rb. Rotterdam 23 juli 2019, ECLI:NL:RBROT:2019:5997.

24. HR 4 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:228, NJ 2014/528; HR 10 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:1929, NJ 2020/54 m.nt. J.M. Reijntjes.

het opzettelijk *onjuist* doen van een belastingaangifte zou worden gewijzigd in het opzettelijk *niet* doen van een belastingaangifte. Het hof had de vordering toegewezen. In cassatie betoogde de verdachte dat de vervolging na deze wijziging van de tenlastelegging geen betrekking meer had op hetzelfde feit en de wijziging van de tenlastelegging dus niet was toegestaan. De Hoge Raad verklaarde het cassatiemiddel ongegrond door te overwegen dat beide delictsomschrijvingen hetzelfde rechtsgoed beschermen, namelijk het komen tot een juiste belastingheffing. Het verschil in strafmaxima van twee jaren was niet van doorslaggevende betekenis. Ook de aard en strekking van de gedraging was hetzelfde, omdat het *‘in beide gevallen gaat om het oningevuld retourneren van een drietal aangiftebiljetten’*. Het ‘feit’ betrof aldus het indienen van een belastingaangifte.

Het arrest van 10 december 2019 had betrekking op een vordering wijziging tenlastelegging, waarbij het Openbaar Ministerie het misdrijf van artikel 231 Sr aan de tenlastelegging wilde toevoegen. Het OM achtte de overtreding van artikel 435 Sr, het opgeven van een valse naam, niet bewijsbaar en deze wilde daarom het verwijt toevoegen dat de verdachte opzettelijk gebruik had gemaakt van een identiteitsbewijs van een ander. De Hoge Raad oordeelde dat het opgeven van een valse naam en het tonen van een identiteitsbewijs van een ander hetzelfde feit betrof. De gedragingen waren op dezelfde tijd en plaats en onder dezelfde omstandigheden verricht. De Hoge Raad verwijst in rechtsoverweging 2.5.1. expliciet naar de delictsomschrijvingen van beide artikelen:

‘De gedragingen van de verdachte verschillen niet wat betreft de tijd waarop, de plaats waar en de omstandigheden waaronder zij zouden zijn verricht, terwijl in het onderhavige geval ook de aard en kennelijke strekking van het “opgeven” van een valse naam (zoals omschreven in de op art. 435, aanhefen onder 4°, Sr toegesneden tenlastelegging) in de kern niet afwijkt van het “overhandigen” dan wel “tonen” van een niet op de naam van de drager gesteld identiteitsbewijs (zoals omschreven in de op art. 231, tweede lid, Sr toegesneden vordering tot wijziging van de tenlastelegging).’

Dat het ene feit een overtreding betrof en het andere feit een misdrijf waarvoor opzet was vereist deed daar niet aan af. Dat het al dan niet opzettelijk handelen de aard van het delict niet verandert, bleek overigens eerder al uit het arrest van 24 april 2007 over het al dan niet opzettelijk handelen met voorwetenschap.²⁵

5.2. Het EHRM en het doen van een onjuiste belastingaangifte

Het ne bis in idem-beginsel is neergelegd in artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM. Hoewel Nederland het Zevende Protocol niet heeft geratificeerd, is de rechtspraak van het EHRM over het verbod

op dubbele bestraffing wel degelijk van invloed op de nationale rechtspraak.

Aan het EHRM worden met regelmaat zaken voorgelegd aangaande belastingfraude en de vraag of sprake is van een schending van het ne bis in idem-beginsel. Het Europees Hof heeft in een aantal arresten geoordeeld over de vraag onder welke omstandigheden een bestraffing van een belastingdelict is gebaseerd op dezelfde feiten als een eerdere bestraffende sanctie. In het arrest Pirttimäki tegen Finland van 20 mei 2014 was in geschil of de strafrechtelijke vervolging van Pirttimäki wegens feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk indienen van een aangifte winstbelasting in strijd was met het verbod op dubbele bestraffing en vervolging.²⁶ Voorafgaand aan de strafzaak waren boetes opgelegd aan zowel Pirttimäki als de onderneming vanwege het niet opgeven van bepaalde inkomens- dan wel winstbestanddelen in de aangiften. Het EHRM stelt voorop dat wat betreft de boete aan de onderneming de strafvervolging van Pirttimäki niet kan leiden tot een schending van een ne bis in idem-beginsel, omdat er sprake is van twee verschillende (rechts)personen. Bovendien overweegt het EHRM dat ook de feiten niet hetzelfde zijn, omdat het indienen van een aangifte inkomstenbelasting moet worden onderscheiden van een aangifte winstbelasting. Het EHRM overweegt:

‘51. (...) Even assuming that it had in fact been the applicant who was making the tax declaration in both cases, the circumstances were still not the same: making a tax declaration in personal taxation differs from making a tax declaration for a company as these declarations are made in different forms, they may have been made at a different point of time and, in the case of the company, may also have involved other persons.’

Voor wat betreft de vaststelling of sprake is van ‘hetzelfde feit’ vergelijkt het EHRM het doen van een aangifte inkomstenbelasting met het doen van een aangifte winstbelasting. Als relevante gedraging aan de hand waarvan moet worden beoordeeld of de materiële feiten hetzelfde zijn, is bij het doen van belastingaangifte dus het indienen van het aangiftebiljet een specifiek moment. Het doen van een belastingaangifte *an sich* is bepalend en niet het op verschillende momenten invullen van de verschillende posten die onderdeel uitmaken van die aangifte.

De vraag in *welke* post de onjuistheid van de aangifte is gelegen, en welke feiten aan die specifieke post ten grondslag liggen, is niet relevant voor de beoordeling of sprake is van hetzelfde feit. Dit wordt bevestigd door het arrest A. en B. tegen Noorwegen van 15 november 2016.²⁷ In die zaak hadden klagers inkomsten genoten uit een aandelenverkoop, maar deze niet opgenomen in hun aangiften inkomstenbelasting. Er werden boetes

25. HR 24 april 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ5699, NJ 2008/357.

26. EHRM 20 mei 2014, nr. 35232/11 (Pirttimäki t. Finland).

27. EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11 (A. en B. t. Noorwegen).

opgelegd wegens het opnemen van onjuiste of volledige informatie in een belastingaangifte, door het niet opgeven van bepaalde inkomsten. Tevens werden beide klagers vervolgd voor het opzettelijk of grofschuldig verstrekken van onjuiste of onvolledige informatie, waardoor mogelijk te weinig belasting wordt geheven. Toegegeven, in casu waren de feiten die ten grondslag lagen aan de onjuiste belastingaangifte (de aandelenverkoop) hetzelfde. Bovendien was niet in geschil dat zowel de boete als de strafvervolgning zag op dezelfde feiten. Toch lijkt het EHRM die onderliggende feiten niet van belang te achten bij de beoordeling of sprake is van ‘hetzelfde feit’:

‘141. Applying the harmonised approach in Zolotukhin (cited above, § 82-84) to the facts of the present case, the Supreme Court found that the factual circumstances that constituted the basis for the tax penalty and the criminal conviction – in that both concerned the omission to provide certain information about income on the tax return – were sufficiently similar as to meet the above-mentioned requirement (see paragraph 21 above). This point is not disputed between the parties and, despite the additional factual element of fraud present in the criminal offence, the Court sees no reason to consider finding otherwise.’ [onderstreping auteurs]

Het EHRM sluit aldus aan bij de gedraging van het onvolledig doen van de belastingaangifte op één en hetzelfde moment.

6. Dubbele bestraffing ten aanzien van één en dezelfde aangifte?

Uit de arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat de omschrijving van de beboetbare gedraging beslissend is bij de beoordeling van de vraag of sprake is van hetzelfde feit. Als die omschrijving hetzelfde is, bijvoorbeeld het opzettelijk onjuist doen van een belastingaangifte voor tijdvak X, dan is sprake van hetzelfde feit. Een belastingaangifte is één en ondeelbaar. Voor de beoordeling of sprake is van hetzelfde feit kan bijvoorbeeld geen onderscheid worden gemaakt tussen verschillende aftrekposten.

Ook de strafkamer van de Hoge Raad kijkt naar de wettelijke delictsomschrijving. Zo is het opzettelijk onjuist doen van een belastingaangifte hetzelfde feit als het opzettelijk niet doen van een aangifte, omdat het in beide gevallen gaat om het indienen van aangiftebiljetten. Bovendien moet worden geabstraheerd van juridische kwalificaties als het al dan niet met opzet handelen: het gaat om de feitelijke gedraging van het doen van aangifte.

Tot slot kunnen ook in de arresten van het EHRM aanknopingspunten worden gevonden dat het doen van

aangifte het relevante feit is dat dient te worden vergeleken en niet de onderliggende posten in de belastingaangifte. In de arresten Pirttimäki tegen Finland en A. en B. tegen Noorwegen neemt het EHRM het doen van een bepaalde belastingaangifte als uitgangspunt om te beoordelen of sprake is van hetzelfde feit.

Wanneer wordt gekeken naar het opzettelijk niet, onjuist of onvolledig doen van een belastingaangifte zoals bedoeld in artikel 69, tweede lid, AWR, betreft het ‘feit’ het (niet) indienen van een belastingaangifte. De gedragingen die aan de verschillende posten van de aangifte ten grondslag liggen – bijvoorbeeld het terugvragen van zorgkosten of opgeven van de waarde van een eigen huis – zijn daarbij niet relevant. Gekeken moet worden naar het ‘niveau’ van de delictsomschrijving en niet naar de onderliggende gedragingen.

Als eenmaal is beboet of bestraft wegens het opzettelijk onjuist doen van een aangifte, staan de beginselen van una via en ne bis in idem in de weg aan een tweede punitieve sanctie voor datzelfde feit. De feiten die ten grondslag liggen aan de verschillende elementen in de aangifte zijn voor de toetsing of sprake is van hetzelfde feit niet relevant.

Wanneer eerder is beboet voor het ten onrechte in aftrek brengen van partneralimentatie in de belastingaangifte voor tijdvak X, zoals aan de orde in het arrest van de strafkamer van hof Arnhem-Leeuwarden uit 2016, zou de belastingplichtige onzes inziens aldus niet strafrechtelijk mogen worden vervolgd voor het doen van een onjuiste belastingaangifte voor hetzelfde tijdvak. Dat het Openbaar Ministerie zou willen vervolgen, omdat ten onrechte een andere post in aftrek zou zijn gebracht, doet daar niet aan af. Beide aftrekposten zien immers op de aangifte inkomstenbelasting van hetzelfde jaar, zodat het una-viabeginsel een strafvervolgning blokkeert. Hetzelfde heeft onzes inziens te gelden voor de casus uit het arrest van hof Amsterdam uit 2018. Zowel de beboetbare als de strafbare gedraging betreft het ‘opzettelijk onjuist doen van een aangifte omzetbelasting’ voor de tijdvakken 2008 en 2009.

Een andere benadering houdt onzes inziens een omzeiling van het ne bis in idem-beginsel in. Daarmee zou het ne bis in idem-beginsel net als de bepalingen in de wet die het beginsel vormgeven tot een wassen neus worden. Immers, de burger weet na een punitieve bestuurlijke sanctie kennelijk nog niet zeker of hij daarna een streep onder dit hoofdstuk kan zetten. Ook zal het rechtsongelijkheid tussen het bestuurs- en het strafrecht in de hand werken, net als rechtsonzekerheid voor belastingplichtigen. Immers, de tweede vergrijpboete die aan de belastingplichtige is opgelegd voor hetzelfde feit zal wel vervallen in het fiscale recht, maar een strafrechtelijke vervolging voor datzelfde feit zou dan wel ontvankelijk zijn. Ook werkt deze situatie forumshopping door het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst in de hand. Rechters zouden onzes inziens juist een signaal moeten afgeven aan het Openbaar Ministerie en de

Belastingdienst dat zij tijdig overleg met elkaar moeten plegen en een standpunt moeten innemen: een vermeend onjuiste aangifte wordt beboet óf strafrechtelijk vervolgd. Niet dubbelop. Precies zoals de wetgever dat heeft opgeschreven en naar onze overtuiging ook heeft bedoeld. Stelt het Openbaar Ministerie desondanks na beboeting toch een vervolging in, dan riskeert het niet-ontvankelijkheid.

7. Tot slot

De twee arresten in de strafzaken waarover hof Amsterdam en hof Arnhem-Leeuwarden oordeelden laten zien dat de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie een ‘verdeel en heers’-tactiek toepassen. Strafvervolging wordt ingesteld door het Openbaar Ministerie ook nadat reeds een vergrijpboete is opgelegd door de Belastingdienst voor het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte over hetzelfde tijdvak. Beide hoven zijn van oordeel dat het una-viabeginsel niet aan de vervolging in de weg staat, omdat de vervolging en boete op verschillende onderdelen van dezelfde aangifte zien en daarmee niet hetzelfde feit zijn. In onze optiek is dit oordeel echter niet in lijn met het oordeel van de belastingkamer van de Hoge Raad. Doorslaggevend is de omschrijving van de beboetbare en strafbare gedraging. Deze is in beide zaken steeds dezelfde: het opzettelijk onjuist doen van een belastingaangifte. Ook de jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad en het EHRM wijzen in die richting. De boodschap is onzes inziens duidelijk: delen zit er niet in, er moet een keuze worden gemaakt!