

## AANGIFTEPERIKELEN BIJ VERMEENDE STRAFBARE FEITEN VAN NIET-FISCALE AARD

# 25 De belastingambtenaar als tipgever?!

MR. A.M.E. NUYENS EN MR. G.M. BOEZELMAN

Op iedere belastingambtenaar rust de geheimhoudingsplicht als vervat in artikel 67 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) ten aanzien van hetgeen hem uit hoofde van zijn ambt bekend wordt. In dit artikel wordt ingegaan op de reikwijdte van deze geheimhoudingsplicht en de uitzonderingen daarop. De staatssecretaris van Financiën beantwoordde in januari 2013 vragen van Kamerlid Neppéus (VVD) over de route die een Belastingdienstmedewerker dient te bewandelen, in het geval deze de uitvoering van zijn werk aanloopt tegen vermoedens van strafbare feiten van niet-fiscale aard. De staatssecretaris heeft toegelicht dat in een dergelijk geval de ambtenaar overleg voert met de contactambtenaar van de Belastingdienst. Gezamenlijk beoordelen zij of aangifte moet worden gedaan. Enige regelgeving, zoals AAFD-richtlijnen, waarin is neergelegd hoe te handelen in dergelijke gevallen is er niet. Het komt aan op professional judgment van de ambtenaren in kwestie. In dit artikel wordt ingegaan op de (on)wenselijkheid van deze wijze van aangifte doen.

### 1. Inleiding

Eind 2012 kwam een voormalig wethouder in het zuiden des lands in opspraak in verband met het vermoedelijk aannemen van steekpenningen. Het vermoeden dat deze wethouder zich mogelijk schuldig had gemaakt aan strafbare gedragingen rees aanvankelijk bij een medewerker van de Belastingdienst op basis van documenten die hem uit hoofde van zijn ambt onder ogen kwamen. Naar aanleiding daarvan is aangifte gedaan tegen de wethouder. De gevolgen die dit met zich bracht, heeft heel Nederland mogen aanschouwen in de media. Op 13 juli 2013 berichtte de landelijke pers dat het OM de verdenking van corruptie tegen de wethouder heeft uitgebreid met een verdenking van witwassen.<sup>1</sup>

Naar aanleiding van de aangifte tegen deze wethouder heeft Kamerlid Neppéus (VVD) in januari van dit jaar vragen gesteld aan de staatssecretaris van Financiën over de door ambtenaren te volgen procedure, in het geval zij bij de uitvoering van hun werk aanlopen tegen vermoedens van strafbare feiten.<sup>2</sup>

Blijkens de antwoorden van de staatssecretaris kan een Belastingdienstmedewerker – kort gezegd – zijn vermoeden van strafbare feiten melden bij de ‘contactambtenaar’ van de Belastingdienst.<sup>3</sup> Deze ambtenaar doet vervolgens aangifte bij het OM indien hij dat nodig acht.

Deze berichtgeving is aanleiding om in dit artikel de fiscale geheimhoudingsverplichting eens nader onder de loep te nemen. In dat kader zullen ook de uitzonderingen daarop en de bestaande procedurevoorschriften voor het doen van aangifte van (vermoedelijk) strafbare feiten door medewerkers van de Belastingdienst worden besproken. Verder staan we stil bij het spanningsveld tussen de geheimhoudings- en aangifteplicht. We sluiten af met een aantal afrondende opmerkingen.

### 2. Fiscale discretie ex artikel 67 AWR

De fiscale geheimhoudingsplicht is vervat in artikel 67 AWR. Krachtens dit artikel is het eenieder verboden hetgeen hem in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet over de persoon of zaken van een ander kenbaar wordt, verder bekend te maken dan

<sup>1</sup> Zie onder meer: ‘Oud-wethouder Van Rey ook verdacht van witwassen’, *NRC Handelsblad* 13 juli 2013.

<sup>2</sup> *V-N* 2013, 13.7 (beantwoording Kamervragen staatssecretaris van Financiën) en Kamervragen 2012/2013, 2013Z00158, 24 januari 2013 (beantwoording Kamervragen door minister van Veiligheid en Justitie).

<sup>3</sup> Brief van 24 januari 2013, te downloaden via <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2013/01/26/antwoorden-kamervragen-over-de-vermeende-aangifte-wegens-ambtelijke-corruptie-tegen-dhr-j-van-rey.html>.

noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet. Het belang van deze geheimhoudingsplicht heeft de Hoge Raad in 1991 al eens benadrukt. De Hoge Raad oordeelde dat deze geheimhoudingsplicht *'zijn rechtvaardiging vindt in het algemene belang dat het publiek, waaronder in de eerste plaats de belastingplichtigen, niet van het verstrekken van inlichtingen en bescheiden aan de belastingdienst wordt weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden kunnen worden gebruikt dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de aan de belastingdienst opgedragen taak. Deze strekking brengt mee dat het niet aan elke individuele persoon om wiens gegevens het gaat, moet zijn om — eventueel onder druk van het standpunt van een processuele tegenpartij dat hij iets te verbergen heeft — te bepalen of de gegevens waarop de geheimhoudingsplicht betrekking heeft, door degene op wie deze plicht rust, bekend mogen worden gemaakt'*.<sup>4</sup>

## Een vastgelegde procedureomschrijving op basis waarvan interne toetsing van een voorgenomen aangifte plaatsvindt bij zowel fiscale als niet-fiscale delicten is een *must*

In de praktijk blijkt de fiscus voor justitie echter een loyale en waardevolle informant van gegevens die in het kader van de belastingheffing zijn verkregen, maar ten dienste van de opsporing worden gebruikt. De fiscale waarheidsvinding kan aldus een instrument voor strafrechtelijke waarheidsvinding vormen. Hiertegen kunnen de nodige bedenkingen worden gekoesterd. Op grond van het beginsel van *'détournement de pouvoir'* dienen wettelijke bevoegdheden in beginsel immers alleen te worden gebruikt voor het doel waarvoor zij zijn verleend en niet voor andere doeleinden.<sup>5</sup>

De vraag is hoe het doorsluizen van informatie zich verhoudt tot de fiscale geheimhoudingsplicht. Deze verplichting ex artikel 67 lid 1 AWR geldt voor *eenieder* die werkzaam is bij de uitvoering van de belastingwet. Dit moet ruim worden opgevat. Van de zijde van de overheid geldt het voor belastingambtenaren, belastingrechters, griffiemedewerkers en ambtenaren die belast zijn met de opsporing en vervolging van fiscale delicten. Ook vallen inhoudingsplichtigen onder deze bepaling. Uit de belastingrechtspraak zou zelfs kunnen worden afgeleid dat de belastingplichtige en eventueel diens gemachtigde onder *'eenieder'* worden geschaard.<sup>6</sup> Voorts geldt de geheimhoudingsplicht *tegenover eenieder*, dat wil zeggen tegenover ieder ander dan degene die tot geheimhouding is verplicht.<sup>7</sup>

Voor 1 januari 2008 dichte artikel 67 AWR aan de minister van Financiën de bevoegdheid toe om ontheffing van de geheimhoudingsplicht te verlenen. Het Voorschrift informatieverstrekking 1993 (in de volksmond het 'VIV') gaf daaraan invulling. Deze wijze van invulling geven aan de uitzonderingen op de geheimhoudingsverplichting van de Belastingdienst werd door de Registratiekamer<sup>8</sup> in het rapport 'Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving' gezien als een mogelijk doorgeefluik voor de verstrekking van gegevens aan andere instanties.<sup>9</sup> Een onwenselijke situatie, met name nu de Belastingdienst als 'grootgebruiker' van gegevens over burgers en ondernemingen verantwoordelijk is voor de zorgvuldige verwerking van vertrouwelijke informatie.<sup>10</sup>

Artikel 67 AWR is naar aanleiding van het rapport herzien. Vanaf 1 januari 2008 is een aantal uitzonderingen op de hoofdregel van de geheimhoudingsplicht wettelijk verankerd in het tweede lid van artikel 67 AWR. De geheimhoudingsplicht voor de 'uitvoerders' van de belastingwet geldt niet indien:

1. enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht;
2. bij regeling van Onze Minister is bepaald dat bekendmaking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan; en
3. bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt.

Voorts bepaalt het derde lid van artikel 67 AWR nog dat in aanvulling op het tweede lid door de minister ontheffing van de geheimhoudingsplicht kan worden verleend. Dit is bijvoorbeeld het geval ten aanzien van gegevensverstrekking die noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak, maar waarbij het bestuursorgaan (nog) niet is opgenomen in een daartoe strekkende ministeriële regeling.

De hoofdregel dat ambtenaren die uitvoering geven aan de belastingwet verplicht zijn tot geheimhouding van de hen bekend geworden fiscale gegevens van belastingplichtigen, vormt aldus geen waarborg dat die informatie geen derden bereikt.

De uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht als vermeld onder de punten 1 en 2 werken wij hierna nader uit.

4 HR 8 november 1991, NJ 1992, 277, r.o. 3.2.

5 HR 26 april 1988, NJ 1989, 390.

6 Zie daartoe bijvoorbeeld r.o. 5.12. in de uitspraak van Hof Amsterdam 8 februari 2006, VN 2006/33.2.1.

7 HR 4 mei 1964, NJ 1964, 430 en HR 8 november 1991, NJ 1992, 277.

8 Thans College bescherming persoonsgegevens.

9 Zie mr. J. de Zeeuw, *Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving*, Den Haag: Registratiekamer 1999, p. 39 en 40.

10 Zie mr. J. de Zeeuw, *Informatieverstrekking door de fiscus. Ontheffing van de fiscale geheimhoudingsplicht in het licht van privacywetgeving*, Den Haag: Registratiekamer 1999, p. 3.

### 3. Enig wettelijk voorschrift verplicht tot bekendmaking

De geheimhoudingsplicht geldt allereerst dus niet voor gegevens indien een wettelijk voorschrift verplicht tot bekendmaking daarvan. Voorbeelden van wettelijke voorschriften die verplichten tot bekendmaking zijn de ambtelijke aangifteplicht in de zin van artikel 162 Wetboek van Strafvordering (Sv) en de algemene aangifteplicht in de zin van artikel 160 Sv.

Blijkens artikel 162 lid 1 Sv is een ambtenaar die in de uitoefening van zijn functie kennis krijgt van een misdrijf met de opsporing waarvan hij *niet* is belast, verplicht daarvan onverwijld aangifte te doen bij de (hulp)officier van justitie. Het dient dan te gaan om een zogenaamd ambtsmisdrijf<sup>11</sup> óf om misdrijven waardoor inbreuk op of onrechtmatig gebruik wordt gemaakt van een regeling waarvan de uitvoering of de zorg voor de naleving aan hem is opgedragen<sup>12</sup>. Bij deze laatstgenoemde categorie gaat het niet alleen om wettelijke regelingen, maar juist ook om bijvoorbeeld beleidsregels en contractuele regelingen. De aangifteplicht bestaat met andere woorden ook wanneer door misdrijf inbreuk wordt gemaakt door een ambtenaar op een regeling die niet de status van wet heeft.

Deze zogenaamde *actieve aangifteplicht* uit het eerste lid van artikel 162 Sv heeft alleen betrekking op misdrijven.

Daarnaast bestaat ook een *passieve informatieplicht* voor ambtenaren. In artikel 162 lid 2 Sv is bepaald dat belastingambtenaren de (hulp)officier van justitie desgevraagd alle inlichtingen dienen te verschaffen omtrent strafbare feiten met de opsporing waarvan zij niet zijn belast en die in de uitoefening van hun bediening te hunner kennis zijn gekomen. Deze verplichting geldt ook ten aanzien van overtredingen. Echter, eerst nadat de belastingambtenaar wordt verzocht om informatie zal de ambtenaar deze informatie pas moeten verstrekken.

Naast de speciale verplichtingen uit artikel 162 Sv voor ambtenaren geldt op grond van artikel 160 Sv tevens voor eenieder ter zake van bepaalde misdrijven een aangifteplicht<sup>13</sup>. Ook op basis van deze algemene aangifteverplichting is een belastingambtenaar van zijn geheimhoudingsplicht ontheven.

### 4. Bekendmaking noodzakelijk voor vervulling publiekrechtelijke taak

Op grond van de tweede uitzondering op de fiscale geheimhoudingsverplichting ex artikel 67 AWR, kan de minister situaties vaststellen waarin 'bekendmaking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan'. Sinds 1 januari 2008 zijn deze situaties geregeld in artikel 43c Uitvoeringsregeling AWR.<sup>14</sup> In het eerste lid, onder 1 is bepaald dat aan de officier van justitie dient te worden verstrekt:

- 1° gegevens die van belang kunnen zijn voor het instellen van vorderingen tot ontbinding van rechtspersonen;
- 2° gegevens over het inkomen en vermogen van iemand tegen wie een strafrechtelijk financieel onderzoek is ingesteld als bedoeld in artikel 126 Sv;
- 3° gegevens over strafbare feiten waarvoor eenieder op grond van artikel 161 Sv bevoegd is aangifte te doen;
- 4° gegevens over het inkomen en vermogen van degene tegen wie een strafrechtelijk onderzoek is ingesteld, ten behoeve van een ontnemingsvordering als bedoeld in artikel 36e Sr; en
- 5° gegevens die van belang zijn voor de tenuitvoerlegging van rechterlijke beslissingen op grond van artikel 553 Sv.

In het onder sub 3° genoemde artikel 161 Sv is bepaald dat eenieder die kennis draagt van een strafbaar feit bevoegd is daarvan aangifte te doen. Deze bevoegdheid ziet op alle mogelijke strafbare feiten.

Naast deze verstrekking van informatie aan de officier van justitie is in artikel 43c Uitvoeringsregeling AWR nog een aantal andere mogelijkheden voor de doorbreking van de geheimhoudingsverplichting opgenomen. Twee daarvan geven wij hier kort weer. In lid 1 onderdeel i van artikel 43c Uitvoeringsregeling AWR is bepaald dat aan de landelijke directeur van de Belastingdienst/Grote ondernemingen gegevens kunnen worden verstrekt die worden gebruikt in het kader van de aan Grote ondernemingen toegewezen niet-fiscale toezichts- en opsporingstaken. Gegevens die worden gebruikt in het kader van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme zijn hiervan uitgezonderd. Dergelijke gegevens kunnen zonder schending van de geheimhoudingsverplichting op grond van artikel 43c lid 1 onderdeel t Uitvoeringsregeling AWR aan het Bureau Financieel Toezicht, De Nederlandsche Bank N.V., de Stichting Autoriteit Financiële Markten alsook de landelijke directeur van de Belastingdienst/Grote ondernemingen worden verstrekt.

Blijkens het tweede lid van artikel 43c Uitvoeringsregeling AWR kunnen de gegevens zoals in het eerste

11 In de zin van art. 162 lid 1 sub a en b Sv.

12 In de zin van art. 162 lid 1 sub c Sv.

13 De verplichting bestaat voor eenieder die kennis draagt van een misdrijf tegen de veiligheid van de Staat (art. 92-107 Sr), van een misdrijf tegen de Koninklijke waardigheid voor zover die niet enkel door belediging wordt aangetast (art. 108-110 Sr), van een in Titel VII van het Tweede boek Sr strafbaar gesteld misdrijf voor zover daardoor levensgevaar is ontstaan (art. 157-176b Sr), van een misdrijf tegen het leven gericht (art. 287-294 Sr), van een strafbare afbreking van zwangerschap (art. 296 Sr), van mensenroof (art. 278 Sr) en/of van verkrachting (art. 242 Sr).

14 Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994, laatstelijk gewijzigd bij *Strct.* 2013, 19900.

lid weergegeven in beginsel alleen *op verzoek* van het betreffende bestuursorgaan worden verstrekt.<sup>15</sup> Een uitzondering bestaat echter voor (en wij citeren) 'de verstrekking van gegevens als bedoeld in het eerste lid, onderdeel l, onder 3<sup>o</sup>, alsmede de onderdelen i en t, voor zover het gegevens betreft die kunnen worden verstrekt aan de landelijk directeur van de Belastingdienst/Grote ondernemingen'. Voor de verstrekking van deze gegevens hoeft een verzoek van de officier van justitie niet te worden afgewacht.

Maar hoe moet deze uitzondering nu geïnterpreteerd worden? Het citaat kan aldus worden gelezen dat een uitzondering bestaat voor artikel 161 Sv en daarnaast voor de situaties als vermeld in het eerste lid onderdeel i en t. Artikel 161 Sv behelst echter een algemene aangiftebevoegdheid. Dat zou inhouden dat een belastingambtenaar in alle gevallen waarin hij een vermoeden van een strafbaar feit heeft, daarvan aangifte *kan* doen. Hij verwordt daarmee in feite een 'gewone' burger op wie deze bevoegdheid eveneens rust. Met deze lezing wordt de geheimhoudingsverplichting vergaand uitgehold. Zou dit de bedoeling zijn geweest?

## In de praktijk blijkt de fiscus voor justitie een loyale en waardevolle informant

De tweede volzin van artikel 43c lid 2 Uitvoeringsregeling AWR zou ook zo kunnen worden gelezen dat de uitzondering wordt bedoeld om zonder verzoek gegevens te verstrekken op grond van artikel 161 Sv *voor zover* dat gegevens betreft als bedoeld in het eerste lid onderdeel i en t.

Welke informatie wordt bedoeld in het eerste lid onderdeel i behoeft dan nader onderzoek. Daarvoor dient te worden gezien welke 'niet-fiscale toezichts- en opsporingstaken' aan het organisatieonderdeel van de Belastingdienst/Grote ondernemingen zijn toebedeeld. Immers, gegevens voor dergelijke taken kunnen zonder een verzoek daartoe worden verstrekt. Het antwoord op deze vraag is niet gemakkelijk te geven. Tot 1 januari 2013 stond in de Uitvoeringsregeling AWR 'Belastingdienst/Holland-Midden' in plaats van 'Grote ondernemingen'. Uit het Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst/Holland-Midden 2008<sup>16</sup> bleek dat personen werkzaam bij de Belastingdienst/Holland-Midden in de functie van opsporingsambtenaar Belastingdienst Unit/Ordering bevoegd waren de onder artikel 4 van dat besluit vermelde feiten op te sporen. Het ging dan bijvoorbeeld om niet-fiscale

delicten uit de Wet op de economische delicten (WED). Door de recente reorganisatie binnen de fiscus bestaat Belastingdienst/Holland-Midden sinds 1 januari 2013 niet meer. Artikel 3 lid 1 onder a sub a1 van de huidige Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003<sup>17</sup> bepaalt thans dat de Belastingdienst bestaat uit vier eenheden, te weten: Belastingdienst/Particulieren, dienstverlening en bezwaar, Belastingdienst/Midden- en kleinbedrijf, Belastingdienst/Grote ondernemingen en Belastingdienst/Semi massale processen.

Dientengevolge is de Uitvoeringsregeling AWR aangepast en is Belastingdienst/Holland-Midden vervangen door Belastingdienst/Grote ondernemingen. Het Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst/Holland-Midden 2008 is ook komen te vervallen. Per 15 mei 2013 is in plaats daarvan het Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst/Bureau Economische Handhaving 2013 in werking getreden.<sup>18</sup> Dit besluit regelt in artikel 3 lid 1 dat de buitengewoon opsporingsambtenaar bevoegd is tot het opsporen van de strafbare feiten behorend tot het domein V, Werk, Inkomen en Zorg, van bijlage A-I van de Circulaire Buitengewoon opsporingsambtenaar. Deze opsomming van feiten waartoe de opsporingsambtenaar van Belastingdienst/Bureau Economische Handhaving tot opsporing bevoegd is, betreft *grosso modo* dezelfde feiten die voorheen in het vervallen besluit van 2008 stonden.

Het besluit is van toepassing op personen in de functie van opsporingsambtenaar in dienst van de Belastingdienst/Bureau Economische Handhaving en niet meer de personen in de functie van de Belastingdienst/Holland-Midden.

Hoewel in de toelichting bij de nieuwe Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 staat dat de wijziging van artikel 43c van de Uitvoeringsregeling AWR samenhangt met de nieuwe indeling van de organisatie van de Belastingdienst (aldus de wijziging van 'Belastingdienst/Holland-Midden' in 'Belastingdienst/Grote ondernemingen') is in het vervangende besluit nagelaten te specificeren of een buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst/Bureau Economische Handhaving onderdeel is van Belastingdienst/Grote ondernemingen. Onduidelijk is dus of het besluit dat thans regelt welke niet-fiscale toezichts- en opsporingsbevoegdheden toekomen aan de Belastingdienst/Bureau Economische handhaving, dient te gelden als niet-fiscale toezichts- en opsporingsbevoegdheden die aan de Belastingdienst/Grote Ondernemingen toekomen.

Zou in artikel 43c lid 2 van de Uitvoeringsregeling AWR bedoeld zijn een mogelijkheid te creëren om gegevens op basis van artikel 161 Sv aan de officier van justitie te verstrekken zonder een daartoe strekkend verzoek, *voor*

15 Uit de rechtspraak blijkt dat een dergelijk verzoek zijn grondslag dient te hebben in het Sv. Rb. Den Haag oordeelde op 25 januari 2012 (ECLI:NL:RBSGR:2012:BV2097) dat in een dergelijk geval uitlevering van stukken op grond van een vordering ex art. 126nd Sv geen schending van de geheimhoudingsplicht ex art. 67 AWR opleverde.

16 Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst/Holland-Midden 2008, *Stcrt.* 10 juli 2008, nr. 131, p. 33.

17 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, laatstelijk gewijzigd bij *Stb.* 2013, nr. 6465.

18 Besluit buitengewoon opsporingsambtenaar Belastingdienst/Bureau Economische Handhaving 2013, *Stcrt.* 2013, 13475.

zover het gegevens betreft als bedoeld in artikel 43c lid 1 onder i en t van de Uitvoeringsregeling AWR, dan is het met de – naar het lijkt – onjuiste, althans onvolledige, aanpassingen in de uitvoeringsgerichte regelgeving niet met zekerheid vast te stellen voor welke gegevens deze regeling dan geldt. Er lijkt sprake te zijn van een ‘lek’ in de regelgeving.

Samenvattend: als de uitzondering op het op verzoek dienen te verstrekken van informatie geldt voor de aangiftebevoegdheid van artikel 161 Sv *as such*, dan wordt de geheimhoudingsbepaling van artikel 67 AWR vergaand uitgehold. Anderzijds, indien de spontane verstrekking slechts mogelijk is voor zover de informatie toekomt aan Belastingdienst/Grote ondernemingen, brengt dat een minder rigoureuze inbreuk op artikel 67 AWR met zich, maar is de uitvoerende regelgeving niet ‘waterdicht’.

## 5. ‘Routing van de aangifte’

Indien een belastingambtenaar bekend wordt met een vermoeden van een strafbaar feit waarvan hij aangifte moet of kan doen, is de vervolgvraag aan welke regels hij zich vervolgens dient te houden.

### 5.1. Procedure bij fiscale delicten

Voor de afhandeling van vermoedens van strafbare feiten van fiscale aard is de Richtlijn aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten (hierna: ‘AAFD-richtlijnen’) in het leven geroepen.<sup>19</sup> Deze richtlijnen beschrijven hoe een belastingambtenaar mogelijke delicten op de gebieden van belastingen, toeslagen en douane dient aan te melden en hoe vervolgens in overleg met het OM zaken worden ‘uitverkozen’ voor strafrechtelijke afdoening.

Voor de volledigheid zij opgemerkt dat de aanmelding van de fiscale fraude ‘noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet’ en er in zoverre dus ook geen sprake is van een inbreuk op de geheimhoudingsverplichting ex artikel 67 AWR.

De richtlijnen geven een kader aan het bepaalde in artikel 80 lid 2 AWR. In afwijking van het commune strafrecht, waarin het OM beslist over de wenselijkheid van een strafrechtelijke vervolging, is het in het fiscale strafzaken zo dat in beginsel het bestuur van ‘s Rijks belastingen<sup>20</sup> bepaalt of een zaak strafrechtelijk wordt afgedaan. Het ontstaan van de richtlijnen is daarnaast gelegen in het feit dat voor een aantal delicten van fiscale aard een bestuurlijke boete kan worden opgelegd, terwijl de wet ook de mogelijkheid biedt strafrechtelijk te vervolgen. Beboeting en vervolging voor ‘hetzelfde feit’ is (vanzelfsprekend) niet mogelijk.<sup>21</sup> De Be-

lastingdienst en het OM moeten dus gezamenlijk afwegen of de bestuursrechtelijke dan wel de strafrechtelijke route wordt gekozen. Zodra één van de twee wegen is ingeslagen, staat het *una via*-beginsel (in beginsel) eraan in de weg dat alsnog voor de andere weg kan worden gekozen.<sup>22</sup>

De AAFD-richtlijnen zijn gericht op de inzet van het strafrecht op zaken die een maatschappelijk effect hebben. Fiscale zaken met weinig tot geen maatschappelijk effect zullen aldus bestuurlijk worden afgedaan. In de richtlijnen wordt in hoofdstuk 5 op grond van een aantal indicatoren aangegeven of in beginsel voor bestuurlijke of strafrechtelijke afdoening wordt gekozen. Indicatoren die meespelen, zijn onder meer de hoogte van het fiscale nadeel, of de betrokkene een voorbeeldfunctie heeft, of sprake is van recidive en of de betrokkene heeft meegewerkt aan het onderzoek.

Als de uitzondering op het op verzoek dienen te verstrekken van informatie geldt voor de aangiftebevoegdheid van artikel 161 Sv *as such*, dan wordt de geheimhoudingsbepaling van artikel 67 AWR vergaand uitgehold.

De richtlijnen onderscheiden drie fasen. Fase 1 is de aanmeldingsfase en geeft aan in welke gevallen de ambtenaren van de Belastingdienst vermoedens van een strafbaar feit moeten melden bij de boete-fraudecoördinator of de contactambtenaar. De aanmelding vindt plaats als een drempelbedrag is overschreden. Het fiscaal nadeel moet ten minste € 10.000 voor particulieren bedragen en € 15.000 voor ondernemingen. De boete-fraudecoördinator beoordeelt of voor ten minste het drempelbedrag sprake is van opzet en draagt in dat geval de aangemelde zaak voor in het selectieoverleg. Hierbij wordt aangegeven welke indicatoren van belang zijn.

Het selectieoverleg is fase 2. Het selectieoverleg wordt gevormd door de Fiscale inlichtingen- en opsporingsdienst (FIOD), de contactambtenaar, de boete-fraudecoördinator en de boete-fraudecoördinatoren die tot één regio behoren. In dit overleg wordt getoetst of een zaak terecht op grond van de aanmeldingsrichtlijn is aangemeld. Indien wordt gesproken van een aanmeldingswaardige zaak, adviseert het selectieoverleg of op basis van de bewijsbaarheid een zaak in aanmerking komt voor opsporing.

Indien het selectieoverleg de zaak potentieel vervolgbaar acht, worden de zaken onderverdeeld in twee categorieën. Categorie I betreft de zaken waarin het nadeel dat aan opzet is te wijten ten minste het drempelbedrag en minder dan € 125.000 bedraagt. Categorie II betreft de zaken waarin het nadeel dat aan opzet te wijten is meer dan € 125.000

19 Richtlijn aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten, *Stcr*. 2011, 11782. Tot 1 juli 2011 golden de Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen (ATV-richtlijnen).

20 In de persoon van de contactambtenaar ex art. 84 AWR.

21 In de zin van art. 68 Sr. Zie daartoe ook HR 1 februari 2011, *NJ* 2011, 394.

22 Art. 5:44 Algemene wet bestuursrecht en art. 243 lid 2 Sv.

bedraagt. Categorie I-zaken worden bestuurlijk afgedaan door de Belastingdienst indien geen sprake is van één van de indicatoren uit de richtlijnen. Indien wel sprake is van één of meer indicatoren zal de zaak doorgaan naar fase 3, net als de categorie II-zaken.

Fase 3 is het tripartiete overleg (TPO). Dit overleg vindt plaats tussen de officier van justitie, de contactambtenaar, de boete-fraudecoördinator en de FIOD. In het TPO wordt getoetst of een zaak voldoet aan de richtlijnen voor strafrechtelijke afdoening (strafbeschikking of strafvervolgning). Indien de zaak voldoet aan de richtlijnen zal een opsporingsonderzoek worden ingesteld, anders gaat de zaak terug naar de Belastingdienst voor bestuurlijke afdoening.

### Van *professional judgement* van een Belastingdienstmedewerker wordt nogal wat verwacht

Uit het voorgaande blijkt wel dat als het gaat om een vermoeden van fiscale fraude een heel proces op gang komt, met de nodige waarborgen omkleed. De AAFD-richtlijnen zijn ook aan te merken als recht in de zin van artikel 79 Wet op de rechterlijke organisatie.<sup>23</sup> Dat de AAFD-richtlijnen daadwerkelijk rechtsbescherming bieden aan verdachten blijkt ook wel uit een recente uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant.<sup>24</sup> In die zaak oordeelde de rechtbank dat de betreffende zaak de toets van de richtlijnen niet doorstond. Het OM werd op basis daarvan niet-ontvankelijk verklaard in de vervolging van de verdachte.

Voorts zij opgemerkt dat in deze situaties een grote rol is weggelegd voor de contactambtenaar. Zijn betrokkenheid is gelegen in het feit dat deze ambtenaar op basis van artikel 84 AWR aangewezen is ten dienste van de vervolging van en berichten over strafbaar gestelde fiscale delicten contact dient te onderhouden met het OM.<sup>25</sup>

#### 5.2. Procedure bij niet-fiscale delicten

Uit de antwoorden op de Kamervragen blijkt *niet* dat er procedurevoorschriften bestaan voor het geval een vermoeden van strafbare delicten van niet-fiscale aard ontstaat bij een medewerker van de Belastingdienst. De route, zoals die in de antwoorden wordt beschreven, is dat bij een dergelijk vermoeden de betrokken ambtenaar zich meldt bij de contactambtenaar en zij gezamenlijk beoordelen of aangifte bij het OM moet worden gedaan. De contactambtenaar verzorgt vervolgens de aangifte. Het is aan de belastingambtenaar en de contactambtenaar of ook de dienstleiding moet worden geïnformeerd. Op basis van *professional judgement* wegen zij de feiten en omstandigheden van het specifieke geval en wordt de route bepaald.

### 6. Spanningsveld tussen geheimhoudingsplicht en aangifteplicht

De geheimhoudingsplicht van ambtenaren die werkzaam zijn bij de Belastingdienst en de aangiftemogelijkheden die eveneens op deze ambtenaren rusten, leveren een spanningsveld op. Immers, een plicht tot zwijgen en een plicht tot spreken zijn moeilijk met elkaar te verenigen. Hoewel de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht zijn vastgelegd in wet- en regelgeving, is met de huidige complexe wetgeving en complexe criminaliteit niet altijd duidelijk of signalen van strafbare gedragingen ook redelijkerwijs zo geïnterpreteerd kunnen en moeten worden. Beter gezegd: waar rook is, blijkt niet altijd vuur te zijn.

Aan de keuze de spreekplicht in dergelijke situaties boven de geheimhoudingsplicht te laten gaan, dient een gedegen afweging vooraf te gaan. Van *professional judgement* van een Belastingdienstmedewerker wordt nogal wat verwacht. Hoewel artikel 43c lid 1 onderdeel I Uitvoeringsregeling AWR duidelijk is over de vraag welke informatie op verzoek van de officier van justitie verstrekt kan worden en de belastingambtenaar aldus is ontheven van zijn geheimhoudingsverplichting, maakt de uitvoeringsregeling niet glashelder wanneer zelfs spontaan van de aangiftebevoegdheid gebruik kan worden gemaakt. Zou de belastingambtenaar op basis van dat artikel in alle gevallen zijn ontheven van zijn geheimhoudingsplicht ten aanzien van de algemene aangiftebevoegdheid op basis van artikel 161 Sv, dan dient de ambtenaar per situatie af te wegen of hij van deze bevoegdheid gebruikmaakt. Er zullen ambtenaren zijn die stevast aangifte zullen doen als zij stuiten op een strafbaar feit. Anderen zullen menen dat nu slechts sprake is van een bevoegdheid en geen verplichting, de geheimhoudingsverplichting dient te prevaleren. Mogelijk is ook dat een ambtenaar van geval tot geval bekijkt of hij aangifte wenst te doen; bij een bekende niet en een 'echte boef' wel (of juist ook niet, bang voor represailles?). Kortom, de keuze is steeds arbitrair.

In de lezing dat de ambtenaar is ontheven van zijn geheimhoudingsplicht op basis van artikel 161 Sv voor zover het gegevens betreft als bedoeld in artikel 43c lid 1 onderdeel i en t Uitvoeringsregeling AWR, dan staat de belastingambtenaar eveneens een 'taai taak' te wachten. Immers, in de lagere regelgeving is momenteel de ontheffing voor niet-fiscale fraude gevallen niet glashelder vastgelegd.

Het voorgaande brengt met zich dat ons inziens de aangifteprocedure in gevallen van een vermoeden van niet-fiscale delicten bij een belastingambtenaar van soortgelijke waarborgen zou moeten worden voorzien als bij een verdenking van fiscale strafbare feiten. Zo wordt de mogelijk onterechte verdachte beschermd tegen de machtige overheid. Hoewel aan het OM de verantwoordelijkheid toekomt om alleen dan te vervolgen indien sprake is van een redelijke verdenking en de vervolging opportuun

23 HR 19 juni 1990, NJ 1991, 119.

24 Rb. Zeeland-West-Brabant 17 april 2013, LJN BZ9322.

25 Art. 9 lid 1 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 bepaalt dat de landelijk directeurs, de directeurs van de organisatieonderdelen en de algemeen directeur Douane ambtenaar zijn als bedoeld in art. 84 AWR.

wordt geacht, zal het niet de eerste keer zijn dat vervolgd wordt terwijl van een redelijke verdenking achteraf geen sprake bleek.<sup>26</sup>

Om een extra waarborg voor de (verdachte) belastingplichtige te creëren, menen wij dat het wenselijk is dat ook voor de situatie waarin een belastingambtenaar kennis krijgt van een vermoeden van een strafbaar delict van niet-fiscale aard, heldere procedureomschrijvingen en aangifterichtlijnen bestaan, waarin de betrokkenheid van Belastingdienst-medewerkers op meerdere niveaus is vastgelegd.<sup>27</sup>

Op deze wijze is niet alleen inzichtelijk welke 'route' dient te worden bewandeld, maar wordt wellicht ook voorkomen dat voor de zekerheid aangifte wordt gedaan onder het mom *better be safe than sorry*. De staatssecretaris gaf in de beantwoording van de Kamervragen aan dat in de periode 2009-2012 enkele honderden aangiften zijn binnengekomen via medewerkers van de Belastingdienst.<sup>28</sup> Mogelijk brengt de extra waarborg met zich dat het aantal aangiften dat het OM bereikt naar beneden gaat. Een welkome bijkomstigheid voor het (overbelaste) OM.

Overigens kan dit ook een extra waarborg bieden om 'tunnelvisie' te voorkomen. Begin van dit jaar verklaarde Rechtbank Den Haag het OM nog niet-ontvankelijk in de vervolging van de verdachte nu geen sprake heeft kunnen zijn van een redelijk vermoeden van schuld.<sup>29</sup> Hoewel in dit geval sprake was van een (onterechte) verdenking van een delict van fiscale aard, illustreert deze uitspraak dat de overheid zich niet altijd kan behoeden voor een tunnelvisie ten aanzien van een op enig moment (bij een belastingambtenaar) gerezen verdenking.

Zou een ambtenaar overigens opzettelijk zijn geheimhoudingsplicht schenden, dan is dat strafbaar gesteld in artikel 272 Sr.<sup>30</sup> In te voeren procedurevoorschriften en aangifterichtlijnen zouden ook handvatten kunnen bieden bij de afweging of aangifte kan worden gedaan tegen de betreffende belastingambtenaar.

26 Zie daartoe onder meer Hof 's-Hertogenbosch 13 mei 2005, *NbSr* 2005, 276, Hof 's-Hertogenbosch 27 augustus 2008, *NbSr* 2008, 394, Hof Amsterdam 29 mei 2009, *NbSr* 2009, 294 en Hof Leeuwarden 5 maart 2010, *NbSr* 2010, 138.

27 Een parallel kan getrokken worden met het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) dat in par. 2.2 een procedurevoorschrift bevat voor het geval de Belastingdienst voornemens is een boete op te leggen aan de medepleger (en feitelijk leidinggever of opdrachtgever). In dat geval kan de boete slechts worden opgelegd met toestemming van meerdere niveaus om 'wildgroei' van boetes te voorkomen, zijnde de voorzitter van het managementteam van de betreffende belastingregio en van het team Particulieren/Formeel recht van het ministerie van Financiën.

28 *V-N* 2013, 13.7, antwoord op vraag 1.

29 Rb. 's-Gravenhage 18 januari 2013, LJN BY8787, nrs. 09/997145-10; 09/993002-11.

30 Een dergelijke onjuiste aangifte kan ons inziens onder omstandigheden ook een onrechtmatige overheidsdaad opleveren, op basis waarvan schadevergoeding gevorderd zou kunnen worden.

## 7. Ten slotte

In deze bijdrage is uiteengezet dat de fiscale geheimhoudingsplicht van een belastingambtenaar sterk moet worden gerelativeerd vanwege de vele uitzonderingen daarop. Zoals beschreven, kan in het meest vergaande geval worden gesproken van een 'wassen neus'. Er is ons inziens dan ook een taak voor de minister weggelegd om de uitzonderingsmogelijkheden op artikel 67 AWR eens nauwgezet onder de loep te nemen.

Bovendien is het van belang dat in het concrete geval aan het maken van een inbreuk op deze verplichting een weloverwogen beslissing ten grondslag ligt. Een vastgelegde procedureomschrijving op basis waarvan interne toetsing van een voorgenomen aangifte plaatsvindt bij zowel fiscale als niet-fiscale delicten is een *must*.

### De fiscale geheimhoudingsplicht van een belastingambtenaar moet sterk worden gerelativeerd vanwege de vele uitzonderingen daarop

Vanzelfsprekend behoren de justitiële autoriteiten aangiften van strafbare feiten nauwkeurig te beoordelen en alleen die zaken te vervolgen waarbij ook daadwerkelijk sprake is van een redelijke verdenking. Als ook voor het doen van aangiften van niet-fiscale strafbare feiten een regeling wordt getroffen, dient dat bovendien als extra filter teneinde te voorkomen dat een (verdachte) belastingplichtige ten onrechte met een strafrechtelijk onderzoek wordt geconfronteerd. Bovenal komt dat het in ere houden van de fiscale geheimhoudingsverplichting ten goede en is de belastingambtenaar, mits hij de procedurevoorschriften in acht heeft genomen, een terechte tipgever.

Overigens levert de situatie waarin een belastingambtenaar, op basis van informatie die hij van een ondernemer heeft verkregen tijdens een controle, ten onrechte aangifte doet andere interessante vraagpunten op. Mag het OM dergelijke informatie dan gebruiken? En zou deze vraag negatief beantwoord moeten worden en de informatie wordt toch gebruikt, wat dan? De beantwoording van deze vragen gaat het bestek van dit artikel echter te buiten, wordt vervolgd dus...

#### Over de auteurs

Mr. A.M.E. Nuyens (advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen te Breda/Rotterdam en verbonden aan het Fiscaal instituut van Tilburg University).

Mr. G.M. Boezelman (advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen te Breda/Rotterdam).