

Auteur: mr. V.S.T. Leenders

4-7-2023

## Fiscale boete of een strafzaak: Protocol AAFD 2023

Als de Belastingdienst een fiscaal delict vermoedt, dan kan dit tot een fiscale boete leiden. Veel delicten zijn daarnaast als strafbare feiten aangemerkt. Dan is vervolging door het Openbaar Ministerie ook mogelijk. Wanneer en hoe wordt de keuze tussen het fiscale boeterecht en het strafrecht gemaakt? Hierover zijn regels opgenomen in het **Protocol AAFD 2023**. In onze praktijk zien wij dat het belangrijk is om deze spelregels tijdig goed in beeld te hebben om de juiste strategische beslissingen te kunnen nemen.



### Wanneer is er een risico op strafrechtelijke vervolging in een fiscale kwestie?

Al sinds jaar en dag stemmen de Belastingdienst, de FIOD en het Openbaar Ministerie met elkaar af of een fiscaal delict met een fiscale boete kan worden afgedaan of dat het een strafzaak wordt. Die afstemming is een wettelijke verplichting.<sup>1</sup> Ook voor de Douane- en de Toeslagenzaken geldt deze verplichting. De spelregels voor deze afstemming zijn in een 'Protocol' vastgelegd, dat voluit heet: "*Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen*".

Dit protocol geldt alleen voor zaken waarin vermoed wordt dat opzet in het spel is. De zwaarste fiscale strafbepalingen gelden voor opzettelijk, dus willens en wetens, gepleegde delicten.

---

<sup>1</sup> Artikel 5:44 Algemene wet bestuursrecht

Dat gaat dan bijvoorbeeld om het opzettelijk onjuist indienen van een belastingaangifte, het opzettelijk niet doen van een belastingaangifte of het opzettelijk verstrekken van onjuiste inlichtingen aan de inspecteur.

Een andere factor is de omvang van het fiscale nadeel. Bij een fiscaal nadeel vanaf € 100.000 is de hoofdregel dat de zaak door het OM verder wordt opgepakt voor een strafrechtelijke vervolging. Bij een fiscaal nadeel van onder de € 100.000 wordt de zaak alleen in uitzonderingsgevallen met het OM opgepakt. Ook als het fiscaal nadeel niet te berekenen is, bijvoorbeeld als geen aangifte is ingediend, moet gekeken worden of sprake is van zo'n uitzonderingsgeval. Er zijn nogal wat uitzonderingsgevallen. Deze worden 'wegingscriteria' genoemd.

Het Protocol AAFD 2023, dat het acht jaar oude Protocol AAFD uit 2015 opvolgt, bevat nieuwe elementen die voor de praktijk belangrijk zijn. Zo kan er vaker worden gekozen voor inzet van strafrecht. Dit is een belangrijk aspect voor onder andere de bepaling van de strategie in fiscale (boeken)onderzoeken waarvan de inschatting is dat deze tot beboeting (door de Belastingdienst) of de inzet van het strafrecht zouden kunnen leiden.

### **'Optimum remedium' en 'Thematische aanpak'**

In de afstemming tussen Belastingdienst, FIOD en OM speelt mee dat het strafrecht "*wordt gezien als een instrument dat in verbinding staat met andere vormen van handhaving, toezicht en nalevingsbevordering*". Het strafrecht dient de andere schakels in de handhaving te ondersteunen en de handhaving als geheel effectiever te maken, aldus het Protocol. Zo heeft het OM bijvoorbeeld in het verleden via persberichten en speciale zittingen aandacht besteed aan doorzoekingen, aanhoudingen en strafzittingen voor bepaalde onderwerpen. De bedoeling hiervan is om anderen te overtuigen diezelfde delicten niet (meer) te plegen. En ook kan gedacht worden aan een strafrechtelijk onderzoek om meer informatie over een bepaald onderwerp te weten te komen, zodat de Belastingdienst beter toezicht kan houden.

Die ondersteunende functie van de inzet van strafrecht wordt 'optimum remedium' genoemd. Bij de keuze of een zaak met een fiscale boete wordt afgedaan of dat een strafrechtelijk onderzoek wordt opgestart, speelt dus mee of de zaak zo'n ondersteunende bijdrage kan leveren. Dit komt in het Protocol AAFD 2023 ook terug bij het wegingscriterium van de 'Thematische aanpak': een actie, gericht op specifieke groepen (zoals in het verleden massagesalons, glazenwassers) of bepaalde typen delicten.

Doordat relatief eenvoudig sprake is van het wegingscriterium 'thematische aanpak', zal sneller sprake zijn van het uitzonderingsgeval waarin zaken met een fiscaal nadeel van (ruim) onder de € 100.000 in beeld komen voor strafrechtelijke vervolging. [De Hoge Raad keurde dit in februari 2023 goed.](#)

### **Ruchtbaarheid en verantwoording**

Dat het bij de afstemming ook gaat om de ruchtbaarheid die aan een zaak gegeven kan worden, blijkt uit een nieuwe passage in het Protocol. Het is al enige jaren vaste praktijk dat persberichten worden gepubliceerd over strafzaken die buiten de rechter om worden afgedaan met een strafbeschikking.

Het nieuwe AAFD Protocol vermeldt dat ingeval zaken achterblijven bij de Belastingdienst ook de fiscale boetes die door deze instantie worden opgelegd gepubliceerd kunnen worden. Dat kan er bijvoorbeeld toe leiden dat niet voor strafrecht wordt gekozen maar dat wel een publicatie van de fiscale boete wordt voorzien. Dit vanzelfsprekend met alle 'exposure' die daarbij komt kijken.

Het lijkt erop dat het belangrijk is voor Belastingdienst, de FIOD en het OM dat bepaalde zaken niet in relatieve stilte kunnen worden afgedaan maar dat er ook duidelijk zichtbare zakelijke gevolgen zijn. Dat wordt geschaard onder 'het belang van de verantwoording', bijvoorbeeld tegenover aandeelhoudersvergaderingen, toezichthouders en brancheorganisaties. En: "*Het tuchtrecht kan hierbij een belangrijke rol spelen*". Kortom: strafrecht kan worden ingezet om te bereiken dat bestuurders van (financiële) ondernemingen en (belasting)adviseurs een fiscaal delict aan allerlei instanties moeten melden waarna zij – zo lijkt het Protocol voor te staan – hun functie of hun lidmaatschap van een beroepsorganisatie moeten opgeven.

### **Wet op de internationale bijstandsverlening (Wib)**

Voor het eerst wordt nu in het Protocol vermeldt dat het ook van toepassing is op Wib-delicten. Dit lijkt een voorbode voor strafrechtelijk optreden in die zaken. Voor bijvoorbeeld Wwft-poortwachters<sup>2</sup>, 'intermediairs' (adviseurs) en exploitanten van digitale platforms zijn diverse verplichtingen tot gegevensuitwisseling opgenomen in de Wib. Hier ligt Europese wetgeving aan ten grondslag, bekend als "DAC" (Directive Administrative Cooperation). Niet voldoen aan de verplichtingen vormt (ook) een strafbaar feit. Het gaat om de volgende verplichtingen, ook wel bekend als DAC-5, DAC-6 en DAC-7:

- Wwft-poortwachters moeten aan de Belastingdienst toegang geven tot gegevens die over cliënten zijn verzameld, bijvoorbeeld voor cliëntcontrole en het monitoren van transacties (DAC-5 – per 1 januari 2018);
- Het melden van grensoverschrijdende fiscale constructies ("Mandatory Disclosure", DAC-6 – per 1 juli 2020);
- Het rapporteren van gegevens over verkopers op digitale platformen (DAC-7 – per 1 januari 2023).

Het lijkt er op dat de Belastingdienst, de FIOD en het OM met deze aanvulling van het Protocol willen uitstralen dat het niet nakomen van deze verplichtingen daadwerkelijk tot strafrechtelijke vervolging zal leiden. Niet kan worden uitgesloten dat de Belastingdienst zelfs al zaken op het spoor is die daarvoor in aanmerking komen. Op basis van wat wij zien in de huidige aanpak van Wwft-zaken en hoe banken daarin opereren, is dit verre van denkbeeldig.

Evenmin is denkbeeldig is dat de Belastingdienst de handhaving van de meldingsverplichting grensoverschrijdende fiscale constructies ook strafrechtelijk wil sanctioneren, al dan niet onder internationale druk. Het Protocol AAFD 2023 biedt nu de ruimte om dit nu met de FIOD en het OM af te stemmen. Dit is zeker iets om rekening mee te houden.

---

<sup>2</sup> Dit zijn bijvoorbeeld banken en andere financiële instellingen, maar ook accountants, belastingadviseurs, handelaren en makelaars.

De Belastingdienst straalt weliswaar uit dat zij behulpzaam wil zijn bij deze meldingsplicht, maar op basis van het nieuwe Protocol lijkt het er op dat toch ook de handen vrij worden gehouden om strafrechtelijke vervolging in te stellen.<sup>3</sup>

### **Europees Openbaar Ministerie (EOM)**

Sinds 1 juli 2021 is het Europees Openbaar Ministerie (EOM) operationeel. Het EOM is een onafhankelijk orgaan van de Europese Unie dat is belast met het vervolging van strafbare feiten die de financiële belangen van de EU schaden. Grensoverschrijdende btw-fraude, bijvoorbeeld met auto's, is een van de onderwerpen waar het EOM zich mee bezig houdt. Maar ook voor douanezaken, fraude, corruptie en witwassen, kan het EOM bevoegd zijn. Het Protocol AAFD 2023 bepaalt dat dergelijke zaken worden voorgelegd aan het EOM. Als het EOM de zaak afwijst, kan het Nederlandse OM alsnog de zaak strafrechtelijk vervolgen. Ook dergelijke zaken dienen op basis van het Protocol AAFD 2023 te zijn afgestemd tussen Belastingdienst, FIOD en OM.

### **Conclusie**

*Het nieuwe Protocol AAFD 2023 vervangt na 8 jaar het eerdere Protocol. Het nieuwe Protocol biedt nog meer ruimte om zaken met een relatief beperkt fiscaal nadeel strafrechtelijk te vervolgen. Bij die afweging wordt meer en meer gekeken naar het effect dat de zaak kan hebben voor de handhaving in het algemeen en naar de gevolgen ('verantwoording') voor de belastingplichtige. Het is belangrijk om dit in beeld te hebben bij de strategie in een fiscaal onderzoek.*

*Nieuw in het Protocol is verder dat wordt toegelicht hoe de afstemming verloopt in zaken waar het EOM voor bevoegd is, zoals btw-carrouselfraude. Ook nieuw is dat de niet-nakoming van inlichtingenverplichtingen op grond van DAC-5, DAC-6 (Mandatory Disclosure) en DAC-7 in het Protocol worden genoemd. Ook voor deze zaken zal door de Belastingdienst, de FIOD en het OM worden afgestemd of strafrechtelijke vervolging de juiste aanpak is. Dit lijkt een voorbode dat voor dergelijke zaken, bijvoorbeeld als 'optimum remedium' of als 'thematische aanpak', voor strafrechtelijke vervolging gekozen zal worden.*

### **Ons advies**

Bekijk 'aan de voorkant' van een fiscaal (boeken)onderzoek of mogelijk fiscale verplichtingen niet zijn nagekomen. Als dat zo is, weeg dan het verruimde Protocol AAFD 2023 mee in de strategische afwegingen.

### **Contactgegevens**

Jaeger Advocaten-belastingkundigen  
Weteringschans 237  
1017 CX Amsterdam  
020-6760481  
[info@jaeger.nl](mailto:info@jaeger.nl)  
[www.jaeger.nl](http://www.jaeger.nl)

---

<sup>3</sup> Zie ook het interview met de Coördinator Mandatory Disclosure bij de Belastingdienst in het tijdschrift Compliance, Ethics & Sustainability, nr. 1, maart 2023, p. 32-34.