

NTFR 2025/858 - A-G Wattel: strafvervolgning mogelijk voor weigering om vragen te beantwoorden die inspecteur stelt op basis van door Duitse fiscus uitgewisselde bankgegevens

Gegevens

Publicatie

NTFR 2025/858

Instantie

Parket bij de Hoge Raad

Datum uitspraak

25 maart 2025

Datum publicatie

20 mei 2025

Annotator

mr. T.J. Droog
advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam

ECLI

[ECLI:NL:PHR:2025:259](#)

Belastingjaar

2023

Zaaknummer

24/01529

Relevante informatie

[Art. 47 AWR](#), [Art. 69 AWR](#)

Inhoudsindicatie

Samenvatting

De inspecteur heeft op basis van door Duitse fiscus uitgewisselde bankgegevens een vragenbrief naar de verdachte gestuurd, die weigert te antwoorden. Het openbaar ministerie (OM) gaat tot vervolging over ter zake van opzettelijke weigering, jegens de inspecteur, om desgevraagd inlichtingen en documenten te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing te haren aanzien (art. 47 jo. art. 69 AWR). In eerste aanleg is de verdachte veroordeeld voor dat feit. Hof Den Bosch heeft in zijn arrest van 9 april 2024 het OM niet-ontvankelijk verklaard. Het OM heeft cassatieberoep daartegen ingesteld.

Het hof meent dat art. 27 lid 2 van het belastingverdrag met Duitsland inhoudt dat de rechtmatig van de Duitse autoriteiten ontvangen bankgegevens die de inspecteur noopten tot informatievordering, niet zonder uitdrukkelijke instemming van die Duitse autoriteiten gebruikt mogen worden voor andere doelen dan ‘steuerlichen Zwecke’, wat volgens het hof gebruik voor strafvervolging wegens informatieweigering uitsluit.

Het hof heeft het OM bij tussenarrest van 10 oktober 2023 in de gelegenheid gesteld om (i) duidelijkheid te geven over de rechtsbasis van de gegevensuitwisseling (het belastingverdrag met Duitsland of de EU-Bijstandsrichtlijn 2011/16/EU) en over het schijnbare Duitse voorbehoud (‘nur für die (...) genannten *steuerliche Zwecke*’) en (ii) indien vereist, alsnog Duitse instemming over te leggen. Het OM heeft het hof daarop bij brief van 28 februari 2024 bericht dat zijns inziens Duitse instemming niet vereist is omdat beide uitwisselingsinstrumenten het gebruik van uitgewisselde gegevens voor vervolging van *fiscale* delicten toestaan en alleen instemming eisen voor gebruik ten behoeve van vervolging van *niet-fiscale* delicten.

Het hof heeft echter bij eindarrest anders geoordeeld. Het hof acht strafvorderlijk gebruik zonder Duitse instemming in strijd met het belastingverdrag, en de handelwijze van het OM in strijd met (i) de goede verdragstrouw, (ii) een goede procesorde en (iii) wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht. Het hof legt daaraan mede ten grondslag dat de gegevens die de verdenking van niet-aangegeven buitenlands vermogen deden rijzen, dezelfde zijn als die welke de verdenking van informatieweigering deden rijzen, en dat zonder de Duitse gegevens geen vragen aan de verdachte zouden zijn gesteld over haar buitenlandse vermogen. ‘En als die vragen waren uitgebleven, was de verdachte evenmin in de situatie terecht gekomen waarin zij de keuze heeft gemaakt om in het geheel geen informatie te verstrekken’, aldus het hof.

Het OM bestrijdt dat oordeel met twee cassatiemiddelen:

(i) Onjuiste uitleg van art. 27 Belastingverdrag, dat zijns inziens wel degelijk strafvervolging van *fiscale* delicten toestaat zonder nadere instemming; en

(ii) Onbegrijpelijk acht hij het oordeel van het hof dat de Duitse gegevens ten grondslag liggen aan de verdenking van informatieweigering. Die gegevens zijn – ook volgens het hof – rechtmatig gebruikt voor fiscale doeleinden, namelijk vordering van gegevens en inlichtingen die relevant zijn voor de belastingheffing ten aanzien van de verdachte. Pas toen zij weigerde te antwoorden, rees de verdenking van de strafbare informatieweigering waarvoor zij thans vervolgd wordt. Zij wordt niet vervolgd voor onjuiste aangiften, maar voor informatieweigering; ter zake van dat laatste kón geen verdenking ontstaan door of bij de ontvangst van de Duitse gegevens, nu die verdenking pas kon rijzen ná weigering van de verdachte in te gaan op die rechtmatige fiscale informatievordering.

Volgens A-G Wattel worden beide middelen terecht voorgesteld. Hoewel één doeltreffend middel al leidt tot vernietiging van het arrest van het hof en terugwijzing van de zaak, geeft de A-G de Hoge Raad in overweging om voor de rechtsduidelijkheid beide middelen gegrond te verklaren.

Noot

Deze zaak draait om de rechtmatigheid van het gebruik van Luxemburgse bankgegevens, die spontaan zijn verstrekt door de Duitse fiscale autoriteiten aan Nederland, in het kader van een strafvervolgning wegens het niet-voldoen aan een fiscale informatieverplichting ex art. 68 en 69 AWR.

Bij de spontane verstrekking van de bankgegevens – per e-mail van 30 september 2016 – werd door Duitsland vermeld dat de gegevensuitwisseling plaatsvond op grond van het belastingverdrag Nederland-Duitsland en de EU-Bijstandsrichtlijn. Tevens werd in die e-mail verwezen naar de geheimhoudingsbepalingen van beide regelingen, met de mededeling dat de verstrekte informatie uitsluitend mocht worden gebruikt voor de daarin genoemde fiscale doeleinden.

Zoals te verwachten was, heeft de Belastingdienst naar aanleiding van deze informatie de betrokken belastingplichtige verzocht om nadere gegevens op grond van art. 47 AWR. Omdat de belastingplichtige herhaaldelijk weigerde hieraan gehoor te geven, is strafvervolgning ingesteld op grond van art. 68 en 69 AWR.

De kern van het geschil betreft de vraag of het gebruik van deze informatie in een strafrechtelijke context geoorloofd was zonder voorafgaande toestemming van de Duitse autoriteiten. Hof Den Bosch heeft deze vraag ontkennend beantwoord. Volgens het hof heeft Duitsland bij de gegevensverstrekking een voorbehoud gemaakt: de verstrekte gegevens mochten slechts worden gebruikt voor fiscale doeleinden in enge zin, dat wil zeggen ten behoeve van belastingheffing en -inning, en niet voor strafvervolgning. Omdat toestemming ontbrak, achtte het hof het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk in de vervolging.

A-G Wattel komt in zijn conclusie tot een andere beoordeling. Volgens hem heeft het hof art. 27 lid 2 van het belastingverdrag Nederland-Duitsland onjuist uitgelegd. Hij stelt dat deze bepaling, gezien in samenhang met het OESO-commentaar, het gebruik van uitgewisselde gegevens voor de bestrijding van fiscale strafbare feiten wél toelaat, zonder dat aanvullende toestemming van de zendende staat vereist is. De restrictieve formulering in de e-mail van de Duitse autoriteiten kwalificeert hij niet als een bindend gebruiksvoorbehoud dat afwijkt van de verdragsbepalingen.

Wat betreft het belastingverdrag met Duitsland uit 2012 sluit ik mij aan bij de conclusie van de A-G: de uitgewisselde gegevens kunnen onder dit verdrag worden gebruikt voor de vervolging van fiscale delicten.

Toch merk ik op dat er in de overwegingen geen aandacht is besteed aan de toepassingsperiode van het verdrag. Hoewel het belastingverdrag met Duitsland in 2012 is ondertekend, is het pas op 1 december 2015 in werking getreden en ziet het uitsluitend op belastingjaren vanaf 2016. Hierdoor moet onderscheid worden gemaakt tussen ‘oude’ en ‘nieuwe’ jaren.

Op grond van art. 33 lid 5 van het verdrag blijven de bepalingen van het belastingverdrag uit 1959 van toepassing op belastingen, belastingjaren en -tijdvakken waarop het verdrag uit 2012 nog niet van toepassing was – met andere woorden: de jaren tot en met 2015.

Aangezien de bankgegevens in 2016 zijn verstrekt, is het aannemelijk dat deze zien op belastingjaren vóór 2016. Vermoedelijk verkreeg Duitsland deze gegevens al in 2015 via zogeheten ‘tax-CD’s’.

In art. 23 lid 2 van het oude belastingverdrag met Duitsland was bepaald dat uitgewisselde informatie uitsluitend mocht worden gebruikt voor de aanslagregeling en de inning van belastingen. Anders dan het nieuwe verdrag bevatte deze bepaling geen expliciete toestemming voor het gebruik van informatie in handhavings- of vervolgingsprocedures. Dit laat ruimte voor het maken van een gebruiksvoorbehoud door Duitsland.

Had in dit geval dan niet expliciet toestemming moeten worden gevraagd op basis van het op dat moment geldende oude verdrag voor het gebruik van de gegevens ten aanzien van belastingjaren vóór 2016, en dan met name voor strafrechtelijke doeleinden, eventueel via strafrechtelijke rechtshulp? Dit klemmt te meer nu de A-G het eens is met het hof dat verdragsrecht op grond van art. 94 GW voorrang heeft boven de nationale implementatie van de EU-Bijstandsrichtlijn (2011/16/EU), uiterlijk op 1 januari 2013. Dat die richtlijn, waarnaar de Duitse autoriteiten in hun e-mail van 30 september 2016 eveneens verwijzen, strafrechtelijk gebruik van gegevens toestaat (art. 16 lid 1), maakt dus niet dat Duitsland het voorbehoud voor zuiver fiscaal gebruik voor belastingjaren tot 2016 niet meer mocht maken op grond van het ‘hogere’ belastingverdrag met Nederland uit 1959.

Of een bevestigend antwoord op de vraag of de bankgegevens voor strafrechtelijke doeleinden mogen worden gebruikt, in dit concrete geval gunstig uitpakt voor de verdachte, betwijfel ik. De strafvervolgning is immers gebaseerd op de weigering om te voldoen aan de informatieverplichting van art. 47 AWR, niet op het onjuist doen van de belastingaangifte vanwege het verzwijgen van een buitenlandse bankrekening. In die zin is er een vergelijking te trekken met de strafzaak die op 12 december 2024 door rechtbank Amsterdam werd berecht ([ECLI:NL:RBAMS:2024:7784](#)). Daar had een belastingplichtige gegevens over zijn Libanese bankrekening ex art. 47 AWR aan de inspecteur verstrekt nadat Libanon – voor enkel fiscale doeleinden – inlichtingen aan Nederland had verstrekt waaruit bleek dat deze persoon een Libanese bankrekening had. Het verweer dat Libanon geen toestemming had gegeven voor strafrechtelijk gebruik, mocht de verdachte (ook) niet baten.

In dat opzicht kan ik het standpunt van de A-G volgen dat het informatieverzoek op basis van art. 47 AWR gerechtvaardigd was, nu de bankgegevens op rechtmatige wijze zijn verkregen. De bankgegevens vormden slechts de aanleiding voor het informatieverzoek, maar niet de directe grondslag voor de strafvervolgning. En al zouden de bankgegevens onrechtmatig zijn verkregen of gebruikt, dan doet dit volgens de A-G niet af aan de rechtmatigheid van de vragen ex art. 47 AWR, waarbij hij verwijst naar het recente arrest HR 31 januari 2025, [ECLI:NL:HR:2025:154](#), [NTFR 2025/297](#), waarbij een schenkingsakte tijdens een onrechtmatig geoordeelde doorzoeking was verkregen.

Toch wringt hier iets. Staten maken hun voorbehouden niet voor niets; het gaat over hun soevereiniteit. Als Nederland via een omweg een strafzaak entameert met ‘behulp’ van door het buitenland verstrekte inlichtingen, dan is het maar de vraag of dat als goede verdragstrouw kan worden opgevat. De goede verdragstrouw is ook van een hogere orde dan de zuiver nationale onrechtmatigheid die de Hoge Raad in HR 31 januari 2025, [ECLI:NL:HR:2025:154](#), [NTFR 2025/297](#), beslechtte. Mijns inziens zouden doel en strekking van het belastingverdrag uit 1959 moeten prevaleren. Alleen als de inspecteur ook zonder de op 30 september 2016 door Duitsland verstrekte inlichtingen redelijkerwijze mocht menen dat hij naar buitenlandse (Luxemburgse) bankrekeningen kon vragen, lijkt een schending van art. 47 AWR mij gerechtvaardigd. Als de grondslag voor de vragen alleen uit de Duitse inlichtingen voortkomt, dan lijkt mij een veroordeling voor zo’n schending niet in overeenstemming met de goede verdragstrouw.