

# 14. Is mediation in fiscale strafzaken een optie?

MR. M.H.W.N. LAMMERS

In fiscale zaken kennen we het instrument van mediation ten einde te proberen fiscale geschillen tussen een belastingplichtige en de Belastingdienst op te lossen. In dit artikel onderzoekt Marloes Lammers of mediation in fiscale strafzaken ook een optie is en als dat niet het geval is of een lans moet worden gebroken voor het ook in fiscale strafzaken mogelijk maken van mediation.

## 1. Inleiding

Uit de literatuur blijkt dat het aantal conflicten tussen overheidsinstanties en burgers groeit. Belangrijke oorzaken hiervan zijn individualisering en de nadruk op zelfredzaamheid.<sup>1</sup> Mensen worden hierdoor steeds assertiever en gaan ook makkelijker een conflict aan. Gaat het om een fiscaal geschil, dan komt het conflict op het bord van de Belastingdienst te liggen. Een voorbeeld van een dergelijk fiscaal geschil is het thans actuele onderwerp over buitenlandse constructies. De Belastingdienst neemt daarover, meestal, het standpunt in dat sprake is van verboden belastingontduikende constructies. De belastingplichtige daarentegen zal zich op het standpunt stellen dat sprake is van een gerechtvaardigde en legale constructie die wellicht leidt tot belastingbesparing. De geschillen over deze constructies lopen al snel hoog op, temeer nu het fiscale recht niet zwart-wit is.<sup>2</sup>

Daarnaast kan ook een regulier boekenonderzoek bij een belastingplichtige volledig uit de hand lopen. De reden daarvoor kan per zaak verschillen. Bij de ene kwestie zal de Belastingdienst denken dat een belastingplichtige niet het achterste van zijn tong laat zien, waardoor een wantrouwende houding ontstaat, en in een ander geval kan het zijn dat de belastingplichtige de Belastingdienst verwijt op alle slakken zout te leggen of kan hij het idee hebben dat hij niet gehoord of serieus genomen wordt.

Al deze geschillen kunnen leiden tot uit de hand gelopen dossiers waarbij partijen niet meer 'on speaking terms' zijn. De geschillen worden daardoor ook niet opgelost door partijen zelf, maar vaak zal de belastingrechter worden

ingeschakeld. Deze geschillen worden namelijk uiteindelijk geformaliseerd in belastingaanslagen. Voor die belastingaanslagen is de normale fiscale rechtsgang: bezwaar, beroep bij de rechtbank, hoger beroep bij het gerechtshof en beroep in cassatie bij de Hoge Raad. Het doorlopen van deze procedures neemt al snel een jaar of acht in beslag. Al die tijd blijft het conflict tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst voortduren en blijft de relatie tussen deze twee partijen ook onder druk staan. In sommige gevallen wordt de druk nog verder opgevoerd.

Bovendien bestaat de kans dat het verwijt dat de belastingplichtige wordt gemaakt niet alleen in de hiervoor geschetste fiscale kolom terecht komt, maar dat daarnaast ook een aparte strafrechtelijke procedure wordt gevolgd. Die situatie doet zich voor als de Belastingdienst het vermoeden heeft dat een belastingplichtige bijvoorbeeld opzettelijk onjuiste aangiften omzetbelasting heeft ingediend. Dat levert een vermoeden van een strafbaar feit op en het onderzoek daarnaar wordt dan uit handen gegeven aan het Openbaar Ministerie. Dat zal op zijn beurt de FIOD vragen om het onderzoek ter hand te nemen. Ook een dergelijke procedure kost tijd, geld en mankracht. Daarnaast zorgt deze gang van zaken voor een verslechtering in de relatie tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. De belastingplichtige zal de Belastingdienst verwijten in deze situatie terecht te zijn gekomen en de Belastingdienst verwijt het de belastingplichtige op zijn beurt dat hij zich in deze situatie heeft gemanoeuvreed door niet compliant te zijn. Kortom, wantrouwen aan beide kanten.

Als ik dan tel hoeveel conflicten kunnen ontstaan uit één standpunt, kom ik al tot een fiscaal geschil over de belastingaanslag(en) en een strafrechtelijk geschil (vermoeden strafbaar feit), maar daar blijft het niet bij. Vaak zal ook discussie rijzen over de vraag of voor de belastingaanslag(en) uitstel van betaling moet c.q. kan worden verleend of daaraan voorwaarden moeten worden verbonden, etc.

<sup>1</sup> W. Boonstra, 'Beter omgaan met querulant, nieuwe aanpak conflict-dossiers belastingdienst', *Binnenlands Bestuur*, week 49 2018.

<sup>2</sup> Mr. dr. J.A. Booij, mr. J. Kuiper en mr. J. Verstege, *Mediation in belastingzaken, Anders en effectief*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013.

Ook hier ligt een nieuw conflict op de loer. Verder kan tussen partijen (belastingplichtige en Belastingdienst) ook nog een civiel conflict rijzen omdat de Belastingdienst van mening is dat de belastingplichtige weigert informatie te verstrekken. In dat geval kan de Belastingdienst een civiel kort geding starten om het verstrekken van informatie af te dwingen.

Een standpunt van een belastingplichtige of van de Belastingdienst kan op deze wijze al snel uitmonden in een enorme stroom aan geschillen. De gebruikelijke gang van zaken bij dit soort zaken is dat alle formele routes (zoals de fiscale rechtsmiddelen, de toepassing van het strafrecht en/of het civiele recht) worden bewandeld. Het is de vraag of deze gebruikelijke aanpak leidt tot het beste resultaat voor alle partijen, om nog maar niet te spreken over een efficiënte afwikkeling.

Sinds 2005 kan in plaats van de formele fiscale route te benutten gebruik worden gemaakt van de mogelijkheid om een mediation op te starten. In paragraaf 2 ga ik daarop nader in. Ook voor strafzaken bestaat die mogelijkheid sinds 1 januari 2011. In welke zaken die mogelijkheid thans wordt benut en wat de voordelen daarvan zijn bespreek ik in paragraaf 3. Vervolgens ga ik in paragraaf 4 in op de vraag of het volgen van een mediation in fiscale strafzaken een optie is en hoe dat traject er dan uit zou moeten zien. Ik besluit dit artikel ten slotte in paragraaf 5 met een conclusie.

## 2. Mediation in fiscale zaken

Als een belastingplichtige een geschil heeft met de Belastingdienst kan hij dat geschil doorgaans voorleggen aan de belastingrechter (art. 26 AWR juncto art. 8:1 Awb). Lange tijd was dit ook de enige mogelijkheid tot geschilbeslechting in fiscale zaken. In 2005 is daarin, na diverse geslaagde pilots, verandering gekomen. Sinds die tijd bestaat voor fiscale zaken de mogelijkheid om een mediation te volgen. Dit kan op verzoek van een belastingplichtige, op verzoek van de Belastingdienst of op beider verzoek plaatsvinden. Waarbij uiteraard geldt dat als het verzoek van één partij komt, de andere partij daar ook voor open moet staan.

Een mediation kan in verschillende stadia van het geschil tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst worden opgestart. Een denkbare opstart is gelegen in een uit de hand gelopen boekenonderzoek of in de bezwaarfase. Maar ook na deze fase kan een mediation in de beroepsfase meerwaarde hebben. In de beroepsfase kan dat bijvoorbeeld aan de orde zijn als de belastingrechter het idee heeft dat met zijn beslissing de achterliggende problemen tussen beide partijen eigenlijk niet zijn opgelost.<sup>3</sup>

Een geschil met de Belastingdienst kan verschillende oorzaken hebben. Afhankelijk van de oorzaak is het de vraag of mediation een mogelijkheid is om het geschil op te lossen.

De eerste onderverdeling die kan worden gemaakt, is op het niveau van de inhoud, het proces, de relatie of de emotie.

### Een standpunt van een belastingplichtige of van de Belastingdienst kan al snel uitmonden in een enorme stroom aan geschillen

Veel fiscale geschillen zullen gaan over de inhoud of het proces.<sup>4</sup> Als het geschil gaat over een zuivere rechtsvraag, dan zal een mediation weinig tot geen toegevoegde waarde hebben. In dat geval zullen beide partijen meer belang hebben bij een belastingrechter die de knoop doorhakt. Maar alle andere geschillen lenen zich, hoewel dat misschien op het eerste gezicht niet zo lijkt, meestal voor mediation. Een formeel geschilpunt over de vraag of een belastingaanslag binnen de termijn is vastgelegd, lijkt niet direct geschikt voor mediation maar als je verder op dit geschil inzoomt, dan komt bijvoorbeeld de bewijspositie in beeld en de vraag of voldoende bewijs voorhanden is, etc. Voor beide partijen creëert dit een vorm van onzekerheid. Dit kan voor partijen meespelen in het proces om tot een oplossing te komen. Een ander punt van geschil kan voortkomen uit het boven tafel krijgen van alle feiten en de duiding van die feiten. Ook in dit geval kunnen partijen in een mediation hun verschil van inzicht met elkaar bespreken.

Een geschil met de Belastingdienst kan dus bijvoorbeeld beginnen omdat een belastingplichtige van mening is dat zijn belastingaanslag te hoog is, maar eindigen in een eindeloze stroom aan discussies en procedures. In 2014 heeft de Belastingdienst verslag gedaan van een onderzoek naar zwaar geëscaleerde belastingdossiers (project Escala).<sup>5</sup> Crijns en Dautzenberg stelden vast dat er per jaar zo'n 4000 tot 5000 rechtszaken zijn waarin de Belastingdienst als *repeat player* betrokken is. Van de 74 procesdossiers die zij hebben onderzocht, herkenden zij vier conflictdossiers, 20 dossiers zonder conflictelementen en 50 dossiers met conflictelementen.<sup>6</sup>

#### 2.1 Onderzoek naar conflictdossiers

Vrij recent hebben deze twee medewerkers van de Belastingdienst wederom onderzoek gedaan naar de top 100 extreem zwaar geëscaleerde dossiers van de Belastingdienst.<sup>7</sup> Naast deze top 100 is er ook nog een denkbeeld

3 W. van Hoeflaken, 'Belastingrecht: Mediation op z'n Mexicaans?', online in *Mr. Online* 26 juni 2018.

4 Mr. J.A. Booijs, mr. J. Kuiper en mr. J. Verstege, *Mediation in belastingzaken, Anders en effectief*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013.

5 Project Escala, presentatie voor de Vereniging van Overheidsmediation door V. Crijns en R. Dautzenberg, mei 2014.

6 Mr. R. Vos en drs. A.J. van Raaij, 'Mediation als "gamechanger" om fiscale conflicten op te lossen', *MBB* september 2017, nr. 9.

7 W. Boonstra, 'Beter omgaan met querulant, nieuwe aanpak conflictdossiers belastingdienst', *Binnenlands Bestuur*, week 49 2018, alsmede V. Crijns en R. Dautzenberg, 'Extreem lastig gedrag', *Tijdschrift conflicthantering* december 2018, nr. 6.

dige top 5.000 daaronder. Minder zwaar, maar ook geëscaleerde dossiers, aldus deze twee medewerkers. De top 100 dossiers zijn onder andere onderzocht op het gedrag van de belastingplichtige en het gedrag van de medewerker(s) van de Belastingdienst in het betreffende dossier. Daaruit kwam het beeld naar voren dat in de beleving van de medewerkers van de Belastingdienst de burger opvallend lastig, onredelijk hinderlijk gedrag vertoonde en wel zodanig dat in een aantal gevallen psychische problematiek werd vermoed. In deze zaken was sprake van niet constructief en niet rationeel gedrag van de burger. Evenwel wordt geconstateerd dat de Belastingdienst in deze conflictdossiers ook niet altijd van onbesproken gedrag is. Geconstateerd werd dat het gedrag van de medewerkers van de Belastingdienst, ook in de ogen van deze medewerkers zelf, als star, wantrouwend, onvoldoende responsief, te formalistisch of niet empathisch kon worden gekwalificeerd.<sup>8</sup> Verder schiet in dit soort zaken het interventie-repertoire van de Belastingdienst te kort. Gevolg hiervan is dat het conflictdossier 'out of control' raakt. De burger vecht zich dood en het systeem zit op de automatische piloot.<sup>9</sup> Kortom, beide partijen zitten op een doodlopend spoor. De medewerkers komen dan ook tot de conclusie dat deze conflictdossiers een andere aanpak vergen. Fundamentele interventies die daarbij zouden moeten worden gebruikt zijn: onderzoeken wat het conflict behelst en dan strategie, regie en coördinatie toepassen.<sup>10</sup> Aangezien de twee medewerkers werkzaam zijn als mediator, komen deze fundamentele interventies niet uit de lucht vallen. Ook binnen de fiscale mediation zien we deze interventies terug.

## 2.2 Structuur fiscale mediation

Hoewel een fiscale mediation voor elke zaak maatwerk is, komen in elke mediation vaste onderdelen terug. Het mediationproces bestaat uit (i) een eerste contact tussen partijen en de mediator, (ii) de startfase van de mediation, (iii) de exploratiefase, (iv) de oplossingsfase en (v) de afrondingsfase.<sup>11</sup>

In de startfase (ii) wordt onder andere de mediationovereenkomst besproken en ondertekend. Daarbij legt de mediator uit wat het traject inhoudt en onderzoekt de verwachtingen die beide partijen bij deze mediation hebben. Belangrijke punten hierbij zijn de vrijwilligheid van partijen om deel te nemen aan de mediation en de geheimhoudingsplicht van partijen en de mediator. Beide partijen en de mediator

mogen dus niet zomaar uit de school klappen over hetgeen in de mediation aan de orde is gekomen.

Voor een belastingplichtige kan dit belangrijk zijn omdat de informatie die hij dan verstrekt niet kan en mag worden gebruikt in bijvoorbeeld een aanpalende strafzaak. Voor de Belastingdienst is deze geheimhouding eveneens belangrijk omdat dit ruimte biedt om ook te kijken naar afspraken die buiten de gebaande paden liggen.

In de exploratiefase (iii) zullen partijen, onder leiding van de mediator, op zoek gaan naar wat voor hen belangrijk is en onderzoeken wat achter de ingenomen standpunten schuilgaat. Partijen gaan, met andere woorden, op zoek naar hun belangen. Doordat partijen gezamenlijk aan de slag gaan, ontstaat ruimte en begrip voor de situatie en belangen van de andere partij. Verder zal in deze fase aandacht zijn voor de communicatie tussen beide partijen. Een van de kernpunten van conflictdossiers is immers dat de communicatie tussen partijen – op zijn zachtst gezegd – niet lekker loopt. Door hiermee aan de slag te gaan, gaan partijen effectiever communiceren en naar elkaar luisteren.

Als partijen alle belangen op tafel hebben gelegd, zijn ze toe aan de volgende stap: het zoeken naar oplossingen voor het conflict (oplossingsfase, fase iv). Van belang is dat de oplossingen rekening houden met de belangen van beide partijen. Een belang van de Belastingdienst kan bijvoorbeeld zijn gelegen in een snelle beantwoording van vragen door de belastingplichtige, terwijl de belastingplichtige belang heeft bij een snelle afwikkeling van het boekenonderzoek. Deze belangen raken niet direct een vastgestelde belastingaanslag (en dus een betalingsverplichting), maar kunnen wel bijdragen aan de oplossing. Zoals in de inleiding al is opgemerkt, is het belastingrecht niet zwart-wit. Hoewel de medewerkers van de Belastingdienst zijn gebonden aan de wet- en regelgeving, bestaat bij het sluiten van een vaststellingsovereenkomst ruimte om van het gebaande pad af te wijken. Zo kunnen de belastingplichtige en de Belastingdienst afspreken dat de belastingplichtige een X-bedrag betaalt, waarmee het financiële geschil tussen partijen is opgelost. Dit X-bedrag kan een fractie zijn van het bedrag dat de belastingplichtige op basis van de vastgestelde belastingaanslagen zou moeten betalen. Ook kunnen partijen bijvoorbeeld afspreken dat het boekenonderzoek voor een bepaalde datum is afgerond. Daarmee wordt dan tegemoetgekomen aan het belang van een belastingplichtige om tot een snelle afronding van het onderzoek te komen. Ook kunnen partijen afspreken dat de belastingplichtige voor een bepaalde datum stukken aanlevert of dat hij vanaf een bepaalde datum zijn administratie op een manier inricht die partijen samen hebben bepaald. Tot slot kunnen partijen ook afspreken dat de belastingplichtige de door hem geïnitieerde fiscale procedures (bezwaar, beroep, hoger beroep en/of beroep in cassatie) intrekt.

De gemaakte afspraken tussen partijen worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst (afrondingsfase, fase v).

8 V. Crijns en R. Dautzenberg, 'Extreem lastig gedrag', *Tijdschrift conflicthantering* december 2018, nr. 6.

9 W. Boonstra, 'Beter omgaan met querulant, nieuwe aanpak conflictdossiers belastingdienst', *Binnenlands Bestuur*, week 49 2018, alsmede V. Crijns en R. Dautzenberg, 'Extreem lastig gedrag', *Tijdschrift conflicthantering* december 2018, nr. 6.

10 W. Boonstra, 'Beter omgaan met querulant, nieuwe aanpak conflictdossiers belastingdienst', *Binnenlands Bestuur*, week 49 2018, alsmede V. Crijns en R. Dautzenberg, 'Extreem lastig gedrag', *Tijdschrift conflicthantering* december 2018, nr. 6.

11 Mr. dr. J.A. Booi, mr. J. Kuiper en mr. J. Verstege, *Mediation in belastingzaken, Anders en effectief*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013.

Die vaststellingsovereenkomst is een overeenkomst in de zin van art. 7:900 Burgerlijk Wetboek.

### 2.3 Conclusie fiscale mediation

Door in een fiscaal geschil een mediationtraject te volgen, krijgen partijen uiteindelijk niet van ‘boven’ – zijnde de belastingrechter – een beslissing opgelegd maar gaan ze onder leiding van de mediator samen aan de slag om de tussen hen gerezen geschillen op te lossen. Dat partijen daarin vaak slagen, wijzen de cijfers ook uit. In 75% van de fiscale zaken waarin mediation wordt toegepast, is dit een succes.

## 3. Mediation in strafzaken

In paragraaf 2 ben ik ingegaan op de mogelijkheid om in fiscale zaken (bestuursrecht) een mediation op te starten teneinde het geschil tussen een belastingplichtige en de Belastingdienst op te lossen. Naast het bestuursrecht kennen we in Nederland, onder andere, het strafrecht.

Het strafrecht kenmerkt zich door het proces van herstel. De nadruk ligt dan ook vooral op het feit dat de verdachte een regel heeft overtreden en dat die overtreding moet worden hersteld en bestraft. In het strafproces staat het gedrag en de positie van de verdachte centraal en had het slachtoffer in eerste instantie in feite maar een kleine rol. Het strafproces heeft echter ook als rol dat genoegdoening wordt gedaan aan het slachtoffer. Om onder andere die rol te vergroten, is op 1 januari 2011 art. 51h aan het Wetboek van Strafvordering (hierna: Sv) toegevoegd. Dit artikel bevordert bemiddeling tussen slachtoffers en verdachten en slachtoffers en veroordeelden. Voor de verdachte en de veroordeelde is er een *incentive* aanwezig om mee te werken aan deze bemiddeling. Indien de bemiddeling namelijk tot een overeenkomst leidt, bepaalt het tweede lid van art. 51h Sv dat de rechter, indien hij een straf of maatregel oplegt, daarmee rekening houdt.

In dit kader is het besluit van 24 augustus 2016 houdende regels voor de rechten, de ondersteuning en de bescherming van slachtoffers van strafbare feiten (Besluit slachtoffers van strafbare feiten) van belang.<sup>12</sup> In dit besluit zijn, in art. 18, de voorwaarden opgenomen voor de herstelrechtvoorzieningen van art. 51h Sv. Deze voorwaarden zien met name op de vrijwilligheid, de vertrouwelijkheid van de deelname aan het traject en het geven van volledige informatie. Belangrijk is ook dat de verdachte de feiten die aan de zaak ten grondslag liggen erkent. Uit de toelichting bij dit besluit komt naar voren dat van de verdachte niet wordt geëist dat hij de feiten erkent, maar dat hij ze niet ontkent.<sup>13</sup> Hoewel in art. 51h Sv wordt gesproken over herstelbemiddeling en niet over mediation in strafzaken is dit artikel in de praktijk wel de basis voor ‘mediation in strafzaken’.

De huidige praktijk wijst uit dat verwijzingen naar een mediator in een strafzaak aan de orde zijn bij burenruzies, huiselijk geweld, echtscheiding, uitgaansgeweld en agressie tegen publieke dienstverleners.<sup>14</sup>

### 3.1 Structuur mediation in strafzaken

Mediation in strafzaken kan worden ingezet nadat aangifte van een strafbaar feit is gedaan en ook nog in een lopende strafzaak. Een justitiële verwijzer, de politie, het Openbaar Ministerie of de strafrechter verwijst de strafzaak door naar een onafhankelijke mediator. Ook het slachtoffer of de verdachte, een advocaat of een andere rechtshulpverlener kan een voorstel tot mediation doen. De mediation is vervolgens gericht op het creëren van begrip tussen de verdachte en het slachtoffer en niet op het straffen van de verdachte of het boven tafel krijgen van de waarheid. Het doel van de mediation is onder meer om de afstand tussen de verdachte en het slachtoffer te verkleinen. Het slachtoffer kan vragen stellen aan de verdachte en de verdachte kan uitleggen waarom hij werd gedreven te doen wat hij heeft gedaan.

## Sinds 2005 bestaat voor fiscale zaken de mogelijkheid om een mediation te volgen

De verdachte kan tijdens de mediation bijvoorbeeld zijn excuses aan het slachtoffer aanbieden. Bovendien kan het gesprek tussen het slachtoffer en de verdachte ervoor zorgen dat gevoelens van angst of woede die bij het slachtoffer zijn ontstaan, worden verminderd of zelfs weggenomen. Daarnaast kan de verdachte praten over het schuldgevoel dat bij hem bestaat, waardoor hij aan de slag kan gaan met de verwerking van dat gevoel. Doordat de verdachte inzicht krijgt in de gevolgen van zijn handelen, vermindert ook de kans op recidive.<sup>15</sup>

In het mediationgesprek kunnen afspraken worden gemaakt over vergoeding van de schade van het slachtoffer, zowel op materieel als immaterieel vlak. De verdachte laat hiermee zien dat hij verantwoordelijkheid neemt voor de gevolgen van zijn daad en het slachtoffer wordt op deze manier (financieel) tegemoetgekomen. De afspraken die over het vergoeden van de schade worden gemaakt, worden in een vaststellingsovereenkomst vastgelegd.

### 3.2 Aandachtspunten bij mediation in strafzaken

Een belangrijk aandachtspunt bij mediation in strafzaken is nog wel gelegen in de onschuldpresumptie en het zwijgrecht van de verdachte. Door als verdachte mee te werken aan een mediation erken je in feite dat je schuldig bent aan

<sup>12</sup> Stb. 2016, nr. 310.

<sup>13</sup> Mr. J. Candido, ‘Herstelrecht’, in: *T&C Strafvordering*, commentaar op artikel 51h Sv, actueel tot en met 1 juli 2018.

<sup>14</sup> <http://mediationinstrafzaken.nl/>.

<sup>15</sup> Mr. L.J.A. Pieterse, ‘Efficiënte geschiloplossing in belastingzaken, verslag van het VFM-lustrumcongres, gehouden op woensdag 14 juni 2017 te Utrecht’, *Weekblad Fiscaal Recht 2017/155* (online in Kluwer Navigator).

het misdrijf waar het slachtoffer schade van ondervindt. Immers, één van de voorwaarden om dit traject te mogen volgen is dat je niet ontkenst dat je de feiten hebt gepleegd. Daarnaast is de insteek van de mediation dat de verdachte antwoord geeft op vragen van het slachtoffer. Waar de verdachte in de strafzaak en tijdens (politie)verhoren een beroep zou kunnen doen op zijn zwijgrecht, kan hij dat in een mediation niet.

Een strafrechtelijke mediation heeft niet als doel de verdachte te straffen of de waarheid boven tafel te krijgen. Van belang is dat aandacht wordt geschonken aan de beleving van beide partijen bij de gebeurtenis, de impact van de gebeurtenis en de gevolgen daarvan.<sup>16</sup> Ook worden (vaak) afspraken gemaakt over het betalen van een schadevergoeding aan het slachtoffer.

Waar het geschil in een fiscale mediation (zie par. 2) wordt afgesloten met een vaststellingsovereenkomst, ligt dat in een strafzaak anders. Bij mediation in strafzaken speelt immers ook een schending van een maatschappelijke norm. Die schending wordt afgewikkeld door het Openbaar Ministerie. Afhankelijk van de uitkomst van de mediation beslist het Openbaar Ministerie of de zaak doorgaat naar de rechter of wordt geseponeerd.<sup>17</sup> Als de zaak doorgaat naar de rechter dan bepaalt art. 51h, lid 2, Sv dat de strafrechter bij het opleggen van een straf of maatregel rekening houdt met de uitkomst van de mediation. De praktijk wijst uit dat de strafrechter dit ook doet.<sup>18</sup>

### Beide partijen en de mediator mogen niet uit de school klappen over hetgeen in de mediation aan de orde is gekomen

Tot slot is thans een ontwikkeling gaande dat strafrechters zinspelen op een schikking tussen een verdachte/veroordeelde en het Openbaar Ministerie ten aanzien van de ontnemingsvordering.<sup>19</sup> Aangezien deze procedures vaak niet voldoen aan de voorwaarden voor het officiële traject van mediation in strafzaken, zullen deze gesprekken buiten dit kader plaatsvinden.

#### 4. Mediation in fiscale strafzaken

In paragraaf 2 hebben we gezien dat mediation in fiscale zaken tot de mogelijkheden behoort. Daarnaast hebben we in paragraaf 3 gezien dat bij bepaalde strafzaken het

mogelijk is om een mediation te volgen. Die mediation leidt dan niet altijd direct tot een afwikkeling van de strafzaak, maar heeft wel invloed op de vervolgingsbeslissing door het Openbaar Ministerie of de straf of maatregel door de strafrechter.

Zoals ik in de inleiding reeds naar voren heb gebracht, bestaat de mogelijkheid dat een fiscaal geschil uitmondt in een fiscale strafzaak. De vraag die dan opkomt is of in een dergelijke strafzaak ook een mediation kan worden opgestart en zo nee, of dit een toegevoegde waarde zou kunnen hebben.

#### 4.1 Is mediation in fiscale strafzaken onder de huidige wetgeving een optie?

Het eerste punt dat moet worden beoordeeld is of mediation in een fiscale strafzaak een optie is. In dat kader is de tekst van art. 51h Sv en art. 18 van Besluit slachtoffers van strafbare feiten van belang. In beide artikelen wordt gesproken over ‘het slachtoffer’. Op grond van art. 51a Sv wordt als slachtoffer in een strafzaak aangemerkt “*degene die als rechtstreeks gevolg van een strafbaar feit vermogensschade of ander nadeel heeft ondervonden.*” Met het slachtoffer wordt gelijkgesteld de rechtspersoon die als rechtstreeks gevolg van een strafbaar feit vermogensschade of een ander nadeel heeft ondervonden.

Het is de vraag of de Belastingdienst aan deze definitie van slachtoffer (benadeelde) voldoet. De Belastingdienst kan in twee onderdelen worden opgesplitst: aan de ene kant de inspecteur (die over de belastingheffing gaat) en aan de andere kant de ontvanger (die over de inning van de belastingen gaat). Ten aanzien van de ontvanger oordeelde de Hoge Raad op 11 april 2006 dat die tak van de Belastingdienst zich als benadeelde partij in de zin van art. 51a Sv in een strafproces kan voegen. Daarbij verwees de Hoge Raad naar de civiele mogelijkheden die de ontvanger van de Belastingdienst kan gebruiken. Ten aanzien van de inspecteur is geen literatuur of jurisprudentie voorhanden, waaruit volgt dat dit onderdeel van de Belastingdienst kwalificeert als slachtoffer in de zin van art. 51a Sv. Ik kan me ook niet goed voorstellen dat de Belastingdienst onder deze definitie valt omdat de dienst zelf geen vermogensschade ondervindt. Het is immers ’s Rijks schatkist die schade ondervindt als een belastingplichtige in strijd met de belastingwetgeving geen of te weinig belasting betaalt. Ten aanzien van ‘ander nadeel’ kan ik me voorstellen dat als argument naar voren wordt gebracht dat de inspecteur van de Belastingdienst mankracht en dus tijd en dus geld kwijt is aan het onderzoek naar een, in hun ogen niet-compliance, belastingplichtige. Het is, mijns inziens, alleen de vraag of sprake is van nadeel als je jouw gewone taak uitoefent, maar die uitoefening meer tijd vergt dan in een normale zaak.

Concreet betekent het vorenstaande dat, mijns inziens, de voorwaarden zoals die thans voor mediation in strafzaken gelden verhinderen dat in een fiscale strafzaak gebruik wordt gemaakt van deze mogelijkheid.

16 J.R. Dierx, G.J. Slump en M.E. Leijten, ‘Mediation in strafzaken’, *Strafblad* september 2012, Sdu Uitgevers.

17 Hof ’s-Gravenhage 19 februari 2015, nr. 001882-14, ECLI:NL:GHDHA:2015:303.

18 Rb. Rotterdam 24 augustus 2017, nr. 10/741251-16, ECLI:NL:RBROT:2017:6592.

19 <http://www.anti-corruptie.nl/actualiteit/2019/ontnemingsprocedure-van-rey-rechter-vraagt-om-minder-starre-opstelling>.



#### 4.2 Zou mediation in fiscale strafzaken toegevoegde waarde hebben?

De tweede vraag die ik wil beantwoorden is of mediation in fiscale strafzaken toegevoegde waarde kan hebben en dus in feite de vraag of de voorwaarden moeten worden aangevuld c.q. aangepast.

##### 4.2.1 Partijen bij een mediation in een fiscale strafzaak

In de eerste plaats besteed ik aandacht aan de partijen die bij een mediation in fiscale strafzaken zouden moeten worden betrokken. In paragraaf 2 hebben we gezien dat bij fiscale mediations de belastingplichtige en de Belastingdienst de partijen zijn. Bij strafzaken geldt dat de mediation wordt gehouden tussen de verdachte en het slachtoffer.

Voor fiscale strafzaken geldt, mijns inziens, dat de mediation gehouden zou moeten worden tussen de verdachte belastingplichtige, de Belastingdienst (inspecteur en ontvanger) en het Openbaar Ministerie (officier van justitie). De Belastingdienst (inspecteur) zal vermoedelijk belastingaanslagen hebben vastgesteld die onderdeel zijn van de fiscale strafzaak.

De ontvanger van de Belastingdienst is vervolgens belast met de invordering van deze belastingaanslagen. Die invordering kan worden bemoeilijkt doordat het Openbaar Ministerie beslag heeft gelegd op de vermogensbestanddelen van de verdachte belastingplichtige. De officier van justitie van het Openbaar Ministerie heeft ten slotte ook een belang bij de mediation doordat hij nog moet beslissen of de verdachte verder wordt vervolgd of dat een buitengerechtelijke afdoening mogelijk is. Indien de officier van justitie beslist dat de zaak verder wordt vervolgd, zal hij mogelijk ook nog moeten beslissen of nader onderzoek moet worden gedaan en waar dat onderzoek dan betrekking op moet hebben.

Door deze drie partijen deel te laten nemen kunnen afspraken worden gemaakt om het fiscale geschil (tussen verdachte belastingplichtige en Belastingdienst) op een voor beide partijen aanvaardbare manier te lossen, maar kunnen ook afspraken worden gemaakt over de insteek c.q. het (verdere) verloop van de fiscale strafzaak (tussen de verdachte belastingplichtige en het Openbaar Ministerie).

Ten aanzien van de deelname van het Openbaar Ministerie aan een mediation in een fiscale strafzaak wordt in de literatuur opgemerkt dat die deelname problematisch is.<sup>20</sup> De reden daarvoor zou zijn gelegen in het feit dat een opsporingsambtenaar en dus een officier van justitie een verplichting heeft elk strafbaar feit te melden dat hem ter ore komt. Ik vraag me af of dit in de praktijk een echt probleem is. Het Openbaar Ministerie doet al onderzoek naar de gepleegde feiten, de verdachte mag op grond van de voorwaarden (art. 18 van het Besluit) de feiten die aan de zaak

ten grondslag liggen niet ontkennen, zodat er, mijns inziens, niet direct een meldplicht voor het Openbaar Ministerie ontstaat. Dit kan anders zijn als tijdens de mediation naar voren komt dat de verdachte belastingplichtige naast de thans reeds in onderzoek zijnde strafbare feiten ook andere strafbare feiten zou hebben gepleegd. Dit probleem zou kunnen worden ondervangen door in de mediationovereenkomst op te nemen dat partijen het onderwerp van de mediation beperken tot de thans in onderzoek zijnde strafbare feiten en de belastingaanslagen die naar aanleiding daarvan zijn vastgesteld. Een andere mogelijkheid is dat partijen in de mediationovereenkomst vastleggen dat het Openbaar Ministerie de tenlastelegging alleen mag uitbreiden voor zover het een ander feit betreft. Dit naar analogie van de gewijzigde tenlastelegging.<sup>21</sup>

Een van de kernpunten van een mediation is dat beide partijen inzicht krijgen in het eigen handelen. Einstein had daarvoor een mooie uitdrukking: *“Als je doet wat je deed, dan krijg je wat je kreeg”*. Deze uitdrukking kan op alle partijen in een mediation worden geplakt. Voor een verdachte belastingplichtige kan deze uitdrukking worden opgevat als het tonen van berouw, in die zin dat alsnog de juiste en volledige informatie aan de Belastingdienst wordt verstrekt en dat in de toekomst een (meer) compliante houding wordt ingenomen. Voor de Belastingdienst geldt dat hier inzicht kan worden verkregen in de wijze waarop met de verdachte belastingplichtige is omgegaan (automatische piloot, onvoldoende onderzoek/controle, etc.). Voor het Openbaar Ministerie geldt ten slotte dat als de strafzaak wordt voortgezet op de wijze waarop die is gestart, de kans bestaat dat de verdachte belastingplichtige ‘de kont tegen de krib gooit’, in die zin dat hij gebruik maakt van zijn zwijgrecht, niet meewerkt aan het onderzoek en dat er als gevolg daarvan een jarenlange strafprocedure in het verschiet ligt.

##### 4.2.2 Doel mediation in een fiscale strafzaak

In de voorgaande paragrafen hebben we het doel van de fiscale mediation en het doel van de mediation in strafzaken gezien. Deze twee doelen verschillen van elkaar, maar ook weer niet. Voor een fiscale mediation geldt dat partijen het geschil oplossen op een voor beide partijen aanvaardbare wijze. Daarmee is fiscaal gezien de zaak ten einde. Voor een mediation in strafzaken geldt dat aandacht wordt geschonken aan de beleving van beide partijen bij de gebeurtenis, de impact van de gebeurtenis en de gevolgen daarvan. Bovendien kunnen afspraken worden gemaakt over het betalen van een schadevergoeding aan het slachtoffer. Met die afspraken is de strafzaak nog niet ten einde. Het is vervolgens aan het Openbaar Ministerie om een beslissing te nemen over de verdere vervolging of aan de strafrechter om met de gemaakte afspraken rekening te houden bij de op te leggen straf of maatregel.

<sup>20</sup> Mr. A.C.M. Klaasse, ‘De inzet van mediation in fiscale strafzaken, verslag van de VFM-middag, gehouden op donderdag 14 juni 2018 te Rotterdam’, *Weekblad Fiscaal Recht 2018/155* (online via Kluwer Navigator).

<sup>21</sup> Art. 313 Sv en art. 68 Wetboek van Strafrecht.

Voor een mediation in fiscale strafzaken geldt mijns inziens dat het beste uit de beide mediationtrajecten moet worden gehaald. Dat betekent dat een mediation in een fiscale strafzaak zo zou moeten worden ingestoken dat over het fiscale geschil een oplossing tot stand komt die de goedkeuring van de Belastingdienst, het Openbaar Ministerie en de verdachte belastingplichtige kan dragen.

Onderdeel van die oplossing moeten, mijns inziens, ook afspraken zijn over de betaling (invordering) van het verschuldigde bedrag, over het beslag dat door het Openbaar Ministerie is gelegd en over een eventuele ontnemingsvordering die het Openbaar Ministerie aanhangig wil maken. Met deze onderdelen is de financiële kant van het geschil volledig in kaart gebracht, opgelost en door partijen vastgelegd. Verder geldt dat dit bedrag ook als ‘schadevergoeding’ in de strafzaak moet worden gebruikt, in die zin dat het bedrag geldt als het fiscale nadeel waarop de straf of maatregel wordt gestoeld. Tot slot zouden, mijns inziens, ook afspraken kunnen c.q. moeten worden gemaakt over een eventuele ontnemingsmaatregel. De huidige strafpraktijk laat zien dat strafrechters ten aanzien van deze maatregel zinspelen op overleg tussen de verdachte/veroordeelde en het Openbaar Ministerie. Waarbij dan als tip door de strafrechter naar voren wordt gebracht dat beide partijen water bij de wijn moeten doen omdat, zoals de zaak er op dat moment voor staat, geen van beide partijen volledig in het gelijk zal worden gesteld. Dat betekent dat in een mediation door partijen hierover afspraken kunnen worden gemaakt, die vervolgens in een eventueel verder vervolg van de strafzaak door de strafrechter zullen moeten worden gerespecteerd.

### Een strafrechtelijke mediation heeft niet als doel de verdachte te straffen of de waarheid boven tafel te krijgen

Kern van een mediation is dat alle partijen verantwoordelijkheid nemen voor hun handel en wandel. Daarbij is het, in de praktijk, voor zowel de Belastingdienst als het Openbaar Ministerie belangrijk dat een verdachte belastingplichtige berouw toont. Daarover is op 14 juni 2018 door de Vereniging Fiscale Mediation een bijeenkomst gehouden.<sup>22</sup> Tijdens deze bijeenkomst is door deelnemers het standpunt ingenomen dat een verdachte belastingplichtige pas berouw kan tonen als vaststaat dat sprake is van een strafbaar feit, dat dit vaak onderwerp van discussie is en dat de strafmaat in die strafprocedure ook mede wordt bepaald door het vermeende fiscale nadeel. In de juridische instrumenten van de Raad van Europa en van de Verenigde Naties is dit ook onderkend. Daarom wordt in die instrumenten ook afgezien van de eis van een formele bekentenis door

de verdachte. In plaats daarvan wordt gesproken over een ‘basic agreement about the facts’.<sup>23</sup>

In Nederland is dit overgenomen in de zin dat van de verdachte geen bekentenis wordt geëist maar dat een verdachte de feiten niet mag ontkennen. Impliciet zou je met dat niet ontkennen kunnen zeggen dat een verdachte belastingplichtige de feiten erkent, maar een formele schuldbeekentenis is het niet. Een andere oplossing voor dit eventuele probleem zou gevonden kunnen worden door het houden van een caucus. Een caucus is een (individueel) gesprek tussen de mediator en een van de aan de mediation deelnemende partijen. De informatie die in de caucus wordt gedeeld, blijft vertrouwelijk tenzij een partij aangeeft dat hij de informatie wil delen met de andere partij. De mediator kan deze ‘geheime’ informatie gebruiken om alle partijen naar een aanvaardbare oplossing te brengen. In de evaluatieve mediation zien we dit veelvuldig gebeuren.

Bovendien zal een verdachte belastingplichtige de mediation in de fiscale strafzaak toch ook ingaan met het idee dat daar iets voor hem uit te halen is. Doel van de mediation is immers om tot een oplossing te komen die voor alle partijen aanvaardbaar is. Slaagt de mediation niet, dan geldt voor alle partijen een geheimhoudingsplicht en kan het Openbaar Ministerie in de strafzaak geen gebruik maken van de informatie en/of verklaringen die de verdachte belastingplichtige in het kader van de mediation heeft verstrekt. Weerwoord zou daarop kunnen zijn dat een officier van justitie melding moet maken van gepleegde strafbare feiten, maar dat zouden – in mijn ogen – dan nieuwe strafbare feiten moeten zijn en niet de feiten die onderwerp van de mediation waren.

Verder zie ik voor een verdachte belastingplichtige ook een voordeel om berouw te tonen en daarmee inzicht te geven in de financiële consequenties van zijn handelen. De kans bestaat namelijk dat de berekening van het fiscale nadeel van het Openbaar Ministerie veel te hoog is. Daarnaast kunnen er ook persoonlijke of zakelijke omstandigheden zijn waarom bijvoorbeeld gefingeerde voorbelasting (omzetbelasting) is geclaimd.

Aan de andere kant maakt, mijns inziens, de Belastingdienst ook onderdeel uit van de mediation. Als sprake is van een fiscale mediation is de Belastingdienst vaak bereid om, in het kader van het komen tot een voor beide partijen aanvaardbare oplossing, op financieel vlak water bij de wijn te doen. Als met de Belastingdienst afspraken worden gemaakt over bijvoorbeeld het bedrag dat de verdachte belastingplichtige aan de Belastingdienst dient te betalen teneinde alle fiscale geschillen op te lossen, dan beïnvloedt die afspraak naar alle waarschijnlijkheid ook het fiscale nadeel in de strafzaak. Verder is gebleken dat niets menselijks een inspecteur vreemd is. Uit de literatuur volgt dat ook inspecteurs met

22 Mr. A.C.M. Klaasse, ‘De inzet van mediation in fiscale strafzaken, verslag van de VFM-middag, gehouden op donderdag 14 juni 2018 te Rotterdam’, *Weekblad Fiscaal Recht 2018/155* (online via Kluwer Navigator).

23 Prof. dr. mr. M.S. Groenhuijsen, ‘Herstelbemiddeling en mediation in het strafrecht. Een nieuw hoofdstuk’, *DD 2016/1* (online via Kluwer Navigator).

enige regelmaat aan fiscale grensverkenning doen.<sup>24</sup> Tot slot geldt in de huidige praktijk van mediation in strafzaken ook de voorwaarde dat de verdachte de feiten die ten grondslag liggen aan de zaak niet mag ontkennen. Ondanks die voorwaarde is mediation in strafzaken een succes. Mogelijk gaat het in de praktijk toch niet zulke grote problemen opleveren en is eerder sprake van ‘koudwatervrees’.

Verder zie ik als voordeel van een mediation met alle partijen, dus verdachte belastingplichtige, Belastingdienst en Openbaar Ministerie, dat afspraken kunnen worden gemaakt over de financiële zaken. De huidige gang van zaken is meestal dat de inspecteur van de Belastingdienst belastingaanslagen vaststelt, de ontvanger van de Belastingdienst die aanslagen wil invorderen en het Openbaar Ministerie beslag legt op alle vermogensbestanddelen van de verdachte belastingplichtige als deze niet betaalt. Door overleg te voeren met alle partijen kan beter worden beoordeeld wat het eventuele fiscale nadeel is, wat eventueel zal moeten worden betaald aan belasting, wat eventueel strafrechtelijk bezien ontnomen moet worden en kan het beslag daarop aansluiten.

Voordeel voor de verdachte belastingplichtige is ten slotte dat hij daarmee mogelijk weer voor een deel kan beschikken over zijn vermogensbestanddelen en daarmee kan voorzien in zijn levensonderhoud. Voordeel voor de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie is dat zichtbaar is wat de vermogensbestanddelen van de verdachte belastingplichtige zijn en dat die vermogensbestanddelen niet buiten het zicht worden gehouden.

## 5. Conclusie

Mediation is een zeer geschikt middel om het echte gesprek te voeren, de belangen van partijen op tafel te krijgen en om tot gedragen oplossingen te komen. Om die reden kennen we al geruime tijd (sinds 2005) de mogelijkheid om in fiscale zaken een mediation te houden. De praktijk wijst uit dat in de zaken waarin dit gebeurt, partijen in een ruime meerderheid van de gevallen tot oplossingen komen. In het strafrecht kennen we ook de mogelijkheid van een mediation. Die mediation ziet op de relatie tussen

de verdachte en het slachtoffer. Deze mediation zorgt er dus niet zozeer voor dat de strafzaak wordt opgelost, maar dat bijvoorbeeld het bedrag van de schadevergoeding voor het slachtoffer vast te staan. Het is vervolgens aan het Openbaar Ministerie om te beslissen of en zo ja, hoe de strafzaak verder wordt voortgezet. Indien de strafzaak wordt voortgezet dient de strafrechter bij het opleggen van een straf of maatregel rekening te houden met de uitkomst van de mediation.

Vervolgens heb ik onderzocht of het in fiscale strafzaken ook mogelijk is om een mediation te houden. Je zou zeggen, één en één is twee, want fiscaal kan het en strafrechtelijk ook, maar zo makkelijk is het niet. De wijze waarop mediation in strafzaken thans is ingestoken, verhindert mediation in fiscale strafzaken. In fiscale strafzaken is er namelijk, meestal, geen slachtoffer.

Desalniettemin meen ik dat er voldoende voordelen aanwezig zijn om ook mediation in fiscale strafzaken mogelijk te maken. Voor de belastingplichtige bestaat het voordeel eruit dat hij met alle partijen (Belastingdienst en Openbaar Ministerie) kan komen tot aanvaardbare afspraken, waardoor bijvoorbeeld de hoogte van het fiscale nadeel vast komt te staan, de hoogte van de eventuele ontnemingsmaatregel en eventueel ook invloed kan worden uitgeoefend op het verkrijgen van een buitengerechtelijke afdoening. Het eerste voordeel voor de verdachte belastingplichtige is ook een voordeel aan de zijde van de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie. Bijkomend voordeel voor deze partijen is ook dat de verdachte belastingplichtige zal meewerken aan het traject en dat daardoor wellicht zaken die anders onopgelost blijven, opgelost kunnen worden.

Kortom, ik breek een lans voor het mogelijk maken van mediation in fiscale strafzaken.

### Over de auteur

**Mr. M.H.W.N. Lammers**

Advocaat-belastingkundige en mediator bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam en docent Formeel Belastingrecht aan de Universiteit van Amsterdam.

<sup>24</sup> Mr. J.A.R. van Eijnsden, ‘Grenzeloze redelijkheid’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2012/290 (online via Kluwer Navigator).