

# Artikel

## Witwassen, ontneming & fiscale delicten anno 2016

De complicaties bij witwassen & ontneming van voordelen uit belastingfraude

Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma\*

Ontneming van voordelen uit belastingfraude leidt niet zelden tot complicaties. Niet-betaalde belasting levert een voordeel uit misdrijf op dat op zijn beurt weer kan worden witgewassen. Anders dan bij andere misdrijven wordt het voordeel bij fiscale delicten niet ‘verkregen’ maar ‘behouden’: het gaat immers om niet betaalde belasting in plaats van ontvangen voordeel. Daardoor kan niet exact worden aangewezen waar de onbetaalde belasting zich in het vermogen bevindt. Afhankelijk van onder meer de verhouding zwart ten opzichte van wit vermogen kan hierdoor het gehele vermogen worden ‘besmet’.

De vraag die hierna in paragraaf 1 aan de orde komt is welk deel van dat vermogen kan worden witgewassen en ontnomen. Is als gevolg van die besmetting het hele vermogen ‘zwart’ en dus vatbaar voor witwassen en ontneming? Voor opbrengsten uit fiscale delicten is die vraag van extra belang, aangezien ontneming van niet-betaalde belastingen juist is uitgesloten van de strafrechtelijke ontnemingsroute. In paragraaf 2 komt aan de orde in hoeverre fiscale waarborgen worden omzeild door die opbrengsten te verpakken in een witwasdelict. De derde paragraaf betreft de in tijd onbegrensde ontnemingsmogelijkheden, versus de waarborgen van legaliteit en rechtszekerheid. Hier ga ik in op de vraag of verjaarde belastingclaims via de ontnemingsmaatregel toch nog kunnen worden geïncasseerd.

\* Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma is fiscaal straf- en procesadvocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.

### 1. Waartoe leidt de besmetting van wit door zwart vermogen?

#### 1.1. Besmettingsleer versus bewijslast ‘deels’ uit misdrijf afkomstig

In het zogenaamde besmettingsarrest van 2010 oordeelde de Hoge Raad<sup>1</sup> dat vermogen of een vermogensbestanddeel door toevoeging van een zwart deel in zijn geheel besmet kan raken.<sup>2</sup> Als een uit misdrijf afkomstige (bijvoorbeeld girale) toevoeging aan het vermogen door vermenging niet meer kan worden geïndividualiseerd, is elk stukje van het betreffende vermogen(sbestanddeel) ‘gedeeltelijk’ uit misdrijf afkomstig als bedoeld in de witwasbepalingen. Elke handeling daarmee of daaruit levert in beginsel witwassen op. Of de toevoeging van criminele opbrengsten aan legaal vermogen in een concrete situatie het vermogen inderdaad volledig besmet, hangt af van onder meer de (verhoudingsgewijze) omvang en de ouderdom van het zwarte deel.<sup>3</sup>

1. Hoge Raad 23 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BN0578, NJ 2011/44 m.nt. Keijzer.
2. Wat (al dan niet vrolijke) gedachten over eventuele ‘ontsmetting’ van besmet vermogen zijn te lezen in D.V.A. Brouwer, ‘Enkele vrolijke gedachten over witwassen en voordeelsontneming’, *Strafblad* juli 2016, p. 35-43.
3. Hoge Raad 23 november 2010, t.a.p., rov. 3.6.3.

De Hoge Raad oordeelt op basis van de parlementaire geschiedenis bij invoering van de witwaswetgeving<sup>4</sup> dat door vermenging van legale vermogensbestanddelen met vermogensbestanddelen afkomstig uit misdrijf, het aldus vermengde vermogen ‘mede’ of ‘deels’ uit misdrijf afkomstig is.<sup>5</sup> Ook een dergelijk ‘deels’ uit misdrijf afkomstig voorwerp valt onder het bereik van de witwasbepalingen, aldus de Hoge Raad.<sup>6</sup>

De redenering dat het hele besmette vermogen ‘deels’ uit enig misdrijf afkomstig is en elke betaling daaruit dus witwassen oplevert, lijkt niet in overeenstemming met de door de Hoge Raad geciteerde parlementaire geschiedenis. Daarin wordt juist melding gemaakt van bewijsproblematiek: omdat voor elke witwashandeling zal moeten worden bewezen dat het betreffende voorwerp (geheel of voor een deel) uit misdrijf afkomstig is, wordt dat bewijs lastiger naarmate het zwarte deel kleiner is. Dit duidt niet op eenvoudige besmetting van het gehele vermogen behoudens arbitraire (en onvoorspelbare) omstandigheden, zoals de Hoge Raad oordeelde.<sup>7</sup> Het duidt er juist op dat voor elke witwashandeling afzonderlijk zal moeten worden bewezen dat hierbij (een deel) zwart vermogen betrokken is.<sup>8</sup> De Hoge Raad gaat echter niet op deze gesignaleerde bewijsproblematiek in.

## 1.2. Gevolgen besmettingsleer voor omvang witwassen

In geval van besmetting is de vraag wat de kwalificatie ‘deels’ voor consequenties heeft, voor zowel de omvang van het potentieel wit te wassen bedrag als voor de afpakkemogelijkheden. In het genoemde arrest gaat het om vermenging van minimaal f 3 miljoen uit illegale bron met ‘vele tientallen miljoenen’ legaal vermogen.<sup>9</sup> De witwashandeling betrof een betaling hieruit aan de verdachte van € 1,2 miljoen en zou dus in zijn geheel uit het zwarte deel kunnen zijn verricht. De besmettingsleer leidt er in theorie echter toe dat het gehele vermogen als ‘deels uit misdrijven afkomstig’ kan worden witgewassen.

Maar de Hoge Raad overwoog ook uitdrukkelijk dat, hoewel een vermogen volledig ‘deels’ uit misdrijf afkomstig kan zijn, de aanwezigheid van bestanddelen met een criminele herkomst op zichzelf nog niet meebrengt dat het gehele vermogen als van enig misdrijf afkomstig dient te worden aangemerkt.<sup>10</sup> Met andere woorden: dat het geheel ‘deels’ zwart is, betekent niet dat het volledig zwart is.

4. Kamerstukken I 2000-2001, 27159, ‘Wijziging van het Wetboek van Strafrecht en enkele andere wetten in verband met de strafbaarstelling van het witwassen van opbrengsten van misdrijven’.
5. Kamerstukken I 2000-2001, 27159, nr. 288a, p. 8 (Memorie van Antwoord bij de Eerste Kamer), zoals ook geciteerd door Hoge Raad 23 november 2010, t.a.p., rov. 3.4.
6. Hoge Raad 23 november 2010, t.a.p., rov. 3.5.1.-3.5.2.
7. Hoge Raad 23 november 2010, t.a.p., rov. 3.6.3.
8. Zie hierover ook mijn artikel in *TFB* 2012/07, ‘Witwassen en fiscaliteit anno 2012’.
9. Hoge Raad 23 november 2010, t.a.p., rov. 3.7.
10. Hoge Raad 23 november 2010, t.a.p., rov. 3.8.1-3.8.2.

Dat door vermenging niet meer *individualiseerbaar* is waar het zwarte deel zich bevindt, betekent immers niet dat *onbepaalbaar* is hoe groot het zwarte deel is. Om dit te illustreren gebruikte annotator Keijzer onder voormeld arrest de vergelijking met aangelengde wijn. Een bepaalde hoeveelheid water toevoegen aan wijn maakt dat het geen wijn meer is. Maar dit betekent niet dat het geheel in water is veranderd. Het deel wijn dat door het water is vermengd, vermeerderd niet door de vermenging, maar lost daarin slechts op.

Deze problematiek speelt vooral vaak, zo niet altijd, bij opbrengsten uit fiscale delicten die ‘sinds 2008’ als gronddelict voor witwassen kunnen dienen.<sup>11</sup> De terminologie ‘zwart’ is in dit verband bedrieglijk. In het spraakgebruik hebben we het immers over verborgen dus zwart vermogen: bijvoorbeeld een niet opgegeven Zwitserse bankrekening. Het niet-opgeven van een rekening met legaal vermogen, ook wel zwartwassen genoemd, is door het niet-betalen van belasting niet in zijn geheel maar slechts ‘in zoverre’ uit misdrijf afkomstig.<sup>12</sup>

Uit de uitdrukkelijke beperking van de Hoge Raad dat besmet vermogen daardoor nog niet in zijn geheel als ‘uit misdrijf afkomstig’ kwalificeert, volgt dat voor de vraag hoeveel er is witgewassen niet moet worden gekeken naar het totale besmette vermogen, maar alleen naar het zwarte aandeel hierin. Naar mijn mening volgt uit de parlementaire geschiedenis bovendien dat voor elke transactie uit ‘deels uit misdrijf afkomstig’ vermogen afzonderlijk moet worden vastgesteld dat deze ten minste voor een deel van misdrijf afkomstig is.

## 2. Ontneming opbrengsten uit fiscale delicten

Een veroordeling voor witwassen maakt dat voor de onderliggende misdrijven – ook voor (onbepaalde) bron-delicten waarvoor niet wordt vervolgd – kan worden ontnomen. Hierop geldt echter een uitzondering voor voordelen uit fiscale delicten.

### 2.1. Uitgangspunt: fiscaal ‘voordeel’ moet ook fiscaal worden ontnomen

Voor ontneming van voordeel ‘ter zake van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten’ is in artikel 74 AWR heel bewust een uitzondering gemaakt.<sup>13</sup> Voordeel uit fiscale delicten kan als gevolg daarvan niet worden ontnomen. De reden hiervoor is dat de fiscus al een ver-gaand eigen instrumentarium heeft om ten onrechte niet

11. Fiscale delicten kunnen net als alle andere misdrijven dienstdoen als gronddelict voor witwassen: Hoge Raad 7 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD2774, NJ 2009/94 e.a.
12. Hoge Raad 7 oktober 2008, nr. 03511/06, ECLI:NL:HR:2008:BD2774, NJ 2009/94, rov. 3.8.
13. Artikel 74 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) luidt: ‘Ter zake van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten vindt artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht geen toepassing.’ (Ingevoerd in 1993).

betaalde belastingen alsnog te heffen en te incasseren.<sup>14</sup> Een instrumentarium met eigen waarborgen, regels en (verjarings)termijnen. De vraag is in hoeverre het delict witwassen het mogelijk maakt om dit wettelijk voorbehoud te omzeilen door voordelen ‘om te katten’ in witwasvoordelen. Een ‘voorwerp’ dat wordt witgewassen is echter uitdrukkelijk niet automatisch ook een te ontnemen ‘voordeel’, zo bevestigde de Hoge Raad recent nog eens.<sup>15</sup> Een voorwerp – in dit geval ontdoken belasting – verandert dus niet van karakter enkel omdat óók sprake is van witwassen.

Belastingplichtigen hebben er een groot te respecteren belang bij dat fiscale voordelen niet in de ontneming worden betrokken maar via de fiscale route worden vastgesteld en geïnd. Niet alleen omdat de fiscale rechter bij uitstek is toegerust om vast te stellen wat de fiscale gevolgen van bepaald handelen zijn, maar ook omdat de ontneming van ‘voordelen’ geen invloed heeft op de bevoegdheid om belasting te heffen, bijvoorbeeld over de gemaakte kosten.<sup>16</sup> Bovendien kan op deze wijze belasting worden ontnomen waartoe de Belastingdienst op grond van haar ‘eigen’ wetgeving (allang) niet meer bevoegd was.<sup>17</sup> Hoe de sinds 11 juni 2015 uitdrukkelijk(er) opgenomen afstemmingsverplichting tussen OM en Belastingdienst ter voorkoming van dubbele ‘heffing’ zal uitpakken, zal zich in de praktijk moeten uitwijzen.<sup>18</sup>

## 2.2. Nuancering ‘verbod’ op ontneming fiscaal voordeel

De uitzondering op de ontnemingsmaatregel<sup>19</sup> voor fiscale delicten (b)lijkt wat genuanceerd uit te werken. Pas wanneer het gaat om opbrengst uit zuivere fiscale delicten acht de ontnemingsrechter zich onbevoegd om te ontnemen. In twee procedures waarin het verdagsrechtelijke fiscale voorbehoud<sup>20</sup> centraal stond, oordeelde de Hoge Raad dat dit voorbehoud niet aan beslaglegging op verzoek van België in de weg stond. In 2012 oordeelde de Hoge Raad dat het voorbehoud uitsluitend ziet op door de verdragsstaten ‘als fiscale delicten te kwalificeren feiten (...) en niet op daarmee verband houdende feiten’.<sup>21</sup> Omdat de verdenking in dit geval naast witwassen ook zag op deelname aan een criminele organisatie en valsheid in geschrifte middels een ‘ingewikkeld web van ven-

nootschappen in piramidale vorm’,<sup>22</sup> oordeelde de Hoge Raad dat ‘niet uitsluitend sprake is van een fiscaal delict’.<sup>23</sup>

Deze overwegingen zouden kunnen worden gezien als een ondermijning van de uitzondering voor fiscale delicten. Door puur te kijken naar de kwalificatie van (andere dan fiscale) strafbare feiten, is allerm minst gezegd dat het voordeel ook mede door die feiten is verkregen. Met andere woorden: de kwalificatie zegt weinig over de vraag of het voordeel is genoten ‘ter zake van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten’ zodat artikel 74 AWR aan ontneming in de weg had moeten staan.

## 2.3. Wat is nog opbrengst van fiscale delicten?

De Hoge Raad sluit niet uit dat voordelen behaald door middel van ontdoken vermogensbestanddelen wel degelijk aan te merken zijn als opbrengsten van fiscale delicten waarvoor de ontnemingsexceptie geldt. Maar een veroordeling voor witwassen kan er onder omstandigheden toe leiden dat het (vervolg)voordeel van fiscale ‘kleur’ verschiet en strafrechtelijk kan worden ontnemen.

### • Onbepaalbaar fiscaal nadeel

In het arrest van de Hoge Raad van 25 maart 2014 is in de kern sprake van uitsluitend fiscale delicten, te weten het niet fiscaal verantwoord van opbrengsten uit autohandel.<sup>24</sup> Toch was naar het oordeel van de Hoge Raad ontneming mogelijk, omdat de betrokkene zich niet uitsluitend aan fiscale delicten had schuldig gemaakt maar ook aan witwassen. De Hoge Raad overweegt dat ‘voor de belastingdienst verzwegen vermogensbestanddelen [niet] steeds in volle omvang moeten worden beschouwd als de opbrengst van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit’ en er bovendien ‘geen grond is om elk voordeel dat door middel van een aan de belastingheffing onttrokken vermogensbestanddeel is behaald, aan te merken als de opbrengst van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit’. Daarmee is het oordeel dat artikel 74 AWR niet aan ontneming in de weg staat, niet onbegrijpelijk, aldus de Hoge Raad.<sup>25</sup>

Niet ‘elk’ vervolprofijs dat met het ontdoken vermogen wordt behaald is daarmee zelf ook een opbrengst uit een fiscaal delict, aldus de Hoge Raad. Er zijn dus uitzonderingen op de hoofdregel dat vervolprofijs als ‘verkregen door middel van fiscale delicten’ kan worden aange merkt. In dit geval is dat (gedeeltelijk) zwarte geld telkens geherinvesteerd in auto’s, waarop op zijn beurt weer winst werd behaald. Naast de ontdoken belasting is dus ook concreet voordeel behaald door omzettingshandelingen (auto’s omgezet in geld omgezet in auto’s etc.). Daardoor kan een deel van het voordeel worden gekwalificeerd als verkregen uit niet-fiscale delicten, te weten witwassen. Welk (voor)deel fiscaal van aard is kan in deze zaak bovendien niet worden bepaald, aangezien het

14. Kamerstukken II 1989-1990, 21504, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 49.

15. Zie ook Hoge Raad 13 oktober 2015, nr. 13/06301, ECLI:NL:HR:2015:3071, rov. 3.3 Hoge Raad 8 december 2015, nr. 14/06511, ECLI:NL:HR:2015:3485, rov. 2.3 en Hoge Raad 28 juni 2016, nr. 15/01890, ECLI:NL:HR:2016:1331, rov. 2.4.1-2.4.2.

16. Zie artikel 3.14, lid 1 onderdeel d Wet inkomstenbelasting 2001. Dit betreft zowel de directe (inkoop)kosten als alle overige kosten die ‘verband houden met’ het misdrijf, zoals kosten voor rechtsbijstand.

17. Artikelen 11-20 AWR.

18. Protocol AAFD, nr. BLKB/2015/572M, p. 5-6.

19. Art. 74 AWR.

20. Het – met artikel 74 AWR vergelijkbare – gemaakte Nederlandse voorbehoud bij het witwasverdrag (Verdrag inzake het witwassen, de opsporing, de inbeslagname en de confiscatie van opbrengsten van misdrijven, Trb. 1990, 172).

21. Hoge Raad 8 februari 2005, LJN AR7621, NJ 2006/412, rov. 3.5.

22. Citaat van de rechtbank door A-G Knigge voor Hoge Raad 6 maart 2012, LJN BU5353, onder 7.17.

23. Hoge Raad 6 maart 2012, LJN BU5353, NJ 2012/180, rov. 2.5.3.

24. Hoge Raad 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:693, NS 2014/178 met noot Sijbers, NJ 2014/410 m.nt. Reijntjes.

25. Hoge Raad 25 maart 2014, t.a.p., rov. 2.3-2.4.

wederrechtelijk verkregen voordeel uitsluitend op basis van vermogensvergelijking kon worden vastgesteld. Gelet op deze bijzonderheden kan naar mijn mening uit dit arrest geen algemene regel worden afgeleid dat witwassen in combinatie met vervolgprofijt uit (uitsluitend) fiscale opbrengsten ertoe leidt dat ontneming mogelijk is.

- *Vervolgprofijt onafhankelijk van witwashandeling*

Het verkrijgen van vervolgprofijt kan ook los staan van enige witwashandeling. In het geval van bijvoorbeeld een zwartsparder die zijn geld op een rekening laat staan en er verder niet zo veel mee doet, is sinds de door de Hoge Raad geformuleerde kwalificatie-uitsluitingsgrond<sup>26</sup> niet automatisch ook sprake van witwassen.<sup>27</sup> Dat geldt althans voor het voorhanden hebben en verwerven van voorwerpen uit eigen misdrijf, voor zover deze gepleegd zijn vóór de geplande invoering van de delicten eenvoudig witwassen en eenvoudig schuldwitwassen.<sup>28</sup> Het (vervolg)rendement op het verzwegen vermogen staat dus los van een aanvullende witwashandeling. Diezelfde opbrengst wordt immers ook gerealiseerd als (de kwalificatie voor) witwassen achterwege blijft. Wanneer de ‘eigen-witwasser’ tegen een kwalificatie voor witwassen aanloopt, is dus niet automatisch ook sprake van een (aanvullend) voordeel *uit witwassen* waarvoor de fiscale exceptie aan de kant geschoven kan worden.

#### 2.4. Conclusie

Het enkele toevoegen van het etiket witwassen maakt een voordeel uit een fiscaal delict nog geen opbrengst uit witwassen. Naar mijn mening doet daarom – ten behoeve van ontneming – vervolging voor andere delicten die niet direct voordeel genereren, geen recht aan de bedoeling van de wetgever bij invoering van de fiscale ontnemingsexceptie.<sup>29</sup> De Hoge Raad oordeelde ook al haalbaar dat een witwasvoorwerp niet automatisch een witwasvoordeel is.<sup>30</sup>

In zijn arrest van 2014 formuleert de Hoge Raad een uitzondering op de regel: niet ‘elk vervolgprofijt’ is automatisch een voordeel uit het oorspronkelijke fiscale delict.<sup>31</sup> Dat betekent dat de enkele kwalificatie van een aanvullend witwasdelict nog niet voldoende is om fiscale opbrengsten te kunnen ontnemen. Niet het etiket wit-

wassen is doorslaggevend, maar beoordeeld moet (kunnen) worden waarmee vervolgprofijt is behaald voor de vraag of artikel 74 AWR aan ontneming in de weg blijft staan. De Hoge Raad heeft zich nog niet gebogen over een casus waarin het zuivere fiscale nadeel zich laat identificeren (bepaalbaar is).

## 3. Ontneming en verjaarde feiten

### 3.1. Onbegrensde ontneming versus legaliteit en rechtszekerheid

De Hoge Raad heeft geoordeeld en herhaald dat verjaring van het strafbare feit waarmee voordelen zijn verkregen, niet in de weg staat aan de mogelijkheid om mede voor die (soortgelijke of andere) feiten te ontnemen.<sup>32</sup> Gelet op zowel het legaliteitsbeginsel als het rechtszekerheidsbeginsel, waarvan het belang recent door Corstens werd onderstreept, kunnen bij dit oordeel vraagtekens worden geplaatst.<sup>33</sup> Het is op zijn minst opmerkelijk dat feiten die (al lang) niet meer vervolgbaar zijn, toch nog tot bestraffing kunnen leiden.

Hoewel de ontneming als ‘maatregel’ in plaats van als straf is vormgegeven, staat buiten twijfel dat sprake is van een ‘penalty’. Dit blijkt ook uit de toelichting van de minister van Justitie op het wetsvoorstel ‘verruiming ontneming’. Hij merkte op dat de maatregel uitdrukkelijk als ‘boete’ als bedoeld in artikel 1 Eerste Protocol EVRM moet worden aangemerkt. De benaming van de sanctie naar het nationale recht (straf of maatregel) maakt die kwalificatie niet anders.<sup>34</sup>

Verjaring is als zodanig geen mensenrecht in het EVRM, maar het legaliteitsbeginsel is dat wel.<sup>35</sup> Dat betekent mijns inziens dat wanneer het recht tot strafvervolging voor een bepaald feit is verjaard, de ‘penalty’ ook niet via een omweg moet kunnen worden opgelegd. Dit is in strijd met de rechtszekerheid. De vergelijking kan worden getrokken met ‘ad informandum’ gevoegde feiten. Strafbare feiten, die niet (nu en niet later) afzonderlijk worden tenlastegelegd, kunnen onder omstandigheden mede ten grondslag worden gelegd aan de op te leggen straf. Het kan daarbij echter alleen gaan om feiten die wel afzonderlijk hadden kunnen worden tenlas-

26. Sinds Hoge Raad 26 oktober 2010, nr. 09/01423, ECLI:NL:HR:2010:BM4440, o.a. NJ 2010/655, m.nt. Keijzer en daaropvolgend jurisprudentie. Zie voor de achtergronden en ontwikkelingen van de kwalificatie-uitsluitingsgrond – en de mogelijke gevolgen van het voorgestelde ‘eenvoudig witwassen’ als herstellpoging daarvan B.F. Keulen, ‘Eenvoudig (schuld)witwassen’, *DD* 2016/9.

27. Zie bijvoorbeeld recent Hoge Raad 27 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3169, NJ 2016/83 m.nt. B.F. Keulen.

28. De beoogde artikelen 420bis.1 en 420quater.1 Wetboek van Strafrecht, *Kamerstukken II* 2015-2016, nr. 23294 (aanpassing witwaswetgeving). De wet is als hamerstuk op 12 juli 2016 door de Eerste Kamer geaccepteerd.

29. Zo ook F.H.H. Sibbers, ‘Ontneming wederrechtelijk verkregen voordeel en fiscaliteit: geen gelukkig huwelijk’, *Strafblad* februari 2016, p. 51-56.

30. Hoge Raad 8 december 2015, nr. 14/06511; Hoge Raad 13 oktober 2015, nr. 13/06301, Hoge Raad 28 juni 2016, nr. 15/01890, t.a.p.

31. Hoge Raad 25 maart 2014, t.a.p.

32. Hoge Raad 7 juli 2009, NJ 2009/422, rov. 2.4 en Hoge Raad 11 mei 2010, NJ 2010/283, rov. 3.2.

33. Oud-president Hoge Raad G.J.M. Corstens, ‘Rechtszekerheid en rechtsbescherming’ in *WFR* 2016/141

34. *Kamerstukken II* 1989-1990, 21504, nr. 3, p. 59. Voluit ‘Wijziging van het Wetboek van Strafrecht en het Wetboek van Strafvordering en enkele andere wetten ter verruiming van de mogelijkheden tot toepassing van de maatregel van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel en andere vermogenssancties’.

35. Op grond van artikel 7 EVRM en artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM, op basis waarvan een kwalitatieve legaliteitseis geldt: niet alleen is formele vastlegging in de nationale wet vereist, die wet moet ook voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in de uitoefening zijn. Zie hierover ook M.R.T. Pauwels, ‘Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2014-2015’, *MBB* 2016/03.

tegelegd. Ontnemen voor niet tenlastegelegde ‘andere’ of ‘soortgelijke’ feiten kan worden gezien als een financiële ‘ad info’-voeging waarbij verjaring aan bestraffing in de weg zou moeten staan.

Op grond van de parlementaire geschiedenis, waarnaar de Hoge Raad in zijn arrest verwijst, valt nog wel wat af te dingen op het oordeel dat de wetgever bedoeld zou hebben om ook voor verjaarde feiten te ontnemen. De Hoge Raad verwijst onder meer naar de opmerking dat *‘inderdaad geen grens in de tijd aan het voordeel dat op grond van die bepaling voor ontneming in aanmerking kan worden gebracht’*.<sup>36</sup> In de wetsgeschiedenis wordt echter ook gesproken over de ‘theoretische’ mogelijkheid van ontneming voor feiten in het verre verleden, wat echter als direct onrealistische *‘financiële archeologie’* wordt weggezet waarvoor niet hoeft te worden gevreesd.<sup>37</sup> Mocht het toch zover komen dat de officier van justitie een poging doet tot dergelijke overdrijving, zo wordt verder betoogd, dan kan de rechter daar nog een stokje voor steken door het geschatte voordeel lager, ‘desgeraden op nul’ te stellen.<sup>38</sup>

### 3.2. Onbegrensde ontneming en fiscaliteit

Als het gaat om ontneming van fiscaal voordeel, geldt nog een extra argument. Als uitgangspunt geldt een gesloten systeem van belastingheffing en bezwaar- en beroepsmogelijkheden daartegen, voorzien van eigen waarborgen en verjaringstermijnen. Deze verjaringstermijnen zijn niet gewijzigd sinds invoering van de uitzondering op de ontnemingsmaatregel voor fiscale delicten.<sup>39</sup> De mogelijkheid voor de fiscus om een (navorderings-) aanslag op te leggen over ‘zwarte’ inkomsten of vermogens verjaart na afloop van in de wet geregelde termijnen: drie, vijf of twaalf jaar na afloop van het jaar waarin de inkomsten of winsten zijn verdiend of het vermogen in bezit was.<sup>40</sup> De belastingplichtige hoeft na verloop van die termijn niet meer te vrezen dat de fiscus alsnog zijn (beweerdelijke) belastingschuld komt claimen.

Die uiterste termijn – twaalf jaar – waarbinnen de belastingdienst fiscale schulden kan vaststellen en daarmee kan ‘ontnemen’, is niet geheel toevallig gesteld op de verjaringstermijn van fiscale delicten: het doel was uitdrukkelijk om voor de bevoegdheid om belastingaanslagen op te leggen aan te sluiten bij de termijn waarbinnen strafrechtelijke vervolging mogelijk was.<sup>41</sup>

### 3.3. Conclusie

Gelet op zowel het nationale als verdragsrechtelijke legaliteitsbeginsel als het rechtszekerheidsbeginsel, dient er mijns inziens van uit te worden gegaan dat verjaring van het oorspronkelijke gronddelict wel degelijk in de weg staat aan ontneming van voordelen daaruit. In de parlementaire geschiedenis wordt ook nergens uitdrukkelijk de verjaring opzijgezet. Volgens de huidige lijn van de Hoge Raad is het opleggen van een vermogenssanctie voor verjaarde feiten als ontneming voor ‘andere feiten’ echter ongehinderd mogelijk. Als hij hierbij blijft zal een gang naar het EHRM nodig zijn om de Hoge Raad tot andere gedachten te brengen.

## 4. Tot slot

Wat de gevolgen zijn van de ‘besmetting’ van legaal vermogen door vermenging met crimineel verkregen vermogen, is nog niet op alle fronten uitgekristalliseerd. Duidelijk is dat die gevolgen vergaand zijn maar zeker niet onbegrensd. De onbepaalbaarheid van het vermogensbestanddeel waarin de niet-betaalde belasting zich bevindt, leidt ertoe dat het volledige vermogen wordt ‘zwartgewassen’. Maar dat betekent nog niet dat het gehele (groten)deels legale vermogen volledig als ‘uit misdrijf afkomstig’ kan worden aangemerkt. Dit semantisch ogende onderscheid is van groot belang voor zowel de vraag hoeveel er kan worden witgewassen, als voor de vraag welk deel middels ontneming kan worden afgepakt.

Voor de reikwijdte van de ontnemingsmaatregel is ook de kwalificatie als opbrengsten uit fiscale delicten van belang. Is daarvan sprake, dan mag immers niet worden ontnomen: de fiscus moet dan met zijn eigen toereikende middelen optreden. Deze uitzondering voor fiscale delicten wordt genuanceerd uitgelegd, met name in troebele situaties. Is niet bepaalbaar welk voordeel uit welk delict is genoten, dan staat de Hoge Raad ontneming (ook) van opbrengsten uit fiscale delicten toe. Het enkele etiket witwassen is op zichzelf echter nog niet voldoende om het fiscale voorbehoud te omzeilen.

Tot slot de ontneming voor verjaarde fiscale delicten. Hoewel de Hoge Raad heeft geoordeeld dat verjaring niet aan ontneming in de weg staat, kunnen gelet op het legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel hier grote vraagtekens worden geplaatst. Financiële archeologie is ook in de wetsgeschiedenis uitdrukkelijk niet beoogd. Het is op zijn minst opmerkelijk dat feiten die (al lang) niet meer vervolgbaar zijn, toch nog tot bestraffing kunnen leiden. Om de Hoge Raad op dit punt tot andere gedachten te brengen zal echter een tripje naar Straatsburg nodig zijn.

36. *Kamerstukken II 1990-1991*, 21504, nr. 5, p. 13-14 (Memorie van antwoord), zoals geciteerd in Conclusie A-G Vellinga voor Hoge Raad 7 juli 2009, NJ 2009/422, onder 8.

37. *Kamerstukken II 1990-1991*, 21504, nr. 5 (Memorie van Antwoord), p. 14.

38. *Kamerstukken II 1990-1991*, 21504, nr. 5, p. 14.

39. Art. 74 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

40. Verlengd met eventueel met gevraagd uitstel voor het doen van de belastingaangifte over dat jaar, zie artikel 11 lid.3 en artikel 16 lid 3 en 4 AWR.

41. *Kamerstukken II 1989-1990*, 21423, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 2-3: Invoering verlengde navorderingstermijn in 1991, *Stb.* 1991, 264.