

Dubbele beboeting voor hetzelfde feit?

HR 26 juni 2009, NTFR 2009/1544

Art. 5:43 Awb

1. Inleiding

Met ingang van 1 juli 2009 is in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) het ‘ne bis in idem’-beginsel voor de bestuurlijke boete neergelegd: ‘het bestuursorgaan legt geen bestuurlijke boete op indien aan de overtreder wegens dezelfde overtreding reeds eerder een bestuurlijke boete is opgelegd, dan wel een kennisgeving als bedoeld in artikel 5:50, tweede lid, aanhef en onderdeel a, is bekendgemaakt.’¹ De cumulatie van verschillende fiscale boetes werd al tegengegaan door de rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad, waaruit blijkt dat ter zake van hetzelfde feit niet tweemaal een boete kan worden opgelegd.² Samenloop van boetes is wel mogelijk, zolang de tweede of volgende boete maar geen betrekking heeft op hetzelfde feit.

Centraal staat dus het begrip ‘hetzelfde feit’; een lastig begrip, zo blijkt onder meer uit de uitvoerige strafrechtelijke literatuur en jurisprudentie over dit begrip in het kader van art. 68 Wetboek van Strafrecht (WvSr). In dat artikel is vastgelegd dat niemand een tweede keer kan worden vervolgd indien de rechter reeds onherroepelijk uitspraak heeft gedaan over hetzelfde feit. Ook art. 14, lid 7, IVBPR bepaalt dat niemand opnieuw mag worden berecht of gestraft voor een overtreding waarvoor hij reeds onherroepelijk is veroordeeld of vrijgesproken. Omdat Nederland bij de ratificatie van het IVBPR een voorbehoud ten aanzien van deze bepaling heeft gemaakt, bestaat in de literatuur echter geen eenstemmigheid over de vraag of de bepaling wel van toepassing is op bestraffing in de vorm van een bestuurlijke boete.³ Het ne bis in idem-beginsel is ook opgenomen in art. 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM. Nederland heeft dit protocol echter niet geratificeerd. Maar zoals gezegd is het ‘ne bis in idem’ voor de bestuurlijke boete thans in de Awb gecodificeerd.

Over de invulling van het begrip ‘hetzelfde feit’ heeft de Hoge Raad zich onlangs uitgelaten in het arrest van 26 juni 2009, NTFR 2009/1544. Dit arrest betreft een zaak waarin eerst een systeemaanslag met een verzuimboete (van f 30) wegens het niet betalen van loonheffing was opgelegd en vervolgens⁴ een naheffingsaanslag met een vergrijpboete (van € 21.825). De Hoge Raad gaat in deze zaak minutieus de feiten na om te achterhalen op welke gedraging de eerste en de tweede boete betrekking hebben. De slotsom luidt vervolgens dat de tweede boete is opgelegd ter zake van hetzelfde feit als dat ter zake waarvan de eerste boete is opgelegd.

In deze beschouwing zal ik ingaan op de invulling van het ne bis in idem-beginsel in het strafrecht en in de jurisprudentie van het EHRM. Ook zal ik ingaan op de vraag in hoeverre in art. 67c en 67f AWR verschillende verzuimen/vergrijpen kunnen worden onderscheiden en in hoeverre voornoemd arrest van de Hoge Raad aansluit bij de strafrechtelijke jurisprudentie. Ik sluit af met een conclusie.

¹ Art. 5:43 Awb.

² HR 30 augustus 1996, BNB 1996/353.

³ Zie o.m.: M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Kluwer, Deventer, 2007, p 386 en S.C.W. Douma, *Verzuim- en vergrijpboeten: ne bis in idem*, in: *Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Vriendenbundel René Niessen, Sdu, Amersfoort, p. 102.

⁴ Nadat uit door belanghebbende toegezonden loonbelastingkaartgegevens was gebleken dat de ingehouden loonheffing veel hoger was dan in eerste instantie was nageheven.

2. Hetzelfde feit in het strafrecht en het Zevende Protocol bij het EVRM

2.1 Het strafrecht

In de Memorie van Toelichting bij art. 5:43 Awb wordt opgemerkt dat ‘cruciaal [is], of een handeling die in strijd komt met twee of meer voorschriften moet worden opgevat als één overtreding, dan wel kan worden uiteengelegd in twee of meer zelfstandige overtredingen.’ In het eerste geval kan wegens die overtreding slechts eenmaal een sanctie worden opgelegd; in het tweede geval kan voor iedere overtreding afzonderlijk een sanctie worden opgelegd. Het is de bedoeling van de wetgever, zo blijkt ook uit deze toelichting, dat bestuursorganen en de bestuursrechter bij de uitleg van het begrip ‘dezelfde overtreding’ in art. 5:43 Awb aansluiting zoeken bij de strafrechtelijke jurisprudentie inzake art. 68 WvSr.⁵

Volgens R Emmelink komt deze jurisprudentie – kort samengevat – op het volgende neer: ‘dat er dan sprake is van hetzelfde feit in de zin van art. 68 WvSr, wanneer blijkt van zodanig verband met betrekking tot de gelijktijdigheid van de gedragingen en de wezenlijke samenhang in het handelen en de schuld van de dader, dat de strekking van het art. meebrengt dat zij in de zin van deze bepaling als hetzelfde feit zijn aan te merken.’⁶ Omdat in het strafrecht ingevolge art. 313 Wetboek van Strafvordering (WvSv) gedurende de gehele feitelijke aanleg, binnen de grenzen van het feitsbegrip van art. 68 WvSr, de tenlastelegging mag worden gewijzigd, is ook de rechtspraak met betrekking tot art. 313 WvSv van belang en die rechtspraak lijkt ruim uit te vallen. Een juridische, meer abstracte verwantschapstoetsing van de strafbepalingen wat betreft de strekking en het verwijt fungeert in het strafrecht vooral als eerste zeef. Vervolgens komt de vraag aan de orde of de omstandigheden zodanig zijn dat er bij voldoende gelijktijdigheid zo’n wezenlijke samenhang in handelen en schuld van de dader is, dat van hetzelfde feit in de zin van art. 68 WvSr moet worden gesproken.⁷

2.2 Het Zevende Protocol bij het EVRM

Het EHRM heeft in februari 2009 een arrest gewezen waarmee het Hof probeert de bestaande onduidelijkheid over de uitleg van het ne bis in idem-beginsel, zoals neergelegd in art. 4 van het Zevende Protocol, weg te nemen en tegelijkertijd het daaruit voortvloeiende beschermingsniveau te verhogen.⁸ Het EHRM kiest voor de brede, feitelijke uitleg van het begrip ‘hetzelfde feit’; vervolging of bestraffing van een ‘second offence’ voor zover die voortvloeit uit dezelfde feiten of wezenlijk dezelfde feiten wordt door art. 4 van dit protocol verboden. Barkhuysen en Van Emmerik merken in hun noot onder dit arrest in AB – naar ik meen terecht – op dat het criterium dat in Nederland in het strafrecht en ‘naar kan worden aangenomen het bestuursrecht’ wordt gehanteerd om te bepalen of sprake is van hetzelfde feit, niet helemaal lijkt te sporen met deze uitspraak van het EHRM. Omdat de nieuwe lijn van het EHRM meer rechtszekerheid biedt en daarmee makkelijker toe te passen is, zou dat er volgens hen voor pleiten het nieuwe Straatsburgse criterium over te nemen.

⁵ Kamerstukken II, 2003-2004. nr. 29 702, nr. 3, p. 136.

⁶ J. R Emmelink, *Inleiding tot de studie van het Nederlandse Strafrecht*, Gouda Quint bv, Deventer 1996, p. 600.

⁷ Zie: J. de Hullu, *Materieel strafrecht*, Kluwer, Deventer 2006, p. 528-529; zie ook: G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, Kluwer, Deventer 2008, p. 208-210; zie over art. 313 WvSv ook: HR 31 maart 2009, NJ 2009, 247, HR 16 oktober 2007, NJ 2008, 127 en HR 24 december 2002, NJ 2003, 245.

⁸ EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, AB 2009, 309 en NJCM-Bulletin 2009, p. 373 e.v; zie voor overzicht van de jurisprudentie van het EHRM over art. 4, Zevende Protocol, onderdeel 5.3.8 t/m 5.3.14 van de conclusie van A-G Niessen in de onderhavige zaak.

3. Verschillende beboetbare verzuimen/vergrijpen?

3.1 HR 26 juni 2009

In het arrest van 26 juni 2009 stelt de Hoge Raad op grond van de in cassatie vaststaande feiten vast dat belanghebbende alleen in het laatste kwartaal van 2000 loonheffing moest afdragen. Omdat de verzuimboete (art. 67c AWR) was gekoppeld aan een naheffingsaanslag over het laatste kwartaal, laat de kennisgeving⁹ volgens de Hoge Raad geen andere uitleg toe dan dat de beboetbare *gedraging* hierin heeft bestaan dat belanghebbende niet de loonheffing heeft betaald die zij over dat kwartaal moest afdragen.¹⁰ Omdat ook de tweede boete (art 67f AWR) is opgelegd terzake van de *gedraging* die heeft bestaan in het verzuim de loonheffing te betalen die belanghebbende heeft ingehouden op het loon dat de directeur-grotaandeelhouder in het laatste kwartaal heeft genoten, concludeert de Hoge Raad dat de tweede boete is opgelegd ter zake van hetzelfde feit als dat ter zake waarvan de eerste boete is opgelegd.¹¹ Bij de beoordeling van deze vraag komt het volgens de Hoge Raad niet aan op het *bedrag* dat is nageheven bij de aanslag waaraan de eerste boete is gekoppeld, maar op de *omschrijving* van de beboetbare *gedraging* waarvoor de eerste boete is opgelegd.¹²

3.2 Art. 67c en 67f AWR¹³

Zowel in art. 67c als in art. 67f AWR wordt gesproken van het ‘niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn’ betalen van de belasting die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen. Beide artikelen beschermen het belang van het tijdig nakomen van de betalingsverplichting bij aangiftebelastingen, maar art. 67f AWR ziet alleen op de gevallen waarin tekortkomingen in de nakoming van de betalingsverplichting zijn begaan met opzet of grove schuld (derhalve verhoudingsgewijs ernstige verwijten).¹⁴ In beide artikelen is sprake van een opsomming van drie beboetbare verzuimen/vergrijpen: (1) het niet betalen, (2) het gedeeltelijk niet betalen, en (3) het niet binnen de wettelijke termijn betalen.

Anders dan A-G Van Hilten¹⁵ in haar conclusie van 24 april 2008 betoogt, kan het feit dat het erom gaat dat bij het verstrijken van de betalingstermijn de belasting niet (volledig) is voldaan of afgedragen, mijns inziens niet betekenen dat het derde verzuim/vergrijp geen afzonderlijk te onderscheiden verzuim/vergrijp is. Dat blijkt reeds uit het derde lid van art. 67c en het vierde lid van art. 67f AWR, waarin wordt bepaald wanneer de bevoegdheid tot het opleggen van de boete wegens het niet tijdig betalen vervalst. Ook heeft de wetgever nadrukkelijk de bevoegdheid tot het opleggen van een boete wegens niet tijdig betalen in art. 67f AWR opgenomen omdat de verzuimboete in deze gevallen een maximum van (destijds) f 10.000 kent, zo blijkt uit de toelichting op art. 67f AWR.¹⁶

⁹ De vermelding op het aanslagbiljet dat de eerste boete is opgelegd als verzuimboete ‘wegens niet betalen’ wordt door de Hoge Raad aangemerkt als de kennisgeving als bedoeld in art. 67g, lid 2, AWR.

¹⁰ Rov. 3.6.

¹¹ Rov. 3.8 en 3.9; belanghebbende had in 2000 slechts één werknemer (de dga) in dienst.

¹² Rov. 3.10.

¹³ Ik beperk mij in deze beschouwing tot de samenloop tussen deze artikelen.

¹⁴ Zie Kamerstukken II, 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 47.

¹⁵ Conclusie A-G Van Hilten 24 april 2008, nr. 07/10043, NTFR 2008/1139, onderdeel 5.2 t/m 5.5; deze conclusie gaat over de vraag of in een tijdvak twee verzuimboeten ex. art. 67c, lid 1, AWR kunnen worden opgelegd. Van Hilten concludeert dat dit niet mogelijk is. De Hoge Raad heeft t.t.v. het afronden van deze beschouwing in deze zaak nog geen arrest gewezen.

¹⁶ Kamerstukken II, 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 47; de wetgever wilde voorkomen dat belastingplichtigen die zeer grote bedragen moeten betalen, en die daarom ook bij een betrekkelijk korte overschrijding van de wettelijke betalingstermijn belangrijke rentevoordelen kunnen genieten, in de verleiding komen hun betalingsgedrag hieraan aan te passen (en de verzuimboete van (destijds) f 10.000 voor lief te nemen om een groter bedrag aan rentevoordeel

In art. 67c en art. 67f AWR kunnen dus drie beboetbare verzuimen/vergrijpen worden onderscheiden. Het niet volledig betalen en het niet betalen sluiten elkaar uit. Wanneer de inspecteur constateert dat er wel betaald is, maar te laat, kan er ook geen sprake meer zijn van niet (volledig) betalen.

3.3 *Dezelfde gedraging?*

Het arrest dat aanleiding vormde voor deze beschouwing heeft evenwel geen betrekking op het niet tijdig betalen, maar op het niet betalen van de belasting. Deze gedraging kan zich maar één keer voordoen; wanneer de betalingstermijn is verstreken blijkt immers dat de belasting niet is betaald. Het is echter wel mogelijk dat belastingplichtige de in totaal verschuldigde belasting eerst niet, en vervolgens in delen te laat betaalt. Bijvoorbeeld omdat een belastingplichtige eerst de door hem aangegeven belasting niet betaalt, terwijl naderhand pas blijkt dat de aangifte fouten bevat waardoor te weinig belasting is aangegeven. Of, zoals het geval in het hiervoor besproken arrest, omdat een belastingplichtige eerst geen aangifte doet en ook geen loonheffing afdraagt, terwijl na de eerste naheffing blijkt dat het nageheven bedrag (veel) te laag is.

Of dergelijke situaties door de wetgever zijn onderkend toen er in de parlementaire behandeling werd gesproken over het verschijnsel ‘samenloop’¹⁷, lijkt mij de vraag. In de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel ‘houdende Wijziging van het stelsel van administratieve boeten en van het fiscale strafrecht’ wordt de samenloop van boetebepalingen als volgt besproken (cursiveringen van mijn hand): ‘Een ander algemeen facet betreft het verschijnsel samenloop in die zin dat een bepaalde feitelijke gedraging kan vallen onder meer dan een boetebepaling. (...) Voor de belastingen die bij wege van voldoening of afdracht op aangifte worden geheven, valt het niet, gedeeltelijk niet, of te laat betalen van de belasting onder artikel 67c, indien dit aan te merken is als een verzuim. Als deze gedraging is begaan met opzet of grove schuld, valt zij onder artikel 67f. *Wij wijzen erop dat dit niet meebrengt dat voor dezelfde gedraging beide boeten zouden kunnen worden opgelegd.* Indien de Belastingdienst wordt geconfronteerd met gegevens die aannemelijk doen zijn dat de aangifteplicht respectievelijk de betalingsplicht niet naar behoren is nagekomen, moet hij uit twee mogelijkheden kiezen. Het is logischerwijs onmogelijk een bepaalde gedraging tegelijkertijd als verzuim en als vergrijp te kwalificeren. De ene mogelijkheid is dat de fiscus de tekortkoming aanmerkt als een verzuim. Hij legt dan zo nodig een verzuimboete op. *Hij kan daar later niet meer op terugkomen, ook niet als achteraf bijvoorbeeld blijkt dat de betrokkene de gedraging met opzet heeft begaan.* Uiteraard geldt ook het omgekeerde: is ter zake van een bepaald feit een vergrijpboete opgelegd, dan is een verzuimboete uitgesloten.’¹⁸

Ook in het nieuwe Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst¹⁹, waarin het in verband met de inwerkingtreding van de Vierde tranche Awb gewijzigde fiscale boetebeleid van de Belastingdienst is neergelegd, wordt het opleggen van een vergrijpboete voor hetzelfde feit waarvoor reeds een verzuimboete is opgelegd uitgesloten. Hetzelfde feit wordt in het besluit omschreven als ‘dezelfde gedraging in materiële zin’. De mogelijkheid dat gelijktijdig met de

te behalen). In die gevallen is de oplegging van een vergrijpboete tot ten hoogste 100% van de belasting dan ook gerechtvaardigd, aldus de wetgever in de toelichting.

¹⁷ In het strafrecht worden eendaadse samenloop en meerdadse samenloop onderscheiden. Bij eendaadse samenloop worden door één gedraging meerdere voorschriften overtreden die hetzelfde belang beogen te beschermen en bij meerdadse samenloop levert één gedraging meerdere overtredingen op die ook afzonderlijk hadden kunnen worden gepleegd en die ook verschillende belangen schenden.

¹⁸ Kamerstukken II, 1993-1994, 23 470, nr. 3, p. 39.

¹⁹ Besluit van 25 juni 2009, nr. CPP2009/1062M, Stcrt. 2009, 9896, V-N 2009/32.11, par. 15.

belastingaanslag zowel een verzuim- als een vergrijpboete wordt opgelegd wordt in dit besluit mogelijk geacht indien ‘twee afzonderlijk omschreven beboetbaar gestelde gedragingen zijn geconstateerd’, zoals het opleggen van een verzuimboete wegens het niet binnen de termijn doen van aangifte (art. 67a AWR) en een vergrijpboete wegens de opzettelijke onjuistheid van diezelfde aangifte (art. 67d AWR).

Hieruit volgt dat wanneer voor het niet betalen van belasting een verzuimboete is opgelegd en daarna blijkt dat deze belasting met opzet niet betaald is, een vergrijpboete voor deze gedraging niet meer mogelijk is. Maar wanneer naderhand blijkt dat er (veel) meer belasting niet betaald is dan is nageheven en dat feit na de naheffing door de belastingplichtige met opzet is verzwegen, lijkt mij sprake van een ander feit.

3.4 Of toch verschillende feiten?

De Hoge Raad heeft overwogen dat uit de feiten van de onderhavige zaak volgt dat ook de tweede boete is opgelegd ter zake van de gedraging die heeft bestaan in het verzuim de loonheffing te betalen die betrekking had op hetzelfde kwartaal als het kwartaal waarop de verzuimboete betrekking had.²⁰ De Hoge Raad weegt dus niet mee dat uit de door belanghebbende eerst na de eerste naheffing toegezonden loonbelastingkaart met betrekking tot de dga is gebleken dat de inspecteur bij het opleggen van de systeemaanslag van een te laag bedrag aan loon is uitgegaan. De Hoge Raad benadrukt daarentegen dat het niet gaat om het bedrag dat is nageheven bij de systeemaanslag, maar om de omschrijving van de beboetbare gedraging waarvoor de verzuimboete is opgelegd.²¹

Opvallend is dat de gedraging in het arrest alleen vanuit het (niet) handelen wordt beoordeeld. De mate van schuld wordt kennelijk niet als een bestanddeel van de gedraging beschouwd.²² De strafkamer van de Hoge Raad heeft, zo volgt uit par. 2.1 hierboven, een andere opvatting. De belastingkamer heeft de in die paragraaf genoemde eerste zeef, de juridische, meer abstracte verwantschapstoetsing van de strafbepalingen wat betreft de strekking en het verwijt, overgeslagen. Het lijkt mij echter goed verdedigbaar dat art. 67f wat betreft strekking en in het bijzonder wat betreft verwijt afwijkt van art. 67c AWR, nu art. 67f AWR ziet op het opzettelijk of grofschuldig niet voldoen aan de betalingsverplichting.²³ Het type schuldverwijt dat de belanghebbende in dit geval bij de verschillende boeten wordt gemaakt is niet identiek.

Ik zou daarom aansluiting willen zoeken bij de opmerkingen van Corstens dat het onder omstandigheden redelijk en rechtvaardig zou zijn, indien bij opheldering van de toedracht van het aanvankelijk als culpoos begaan aangemerkt delict vervolgens ter zake van de opzetvariant mag worden vervolgd. Corstens schrijft: ‘bij de omstandigheden waaronder dit redelijk en rechtvaardig is te achten, moet worden gedacht aan de inspanningen die de strafvorderlijke overheid zich ter opheldering aanvankelijk heeft getroost en de procesopstelling van de verdachte. Indien aan de overheid geen enkel verwijt kan worden gemaakt voor wat betreft de deugdelijkheid van het aanvankelijk ingestelde onderzoek en de verdachte haar heeft misleid, dient hij van dit laatste niet te profiteren. Uiteraard zou dan wel de in eerste instantie opgelegde straf niet moeten worden geëxecuteerd en als dit wel geschied, deze in rekening moeten worden

²⁰ Ook A-G Van Hilten gaat in haar conclusie van 24 april 2008, nr. 07/10043, in op de vraag of, nadat een verzuimboete is opgelegd wegens een betalingsverzuim, ook nog eens over hetzelfde tijdvak een vergrijpboete op te leggen wegens een opzettelijk of grofschuldig gepleegd aangifteverzuim. Volgens A-G Van Hilten ligt de conclusie voor de hand dat dit niet mogelijk is.

²¹ Zie ook A-G Niessen in onderdeel 7.10 van zijn conclusie.

²² Zie in zelfde zin: T.J.M. Kraan, Samenloop van bestuurlijke boeten, TFB 2005/08.

²³ Zie ook Douma, a.w., p. 100-101.

gebracht bij de in de tweede procedure op te leggen straf.²⁴ In het fiscale recht zou van een beboeting in twee termijnen kunnen worden gesproken. Wanneer de eerste boete wordt verrekend met de tweede boete kan van een ‘materiële’ dubbele beboeting niet worden gesproken.²⁵

Daar komt bij dat er mijns inziens in dit geval ook verschillende gedragingen zouden kunnen worden onderscheiden. De verzuimboete ziet op het niet betalen van de belasting die op aangifte in het vierde kwartaal moest worden afgedragen. Verdedigbaar lijkt mij dat de tweede boete ziet op het opzettelijk niet reageren door belanghebbende toen bleek dat de systeemaanslag te laag was vastgesteld. Dat zou mijns inziens wel moeten blijken uit de kennisgeving van de gronden waarop de oplegging van de boete berust.²⁶ Uit het arrest van de Hoge Raad blijkt echter niet wat er in de kennisgeving van de tweede boete stond. Wanneer in de kennisgeving slechts wordt verwezen naar art. 67f AWR, zonder een nadere invulling van de gedraging die tot de boete heeft geleid, wordt het erg lastig om verschillende gedragingen te onderscheiden.

4. Conclusie

De Hoge Raad heeft in het arrest van 26 juni 2009 het ne bis idem-beginsel streng toegepast. De Hoge Raad lijkt daarbij aansluiting te hebben gezocht bij het nieuwe Straatsburgse criterium. In het arrest wordt immers uitgegaan van een brede, feitelijke uitleg van het begrip ‘hetzelfde feit’. Dit heeft grote consequenties voor het opleggen van systeemaanslagen en daaraan gekoppelde verzuimboeten. Een minder scrupuleuze belastingplichtige zou dit, zoals de Staatssecretaris van Financiën in zijn beroepschrift in cassatie heeft aangegeven in de zaak die heeft geleid tot de conclusie van A-G Van Hilten²⁷, kunnen aangrijpen om onder een (hogere) boete uit te komen. Door (veel) te weinig belasting aan te geven en deze aangegeven belasting niet te betalen voordat een naheffingsaanslag met een verzuimboete wegens een betalingsverzuim is opgelegd, is hij immers vervolgens gevrijwaard van een tweede boete wegens het (als gevolg van het aangifteverzuim) te laat betalen van over hetzelfde tijdvak verschuldigde belasting. Wanneer een belastingplichtige in eerste instantie helemaal geen aangifte doet, zoals in het onderhavige geval, zou de Belastingdienst moeten volstaan met het opleggen van een verzuimboete wegens het niet doen van aangifte (art. 67b AWR). Daarna lijkt het opleggen van een vergrijpboete wegens het niet betalen van de verschuldigde belasting, indien blijkt dat bij de eerste naheffing van een (veel) te laag bedrag is uitgegaan, wel mogelijk.²⁸ Er kunnen dan immers verschillende gedragingen worden onderscheiden.

Barmiento merkt in zijn commentaar op het arrest op dat het oordeel van de Hoge Raad de inspecteur dwingt reeds bij het opleggen van de eerste boete goed na te denken over de motivering van die boete. Hij acht dat vanuit een oogpunt van rechtszekerheid terecht, omdat de belastingplichtige het recht heeft om te weten om welke reden hij beboet wordt. In algemene zin kan ik hiermee instemmen.²⁹ Maar in het onderhavige geval wist de belastingplichtige, mag ik aannemen, zelf heel goed dat de eerste naheffingsaanslag (en boete) was gebaseerd op een te laag

²⁴ Corstens, a.w., p. 210.

²⁵ Vergelijk Kraan die stelt dat de vergrijpboeten van art. 67d en 67e AWR kunnen samenlopen in zijn bijdrage ‘Samenloop van bestuurlijke boeten’, TFB 2005/8; in het onderhavige geval is bij de tweede naheffing het reeds eerder nageheven bedrag verrekend, zodat grondslag voor de tweede boete is daarmee is verlaagd.

²⁶ Zie noot 9.

²⁷ Zie onderdeel 5.27 van de conclusie van A-G Van Hilten van 24 april 2008.

²⁸ Douma vraagt zich af of dit juist is, gelet op de door de strafkamer van de Hoge Raad omschreven criteria, a.w., p. 103.

²⁹ NTFR 2009/1544.

bedrag aan loonheffing en was er ten tijde van het opleggen van de systeemaanslag waarschijnlijk nog geen aanleiding om te vermoeden dat het bedrag aan loonheffing veel hoger moest zijn.

Ik heb in deze beschouwing uiteengezet dat gelet op de inhoud van het begrip ‘hetzelfde feit’ in het strafrecht, waarnaar bij de toepassing van art. 5:43 Awb moet worden gekeken, in de zaak die ten grondslag ligt aan het arrest van 26 juni 2009 – anders dat de Hoge Raad heeft geoordeeld – wel twee verschillende feiten zouden kunnen worden onderscheiden. Daarvoor is wel vereist dat in de kennisgeving van de boete duidelijk uiteengezet wordt op welke gedraging de boete ziet. Dan zou het wellicht niet nodig zijn dat de wetgever de verschillende oorzaken van het te laat betalen van een in eenzelfde tijdvak verschuldigde belasting ‘uit elkaar trekt’, zoals A-G van Hilten heeft betoogd.³⁰

*Bergman*³¹

³⁰ Zie onderdeel 5.32 van de conclusie van A-G Van Hilten van 24 april 2008.

³¹ Mr. C.M. Bergman is advocaat bij Pels Rijcken & Droogleever Fortuijn.

Bestandsnaam: Ne bis in idem beschouwing.doc
Map: D:\Tijdelijke Internet-bestanden
Sjabloon: C:\Documents and Settings\ff486\Application
Data\Microsoft\Sjablonen\Normal.dot
Titel: Redelijke termijn
Onderwerp:
Auteur: SRV_Altiris
Trefwoorden:
Opmerkingen:
Aanmaakdatum: 27-12-2009 16:11:00
Wijzigingsnummer: 4
Laatst opgeslagen op: 27-12-2009 16:16:00
Laatst opgeslagen door:
Totale bewerkingstijd: 11 minuten
Laatst afgedrukt op: 11-2-2010 10:30:00
Vanaf laatste volledige afdruk
Aantal pagina's: 7
Aantal woorden: 3.036 (ong.)
Aantal tekens: 16.701 (ong.)